

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

24. listopadu 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 167 a 168 – Nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu – Zásada zákazu daňových úniků – Dodavatelský řetězec – Odepření nároku na odpočet v případě daňového úniku – Osoba povinná k dani – Druhý pořizovatel zboží – Daňový únik týkající se části DPH splatné při prvním pořizování – Rozsah odepření nároku na odpočet“

Ve věci C-596/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Nürnberg (Finanční soud v Norimberku, Německo) ze dne 21. září 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 28. září 2021, v řízení

A

proti

Finanzamt M,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

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

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu J. Möllerem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za českou vládu O. Serdulou, M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Pethkem a V. Uherem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 167, 168 a 178 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Ú?

v?st. 2006, L 347, s. 1), ve zn?ní sm?rnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. ?ervence 2010 (Ú?. v?st. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „sm?rnice 2006/112“).

2 Tato ?ádost byla p?edložena v rámci sporu mezi A a Finanzamt M (Finan?ní ú?ad M, N?mecko) (dále jen „správce dan?“) ve v?ci odep?ení nároku na odpo?et dan? z p?idané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu z po?ízení vozidla ve zda?ovacím období 2011.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 14 odst. 2 písm. c) sm?rnice 2006/112, který se nachází v kapitole 1, nazvané „Dodání zboží“, hlavy IV, nazvané „Zdanitelná pln?ní“, stanoví, že p?evod zboží na základ? smlouvy, podle ní? se vyplácí provize z koup? nebo prodeje, se považuje za dodání zboží.

4 ?lánek 167 této sm?rnice 2006/112, který se nachází v kapitole 1, nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpo?et dan?“, hlavy X, nadepsané „Odpo?et dan?“, uvádí:

„Nárok na odpo?et dan? vzniká okam?ikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itatelné dan?.“

5 ?lánek 168 uvedené sm?rnice, který se nachází v té?e kapitole 1, stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve ?lenském stát?, v n?m?ž tato pln?ní uskute??uje, odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

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

[...]

6 ?lánek 178 té?e sm?rnice, který se nachází v kapitole 4, nadepsané „Pravidla pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan?“, uvedené hlavy X, stanoví:

„Pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan? musí osoba povinná k dani spl?ovat tyto podmínky:

a) p?i odpo?tu dan? podle ?l. 168 písm. a) p?i dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;

[...]

7 ?lánek 203 sm?rnice 2006/112, který se nachází v kapitole 1, nadepsané „Platební povinnost“, hlavy XI, nadepsané „Povinnosti osob povinných k dani a n?kterých osob nepovinných k dani“, uvádí:

„Da? z p?idané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto da? na faktu?e.“

8 ?lánek 273 uvedené sm?rnice, který se nachází v kapitole 7, nadepsané „R?zná ustanovení“, hlavy XI té?e sm?rnice, zní:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? [DPH] a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nem?že být využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

N?mecké právo

9 Ustanovení § 3 odst. 3 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) uvádí:

„V p?ípad? pln?ní na základ? komisioná?ské smlouvy [§ 383 Handelsgesetzbuch (obchodní zákoník)] dochází k dodání mezi komitentem a komisioná?em. V p?ípad? provize z prodeje je za p?íjemce považován komisioná? a v p?ípad? provize z koup? je za p?íjemce považován komitent.“

10 Ustanovení § 15 odst. 1 UStG, ve zn?ní použitelném v rozhodné dob? z hlediska skutkového stavu v p?vodním ?ízení, stanoví:

„Podnikatel m?že odpo?íst následující dan? zaplacené na vstupu:

1) da? splatnou ze zákona za dodání a jiná pln?ní, která byla provedena jiným podnikatelem ve prosp?ch jeho podniku. Podmínkou nároku na odpo?et dan? je, že podnikatel disponuje fakturou vystavenou podle ustanovení § 14 a § 14a. [...]“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

11 V roce 2011 A, obchodník a žalobce v p?vodním ?ízení, koupil od C, který tvrdil, že je W, ojeté vozidlo pro pot?eby svého podniku (dále jen „sporné vozidlo“). W v?d?l, že se za n?j C vydává, a souhlasil s tím. C zaslal W fakturu na ?ástku 52 100,84 eura, navýšenou o DPH ve výši 9 899,16 eura, za dodání sporného vozidla, zatímco W následn? zaslal žalobci v p?vodním ?ízení fakturu na ?ástku 64 705,88 eura, navýšenou o DPH ve výši 12 294,12 eura. W p?edal tuto fakturu C, který ji p?edal žalobci v p?vodním ?ízení.

12 A zaplatil C celkovou ?ástku ve výši 77 000 eur, složenou z ?ástky 64 705,88 eura odpovídající hodnot? zboží a ?ástky 12 294,12 eura odpovídající p?íslušné DPH. C si tyto ?ástky v plné výši ponechal. C do svého ú?etnictví a do svých da?ových p?iznání zapsal prodejní cenu 52 100,84 eura navýšenou o DPH ve výši 9 899,16 eura, jak byla uvedena na faktu?e, kterou vystavil pro W. C, proto zaplatil pouze da? vybranou z posledn? uvedené ?ástky, a sice 9 899,16 eura. W nezapsal transakci do svého ú?etnictví ani do svých da?ových p?iznání, a nezaplatil tedy z tohoto titulu žádnou da?.

13 A požaduje, aby mu byla v souvislosti s koupí sporného vozidla ode?tena ?ástka 12 294,12 eura z titulu DPH, kterou zaplatil na vstupu. Správce dan? má za to, že A nem?že uplatnit nárok na odpo?et dan? v souvislosti s žádnou ?ástku zaplacenou na vstupu z titulu DPH, nebo? nemohl nev?d?t o da?ovém úniku, jehož se dopustil C.

14 Předkládající soud má za to, že vzhledem k tomu, že došlo k několika událostem, které kvalifikuje jako „neobvyklé“, měl A ověřit totožnost svého smluvního partnera. Toto ověření by mu umožnilo konstatovat, že C úmyslně zatajil svoji totožnost, což nemohlo mít jiný účel než se dopustit úniku na DPH splatné z prodeje sporného vozidla, a dále že W nemohl v úmyslu splnit své daňové povinnosti.

15 Podle předkládajícího soudu jsou podmínky, které jsou stanoveny v § 15 odst. 1 první větě bod 1 UStG a týkají se odpůtu DPH na vstupu, splněny stran částky 12 294,12 eura, jež je z titulu DPH uvedena na fakturu, kterou W zaslal A. Souhlas W s jednáním C znamená, že tyto dva subjekty jsou vázány neobvyklou provizí z prodeje v tom smyslu, že komitent, tedy C, je zároveň zástupcem W, jenž je komisionářem. Je tedy třeba mít za to, že C nejprve dodal sporné vozidlo W a W poté dodal toto vozidlo A.

16 Předkládající soud poznamenává, že podle judikatury Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) by A mohl být odepřen odpůtu částky 12 294,12 eura, přestože zaprvé únik na DPH, kterého se C dopustil, dosahoval pouze výše 2 394,96 eura, a zadruhé rozdíl mezi skutečnou zaplacenou daní a splatnou daní, kdyby transakce byly uskutečněny řádně, odpovídá právě poslední uvedené částce.

17 Předkládající soud má nicméně za to, že odpůtu DPH na vstupu musí být odepřen pouze v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. Předkládající soud však rovněž poznamenává, že podle usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, bod 35), odepření nároku na odpůtu DPH na vstupu nezávisí na tom, zda osoba, která byla zapojena do daňového úniku, z něj měla daňovou nebo ekonomickou výhodu, ale jeho cílem je zabránit podvodným transakcím tím, že zabrání odbytu zboží a služeb, jež byly předmětem plnění zatíženého daňovým únikem.

18 Za těchto podmínek se předkládající soud přiklání k tomu, aby bylo odepření nároku na odpůtu DPH na vstupu omezeno na daňovou újmu způsobenou státu. Tato újma musí být podle jeho názoru vypočtena srovnáním částky daně splatné ze zákona za všechna plnění s částkou skutečně zaplacené daně. Na základě tohoto přístupu má A nárok na odpůtu částky 9 899,16 eura z titulu daně, kterou odvedl na vstupu. Pouze odpůtu týkající se zbývajících částky, tedy částky 2 394,96 eura odpovídající daňové újmě způsobené státu, mu musí být podle předkládajícího soudu odepřen.

19 Za těchto okolností se Finanzgericht Nürnberg (Finanční soud v Norimberku, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze druhému pořizovateli zboží odepřít nárok na odpůtu DPH odvedené na vstupu při pořízení zboží, protože musel vědět, že se povodní prodávající dopustil při prvním prodeji úniku na DPH, aťkoliv první pořizovatel o tomto daňovém úniku také věděl?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: je v případě odepření nároku u druhého pořizovatele částka omezena na daňovou újmu, kterou stát utrpěl v důsledku uvedeného daňového úniku?

3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku: musí být daňová újma způsobená státu vypočítána

a) porovnáním daně splatné ze zákona v reálné plnění se skutečně vyměřenou daní,

- b) porovnáním daní splatné ze zákona v ?et?zci pln?ní se skute?n? odvedenou daní, nebo
- c) jiným zp?sobem?“

K p?edb?žným otázkám

Úvodní poznámky

20 A?koli p?edkládající soud p?i formulaci svých t?í otázek neuvedl žádné konkrétní ustanovení sm?rnice 2006/112, ani žádnou obecnou právní zásadu, z jeho žádosti nicmén? vyplývá, že otázky uvedeného soudu se týkají výkladu ?lánk? 167 a 168 této sm?rnice, ve spojení se zásadou zákazu da?ových únik?, která je obecnou zásadou unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2021, Granarolo, C?617/19, EU:C:2021:338, bod 63).

21 V tomto ohledu je t?eba p?edevším p?ipomenout, že nárok osob povinných k dani odpo?íst od DPH, kterou jsou povinny odvést, ?ástku DPH, jež je splatná ?i byla odvedena za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu a použily pro pot?eby zdanitelné ?innosti, p?edstavuje základní zásadu společného systému DPH. Nárok na odpo?et upravený v ?láncích 167 a násl. sm?rnice 2006/112 je tedy 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, jež se na tento nárok vztahují (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 31).

22 Zejména platí, že cílem režimu odpo?t? je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena 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 (rozsudek ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 39).

23 Otázka, zda DPH splatná za p?edchozí nebo následující prodej týkající se 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 r?zné nákladové prvky tvo?ící cenu (rozsudek ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 40).

24 Boj proti da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem a p?ípadným zneužitím je však cílem uznaným a podporovaným sm?rnicí 2006/112, takže jednotlivci se nemohou podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem dovolávat norem unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpo?et odep?ít, je-li na základ? objektivních okolností prokázáno, že k uplatn?ní tohoto nároku došlo podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, bod 21, a rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 45 a citovaná judikatura).

25 Nárok na odpo?et dan? musí být odep?en nejen v p?ípad?, kdy se da?ového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale taktéž v p?ípad?, kdy se prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpo?et, v?d?la nebo m?la v?d?t, že se po?ízením tohoto zboží nebo t?chto služeb ú?astní pln?ní, jež bylo sou?ástí úniku na DPH, nebo jej p?inejmenším usnad?uje. Taková osoba povinná k dani musí být totiž pro ú?ely sm?rnice 2006/112 považována za osobu, která se podílí na tomto úniku, nebo jej usnad?uje, a to bez ohledu na to, zda má prosp?ch z následného prodeje zboží nebo využití služeb v rámci zdan?ných pln?ní, jež uskute?nila na výstupu (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, a rozsudek ze

dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47 a citovaná judikatura).

26 S režimem nároku na odp?et upraveným ve sm?nici 2006/112 není naproti tomu slu?itelné odep?ít uvedený nárok osob? povinné k dani, která nev?d?la nebo nemohla v?d?t, že doty?né pln?ní bylo sou?ástí da?ového úniku, jehož se dopustil dodavatel, nebo že jiné pln?ní, které je sou?ástí dodavatelského ?et?zce a p?edchází dodání uskute?n?nému touto osobou povinnou k dani nebo po n?m následuje, bylo provázeno únikem na DPH. Zavedení systému odpov?dnosti bez zavin?ní by totiž p?ekra?ovalo meze toho, co je nezbytné k ochran? plateb do ve?ejného rozpo?tu (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 49).

27 Podle ?lánku 273 sm?nice 2006/112 mohou ?lenské státy p?ijmout opat?ení k zajišt?ní správného výb?ru DPH a k p?edcházení da?ovým únik?m. Zejména neexistují-li v této souvislosti ustanovení unijního práva, mají ?lenské státy pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné v p?ípad? nedodržení podmínek stanovených unijními právními p?edpisy k výkonu práva na odp?et DPH (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, bod 25).

28 Jednotlivé otázky položené p?edkládajícím soudem je t?eba zkoumat ve sv?tle t?chto úvah.

K první otázce

29 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánky 167 a 168 sm?nice 2006/112, ve spojení se zásadou zákazu da?ových únik?, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému po?izovateli zboží m?že být odep?en nárok na odp?et DPH odvedené na vstupu, pokud v?d?l nebo m?l v?d?t, že je toto po?ízení spojené s únikem na DPH, kterého se dopustil p?vodní prodávající p?i prvním prodeji, i když o tomto da?ovém úniku v?d?l i první po?izovatel.

30 Jak vyplývá z bodu 26 tohoto rozsudku, pouhá skute?nost, že osoba povinná k dani po?ídila zboží nebo služby, a?koli v?d?la nebo m?la v?d?t, že se tímto po?ízením ú?astní pln?ní zatíženého únikem na DPH spáchaného na vstupu v ?et?zci t?chto dodání zboží nebo poskytnutí služeb, je pro ú?ely sm?nice 2006/112 považována za ú?ast na tomto da?ovém úniku. Jediným pozitivním jednáním, které je rozhodující pro od?vodn?ní odep?ení nároku na odp?et v takové situaci, je po?ízení tohoto zboží nebo t?chto služeb. Toto po?ízení usnad?uje da?ový únik tím, že umož?uje odbyt dot?ených výrobk?, a tento da?ový únik posta?uje k tomu, aby byl odep?en nárok na odp?et odvedené DPH (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, body 26 a 34).

31 Z toho plyne, že je-li náležit? prokázáno, že druhý po?izovatel v?d?l nebo m?l v?d?t o existenci úniku na DPH spáchaného p?vodním prodejcem, což musí ve v?ci v p?vodním ?ízení ov??it p?edkládající soud, skute?nost, že první po?izovatel zboží o úniku spáchaném p?vodním prodejcem v?d?l a usnadnil jej, nebrání tomu, aby tomuto druhému po?izovateli mohl být odep?en nárok na odp?et DPH odvedené p?i pln?ní, které bylo dot?eno tímto da?ovým únikem nebo k n?muž došlo po tomto da?ovém úniku.

32 Na první otázku je tedy t?eba odpov?d?t, že ?lánky 167 a 168 sm?nice 2006/112, ve spojení se zásadou zákazu da?ových únik?, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému po?izovateli zboží m?že být odep?en nárok na odp?et DPH odvedené na vstupu z d?vodu, že v?d?l nebo m?l v?d?t o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil p?vodní prodávající p?i prvním prodeji, i když o tomto da?ovém úniku v?d?l i první po?izovatel.

K druhé otázce

33 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda články 167 a 168 směrnice 2006/112, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému poskytovateli zboží, které bylo ve stadiu předcházejícím tomuto pořízení předem podvodného plnění týkajícího se pouze části DPH, již je stát oprávněn vybrat, může být nárok na odpout DPH odvedené z tohoto plnění odepřen v plné výši, nebo pouze ve výši částky, která byla předem úniku, jímž byla způsobena finanční újma, pokud uvedený poskytovatel věděl nebo měl vědět, že je toto pořízení spojeno s daňovým únikem.

34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním, takže jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpout odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 21, a rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45 a citovaná judikatura).

35 Pokud jde o daňový únik, podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpout daně musí být odepřen nejen v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale také v případě, kdy se prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpout, věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastní plnění, které bylo součástí úniku na DPH. Taková osoba povinná k dani totiž musí být pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, jež se podílí na tomto úniku, a to bez ohledu na to, zda má prospěch z následného prodeje zboží nebo využití služeb v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu, jelikož tato osoba povinná k dani v takové situaci napomáhá pachatelům tohoto úniku a stává se jeho spolupachatelem (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, a rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47 a citovaná judikatura).

36 Dále je třeba zdůraznit, že odepření nároku na odpout DPH odvedené žalobcem v podvodním řízení na vstupu musí být odděleno od sankcí, které může členský stát stanovit v souladu s článkem 273 směrnice 2006/112. Je pravda, že daňové úniky je třeba trestat v rámci uplatňování sankcí stanovených členskými státy s cílem odradit od protiprávních daňových jednání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. července 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, body 26 a 38).

37 V souladu s harmonizovaným režimem DPH však musí vnitrostátní orgány a soudy nárok na odpout odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpout, věděla nebo měla vědět – kdyby provedla ověření, jež lze rozumně požadovat od každého hospodářského subjektu –, že plnění, kterého se účastnila, bylo spojeno s daňovým únikem (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 53, 54 a 59).

38 Vzhledem k tomu, že nevdomost o existenci da?ového úniku, kterým bylo zatíženo zdan?né pln?ní zakládající nárok na odpo?et, navzdory provedení ov??ení, která lze rozumn? požadovat od každého hospodá?ského subjektu, tak p?edstavuje implicitní hmotn?právní podmínku nároku na odpo?et, musí být tedy osob? povinné k dani, která tuto podmínku nespl?uje, odep?en nárok na odpo?et v plném rozsahu (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, body 24, 31 a 33).

39 Tento záv?r potvrzují cíle, které sleduje povinnost vnitrostátních orgán? a soud? odep?ít nárok na odpo?et, pokud osoba povinná k dani v?d?la nebo m?la v?d?t, že pln?ní je sou?ástí da?ového úniku. Jak totiž vyplývá z judikatury Soudního dvora, cílem tohoto požadavku je zejména uložit osobám povinným k dani povinnost ?ádné pé?e, již lze rozumn? požadovat p?i každém hospodá?ském pln?ní, aby se ujistily, že se pln?ními, která uskute??ují, nebudou podílet na da?ovém úniku (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, bod 28 a citovaná judikatura).

40 Takového cíle by p?itom nemohlo být ú?inn? dosaženo, pokud by odep?ení nároku na odpo?et bylo úm?rn? omezeno pouze na tu ?ást ?ástek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá ?ástce, jež je p?edm?tem da?ového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k p?ijetí vhodných opat?ení za ú?elem omezení d?sledk? p?ípadného da?ového úniku, ale nikoliv nezbytn? k p?ijetí opat?ení umož?ujících se ujistit, že se pln?ními, která uskute??ují, nebudou podílet na da?ovém úniku, nebo jej usnad?ovat.

41 Soudní dv?r m?l již ostatn? p?íležitost rozhodnout, že skute?nost, že osoba povinná k dani po?ídila zboží nebo služby, a?koli v?d?la nebo m?la v?d?t, že se po?ízením tohoto zboží nebo t?chto služeb ú?astní pln?ní, které je sou?ástí da?ového úniku spáchaného na vstupu, posta?uje k záv?ru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku, a ke zbavení této osoby nároku na odpo?et, aniž je nezbytné prokázat, že hrozí ztráta na da?ových p?íjmech (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 56).

42 Na druhou otázku je tedy t?eba odpov?d?t, že ?lásky 167 a 168 sm?rnice 2006/112, ve spojení se zásadou zákazu da?ových únik?, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému po?izovateli zboží, které bylo ve stadiu p?edcházejícím tomuto po?ízení p?edm?tem podvodného pln?ní týkajícího se pouze ?ásti DPH, již je stát oprávn?n vybrat, musí být nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu odep?en v plném rozsahu, pokud uvedený po?izovatel v?d?l nebo m?l v?d?t, že je toto po?ízení spojeno s da?ovým únikem.

K t?etí otázce

43 S ohledem na odpov?? na první otázku není d?vodné na t?etí otázku odpovídat.

K náklad?m ?ízení

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

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

1) Články 167 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků,

musí být vykládány v tom smyslu, že

druhému pořizovateli zboží může být odepřen nárok na odpočet daní z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel.

2) Články 167 a 168 směrnice 2006/112/ES, ve znění směrnice 2010/45/EU, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků,

musí být vykládány v tom smyslu, že

druhému pořizovateli zboží, které bylo ve stadiu předcházejícím tomuto pořízení předmetem podvodného plnění týkajícího se pouze části daní z přidané hodnoty (DPH), kterou je stát oprávněn vybrat, musí být nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu odepřen v plném rozsahu, pokud uvedený pořizovatel věděl nebo měl vědět, že je toto pořízení spojeno s daňovým únikem.

Podpisy

* Jednací jazyk: němčina.