

## Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

3. září 2020(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Článek 99 jednacího řádu Soudního dvora – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 168, 178, 220 a 226 – Zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality – Nárok na odpočet DPH – Odepření – Podmínka uskutečnění dodání zboží – Daňový únik – Důkaz – Sankce – Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie – Právo na účinnou soudní ochranu“

Ve věci C-610/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Budapešti, Maďarsko) ze dne 5. července 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 13. srpna 2019, v řízení

**Vikingo Fővállalkozó Kft.**

proti

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení I. Jarukaitis (zpravodaj), předseda senátu, E. Juhász a M. Ilešič, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a Zs. Teleki, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout usnesením s odvodněním podle článku 99 jednacího řádu Soudního dvora,

vydává toto

### Usnesení

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), čl. 220 bodu 1) a článku 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. vst. 2006, L 347, s. 1), ve spojení se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality, jakož i článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále

jen „Listina“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Vikingo Fővállalkozó Kft. (dále jen „společnost Vikingo“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací řízení pro státní správu daní a cel, Maňarsko) ohledně nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu na základě dvou faktur za pořízení strojů.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 S ohledem na dobu rozhodnou z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení je třeba poznamenat, že se na některé z těchto okolností *ratione temporis* vztahuje směrnice 2006/112 ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) použitelné od 1. ledna 2013. Změny provedené touto směrnicí však pro posuzovanou věc nejsou přímo relevantní.

4 Článek 14 odst. 1 směrnice 2006/112 zní:

„Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Článek 168 této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočítat od daně, 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;

[...]

6 Článek 178 uvedené 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;

[...]

7 Článek 220 též směrnice stanoví:

„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 v těchto případech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani;

[...]

8 V článku 226 směrnice 2006/112 jsou vyjmenovány údaje, které se jako jediné povinné uvádějí na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 této směrnice pro účely DPH, aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice.

9      ?lánek 273 první pododstavec uvedené směrnice zní:

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

### **Ma?arské právo**

10      V ustanovení § 27 odst. 1 ?ltalános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z p?ídané hodnoty) je uvedeno:

„Je-li zboží prodáno n?kolikrát po sob? takovým způsobem, že je odesláno nebo p?epraveno p?ímo od prvotního dodavatele ke konečnému po?izovateli označenému jako p?íjemce, ustanovení § 26 se použije pouze na jedno dodání zboží.“

11      V ustanovení § 26 tohoto zákona je uvedeno:

„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 § 119 odst. 1 uvedeného zákona zní:

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

13      V ustanovení § 120 písm. a) téhož zákona je uvedeno:

„Pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková, používá ?i jiným způsobem využívá zboží nebo služby pro ú?ely zdaněných dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má nárok odp?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a)      da?, kterou jí náú?tovala jiná osoba povinná k dani – v?etn? osob nebo subjekt? podléhajících zjednodušené dani z p?íjm? právnických osob – při po?ízení zboží nebo využití služeb;

[...]

14      V ustanovení § 127 odst. 1 písm. a) zákona ?. CXXVII z roku 2007 je uvedeno:

„V?cnou podmínkou pro uplatnění nároku na odp?et je, aby osoba povinná k dani měla osobn? v držení:

a)      v p?ípád? upraveném v § 120 písm. a) fakturu vystavenou na své jméno, které prokazuje uskutečnění plátní;

[...]

15      Ustanovení § 1 számvitelr?l szóló 2000. évi C. törvény (zákon ?. C z roku 2000 o ú?etnictví, dále jen „zákon o ú?etnictví“) zní takto:

„Tento zákon upravuje povinnosti osob, které spadají do jeho p?sobnosti, v oblasti ú?etnictví a

předkládání účetní závěrky, zásady, které je třeba dodržovat při vedení účetních knih a přípravě účetní závěrky, pravidla vycházející z těchto zásad a podmínky týkající se požadavků na způsobilost, zveřejnění a kontrolu.“

16 V ustanovení § 15 odst. 3 tohoto zákona je uvedeno:

„Je nutné, aby k plněním uvedeným v účetnictví a roční účetní závěrci skutečně došlo, aby byla tato plnění prokazatelná a aby mohly jejich uskutečnění osvědčit tyto osoby. Vyhodnocování těchto plnění musí být v souladu se zásadami vyhodnocování stanovenými v tomto zákoně a se souvisejícími hodnotícími postupy („zásada skutečného stavu“).“

17 V ustanovení § 166 odst. 1 a 2 zmíněného zákona je uvedeno:

„1. ‚Účetním dokladem‘ se rozumí každý dokument vyhotovený nebo připravený hospodářským subjektem či vyhotovený nebo připravený fyzickou osobou nebo jiným hospodářským subjektem, který má s první uvedeným subjektem obchodní nebo jiný vztah (faktura, smlouva, dohoda, výkaz, osvědčení úroveň instituce, výpis z bankovního účtu, ustanovení právního předpisu a další srovnatelné písemnosti), jež slouží jako podklad pro zaúčtování (přiznání) hospodářského plnění.

2. Informace uvedené v účetním dokladu musí být formálně i vcně v rozhodné, spolehlivé a správné. Při sepisování účetního dokladu musí být respektována zásada jednoznačnosti.“

18 V ustanovení § 2 odst. 1 adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ?. XCII z roku 2003, da?ový ?ád, dále jen „da?ový ?ád“) se uvádí:

„Práva v rámci právních vztahů týkajících se daní musí být vykonávána v souladu se svým účelem. Za výkon práv v souladu s jejich účelem nelze při uplatnění da?ových zákonů považovat uzavírání smluv nebo uskutečnění jiných plnění, jejichž cílem je obcházení ustanovení da?ových zákonů.“

19 Ustanovení § 97 odst. 4 a 6 da?ového ?ádu zní:

„4. V případě kontroly má správce daní povinnost zjistit a prokázat rozhodné skutečnosti, pokud podle zákona nenese důkazní břemeno osoba povinná k dani.

[...]

6. Při zjištění rozhodných skutečností má správce daní povinnost dohledávat i skutečnosti svědčící ve prospěch osoby povinné k dani. Skutečnosti nebo okolnosti, které se nepodařilo prokázat, nemohou být – s výjimkou řízení o domněné daní za použití pomůcek – posouzeny v neprospěch osoby povinné k dani.“

20 V ustanovení § 170 odst. 1 zmíněného ?ádu je uvedeno:

„Není-li da? zaplacená v plné výši, hradí se da?ová pokuta. Není-li v tomto zákoně stanoveno jinak, výše pokuty činí 50 % nezaplacené částky. Souvisí-li rozdíl do částky, která má být zaplacená, se zatajováním příjmů nebo paděláním či likvidací důkazů, účetních knih nebo záznamů, výše pokuty činí 200 % nezaplacené částky. Da?ové orgány uloží da?ovou pokutu i tehdy, když osoba povinná k dani předloží – aniž je k tomu oprávněna – žádost o podporu nebo vrácení daní či prohlášení o majetku, podpoře nebo vrácení a správa zjistila, že osoba povinná k dani k tomu neměla před přiznáním právo. Základ výše pokuty se v tomto případě rovná neoprávněně požadované částce.“

21 Ustanovení § 171 odst. 1 a 2 téhož řádu zní takto:

„1. Pokuta může být za okolností, které lze považovat za výjimečné a na jejichž základě lze dospět k závěru, že osoba povinná k dani nebo její zástupce, její zaměstnanec, její člen nebo její zmocněnec, který způsobil vznik daňového dluhu, jednali s péčí, která od nich mohla být v dané situaci očekávána, bez návrhu nebo na žádost snížena o i prominuta. Pokutu je třeba snížit s přihlédnutím ke všem okolnostem daného případu, zejména k výši daňového dluhu, okolnostem jeho vzniku, závažnosti a četnosti protiprávního jednání osoby povinné k dani (jednání o i opomenutí).

2. Pokuta se bez návrhu ani na žádost nesníží, souvisí-li daňový dluh se zatajováním příjmů, paděláním o i likvidací dlužáků, účetnictví nebo záznamů.

[...]

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

22 Společnost Vikingo, jejíž hlavní činnost spočívá ve velkoobchodu s cukrovinkami a bonbony, uzavřela dne 20. března 2012 se společností Freest Kft. smlouvu o dodání deseti balicích strojů a jednoho plnicího stroje, které mělo být provedeno do 20. prosince 2012. V této smlouvě bylo stanoveno, že je možné využít služeb subdodavatele. Dne 21. května 2012 uzavřela společnost Vikingo se společností Freest novou smlouvu, jejímž předmětem bylo dodání šesti balicích strojů a jednoho sákovacího stroje, které mělo být provedeno dne 30. března 2013. Tyto stroje společnost Freest podle ustanovení obou smluv pořídila od jiné společnosti, která je koupila od další společnosti. Společnost Vikingo uplatnila na základě obou faktur vystavených společností Freest nárok na odpčet DPH odvedené na vstupu.

23 V návaznosti na kontrolu provedenou po podání přiznání k DPH daňový orgán prvního stupně domněl, že ve výši 8 020 000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 23 290 eur) za druhé a čtvrté čtvrtletí roku 2012 a ve výši 13 257 000 HUF (přibližně 38 844 eur) za první čtvrtletí roku 2013, přičemž jedna část těchto částek odpovídala protiprávně vrácené DPH a druhá nezaplacené DPH. Tento orgán kromě toho společnosti Vikingo uložil daňovou pokutu a penále za prodlení.

24 Tento daňový orgán na podporu svých rozhodnutí konstatoval, že na základě zjištěných u jiných pří souvisejících kontrolách, jakož i prohlášení jednatele společnosti, které byly součástí dodavatelského řetězce, lze dovodit, že stroje byly ve skutečnosti pořízeny od neznámé osoby, takže se tato plnění neuskutečnila ani mezi osobami uvedenými na fakturách, ani způsobem v nich popsaným.

25 Daňový orgán druhého stupně jedno z těchto rozhodnutí potvrdil a druhé změnil tak, že upravil výši nezaplacené DPH, daňové pokuty i úrok z prodlení.

26 Společnost Vikingo podala proti těmto rozhodnutím žaloby u předkládajícího soudu, který je dvakrát rozsudky pozměnil. Zmíněný soud zejména uvedl, že pokud jde o nárok na odpčet, společnost Vikingo předložila dotčené faktury a dokumenty prokazující jejich vystavení a úhradu, a považoval za nesporné, že došlo k dodání strojů, jichž se týkaly obě předmětné smlouvy. Kromě toho měl za to, že správce daně vycházel z irelevantních skutečností, a to zejména z okolnosti, že podniky vystupující na předcházejících stupních dodavatelského řetězce neměly potřebné materiální ani lidské zdroje, a ze skutečnosti, že si dotazovaní jednatele na dotčená plnění nevzpomínali.

27 Kúria (Nejvyšší soud, Ma?arsko) oba tyto rozsudky zrušil a p?edm?tné v?ci p?edkládajícímu soudu vrátil. Konstatoval, že správce dan? m?l p?i posuzování skute?né existence jednotlivých smluv a p?ípadné snahy vyhnout se placení dan? zkoumat celý dodavatelský ?et?zec a vliv, který na sebe vzájemn? m?li jeho ú?astníci. M?l za to, že správce dan? postupoval správn?, když nashromáždil d?kazy týkající se všech ú?astník? tohoto ?et?zce, a že soud prvního stupn? nesprávn? vyložil § 127 odst. 1 zákona o ú?etnictví a judikaturu Soudního dvora, když se soust?edil na existenci bezvadné faktury, a?koliv podmínkou nároku na odpo?et je uskute?n?ní hospodá?ského pln?ní.

28 P?edkládající soud uvádí, že a?koliv je prokázáno, že stroje, které byly p?edm?tem dot?ených smluv, byly v provozovn? spole?nosti Vikingo uvedeny do provozu, správce dan? m?l za to, že p?íslušné faktury, jež z formálního hlediska nejsou nikterak zpochyb?ovány, a ostatní p?edložené dokumenty neprokazují, že hospodá?ská pln?ní uvedená na t?chto fakturách se opravdu uskute?nila, jelikož obsahu t?chto faktur odporovala prohlášení o dodání a p?vodu stroj?, která u?inil vystavitel faktur a jednatelé podnik?, jež vystupovaly na p?edcházejících stupních p?edm?tného ?et?zce, takže obsah uvedených faktur nebyl v?rohodný navzdory tomu, že všichni jednatelé p?ipustili, že k dodání a zprovozn?ní stroj? skute?n? došlo. Pokud jde krom? toho o opat?ení, která m?la být od po?izovatele rozumn? požadována, správce dan? nepovažoval za dostate?né, že spole?nost Vikingo p?ed uzav?ením smluv nahlédla do výpisu z obchodního rejst?íku týkajícího se jejího smluvního partnera a požádala o podpisový vzor, ani že do provozovny docházel jednatel spole?nosti Freest.

29 P?edkládající soud uvádí, že se skutkové okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení podobají skutkovým okolnostem v?cí, v nichž byl vydán rozsudek ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373), jakož i usnesení ze dne 16. kv?tna 2013, Hardimpex (C?444/12, nezve?ejn?né, EU:C:2013:318), a ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, nezve?ejn?né, EU:C:2016:869). Bez ohledu na odpov?di Soudního dvora poskytnuté ve zmín?ném rozsudku a usneseních p?etrvávají p?i výkladu práva ze strany da?ové správy a vnitrostátních soud? rozpory. Da?ová správa nárok na odpo?et i nadále odepírá s od?vodn?ním, že obsah faktur není v?rohodný; automaticky p?itom tuto skute?nost považuje za da?ový únik, o n?mž osoba povinná k dani musela v?d?t.

30 P?edkládající soud rovn?ž podotýká, že Kúria (Nejvyšší soud) v usneseních, kterými mu byly vráceny p?edm?tné v?ci, konstatoval, že usnesením ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, nezve?ejn?né, EU:C:2016:869), ze kterého p?edkládající soud vycházel ve zrušených rozsudcích, nebyla pozm?n?na kritéria postupu, který je t?eba použít p?i posuzování nároku na odpo?et dan?, a v souladu s použitelnými ob?anskoprávními procesními p?edpisy dal p?edkládajícímu soudu pokyn, aby se ?ídil kritérii, která Kúria (Nejvyšší soud) uvedl ve stanovisku ze dne 26. zá?í 2016 v souvislosti se zjiš?ováním objektivních skute?ností, které jsou relevantní pro p?iznání nároku na odpo?et, a s posuzováním d?kaz?, p?i?emž vyžadoval, aby p?edkládající soud postupoval v souladu s pravidly týkajícími se dodavatelských ?et?zc? a s ustanoveními zákona o ú?etnictví. Podle pokyn? Kúria (Nejvyšší soud) správce dan? postupoval správn?, když nashromáždil d?kazy týkající se všech ú?astník? tohoto ?et?zce a v souladu s t?mito pravidly a tímto zákonem zkoumal, zda spole?nost Vikingo v?d?la, že se podílí na da?ovém úniku.

31 Podle p?edkládajícího soudu tedy znovu vyvstává otázka, zda praxe správce dan? a výklad, který podal Kúria (Nejvyšší soud) ve svém stanovisku, odporují ú?elu nároku na odpo?et uvedeného v ?l. 168 písm. a) sm?rnice 2006/112 a zda je tento výklad v souladu s ?l. 178 písm. a) této sm?rnice a zásadami da?ové neutrality a efektivity.

32 P?edkládající soud se p?edevším táže na to, zda je v souladu s ?lánky 220 a 226 sm?rnice 2006/112 praxe správce dan?, jež spo?ívá jednak v tom, že nárok na odpo?et dan? podmi?uje

tím, že faktura musí dokládat skutečnou plnění, a tím, že je postupováno v souladu s ustanoveními zákona o účetnictví, a jednak v tom, že nepovažuje za dostačující formálně bezvadnou fakturu.

33 Táže se i na soulad této praxe se zásadami neutrality, efektivity a proporcionality a s judikaturou Soudního dvora, pokud jde o požadavky týkající se skutečností, které musí být prokázány, a důkazy, které musí být předloženy. I když připouští, že předpokladem konstatování daňového úniku může být posouzení relevantních skutečností týkajících se subjektů, které se v otázce nacházejí před osobou povinnou k dani, má pochybnosti o praxi správce daně spočívající v rekonstrukci celého účtu plnění a v tom, že pokud tento správce daně usoudí, že zmíněný účet není z ekonomického hlediska smysluplný, nebo pokud určité plnění není odvoditelné či řádně prokázané, konstatuje, že se ve věci vyskytla nesrovnalost, na jejímž základě musí být nárok na odpočet odepřen, a to bez ohledu na skutečnost, zda osoba povinná k dani o této okolnosti věděla nebo věděla.

34 Předkládající soud se kromě toho táže, zda musí být zásada proporcionality vykládána v tom smyslu, že je-li nárok na odpočet odepřen, je za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, přiměřené uložit daňovou pokutu ve výši 200 % nedoplatku na DPH.

35 A nakonec si s ohledem na vnitrostátní soudní praxi, která podle jeho názoru není v souladu s cíli směrnice 2006/112, klade otázku účinnosti procesních prostředků a upozorňuje na to, že nemůže Soudnímu dvoru předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve všech věcech.

36 Za těchto podmínek se Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Budapešti, Maďarsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jsou v souladu s čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 [...] – vykládanými ve spojení s čl. 220 [bodem 1)] a článkem 226 téže směrnice – a se zásadou efektivity dotčený vnitrostátní výklad a praxe, podle kterých v případě, že jsou splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH, nepostačuje pouhá existence faktury obsahující údaje uvedené v článku 226 směrnice 2006/112, nýbrž osoba povinná k dani musí mít k tomu, aby mohla na základě uvedené faktury uplatnit nárok na odpočet, k dispozici doplňující listinné důkazy, které musí být v souladu nejen s požadavky směrnice 2006/112, ale také se základními zásadami vnitrostátních právních předpisů v oblasti účetnictví a zvláštními předpisy týkajícími se dokladů, a které rovněž vyžadují, aby si všechny podniky tvořící účetní plnění pamatovaly na všechny podrobnosti hospodářského plnění uvedeného na těchto dokladech a učinily v tomto směru shodná prohlášení?

2) Jsou v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112 týkajícími se nároku na odpočet DPH a se zásadami daňové neutrality a efektivity dotčený vnitrostátní výklad a praxe, podle kterých jsou v případě otázek z výše uvedených plnění – a nehledě na všechny ostatní okolnosti – všichni účastníci daného účtu pouze proto, že se jedná o tento typ plnění, povinni zkoumat okolnosti hospodářského plnění, které uskutečňují, a vyvodit z nich důsledky ve vztahu ke všem osobám povinným k dani nacházejícím se na dalším stupni účtu, a podle kterých se kromě toho osoba povinná k dani odepře nárok na odpočet daně, pokud vytvoření účtu – aťkoliv není vnitrostátní právní úpravou zakázáno – nebylo z ekonomického hlediska náležitě opodstatněné? Je třeba v tomto ohledu v případě otázek z výše uvedených plnění v rámci zkoumání objektivních okolností, které mohou odvodnit odepření nároku na odpočet, uplatnit při určení relevantnosti a důkazní síly dokladů uplatněných na podporu tohoto nároku a posuzování těchto dokladů výhradně ustanovení směrnice 2006/112 a vnitrostátních právních předpisů týkajících se nároku na odpočet daně coby hmotněprávní předpisy, v nichž jsou určeny okolnosti relevantní pro vymezení skutkového rámce, nebo je třeba coby zvláštní ustanovení uplatnit také předpisy dotčeného členského státu týkající

se ú?etnictví?

3) Jsou v souladu s ustanoveními sm?rnice 2006/112 týkajícími se nároku na odpo?et DPH a se zásadami da?ové neutrality a efektivity dot?ený vnitrostátní výklad a praxe, podle kterých se odep?ení nároku na odpo?et osob? povinné k dani, která používá p?edm?tné zboží pro ú?ely svých pln?ní zdan?ných v ?lenském stát?, v n?mž uvedená pln?ní uskute??uje, a má k dispozici fakturu odpovídající sm?rnici 2006/112, zd?vod?uje tím, že této osob? nejsou známy všechny okolnosti pln?ní uskute?ného ú?astníky ?et?zce, a okolnostmi souvisejícími s ú?astníky ?et?zce, kte?í v n?m vystupují p?ed vystavitelem faktury, na n?ž osoba povinná k dani nemohla mít žádný vliv, jelikož nikterak nezávisely na její v?li, a které podmi?ují nárok na odpo?et tím, že osoba povinná k dani musí v rámci opat?ení, která po ní lze rozumn? požadovat, splnit všeobecnou ov??ovací povinnost nejen p?ed uzav?ením smlouvy, ale i v pr?b?hu p?edm?tné transakce, pln?ní smlouvy, a dokonce i po n?m? Je osoba povinná k dani v tomto ohledu povinna zdržet se uplatn?ní nároku na odpo?et dan?, pokud u kteréhokoliv základního prvku hospodá?ského pln?ní uvedeného na faktu?e po uzav?ení smlouvy – a? už v rámci jejího pln?ní nebo po tomto pln?ní – zjistí nesrovnalost, která podle praxe správce dan? vede k odep?ení nároku na odpo?et, nebo se o takové okolnosti dozví?

4) Je správce dan? s ohledem na ustanovení sm?rnice 2006/112 týkající se odpo?tu DPH a na zásadu efektivity povinen specifikovat, v ?em spo?ívá da?ový únik, a postupuje správn?, pokud za d?kazy o da?ovém úniku považuje pochybení a nesrovnalosti odhalené u ú?astník? ?et?zce, které však nemají nic společného s nárokem na odpo?et, a tvrdí p?itom, že v d?sledku t?chto pochybení a nesrovnalostí je obsah faktury nev?rohodný, a osoba povinná k dani proto v?d?la nebo m?la v?d?t, že došlo k úniku? Pokud se da?ový únik prokáže, od?vod?uje tato skute?nost povinnost osoby povinné k dani provést ov??ení výše uvedeného rozsahu, míry podrobnosti a dosahu, anebo tato povinnost p?ekra?uje rámec toho, co vyžaduje zásada efektivity?

5) Je sankce spo?ívající v povinnosti zaplatit da?ovou pokutu ve výši 200 % nedoplatku na DPH, která dopl?uje rozhodnutí o odep?ení nároku na odpo?et dan?, p?im??ená, pokud státní pokladn? nevznikla žádná ztráta na da?ových p?íjmech, která by p?ímo souvisela s nárokem osoby povinné k dani na odpo?et? Lze dosp?t k záv?ru o napln?ní n?které ze skutkových podmínek uplatn?ní § 170 odst. 1 t?etí v?ty [da?ového ?ádu], pokud žalobkyn? správci dan? poskytla všechny dokumenty, které m?la k dispozici, a faktury, které vystavila, zahrnula do p?iznání k DPH?

6) Pokud bude na základ? odpov?dí na položené otázky možné dosp?t k záv?ru, že výklad právních p?edpis? na vnitrostátní úrovni provád?ný v návaznosti na vydání usnesení ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, nezve?ejné, EU:C:2016:869), a na tomto základ? zavedená praxe nejsou v souladu s ustanoveními sm?rnice 2006/112 týkajícími se nároku na odpo?et DPH, lze mít vzhledem k tomu, že soud prvního stupn? nem?že p?edložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce v každém ?ízení, na základ? ?látku 47 [Listiny] za to, že právo podat žalobu na náhradu škody zaru?uje osobám povinným k dani právo na ú?innou právní ochranu a spravedlivý proces, které je zakotveno v tomto ustanovení, a lze v tomto ohledu vykládat volbu formy rozhodnutí vydaného ve v?ci Signum Alfa Sped [usnesení ze dne 10. listopadu 2016, C?446/15, nezve?ejné, EU:C:2016:869] v tom smyslu, že p?edm?tná otázka již byla upravena unijním právem, a jelikož byla objasn?na judikaturou Soudního dvora, odpov?? na ni je jednozna?ná, nebo tato volba znamená, že jelikož v?c byla vrácena k novému meritornímu posouzení, p?edm?tná otázka úpln? objasn?na nebyla, takže je nutné podat žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce?“

### **K p?edb?žným otázkám**

37 Podle ?látku 99 svého jednacího ?ádu m?že Soudní dv?r, pokud lze zejména odpov?? na

položenou p?edb?žnou otázku jasn? vyvodit z judikatury nebo pokud o odpov?di na tuto otázku nelze rozumn? pochybovat, kdykoli na návrh soudce zpravodaje a po vyslechnutí generálního advokáta rozhodnout usnesením s od?vodn?ním.

38 Toto ustanovení je t?eba použít i v projednávané v?ci.

### ***K první až ?tvrté otázce***

39 Podstatou první až ?tvrté otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být sm?rnice 2006/112 ve spojení se zásadami da?ové neutrality, efektivity a proporcionality vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž správce dan? odpírá osob? povinné k dani nárok na odpo?et DPH odvedené na základ? po?ízení zboží, které jí bylo dodáno, s od?vodn?ním, že faktury týkající se t?chto nákup? nelze považovat za v?rohodné, jelikož zaprvé vystavitel t?chto faktur uvedené zboží nemohl kv?li nedostatku pot?ebných materiálních a lidských zdroj? vyrobit ani dodat, a toto zboží tedy bylo ve skute?nosti po?ízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla ur?ena, zadruhé nebyly dodrženy vnitrostátní právní p?edpisy v oblasti ú?etnictví, zat?etí dodavatelský ?et?zec, který vedl k uvedeným nákup?m, nebyl ekonomicky opodstatn?ný a za?tvrté u n?kterých p?edchozích pln?ní, která byla sou?ástí tohoto dodavatelského ?et?zce, se vyskytly nesrovnalosti.

40 Je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora p?edstavuje nárok osob povinných k dani odpo?íst od DPH, kterou jsou povinny odvést, ?ástku DPH, která je splatná ?i byla zaplacená za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH. Jak Soudní dv?r opakovan? rozhodl, nárok na odpo?et upravený v ?láncích 167 a násl. sm?rnice 2006/112 je nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a nem?že být v zásad? omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatn?ní, dodrží požadavky nebo podmínky jak v?cné, tak formální povahy, které se na tento nárok vztahují (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 37 a 38; ze dne 3. ?íjna 2019, Altic, C?329/18, EU:C:2019:831, bod 27, jakož i ze dne 16. ?íjna 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, bod 33).

41 Cílem režimu odpo?t? je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických ?inností. Společný systém DPH tedy zajiš?uje neutralitu da?ové zát?že všech ekonomických ?inností bez ohledu na jejich ú?el nebo výsledky za podmínky, že tyto ?innosti v zásad? samy podléhají DPH (rozsudky ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 39, jakož i ze dne 19. ?íjna 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, bod 37).

42 Otázka, zda DPH splatná za p?edchozí nebo následné prodeje dot?eného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpo?et DPH odvedené na vstupu. DPH se totiž vztahuje na každé pln?ní v rámci výroby nebo distribuce po odpo?tu dan? p?ímo zat?žující jednotlivé nákladové prvky (rozsudky ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling, C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, bod 49, a ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 40, jakož i usnesení ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped, C?446/15, nezve?ejn?né, EU:C:2016:869, bod 32).

43 K uplatn?ní nároku na odpo?et DPH je však nutno dodržet požadavky nebo podmínky, a to jak v?cné, tak formální povahy. Pokud jde o v?cné požadavky nebo podmínky, ze zn?ní ?l. 168 písm. a) sm?rnice 2006/112 vyplývá, že pro to, aby doty?ná osoba mohla využít uvedeného nároku, je t?eba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu uvedené sm?rnice a aby na výstupu byly zboží nebo služby uplat?ované k od?vodn?ní nároku na odpo?et DPH použity osobou povinnou k dani pro ú?ely jejích zdan?ných pln?ní a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani. Pokud jde o zp?soby uplatn?ní nároku na odpo?et DPH, které jsou postaveny na rove? požadavk?m nebo podmínkám formální povahy,

¶l. 178 písm. a) směrnice o DPH stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s jejími články 220 až 236 a články 238 až 240 (rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, body 30 až 32, jakož i citovaná judikatura).

44 Kromě toho mohou členské státy podle ¶l. 273 prvního pododstavce směrnice 2006/112 uložit další povinnosti než ty, které stanoví tato směrnice, jestliže je považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Opatření přijatá členskými státy však nesmí jít 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 (rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 49 a 50, jakož i citovaná judikatura).

45 V projednávané věci předkládající soud uvádí, že ačkoli jsou tyto podmínky ve věci v původním řízení splněny, nárok na odpočet byl společností Vikingo odepřen zejména na základě ustanovení zákona o účetnictví, z nichž vyplývá, že faktura musí prokazovat skutečnou plnění, a musí se tedy vztahovat ke skutečnému hospodářskému plnění. Správce daní měl přitom za to, že dotčené zboží nevyrobila, ani nedodala vystavitelka faktur společnost Freest, ani její subdodavatel, jelikož tyto podniky neměly potřebné materiální a lidské zdroje, a že ve skutečnosti tudíž bylo toto zboží pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena. Za těchto okolností se předkládající soud táže, zda je možné tento nárok podřídit důkazním požadavkům, které překračují rámec formálních požadavků stanovených ve směrnici 2006/112.

46 V tomto ohledu je třeba uvést, že věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmetná faktura týká. Soudní dvůr již rozhodl, že ověření toho, zda došlo ke zdanitelnému plnění, musí být provedeno v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva na základě celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 31 a 32, jakož i ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 45). Uplatnění takových pravidel, jako je pravidlo stanovené v § 15 odst. 3 zákona o účetnictví, za účelem ověření, zda se faktury ve věci v původním řízení týkají skutečně provedených hospodářských plnění, tedy je v souladu se směrnicí 2006/112.

47 Skutečnost, že předmetné zboží ve věci v původním řízení nevyrobil ani nedodal vystavitel faktur ani jeho subdodavatel, a to zejména proto, že poslední uvedení neměli k dispozici potřebné materiální a lidské zdroje, však nepostačuje k tomu, aby mohl být učiněn závěr, že k předmetným dodáním zboží nedošlo, a aby mohl být společností Vikingo odepřen nárok na odpočet, jelikož tato skutečnost může být důsledkem jak podvodného zatajování dodavatelů, tak pouhého využití subdodavatelů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 49, a ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 31).

48 Podle ustálené judikatury kromě toho platí, že pojem „dodání zboží“ uvedený v ¶l. 14 odst. 1 směrnice 2006/112 neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Soudní dvůr stejně tak rozhodl, že tento pojem má objektivní povahu a použije se bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění. Z toho vyplývá, že i když zboží dotčené ve věci v původním řízení nevyrobil ani nedodal vystavitel faktur a nebyla určena totožnost osoby, od které bylo toto zboží skutečně pořízeno, předmetná plnění jsou dodáním zboží ve smyslu výše uvedeného článku, pokud naplní objektivní kritéria, na kterých se uvedený pojem zakládá, a nejsou provázena únikem na DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, body 20 až 22, jakož i obdobný rozsudek ze dne 17. října 2019, Unitel,

C?653/18, EU:C:2019:876, body 22 a 23).

49 Z toho vyplývá – jak uvádí předkládající soud – že pokud bylo zboží dotčené ve věci v původním řízení skutečně dodáno a společnost Vikingo ho na výstupu použila pro účely svých zdaněných plnění, nárok na odpočet jí v zásadě nelze odepřít (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, bod 33, a usnesení ze dne 16. května 2013, Hardimpex, C?444/12, nezveřejněné, EU:C:2013:318, bod 22).

50 Je však třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou dovolávat unijních právních norem podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpočet daně odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, body 54 a 55, jakož i ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a citovaná judikatura).

51 Tak je tomu v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale taktéž v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je 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 56; ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 46, jakož i ze dne 6. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, bod 35).

52 S režimem nároku na odpočet upraveným ve směrnici 2006/112 není naproti tomu služitelné sankcionovat nepříznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem na DPH. Zavedení systému odpovědnosti bez zavazání by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné k ochraně plateb do veřejného rozpočtu (viz zejména rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C?354/03, C?355/03 a C?484/03, EU:C:2006:16, body 52 a 55; ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, body 47 a 48, jakož i ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, body 41 a 42).

53 Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, nárok na odpočet jí lze odepřít pouze tehdy, pokud se na základě objektivních okolností prokáže, že věděla nebo měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb zakládajících nárok na odpočet účastnila plnění, které bylo součástí takového úniku, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v souvislosti s tímto dodáním zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, bod 35 a citovaná judikatura).

54 Co se v tomto ohledu týče míry péče požadované po osobě povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet, Soudní dvůr již několikrát rozhodl, že požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, není v rozporu s unijním právem. Stanovení opatření, jež lze v konkrétním 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 úniku, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech daného případu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, body 54 a 59, jakož i ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C?101/16,

EU:C:2017:775, bod 52).

55 Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalostem nebo úniku, lze samozřejmě 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 ujistění 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)

56 Správce daní nicméně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně 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). Soudní dvůr již konkrétně rozhodl, že správce daní obecně nemůže 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 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).

57 Podle ustálené judikatury Soudního dvora kromě toho platí, že vzhledem k tomu, že je odepření nároku na odpočet výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňových orgánech, aby právně dostatečným způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo že věděla nebo měla vědět, že plní, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku. Následně je na vnitrostátních soudech, aby ověřily, zda dotčené daňové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 39, jakož i ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 36 a citovaná judikatura).

58 Pokud správce daní na základě toho, že se vystavitel faktur nebo jiné subjekty vystupující na předcházejících stupních dodavatelského řetězce dopustili daňového úniku nebo nesrovnalostí, dospěje k závěru, že se naučovaná plnění uplatňovaná k odvodnění nároku na odpočet neuskutečnila, nárok na odpočet může odepřít pouze tehdy, pokud na základě objektivních okolností, a aniž by po příjemci faktur požadoval ověření, která mu nepřísluší provádět, prokáže, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že tato plnění jsou součástí úniku na DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, nezveřejněné, EU:C:2016:869, bod 39 a citovaná judikatura).

59 Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro způsob, jakým mají být prováděny důkazy týkající se úniku na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat správce daní v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmějí narušit účinnost unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 65, a ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 37).

60 Pokud jde o věc v převodním řízení, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že správce daní odepřel společnosti Vikingo nárok na odpočet na základě skutečností zmíněných v bodě 45 tohoto usnesení a rovněž na základě závěru, že cílem dotčených plnění bylo prokázat převod pořízených strojů, které byly uvedeny na fakturách a o nichž nebylo známo, kde byly zakoupeny, umožnit subdodavateli vystavitele faktur vyhnout se platbě DPH a založit společnosti Vikingo nárok na odpočet, aťkoliv tento subdodavatel DPH nezaplatil.

61 Předkládající soud uvádí, že v případě četných plnění je třeba podle judikatury Kúria (Nejvyšší soud) zkoumat celý tento řetzec a právní úkony učiněné jeho účastníky a ověřit, zda je vytvoření uvedeného řetzce náležitě opodstatněné. Nárok na odpočet lze odepít, pokud vytvoření řetzce není z ekonomického hlediska smysluplné či náležitě opodstatněné nebo pokud nelze ověřit některou okolnost hospodářského plnění mezi účastníky anebo ji osoba povinná k dani nemůže zdůvodnit. Praxe správce daně opírající se o stanovisko a judikaturu uvedeného soudu kromě toho spočívá zejména v tom, že s přihlédnutím především ke způsobem uskutečnění hospodářského plnění jsou dotčená plnění rozlišována podle toho, zda se uskutečnila, nebo neuskutečnila mezi smluvními stranami uvedenými na fakturě. Závěr, že se hospodářské plnění mezi těmito smluvními stranami neuskutečnilo, je třeba učinit za situace, kdy je toto plnění stíženo nějakou vadou či nedostatkem, a to zejména pokud osoba povinná k dani nevděla o ekonomické činnosti subjektů vystupujících na předcházejících stupních dotčeného řetzce nebo o této činnosti nemá k dispozici žádný důkaz. Zkoumání otázky, zda příjemce faktury vděla nebo měla vdět o dačovém úniku, je v tomto případě možné, ale nikoliv nutné.

62 Zprv je třeba poznamenat, že jak bylo připomenuto v bodech 41 a 42 tohoto usnesení, nárok na odpočet DPH se uplatní bez ohledu na úhel nebo výsledek dotčené ekonomické činnosti a otázka, zda DPH splatná za předchozí plnění týkající se dotčeného zboží byla, nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá na tento nárok vliv. Podle judikatury Soudního dvora jsou kromě toho osoby povinné k dani obecně oprávněny zvolit si organizační strukturu nebo podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své ekonomické činnosti a pro účely omezení svého daového zatížení (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42 a citovaná judikatura). Zásada zákazu zneužití práva, která platí v oblasti DPH, zapovídá výhradně činnost vykonstruovaná plnění postrádající hospodářskou podstatu, která se uskutečňuje pouze za účelem získání daového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cílům směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 35 a 36, jakož i citovaná judikatura).

63 Z toho vyplývá, že pokud je – jak uvádí předkládající soud – prokázáno, že ve věci v původním řízení došlo k dodání zboží, nelze mít za to, že skutečnost, že se řetzec plnění vedoucí k těmto dodáním z ekonomického hlediska nejeví jako smysluplný či náležitě opodstatněný, nebo okolnost, že některý z účastníků tohoto řetzce nesplnil své daové povinnosti, jsou samy o sobě znakem daového úniku.

64 Z druhé takové důkazní režim, jaký je popsán v bodě 61 tohoto usnesení, na jehož základ je osoba povinná k dani odepět nárok na odpočet, pokud zejména neuvede skutečnosti prokazující všechna plnění uskutečněná všemi účastníky tohoto řetzce a ekonomickou činnost těchto účastníků, a případně jí je přitěno, že tyto skutečnosti nelze ověřit, odporuje judikatuře připomenuté v bodech 50 až 58 tohoto usnesení, z níž plyne, že je na správci daně, aby v každém konkrétním případě právně dostatečným způsobem na základě objektivních okolností prokázal, že se osoba povinná k dani dopustila daového úniku nebo že vděla nebo měla vdět, že je dotčené plnění součástí daového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktury nebo jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni řetzce dodání zboží nebo poskytnutí služeb.

65 I když je pravda, že okolnosti popsané v bodech 45 a 60 tohoto usnesení mohou nasvědčovat tomu, že se osoba povinná k dani na daovém úniku aktivně podílela nebo že vděla nebo měla vdět, že dotčená plnění jsou součástí daového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur, je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda jsou tyto skutečnosti opravdu prokázány, a to tak, že v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provede celkové posouzení všech důkazů a skutkových okolností věci v původním řízení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 30, a usnesení ze dne 10. listopadu 2016,

Signum Alfa Sped, C-446/15, nezveřejněné, EU:C:2016:869, bod 36).

66 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na první až čtvrtou otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 ve spojení se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž správce daně odpírá osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na základě pořízení zboží, které jí bylo dodáno, s odvodněním, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za vřehodné, jelikož zaprvé vystavitel těchto faktur uvedených zboží nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů vyrobit ani dodat, a toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, zadruhé nebyly dodrženy vnitrostátní právní předpisy v oblasti účetnictví, zatímco dodavatelský řetězec, který vedl k uvedeným nákupům, nebyl ekonomicky opodstatněný a zatímco u některých předchozích plnění, které byly součástí tohoto dodavatelského řetězce, se vyskytly nesrovnalosti. K takovému odepření lze přistoupit pouze tehdy, je-li právně dostatečným způsobem prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo vedla nebo měla vedet, že jsou uvedena plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur nebo jakýkoliv jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni uvedeného dodavatelského řetězce, což musí ověřit předkládající soud.

### **K páté otázce**

67 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásada proporcionality vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby byla osobě povinné k dani uložena daňová pokuta ve výši dvojnásobku neoprávněně provedeného odpočtu DPH, aťkoliv státní pokladně nevznikla žádná ztráta na daňových příjmech. Kromě toho se uvedený soud táže, zda lze mít za to, že je naplněna jedna ze skutkových podmínek uplatnění § 170 odst. 1 těchto vřetých daňového řádu, pokud osoba povinná k dani poskytla správci daně všechny dokumenty, které měla k dispozici, a faktury, které vystavila, zahrnula do příznání k DPH.

68 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení podle článku 267 SFEU nemá Soudní dvůr pravomoc k výkladu vnitrostátního práva, jelikož tento úkol přísluší výlučně předkládajícímu soudu [rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Generics (UK) a další, C-307/18, EU:C:2020:52, bod 25 a citovaná judikatura]. Druhá část této otázky, jejímž cílem je výklad vnitrostátního práva, je tudíž nepřípustná.

69 Pokud jde o první část uvedených otázek, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí na vlastní odpovědnost a jehož správnost nepřislouží Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance [rozsudek ze dne 26. března 2020, Miasto Łowicz a Prokurator Generalny zastřpowany przez Prokuraturę Krajową (Kárný režim soudců), C-558/18 a C-563/18, EU:C:2020:234, bod 43, jakož i citovaná judikatura]. Soudní dvůr smí rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem odmítnout pouze tehdy, pokud je zřejmé, že žádaný výklad unijní normy nemá žádný vřetah k realitě nebo předmětu sporu v převodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 10. prosince 2018, Wightman a další, C-621/18, EU:C:2018:999, bod 27, jakož i citovaná judikatura).

70 Postup zavedený článkem 267 SFEU je nástrojem spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy, díky nimž Soudní dvůr poskytuje vnitrostátním soudům výklad unijního práva, jenž je pro ně nezbytný k vyřešení sporů, které mají tyto soudy rozhodnout. Dřevem existence žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však není vydávání konzultativních stanovisek k obecným nebo hypotetickým otázkám, ale potřeba skutečného vyřešení sporu [rozsudek ze dne 26. března 2020, Miasto Łowicz a Prokurator Generalny zastřpowany przez Prokuraturę

Krajow? (Kárný režim soudc?), C?558/18 a C?563/18, EU:C:2020:234, bod 44, jakož i citovaná judikatura].

71 Jak v projednávané věci vyplývá z předkládacího rozhodnutí, § 170 odst. 1 této věci daňového řádu, který správce daně uplatnil ve věci v povodním řízení, stanoví pokutu ve výši 200 % nezaplacené částky, souvisí-li rozdíl do částky, která má být zaplacena, se zatajováním příjmů nebo paděláním v likvidační dce, účetních knih nebo záznamů. Otázka přiměřenosti této sankce může vyvstat pouze tehdy, pokud nastaly skutečnosti podmiňující uplatnění tohoto ustanovení a posuzovaná situace spadá do jeho působnosti. Z toho, jak danou situaci popsal předkládající soud, však nevyplývá, že by se jednalo o takový případ.

72 Za těchto podmínek se první část páté otázky jeví jako hypotetická a odpověď na ni není nezbytná k vyřešení sporu v povodním řízení. Z toho vyplývá, že je rovněž nepřípustná.

### **K šesté otázce**

73 Podstatou šesté otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba mít za to, že právo podat žalobu na náhradu škody zaručuje osobám povinným k dani právo na účinnou právní ochranu zakotvené v článku 47 Listiny, pokud judikatura vnitrostátního soudu, který rozhoduje v posledním stupni, setrvale odporuje směrnicí 2006/112, jak ji vykládá Soudní dvůr, jelikož soudy nižšího stupně nemohou podat Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve všech věcech, které jim byly předloženy.

74 V tomto ohledu je třeba předně konstatovat, že otázka nároku na náhradu škody způsobené nedodržáním unijního práva nikterak nesouvisí s předmětem sporu v povodním řízení. Dále je třeba uvést, že předkládající soud se nezmiňuje o žádné překážce, která by jednotlivcem bránila v podání žaloby proti rozhodnutím správce daně u vnitrostátních soudů. A konečně neuvádí ani to, že by mu vnitrostátní právo bránilo v tom, aby Soudnímu dvoru položil předběžnou otázku, má-li za to, že judikatura soudu vyššího stupně odporuje unijnímu právu, nebo má-li v tomto ohledu nějaké pochybnosti, ani to, že by byl v souladu s vnitrostátním procesním právem vázán právním posouzením nebo pokyny tohoto soudu vyššího stupně, i když má s ohledem na výklad, který požadoval od Soudního dvora, za to, že toto posouzení nebo tyto pokyny nejsou v souladu s unijním právem.

75 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud se soud, který nerozhoduje v posledním stupni, domnívá, že by v důsledku právního posouzení provedeného na vyšším stupni mohl vydat rozsudek v rozporu s unijním právem, musí mít možnost položit Soudnímu dvoru otázky, kterými se zabývá. Je ostatně třeba zdůraznit, že možnost poskytnutá vnitrostátnímu soudu čl. 267 druhým pododstavcem SFEU, aby před tím, než případně vyloučí uplatnění pokynů soudu vyššího stupně, které se zdají být v rozporu s unijním právem, požádal Soudní dvůr o výklad v řízení o předběžné otázce, se nemůže změnit v povinnost (rozsudek ze dne 5. října 2010, Elinová, C?173/09, EU:C:2010:581, body 27 a 28).

76 Z toho vyplývá, že šestá otázka, která zjevně nemá žádný vztah k předmětu a realitě sporu v povodním řízení, je s ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 69 tohoto usnesení nepřípustná.

### **K nákladům řízení**

77 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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

**Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž správce daně odpírá osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na základě pořízení zboží, které jí bylo dodáno, s odvodněním, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za vhodné, jelikož zaprvé vystavitel těchto faktur uvedeného zboží nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů vyrobit ani dodat, a toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, zadruhé nebyly dodrženy vnitrostátní právní předpisy v oblasti úctěnictví, zatímco dodavatelský řetězec, který vedl k uvedeným nákupům, nebyl ekonomicky opodstatněný a za čtvrté u některých předchozích plnění, které byly součástí tohoto dodavatelského řetězce, se vyskytly nesrovnalosti. K takovému odepření lze přistoupit pouze tehdy, je-li právně dostatečně způsobilým prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo věděla nebo měla vědět, že jsou uvedena plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur nebo jakýkoliv jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni uvedeného dodavatelského řetězce, což musí ověřit předkládající soud.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: maďarština.