

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

21. června 2012(*)

„Daně – DPH – Šestá směrnice – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpot – Podmínky výkonu – Článek 273 – Vnitrostátní opatření za účelem boje proti podvodům – Praxe vnitrostátních daňových orgánů – Odmítnutí nároku na odpot v případě protiprávního jednání vystavitele faktury týkající se zboží nebo služeb, ohledně kterých je žádáno o uplatnění tohoto nároku – Diskuzní bodemeno – Povinnost osoby povinné k dani ověřit, že vystavitel faktury jednal v souladu s právem, a tuto skutečnost prokázat“

Ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Baranya Megyei Bíróság (Maďarsko) a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Maďarsko) ze dne 9. února 2011 a 9. března 2011, došlými Soudnímu dvoru dne 22. února 2011 a 23. března 2011, v řízeních

Mahagében kft

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11),

a

Péter Dávid

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11),

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis a T. von Danwitz (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. března 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za maďarskou vládu M. Fehérem, jakož i K. Szíjjártó a K. Veres, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu S. Centeno Huerta, jako zmocněnkyní,
- za vládu Spojeného království P. Moserem, barrister,

– za Evropskou komisi V. Bottkou a A. Sipošem jakož i C. Soulay, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001 (Úř. věst. 2002, L 15, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 352, dále jen „šestá směrnice“) a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů, a to jednak mezi Mahagében kft (dále jen „Mahagében“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (krajským finančním úřadem Dél-Dunántúl), jednak mezi P. Dávidem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (krajským finančním úřadem Észak-Alföld) ve věci zamítavého rozhodnutí vydaného správcem daní uznat nárok na odpočet daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu u plátní, která jsou považována za podezřelá.

Právní rámec

Unijní právo

3 Směrnice 2006/112 v souladu se svými články 411 a 413 zrušila a nahradila s účinností od 1. ledna 2007 unijní právní předpisy v oblasti DPH, především šestou směrnicí. Podle bodů 1 a 3 odvodnění směrnice 2006/112 bylo zpracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v zpracované struktuře a znění, v zásadě však bez vnitřních změn. Ustanovení směrnice 2006/112 jsou tedy v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice.

4 Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112, který v podstatě přejímá znění čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, stanoví, že předmětem DPH je dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

5 Článek 167 směrnice 2006/112, který má stejné znění jako čl. 17 odst. 1 šesté směrnice, stanoví, že „[n]árok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpodátelné daní“.

6 Článek 168 písm. a) směrnice 2006/112, který v podstatě přebírá znění čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 poslední uvedené směrnice, stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plátní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plátní uskutečňuje, odpodát 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 směrnice 2006/112 obsažený v kapitole 4, nazvané „Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně“, která je obsažena v hlavě X této směrnice, stanoví:

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

a) při odpočtu daně 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;

[...]“

8 Toto ustanovení odpovídá čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 2 této směrnice, který odkazuje na požadavky čl. 22 odst. 3 uvedené směrnice, ve znění jejího článku 28h.

9 Článek 220 bod 1 směrnice 2006/112, který v podstatě přebírá znění čl. 22 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z článku 28h poslední uvedené směrnice, stanoví, že každá osoba povinná k dani musí zajistit, že buď ona sama, nebo pořizovatel či příjemce, anebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystaví fakturu za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani.

10 Článek 226 směrnice 2006/112 přebírá znění čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z článku 28h této poslední uvedené směrnice a stanoví údaje, které se, aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení směrnice 2006/112, povinně uvádějí na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely DPH.

11 Článek 273 směrnice 2006/112, který je v podstatě formulován stejně jako čl. 22 odst. 8 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z článku 28h poslední uvedené směrnice, stanoví:

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

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Maarské právo

12 Článek 32 odst. 1 písm. a) zákona č. LXXIV z roku 1992 o dani z přidané hodnoty [az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.), dále jen „zákon o DPH“] stanoví, že osoba povinná k dani má nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, částku daně, kterou jí v souvislosti s dodáním zboží nebo poskytnutím služeb účtovala jiná osoba povinná k dani.

13 Článek 34 odst. 1 tohoto zákona stanoví, že „nárok na odpočet daně může uplatnit pouze osoba povinná k dani, která vede účetnictví v souladu se systémem jednoduchého nebo podvojného účetnictví“.

14 Článek 35 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona stanoví, že nárok na odpočet daně lze

uplatnit, aniž je tím dotčena úprava v obecném daňovém zákoně, pouze v případě, kdy má osoba povinná k dani k dispozici doklady, které v rozhodnutí prokazují výši daně útváňované na vstupu. Za takové doklady se považují faktury, zjednodušené faktury a doklady vystavované namísto faktur na jméno osoby povinné k dani.

15 Článek 44 odst. 5 zákona o DPH stanoví:

„Vystavitel faktury nebo zjednodušené faktury odpovídá za pravdivost údajů v nich uvedených. Daňové nároky osoby povinné k dani, která je v dokladu uvedena jako pořizovatel, nejsou dotčeny, jestliže tato osoba stran zdanitelného plnění postupovala s veškerou náležitou péčí a zohlednila při tom okolnosti, za nichž bylo dodáno zboží či poskytnuty služby.“

Spory v prvodním řízení a předběžné otázky

Věc C-80/11

16 Dne 1. června 2007 uzavřela společnost Mahagében se společností Rómahegy-Kert Kft. (dále jen „RK“) smlouvu o dodávání neopracovaných akátových kmenů v období mezi 1. červnem a 31. prosincem 2007. Během tohoto období vystavila RK šestnáct faktur na jméno společnosti Mahagében za dodání různých množství akátových kmenů. Na šesti z těchto faktur bylo uvedeno číslo dodacího listu, který byl k těmto fakturám připojen v příloze. Společnost RK zahrnula všechny faktury do svého daňového přiznání, potvrdila, že se plnění uskutečnila, a po dodání uhradila DPH. Společnost Mahagében rovněž zahrnula tyto faktury do svého daňového přiznání a uplatnila nárok na odpočet. Zakoupená množství akátových kmenů od společnosti RK byla vedena jako zásoby společnosti Mahagében, která je následně prodala různým společnostem.

17 Při kontrole nákupů a dodání uskutečněných společností RK dospěl správce daně k závěru, že tato společnost nemá žádné zásoby akátových kmenů a že množství těchto kmenů zakoupené v roce 2007 nebylo dostatečné k pokrytí dodání vyfakturovaných společností Mahagében. Přestože při uvedené kontrole obě smluvní strany prohlásily, že si neuschovaly dodací listy, předala následně společnost Mahagében správci daně kopii 22 dodacích listů jako důkaz uskutečnění dotčených plnění.

18 V rozhodnutí ze dne 1. června 2010 konstatoval správce daně u společnosti Mahagében daňový dluh a uložil jí navíc penále a úroky z prodlení, neboť měl za to, že tato společnost neměla na základě faktur vystavených společností RK nárok na odpočet DPH. S ohledem na výsledky kontroly uskutečněné u této společnosti nemohly být totiž tyto faktury podle názoru správce daně považovány za rozhodné.

19 Stížnost podaná společností Mahagében proti rozhodnutí ze dne 1. června 2010 byla žalovaným v prvodním řízení zamítnuta. Toto zamítavé rozhodnutí vycházelo především ze zjištění, že společnost RK jakožto vystavitelka dotčených faktur nepředložila žádný doklad o odpovídajících plněních, jako jsou dodací listy, že nemohla mít k dispozici množství zboží uvedené v těchto fakturách a že neměla ani vhodný kamion pro dodání tohoto zboží, ani doklady o ceně zaplacené za jeho dopravu. Dále pak společnost Mahagében podle uvedeného rozhodnutí nepostupovala s veškerou náležitou péčí ve smyslu čl. 44 odst. 5 zákona o DPH, neboť mimo jiné neověřila, zda je společnost RK existující osobou povinnou k dani a zda má k dispozici zboží, které chtěla společnost Mahagében koupit.

20 Společnost Mahagében předložila věc Baranya Megyei Bíróság (župní soud v Baranya) a domáhala se anulování svého daňového dluhu, jakož i penále a úroků z prodlení. Tato společnost především uvádí, že v době uzavření smlouvy se společností RK postupovala s veškerou náležitou péčí. Její vliv na plnění se podle jejího tvrzení omezil na ujištění se o tom, že dodávající

společnost byla zaregistrována, měla daňové identifikační číslo a byla schopna poskytnout dotčené plnění. Navíc se při převzetí zboží ve své provozovně, která byla místem dodání podle uvedené smlouvy, ujistila o jakosti a množství zboží.

21 Baranya Megyei Bíróság má pochybnosti o tom, zda lze nárok na odpot odmítnout pouze proto, že vystavitel faktury neuvedl ve svém účetnictví koupi dotčeného zboží a že z důvodu, že neměl k dispozici kamion, neměl možnost toto zboží dodat, přestože uvedl, že dodání zboží uskutečnil a že splnil svou povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň.

22 Vzhledem k tomu, že měl Baranya Megyei Bíróság za to, že řešení sporu v prvodním řízení závisí na výkladu unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba směrnicí 2006/112 vykládat v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která splňuje všechny hmotněprávní podmínky pro odpot DPH uložené touto směrnicí, může být zbavena nároku na odpot daně prostědnictvím vnitrostátního předpisu nebo praxe, které zakazují odpot DPH odvedené při pořízení zboží v případě, že faktura je jediným hodnověrným dokladem, který prokazuje uskutečnění dodání zboží, avšak osoba povinná k dani nemá k dispozici doklad od vystavitele faktury, který prokazuje, že vystavitel měl k dispozici dotčené zboží, že je mohl dodat a že splnil své povinnosti v souvislosti s přiznáním k dani? Může členský stát na základě článku 273 uvedené směrnice za účelem řádného výběru DPH a zabránění daňovým únikům vyžadovat, aby měl příjemce faktury jiné doklady, které prokáží, že vystavitel faktury měl k dispozici dotčené zboží a že toto zboží bylo příjemci faktury dodáno nebo dopraveno?

2) Je pojem ‚veškerá náležitá péče‘ uvedený v čl. 44 odst. 5 zákona [...] o DPH, který podle daňového orgánu a na základě ustálené judikatury znamená, že se příjemce faktury musí ujistit, že vystavitel faktury je osobou povinnou k dani, že uvedl dotčené zboží v účetnictví, že má k dispozici fakturu na pořízení tohoto zboží a že splnil své povinnosti v souvislosti s přiznáním a výběrem DPH, v souladu se zásadami neutrality a proporcionality, uznanými několikrát Soudním dvorem [...] v souvislosti s použitím směrnice [2006/112]?

3) Je třeba články 167 a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 [...] vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu předpisu nebo praxi, které podmiňují možnost uplatnit nárok na odpot daně požadavkem, aby příjemce faktury prokázal, že společnost, která je vystavitelem faktury, dodržela své právní povinnosti?“

Věc C-142/11

23 Spor v prvodním řízení ve věci C-142/11 se týká dvou samostatných plnění.

24 V prvním případě se P. Dávid na základě smlouvy o dílo zavázal provést různé stavební práce. Po splnění této smlouvy v průběhu května 2006 vystavil zástupce zadavatele osvědčení o provedení prací, v němž bylo uvedeno 1 992 odpracovaných hodin na základě prezenčních listin obsahujících předešlou pracovní dobu a místo provedení prací, jméno, datum narození a podpis pracovníka, jakož i jméno a razítko P. Dávída.

25 V průběhu daňové kontroly týkající se tohoto plnění P. Dávid prohlásil, že nemá zaměstnance a že zhotovení prací zadal subdodavateli Z. Mátému. Nedokázal uvést údaje o totožnosti dlužníka zaměstnaných tímto subdodavatelem. Dohodnutá cena ve smlouvě mezi P. Dávídem a Z. Mátém byla zaplacená na základě osvědčení o provedení prací.

26 Daňové kontroly odhalily, že Z. Máté neměl k dispozici dlužníky ani potřebný materiál k provedení vyfakturovaných prací a že pouze převzal obsah faktur od jiného subdodavatele. Tento

subdodavatel byl tchánem Z. Mátého, nezaměstnával dlužníky, kteří by byli během dotyčného období zaregistrováni, a nepodal za daný finanční rok daňové přiznání.

27 Ve světle všech těchto skutečností správce daně konstatoval, že faktury vystavené posledně uvedeným subdodavatelem nemohly právně dostačujícím způsobem prokázat uskutečnění hospodářského plnění, k němuž se vztahovaly, a že Z. Máté žádnou činnost subdodavatele ve skutečnosti neprováděl. I když provedené kontroly nezpochybnily skutečnost, že práce byly skutečně řádně provedeny, ani že byly provedeny dlužníky uvedenými v prezenčních listinách, nebylo možné podle tohoto orgánu zjistit, který podnikatel práce uskutečnil a který podnik uvedené dlužníky zaměstnával. Za těchto podmínek nebyly faktury vystavené P. Dávidem odrazem skutečné hospodářské činnosti a jsou podle názoru daňového orgánu fiktivní. Podle tvrzení tohoto orgánu navíc P. Dávid nepostupoval s náležitou péčí ve smyslu § 44 odst. 5 zákona o DPH.

28 Ve druhém případě se P. Dávid v roce 2006 zavázal provést pro určitou společnost různé práce, které byly provedeny prostřednictvím jiného subdodavatele. V době provedení daňové kontroly však byl tento subdodavatel již v likvidaci. Nebylo možné kontaktovat jeho bývalého zástupce a tento zástupce nepředložil správci konkursní podstaty žádný doklad. Podle daňového orgánu nebylo prokázáno, že cena a smluvní strany uvedené ve fakturě vystavené tímto subdodavatelem odpovídaly skutečnosti. Péter Dávid navíc podle tvrzení daňového orgánu nepostupoval s náležitou péčí požadovanou uvedeným zákonem, jelikož se neujistil o tom, zda měl uvedený subdodavatel nezbytné prostředky k provedení dotčených prací.

29 Za těchto podmínek daňový orgán odmítl nárok na odpouštění vyplývající z obou předmetných plnění, konstatoval u P. Dávída daňový dluh a uložil mu pokutu a úroky z prodlení.

30 Péter Dávid podal proti rozhodnutí daňového orgánu žalobu u Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (župní soud v Jász-Nagykun-Szolnok), v níž mimo jiné uvedl, že postupoval s náležitou péčí. Uvedl, že se ujistil o tom, že hospodářské plnění bylo uskutečнено a že ověřil, že vystavitel faktury byl osobou povinnou k dani. Tvrdí, že mu nelze přičítat žádnou odpovědnost za jakékoli opomenutí na straně subdodavatele, pokud jde o jeho daňové povinnosti.

31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság se táže, zda má osoba povinná k dani nárok na odpouštění DPH odvedené na vstupu bez provedení dalších kontrol v případě, že daňový orgán neprokáže, že došlo k nedbalostnímu či úmyslnému protiprávnímu jednání, které spočívalo ve vyhýbání se daňovým povinnostem a které je přičitatelné vystaviteli faktury nebo vystavitelům jiných faktur, jež obdržel, o němž příjemce faktury, tedy osoba povinná k dani, nevěděla nebo k němuž nepřišla.

32 Uvedený soud má za to, že osoba povinná k dani uplatňující nárok na odpouštění DPH nenese z hlediska ustanovení šesté směrnice objektivní odpovědnost, pokud jde o faktury, jejichž je příjemcem, a že v případě opomenutí přičitatelného vystaviteli těchto faktur nemůže nést důkazní břemeno ohledně jednání, které se od něj očekává na základě § 44 odst. 5 zákona o DPH.

33 Za těchto podmínek se Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze ustanovení upravující odpot [DPH] obsažená v šesté sm?nici [...] a pokud jde o rok [2007] ve sm?nici [2006/112], vykládat v tom smyslu, že umož?ují, aby da?ový orgán z d?vodu objektivní odpov?dnosti omezil nebo vylou?il nárok osoby povinné k dani na odpot DPH, který tato osoba uplat?uje, v p?ípad?, že vystavitel faktury nem?že prokázat, že k využití ostatních subdodavatel? došlo v souladu s právem?

2) V p?ípad?, že da?ový orgán nezpochybní, že došlo k uskute?n?ní hospodá?ské ?innosti uvedené ve faktu?e a že faktura spl?uje formální požadavky stanovené zákonem, m?že tento orgán legáln? vylou?it vrácení DPH z d?vodu, že nelze identifikovat subdodavatele, kterých vystavitel faktury využil nebo pokud faktury vystavené subdodavateli nejsou v souladu s právem?

3) Je da?ový orgán, který [za okolností uvedených ve druhé otázce] odmítne p?iznat nárok na odpot, povinen ve správním ?ízení prokázat, že osoba povinná k dani, která uplat?uje nárok na odpot, v?d?la, že podniky, které se nacházejí v subdodavatelském ?et?zci za ní, jednájí protiprávn?, a to p?ípadn? s cílem vyhnout se da?ovým povinnostem, nebo že k tomuto jednání sama p?isp?la?“

34 Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 15. ?ervna 2011 byly v?ci C-80/11 a C-142/11 spojeny pro ú?ely písemné a ústní ?ásti ?ízení, jakož i pro ú?ely rozsudku.

K p?edb?žným otázkám

35 Úvodem je t?eba konstatovat, že vzhledem k odlišným dat?m, kdy došlo k rozhodným okolnostem, se položené otázky týkají jak šesté sm?nice, tak i sm?nice 2006/112. Jak bylo uvedeno v bod? 3 tohoto rozsudku, nep?inesla posledn? uvedená sm?nice ve srovnání se šestou sm?nicí v zásad? podstatné zm?ny. Ustanovení obou t?chto sm?nic, která jsou relevantní pro v?ci v p?vodním ?ízení, jsou v podstat? identická. Za t?chto podmínek posta?í posoudit položené otázky z hlediska sm?nice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. zá?í 2011, S?aby a další, C-180/10 a C-181/10, Sb. rozh. s. I-8461, body 28 a 49 až 51).

K otázkám položeným ve v?ci C-142/11

36 Podstatou t?chto otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba posoudit spole?n?, je, zda ?lánky 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 sm?nice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž da?ový orgán odmítne p?iznat osob? povinné k dani nárok ode?íst od ?ástky DPH, kterou má povinnost odvést, ?ástku dan?, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z d?vodu, že se vystavitel faktury na tyto služby nebo n?který z jeho poskytovatel? dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán prokáže, že doty?ná osoba povinná k dani o tomto nelegálním jednání v?d?la nebo že k n?mu sama p?isp?la.

37 Aby bylo možné odpov?d?t na uvedené otázky, je t?eba zaprvé p?ipomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že nárok osob povinných k dani odpotíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, ?ástku DPH, která je splatná ?i byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, p?edstavuje základní zásadu spole?ného systému DPH zavedeného unijními právními p?edpisy (viz p?edevším rozsudky ze dne 25. ?íjna 2001, Komise v. Itálie, C-78/00, Recueil, s. I-8195, bod 28; ze dne 10. ?ervence 2008, Sosnowska, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 14 a ze dne 28. ?ervence 2011, Komise v. Ma?arsko, C-274/10, Sb. rozh. s. I-7289, bod 42).

38 Soudní dv?r opakovan? zd?raznil, že nárok na odpot stanovený v ?lánku 167 a násl. sm?nice 2006/112 je nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a nem?že být v zásad? omezen. Tento nárok se p?edevším uplat?uje p?ímo u všech daní, které zat?žují pln?ní uskute?n?ná na vstupu

(viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 47; ze dne 30. září 2010, Uszodaépít?, C-392/09, Sb. rozh. s. I-8791, bod 34, jakož i výše uvedený rozsudek Komise v. Maarsko, bod 43).

39 Cílem režimu odpot? je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, bod 44; rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. I-1609, bod 78; výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 48, jakož i ze dne 22. prosince 2010, Dankowski, C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009, bod 24).

40 Otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpot?et DPH odvedené na vstupu. DPH se totiž vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpotu daně přímo zatěžující různé nákladové prvky (viz usnesení ze dne 3. března 2004, Transport Service, C-395/02, Recueil, s. I-1991, bod 26; rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 54, jakož i výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 49).

41 Z druhé je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 (viz zejména výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 71; rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R, C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605, bod 36, jakož i ze dne 27. října 2011, Tanoarch, C-504/10, Sb. rozh. s. I-10853, bod 50). V této souvislosti Soudní dvůr již judikoval, že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodné nebo zneužívajícím způsobem (viz zejména rozsudky ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 32; výše uvedený rozsudek Halifax, bod 68, jakož i výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 54).

42 Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpot?et, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodné nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Fini H, body 33 a 34; výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 55, jakož i rozsudek ze dne 29. března 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

43 Ve věci v povodním řízení přitom z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že je nesporné, že žalobce v povodním řízení, který chtěl uplatnit nárok na odpot?et, je osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 a že služby uvedené k odvodnění tohoto nároku byly uvedeným žalobcem následně použity na výstupu pro účely vlastních zdanitelných plnění.

44 Z předkládacího rozhodnutí také vyplývá, že se položené otázky zakládají na předpokladech, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpot?et bylo skutečné, jak to vyplývá z příslušné faktury, a dále, že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 2006/112, takže hmotněprávní a formální podmínky upravené touto směrnicí pro vznik a uplatnění nároku na odpot?et jsou splněny. Přede vším je třeba poznamenat, že v předkládacím rozhodnutí se neuvádí, že se samotný žalobce v povodním řízení dopouštěl takové manipulace, jako je předkládání nepravdivých daňových přiznání nebo že vystavoval vadné faktury.

45 Za těchto okolností lze přiznání nároku na odpot?et osobě povinné k dani odmítnout pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 výše uvedeného rozsudku Kittel a Recolta Recycling, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k

dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpot, v?d?la nebo musela v?d?t, že toto pln?ní bylo sou?ástí da?ového podvodu spáchaného dodavatelem ?i jiným subjektem na vstupu.

46 Osoba povinná k dani, která v?d?la nebo musela v?d?t, že se svou koupí ú?astní pln?ní, které je sou?ástí da?ového podvodu, musí být totiž pro ú?ely sm?rnice 2006/112 považována za osobu, která se tohoto da?ového podvodu ú?astní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prosp?ch v rámci zdanitelných pln?ní, která uskute?nila na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 56).

47 S režimem nároku na odpot upraveným v uvedené sm?rnici, jak je p?ipomenut v bodech 37 až 40 tohoto rozsudku, není naopak slu?itelné sankcionovat nep?iznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nev?d?la nebo nemohla v?d?t, že doty?né pln?ní bylo sou?ástí da?ového úniku spáchaného dodavatelem nebo že jiné pln?ní, které je sou?ástí dodavatelského ?et?zce a p?edchází dodání uskute?němu uvedenou osobou povinnou k dani, nebo po n?m následuje, bylo provázeno da?ovým únikem (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Optigen a další, body 52 a 55, jakož i Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60).

48 Zavedení systému odpov?dnosti bez zavín?ní by totiž p?ekra?ovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do ve?ejného rozpo?tu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. kv?tna 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23).

49 Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpot podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok p?edstavuje, je na da?ovém orgánu, aby dostate?n? právn? prokázal objektivní okolnosti umož?ující u?init záv?r, že osoba povinná k dani v?d?la nebo musela v?d?t, že pln?ní uplat?ované k od?vodn?ní nároku na odpot bylo sou?ástí podvodu spáchaného dodavatelem ?i jiným subjektem operujícím v dodavatelském ?et?zci na vstupu.

50 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je t?eba na otázky položené ve v?ci C-142/11 odpov?d?t tak, že ?lánky 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 sm?rnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž da?ový orgán odmítne p?iznat osob? povinné k dani nárok ode?íst od ?ástky DPH, kterou má povinnost odvést, ?ástku dan?, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z d?vodu, že se vystavitel faktury týkající se t?chto služeb nebo n?který z jejich poskytovatel? dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že doty?ná osoba povinná k dani v?d?la nebo musela v?d?t, že pln?ní uplat?ované k od?vodn?ní nároku na odpot bylo sou?ástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem ?i jiným hospodá?ským subjektem vystupujícím na p?edcházejícím stupni dodavatelského ?et?zce.

K otázkám položeným ve v?ci C-80/11

51 Podstatou t?chto otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba posoudit spole?n?, je, zda ?lánky 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 sm?rnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž da?ový orgán odmítne p?iznat nárok na odpot z d?vodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury týkající se zboží, ohledn? kterého je uplat?ován nárok na odpot, byl osobou povinnou k dani, která m?la k dispozici dot?ené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a že splnil své povinnosti v souvislosti s da?ovým p?iznáním a zaplacením DPH, nebo z d?vodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá krom? uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že jsou tyto skute?nosti spln?ny.

52 V této souvislosti z p?edkládacího rozhodnutí a p?edevším z první otázky vyplývá, že

otázky položené ve věci C-80/11 vycházejí podobně jako otázky položené ve věci C-142/11 z předpokladu, že hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet jsou splněny a zejména že je splněna podmínka, která vyžaduje, aby osoba povinná k dani měla k dispozici fakturu, která osvědčuje, že došlo k uskutečnění dodání zboží, které je v souladu s požadavky uvedené směrnice. Vzhledem k odpovědi uvedené v bodě 50 tohoto rozsudku, která platí i pro případ dodání zboží, lze nárok na odpočet odmítnout pouze tehdy, když se z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce.

53 Podle judikatury Soudního dvora platí, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost děvatovat legalitu těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 51).

54 V rozporu s unijním právem naopak není požadovat, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k ústasti na daňovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, body 65 a 68; výše uvedený rozsudek Netto Supermarkt, bod 24, jakož i rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, Sb. rozh. s. I-14191, bod 25).

55 Kromě toho mohou členské státy podle článku 273 prvního pododstavce směrnice 2006/112 uložit další povinnosti než ty, které stanoví tato směrnice, jestliže považují tyto povinnosti za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

56 I když toto ustanovení přiznává členským státům prostor pro uvážení (viz rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, bod 23), nemě být tato možnost podle druhého pododstavce uvedeného článku využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad rámec povinností stanovených v kapitole 3, nazvané „Fakturace“, která je součástí hlavy XI, s názvem „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, uvedené směrnice a především v jejím článku 226.

57 Opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice 2006/112 k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít navíc nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, a tedy neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH (v tomto smyslu viz především výše uvedené rozsudky Gabalfriša a další, bod 52, Halifax a další, bod 92; rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 49, jakož i výše uvedený rozsudek Dankowski, bod 37).

58 Pokud jde o vnitrostátní opatření dotčená ve věci v původním řízení, je třeba uvést, že zákon o DPH neupravuje konkrétní povinnosti, ale omezuje se na to, že v čl. 44 odst. 5 stanoví, že nároky související se zdaněním osoby povinné k dani, která je uvedena na fakturu jako kupující, nelze zpochybnit, jestliže tato osoba, pokud jde o uskutečnění zdanitelného plnění, postupovala s veškerou náležitou péčí a zohlednila při tom okolnosti, za nichž bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby.

59 Za těchto podmínek vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 53 a 54 tohoto rozsudku, že určení opatření, jež lze v projednávaném případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani,

která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu.

60 Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od oběžného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujistění se o jeho vřehodnosti.

61 Obecně však neměže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady.

62 Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.

63 Podle judikatury Soudního dvora mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty (viz rozsudky ze dne 17. července 2008, Komise v. Itálie, C-132/06, Sb. rozh. s. I-5457, bod 37 a ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Sb. rozh. s. I-7639, bod 21).

64 Směrnice 2006/112 ukládá za tímto účelem především v článku 242 povinnost každé osoby povinné k dani vést účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daně a ke kontrole jejího uplatnění správcem daně. K usnadnění provedení tohoto úkolu stanoví články 245 a 249 této směrnice oprávnění příslušných orgánů nahlížet do faktur, které musí osoba povinná k dani uchovávat podle článku 244 uvedené směrnice.

65 Z toho vyplývá, že kdyby správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani určitá opatření uvedená v bodě 61 tohoto rozsudku, přenesl by v rozporu s uvedenými ustanoveními vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.

66 Vzhledem k výše uvedenému musí být články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, aťkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odvodující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.

K nákladům řízení

67 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (třetí senát) rozhodl takto:

1) Články 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky daní z přidané hodnoty, kterou má povinnost odvést, částku daní, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejich poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce.

2) Články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury týkající se zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady daní z přidané hodnoty, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, aťkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.