Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

18. května 2017 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty (DPH) — Směrnice 2006/112/ES — Článek 314 — Režim ziskové přirážky — Podmínky použití — Odepření vnitrostátních daňových orgánů přiznat osobě povinné k dani právo uplatnit režim ziskové přirážky — Údaje na fakturách týkající se jak uplatnění režimu ziskové přirážky dodavatelem, tak osvobození od DPH — Neuplatnění režimu ziskové přirážky dodavatelem na dodání — Náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu při dodání“

Ve věci C-624/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Vilniaus apygardos administracinis teismas (oblastní správní soud Vilnius, Litva) ze dne 2. listopadu 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 23. listopadu 2015, v řízení

„Litdana“ UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

za přítomnosti:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení E. Juhász, předseda senátu, C. Vajda (zpravodaj) a K. Jürimäe, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. ledna 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za „Litdana“ UAB P. Gruodisem, advokatas,

— za litevskou vládu K. Dieninisem, D. Stepanienė a D. Kriaučiūnasem, jako zmocněnci,

— za kyperskou vládu K.-K. Kleanthous a E. Symeonidou, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: litevština.

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 226 bodů 11 a 14 a čl. 314 písm. a) a d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností „Litdana“ UAB a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Ústřední daňové ředitelství při ministerstvu financí Litevské republiky, dále jen „ústřední daňové ředitelství“) ve věci odmítnutí tohoto orgánu přiznat žalobkyni právo uplatnit režim zdanění ziskové přirážky pro účely výpočtu daně z přidané hodnoty (DPH) z prodeje ojetých vozidel nabytých od dánského podniku.

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 51 odůvodnění směrnice o DPH stanoví:

„Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“

4 Podle článku 226 této směrnice:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[…]

11) v případě osvobození od daně, odkaz na příslušné ustanovení této směrnice nebo odpovídající vnitrostátní ustanovení nebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je od daně osvobozeno;

[…]

14) uplatňuje-li se jeden ze zvláštních režimů pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, poznámka ‚zvláštní režim – použité zboží‘, ‚zvláštní režim – umělecká díla‘ nebo ‚zvláštní režim – sběratelské předměty a starožitnosti‘;

[…]“

5 V článku 313 odst. 1 uvedené směrnice je stanoveno:

„Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, která uskutečňují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přirážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem.“

6 Článek 314 téže směrnice uvádí:

„Režim ziskové přirážky se uplatňuje na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečněná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno jednou z těchto osob:

a) osobou nepovinnou k dani;

b) jinou osobou povinnou k dani, je-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od daně podle článku 136;

c) jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek;

d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu.“

7 Článek 315 směrnice o DPH zní:

„Základem daně při dodáních zboží uvedených v článku 314 je zisková přirážka dosažená obchodníkem povinným k dani snížená o daň vztahující se k této ziskové přirážce.

Zisková přirážka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.“

8 Článek 323 směrnice o DPH stanoví:

„Osoba povinná k dani nesmí odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň splatnou nebo odvedenou ze zboží, které jí dodal nebo dodá obchodník povinný k dani, podléhá-li dodání tohoto zboží obchodníkem povinným k dani režimu ziskové přirážky.“

9 Článek 325 této směrnice stanoví:

„Obchodník povinný k dani nesmí na fakturách, které vystavuje, uvádět odděleně DPH z dodání zboží, na která používá režim ziskové přirážky.“

Litevské právo

10 Článek 106 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas no IX-751 (zákon Litevské republiky č. IX-751 o dani z přidané hodnoty) ze dne 5. března 2002 (Žin., 2002, no 35-1271), ve znění použitelném na skutkový stav ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), uvádí:

„1. Osoba povinná k DPH, která dodává použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti ve smyslu uvedeného článku, vypočte DPH z dodaného použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností podle podrobných pravidel stanovených v tomto oddíle. Ustanovení tohoto oddílu se vztahují na osoby povinné k DPH, které v rámci hospodářské činnosti

soustavně dodávají použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti. Pokud osoba povinná k DPH dodává vlastní použitý hmotný majetek, má se za to, že při daných plněních splňuje podmínky daného odstavce, pokud jde o soustavnou činnost spočívající v dodáních použitého zboží.

2. Ustanovení tohoto oddílu se použijí v případě, že osoba povinná k DPH dodává použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti pořízené na území Evropské unie bez DPH, jakož i použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti, při jejichž pořízení byl uplatněn tento zvláštní režim, nebo ojetá vozidla, na jejichž pořízení byla použita v členském státě odeslání zvláštní přechodná ustanovení pro ojetá vozidla použitelná v daném členském státě. […]“

11 Článek 107 odst. 1 a 2 zákona o DPH stanoví:

„1. Základem daně při dodání zboží uvedeného v čl. 106 odst. 2 [zákona o DPH] je zisková přirážka prodávajícího vypočtená způsobem stanoveným v odst. 2 tohoto článku.

2. Zisková přirážka prodávajícího se vypočte jako rozdíl mezi protiplněním (bez DPH), které prodávající obdržel nebo má obdržet za dodané zboží, a částkou (včetně DPH), kterou uhradil nebo má uhradit svému dodavateli při pořízení zboží. Je-li dodáváno zboží dovážené osobou povinnou k DPH, odečte se dále výše dovozních cel, dovozních daní a DPH účtovaná při dovozu daného zboží.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Společnost Litdana vyvíjí soustavnou činnost spočívající v prodeji ojetých vozidel. V období od 1. ledna do 30. října 2012 nabyla od dánské společnosti Handicare Auto A/S ojetá vozidla, která dále prodala fyzickým a právnickým osobám. Všechny faktury týkající se pořízených ojetých vozidel odkazovaly na články 69 až 71 dánského zákona o DPH a kromě toho se v nich uvádělo, že prodávaná vozidla jsou osvobozena od DPH. Při dalším prodeji společnost Litdana uplatnila na dotčená vozidla režim ziskové přirážky stanovený v čl. 106 odst. 2 zákona o DPH.

13 Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (daňová inspekce pro oblast Klajpeda, Litva, dále jen „regionální daňová inspekce“) provedla u společnosti Litdana daňovou kontrolu výpočtu DPH zaměřenou na období od 1. ledna do 30. října 2012. Na základě této kontroly byla vypracována zpráva ze dne 28. dubna 2014, v níž regionální daňová inspekce konstatovala, že společnost Litdana neoprávněně uplatnila režim ziskové přirážky na 25 ojetých vozidel, která nabyla od společnosti Handicare Auto a následně je prodala fyzickým a právnickým osobám, jelikož společnost Handicare Auto neuplatnila na prodaná vozidla režim ziskové přirážky. Regionální daňová inspekce tudíž vyměřila společnosti Litdana DPH ve výši 15 745,48 eura.

14 Dne 23. června 2014 regionální daňová inspekce schválila zprávu o provedení kontroly a uložila společnosti Litdana povinnost zaplatit DPH ve výši 15 745,48 eura a úroky z prodlení ve výši 3 141,76 eura, jakož i pokutu ve výši 1 574,66 eura. Rozhodnutím ze dne 21. srpna 2014 bylo toto rozhodnutí potvrzeno ústředním daňovým ředitelstvím.

15 Společnost Litdana se obrátila na Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (vládní komise Litevské republiky pro daňové spory, dále jen „komise pro daňové spory“) a domáhala se zrušení rozhodnutí regionální daňové inspekce a ústředního daňového ředitelství.

16 Rozhodnutím ze dne 31. října 2014 komise pro daňové spory potvrdila rozhodnutí ústředního daňového ředitelství, přičemž osvobodila společnost Litdana od povinnosti zaplatit úroky z prodlení.

17 Společnost Litdana napadla tato rozhodnutí před Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud Vilnius, Litva).

18 Předkládající soud upřesňuje, že litevské daňové orgány odepřely společnosti Litdana uplatnění režimu ziskové přirážky pouze s ohledem na informace poskytnuté dánskou daňovou správou, podle kterých společnost Handicare Auto neuplatnila režim ziskové přirážky na dodání dotčených vozidel. Ústřední daňové ředitelství tím zaprvé nezohlednilo skutečnost, že na fakturách předložených společností Handicare Auto bylo uvedeno, že prodaná vozidla byla osvobozena od DPH a že faktury odkazovaly na články 69 až 71 dánského zákona o DPH, a zadruhé že komise pro daňové spory měla za to, že skutečnost Litdana se měla při vynaložení řádné péče obrátit na společnost Handicare Auto, aby získala potvrzení, že tato vozidla byla prodána v režimu ziskové přirážky nebo směřovat dánským daňovým orgánům dotaz, zda tato společnost zaslala do elektronické databáze systému výměny informací v oblasti DPH (VIES) údaje týkající se dodání dotčených vozidel.

19 Předkládající soud se tudíž zamýšlí nad tím, zda osoba povinná k dani, která obdržela fakturu, na níž jsou uvedeny údaje týkající se jak režimu ziskové přirážky, tak osvobození od DPH, má právo uplatnit tento režim, stanovený v článku 314 směrnice o DPH, a to bez ohledu na skutečnost, že z následné kontroly provedené daňovými orgány vyplývá, že osoba povinná k dani, která dodala dotčené zboží, tento režim neuplatnila.

20 Za těchto okolností se Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jsou podle [článku] 314 písm. a) a [článku] 226 bodu 11 směrnice [o DPH] a podle [článku] 314 písm. d) a [článku] 226 bodu 14 uvedené směrnice přípustné vnitrostátní předpisy či praxe z takových předpisů vycházející, které brání osobě povinné k dani uplatnit režim ziskové přirážky v oblasti DPH z důvodu, že správce daně při daňové kontrole zjistí, že na fakturách s DPH na dodané zboží byly uvedeny nesprávné informace či údaje o uplatnění režimu ziskové přirážky nebo osvobození od DPH, avšak osoba povinná k dani tuto skutečnost nevěděla a vědět nemohla?

2) Je třeba článek 314 směrnice [o DPH] chápat a vykládat tak, že ačkoli je na faktuře s DPH uvedeno, že zboží je osvobozeno od DPH (čl. 226 bod 11 směrnice [o DPH]) nebo že prodávající uplatnil při dodání zboží režim ziskové přirážky (čl. 226 bod 14 směrnice [o DPH]), vzniká osobě povinné k dani právo uplatnit režim ziskové přirážky jen v případě, že dodavatel zboží skutečně uplatnil režim ziskové přirážky a řádně splnil své povinnosti, pokud jde o úhradu DPH (uhradil DPH ze ziskové přirážky ve svém státě)?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

21 Je nesporné, že označení „Sections 69-71“, odkazující na relevantní ustanovení dánského práva, uvedené na fakturách obdržených společností Litdana, musí být chápáno tak, že v podstatě odpovídá označení „Zvláštní režim – Použité zboží“, který musí podle čl. 226 bodu 14 směrnice o DPH uveden povinně na fakturách v případě uplatnění zvláštního režimu použitelného v oblasti použitého zboží. Kromě toho z předkládacího rozhodnutí ani z vyjádření předložených účastníky původního řízení Soudnímu dvoru nevyplývá, že ve věci v původním řízení vyvstává otázka souladu faktur obdržených společností Litdana s požadavky stanovenými v článku 226 směrnice o DPH.

K otázkám

22 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být článek 314 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu odmítly přiznat osobě povinné k dani, která obdržela fakturu, na které jsou uvedeny údaje týkající se jak režimu

ziskové přirážky, tak osvobození od DPH, právo uplatnit režim ziskové přirážky, pokud z následné kontroly provedené uvedenými orgány vyplyne, že obchodník povinný k dani, který dodal použité zboží, ve skutečnosti na dodání tohoto zboží tento režim neuplatnil.

23 Úvodem je nutno připomenout, že režim zdanění ziskové přirážky dosažené obchodníkem povinným k dani při dodání takového použitého zboží, jako je zboží dotčené ve věci v původním řízení, představuje zvláštní režim DPH, odchylný od obecného režimu směrnice o DPH. Článek 314 této směrnice, který určuje případy použití tohoto zvláštního režimu, tudíž musí být vykládán restriktivně (viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, body 28 a 29, jakož i citovaná judikatura).

24 Jak vyplývá z článků 314 a 315 směrnice o DPH, režim ziskové přirážky umožňuje obchodníku povinnému k dani uplatnit DPH pouze na ziskovou přirážku dosaženou při prodeji použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, získaných od osoby spadající pod čl. 314 písm. a) až d) směrnice o DPH, přičemž uvedená zisková přirážka odpovídá rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.

25 Cílem režimu ziskové přirážky je, jak vyplývá z bodu 51 odůvodnění směrnice o DPH, zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, bod 47 a citovaná judikatura).

26 Zdanění celkové ceny dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností obchodníkem povinným k dani, i když cena, za kterou posledně uvedený toto zboží nabyl, zahrnuje částku DPH, která byla odvedena na vstupu osobou patřící do některé z kategorií uvedených v čl. 314 písm. a) až d) uvedené směrnice a kterou ani tato osoba ani obchodník povinný k dani nemohli odečíst, by totiž vedlo k takovémuto dvojímu zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, bod 48 a citovaná judikatura).

27 Podmínky, které je nutno splnit k tomu, aby osoba povinná k dani mohla uplatnit režim ziskové přirážky, jsou stanoveny v článku 314 směrnice o DPH. Tento článek kromě toho, že vymezuje druhy zboží, které může obchodník povinný k dani dodávat v rámci režimu ziskové přirážky, v písmenech a) až d) uvádí seznam osob, na jednu z nichž se musí obchodník povinný k dani obrátit za účelem nabytí toto zboží, což mu umožní uplatnit tento zvláštní režim. Společným znakem těchto osob je skutečnost, že neměly nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu při koupi tohoto zboží, a tudíž plně nesly toto daňové zatížení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, bod 37).

28 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že na fakturách, které obdržela společnost Litdana od společnosti Handicare Auto, byly uvedeny údaje týkající se jak režimu ziskové přirážky, tak osvobození od DPH. Na faktuře č. 96681, založené ve spisu předloženém Soudnímu dvoru, která je příkladem typu faktury vystavené společností Handicare Auto za dodání zboží, o které se jedná ve věci v původním řízení, jsou kromě údajů týkajících se data vystavení faktury, identifikačního čísla pro účely DPH, pod kterým společnost Handicare Auto uskutečnila dodání zboží, celého názvu a adresy této společnosti, množství a povahy dodaného zboží, jednotkové ceny, ceny „Total DKK“, částky DPH rovnající se „0“ a částky „Total DKK incl. VAT“, uvedeny i údaje „Sections 69-71“ a „Free of VAT“.

29 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že údaje na fakturách vystavených společností Handicare Auto týkající se uplatnění režimu ziskové přirážky byly nesprávné, neboť v návaznosti na kontrolu provedenou daňovými orgány vyšlo najevo, že společnost Handicare Auto ve skutečnosti tento režim na dodání dotčených ojetých vozidel neuplatnila. Uvedené orgány z toho vyvodily, že společnost

Litdana nemá nárok uplatnit režim ziskové přirážky, neboť nebyly splněny podmínky pro uplatnění tohoto režimu, a z tohoto důvodu byla společnost Litdana následně vyzvána, aby zaplatila příslušnou částku DPH.

30 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že případ uplatnění režimu ziskové přirážky uvedený v čl. 314 písm. d) směrnice o DPH je podmíněn tím, že zboží uvedené v tomto článku je dodáno osobě povinné k dani jiným obchodníkem povinným k dani, který uplatnil tento zvláštní režim na dodání, což je podmínka, která v projednávaném případě nebyla splněna. Z údajů uvedených v předkládacím rozhodnutí navíc nevyplývá, že by situace ve věci v původním řízení spadala pod některý jiný případ uplatnění uvedeného režimu stanoveného v tomto článku 314.

31 V této souvislosti je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem (rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 43).

32 Soudní dvůr z toho nejprve v rámci ustálené judikatury týkající se nároku na odpočet DPH upraveného směrnicí o DPH dovodil, že vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Dále Soudní dvůr rozhodl, že tento důsledek zneužití nebo podvodu se v zásadě vztahuje i na nárok na osvobození od daně při dodání zboží uvnitř Společenství (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54). Soudní dvůr konečně potvrdil, že vzhledem k tomu, že případné odmítnutí nároku plynoucího ze směrnice o DPH odráží obecnou zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, vnitrostátní správní orgány a soudy takový nárok musí odmítnout přiznat obecně, bez ohledu na to, o jaký nárok v oblasti DPH, jehož se podvod týká, se jedná, tedy včetně nároku na vrácení DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 46).

33 Podle ustálené judikatury je tomu tak nejen v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale i v případě, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se předmětným plněním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci (v oblasti nároku na odpočet daně viz rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 38 až 40, v oblasti nároku na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54, a v oblasti vrácení DPH rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 49 a 50).

34 Požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, proto není v rozporu s unijním právem (rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 48 a citovaná judikatura).

35 S režimem nároku na odpočet upraveným v uvedené směrnici není naproti tomu slučitelné sankcionovat nepřiznáním 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 ve vztahu k DPH. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo meze toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 41 a 42, jakož i citovaná judikatura).

36 Z toho vyplývá, že i když nebyly splněny všechny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH nebo na odpočet DPH, Soudní dvůr rozhodl, že tento nárok nesmí být odepřen osobě povinné k dani, která jednala v dobré víře a přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby zajistila, že plnění, které uskutečňuje, ji nepovede k účasti na daňovém úniku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 68, jakož i ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, body 47 až 50 a 55).

37 Úvahy připomenuté v bodech 32 až 35 tohoto rozsudku jsou relevantní v případě, že vnitrostátní orgány nebo soudy odmítnou přiznat nárok na uplatnění režimu ziskové přirážky uvedeného v článku 314 směrnice o DPH, na čemž se shodují všechny zúčastněné osoby a strany, které předložily Soudnímu dvoru vyjádření.

38 Podle judikatury Soudního dvora závisí určení opatření, jež lze v projednávaném případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok, který jí přiznává směrnice o DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, hlavně na okolnostech tohoto případu (obdobně viz rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 53, 54 a 59, jakož i ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53).

39 Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, 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 ujištění se o jeho věrohodnosti (viz obdobně rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60)

40 Obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit režim ziskové přirážky, zejména ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady (obdobně viz rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61).

41 Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů v oblasti DPH a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila (obdobně viz rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 62).

42 Otázku, zda společnost Litdana jednala v dobré víře a přijala všechna opatření, která od ní bylo možno rozumně vyžadovat, aby se ujistila, že její plnění nebyla součástí daňového podvodu, musí posoudit předkládající soud ve světle zásad uvedených v bodech 38 až 41 tohoto rozsudku.

43 Mezi skutečnosti a skutkové okolnosti, které může předkládající soud v této souvislosti zohlednit, bude patřit zejména skutečnost, že není prokázáno, že společnost Litdana věděla, že společnost Handicare Auto ve skutečnosti neuplatnila na dodání dotčená ve věci v původním řízení režim ziskové přirážky. Každopádně to z předkládacího rozhodnutí nikterak nevyplývá.

44 Pokud jde o otázku, zda společnost Litdana přijala všechna opatření nezbytná k tomu, aby se ujistila, že její plnění nebyla součástí daňového podvodu, bude moci předkládající soud v rámci celkového posouzení zohlednit zejména skutečnost, že dodání dotčená ve věci v původním řízení zřejmě spadají do rámce dlouhodobého obchodního vztahu mezi společnostmi Litdana a Handicare Auto, v jehož kontextu společnost Litdana v minulosti u daňových orgánů ověřovala význam údaje „Sections 69-71“, uvedeného na fakturách vystavených společností Handicare Auto, a uvedenými orgány jí bylo potvrzeno, že faktury, na kterých je uveden tento údaj, představují dostatečný důkaz, který jí

umožňuje uplatňovat režim ziskové přirážky. Za těchto okolností by bylo v rozporu se zásadou proporcionality vyžadovat od osoby povinné k dani, aby u každého dodání systematicky ověřovala, zda dodavatel skutečně uplatnil režim ziskové přirážky, přinejmenším pokud neexistuje žádný náznak vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu ve smyslu bodu 39 tohoto rozsudku.

45 Pokud jde o otázku, zda ve věci v původním řízení existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, je třeba podotknout, že litevská vláda na jednání v odpovědi na otázku Soudního dvora připustila, že uvedení údaje „Sections 69-71“ na fakturách, které obdržela společnost Litdana, samo o sobě nepředstavuje náznak, který by mohl vzbudit podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu. Pro tuto vládu představuje náznak vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu ve smyslu bodu 39 tohoto rozsudku skutečnost, že na fakturách jsou souběžně uvedeny údaje „Sections 69-71“ a „Free of VAT“.

46 V tomto ohledu je sice pravda, že tato dvojí zmínka není zcela jednoznačná, neboť pravděpodobně odkazuje jak na pravidla zdanění dodání na základě ziskové přirážky obchodníka povinného k dani, tak na pravidla osvobozující tuto osobu od DPH, nicméně je třeba spolu s Evropskou komisí podotknout, že není zřejmé, že by uvedená dvojí zmínka byla takové povahy, aby vzbudila u obezřetného hospodářského subjektu, který není odborníkem v oblasti DPH, podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, kterého se dopustil subjekt na vstupu. Není totiž vyloučeno, že osoba povinná k dani by si mohla tuto dvojí zmínku vykládat jako potvrzení skutečnosti, že dodání uskutečnil podle čl. 314 písm. d) směrnice o DPH jiný obchodník povinný k dani, pokud dodání tímto jiným obchodníkem povinným k dani podléhalo DPH podle režimu ziskové přirážky. Údaj týkající se osvobození od DPH i údaj týkající se režimu ziskové přirážky, uvedené na fakturách dotčených ve věci v původním řízení, by mohly být rovněž vykládány osobou povinnou k dani, jak uvedla společnost Litdana na jednání, jako potvrzení skutečnosti, že se zdaňuje jen ziskové rozpětí obchodníka, přičemž hodnota dotčeného zboží je osvobozena od daně, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

47 Kromě toho a s výhradou ověření předkládajícím soudem může být údaj „Free of VAT“ ve spojení s údaji „Sections 69-71“ a „Total DKK incl. VAT“, uvedenými na těchto fakturách, vykládán osobou povinnou k dani i jako potvrzení, že v rámci uplatnění režimu ziskové přirážky nemůže podle článku 323 směrnice o DPH odpočíst daň odvedenou na vstupu při nákupu předmětného zboží, nebo že se jedná o dodání podléhající uvedenému režimu, v jehož rámci podle článku 325 této směrnice nelze na fakturách vystavených obchodníkem povinným k dani uvádět odděleně DPH z dodání.

48 Vzhledem k předcházejícím úvahám je třeba odpovědět na položené otázky tak, že článek 314 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu odmítly přiznat osobě povinné k dani, která obdržela fakturu, na které jsou uvedeny údaje týkající se jak režimu ziskové přirážky, tak osvobození od DPH, právo uplatnit režim ziskové přirážky, byť z následné kontroly provedené uvedenými orgány vyplývá, že obchodník povinný k dani, který dodal použité zboží, ve skutečnosti tento režim na dodání tohoto zboží neuplatnil, ledaže příslušné orgány prokáží, že osoba povinná k dani nejednala v dobré víře nebo že nepřijala všechna rozumná opatření, která jsou v její moci, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém podvodu, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 314 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu odmítly přiznat osobě povinné k dani, která obdržela fakturu, na které jsou uvedeny údaje týkající se jak režimu ziskové přirážky, tak osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH), právo uplatnit režim ziskové přirážky, byť z následné kontroly provedené uvedenými orgány vyplývá, že obchodník povinný k dani, který dodal použité zboží, ve skutečnosti tento režim na dodání tohoto zboží neuplatnil, ledaže příslušné orgány prokáží, že osoba povinná k dani nejednala v dobré víře nebo že nepřijala všechna rozumná opatření, která jsou v její moci, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém podvodu, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.