

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

11. listopadu 2021(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 168 – Nárok na odpočet – Článek 199 – Režim přenesení daňové povinnosti – Zásada daňové neutrality – Věcné podmínky nároku na odpočet – Postavení dodavatele jako osoby povinné k dani – Děkazní běmeno – Daňový únik – Zneužití – Faktura, na které je uveden fiktivní dodavatel“

Ve věci C-281/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) ze dne 11. února 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 26. března 2020, v řízení

Ferimet SL

proti

Administración General del Estado,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce pátého senátu, C. Lycourgos, předseda čtvrtého senátu, I. Jarukaitis (zpravodaj) a M. Ilešič, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Ferimet SL M. A. Montero Reiterem, procurador, a F. Juanes Ródenasem, abogado,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
- za českou vládu M. Smolkem, J. Vlášilem a O. Serdulou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), případně ve spojení s dalšími ustanoveními této směrnice, a zásady daňové neutrality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Ferimet SL a Administración General del Estado (obecná státní správa, Španělsko) ve věci nároku na odpočet daní z přidané hodnoty (DPH) z dodání recyklovatelného materiálu, k němuž došlo v roce 2008.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

4 Článek 168 této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daní, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

5 Článek 178 uvedené směrnice zní:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daní musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daní podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240;

[...]

f) má-li povinnost odvést daň jako pořizovatel nebo příjemce v případech, na které se vztahují články 194 až 197 a článek 199, musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy.“

6 Článek 199 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

[...]

d) dodání použitého materiálu, včetně takového, který bez úprav nelze opětovně použít, šrotu, průmyslového a neprůmyslového odpadu, recyklovatelného odpadu a částí zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a poskytnutí některých druhů služeb uvedených v příloze VI;

[...]"

7 Článek 273 první pododstavec této směrnice zní:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátními i plátními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překročováním hranic.“

Španělské právo

8 Článek 84 odst. 1 bod 2 písm. c) Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 28. prosince 1992 (BOE č. 312 ze dne 29. prosince 1992, s. 44247), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví, že osobami povinnými k DPH jsou podnikatelé nebo hospodářské subjekty, pro něž jsou uskutečňována zdaněná plnění, jedná-li se o dodání průmyslového odpadu, odpadu a šrotu ze železa nebo oceli, reziduí a jiného recyklovatelného materiálu obsahujícího železné a neželezné kovy, jejich slitiny, strusky a popely a průmyslových reziduí obsahujících kovy nebo jejich slitiny.

9 Podle čl. 92 odst. 1 bodu 3 zákona o DPH mohou osoby povinné k dani od DPH z plnění podléhajících dani a uskutečňovaných v tuzemsku odpovízt DPH splatnou na tomtéž území, která jim byla přímo naúčtována nebo kterou odvedly v důsledku dodání zboží, jež jsou uvedena v čl. 84 odst. 1 bodu 2 tohoto zákona.

10 Článek 97 uvedeného zákona stanoví:

„1. Obchodníci a hospodářské subjekty mohou uplatnit nárok na odpot daní pouze tehdy, pokud mají k dispozici doklad, který jejich nárok prokazuje.

Za doklady prokazující nárok na odpot daní se za tímto účelem považují pouze následující dokumenty:

[...]

4° faktura vystavená osobou povinnou k dani v případech uvedených v čl. 165 odst. 1 tohoto zákona. [...]

2. Shora uvedené dokumenty, které nesplňují všechny požadavky stanovené právními předpisy, nárok na odpot daní nedokládají [...].

[...]"

11 Článek 165 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že „[v] případech uvedených v čl. 84 odst. 1 bodu 2 [...] tohoto zákona se k faktuře, kterou případně vystaví osoba, jež dodala dotčené zboží nebo poskytla dotčené služby, nebo k účetnímu dokladu o předmetném plnění přiloží faktura,

která obsahuje vyúčtování daní. Tato faktura musí odpovídat požadavkům stanoveným právními předpisy“.

Spor v povodním řízení a předložné otázky

12 Společnost Ferimet vykazovala, že v průběhu roku 2008 nabyla od společnosti Reciclatges de Terra Alta recyklovatelné materiály (šrot), přičemž uvedla, že plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti k DPH a vystavila příslušnou fakturu.

13 Inspección de los Tributos (daňová inspekce, Španělsko) při kontrole zjistila zejména to, že podnik uvedený na faktuře jako dodavatel těchto materiálů ve skutečnosti nemá k dispozici materiální ani lidské zdroje nezbytné k jejich dodání, a měla za to, že faktury vystavené společností Ferimet je nutno považovat za falešné. Aťkoliv byly podle jejího názoru uvedené materiály bezpochyby dodány, dotčené plnění bylo zastavené, jelikož skutečný dodavatel těchto materiálů byl záměrně utajen. Daňová inspekce z těchto důvodů rozhodla, že není namístě přiznat nárok na odpočet DPH vztahující se k tomuto plnění, a za zdaňovací období 2008 vydala daňový výměr na částku 140 441,71 eura a zároveň uložila sankci ve výši 140 737,68 eura.

14 Vzhledem k tomu, že Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionální hospodářsko-správní soud Katalánska, Španělsko) žalobu, kterou společnost Ferimet podala proti tomuto daňovému výměru a rozhodnutí o uložení této sankce, zamítl, zmíněná společnost podala proti tomuto zamítavému rozhodnutí odvolání u Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Vrchní soud Katalánska, Španělsko). Společnost Ferimet před posledně uvedeným soudem tvrdila, že bylo prokázáno, že ke koupi dotčených recyklovatelných materiálů skutečně došlo, že uvedení fiktivního dodavatele na faktuře spadá do oblasti pouhých formálních požadavků, jelikož k nabytí opravdu došlo, že nárok na odpočet DPH nelze odepřít, je-li prokázáno uskutečnění plnění, a že režim přenesení daňové povinnosti uplatněný v projednávané věci zaručuje nejen výběr DPH a její kontrolu, ale i to, že osoba povinná k dani nezíská žádné daňové zvýhodnění.

15 Rozsudkem ze dne 23. listopadu 2017 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Vrchní soud Katalánska) odvolání společnosti Ferimet zamítl s odvodněním, že daňová inspekce dostatečně prokázala, že došlo k zatajení dodavatele, že uvedení dodavatele nelze považovat za ryze formální údaj, jelikož tato informace umožňuje kontrolu regulérnosti účtů z DPH, a že má tudíž toto uvedení vliv na zásadu neutrality daní. Zmíněný soud rovněž uvedl, že aťkoliv je pravda, že režim přenesení daňové povinnosti v zásadě nevede ke ztrátě na daňových příjmech, přiznání nároku na odpočet DPH podléhá několika včasným podmínkám, mezi něž patří i skutečnost, že uvedená osoba dotčené plnění skutečně dodala.

16 Společnost Ferimet nato podala kasační opravný prostředek u předkládajícího soudu – Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) – a tvrdí před ním, že z vnitrostátní a evropské právní úpravy, jakož i z judikatury Soudního dvora je nutno dovodit, že má nárok na odpočet DPH z nabytí dotčených recyklovatelných materiálů. V tomto ohledu uvádí, že jí byly tyto materiály opravdu určeny, že je skutečně koupila a obdržela a že nedošlo a ani nemohlo dojít ke ztrátě na daňových příjmech, jelikož ona sama i její dodavatel podléhali režimu přenesení daňové povinnosti, takže DPH nebyli povinni odvést.

17 Španělská vláda před předkládajícím soudem tvrdí, že skutečnost, že je na faktuře uveden fiktivní dodavatel, prokazuje, že došlo k zastavenému jednání, že je nutno mít za to, že zatajení totožnosti skutečného dodavatele souvisí s únikem jak na DPH, tak na příjmech daních, a že společnost Ferimet neprokázala neexistenci daňového zvýhodnění, které se dovolává.

18 Předkládající soud uvádí, že spor, který mu byl předložen, se týká možnosti odpočtu DPH, kterou si společnost Ferimet na základě vystavení faktury v rámci režimu přenesení daňové

povinnosti naúčtovala a kterou zaplatila; a?koliv bylo dot?ené pln?ní opravdu skute?no, skute?ný dodavatel uvedených recyklovatelných materiál? byl zatajen, jelikož na zmín?né faktu?e byl uveden fiktivní ?i neexistující dodavatel.

19 P?edkládající soud má za to, že je v tomto sporu třeba ur?it zaprvé to, zda je uvedení dodavatele dot?eného zboží ryze formální podmínkou nároku na odpo?et DPH, zadruhé to, jaké d?sledky má uvedení falešné totožnosti dodavatele a skute?nost, že nabyvatel si je v?dom toho, že je tento údaj nepravdivý, a zat?etí to, zda z judikatury Soudního dvora nutn? plyne, že odpo?et DPH lze odep?ít – a to i v p?ípad? neexistence dobré víry – pouze tehdy, hrozí-li ztráta na da?ových p?íjmech ?lenského státu, a?koliv v režimu p?enesení da?ové povinnosti osoba povinná k dani v zásad? není povinna odvést do ve?ejného rozpo?tu žádnou DPH.

20 Podle uvedeného soudu z judikatury Soudního dvora nutn? nevyplyvá, že uplat?uje-li se režim p?enesení da?ové povinnosti a je-li prokázáno, že skute?n? došlo k dodání doty?ného zboží a že jej po?ídila osoba povinná k dani, nárok na odpo?et DPH nelze odep?ít. Z této judikatury nevyplyvá ani to, že uvedení dodavatele na faktu?e je ryze formálním údajem, který pro ú?ely uplatn?ní tohoto nároku není relevantní, pokud k doty?nému pln?ní skute?n? došlo.

21 Pokud jde krom? toho o da?ové zvýhodn?ní, jehož existence je podmínkou odep?ení nároku na odpo?et DPH, p?edkládající soud uvádí, že ze zmín?né judikatury nevyplyvá, že by se toto zvýhodn?ní muselo týkat pouze osoby povinné k dani, která žádá o odpo?et, a nikoli i p?ípadných dalších subjekt? podílejících se na pln?ní, které vede k tomuto odpo?tu. P?edkládající soud je toho názoru, že pokud vyvstává otázka, zda se osoba povinná k dani mohla v rámci režimu p?enesení da?ové povinnosti dovolávat nároku na odpo?et dan?, a zejména m?že-li být ohroženo p?ímé zdan?ní, není nutn? namíst? od chování dodavatele odhlížet.

22 Za t?chto podmínek se Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Musí být ?lánek 168 [sm?rnice 2006/112], p?ípadn? ve spojení s dalšími ustanoveními této sm?rnice, a zásada da?ové neutrality vyplývající z této sm?rnice, jak je vykládána v judikatu?e Soudního dvora, vykládány v tom smyslu, že neumož?ují odpo?et DPH, kterou zaplatil na vstupu obchodník, jenž v režimu p?enesení da?ové povinnosti vydá doklad (fakturu) o pln?ní spo?ívajícím v po?ízení zboží, které uskute?nil, a na tomto dokladu uvede fiktivního dodavatele, p?i?emž je nesporné, že po?ízení skute?n? provedl doty?ný obchodník a po?ízené materiály použil ke své ?innosti nebo ke svému obchodu?

2) Pokud by takový postup, jako je postup shora popsáný (u n?hož je třeba mít za to, že doty?ná osoba si ho je v?doma), mohl být pro ú?ely odep?ení odpo?tu DPH zaplacené na vstupu kvalifikován jako zneužívající nebo podvodný, je k odep?ení tohoto odpo?tu nezbytné, aby byla náležit? prokázána existence da?ového zvýhodn?ní neslu?itelného s cíli režimu DPH?

3) A kone?n?, je-li takové prokázání nezbytné, musí se da?ové zvýhodn?ní umož?ující odep?ení odpo?tu, které by p?ípadn? muselo být zjišt?no v každém jednotlivém p?ípad?, týkat výlu?n? osoby povinné k dani v pravém slova smyslu (tj. nabyvatele zboží), nebo je p?ípadn? možné, aby sv?d?ilo jiným subjekt?m ú?astnícím se daného pln?ní?“

K p?edb?žným otázkám

23 Podstatou t?í otázek p?edkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společ?n?, je, zda musí být sm?rnice 2006/112, ve spojení se zásadou da?ové neutrality, vykládána v tom smyslu, že osob? povinné k dani musí být odep?en nárok na odpo?et DPH související s po?ízením zboží, které jí bylo dodáno, pokud tato osoba povinná k dani na faktu?e, kterou v souvislosti s tímto

plnění sama vystavila v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, v domnětku uvedla fiktivního dodavatele.

24 Předkládající soud si nejprve klade otázku, zda uvedení dodavatele na fakturu týkající se zboží, ve vztahu k němuž je nárok na odpot DPH uplatněn, představuje ryze formální požadavek. Dále se táže na to, jaké důsledky má na uplatnění tohoto nároku skutečnost, že osoba povinná k dani zatajila skutečného dodavatele tohoto zboží, a to za situace, kdy je nesporné, že skutečně došlo k dodání tohoto zboží a tato osoba povinná k dani jej na výstupu skutečně použila pro účely svých zdaněných plnění. Konečně si předkládající soud klade otázku, zda uplatnění nároku na odpot může být osobou povinné k dani, která není v dobré víře, odepřeno pouze v případě, že hrozí ztráta na daňových příjmech dotčeného členského státu a daňové zvýhodnění této osoby povinné k dani nebo jiných subjektů podílejících se na dotčeném plnění.

25 Úvodem je třeba zdůraznit, že se položené otázky týkají výlučně uplatnění nároku na odpot daní, a nikoli toho, zda je za takových okolností, jako jsou okolnosti uváděné předkládajícím soudem, namísto uložit dotyčné osobě povinné k dani peněžitou sankci za porušení některých požadavků stanovených ve směrnici 2006/112 nebo zda taková sankce odpovídá zásadě proporcionality.

26 Je tedy třeba zaprvé připomenout, že k uplatnění nároku na odpot DPH je nutno dodržet podmínky včnné i formální povahy. Pokud jde o včnné podmínky, z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že k tomu, aby dotyčné osobě uvedený nárok mohl vzniknout, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice. Dále je třeba, aby na vstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odvodnění nároku na odpot dodány nebo poskytnuty jinou osobou povinnou k dani a aby na výstupu bylo toto zboží nebo tyto služby použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění. Pokud jde o způsoby uplatnění nároku na odpot DPH, které jsou postaveny na rovné podmínkách formální povahy, čl. 178 písm. a) uvedené směrnice stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s jejími články 220 až 236 a články 238 až 240 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, body 28 a 29 a citovaná judikatura; ze dne 21. listopadu 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, body 39 a 40, jakož i usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fvállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 43).

27 Z toho vyplývá, že uvedení dodavatele na fakturu týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatněn nárok na odpot DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu – jak podotýkají španělská a česká vláda – jednou z včnných podmínek tohoto nároku.

28 Co se konkrétně týče způsobů uplatňování nároku na odpot DPH v režimu přenesení daňové povinnosti podle čl. 199 odst. 1 směrnice 2006/112, je třeba doplnit, že osoba povinná k dani, která je coby pořizovatel zboží povinna odvést příslušnou DPH, není povinna mít pro účely uplatnění nároku na odpot daní fakturu vystavenou v souladu s formálními podmínkami této směrnice a musí pouze splnit formální požadavky předepsané dotyčným členským státem, když činí volbu, kterou jí umožňuje čl. 178 písm. f) uvedené směrnice (rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 44 a citovaná judikatura).

29 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že osoba povinná k dani na fakturu dotčené ve věci v převodním řízení v domnětku uvedla fiktivního dodavatele, což Inspección de los Tributos (daňová inspekce) znemožnilo určit totožnost skutečného dodavatele, a v důsledku toho prokázat, že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani, tedy včnnou podmínku nároku na odpot DPH.

30 Pokud jde zadruhé o důsledky toho, že osoba povinná k dani zatajila skutečného

dodavatele, je třeba připomenout, že cílem režimu odpot? je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 41 a citovaná judikatura).

31 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpot? od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH. Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, nárok na odpotet upravený v člancích 167 a násl. směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatnění, dodrží požadavky nebo podmínky jak v?cné, tak formální povahy, které se na tento nárok vztahují (usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 40 a citovaná judikatura).

32 Aťkoliv mohou členské státy podle čl. 273 prvního pododstavce směrnice 2006/112 uložit další povinnosti než ty, které stanoví tato směrnice, jestliže je považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, opatření přijatá členskými státy nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána zpusobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpotet DPH, a tedy neutralitu DPH (usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 44 a citovaná judikatura).

33 Soudní dvůr v této souvislosti rozhodl, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpotet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny v?cné podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým podmínkám formálním (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 38, a ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41).

34 Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny v?cné podmínky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpotet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42).

35 Tyto úvahy se uplatní zejména v rámci režimu přenesení daňové povinnosti (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, body 50 a 51; ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 62 až 64, jakož i ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, body 34 a 35).

36 Avšak může tomu být jinak, jestliže porušení formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění v?cných požadavků (rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 42 a citovaná judikatura).

37 Tak tomu přitom může být v případě, kdy na fakturu týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpotet, není uvedena totožnost skutečného dodavatele, jestliže tato skutečnost znemožňuje jeho identifikaci, a tedy prokázání toho, že měl postavení osoby povinné k dani, jelikož – jak bylo připomenuto v bodě 27 tohoto rozsudku – toto postavení představuje jednu z v?cných podmínek nároku na odpotet DPH.

38 V těchto souvislostech je třeba zdůraznit, že správce daně nemůže zkoumat pouze samotnou fakturu. Musí zohlednit i další informace poskytnuté osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14,

EU:C:2016:690, bod 44). Dále je třeba uvést, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že splňuje požadavky pro to, aby jí tento nárok vznikl (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 43). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba požadovaný odpočet daně přiznat, či nikoliv (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 46 a citovaná judikatura).

39 Z toho vyplývá, že je v zásadě na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb, v souvislosti s nimiž je tento nárok uplatňován, byl v postavení osoby povinné k dani. Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží nebo služby skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu osobami povinnými k dani pro účely jejich plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH. Tímto důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatele nebo poskytovatele, od nichž osoba povinná k dani poříkla zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, body 44 a 45).

40 Co se ovšem týká boje proti únikům na DPH, správce daně obecně nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala mimo jiné i to, zda je dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb, ve vztahu k nimž je uvedený nárok uplatňován, v postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61, jakož i usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 56).

41 Pokud jde o důkazní břemeno ohledně otázky, zda má dodavatel postavení osoby povinné k dani, je třeba rozlišovat mezi prokázáním toho, že je naplněna věcná podmínka nároku na odpočet DPH, a určením toho, zda došlo k úniku na DPH.

42 Ažkoli v rámci boje proti únikům na DPH nelze obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je dodavatel dotčeného zboží nebo poskytovatel dotčených služeb v postavení osoby povinné k dani, jinak je tomu za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna tato věcná podmínka nároku na odpočet.

43 V posledně uvedeném případě je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potvrdí, že ověření, zda je tato věcná podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. V tomto ohledu je třeba připomenout, že ze znění čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vyplývá, že pojem „osoba povinná k dani“ je definován široce, přičemž se opírá o skutkové okolnosti (rozsudky ze dne 6. září 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 30, a ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 34), takže postavení dodavatele coby osoby povinné k dani může vyplývat z okolností daného případu.

44 Z toho vyplývá, že pokud jde o prokázání naplnění věcných podmínek nároku na odpočet DPH, platí, že za situace, kdy na fakturu týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, není uvedena totožnost skutečného dodavatele, musí být tento nárok osobě povinné k dani odepřen, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory důkazům, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potvrdí, že ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani.

45 Jak kromě toho Soudní dvůr opakovaně připomněl, cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným

zneužíváním. V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že právní subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, a že vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpočet daní odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 54 a 55; ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a citovaná judikatura, jakož i usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 21).

46 Co se týče daňového úniku, podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpočet daní musí být odepřen nejen v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale také v případě, kdy se prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 59; ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 45; ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35 a citovaná judikatura, jakož i usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 22).

47 V tomto ohledu bylo konstatováno, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH, musí být pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se na tomto úniku podílí, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu, jelikož tato osoba povinná k dani v takové situaci napomáhá pachatelům tohoto úniku a stává se jeho spolupachatelem (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 23 a citovaná judikatura).

48 Soudní dvůr také opakovaně upřesnil, že v situacích, kdy byly splněny věcné podmínky nároku na odpočet, lze tento nárok osobě povinné k dani odepřít pouze tehdy, pokud se na základě objektivních okolností prokáže, že věděla nebo měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb zakládajících nárok na odpočet účastnila plnění, které bylo součástí takového úniku, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v etape těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 24 a citovaná judikatura).

49 Soudní dvůr totiž v tomto ohledu rozhodl, že s režimem nároku na odpočet upraveným ve směrnici 2006/112 není slučitelné sankcionovat nepříznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského etape a předchází dodání uskutečněnému touto osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem na DPH, jelikož zavedením systému odpovědnosti bez zavazání by se totiž překračoval rámec toho, co je nezbytné k ochraně plateb do veřejného rozpočtu (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25 a citovaná judikatura).

50 Podle ustálené judikatury Soudního dvora kromě toho platí, že vzhledem k tomu, že je odepření nároku na odpočet výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňových orgánech, aby právně dostatečným způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku. Následně je na vnitrostátních soudech, aby ověřily, zda

dotčené daňové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností (usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 57 a citovaná judikatura).

51 Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro způsob, jakým mají být prováděny důkazy týkající se úniku na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat správce daně v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmí jít narušit účinnost unijního práva (usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 59 a citovaná judikatura).

52 Z judikatury připomenuté v bodech 46 a 51 tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpočet daně lze této osobě povinné k dani odepřít pouze tehdy, pokud je po celkovém posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu, které je provedeno v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva, prokázáno, že se tato osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plní, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je součástí takového úniku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 30, a usnesení ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nezveřejněné, EU:C:2016:869, bod 36). Nárok na odpočet lze odepřít pouze tehdy, pokud byly tyto skutečnosti prokázány právně dostatečným způsobem, jinak než pouhými předpoklady (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. září 2020, Crewprint, C-611/19, nezveřejněné, EU:C:2020:674, bod 45).

53 V projednávaném případě je v rámci tohoto celkového posouzení třeba konstatovat, že skutečnost, že osoba povinná k dani, která se domáhá přiznání nároku na odpočet a která vystavila předemtnou fakturu, na této faktuře vědomě uvedla fiktivního dodavatele, nasvědčuje tomu, že tato osoba povinná k dani věděla, že se podílí na dodání zboží, které je součástí úniku na DPH. Je však na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím ke všem důkazům a skutkovým okolnostem projednávané věci posoudil, zda tomu tak ve věci v původním řízení skutečně je.

54 Pokud jde o možné zneužití, je třeba uvést, že má-li se jednat o takové zneužití, musí být naplněny dvě podmínky, a sice zaprvé, aby výsledkem dotčených plnění i přes dodržení podmínek stanovených relevantními ustanoveními uvedené směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a zadruhé, aby ze všech objektivních okolností vyplývalo, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění (viz zejména rozsudky ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 36; ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35, a ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 85).

55 Uvedení fiktivního dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, tudíž takové zneužití nepředstavuje, jelikož – jak bylo připomenuto v bodě 27 tohoto rozsudku – uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou tohoto nároku, a takové uvedení tedy nemá za následek naplnění věcných podmínek obsažených v ustanoveních, která se týkají nároku na odpočet.

56 Pokud jde zatím o to, zda uplatnění nároku na odpočet může být odepřeno osobě povinné k dani, která není v dobré víře, pouze v případě, že hrozí ztráta na daňových příjmech členského státu a daňové zvýhodnění osoby povinné k dani nebo jiných subjektů podílejících se na dotčeném plnění, je třeba poznamenat, že v rámci režimu přenesení daňové povinnosti v zásadě nedochází k žádné platbě do veřejného rozpočtu (viz zejména rozsudky ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 29, a ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41). Kromě toho je třeba uvést, že otázka, zda DPH za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do veřejného rozpočtu,

nemá na nárok osoby povinné k dani na odpoutání DPH vliv (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 42 a citovaná judikatura). Jak ovšem vyplývá z bodů 44 a 46 až 52 tohoto rozsudku, nárok na odpoutání musí být osobou povinné k dani odepřen, pokud nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, zda měl dodavatel dotčeného zboží nebo poskytovatel dotčených služeb postavení osoby povinné k dani, nebo je právně dostačujícím způsobem prokázáno, že se tato osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je součástí takového úniku. Zjištění toho, že hrozí ztráta na daňových příjmech, tedy k odvodnění takového odepření nezbytné není.

57 Stejně tak je za tímto úelem irelevantní, zda osobou povinné k dani nebo jiným subjektem v době dodání zboží nebo poskytnutí služeb vzniklo v důsledku dotčeného plnění daňové zvýhodnění. Existence takového zvýhodnění totiž nikterak nesouvisí s tím, zda jsou naplněny věcné podmínky nároku na odpoutání, jako je postavení dodavatele dotčeného zboží nebo dotčených služeb osoby povinné k dani. Na rozdíl od toho, co bylo rozhodnuto stran zneužití, konstatování ústí osoby povinné k dani na úniku na DPH nepodléhá podmínce, že tímto plněním získala daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným ustanoveními směrnice 2006/112 (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 35).

58 Vzhledem k tomu, že se předkládající soud zmínil o možném nedostatku dobré víry osoby povinné k dani, která zatajuje totožnost skutečného dodavatele, je třeba dodat, že aťkoliv unijnímu právu neodporuje požadavek, aby subjekt jednal v dobré víře, k tomu, aby byl osobou povinné k dani odepřen nárok na odpoutání daně, není nezbytné jí prokázat, že nejednala v dobré víře (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 30 a 31).

59 Nakonec je třeba podotknout, že v rozsahu, v němž předkládající soud poukazuje i na to, že zatajení skutečného dodavatele může ohrozit primé zdanění, jelikož správce daně připravuje o prostředky kontroly, je třeba zdůraznit, že z judikatury připomenuté v bodech 30 a 31 tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpoutání daně nelze z tohoto důvodu odepřít. Takové odepření by totiž odporovalo základní zásadě, kterou představuje tento nárok, a v důsledku toho zásada daňové neutrality.

60 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice 2006/112, ve spojení se zásadou daňové neutrality, musí být vykládána v tom smyslu, že osobou povinné k dani musí být odepřen nárok na odpoutání DPH související s pořízením zboží, které jí bylo dodáno, pokud tato osoba povinná k dani na fakturu, kterou v souvislosti s tímto plněním sama vystavila v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, vědomě uvedla fiktivního dodavatele, jestliže s ohledem na skutkové okolnosti a důkazy, jež zmíněná osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, zda měl skutečný dodavatel postavení osoby povinné k dani, nebo je právně dostačujícím způsobem prokázáno, že se tato osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpoutání, je součástí takového úniku.

K nákladům řízení

61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky procesního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve spojení se zásadou daňové neutrality, musí být vykládána v tom smyslu, že osoby povinné k dani musí být odepřen nárok na odpočet daní z přidané hodnoty (DPH) související s pořízením zboží, které jí bylo dodáno, pokud tato osoba povinná k dani na fakturu, kterou v souvislosti s tímto plněním sama vystavila v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, vědomě uvedla fiktivního dodavatele, jestliže s ohledem na skutkové okolnosti a důkazy, jež zmíněná osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, zda měl skutečný dodavatel postavení osoby povinné k dani, nebo je právní dostatečným způsobem prokázáno, že se tato osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet, je součástí takového úniku.

Podpisy

*— Jednací jazyk: španělština.