

62018CC0329

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MICHALA BOBKA

přednesené dne 22. května 2019 (1)

Věc C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

proti

SIA Altic

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet DPH – Odepření – Dodání smluvními partnery, kteří se podílí na daňovém podvodu – Povinnost řádné péče osoby povinné k dani – Relevance plnění odvňtvových povinností ze strany osoby povinné k dani – Nařízení (ES) č. 178/2002 – Povinnost zajistit sledovatelnost – Nařízení (ES) č. 852/2004 – Nařízení (ES) č. 882/2004 – Registrace provozovatelů potravinářských podniků“

I. Úvod

1.

Společnost SIA Altic nakoupila semena řepky olejky od dvou dalších společností a provedla odpočet daní z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu z těchto transakcí. Následná kontrola provedená lotyšskou daňovou správou odhalila, že tyto společnosti byly fiktivní. Daňová správa proto konstatovala, že se tyto transakce neuskutečnily a nařídila společnosti SIA Altic zaplatit příslušnou DPH. Společnost SIA Altic se domáhala určení neplatnosti tohoto rozhodnutí. Vnitrostátní soudy prvního i druhého stupně rozhodly v její prospěch.

2.

Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko), který věc projednává na základě kasačního opravného prostředku, má pochybnosti o správném výkladu směrnice 2006/112/ES o společném systému daní z přidané hodnoty (2), ve spojení s požadavky odvňtvové legislativy v oblasti potravinového práva. Tyto pochybnosti se týkají tvrzení lotyšské daňové správy, že společnost SIA Altic měla vědět o úasti svých smluvních partnerů na podvodu na DPH, protože působila v potravinářském odvňtví, a byla proto povinna ověřit své obchodní partnery dle vyššího standardu platného v tomto odvňtví, a to v souladu s povinnostmi uloženými nařízením (ES) č. 178/2002 (3), nařízením (ES) č. 852/2004 (4) a nařízením (ES) č. 882/2004 (5).

3.

Projednávaná věc dává Soudnímu dvoru možnost upřesnit svou judikaturu týkající se kritérií pro určení toho, zda provozovatel „věděl nebo měl vědět“, že se účastnil činnosti související s podvody na DPH, za účelem zamítnutí nároku na odpočet daní. Soudní dvůr je zejména tážán na

to, do jaké míry, pokud vůbec, jsou zvláštní odvňtové povinnosti, které se vztahují na provozovatele pňsobící v urňitých oblastech, jako jsou povinnosti související s potravinovým právem, relevantní pro obecné daňové posouzení toho, zda si provozovatel byl vňdom nebo si mňl být vňdom toho, že se úňastnil transakce související s podvodem na DPH.

II. Právní rámec

A. Smňrnice o DPH

4.

ňlánek 168 smňrnice o DPH zní: „Jsou-li zboží a služby použity pro úňely zdanňných plňní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve ňlenském státň, v nňmž tato plňní uskuteňuje, odpoňíst od danň, kterou je povinna odvést, tyto ňástky:

a)

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

[...]

5.

ňlánek 178 stanoví, že: „Pro uplatňní nároku na odpoňet danň musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a)

pňi odpoňtu danň podle ňl. 168 písm. a) pňi dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s ňlánky 220 až 236 a ňlánky 238, 239 a 240;

[...]

6.

ňlánek 220 smňrnice o DPH stanoví, že „každá osoba povinná k dani musí zajistit, že buň ona sama, nebo poňizovatel ňi pňíjemce, anebo tňetí osoba jejím jménem a na její úňet vystaví fakturu v tňchto pňípadech:

1)

za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobň povinné k dani nebo právnické osobň nepovinné k dani;

[...]

7.

ňlánek 226 smňrnice o DPH zní:

„Aniž jsou dotňena zvláštní ustanovení této smňrnice, uvádňjí se na fakturách vystavovaných podle ňlánek 220 a 221 pro úňely danň z pňídané hodnoty povinnň pouze tyto údaje:

[...]

4)

identifikační číslo pro DPH pořizovatele nebo příjemce uvedené v článku 214, pod kterým obdržel dodání zboží nebo poskytnutí služby, pro které je osobou povinnou odvést daň, anebo dodání zboží podle článku 138;

5)

plné jméno a adresu osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce;

6)

množství a druh dodávaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;

[...]“

8.

Článek 273 směrnice o DPH zní takto:

„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 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 překračováním hranic.

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

B. Nařízení č. 178/2002

9.

Body 28 a 29 odvodnění nařízení č. 178/2002 zní:

„(28)

Zkušenost ukázala, že fungování vnitřního trhu s potravinami nebo krmivy může být ohroženo v případech, kdy není možné zjistit původ potravin a krmiv. Je proto nezbytné vytvořit komplexní systém sledovatelnosti v potravinářských podnicích a krmivářských podnicích, aby produkty mohly být cíleně a přesně stahovány z trhu nebo aby spotřebitelé nebo kontrolní úředníci byli informováni, a aby se tak zabránilo případnému a zbytečnému narušení trhu většího rozsahu v případě problémů s bezpečností potravin.

(29)

Je nezbytné zajistit, aby potravinářský nebo krmivářský podnik, včetně dovozce, byl přinejmenším schopen identifikovat podnik, ze kterého byly dodány potraviny, krmivo, zvíře nebo látka, kterou lze do potraviny nebo krmiva přidat, a to s cílem zajistit ve všech fázích sledovatelnost pro případ šetření.“

10.

§lánek 3 nařzení . 178/2002 stanoví:

„[...]

2.

„potravinářským podnikem“ [se rozumí] veřejný nebo soukromý podnik, ziskový nebo neziskový, který vykonává činnost související s jakoukoli fází výroby, zpracování a distribuce potravin;

3.

„provozovatelem potravinářského podniku“ [se rozumí] fyzická nebo právnická osoba odpovědná za plnění požadavků potravinového práva v potravinářském podniku, který řídí;

[...]

15.

„sledovatelností“ [se rozumí] možnost najít a vysledovat ve všech fázích výroby, zpracování a distribuce potravinu, krmivo, hospodářské zvíře nebo látku, která je určena k přimísení do potravinu nebo krmiva, nebo u níž se očekává, že takto přimísená bude;

16.

„fázemi výroby, zpracování a distribuce“ [se rozumí] jakákoli fáze včetně dovozu od prvovýroby potravin až po jejich skladování, přepravu, prodej nebo dodání konečnému spotřebiteli, popřípadě rovněž dovoz, produkce, výroba, skladování, přeprava, distribuce, prodej a dodávání krmiv;

[...]“

11.

§lánek 18 nařzení . 178/2002 stanoví:

„1. Ve všech fázích výroby, zpracování a distribuce je nutné zajistit sledovatelnost potravin, krmiv, zvířat určených k produkci potravin a jakékoli jiné látky, která je určena k přimísení do potravinu nebo krmiva nebo u níž se předpokládá, že do nich bude přimísená.

2. Provozovatelé potravinářských a krmivářských podniků musí být schopni identifikovat každou osobu, která jim dodala potravinu, krmivo, hospodářské zvíře nebo jakoukoli látku, která je určena k přimísení do potravinu nebo krmiva nebo u níž se předpokládá, že do nich bude přimísená.

Za tímto účelem zavedou tyto provozovatelé systémy a postupy, které umožní, aby tyto informace byly na požádání poskytnuty příslušným orgánům.

3. Provozovatelé potravinářských a krmivářských podniků zavedou systémy a postupy umožňující identifikovat podniky, kterým byly dodány jejich výrobky. Tyto informace poskytnou na požádání příslušným orgánům.

4. Potraviny nebo krmivo, které jsou uváděny nebo mohou být uvedeny na trh Společenství, musí

být odpovídajícím způsobem označeny nebo identifikovány pomocí související dokumentace nebo souvisejících údajů podle odpovídajících požadavků stanovených ve specifitějších předpisech s cílem umožnit jejich sledovatelnost.

5. Předpisy pro uplatnění požadavků tohoto článku pro jednotlivá odvětví mohou být přijaty postupem podle čl. 58 odst. 2.“

C. Nařízení č. 852/2004

12.

Článek 6 nařízení č. 852/2004 (nadsaný „Úřední kontroly, registrace a schvalování“) zní takto:

„1. Provozovatelé potravinářských podniků spolupracují s příslušnými orgány v souladu s ostatními použitelnými právními předpisy Společenství, nebo pokud neexistují, v souladu s vnitrostátním právem.

2. Každý provozovatel potravinářského podniku zejména oznámí odpovídajícímu příslušnému orgánu způsobem, který je dotýkán orgánem vyžadován, každé zařízení podléhající jeho kontrole, které provádí činnost v jakékoli fázi výroby, zpracování a distribuce potravin, s cílem registrace každého takového zařízení.

[...]“

D. Nařízení č. 882/2004

13.

Článek 31 odst. 1 nařízení č. 882/2004 stanoví:

„a)

Příslušné orgány stanoví postupy, jimiž se mají provozovatelé krmivářských a potravinářských podniků řídit, když žádají o registraci svých zařízeních v souladu s nařízením (ES) č. 852/2004, směrnici 95/69/ES nebo budoucím nařízením o hygieně krmiv;

b)

Vypracují a aktualizují seznam provozovatelů krmivářských a potravinářských podniků, kteří byli registrováni. Pokud takový seznam již existuje pro jiné účely, může být použit pro účely tohoto nařízení.“

III. Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

14.

Společnost SIA Altic (dále jen „odpovědný“) koupila semena řepky olejky od společnosti SIA Sakorex (v červenci a srpnu 2011) a od společnosti SIA Ulmar (v říjnu 2011). Semena řepky olejky byla řádně převzata a uskladněna ve skladu (silu) společnosti SIA Vendo. Odpovědný provedla odpověď DPH zaplacené na vstupu u těchto plnění.

15.

Kontrola Valsts ieņēmumu dienests (státní daňová správa, Lotyšsko; dále jen „VID“) odhalila, že společnost SIA Sakorex a SIA Ulmar byly fiktivními společnostmi. VID rozhodla, že plnění mezi

odporkyní a tímto společnostmi se proto neuskutečnila a v rozhodnutí ze dne 14. září 2012 uložila odporkyni, aby zaplatila dříve odečtenou DPH, pokutu a úroky z prodlení.

16.

Odporkyní podala správní žalobu na neplatnost tohoto správního aktu. Vnitrostátní soudy v prvním a druhém stupni rozhodly v její prospěch. Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko) konkrétně konstatoval, mimo jiné, že nejsou pochybnosti o tom, že dotyčné zboží bylo uskladněno v silu patřícím společnosti SIA Vendo v množství a ve dnech uvedených v souvisejících dokumentech. Ze spisu a vysvětlení poskytnutého odporkyní navíc vyplývá, že jednala v dobré víře. Povaha plnění si navíc nevyžadovala ověření schopnosti ostatních smluvních stran poskytnout službu, jelikož prodejce uskutečnil dodání zboží na místo dodání stanovené ve smlouvě. Podle smlouvy uzavřené mezi odporkyní a společností SIA Vendo byla poslední uvedená odpovědná za správnost údajů uvedených v nákladním listu a za příslušné důsledky. Tento soud konečně rozhodl, že VID neuvedla, které konkrétní úkony vyplývající z příímého zákonného požadavku měla odporkyní provést a neprovedla, za účelem ověření schopnosti ostatních smluvních stran uskutečnit dodání zboží. Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud) proto dospěl k závěru, že z důkazů předložených v řízení nevyplývá existence úmyslného jednání odporkyní za účelem získání výhody spočívající v odpote DPH odvedené na vstupu.

17.

Proti tomuto rozsudku podala VID kasační opravný prostředek k Augstākā tiesa (Nejvyšší soud), který je předkládajícím soudem. VID tvrdí, že Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud) se dopustil nesprávného posouzení, když měl za to, že žádný právní předpis neukládá povinnost určit původ pořízeného zboží. Podle nařízení ?. 178/2002 musí být provozovatelé potravinářských podniků schopni identifikovat jakoukoli látku, která je určena k přimísení do potravin či krmiva nebo u níž se předpokládá, že do ní bude přimísená. Za tímto účelem musí mít tyto provozovatelé zavedeny systémy a postupy, které umožní, aby tyto informace byly na požádání poskytnuty příslušným orgánům. Odporkyní byla proto povinna podle nařízení ?. 178/2002 provést důsledné ověření svých smluvních partnerů, vzhledem k tomu, že byli zapojeni do potravinového řetězce. Odporkyní neověřila, zda byli smluvní partneři zaregistrováni u Pārtikas un veterinārajā dienestā (Úřad pro potravinovou a veterinární bezpečnost, Lotyšsko), takže ve vztahu ke smluvním partnerům neprovedla žádné ověření. To podle VID ukazuje, že odporkyní věděla nebo měla vědět, že tato plnění byla součástí podvodu na DPH.

18.

Odporkyní tvrdí, že ustanovení, kterých se VID dovolává, nejsou použitelná, protože pořízená semena byla určena k výrobě paliv a nebyla nijak spojena s jakýmkoli druhem potravin. Není tudíž důvod uplatňovat na odporkyni právní předpisy vztahující se na provozovatele potravinářských podniků.

19.

V tomto kontextu se Augstākā tiesa (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Musí být s ohledem na cíl [nařízení ?. 178/2002], kterým je zajištění bezpečnosti potravin (jenž je dosažen mimo jiné zajištěním sledovatelnosti potravin), vykládán čl. 168 písm. a) [směrnice o

DPH] v tom smyslu, že nebrání odepření nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu v případě, že osoba povinná k dani, která je zapojena do potravinového řetězce, neprokázala, že při výběru svého smluvního partnera jednala co nejpešlivěji (pešlivěji než jsou obvyklé obchodní praktiky), což v podstatě spočívá v povinnosti provést ověření ve vztahu ke smluvnímu partnerovi, ale zároveň ověřila kvalitu potravin, čímž splnila cíl nařízení č. 178/2002?

2)

Ukládá požadavek stanovený v článku 6 nařízení č. 852/2004 a v článku 31 nařízení č. 882/2004, týkající se registrace potravinářského podniku, vykládaný ve svétle čl. 168 písm. a) [směrnice o DPH], aby smluvní partner tohoto podniku ověřil jeho registraci, a je toto ověření relevantní pro účely určení, zda uvedený partner vřděl nebo měl vřdět, že se účastní transakce s fiktivním podnikem vzhledem ke zvláštnostem uvedené transakce?“

20.

Písemná vyjádření předložily lotyšská a španělská vláda, jakož i Evropská komise. Tyto zúčastněné strany, stejně jako odporkyně, se zúčastnily jednání, které se konalo dne 6. března 2019.

IV. Posouzení

21.

Toto stanovisko má následující strukturu: Po několika úvodních úvahách (A) uvedu judikaturu týkající se požadované pešlivosti v oblasti DPH v situacích, kdy bylo zjiřeno, že smluvní partneři spáchali podvod (B). Poté se budu zabývat první otázkou, která souvisí s tím, zda by nedodržení odvřtových povinností ze strany osoby povinné k dani, které ale nesouvisí s DPH, jako je například povinnost zajistit sledovatelnost podle článku 18 nařízení č. 178/2002, mělo vést k odepření nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu (C). Následně se zaměřím na druhou otázku, v níž jde v zásadě o to, zda neověření skutečnosti, že smluvní partneři splnili své registrační povinnosti vyplývající z nařízení č. 882/2004, je relevantní pro posouzení toho, zda měla osoba povinná k dani vřdět, že se účastní činnosti spojené s podvody na DPH (D).

A. Úvodní úvahy

22.

Otázky, které tato věc vyvolává, se týkají výhradně toho, zda by osoby povinné k dani měly být odepřeny nárok na odpočet na základě údajného nedostatku její pešlivosti, což by mělo být posouzeno na základě jejího chování ve vztahu k povinnostem, které jí a jejím smluvním partnerům ukládají jiné než dařové odvřtové právní předpisy. Má se tudíž za to, že by věcné a formální podmínky pro nárok na odpočet daně byly jinak splněny.

23.

Jsou zde ještě další dvě skutková tvrzení, která byla ověřena předkládajícím soudem a ze kterých budu vycházet.

24.

Zprvé je nesporné, že smluvní partneři odporkyně se ukázali být fiktivními společnostmi. I když nebylo možné určit původ zboží, zboží bylo přesto dodáno a zjevně mělo dobrou kvalitu.

25.

Zadruhé předkládající soud konstatoval, že nejsou k dispozici žádné důkazy na podporu tvrzení odporkyní, že dotčená semena byla určena k výrobě paliv. Ve smlouvách uzavřených odporkyní s oběma smluvními partnery byla zakotvena podmínka, že zboží bude odpovídat požadavkům Úřadu pro potravinovou a veterinární bezpečnost. Kromě toho podniky označené odporkyní jako její obchodní partneři nepůsobí v oblasti výroby paliv. Z tohoto důvodu předkládající soud po posouzení předložených důkazů dospěl k závěru, že na předemtné dodání (a tedy i na odporkyní ve vztahu k tomuto dodání) se vztahují povinnosti uvedené v nařízení č. 178/2002.

B. Judikatura týkající se podvodu a nároku na odpotet DPH

26.

Význam nároku na odpotet byl Soudním dvorem mnohokrát zdůrazněn. Byl označen za „základní zásadu společného systému DPH“ (6) a za „nedílnou [součástí] mechanismu DPH“, která nemůže být v zásadě omezena (7). Je základem neutrality systému DPH, neboť jeho cílem je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (8).

27.

To rovněž vysvětluje, proč nemůže být nárok na odpotet dotčen okolností, že v čestci dodávek je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na DPH, aniž by to poslední uvedená vědla nebo mohla vědt (9).

28.

Nicméně v souladu s obecnou povinností vnitrostátních orgánů předcházet podvodům v oblasti DPH a bojovat proti nim mají tyto orgány možnost odmítnout nárok na odpotet daně (a v konečném důsledku na vrácení daně), pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že tento nárok je uplatněván podvodně nebo zneužívajícím způsobem (10).

29.

Tak je tomu nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale také tehdy, kdy osoba povinná k dani „vědla nebo musela vědt, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí úniku na DPH“ (11). Za těchto okolností je osoba povinná k dani považována „za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli“ (12). V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (13).

30.

Avšak odepření nároku na odpotet stále zůstává výjimkou z obecně platného, a skutečně zásadního nároku na odpotet. Daňová správa musí proto „dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani vědla nebo musela vědt, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpotet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském čestci na vstupu“ (14).

31.

Soudní dvůr při několika příležitostech zdůraznil, že odpovědnost za provádění ověření nesou příslušné orgány, přičemž varoval před tím, aby byla odpovědnost za provádění kontrol a ověřování fakticky přenesena na osoby povinné k dani (15). Daňové správy, která konstatovala podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel faktury, tudíž přísluší, aby prokázala, že tento příjemce věděl nebo musel vědět, že plnění bylo součástí podvodu. To se musí provést na základě objektivních faktorů, „aniž by [se] po příjemci faktury požadovala ověření, která mu nepřísluší“ (16).

32.

Soudní dvůr rovněž objasnil, že obecně daňová správa nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se předmětného zboží a služeb splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH a měl k dispozici potřebné doklady (17). Podobně Soudní dvůr konstatoval, že daňová správa nemůže obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani předložila doklady potvrzující, že dodavatel splnil své vlastní odvňtové povinnosti vyplývající z unijního práva (18).

33.

Rozhodujícím faktorem je pélivost osob povinných k dani. Je tomu tak proto, 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 důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu“ (19).

34.

Požadovaná úroveň pélivosti je závislá na konkrétních okolnostech. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, závisí hlavně na okolnostech daného případu (20). Konkrétní skutkové okolnosti mohou být takové povahy, že vyžadují od osoby povinné k dani vysokou míru pélivosti (například v souvislosti s hodnotou zboží v rámci pořízení) (21). Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze v závislosti na konkrétních okolnostech po podnikatelích vyžadovat, aby si zjistili informace o svých smluvních partnerech za účelem ujištění se o jejich věrohodnosti (22).

35.

Je však potřebné si všimnout dvou prvků. Zaprvé zatím se aspekt závislosti požadované úrovně pélivosti na okolnostech točil kolem různých skutkových okolností, ale vždy v rámci směrnice o DPH a jejího právního režimu. Zadruhé z judikatury Soudního dvora týkající se úrovně pélivosti rovněž zřetelně vyplývá, že i v případech, kdy existují náznaky nesrovnalosti, nemůže daňová správa od osob povinných k dani obecně vyžadovat, aby jednak ověřily, že vystavitelé faktur mají zboží k dispozici nebo jsou s to je dodat, a zda splnili své vlastní povinnosti v souvislosti s DPH, aby se tím tyto osoby povinné k dani ujistily, že nedošlo k nesrovnalostem, a jednak měly k dispozici příslušné doklady (23).

36.

Celkově tak má být nárok na odpočet odepňen pouze v případě, že příslušné orgány mohou určit, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se ústnní plnění spojeného s podvody na DPH. Úroveň pélivosti požadovaná od osoby povinné k dani ke splnění povinnosti řádné

pé?e se m?že lišit podle okolností. Orgány však musí vycházet z objektivních faktor? p?i ur?ování, zda osoba povinná k dani si byla ?i si m?la být v?doma toho, že se ú?astnila pln?ní spojeného s podvody na DPH. Nemohou p?esouvat na p?íjemce faktury zát?ž související s provád?ním ov?ení, která mu nep?ísluší.

C. První otázka: nárok na odpo?et a na?ízení ?. 178/2002

37.

Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda je spln?ní povinnosti zajistit sledovatelnost, zakotvené v ?látku 18 na?ízení ?. 178/2002, relevantní pro posouzení, zda osoba povinná k dani, která je provozovatelem v potraviná?ském odv?tví, v?d?la nebo v?d?t m?la, že se ú?astní pln?ní spojeného s podvody na DPH, aby bylo možné nárok na odpo?et dan? odep?ít.

38.

Podle mého názoru nespln?ní odv?tvových povinností, uložených osob? povinné k dani, avšak nevyžadovaných samotnými pravidly DPH, jako je nap?íklad povinnost zajistit sledovatelnost vyplývající z ?látku 18 na?ízení ?. 178/2002, není sama o sob? rozhodující pro odep?ení nároku na odpo?et DPH na vstupu. Jinak ?e?eno, potenciální nedodržení t?chto odv?tvových povinností nelze automaticky ztoto?ovat se zjišt?ním, že osoba povinná k dani m?la v?d?t, že daná ?innost byla spojena s podvody na DPH (1). Za p?edpokladu, že odv?tvové právní p?edpisy skute?n? ukládají osob? povinné k dani jasnou a rozsáhlejší právní povinnost identifikovat smluvní partnery, potom nedodržení t?chto odv?tvových povinností m?že být sou?ástí obecného posouzení, které má p?edkládající soud provést jako jeden z objektivních faktor? p?i ur?ení toho, jaká opat?ení mohou být vyžadována od takové osoby povinné k dani, aby se mohla sama ujistit, že její pln?ní nejsou spojena s podvodem na DPH spáchaným jedním z jejích dodavatel? (2).

1. Nezajišt?ní sledovatelnosti není totéž co „m?la by v?d?t“ o podvodech na DPH

39.

Lotyšská vláda je toho názoru, že i když v projednávané v?ci neexistují žádné d?kazy o tom, že odp?rkyn? v?d?la, že se ú?astní pln?ní spojeného s podvody na DPH, ?ada prvk? nazna?uje, že si této skute?nosti m?la být v?doma. Odp?rkyn? se svými smluvními partnery kontakt neinicizovala. Naopak, byli to smluvní partne?i, kdo odp?rkyni vyhledali na základ? inzerát? v médiích. Zboží nebylo p?evzato p?ímo odp?rkyní, ale dodáno prost?ednictvím zprost?edkovatele, který neov?il informace o dodavatelích.

40.

Navzdory skute?nosti, že podle vnitrostátní judikatury neexistuje žádná obecná povinnost ov?ovat obchodní partnery, situace v potraviná?ském odv?tví je jiná. Lotyšská vláda tvrdí, že v d?sledku povinnosti zajistit sledovatelnost, která je uložena na?ízením ?. 178/2002, jsou podniky p?sobící v potraviná?ském odv?tví povinny provád?t detailní ov?ování svých smluvních partner?. Navíc tím, že odp?rkyn? uvedla, že semena byla ur?ena k výrob? paliv, prokázala, že v?d?la o vyšších požadavcích používaných v potraviná?ském pr?myslu a pokusila se jim vyhnout. Na jednání lotyšská vláda dále vysv?tlila, že podle jejího názoru zahrnuje povinnost zajišt?ní sledovatelnosti podle ?l. 18 odst. 2 na?ízení ?. 178/2002 také povinnost ov?ít, že smluvní partne?i jsou ?ádn? registrováni u Ú?adu pro potravinovou a veterinární bezpe?nost.

41.

Špan?lská vláda uvedla, že odp?rkyn? nesplnila svoji povinnost identifikovat podniky, které dodaly

semena ?epky olejky. Tato povinnost vyplývá z ?lánku 18 na?ízení ?. 178/2002. Neidentifikování dodavatel? m?lo dva d?sledky: ohrožení bezpe?nosti potravin a skute?nost, že se odp?rkyn? nedozv?d?la o fiktivní povaze svých dodavatel? a existenci podvodu v ?et?zci DPH. Porušení podstatných povinností uložených osob? povinné k dani, by? nem?ly da?ovou povahu, m?lo negativní d?sledky pro výb?r splatné DPH.

42.

Musím vyjád?it sv?j nesouhlas, a to jak na úrovni strukturální (tedy že p?ípadné nespln?ní povinností v jednotlivých odv?tvích by nezbytn? m?lo za následek odep?ení nároku na odpo?et DPH na vstupu), tak i na úrovni zvláštní povinnosti, kterou by m?l obsahovat ?l. 18 odst. 2 na?ízení ?. 178/2002. V této ?ásti vysv?tlím, pro? je stanovisko p?edložené ob?ma vládami strukturáln? nesprávné. V následující ?ásti vysv?tlím, pro? se domnívám, že jejich výklad rozsahu zvláštní povinnosti uložené v ?l. 18 odst. 2 na?ízení ?. 178/2002 je také problematický.

43.

Úvodem této obecné diskuse je d?ležité p?ipomenout, že judikatura Soudního dvora opakovan? potvrzuje, že zásada da?ové neutrality zabrá?uje jakémukoli rozlišování legálních a protiprávních pln?ní pro ú?ely DPH, protože skute?nost, že p?edm?tné ?innosti jsou protiprávní, nem?ní nic na jejich hospodá?ské povaze (24). Toto zjišt?ní se vztahuje na ?innosti, které jsou samy o sob? protiprávní, ale také na p?ípady, kdy má dodání zboží nebo poskytnutí služeb spojitost s protiprávní ?inností. Proto nap?íklad ve v?ci Coffeeshop „Siberië“ (25) dosp?l Soudní dv?r k záv?ru, že pronájem stolu t?etí osob? za ú?elem prodeje konopí v coffee shopu v Amsterdamu spadá do p?sobnosti právní úpravy DPH, i když podle vnitrostátního práva napl?uje tato ?innost znaky napomáhání p?i trestném ?inu obchodování s „m?kkými drogami“.

44.

Tím spíše v kontextu projednávané v?ci je skute?nost, že se ?innost (z hlediska jejího p?edm?tu jednozna?n? legální) provádí za situace, kdy byla údajn? porušena jedna nebo více odv?tvových povinností, mnohem vzdálen?jší od jakékoli protiprávnosti, a tudíž z ekonomického hlediska irelevantní pro ú?ely DPH. Není proto pochyb o tom, že p?edm?tná ?innost spadá do p?sobnosti právní úpravy DPH, v?etn? práva na odpo?et dan?.

45.

Existují alespo? t?i principiální argumenty, pro? obecn? nelze p?ijmout výklad p?edložený lotyšskou a špan?lskou vládou: požadavek legality; rozdíly v logice a cílech t?chto režim?; a otázka (možné kumulace) sankcí.

46.

Zaprvé neexistuje žádný právní základ ani v unijním, ani ve vnitrostátním právu pro automatické zahrnutí (r?zných) odv?tvových požadavk? do obecného režimu DPH. Podle ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH je uplatn?ní práva na odpo?et dan? podmín?no tím, že osoba povinná k dani má k dispozici fakturu, p?í?emž v souladu s ?l. 220 odst. 1 uvedené sm?rnice musí být taková faktura vystavena za každé dodání zboží nebo poskytnutí služeb osobou povinnou k dani jiné osob? povinné k dani. ?lánek 226 sm?rnice o DPH vyjmenovává (taxativn?) údaje, které musí být uvedeny na faktu?e, mezi n?ž pat?í plné jméno a adresa osoby povinné k dani a po?izovatele nebo p?íjemce. Povinnost uvést tyto údaje je povinností vystavitele faktury a je t?eba ji považovat za jeden z formálních požadavk? pro platnost faktur.

47.

V projednávání věci z vyjádření odpovědky u jiného na jednání vyplývá, že tyto požadavky byly v projednávání věci řádně splněny a že odpověď navíc registraci svých dodavatelů v registru plátců DPH ověřila.

48.

Kromě této v kontextu DPH jasné stanovené povinnosti mohou členské státy na základě článku 273 směrnice o DPH uložit další povinnosti než ty, které stanoví tato směrnice, jestliže je považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, pokud tyto povinnosti neukládají další povinnosti týkající se fakturace, a pouze pokud tyto povinnosti nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů (26).

49.

Bez ohledu na to, zda další povinnosti týkající se sledovatelnosti obchodníků jiných v potravinářském odvětví byly ve skutečnosti slučitelné s článkem 273 směrnice o DPH, z odpovědí lotyšské vlády na otázky Soudního dvora poskytnutých v průběhu jednání je zřejmé, že žádné takové další povinnosti nebyly ve skutečnosti stanoveny vnitrostátními právními předpisy.

50.

To, co je tedy navrhováno, je zjevně jen „kreativním výkladem“ bez jakéhokoli výslovného právního základu ve vnitrostátním či unijním právu. Pokud jde o specifické a výslovné požadavky vyplývající z unijních právních předpisů, vrátím k otázce, co přesně vyžaduje čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002, v další části (27).

51.

Zadruhé je celkem zřejmé, že každý z režimů, tedy jak obecný systém DPH na jedné straně, tak různé nástroje regulace potravin na vnitřním trhu na straně druhé, sledují odlišný cíl a mají jinou logiku regulace. Jeden režim však není určen k podpoře toho druhého. To se rovněž promítá do problematiky sankcí za nerespektování některého z těchto nástrojů, které jsou rovněž odlišné.

52.

Zatím na spojnici obou předchozích bodů neleží pouze otázka možné sankce v podobě odepření nároku na odpočet DPH na vstupu bez řádného právního základu, ale také nebezpečí kumulace sankcí napříč právními režimy. Výklad předložený lotyšskou a španělskou vládou by skutečně změnil odepření nároku na odpočet daně v dodatečnou sankci spojenou s nesrovnalostí, která byla spáchána osobou povinnou k dani v rámci jiné oblasti regulace (28). Zvláštní důsledky jsou již spojeny s nedodržením povinností uložených nařízením č. 178/2002, jak je zřejmé z čl. 17 odst. 2, podle něhož členské státy stanoví pravidla pro sankce použitelné při porušení potravinového práva a právních předpisů týkajících se krmiv.

53.

Kromě toho existuje systémový argument, který dle mého názoru činí argumenty předložené španělskou a lotyšskou vládou nepřijatelnými. Měl by nárok na odpočet DPH být závislý na existenci a obsahu odvětvových právních předpisů a zvláštních povinností, které s DPH nesouvisí? Měla by se automaticky uplatňovat různá měřítka pelivosti v závislosti na tom, co se dle každé smlouvy prodává? Bylo by potom možné, aby v některých odvětvích mohly být

požadavky ještě nižší, než jsou požadavky zakotvené ve směrnici o DPH?

54.

Systémové důsledky takového přístupu by skutečně učinily nárok na odpoutání nárokem známým proměnným, nebo podmínky pro tento nárok by závisely na tom, zda existují další odvňtvové povinnosti týkající se povinnosti ovňovat smluvní partnery.

55.

Na podporu svých argumentů se lotyšská vláda nakonec odvolává na judikaturu Soudního dvora, podle níž „je odepňení práva nebo výhody z důvodu zneužití nebo podvodného jednání pouze důsledkem zjištění, podle kterého nejsou v případě podvodu nebo zneužití práva objektivní podmínky, jež jsou požadovány za účelem získání požadované výhody, ve skutečnosti splňny, a proto takové odepňení nevyžaduje zvláštní právní základ“ (29). Na tento argument postačuje odpověď tak, že tato judikatura odkazuje na objektivní podmínky obsažené v daňových předpisech, a nikoliv v legislativních instrumentech, které nemají spojitost s právními předpisy o DPH, jako je nařízení č. 178/2002.

56.

Stručně řečeno, možné porušení nařízení č. 178/2002 nemá automatický ani přímý dopad na nárok na odpoutání DPH. Pojem „vůdla nebo vůdt mla“ v judikatuře Soudního dvora se používá ke stanovení obecného standardu pečlivosti v kontextu DPH. Nedovoluje pro účely DPH dávat na roveň nedodržení povinnosti uložené osobě povinné k dani jakýmkoliv regulačním nástrojem a nedodržení povinnosti řádné péče pro účely DPH.

2. Potencionální prvek, který je třeba zohlednit

57.

Specifické odvňtví, ve kterém osoba povinná k dani působí, a odvňtvové povinnosti, které se na ni vztahují, však mohou hrát roli při posuzování toho, zda osoba povinná k dani mla vůdt, že se podílela na plnění souvisejícím s podvody na DPH, a to při náležitém přihlédnutí ke všem relevantním specifickým okolnostem daného případu.

58.

Jak Komise správně uvádí, nedodržení povinností vyplývajících z odvňtvoových pravidel v oblasti potravinového práva může být považováno za jeden z prvků mezi dalšími objektivními faktory, a to v rámci přezkumu, jehož cílem je určit, zda osoba povinná k dani vůdla nebo mla vůdt, že se účastní činnosti související s podvody na DPH. Jak totiž uvádí Komise, při činnostech týkajících se potravinového řetězce je nezbytná obzvlášť vysoká úroveň pečlivosti.

59.

V této souvislosti by se vnitrostátní orgány mohly dovolávat, ve spojení s jinými relevantními prvky, chování osoby povinné k dani s odkazem na specifické povinnosti, které jsou vlastní regulačnímu kontextu, ve kterém tato osoba rozvíjí svou hospodářskou činnost.

60.

Stále však ještě není zcela zřejmé, jak by takové obecné stanovisko mohlo pomoci vnitrostátní daňové správě v kontextu projednávání věci, a to z poněkud jednoduchého důvodu: podle mého

názoru je p?esný rozsah povinnosti zajistit sledovatelnost stanovený v ?l. 18 odst. 2 na?ízení ?. 178/2002 užší než rozsah tvrzený lotyšskou vládou.

61.

?lánek 18 na?ízení ?. 178/2002 a povinnost zajistit sledovatelnost, která je v n?m zakotvena, byly p?ijaty, aby „produkty mohly být cílen? a p?esn? stahovány z trhu nebo aby spot?ebitelé nebo kontrolní ú?edníci byli informováni, a aby se tak zabránilo p?ípadnému a zbyte?nému narušení trhu v?tšího rozsahu v p?ípad? problém? s bezpe?ností potravin“ (30). Z tohoto d?vodu ukládá ?l. 18 odst. 2 povinnost provozovatel?m potraviná?ských a krmivá?ských podnik?, aby byli schopni identifikovat každou osobu, která jim dodala potravinu, krmivo, hospodá?ské zví?e nebo jakoukoli látku, která je ur?ena k p?ímísení do potraviny nebo krmiva nebo u níž se p?edpokládá, že do nich bude p?ímísená. Za tímto ú?elem toto ustanovení stanoví, že tito provozovatelé musí zavést systémy a postupy, které umožní, aby tyto informace byly na požádání poskytnuty p?íslušným orgán?m.

62.

Jak však p?edkládající soud správn? uvádí, není povinnost identifikace stanovená v ?l. 18 odst. 2 na?ízení ?. 178/2002 jakkoliv dále konkretizována. Toto ustanovení neuvádí, jakým zp?sobem má být sledovatelnost zajiš?na. Nespecifikuje opat?ení, která musí obchodníci p?ijmout, ani jaké informace musí být ov??eny.

63.

Z tohoto d?vodu je nutné stanovit rozsah povinnosti tak, jak se jeví na první pohled: povinnost identifikovat každou osobu, která jim dodala, znamená, podle mého názoru, povinnost být schopen na požádání identifikovat bezprost?edního dodavatele, od kterého obchodník potraviny dostal. Nic víc a nic mén?. Schopnost identifikace se obvykle vztahuje na jméno a adresu této osoby (31). Krom? toho ur?it? nelze tvrdit, že ?l. 18 odst. 2 na?ízení ?. 178/2002 ukládá n?jakou systematickou povinnost provád?t ov??ování zvláštní registrace u p?íslušných orgán?.

64.

Takovéto nespln?ní povinnosti zajistit sledovatelnost, která je zakotvena v ?l. 18 odst. 2 na?ízení ?. 178/2002 a je chápána jako povinnost identifikovat bezprost?ední dodavatele jménem a adresou, by bylo možné tudíž zvážít, vedle jiných relevantních prvk?, v rámci celkového posouzení požadované pe?livosti u osoby povinné k dani (32).

65.

Je pravda, že údaje, které musí vystavitel uvést ve faktu?e pro ú?ely DPH, jsou shodné, pokud jde o jméno a adresu, se základními prvky, které by m?ly být ov??eny v souladu s povinností zajistit sledovatelnost podle ?l. 18 odst. 2 na?ízení ?. 178/2002, aby bylo možné ur?it bezprost?edního dodavatele v potravinovém ?et?zci.

66.

Je však t?eba v souladu s úvahami uvedenými v p?edchozím oddíle tohoto stanoviska zd?raznit, že tato shoda neumož?uje, aby tyto dv? sady povinností byly vzájemn? spojovány.

67.

Jako záv?re?nou poznámku by u n?kterých p?ípad? bylo možné uvést, že pe?livý provozovatel

potravinářského podniku měl provést dodatečnou ověření k identifikaci jeho smluvních partnerů, aby splnil povinnost zajistit sledovatelnost, a proto nesplnění této povinnosti by mohlo být vzato v úvahu jako jeden z prvků, společně s dalšími skutkovými zjištěními, který nakonec vede k závěru, že takový obchodník věděl nebo měl vědět o podvodu na DPH. Za jiných okolností, zejména při neexistenci jiných skutkových ukazatelů, však takové zjištění bude mít omezenou, nebo dokonce nulovou hodnotu: povinnost zajistit sledovatelnost sama o sobě má málo společného s podvody na DPH. Podvod na DPH může být spáchán podnikem, který řádně dodržuje všechny požadavky týkající se sledovatelnosti. A naopak, dokonce i podnik, který z nějakého důvodu nesplňuje v konkrétním případě některé požadavky týkající se sledovatelnosti, může stále provádět z hlediska DPH legální a legitimní činnost.

68.

V důsledku toho může být nedosažení úrovně pečlivosti požadované nařízeními č. 178/2002 relevantní v kontextu odepření nároku na odpočet DPH pouze v tom případě, jestliže s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem představuje jednu z objektivních skutečností svědčících o tom, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že navzdory skutečnosti, že dotčené plnění splňovalo objektivní kritéria pro „dodání zboží“, podílela se na činnosti spojené s podvodným daňovým únikem (33).

3. Dílčí závěr

69.

V důsledku toho se domnívám, že nesplnění povinnosti zajistit sledovatelnost zakotvené v čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002 nemůže automaticky a jako jediné rozhodující kritérium vést k závěru, že daňový poplatník „měl vědět“, že se podílel na plnění souvisejícím s podvody na DPH.

70.

Proto navrhuji, aby Soudní dvůr zodpověděl první otázku v tom smyslu, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH brání vnitrostátním orgánům v tom, aby odepřely odpočet DPH na vstupu pouze z toho důvodu, že osoba povinná k dani zapojená do potravinového řetězce neprovedla v souladu s povinností zajistit sledovatelnost stanovenou v čl. 18 nařízení č. 178/2002 ověření svého smluvního partnera. Nesplnění povinností uložených tímto ustanovením může být vzato v úvahu společně s dalšími faktory, které se týkají okolností daného případu, v rámci celkového posouzení, které má provést předkládající soud za účelem posouzení pečlivosti osoby povinné k dani.

D. Druhá otázka: povinnost ověřit registraci?

71.

Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda články 6 nařízení č. 852/2004 a článek 31 nařízení č. 882/2004 vyžadují, aby smluvní partner provozovatele potravinářského podniku ověřil, že je takový podnik řádně zaregistrován. Předkládající soud si dále přeje vědět, zda je toto ověření relevantní pro účely určení, zda uvedený partner věděl nebo měl vědět, že se účastní transakce s fiktivním podnikem, a to pro účely odpočtu DPH.

72.

Lotyšská vláda uvádí, že účastníci v potravinářském odvětví musí splňovat vyšší standard pečlivosti, který zahrnuje povinnost ověřit, že jejich obchodní partneři jsou řádně registrováni. Podle této vlády články 6 nařízení č. 852/2004 a článek 31 nařízení č. 882/2004 ukládají tuto

povinnost osobám povinným k dani v potravinářském odvětví. V důsledku toho je toto ověření relevantní pro účely určení, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že jedná s fiktivní společností.

73.

Komise považuje za nemyslitelné, aby byl nárok na odpot daní podmíněn tím, že osoby povinné k dani ověří registraci svých obchodních partnerů ve zvláštních vnitrostátních registrech zřízených v oblasti bezpečnosti potravin. Komise souhlasí s názorem vyjádřeným předkládajícím soudem, podle něhož neexistence registrace automaticky nevede k závěru, že ekonomická činnost je fiktivní, nebo že činnost nebyla provedena s osobou, která je uvedena v předložených dokumentech. Ověření správné registrace obchodního partnera neposkytuje žádnou záruku toho, že činnost není podvodná, protože podvody nejsou výhradní doménou neregistrovaných společností. Pokud však osoba povinná k dani vstoupí do smluvního vztahu s jiným smluvním partnerem poté, co zjistila, že tento partner není řádně registrován, mohou příslušné orgány a vnitrostátní soudy tuto skutečnost zohlednit.

74.

S Komisí musím souhlasit.

75.

Bez ohledu na (pochybnou) užitečnost ověření takového rejstříku k předcházení a identifikaci podvodu (34), je stanovisko lotyšské vlády jednoduše neudržitelné. Argumenty lotyšské vlády vycházejí z toho, že odpovědný údajně neověřila, zda její smluvní partneři splnili jejich povinnost registrace v registru potravinářských podniků. Avšak kromě skutečnosti, že ověření, zda obchodní partneři dodržují své vlastní odvětvové registrační povinnosti, jde nad rámec běžných obchodních praktik, jednoduše neexistuje žádný právní základ pro uložení jakékoli takové povinnosti.

76.

Tato povinnost tudíž nemá právní základ ani v nařízení č. 852/2004, ani v nařízení č. 882/2004. Podle článku 6 nařízení č. 852/2004 každý provozovatel potravinářského podniku zejména oznámí odpovídajícímu příslušnému orgánu způsobilým orgánem vyžadován, každé zařízení podléhající jeho kontrole, které provádí činnost v jakékoli fázi výroby, zpracování a distribuce potravin, s cílem registrace každého takového zařízení. Pro účely projednávané věci by tuto povinnost neměla odpovědná, ale měla by ji její obchodní partneři.

77.

Nařízení č. 882/2004 se zabývá úředními kontrolami, které musí vnitrostátní orgány provádět za účelem ověření dodržování právních předpisů týkajících se potravin. Článek 31 uvedeného nařízení ukládá povinnosti výhradně vnitrostátním orgánům, pokud jde o stanovení registračních postupů, kterými se musí řídit provozovatelé krmivářských a potravinářských podniků.

78.

Navíc, jak je uvedeno v části C tohoto stanoviska, povinnost ověřit, zda obchodní partneři plní své vlastní registrační povinnosti stanovené zvláštními odvětvovými předpisy potravinového práva, nevyplývá z povinnosti zajistit sledovatelnost uloženou čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002.

79.

V důsledku toho nejenže tato povinnost není nikde obsažena ve směrnici o DPH, ale zcela chybí i ve zvláštních odvětvových předpisech v oblasti potravinového práva. Proto na rozdíl od výkladu čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002, kde bylo možno vést, byť omezenou, diskusi o přesném rozsahu povinnosti uložené tímto ustanovením, pokud jde o otázku č. 1, není zde ale vůbec nic, co by odvodovalo výklad navržený lotyšskou vládou, pokud jde o otázku č. 2.

80.

Lze pouze zopakovat, že judikatura Soudního dvora jasně stanoví, že povinnost řádné péče a standard pečlivosti vyžadovaný od obchodníků nemůže vést k přenesení odpovědnosti orgánů za provádění kontrol a ověřování v souvislosti s odvětvovými registračními povinnostmi na podnikatele v jednotlivých odvětvích tím, že se jim uloží povinnost ujistit se, že vydavatelé faktur tyto povinnosti splnili. V případech, kdy vnitrostátní daňové orgány zjistily nesrovnalosti, jichž se dopustil dodavatel, a snaží se prokázat, že příjemce v důl nebo měl v důt, že příslušná transakce byla spojena s podvody na DPH, nejsou oprávněni od příjemce požadovat, aby provedl ověření, která mu nepřísluší (35).

81.

Pokud jde o situaci uvedenou Komisí, kdy osoba povinná k dani provádí ověření z vlastního podnětu a rozhodne se jednat s obchodním partnerem, i přestože zjistila nesrovnalosti, může být tato úvaha součástí celkového posouzení konkrétních skutečností vnitrostátními soudy a orgány s cílem posoudit, zda osoba povinná k dani si byla nebo si měla být v doma podvodu.

82.

Článek 6 nařízení č. 852/2004 a článek 31 nařízení č. 882/2004 proto nevyžadují, aby provozovatel potravinářského podniku ověřil registraci svých obchodních partnerů v příslušném registru potravinářských podniků. Neověření registrace, v kontextu nároku na odpočet DPH, je tím spíše nepodstatné pro účely určení, zda tato osoba v důla nebo měla v důt, že se účastní transakce s fiktivním podnikem.

V. Závěry

83.

S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky, které mu položil Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko), takto:

„1)

Ustanovení čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty brání vnitrostátním orgánům v tom, aby odepřely odpočet DPH na vstupu pouze z toho důvodu, že osoba povinná k dani zapojená do potravinového řetězce neprovedla ověření svého smluvního partnera v souladu s povinností zajistit sledovatelnost stanovenou v čl. 18 odst. 2 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. Nedodržení povinností uložených tímto ustanovením však může být v konečném důsledku vzato v úvahu společně s dalšími faktory, které se týkají okolností daného případu, a to v rámci celkového posouzení, které má provést předkládající soud s cílem posoudit péřlivost osoby povinné k dani.

2)

Článek 6 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 ze dne 29. dubna 2004 o hygieně potravin a článek 31 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 882/2004 ze dne 29. dubna 2004 o úředních kontrolách za účelem ověření dodržování právních předpisů týkajících se krmiv a potravin a pravidel o zdraví zvířat a dobrých životních podmínkách zvířat nevyžadují, aby provozovatel potravinářského podniku kontroloval registraci svých obchodních partnerů v příslušném registru potravinářských podniků. Skutečnost, že osoba povinná k dani neověřila, zda je smluvní partner registrován v souladu s článkem 6 nařízení č. 852/2004, není relevantní, má-li být v kontextu čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 posouzeno, zda podnik v důvodu nebo možná v důvodu, že se podílel na plnění s fiktivním podnikatelem.“

(1) – Původní jazyk: angličtina.

(2) – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

(3) – Nařízení Evropského parlamentu a Rady 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; dále jen „nařízení č. 178/2002“).

(4) – Nařízení Evropského parlamentu a Rady ze dne 29. dubna 2004 o hygieně potravin (Úř. věst. 2004, L 139, s. 1; Zvl. vyd. 13/34, s. 319, oprava v Úř. věst. 2008, L 46, s. 50; dále jen „nařízení č. 852/2004“).

(5) – Nařízení Evropského parlamentu a Rady ze dne 29. dubna 2004 o úředních kontrolách za účelem ověření dodržování právních předpisů týkajících se krmiv a potravin a pravidel o zdraví zvířat a dobrých životních podmínkách zvířat (Úř. věst. 2004, L 165, s. 1; Zvl. vyd. 03/45, s. 200; dále jen „nařízení č. 882/2004“).

(6) – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 26 a citovaná judikatura).

(7) – Rozsudek ze dne 6. září 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, bod 24 a citovaná judikatura).

(8) – Rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 27 a citovaná judikatura).

(9) – Rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 45 a 46 a citovaná judikatura).

(10) – Rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 55 a citovaná judikatura), nebo ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 43).

(11) – Rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 40 a citovaná judikatura).

(12) – Rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

(13) – Rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 57).

(14) – Rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 49).

(15) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50), nebo ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 51 a citovaná judikatura).

(16) – Rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50 a citovaná judikatura).

(17) – Rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61), a ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, bod 61).

(18) – Rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 42), který se ve vztahu k nároku na odpot daní týká toho, zda je relevantní, nejsou-li předloženy doklady vydané vystavitelem faktury, ve které jsou uvedeny ušní značky zvířat spadajících do systému identifikace a evidence zavedeného nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1760/2000 ze dne 17. července 2000 o systému identifikace a evidence skotu, o označování hovězího masa a výrobků z hovězího masa a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 820/97 (Úř. věst. 2000, L 204, s. 1; Zvl. vyd. 03/30, s. 248), ve znění nařízení Rady (ES) č. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 363, s. 1).

(19) – Rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 53 a citovaná judikatura).

(20) – Rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 59).

(21) – Rozsudek ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, bod 74).

(22) – Rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60).

(23) – Rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 52 a citovaná judikatura).

(24) – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. ?ervna 1999, Coffeeshop Siberië (C?158/98, EU:C:1999:334, body 21 a 22), a ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta (C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, bod 50 a citovaná judikatura).

(25) – Rozsudek ze dne 29. ?ervna 1999 (C?158/98, EU:C:1999:334).

(26) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. ?íjna 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, body 49 a 50 a citovaná judikatura).

(27) – Body 60 až 63 níže.

(28) – Argumentum ad absurdum: pro? vlastn? p?estat tam? Nem?lo by být údajné porušení pe?livosti ze strany podniku v jednom odv?tví nebo jedné oblasti jeho ?innosti (dodávky potravin) rovn?ž ur?ující v otázce, zda tento podnik jednal jako „pe?livý provozovatel“ v jiných režimech zahrnujících ve?ejné finan?ní prost?edky, nebo dokonce i soukromé?

(29) – Rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C?251/16, EU:C:2017:881, bod 32).

(30) – Bod 28 od?vodn?ní na?ízení ?. 178/2002.

(31) – Tento výklad potvrzují Pokyny k provád?ní ?lánek? 11, 12, 14, 17, 18, 19 a 20 na?ízení ?. 178/2002 o obecném potravinovém právu, které p?ijal Stálý výbor pro potravinový ?et?zec a zdraví zví?at Komise. Pokud jde o ?lánek 18, z t?chto pokyn? vyplývá, že provozovatelé potraviná?ských podnik? musí mít zaveden systém, který jim umožní identifikovat bezprost?ední dodavatele a bezprost?ední odb?ratele jejich produkt?. Ohledn? informací, které musí být zaznamenány, Pokyny uvádí jméno a adresu dodavatele.

(32) – Naopak p?ísn?jší povinnosti týkající se sledovatelnosti, které jsou obsaženy v provád?cím na?ízení Komise (EU) ?. 931/2011 ze dne 19. září 2011 o požadavcích na sledovatelnost stanovených na?ízením Evropského parlamentu a Rady (ES) ?. 178/2002 pro potraviny živo?išného p?vodu (Ú?. v?st. 2011, L 242, s. 2), které zahrnují povinnost identifikovat rovn?ž majitele produkt?, nemohou být relevantní pro posouzení toho, zda osoba povinná k dani v projednávané v?ci jednala s požadovanou pe?livostí, jelikož se tyto povinnosti vztahují pouze na potraviny živo?išného p?vodu.

(33) – Rozsudek ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling (C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, bod 59).

(34) – Záv?re?ná poznámka týkající se požadavku na sledovatelnost uvedená v bod? 67 platí tím spíše i zde.

(35) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. ?íjna 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 50 a citovaná judikatura).