

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

1. prosince 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 168 – Nárok na odpočet DPH – Zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality – Daňový únik – Důkaz – Povinnost řádné péče osoby povinné k dani – Zohlednění porušení povinností vyplývajících z vnitrostátních předpisů a unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce – Povolení udělené osobou povinnou k dani třetí osobě k uskutečnění zdanitelných plnění – Listina základních práv Evropské unie – Článek 47 – Právo na spravedlivý proces“

Ve věci C-512/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) ze dne 31. května 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 17. srpna 2021, v řízení

Aquila Part Prod Com SA

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení D. Gratsias, předseda senátu, M. Ilešič a I. Jarukaitis (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Aquila Part Prod Com SA L. Réti, ügyvéd,
- za maďarskou vládu Z. Fehérem a K. Szíjjártó, jako zmocněnci,
- za českou vládu O. Serdulou, M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi B. Béres a J. Jokubauskaitis, jako zmocněnci,

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 čl. 9 odst. 1, článků 10 a 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve spojení se zásadami daňové neutrality, proporcionality a právní jistoty a s článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Aquila Part Prod Com SA a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací orgán státní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „odvolací orgán“) ohledně výše daní z přidané hodnoty (DPH) splatné touto společností za měsíce srpen až listopad 2012.

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 samostatnou 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 ní.“

4 Článek 10 této směrnice stanoví:

„Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána ‚samostatně‘, jak stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnavatele a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnavatele v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnavatele a odpovědnosti zaměstnavatele.“

5 Článek 167 uvedené směrnice stanoví, že nárok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídatelné daní.

6 Článek 168 směrnice 2006/112 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, odpočítat 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;

[...]

7 Článek 178 této směrnice stanoví:

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

a) při odpot dan? podle ?l. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s ?lánky 220 až 236 a ?lánky 238, 239 a 240;

[...]

Ma?arské právo

8 Ustanovení § 1 odst. 7 adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ?. XCII z roku 2003, da?ový ?ád) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14. listopadu 2003, s. 9990, dále jen „da?ový ?ád“) stanoví:

„Smlouvy, transakce a ostatní obdobné akty musí být kvalifikovány podle svého skute?ného obsahu. Smlouva nebo jakýkoli jiný právní akt, které jsou neplatné, jsou relevantní pro da?ové ú?ely, pokud lze prokázat jejich hospodá?ský výsledek.“

9 Ustanovení § 2 odst. 1 da?ového ?ádu zní:

„Práva v rámci právních vztah? týkajících se daní musí být vykonávána v souladu se svým ú?elem. Za výkon práv v souladu s jejich ú?elem nelze při uplat?ování da?ových zákon? považovat uzavírání smluv nebo uskute??ování jiných pln?ní, jejichž cílem je obcházení ustanovení da?ových zákon?.“

10 Podle § 97 odst. 4 a 6 uvedeného ?ádu platí:

„4. V pr?b?hu kontroly má správce dan? povinnost zjistit a prokázat rozhodné skute?nosti, pokud podle zákona nenese d?kazní b?emeno osoba povinná k dani.

[...]

6. Při zjiš?ování rozhodných skute?ností má správce dan? povinnost dohledávat i skute?nosti sv?d?ící ve prosp?ch osoby povinné k dani. Skute?nosti nebo okolnosti, které se nepoda?ilo prokázat, nemohou být – s výjimkou ?ízení o dom??ení dan? za použití pom?cek – posouzeny v neprosp?ch osoby povinné k dani.“

11 Ustanovení § 26 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z p?ídané hodnoty) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16. listopadu 2007, s. 10893, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Pokud odeslání nebo p?epřevu zajiš?uje dodavatel, po?izovatel nebo t?etí osoba, která jedná na ú?et jednoho z nich, místem dodání zboží je místo, kde se zboží nachází v okamžiku odeslání nebo zahájení p?epřevy s uvedením po?izovatele coby p?íjemce.“

12 Ustanovení § 27 odst. 1 zákona o DPH zní:

„Je-li zboží prodáno n?kolikrát po sob? takovým zp?sobem, že je odesláno nebo p?epřeveno p?ímo od prvotního dodavatele ke kone?nému po?izovateli ozna?enému jako p?íjemce, ustanovení § 26 se použije pouze na jedno dodání zboží.“

13 Ustanovení § 119 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Nestanoví-li tento zákon jinak, nárok na odpotet dan? vzniká v okamžiku stanovení dlužné dan? odpovídající dani na vstupu (§ 120).“

14 Ustanovení § 120 zákona o DPH stanoví:

„Pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková, používá či jiným způsobem využívá zboží nebo služby pro účely zdaněných dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň, kterou jí naúčtovala jiná osoba povinná k dani – včetně osob nebo subjektů podléhajících zjednodušené dani z příjmu právnických osob – při pořízení zboží nebo využití služeb.

[...]“

15 Ustanovení § 127 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Včnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet je, aby osoba povinná k dani měla osobně v držení:

a) v případě uvedeném v § 120 písm. a) fakturu vystavenou na její jméno a prokazující uskutečnění plnění;

[...]“

Spor v povodním řízení a předložené otázky

16 Aquila Part Prod Com je právní nástupkyní společnosti Agrirom SRL, rumunské společnosti, zaregistrované od 2. června 2010 v Maďarsku pro účely DPH. Hlavní činností společnosti Aquila Part Prod Com je činnost zprostředkovatele pro velkoobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky. Dne 1. dubna 2011 tato společnost uzavřela s jinou společností příkazní smlouvu, kterou tuto společnost pověřila výkonem činnosti spočívající v nákupu a prodeji zboží jménem příkazce.

17 V průběhu let 2012 až 2017 provedl správce daně kontrolu týkající se DPH za měsíce srpen až listopad 2012, při níž probíhala řada šetření. Na základě této kontroly přijal správce daně čtyři rozhodnutí, kterými dodatečně vyměřil DPH ve výši 86 815 000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 206 000 eur) za srpen 2012, ve výši 66 012 000 HUF (přibližně 157 000 eur) za září 2012, ve výši 109 400 000 HUF (přibližně 260 000 eur) za říjen 2012 a ve výši 24 607 000 HUF (přibližně 58 500 eur) za listopad 2012, odpovídající z větší části žádosti o vrácení DPH, která byla posouzena jako nepodložená, a z menší části nedostatečného zdanění. Kromě toho byla uložena daňová pokuta a úroky z prodlení.

18 Správce daně v těchto rozhodnutích konstatoval, že během posuzovaných období se osoba povinná k dani účastnila kolotočového podvodu. Toto konstatování je založeno zejména na porušení ustanovení vnitrostátního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce a ustanovení nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 ze dne 28. ledna 2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, zřizuje se Evropský úřad pro bezpečnost potravin a stanoví postupy týkající se bezpečnosti potravin (Úř. věst. 2002, L 31, s. 1; Zvl. vyd. 15/06, s. 463), které prokazuje, že sledovaným cílem bylo přesměrování dotyčného zboží ze Slovenska do Maďarska. Uvedené konstatování je založeno rovněž na finančních transakcích různých společností zapojených do dodavatelského řetězce, na nízké obchodní marži uplatňované každou ze společností a na nelogickém obchodním jednání některých z nich, což prokazuje, že se jednalo o fakturační řetězec, jehož cílem bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a vědomě se vyhnout zdanění.

19 V uvedených rozhodnutích uvedl správce daní řadu skutečností, které podle něj dokládají aktivní účast osoby povinné k dani na daňovém úniku, mezi nimi to, že smlouvy byly uzavírány za její účasti, existenci neobvyklého ujednání v právních smlouvách, skutečnost, že slovenský zákazník prodal znovu do Maďarska zboží, které téhož dne v Maďarsku nabyl, a existenci vazeb mezi osobami zapojenými do fakturačního řetězce. Uvedl rovněž skutečnosti, které prokazují, že osoba povinná k dani neprokázala dostatečnou péči, mezi nimi skutečnost, že jednatel společnosti, se kterou osoba povinná k dani uzavřela příkazní smlouvu, se již dříve podílel na úniku na DPH, skutečnost, že se tato společnost podílela na podvodném fakturačním řetězci, jakož i další skutečnosti, které prokazují účast tohoto jednatele na podvodu.

20 Poté, co byla tato řada rozhodnutí správce daní potvrzena rozhodnutím odvolacího ředitelství ze dne 8. prosince 2017, podala společnost Aquila Part Prod Com k Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) žalobu, na jejíž podporu uvádí, že daňové řízení bylo vedeno předpojatě, a dovolává se v zásadě neexistence důkazů toho, že mohla vést o daňovém úniku spáchaném v rámci předcházejících plnění. Tvrdí, že prokázala řádnou péči, aby se vyhnula účasti na podvodu, když zavedla interní pravidla v oblasti nákupu, která vyžadují, aby dodavatelé byli před uzavřením smlouvy ověřeni, a jež zakazují jakékoliv platby v hotovosti. V této souvislosti Aquila Part Prod Com vytýká správci daní zejména to, že nezohlednil příkazní smlouvu, kterou uzavřela s jinou společností, a v domost, již měl zákonný zástupce této společnosti o skutečnostech zakládajících daňový únik, postavil na rovné v domosti samotné společnosti Aquila Part Prod Com o těchto skutečnostech.

21 Odvolací ředitelství tyto argumenty před předkládajícím soudem zpochybňuje, přičemž zejména tvrdí, že porušení pravidel v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce může představovat jednu z řady skutečností nasvědčujících tomu, že osoba povinná k dani vést nebo měla vést, že se účastní plnění, které je součástí úniku na DPH.

22 Předkládající soud pokládá za nezbytné, aby Soudní dvůr poskytl vodítka k otázce, zda okolnosti, kterých se dovolává odvolací ředitelství, lze považovat za objektivní okolnosti, ve smyslu rozsudku ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), umožňující uinit závěr, že osoba povinná k dani spáchala podvod, a zda s ohledem na povahu dodavatelského řetězce zjištěného ve věci v předvodním řízení je povinnost řádné péče vyžadovaná daňovou správou ve věci v předvodním řízení v souladu s pravidly dokazování, jak je vykládá Soudní dvůr, s ustanoveními směrnice 2006/112 a se zásadami, kterými se řídí uplatnění nároku na odpočet DPH.

23 Konkrétně si předkládající soud zaprvé klade otázku, zda správce daní mohl považovat v domost o skutečnostech zakládajících daňový únik, kterou měla fyzická osoba, zákonný zástupce společnosti, s níž osoba povinná k dani uzavřela příkazní smlouvu za účelem výkonu své činnosti, za v domost, kterou měla o těchto skutečnostech osoba povinná k dani, aniž posoudil obsah příkazní smlouvy. Zadruhé si s ohledem na skutkové okolnosti věci v předvodním řízení klade otázku ohledně řádné péče, kterou lze vyžadovat od osoby povinné k dani, aby se vyhnula účasti na daňovém úniku, a, v rámci kolotočového podvodu, ohledně okolností, které mohou být použity k prokázání toho, že osoba povinná k dani mohla o tomto úniku vést. Zatřetí si klade otázku, zda se správce daní může při odepření nároku na odpočet DPH opírat o porušení jiných pravidel, než jsou pravidla daňového práva, jako jsou pravidla týkající se bezpečnosti potravinového řetězce.

24 Za těchto podmínek se Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je praxe správce daní, která spočívá v tom, že z v domého jednání fyzické osoby, která

má právní vztah s právnickou osobou jednající jakožto příkazník, která je nezávislá na osobě povinné k dani jednající jakožto příkazce a která je nadána vlastní právní subjektivitou, přičemž tato fyzická osoba nemá žádné právní vazby s osobou povinnou k dani, správce daně automaticky a bez jakéhokoli ověření vyvodí závěr ve smyslu vdomého jednání osoby povinné k dani, přičemž nebere v potaz ujednání obsažená ve smlouvě uzavřené mezi příkazcem a příkazníkem ani zahraniční právo, jímž se upravuje příkazní právní vztah, slučitelná s unijním právem, konkrétně s čl. 9 odst. 1 a s článkem 10 směrnice [2006/112], jakož i se zásadou daňové neutrality?

2) Musí být články 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že pokud správce daně zjistí existenci kruhového fakturačního řetězce, postačuje tato skutečnost, jakožto objektivní okolnost, sama o sobě k prokázání daňového úniku, nebo musí v takovém případě správce daně rovněž uvést, který člen nebo kteří členové řetězce se dopustili daňového úniku a jaký byl jejich *modus operandi*?

3) Musí být výše uvedené články směrnice [2006/112] ve světle požadavků proporcionality a odvodnosti vykládány v tom smyslu, že ani v případě, že správce daně dospěl na základě konkrétních okolností daného případu k závěru, že měla osoba povinná k dani postupovat obezřetněji, nelze na této osobě povinné k dani vyžadovat, aby ověřila okolnosti, jež byl správce daně schopen odhalit až na základě přibližných pětiletých trvajících kontrol, která si žádala mnohá vedlejší ověření s využitím nástrojů práva veřejného, takže ochrana obchodního tajemství osob povinných k dani nebyla překážkou tohoto ověření? Pokud by byla vyžadována větší obezřetnost, postačí k prokázání řádné péče to, že osoba povinná k dani rozšířila v souvislosti s možnými obchodními partnery kontrolu, kterou provádí, rovněž na okolnosti překračující rámec okolností vymezený v rozsudku [ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373)], takže má vnitřní pravidla pro dodávky za účelem prověření těchto obchodních partnerů, nepřijímá platby v hotovosti, zahrnuje do uzavíraných smluv ujednání o možných rizicích a ověřuje během transakce i další okolnosti?

4) Musí být výše uvedené články směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že zjistí-li správce daně, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku, je v tomto ohledu postačující, že důkazy, jež správce daně odhalil, svědčí o tom, že pokud by osoba povinná k dani postupovala s řádnou péčí, mohla si uvědomit, že se podílí na daňovém úniku, nikoli však již o tom, že si byla vdoma své úasti na daňovém úniku vzhledem k tomu, že se na něm aktivně podílela? Pokud se prokáže aktivní podíl na daňovém úniku, tj. vdomá úast, je správce daně povinen prokázat podvodné jednání osoby povinné k dani, jež má podobu jednání ve shodě s členy, kteří jsou v řetězci před ní, nebo postačuje, bude-li vycházet z objektivních důkazů, že členové řetězce se znají?

5) Je praxe správce daně, která spoívá v tom, že správce daně odvodní své rozhodnutí domnělým porušením právních předpisů v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce, jež nemají žádný dopad na to, zda osoba povinná k dani plní své daňové povinnosti, ani na obsah jejích faktur, jež nejsou v žádné podobě obsaženy v daňových právních předpisech ve vztahu k osobě povinné k dani a jež nemají žádný vliv na skutečnou existenci transakcí kontrolovaných správcem daně ani na vdomost osoby povinné k dani posuzovanou v daňovém řízení, slučitelná s výše uvedenými články směrnice [2006/112], jakož i s právem na spravedlivý proces, které představuje obecnou zásadu zakotvenou v článku 47 [Listiny] a se zásadou právní jistoty?

6) V případě kladné odpovědi na předchozí předložnou otázku:

Je praxe správce daně, která spoívá v tom, že v rámci svého rozhodnutí provádí bez úasti správního orgánu příslušného v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce určitá posouzení týkající se osoby povinné k dani, jež spadají do pravomoci zmíněného správního orgánu, přičemž z porušení právních předpisů zjištěných v souvislosti s bezpečností potravinového řetězce, která

nespadá do jeho pravomoci, vyvozuje pro osobu povinnou k dani důsledek v oblasti daní, aniž je osobě povinné k dani umožněno, aby nezávisle na daňovém řízení napadla konstatování týkající se porušení právních předpisů v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce v řízení, v němž jsou dodrženy základní záruky a práva účastníků řízení, slučitelná s výše uvedenými články směrnice [2006/112], jakož i s právem na spravedlivý proces, které představuje obecnou zásadu zakotvenou v článku 47 [Listiny], a se zásadou právní jistoty“

K předběžným otázkám

K druhé otázce

25 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat na prvním místě, je, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby se správce daně v případě, že hodlá odepsat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že se tato osoba podílela na kolotočném podvodu v oblasti DPH, omezil na prokázání, že toto plnění je součástí kruhového fakturačního řetězce, bez toho, aby identifikoval všechny účastníky tohoto podvodu a jejich příslušná jednání.

26 Jak 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 vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpočet daně odepsat, 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, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45 a citovaná judikatura).

27 Co se týče daňových úniků, podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpočet daně musí být odepsán nejen v případě, kdy se úniku na DPH 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 pořízení 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, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 46).

28 Soudní dvůr také opakovaně upřesnil, že v situacích, kdy byly splněny věcné podmínky nároku na odpočet, lze tento nárok osobě povinné k dani odepsat pouze tehdy, pokud se na základě objektivních okolností prokáže, že věděla nebo měla vědět, že se pořízení zboží nebo služeb zakládajících nárok na odpočet účastnila plnění, které bylo součástí takového úniku, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 48 a citovaná judikatura).

29 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 věděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil dodavatel, nebo jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce 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 překračoval rámec toho, co je nezbytné k ochraně plateb do veřejného rozpočtu (rozsudek ze dne 11. listopadu

2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 49 a citovaná judikatura).

30 Podle ustálené judikatury Soudního dvora krom? toho platí, že vzhledem k tomu, že je odep?ení nároku na odpo?et výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok p?edstavuje, je na da?ových orgánech, aby právn? dosta?ujícím zp?sobem prokázaly existenci objektivních okolností, na základ? kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo v?d?la nebo m?la v?d?t, že pln?ní, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpo?et, je sou?ástí takového úniku. Následn? je na vnitrostátních soudech, aby ov??ily, zda dot?ené da?ové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností (rozsudek dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 50 a citovaná judikatura).

31 Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro zp?sob, jakým mají být provád?ny d?kazy týkající se únik? na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat správce dan? v souladu s d?kazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesm?jí narušit ú?innost unijního práva (rozsudek dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 51 a citovaná judikatura).

32 Z judikatury p?ipomenuté v bodech 27 až 31 tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpo?et dan? lze osob? povinné k dani odep?ít pouze tehdy, pokud je po celkovém posouzení všech d?kaz? a skutkových okolností daného p?ípadu, které je provedeno v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva, prokázáno, že se tato osoba dopustila úniku na DPH nebo v?d?la nebo m?la v?d?t, že pln?ní, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je sou?ástí takového úniku. Nárok na odpo?et lze odep?ít pouze tehdy, pokud byly tyto skute?nosti prokázány právn? dosta?ujícím zp?sobem, jinak než pouhými p?edpoklady (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 52 a citovaná judikatura).

33 Z toho je t?eba vyvodit, že správce dan?, který hodlá odep?ít nárok na odpo?et dan?, musí prokázat právn? dosta?ujícím zp?sobem, v souladu s pravidly dokazování stanovenými vnitrostátním právem a aniž naruší ú?innost unijního práva, jak objektivní skute?nosti prokazující samotnou existenci úniku na DPH, tak objektivní skute?nosti prokazující, že osoba povinná k dani se tohoto úniku dopustila, nebo v?d?la ?i m?la v?d?t, že pln?ní, jež uplat?uje na podporu tohoto nároku, je sou?ástí uvedeného úniku.

34 Tento požadavek prokázání zakazuje, bez ohledu na druh zkoumaného podvodu nebo jednání, použití p?edpoklad? nebo domn?nek, které by tím, že obrátí d?kazní b?emeno, vedly k porušení základní zásady spole?ného systému DPH, již p?edstavuje nárok na odpo?et, a tedy k narušení ú?innosti unijního práva.

35 I když tedy existence kruhového faktura?ního ?et?zce p?edstavuje závažnou indicii nasv?dující existenci da?ového úniku, kterou je t?eba zohlednit v rámci celkového posouzení všech d?kaz? a skutkových okolností daného p?ípadu, nelze p?ipustit, aby se správce dan? za ú?elem prokázání existence koloto?ového podvodu mohl omezit na prokázání, že dot?ené pln?ní je sou?ástí kruhového faktura?ního ?et?zce.

36 Je na správci dan?, aby p?esn? ur?il skute?nosti zakládající da?ový únik a p?edložil d?kaz o podvodném jednání, a aby prokázal, že se osoba povinná k dani na tomto da?ovém úniku aktivn? podílela nebo v?d?la ?i m?la v?d?t, že pln?ní, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je sou?ástí uvedeného úniku. Nicmén? prokázání existence da?ového úniku a ú?asti osoby povinné k dani na tomto úniku nevyžaduje nutn? identifikaci všech ú?astníků tohoto da?ového úniku a jejich p?íslušných jednání. Jak bylo p?ipomenuto v bod? 30 tohoto rozsudku, je v?cí vnitrostátních soud?, aby ov??ily, že prokázání ze strany da?ových orgán? je právn? dosta?ující.

37 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že:

- brání tomu, aby se správce daní v případě, že hodlá odepřít osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že se tato osoba podílela na kolotočném podvodu v oblasti DPH, omezil na prokázání, že toto plnění je součástí kruhového fakturačního řetězce;
- uvedenému správci daní přísluší, aby přesně určil skutečnosti zakládající daňový únik a prokázal podvodné jednání, a aby prokázal, že se osoba povinná k dani na tomto daňovém úniku aktivně podílela nebo vzdělavala, že plnění, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je součástí uvedeného úniku, což nevyžaduje nutnou identifikaci všech účastníků tohoto daňového úniku a jejich příslušných jednání.

Ke čtvrté otázce

38 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat na druhém místě, je, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby správce daní v případě, že konstatuje aktivní účast osoby povinné k dani na úniku na DPH a odepře proto nárok na odpočet, založil toto odepření na důkazech, které prokazují nikoli takovou účast, nýbrž to, že tato osoba povinná k dani mohla při vynaložení veškeré požadované péče vzdělat, že dotčené plnění je součástí takového daňového úniku. Kromě toho se táže, zda skutečnost, že se členové dodavatelského řetězce, jehož součástí je toto plnění, znali, představuje okolnost postačující k prokázání účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku.

39 Z judikatury Soudního dvora připomenuté v bodě 27 tohoto rozsudku vyplývá, že v případě úniku na DPH musí být nárok na odpočet odepřen ve všech případech, a to zaprvé v případě, kdy je prokázáno, že se úniku na DPH dopustila samotná osoba povinná k dani, zadruhé v případě, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani vzdělavala, že se pořízení zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH, a zatím v případě, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani mohla vzdělat, že se pořízení zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí takového úniku.

40 Pokud jde o druhý a třetí případ, u nichž se jedná o pasivní účast na daňovém úniku, bylo konstatováno, že osoba povinná k dani, která vzdělavala nebo mohla vzdělat, že se pořízení zboží nebo služeb účastní plnění, jež je součástí úniku na DPH, musí být pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se na úniku podílí, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, jež uskutečnila na výstupu, jelikož tato osoba povinná k dani v takové situaci napomáhá pachatelům tohoto úniku a stává se jeho spolupachatelem (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 47 a citovaná judikatura).

41 V případě, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani nějakým způsobem vzdělavala, že se pořízení zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH spáchaného na vstupu v řetězci dodání zboží či poskytnutí služeb, je jediným konáním, které je rozhodující pro odvodnění odepření nároku na odpočet, pořízení dotyčného zboží nebo dotyčných služeb. K odvodnění takového odepření tedy není nutné prokázat, že se tato osoba povinná k dani nějakým způsobem aktivně podílela na tomto daňovém úniku, i když jen aktivním nabádáním k jeho spáchání nebo jeho usnadňováním (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 26).

42 V případě, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani mohla vzdělat, že se pořízení zboží

nebo služeb ú?astní pln?ní, které je sou?ástí úniku na DPH spáchaného na vstupu v ?et?zci dodání zboží ?i poskytnutí služeb, vede k odep?ení nároku na odpo?et nedbalost p?i pln?ní povinností ?ádné pé?e (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, bod 27).

43 Pokud správce dan? konstatuje aktivní ú?ast osoby povinné k dani na úniku na DPH a odep?e proto nárok na odpo?et, musí podle judikatury p?ipomenuté v bod? 30 tohoto rozsudku tuto ú?ast prokázat. Nic však nebrání tomu, aby v takovém p?ípad? toto odep?ení, dopl?kov? nebo podp?rn?, založil na d?kazech, které prokazují, že osoba povinná k dani každopádn? m?la v?d?t, kdyby bývala vynaložila ?ádnou pé?i, již od ní lze požadovat, že po?ízením zboží nebo služeb se ú?astnila pln?ní, které je sou?ástí da?ového úniku. D?kaz o této skute?nosti, je-li p?edložen, je totiž dostate?ný k prokázání ú?asti osoby povinné k dani na da?ovém úniku, a tedy k od?vodn?ní tohoto odep?ení.

44 Každopádn? samotná skute?nost, že se ?lenové dodavatelského ?et?zce znali, i když je namíst? vzít ji v úvahu p?i celkovém posouzení všech skute?ností a skutkových okolností daného p?ípadu, nep?edstavuje dostate?ný d?kaz k prokázání ú?asti osoby povinné k dani na da?ovém úniku.

45 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na ?tvrtou otázku odpov?d?t tak, že sm?rnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že:

- nebrání tomu, aby správce dan? v p?ípad?, že konstatuje aktivní ú?ast osoby povinné k dani na úniku na DPH a odep?e proto nárok na odpo?et, založil toto odep?ení dopl?kov? nebo podp?rn? na d?kazech, které prokazují nikoli takovou ú?ast, nýbrž to, že tato osoba povinná k dani mohla p?i vynaložení veškeré požadované pé?e v?d?t, že dot?ené pln?ní je sou?ástí takového da?ového úniku;
- samotná skute?nost, že se ?lenové dodavatelského ?et?zce, jehož sou?ástí je toto pln?ní, znali, nep?edstavuje dostate?ný d?kaz k prokázání ú?asti osoby povinné k dani na da?ovém úniku.

K t?etí otázce

46 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu, kterou je t?eba zkoumat na t?etím míst?, je, zda sm?rnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby v p?ípad?, že existují náznaky vzbuzující podez?ení z nesrovnalostí nebo da?ového úniku, bylo od osoby povinné k dani vyžadováno vynaložení v?tší omez?etnosti, aby se ujistila, že pln?ní, které uskute?ňuje, nevede k její ú?asti na da?ovém úniku, a provedení takových složitých a d?kladných ov??ení, jaká m?že provád?t správce dan?.

47 P?edkládající soud si v tomto ohledu klade otázku, zda lze mít za to, že osoba povinná k dani vynaložila dostate?nou pé?i, pokud zejména prokáže, že stanovila interní pravidla v oblasti nákup?, jejichž cílem je ov??it situaci jejich partner?, a nep?ijímá platby v hotovosti.

48 Soudní dv?r již n?kolikrát rozhodl, že s unijním právem není v rozporu požadavek, aby daný subjekt p?ijal všechna opat?ení, která po n?m mohou být rozumn? vyžadována k zajišt?ní toho, aby pln?ní, jež provádí, nevedlo k jeho ú?asti na da?ovém úniku, p?i?emž ur?ení opat?ení, jež lze v projednávaném p?ípad? rozumn? vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpo?et DPH, aby se ujistila o tom, že její pln?ní nejsou sou?ástí da?ového úniku, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavn? na okolnostech uvedeného p?ípadu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, body 54 a 59; ze dne 19. ?íjna 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, bod 52, jakož i

usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 28).

49 Soudní dvůr upřesnil, že jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalostem nebo úniku, lze od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby, za účelem ujištění se o jeho vřehodnosti (rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60; usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/20, EU:C:2021:266, bod 55, jakož i ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 29).

50 Správce daní nicméně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složila a dkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 51).

51 Konkrétně již Soudní dvůr rozhodl, že správce daní obecně nemůže od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, obecně vyžadovat, aby ověřila, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na něž je uplatněn tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží, je s to uvedené zboží dodat a splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalosti či úniku u plnění na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady [rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61, jakož i ze dne 4. června 2020, C. F. (Daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, bod 47].

52 Z toho plyne, že žádná péče požadovaná od osoby povinné k dani a opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby se ujistila o tom, že se pořízení zboží nebo služeb neúčastní plnění, které je součástí daňového úniku, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí na okolnostech daného případu a zejména na tom, zda existují náznaky vyvolávající v době pořízení u osoby povinné k dani podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku. Existují-li náznaky daňového úniku, lze od osoby povinné k dani očekávat zvýšenou obezřetnost. Nelze však od ní vyžadovat, aby prováděla taková složitá a dkladná ověření, k jejichž provedení má prostředky správce daní.

53 Otázka, zda osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči, pokud zejména prokáže, že stanovila interní pravidla v oblasti nákupu, jejichž cílem je ověřit situaci jejich partnerů, a nepřijímá platby v hotovosti, spadá do posouzení skutkových okolností sporu v prvodním řízení, a tudíž do výlučné pravomoci vnitrostátních soudů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. června 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, bod 37). Uvedeným soudem přísluší posoudit, zda s ohledem na okolnosti projednávaného případu osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči a přijala opatření, která po ní lze za těchto okolností rozumně požadovat.

54 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na třetí otázku je třeba odpovědět tak, že směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že:

- nebrání tomu, aby v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku, bylo od osoby povinné k dani vyžadováno vynaložení větší obezřetnosti, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku;
- od osoby povinné k dani však nelze vyžadovat, aby prováděla taková složitá a dkladná ověření, jaká může provádět správce daní;

– je na vnitrostátním soudu, aby posoudil, zda s ohledem na všechny okolnosti daného případu osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči a přijala opatření, která po ní lze za těchto okolností rozumně požadovat.

K páté a šesté otázce

55 Podstatou páté a šesté otázky, které je třeba zkoumat společně na čtvrtém místě, je, zda směrnice 2006/112, právo na spravedlivý proces, zakotvené v článku 47 Listiny, a zásada právní jistoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby správce daní odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH z důvodu, že nesplnila povinnosti vyplývající z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, a to bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování takového porušení.

56 Vzhledem k tomu, že předkládající soud neuvedl důvody, proč se táže Soudního dvora na výklad zásady právní jistoty, neodpovídají tyto dvě otázky v tomto ohledu požadavkům článku 94 jednacího řádu Soudního dvora, takže jsou v rozsahu, v němž se týkají této zásady, zjevně nepřípustné.

57 Pokud jde o směrnici 2006/112, Soudní dvůr v bodě 41 rozsudku ze dne 3. října 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), rozhodl, že čl. 168 písm. a) této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osobě povinné k dani, která je zapojena do potravinového řetězce, byl nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřen z pouhého důvodu – pakliže by byl náležitě prokázán – že tato osoba nedodržela povinnosti, které se týkají identifikace jejích dodavatelů pro účely zajištění sledovatelnosti potravin a jež jí ukládá čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002. Dodal, že nedodržení těchto povinností však může představovat jednu ze skutečností, které mohou společně a shodným způsobem naznačovat, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, jež je součástí úniku na DPH.

58 Totéž platí i pro porušení jak vnitrostátních ustanovení, tak jakéhokoli ustanovení unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, a pokud jde o prokázání jak existence úniku na DPH, tak aktivní i pasivní účasti osoby povinné k dani na tomto daňovém úniku. Takové porušení totiž není samo o sobě skutečností umožňující prokázat tyto skutečnosti, ale může představovat jednu z indicií existence takového daňového úniku, jakož i skutečnost, která může být v rámci celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu použita k prokázání toho, že se osoba povinná k dani účastnila tohoto daňového úniku, bez ohledu na to, že uvedené porušení nebylo předem konstatováno správním orgánem příslušným k rozhodnutí o takovém porušení.

59 Vzhledem k tomu, že předkládající soud si klade otázku ohledně souladu praxe správce daní, která spočívá v zohlednění takového porušení, třebaže nebylo předem konstatováno příslušným správním orgánem, s právem na spravedlivý proces zakotveným v článku 47 Listiny, je třeba připomenout, že podle uvedeného článku má každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem. Tento článek se tedy nepoužije pro účely přezkumu souladu správní praxe s právem.

60 V rozsahu, v němž se předkládající soud táže, zda právo na spravedlivý proces zakotvené v článku 47 Listiny musí být vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby soud projednávající žalobu proti rozhodnutí správce daní zohlednil, jako důkaz existence úniku na DPH nebo účasti osoby povinné k dani na tomto úniku, porušení povinností vyplývajících z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, kterého se dovolává správce daní, i bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování

takového porušení, je třeba připomenout, že ke splnění požadavků spojených s právem na spravedlivý proces je třeba, aby se účastníci řízení seznámili jak se skutkovými, tak s právními okolnostmi, které jsou rozhodné pro výsledek řízení, a měli možnost se k nim kontradiktorně vyjádřit (rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 62 a citovaná judikatura).

61 Možnost soudu, projednávajícího žalobu proti rozhodnutí správce daně, zohlednit jako důkaz existence úniku na DPH nebo úasti osoby povinné k dani na tomto daňovém úniku porušení povinností vyplývajících z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, tedy neporušuje právo na spravedlivý proces, může-li být tento důkaz před tímto soudem zpochybněn a kontradiktorně projednán.

62 Naopak pokud uvedený soud není oprávněn přezkoumat existenci porušení povinností vyplývajících z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, které je uplatněno jako důkaz existence úniku na DPH nebo úasti osoby povinné k dani na tomto úniku, nemůže být tento důkaz použit, aniž by došlo k porušení práva na účinnou soudní ochranu, a musí být tedy vyloučen (obdobně viz rozsudky ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 87 až 89, a ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, body 66 až 68).

63 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na pátou a šestou otázku odpovědět, že:

– směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby správce daně odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH pouze z důvodu, že nesplnila povinnosti vyplývající z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce, avšak nedodržení těchto povinností může představovat jednu ze skutečností, které může správce daně použít k prokázání jak existence úniku na DPH, tak úasti uvedené osoby povinné k dani na tomto úniku, a to i bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování takového porušení;

– právo na spravedlivý proces, zakotvené v článku 47 Listiny, musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání tomu, aby soud projednávající žalobu proti rozhodnutí správce daně zohlednil, jako důkaz existence úniku na DPH nebo úasti osoby povinné k dani na tomto úniku, porušení uvedených povinností, může-li být tento důkaz před tímto soudem zpochybněn a kontradiktorně projednán.

K první otázce

64 Podstatou první otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat na pátém a posledním místě, je, zda směrnice 2006/112 a zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové praxi spočívající v tom, že při odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že se podílela na úniku na DPH, se zohledňuje to, že zákonný zástupce příkazníka pověřené osobou povinnou k dani v důl o skutečnostech zakládajících tento únik, bez ohledu na použitelná vnitrostátní pravidla, kterými se řídí pověření, a na ujednání příkazní smlouvy uzavřené v projednávaném případě.

65 Jak bylo připomenuto v bodě 26 tohoto rozsudku, cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 je boj proti daňovým únikům.

66 Kromě toho z bodů 29 a 40 tohoto rozsudku, podle kterých by zavedení systému odpovědnosti bez zavinění překračovalo meze toho, co je nezbytné k ochraně plateb do veřejného rozpočtu, a podle kterých osoba povinná k dani, jež v důl nebo měla v důt, že se svým pořízením účastní plnění, které je součástí daňového úniku, napomáhá pachatelům tohoto

úniku a stává se jeho spolupachatelem, vyplývá, že taková ú?ast p?edstavuje porušení povinnosti, za které je tato osoba povinná k dani odpov?dná (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 36).

67 A? jsou vnitrostátní pravidla, jimiž se ?ídí pov??ení, a ujednání p?íkazní smlouvy, kterou osoba povinná k dani pov??ila t?etí osobu uskute??ováním zdanitelných pln?ní, jakákoliv, osoba povinná k dani se nem?že ve vztahu k ve?ejnému rozpo?tu zbavit této odpov?dnosti tím, že se bude dovolávat existence p?íkazní smlouvy, vnitrostátních pravidel, kterými se tato smlouva ?ídí, nebo ujednání této smlouvy a bude tvrdit, že nev?d?la o skute?nostech zakládajících únik na DPH známých jejímu p?íkazníkovi. P?ipustit, že osoba povinná k dani m?že takto jednat, by totiž usnad?ovalo da?ové úniky a bylo by tak v rozporu s cílem boje proti únik?m na DPH.

68 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na první otázku je t?eba odpov?d?t, že sm?rnice 2006/112 a zásada da?ové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání da?ové praxi spo?ívající v tom, že p?i odep?ení nároku na odpo?et osob? povinné k dani z d?vodu, že se podílela na úniku na DPH, se zohled?uje to, že zákonný zástupce p?íkazníka pov??eného osobou povinnou k dani v?d?l o skute?nostech zakládajících tento únik, bez ohledu na použitelná vnitrostátní pravidla, kterými se ?ídí pov??ení, a na ujednání p?íkazní smlouvy uzav?ené v projednávaném p?ípad?.

K náklad?m ?ízení

69 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajcímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (desátý senát) rozhodl takto:

1) Sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty.

musí být vykládána v tom smyslu, že

– brání tomu, aby se správce dan? v p?ípad?, že hodlá odep?ít osob? povinné k dani nárok na odpo?et dan? z p?idané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu z d?vodu, že se tato osoba podílela na koloto?ovém podvodu v oblasti DPH, omezil na prokázání, že toto pln?ní je sou?ástí kruhového faktura?ního ?et?zce;

– uvedenému správci dan? p?ísluší, aby p?esn? ur?il skute?nosti zakládající da?ový únik a prokázal podvodné jednání, a aby prokázal, že se osoba povinná k dani na tomto da?ovém úniku aktivn? podílela nebo v?d?la ?i m?la v?d?t, že pln?ní, jehož se dovolává na podporu tohoto nároku, je sou?ástí uvedeného úniku, což nevyžaduje nutn? identifikaci všech ú?astník? tohoto da?ového úniku a jejich p?íslušných jednání.

2) Sm?rnice 2006/112

musí být vykládána v tom smyslu, že

- nebrání tomu, aby správce daní v případě, že konstatuje aktivní účast osoby povinné k dani na úniku na dani z předané hodnoty a odepře proto nárok na odpočet, založil toto odepření doplňkově nebo podpůrně na důkazech, které prokazují nikoli takovou účast, nýbrž to, že tato osoba povinná k dani mohla při vynaložení veškeré požadované péče v důvt, že dotčené plnění je součástí takového daňového úniku;
- samotná skutečnost, že se členové dodavatelského řetězce, jehož součástí je toto plnění, znali, nepředstavuje dostatečný důkaz k prokázání účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku.

3) Směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality

musí být vykládána v tom smyslu, že

- nebrání tomu, aby v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku, bylo od osoby povinné k dani vyžadováno vynaložení větší obětivosti, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku;
- od osoby povinné k dani však nelze vyžadovat, aby prováděla taková složitá a důkladná ověření, jaká může provádět správce daní;
- je na vnitrostátním soudu, aby posoudil, zda s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči a přijala opatření, která po ní lze za těchto okolností rozumně požadovat.

4) Směrnice 2006/112

musí být vykládána v tom smyslu, že

- brání tomu, aby správce daní odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet daní z předané hodnoty (DPH) pouze z důvodu, že nesplnila povinnosti vyplývající z vnitrostátních předpisů nebo unijního práva týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce;
- nedodržení těchto povinností však může představovat jednu ze skutečností, které může správce daní použít k prokázání jak existence úniku na DPH, tak účasti uvedené osoby povinné k dani na tomto úniku, a to i bez předchozího rozhodnutí správního orgánu příslušného ke konstatování takového porušení.

5) Právo na spravedlivý proces, zakotvené v článku 47 Listiny základních práv Evropské unie,

musí být vykládáno v tom smyslu, že

nebrání tomu, aby soud projednávající žalobu proti rozhodnutí správce daní zohlednil, jako důkaz existence úniku na dani z předané hodnoty nebo účasti osoby povinné k dani na tomto úniku, porušení uvedených povinností, může-li být tento důkaz před tímto soudem zpochybněn a kontradiktorně projednán.

6) Směrnice 2006/112 a zásada daňové neutrality

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání daňové praxi spočívající v tom, že při odepření nároku na odpis osob povinné k dani z důvodu, že se podílela na úniku na dani z přidané hodnoty, se zohledňuje to, že zákonný zástupce příkazníka pověřeného osobou povinnou k dani vydá o skutečnostech zakládajících tento únik, bez ohledu na použitelná vnitrostátní pravidla, kterými se řídí pověření, a na ujednání příkazní smlouvy uzavřené v projednávaném případě.

Podpisy

* Jednací jazyk: maďarština.