

Věc C-512/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

17. srpna 2021

Předkládající soud:

Fővárosi Törvényszék (Maďarsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

31. května 2021

Žalobkyně:

Aquila Part Prod Com S.A.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Předmět původního řízení

Žaloba, kterou podala ve správním řízení soudním Aquila Part Prod Com S.A. (Rumunsko) proti čtyřem rozhodnutím Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko), v nichž správce daně prohlásil, že žalobkyně má daňový nedoplatek na dani z přidané hodnoty, který byl z větší části kvalifikován jakožto bezdůvodné vrácení a z menší části jakožto nezaplacená daň, a na základě nichž uložil správce daně pokutu a vyměřil penále z prodlení.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je podána na základě článku 267 SFEU.

Předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je výklad čl. 9 odst. 1, článku 10, článku 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), článku 220 a článku 226 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve světle zásad daňové neutrality a odůvodněnosti, jakož i práva na spravedlivý proces zakotveného v článku 47 Listiny základních práv Evropské unie. Podle judikatury Soudního dvora musí vnitrostátní soud na základě tohoto výkladu rozhodnout o tom, zda mohou být okolnosti, jichž se dovolává žalovaný ve vztahu

k žalobkyni, považovány za takové objektivní okolnosti, jimiž lze odůvodnit, aby žalovaný odepřel nárok na odpočet DPH, a zda tedy bylo odůvodněné odepřít žalobkyni nárok na odpočet daně na základě podílu na daňovém podvodu a nepodání důkazu řádné péče.

Předběžné otázky

1) Je praxe správce daně, která spočívá v tom, že z vědomého jednání fyzické osoby, která má právní vztah s právnickou osobou jednající jakožto zmocněnec, která je nezávislá na osobě povinné k dani jednající jakožto zmocnitel a která je nadána vlastní právní subjektivitou, přičemž tato fyzická osoba nemá žádné právní vazby s osobou povinnou k dani, správce daně automaticky a bez jakéhokoli ověření vyvodí závěr ve smyslu vědomého jednání osoby povinné k dani, přičemž nebere v potaz ujednání obsažená ve smlouvě uzavřené mezi zmocnitelem a zmocněncem ani zahraniční právo, jímž se upravuje právní vztah obchodního zastoupení, slučitelná s unijním právem, konkrétně s čl. 9 odst. 1 a s článkem 10 směrnice o DPH, jakož i se zásadou daňové neutrality?

2) Musí být článek 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že pokud správce daně zjistí existenci kruhového fakturačního řetězce, postačuje tato skutečnost, jakožto objektivní okolnost, sama o sobě k prokázání daňového podvodu, nebo musí v takovém případě správce daně rovněž uvést, který člen nebo kteří členové řetězce se dopustili daňového podvodu a jaký byl jejich *modus operandi*?

3) Musí být výše uvedené články směrnice o DPH ve světle požadavků proporcionality a odůvodněnosti vykládány v tom smyslu, že ani v případě, že správce daně dospěl na základě konkrétních okolností daného případu k závěru, že měla osoba povinná k dani postupovat obezřetněji, nelze na této osobě povinné k dani vyžadovat, aby ověřila okolnosti, jež byl správce daně schopen odhalit až na základě přibližně pět let trvající kontroly, která si žádala mnohá vedlejší ověření s využitím nástrojů práva veřejného, takže ochrana obchodního tajemství osob povinných k dani nebyla překážkou tohoto ověření? Pokud by byla vyžadována větší obezřetnost, postačí k prokázání řádné péče to, že osoba povinná k dani rozšířila v souvislosti s možnými obchodními partnery kontrolu, kterou provádí, rovněž na okolnosti překračující rámec okolností vymezený v rozsudku Mahagében, takže má vnitřní pravidla pro dodávky za účelem prověření těchto obchodních partnerů, nepřijímá platby v hotovosti, zahrnuje do uzavíraných smluv ujednání o možných rizicích a ověřuje během transakce i další okolnosti?

4) Musí být výše uvedené články směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že zjistí-li správce daně, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém podvodu, je v tomto ohledu postačující, že důkazy, jež správce daně odhalil, svědčí o tom, že pokud by osoba povinná k dani postupovala s řádnou péčí, mohla si uvědomit, že se podílí na daňovém podvodu, nikoli však již o tom, že si byla vědoma své účasti na daňovém podvodu vzhledem k tomu, že se na něm aktivně

podílela? Pokud se prokáže aktivní podíl na daňovém podvodu, tj. vědomá účast, je správce daně povinen prokázat podvodné jednání osoby povinné k dani, jež má podobu jednání ve shodě s členy, kteří jsou v řetězci před ní, nebo postačuje, bude-li vycházet z objektivních důkazů vzájemné známosti mezi členy řetězce?

5) Je praxe správce daně, která spočívá v tom, že správce daně odůvodní své rozhodnutí domnělým porušením právních předpisů v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce, jež nemají žádný dopad na to, zda osoba povinná k dani plní své daňové povinnosti, ani na oběh jejích faktur, které právní předpisy v oblasti daní ve vztahu k osobě povinné k dani nestanoví, a jež nemají žádný vliv na skutečnou existenci transakcí kontrolovaných správcem daně ani na vědomí osoby povinné k dani posuzované v daňovém řízení, slučitelná s výše uvedenými články směrnice o DPH, jakož i s právem na spravedlivý proces, které představuje obecnou zásadu zakotvenou v článku 47 Listiny základních práv Evropské unie, a se zásadou právní jistoty?

V případě kladné odpovědi na předchozí předběžnou otázku:

6) Je praxe správce daně, která spočívá v tom, že bez účasti úředního orgánu, který má věcnou a územní pravomoc v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce, provádí správce daně v rámci svého rozhodnutí určitá posouzení osoby povinné k dani, jež spadají do pravomoci zmíněného úředního orgánu, přičemž z porušení právních předpisů zjištěných v souvislosti s bezpečností potravinového řetězce – tj. s otázkou, která nespadá do jeho pravomoci – vyvozuje pro osobu povinnou k dani důsledky v oblasti daní, aniž je osobě povinné k dani umožněno, aby zmíněné konstatování týkající se porušení právních předpisů v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce napadla v řízení, které nesouvisí s daňovým řízením a v němž jsou dodrženy základní záruky a práva účastníků řízení, slučitelná s výše uvedenými články směrnice o DPH, jakož i s právem na spravedlivý proces, které představuje obecnou zásadu zakotvenou v článku 47 Listiny, a se zásadou právní jistoty?

Dovolávaná ustanovení unijního práva a dovolávaná judikatura Soudního dvora

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1): čl. 9 odst. 1, článek 10, článek 167 a čl. 168 písm. a)

Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie

Rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11, EU:C:2012:373)

Rozsudek ze dne 3. října 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831)

Usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo (C-610/19, EU:C:2020:673)

Dovolávaná ustanovení vnitrostátního práva

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovém řádu; dále jen „daňový řád“)

Ustanovení § 1 odst. 7:

„Smlouvy, transakce a ostatní obdobné akty musí být kvalifikovány podle svého skutečného obsahu. Smlouvy či jakékoli jiné právní úkony, jež postrádají platnost, jsou pro daňové účely relevantní do té míry, do jaké lze prokázat jejich hospodářský výsledek.“

Ustanovení § 2 odst. 1:

„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 uplatňování daňových zákonů považovat uzavírání smluv nebo uskutečňování jiných plnění, jejichž cílem je obcházení ustanovení daňových zákonů.“

Ustanovení § 97 odst. 4:

„V průběhu kontroly má správce daně povinnost zjistit a prokázat rozhodné skutečnosti, pokud podle zákona nenese důkazní břemeno osoba povinná k dani.“

Ustanovení § 97 odst. 6:

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

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“)

Ustanovení § 27 odst. 1:

„Je-li zboží prodáno několikrát po sobě takovým způsobem, že je odesláno nebo přepraveno přímo od prvotního dodavatele ke konečnému pořizovateli označenému jako příjemce, ustanovení § 26 se použije pouze na jedno dodání zboží.“

Ustanovení § 119 odst. 1:

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

Ustanovení § 120 písm. a):

„Pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková, používá či jiným způsobem využívá zboží nebo služby pro účely zdaněných dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň, kterou jí naúčtovala jiná osoba povinná k dani – včetně osob nebo subjektů podléhajících zjednodušené dani z příjmů právnických osob – při pořízení zboží nebo využití služeb.“

Ustanovení § 127 odst. 1 písm. a):

„Věcnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet je, aby osoba povinná k dani měla osobně v držení:

a) v případě upraveném v § 120 písm. a) fakturu vystavenou na své jméno, které prokazuje uskutečnění plnění.“

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Právní předchůdkyně žalobkyně, Agrirom Srl, je společnost založená podle rumunského práva, která je ode dne 2. června 2010 registrována pro účely DPH v Maďarsku. Hlavní činností, kterou žalobkyně oznámila, je zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení s potravinami, nápoji, tabákem a tabákovými výrobky, v rámci něhož provádí dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení v tuzemsku a současně se v Maďarsku zabývá velkoobchodem s potravinami.
- 2 Za účelem provozování své obchodní činnosti v Maďarsku uzavřela žalobkyně dne 1. dubna 2011 smlouvu o obchodním zastoupení s Corpinvest Srl, jejímž zákonným zástupcem je KG.
- 3 V rámci své velkoobchodní činnosti nabyla žalobkyně od společnosti Rilax Kft potravinářský olej, který dále prodala společnosti Strongfood Sro.
- 4 Správce daně prvního stupně provedl u žalobkyně kontrolu za účelem dodatečného ověření přiznání, jež žalobkyně podala za období od měsíce srpna do měsíce listopadu 2012. Na základě kontroly vydal dne 16. června 2017 čtyři rozhodnutí, v nichž prohlásil existenci daňového nedoplatku v celkové výši 300 000 000 HUF, a to z větší části z titulu bezdůvodného vrácení a z menší části z titulu nezaplacené daně. V souvislosti s tímto daňovým nedoplatkem uložil správce daně pokutu a vyměřil penále z prodlení. Během zmíněné kontroly, která trvala téměř pět let (2012-2017), provedl správce daně rozsáhlá ověření. Dospěl k závěru, že se žalobkyně účastnila typického „kolotočového“ podvodu a že každý měsíc nabyla od společnosti Rilax Kft potravinářský olej, který dále prodala společnosti Strongfood Sro. Do řetězce byl zapojen „chybějící obchodník“ neboli „missing trader“ spolu s „nárazníkovými společnostmi“, přičemž žalobkyně zastávala úlohu „agenta“ a Strongfood Sro. úlohu „společnosti sloužící jako

nástroj“, která opakovaně uskutečňovala další prodej výrobku chybějícím obchodníkům v Maďarsku.

- 5 Správce daně prověřil rovněž původ prodávaných výrobků. Do vydání rozhodnutí v prvním stupni nepředložil KG žádné osvědčení o jakosti, a proto správce daně rozhodl, že v souladu s požadavky, jež ukládá právní úprava v oblasti bezpečnosti potravin, byl každý účastník řetězce dodání povinen znát místo původu potravinářského výrobku, jež nabyl a následně dále prodal, jakož i to, zda vyhovuje požadavkům kladeným na jakost. Bylo konstatováno, že předmětný potravinářský olej opakovaně fakturovaly různé maďarské podniky, což dokládá, že cílem bylo, aby výrobek „cestoval“ mezi Maďarskem a Slovenskem. Velmi nízká marže, kterou uplatňovaly podniky ve fakturačním řetězci, svědčí o tom, že tyto podniky nebraly v potaz tržní podmínky a že hospodářské subjekty účastníci se řetězce jednaly ve vzájemné shodě.
- 6 Podle názoru správce daně se společnosti, které se účastnily řetězce, dopustily vědomého a úmyslného daňového podvodu, což znamená, že zmíněné společnosti včetně žalobkyně nesou objektivní odpovědnost.
- 7 Pro účely prokázání okolnosti, že si žalobkyně byla vědoma toho, že se aktivně podílí na daňovém podvodu, uvedl správce daně toto:
 - žalobkyně sama uzavírala smlouvy;
 - téhož dne, kdy slovenský zákazník žalobkyně nabyl předmětné zboží z Maďarska, toto zboží znovu dále prodal do Maďarska;
 - v informacích o společnostech, jež se týkají dodavatele a zákazníka žalobkyně, je uvedena osoba se stejným příjmením;
 - v rámci hospodářských transakcí si lze povšimnout osobních vazeb;
 - faktury, které vystavovali jakožto dodavatelé „chybějící obchodníci“ nacházející se ve spodní části dodavatelského řetězce, nepředstavují věrohodné doklady, neboť tyto společnosti neuskutečňovaly samostatnou činnost.
- 8 Správce daně dospěl k závěru, že neexistence řádné péče na straně žalobkyně je prokázána několika skutečnostmi; zvláště tím, že KG a žalobkyně se již v dřívější době účastnili transakcí zapojených do podvodů s DPH; že na základě zjištění zdrojů dodávek bylo možné konstatovat, že předmětný potravinářský olej, který byl prodáván na Slovensko, pocházel v konečném důsledku ze Slovenska, což by si KG mohl uvědomit, pokud by býval jednal s řádnou péčí; že KG si mohl povšimnout, že jeho dodavatel nebyl schopen přiložit k fakturám osvědčení o původu; že žalobkyně nemusela dokonce ani požádat o maďarské daňové identifikační číslo atd.

- 9 S ohledem na výše uvedené prohlásil správce daně, že jednání žalobkyně bylo v rozporu s určitými ustanoveními daňového řádu a zákona o DPH.
- 10 Prostřednictvím rozhodnutí vydaných dne 8. prosince 2017 potvrdil žalovaný obsah rozhodnutí vydaných v prvním stupni ve všech jejich bodech. Doklady prokazující provedení kontroly u dodavatelů nebyly přijaty stejně jako etiketa potravinářského oleje a osvědčení o souladu, jež byly přiloženy k odvolání ve správním řízení, a to z důvodu, že neobsahovaly nové informace, a vzhledem k tomu, že předložená etiketa potravinářského oleje postrádala důkazní sílu, pokud jde o původ výrobku.
- 11 Žalobkyně zahájila proti těmto rozhodnutím správní řízení soudní, a to podáním žaloby k předkládajícímu soudu.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 12 **Žalobkyně** vytkla ve své žalobě žalovanému, že vedl řízení podle předem připraveného scénáře; že se dopustil zásadních chyb, když dospěl k závěru, že žalobkyně jednala vědomě; a že vzhledem k těmto rozporům a k neexistenci skutečností a důkazů jsou předmětná rozhodnutí protiprávní. V souvislosti s řádnou péčí vytýká žalobkyně zejména to, že z rozhodnutí nevyplývá, zda úloha, kterou žalobkyně hrála, byla pasivní či aktivní, což předpokládá jednání odlišné povahy a což vyžaduje, aby byly určeny skutečnosti, jež jsou pro účely kontroly relevantní.
- 13 Co se týče řádné péče, kterou žalobkyně prokázala, posledně jmenovaná uvedla, že její společnost má svá pravidla zásobování vyžadující předšmluvní kontrolu dodavatelů, což správce daně ve svém rozhodnutí vůbec nezmínil. V souladu s těmito pravidly byla vždy ověřována platnost výpisu z obchodního rejstříku a daňového identifikačního čísla, spolu s oblastmi činnosti a osobami pověřenými zastupováním. Nabyté zboží mělo osvědčení o jakosti. Jak dokládají prohlášení svědků, KG osobně prověřoval prostory, sklady atd. u dodavatele, jakož i existenci strojů a zaměstnanců vhodných pro nakládku zboží a pro jeho označování. Správce daně tato prohlášení úmyslně nevzal v potaz.
- 14 Žalobkyně kritizovala rozsah a hloubku kontroly, jež na ní byla požadována v souvislosti se způsobem, jímž si zvolila své obchodní partnery, přičemž zdůraznila, že pokud žalovaný požaduje na žalobkyni, aby před přijetím obchodního rozhodnutí odhalila podvod, který sám správce daně rozkrýval více než pět let, je tento postup neodůvodněný, nepřijatelný a neslučitelný s judikaturou Soudního dvora.
- 15 Žalobkyně napadla závěry žalovaného v souvislosti s vědomou povahou jejího jednání, a uvedla, že v tomto ohledu nebyly předloženy žádné důkazy, neboť správce daně vyvodil vědomou povahu jednání žalobkyně přímo z vědomé povahy jednání KG a v rozhodnutí posoudil v souvislosti s řádnou péčí pouze vědomou povahu jednání KG.

- 16 Žalobkyně dále uvedla, že vztah mezi ní a zastupujícím podnikem představuje ve světle smlouvy o obchodním zastoupení vztah horizontální spolupráce a že hlavní charakteristikou této smlouvy je autonomie smluvních stran, což správce daně nevezal v úvahu. Proto se žalobkyně domnívá, že za daných okolností prokázala řádnou péči, na což žalovaný nebral zřetel.
- 17 V souvislosti s původem zboží žalobkyně uvedla, že se jedná o obchodní tajemství, které není z daňového hlediska relevantní a které představuje v obchodním styku informaci, jejíž ochrana je pro každý hospodářský subjekt životním zájmem. Dodává, že nepodléhá maďarským právním předpisům upravujícím bezpečnost potravin a že správce daně neupřesnil, na základě kterého právního předpisu měla žalobkyně získat a zachovat osvědčení o jakosti, jejichž neexistenci jí vytýkal.
- 18 S ohledem na výše uvedené úvahy žalobkyně navrhl, aby bylo zahájeno řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem.
- 19 Aniž změnil svůj postoj, **žalovaný** zdůraznil, že zápis z kontroly za období od února do července 2012 obsahuje podrobný popis fakturačního řetězce, který byl v souvislosti s předmětným obdobím odhalen, jakož i úlohy, kterou v něm hrála žalobkyně.
- 20 Co se týče prohlášení žalovaného, podle něhož byly porušeny právní předpisy v oblasti bezpečnosti potravinového řetězce, odkazuje žalovaný na bod 41 rozsudku vydaného ve věci Altic (C-329/18), z něhož vyplývá, že Soudní dvůr již tuto otázku zodpověděl.
- 21 S cílem prokázat opodstatněnost posouzení, jež jsou obsažena v rozhodnutích žalovaného, předložil žalovaný rozsudek, který vydal Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) ve věci, v níž se skutečnosti předcházející sporu shodovaly se skutečnostmi předcházejícími projednávanému případu a v němž Kúria (Nejvyšší soud) potvrdil objektivní okolnosti, jež odhalil žalovaný, a na základě těchto okolností potvrdil i odepření nároku na odpočet.

Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 22 Podle názoru předkládajícího soudu je pro vyřešení sporu nezbytné, aby byl podán výklad unijního práva ve světle zásady *acte clair*.
- 23 Na základě citace bodu 57 usnesení Vikingo (C-610/19) a bodu 27 rozsudku Hardimpex (C-444/12) poukazuje předkládající soud na to, že i po vydání těchto rozsudků nadále přetrvává nejistota, pokud jde o podstatu výkladu a používání unijního práva v souvislosti s rozložením důkazního břemene mezi osobu povinnou k dani a správce daně. S ohledem na správný výkon soudního přezkumu, který zmíněnému soudu náleží, považuje tento soud za nezbytné, aby Soudní dvůr poskytl pokyny ohledně toho, zda mohou být okolnosti, jichž se dovolává žalovaný, považovány za objektivní prvky, na něž jsou použitelná

prohlášení obsažená v rozsudku Mahagében (C-80/11), neboť tento soud si není vědom toho, že by se již Soudní dvůr k těmto objektivním podmínkám vyjádřil, přičemž pro vyřešení sporu je rovněž nutné, [aby bylo určeno,] zda je rozsah kontroly, jejíž provedení vyžaduje správce daně na osobě povinné k dani v souvislosti s její povinností postupovat s řádnou péčí, slučitelný s důkazním rámcem, který stanovil Soudní dvůr v souvislosti s výkladem relevantních článků směrnice o DPH, jakož i s hlavními zásadami použitelnými na uplatnění nároku na odpočet daně, přičemž je třeba přihlídnout k povaze řetězce dodání, který byl v této věci zjištěn.

PRACOVNÍ DOKUMENT