

Vec C-512/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

17. august 2021

Vnútroštátny súd:

Fővárosi Törvényszék

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

31. máj 2021

Žalobkyňa:

Aquila Part Prod Com S.A.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet konania vo veci samej

Žaloba vo veci správneho súdnictva, ktorú podala spoločnosť Aquila Part Prod Com S.A. (Rumunsko) proti štyrom rozhodnutiam Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko), v ktorých daňový orgán konštatoval existenciu daňového nedoplatku vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, ktorú má zaplatiť žalobkyňa, ktorý bol z väčšej časti kvalifikovaný ako neoprávnené vrátenie dane a v menšej časti ako nezaplatená daň, v dôsledku čoho daňový orgán uložil pokutu a vyrubil penále z omeškania.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa podáva na základe článku 267 ZFEÚ.

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 1, článku 10, článku 167, článku 168 písm. a), článku 178 písm. a) a článkov 220 a 226 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v spojení so zásadami daňovej neutrality a primeranosti, a s právom na spravodlivý proces zakotveným v článku 47 Charty základných práv Európskej únie. Podľa judikatúry Súdneho dvora musí vnútroštátny súd na základe tohto výkladu rozhodnúť, či okolnosti, ktoré žalovaný uvádza vo vzťahu k žalobkyni, možno považovať za objektívne okolnosti, ktoré odôvodňujú zamietnutie práva na odpočítanie DPH zo strany žalovaného, a či v dôsledku toho bolo odôvodnené zamietnuť žalobkyni právo na odpočítanie dane z dôvodu, že žalobkyňa sa podieľala na daňovom podvode a nepreukázala náležitú starostlivosť.

Prejudiciálne otázky

1. Je v súlade s právom Únie, a najmä s článkom 9 ods. 1 a článkom 10 smernice o DPH, ako aj so zásadou daňovej neutrality, prax daňového orgánu, podľa ktorej daňový orgán automaticky a bez vykonania akéhokoľvek overenia, vyvodzuje zo skutočností, že fyzická osoba si je vedomá toho, že má právny vzťah s právnickou osobou konajúcou ako zástupca, ktorá je nezávislá od zdaniteľnej osoby ako mandant, a ktorá má vlastnú právnu subjektivitu bez toho, aby táto fyzická osoba mala právny vzťah so zdaniteľnou osobou, skutočnosť, že si je toho vedomá aj zdaniteľná osoba, pričom nezohľadňuje ustanovenia zmluvy uzavretej medzi mandantom a zástupcom, ako aj zahraničného práva, ktorým sa upravuje právny vzťah zastúpenia?

2. Majú sa článok 167, článok 168 písm. a) a článok 178 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ak daňový orgán konštatuje existenciu kruhového fakturačného reťazca, táto skutočnosť sama osebe postačuje ako

objektívna okolnosť na preukázanie daňového podvodu, alebo by daňový orgán mal v takom prípade tiež uviesť, ktorý člen alebo členovia reťazca sa dopustili daňového podvodu a aký bol ich *modus operandi*?

3. Majú sa vyššie uvedené články smernice o DPH v spojení s požiadavkami proporcionality a primeranosti vykladať v tom zmysle, že aj keď sa daňový orgán na základe konkrétnych okolností prípadu domnieva, že zdaniteľná osoba mala byť obozretnejšia, možno od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby overila okolnosti, ktoré daňový orgán mohol zistiť až po kontrole trvajúcej približne päť rokov, ktorá si vyžiadala množstvo dodatočných overení s použitím nástrojov verejného práva, a to takým spôsobom, aby ochrana obchodného tajomstva zdaniteľných osôb nepredstavovala prekážku overenia? V prípade, ak sa vyžaduje zvýšená starostlivosť, postačuje na preukázanie náležitej starostlivosti, ak zdaniteľná osoba rozšíri svoju kontrolu aj na okolnosti, ktoré idú nad rámec okolností uvedených v rozsudku Mahagében, pokiaľ ide o potenciálnych obchodných partnerov tak, aby mala interné pravidlá týkajúce sa zásobovania na účely overenia týchto partnerov, neprijímala platby v hotovosti, zahrnula do zmlúv, ktoré uzatvára, podmienky týkajúce sa prípadných rizík, a aby skúmala aj ďalšie okolnosti počas transakcie?

4. Majú sa vyššie uvedené články smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ak daňový orgán zistí, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na daňovom podvode, postačuje v tomto ohľade, aby z dôkazov objavených daňovým orgánom vyplynulo, že zdaniteľná osoba mohla mať pri vynaložení náležitej starostlivosti vedomosť o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode, bez toho, aby preukázala, že vedela o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode z dôvodu svojho aktívneho konania na tomto podvode? V prípade preukázania aktívnej účasti na daňovom podvode, teda vedomosti o tejto účasti, musí daňový orgán preukázať podvodné konanie zdaniteľnej osoby, ktoré sa prejavilo v jej konaní v zhode s členmi, ktorí ju v reťazci predchádzajú, alebo postačuje, ak sa opiera o objektívne dôkazy týkajúce sa vzájomnej vedomosti členov reťazca?

5. Je v súlade s vyššie uvedenými článkami smernice o DPH a s právom na spravodlivý proces uznaným ako všeobecná zásada v článku 47 Charty základných práv Európskej únie a so zásadou právnej istoty, prax daňového orgánu spočívajúca v tom, že svoje rozhodnutie zakladá na údajnom porušení ustanovení v oblasti bezpečnosti potravinového reťazca, ktoré nemajú vplyv na dodržiavanie daňových povinností zdaniteľnej osoby alebo na obeh jej faktúr, čo daňová právna úprava nijako nestanovuje vo vzťahu k zdaniteľnej osobe, a ktoré nemajú žiaden vplyv na existenciu transakcií kontrolovaných daňovým orgánom a na vedomosť zdaniteľnej osoby, ktorá je predmetom skúmania v daňovom konaní?

V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu prejudiciálnu otázku:

6. Je v súlade s vyššie uvedenými článkami smernice o DPH a s právom na spravodlivý proces uznaným ako všeobecná zásada v článku 47 Charty a so

zásadou právnej istoty, prax daňového orgánu spočívajúca v tom, že bez zásahu úradného orgánu v oblasti bezpečnosti potravinového reťazca, ktorý má vecnú a územnú pôsobnosť, daňový orgán vo svojom rozhodnutí vykonáva posúdenia o zdaniteľnej osobe, ktoré patria do pôsobnosti tohto úradného orgánu, a to spôsobom, že na základe zistených porušení týkajúcich sa bezpečnosti potravinového reťazca – otázka presahujúca oblasť jeho pôsobnosti – vyvodzuje daňové dôsledky pre zdaniteľnú osobu bez toho, aby táto zdaniteľná osoba mohla vyvrátiť konštatovanie porušenia predpisov týkajúcich sa bezpečnosti potravinového reťazca v rámci konania, ktoré je nezávislé od daňového konania, a ktoré rešpektuje základné záruky a práva účastníkov konania?

Uvedené ustanovenia práva Únie a judikatúra Súdneho dvora

Článok 9 ods. 1, článok 10, článok 167 a článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1)

Článok 47 Charty základných práv Európskej únie

Rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11, EU:C:2012:373)

Rozsudok z 3. októbra 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831)

Uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo (C-610/19, EU:C:2020:673)

Uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, ktorým sa ustanovuje daňový poriadok; ďalej len „daňový poriadok“)

§ 1 ods. 7:

„Zmluvy, transakcie a iné podobné akty sa musia kvalifikovať podľa ich skutočného obsahu. Zmluvy alebo akékoľvek iné právne úkony, ktoré nie sú platné, sú z daňového hľadiska relevantné, pokiaľ možno preukázať ich hospodársky výsledok.“

§ 2 ods. 1:

„Práva v rámci právnych vzťahov týkajúcich sa daní sa uplatňujú v súlade s ich cieľom. Za uplatňovanie práv v súlade s ich cieľom nemožno v zmysle daňovej právnej úpravy považovať uzatváranie zmlúv alebo uskutočnenie iných transakcií, ktorých zámerom je obchádzanie ustanovení daňovej právnej úpravy.“

§ 97 ods. 4:

„V priebehu kontroly má daňový orgán povinnosť zistiť a preukázať skutkové okolnosti okrem prípadu, keď podľa zákona nesie dôkazné bremeno zdaniteľná osoba.“

§ 97 ods. 6:

„Pri zisťovaní skutkového stavu má daňový orgán povinnosť objasniť aj skutkový stav svedčiaci v prospech zdaniteľnej osoby. Skutočnosť alebo okolnosť, ktorá nebola preukázaná, nemožno – s výnimkou postupu určenia výšky dane – zohľadniť v neprospech zdaniteľnej osoby.“

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. Évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „zákon o DPH“)

§ 27 ods. 1:

„Ak je tovar predmetom viacerých po sebe nasledujúcich predajov takým spôsobom, že je odoslaný alebo prepravený priamo od pôvodného dodávateľa ku konečnému nadobúdateľovi uvedenému ako príjemca, ustanovenia § 26 sa uplatňujú výlučne na jediné dodanie tovaru.“

§ 119 ods. 1:

„Pokiaľ zákon nestanovuje inak, právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď sa má určiť splatná daň zodpovedajúca dani vyčíslenej na vstupe (§ 120).“

§ 120 písm. a):

„Pokiaľ sa tovary alebo služby používajú, prípadne inak využívajú, na účely zdaniteľných dodaní tovarov a poskytnutí služieb zdaniteľnej osoby, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, zdaniteľná osoba je oprávnená od dane, ktorú je povinná zaplatiť, odpočítať:

a) daň fakturovanú v súvislosti s nadobudnutím tovaru alebo poskytnutím služieb inou zdaniteľnou osobou vrátane osôb a organizácií podliehajúcich zjednodušenému režimu dane z právnických osôb.“

§ 127 ods. 1 písm. a)

„Uplatnenie práva na odpočítanie je viazané na hmotnoprávnu podmienku, že zdaniteľná osoba osobne disponuje:

a) v prípade uvedenom v § 120 písm. a) faktúrou vyhotovenou na jej meno preukazujúcou uskutočnenie plnenia.“

Stručné zhrnutie skutkových okolností a konania vo veci samej

- 1 Právny predchodca žalobkyne, Agrirom Srl, je spoločnosť založená podľa rumunského práva, ktorá je od 2. júna 2010 zaregistrovaná v Maďarsku na účely DPH. Hlavnou činnosťou, ktorú žalobkyňa uvádza, sú sprostredkovateľské služby v oblasti veľkoobchodu s potravinárskymi výrobkami, nápojmi a tabakom, v rámci ktorej vykonáva dodávky tovarov v rámci Únie a vnútroštátne nadobudnutia tovarov, a v Maďarsku pôsobí v oblasti veľkoobchodu s potravinovými výrobkami.
- 2 Žalobkyňa na účely vykonávania svojej obchodnej činnosti v Maďarsku uzatvorila 1. apríla 2011 zmluvu o obchodnom zastúpení so spoločnosťou Corpinvest Srl, ktorej právnym zástupcom je KG.
- 3 Žalobkyňa v rámci svojej veľkoobchodnej činnosti kúpila od spoločnosti Rilax Kft potravinový olej, ktorý ďalej predávala spoločnosti Strongfood Sro.
- 4 Daňový orgán prvého stupňa vykonal u žalobkyne kontrolu s cieľom overiť *a posteriori* jej daňové priznania za obdobie od augusta do novembra 2012. Na konci kontrol prijal 16. júna 2017 štyri rozhodnutia, v ktorých konštatoval existenciu daňového nedoplatku v celkovej výške približne 300 000 000 HUF, z väčšej časti ako neoprávnené vrátenie dane a v menšej časti ako nezaplatená daň. Daňový orgán uložil pokutu a vyrubil penále z omeškania v súvislosti s uvedeným daňovým nedoplatkom. Počas takmer piatich rokov trvania kontroly (2012 – 2017) daňový orgán vykonal rozsiahle overovania. Zistil, že žalobkyňa sa podieľala na klasickom podvode typu „kolotoč“, a že mesačne kupovala potravinový olej od spoločnosti Rilax Kft a ďalej ho predávala spoločnosti Strongfood Sro. V reťazci sa nachádzal „chýbajúci subjekt alebo missing trader“ a „nárazníkové alebo fiktívne spoločnosti“, pričom žalobkyňa bola „sprostredkovateľská spoločnosť alebo agent“ a Strongfood Sro. „účelová spoločnosť“, ktorá výrobok ďalej predávala späť do Maďarska chýbajúcim subjektom.
- 5 Daňový orgán tiež skúmal pôvod predávaných výrobkov. Keďže KG predložil certifikáty kvality až po prijatí prvostupňového rozhodnutia, daňový orgán konštatoval, že podľa požiadaviek právnej úpravy v oblasti bezpečnosti potravín musí každý účastník dodávateľského reťazca poznať miesto pôvodu ním zakúpeného a následne ďalej predávaného potravinového výrobku, a tiež jeho zhodu z hľadiska kvality. Zistilo sa, že potravinový olej bol refakturovaný prostredníctvom viacerých maďarských spoločností, čo preukazuje, že cieľom bolo „prepravovať“ výrobok medzi Maďarskom a Slovenskom. Veľmi nízka marža uplatňovaná spoločnosťami vo fakturačnom reťazci naznačuje, že nezohľadnili trhové podmienky, a že subjekty v reťazci konali v zhode.
- 6 Podľa daňového orgánu sa spoločnosti nachádzajúce sa v reťazci dopustili vedomého a úmyselného daňového podvodu, a preto sa na tieto spoločnosti vrátane žalobkyne uplatňuje objektívna zodpovednosť.

- 7 Ako dôkazy o skutočnosti, že žalobkyňa vedela, že sa aktívne podieľa na daňovom podvode, daňový orgán uviedol:
- samotná žalobkyňa uzavrela zmluvy,
 - v ten istý deň, keď slovenský zákazník žalobkyne kúpil tovar z Maďarska, znova ho predal do Maďarska,
 - v informáciách o spoločnosti dodávateľa a zákazníka žalobkyne sa nachádzala osoba s rovnakým priezviskom,
 - možno pozorovať existenciu osobných väzieb v hospodárskych transakciách,
 - faktúry vystavené od „chýbajúcich subjektov“ nachádzajúcich sa v spodnej časti dodávateľského reťazca ako dodávateľa, nepredstavujú vierohodné doklady, pretože tieto spoločnosti nevykonávali nezávislú činnosť.
- 8 Podľa daňového orgánu viaceré skutočnosti preukazujú nedostatok náležitej starostlivosti žalobkyne; najmä skutočnosť, že KG a žalobkyňa sa už predtým zúčastnili na podvodoch s DPH; že overenie zdrojov zásobovania by umožnilo zistiť, že potravinový olej predávaný na Slovensko nakoniec pochádzal zo Slovenska, čo by si KG mohol uvedomiť, ak by vynaložil náležitú starostlivosť; že KG mohol pozorovať, že jeho dodávateľ nemohol k faktúram pripojiť osvedčenia o pôvode; že žalobkyňa ani nemusela požiadať o maďarské daňové identifikačné číslo, atď.
- 9 Vzhľadom na vyššie uvedené daňový orgán konštatoval, že konanie žalobkyne bolo v rozpore s niektorými ustanoveniami daňového poriadku a zákona o DPH.
- 10 Žalovaný svojimi rozhodnutiami z 8. decembra 2017 potvrdil vo všetkých bodoch obsah rozhodnutí vydaných na prvom stupni. Doklady, ktoré preukazujú, že kontrola sa uskutočnila u dodávateľov, ako aj etiketa potravinového oleja a certifikát o zhode tohto oleja, ktoré boli pripojené k správnej žalobe, neboli prijaté z dôvodu, že neobsahovali nové informácie, a preto, že predložená etiketa potravinového oleja nemala dôkaznú silu, pokiaľ ide o pôvod výrobku.
- 11 Žalobkyňa podala proti týmto rozhodnutiam správnu žalobu na vnútroštátny súd.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 12 **Žalobkyňa** vo svojej žalobe vytýkala žalovanému, že v konaní postupoval zaujato, že sa dopustil podstatných chýb pri posúdení, že žalobkyňa konala vedome, a že z dôvodu týchto rozporov a neexistencie skutočností a dôkazov, sú rozhodnutia nezákonné. Pokiaľ ide o náležitú starostlivosť, žalobkyňa kritizuje najmä skutočnosť, že z rozhodnutia nevyplýva, či úloha, ktorú zohrávala, bola

pasívna alebo aktívna, čo predpokladá odlišné správanie a vedie k určeniu skutočností, ktoré sú relevantné pre kontrolu.

- 13 Pokiaľ ide o náležitú starostlivosť, ktorú žalobkyňa preukázala, žalobkyňa uviedla, že jej spoločnosť má k dispozícii pravidlá zásobovania, ktoré vyžadujú kontrolu dodávateľov pred uzavretím zmluvy, čo daňový orgán vo svojom rozhodnutí ani neuviedol. Na základe týchto pravidiel bola vždy overená platnosť výpisu z obchodného registra a daňového identifikačného čísla, oblasti činnosti a osoby splnomocnenej na zastupovanie. Zakúpený tovar mal certifikát kvality. KG osobne skontroloval priestory, sklad, atď. dodávateľa, ako aj existenciu vhodného stroja a personálu na činnosti súvisiace s nakladaním a tovarom a ich označovanie, ako potvrdzujú vyhlásenia svedkov. Daňový orgán tieto vyhlásenia zámerne nezohľadnil.
- 14 Žalobkyňa kritizovala rozsah a hĺbku kontroly, ktorá sa od nej požadovala v súvislosti s jej spôsobom výberu obchodných partnerov, pričom zdôraznila, že je neprimerané, neuskutočniteľné a v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora, aby žalovaný požadoval od žalobkyne, aby pred prijatím obchodného rozhodnutia odhalila schému štruktúry, ktorej odkrytie trvalo samotného daňového orgánu viac ako päť rokov.
- 15 Žalobkyňa spochybnila posúdenia žalovaného týkajúce sa jej vedomého konania a kritizovala nedostatok dôkazov v tejto súvislosti, keďže daňový orgán z vedomej povahy konania KG priamo vyvodil vedomú povahu konania žalobkyne a v rozhodnutí sa konštatovala len vedomá povaha konania KG vo vzťahu k náležitej starostlivosti.
- 16 Žalobkyňa tiež zdôraznila, že na základe zmluvy o obchodnom zastúpení bol vzťah medzi ňou a zastupujúcou spoločnosťou vzťahom horizontálnej spolupráce, a že autonómia strán bola hlavnou charakteristikou zmluvy, čo daňový orgán nevzal do úvahy. Žalobkyňa sa preto domnieva, že v tejto súvislosti preukázala náležitú starostlivosť, čo žalovaný nezohľadnil.
- 17 Pokiaľ ide o pôvod tovaru, žalobkyňa uviedla, že ide o obchodné tajomstvo, ktoré z daňového hľadiska nie je relevantné, ale v obchodnom styku predstavuje informáciu, ktorej ochrana je životne dôležitá pre každý hospodársky subjekt. Dodáva, že nepodlieha maďarským predpisom týkajúcim sa bezpečnosti potravín, a že daňový orgán neuviedol právny predpis, na základe ktorého by žalobkyňa mala získať a uchovať certifikáty kvality, ktorých absenciu jej vytýkal.
- 18 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy žalobkyňa navrhla podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor.
- 19 **Žalovaný** bez toho, aby zmenil svoje stanovisko, zdôraznil, že správa o kontrole týkajúca sa mesiacov február až júl 2012 podrobne opisuje reťazec fakturácie zistený v súvislosti s predmetným obdobím a úlohu, ktorú v ňom zohrávala žalobkyňa.

- 20 Pokiaľ ide o vyhlásenie žalovaného týkajúce sa porušenia právnych predpisov týkajúcich sa bezpečnosti potravinového reťazca, žalovaný odkazuje na bod 41 rozsudku vydaného vo veci Altic (C-329/18), podľa ktorého Súdny dvor už odpovedal na túto otázku.
- 21 Na účely preukázania dôvodnosti posúdení uvedených v jeho rozhodnutiach, žalovaný pripojil rozsudok Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) vo veci, ktorej skutkové okolnosti sú totožné so skutkovými okolnosťami prejednáwanej veci, a v ktorých Kúria (Najvyšší súd) potvrdil objektívne okolnosti zistené žalovaným a na ich základe nepriznanie práva na odpočítanie dane.

Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 22 Podľa vnútroštátneho súdu si rozhodnutie sporu vyžaduje výklad práva Únie s ohľadom na doktrínu *acte éclairé*.
- 23 Vnútroštátny súd s odkazom na bod 57 uznesenia Vikingo (C-610/19) a bod 27 rozsudku Hardimpex (C-444/12) tvrdí, že aj po vydaní týchto rozsudkov existuje rozpor týkajúci sa podstaty výkladu a uplatňovania práva Únie, pokiaľ ide o rozdelenie dôkazného bremena medzi zdaniteľnú osobu a daňový orgán. Z tohto dôvodu tento súd na účely správneho výkonu súdneho preskúmania, ktoré mu prináleží, považuje za potrebné, aby Súdny dvor poskytol usmernenie k tomu, či okolnosti uvádzané žalovaným možno považovať za objektívne faktory, na ktoré sa vzťahujú zistenia uvedené v rozsudku Mahagében (C-80/11), keďže súd si nie je vedomý toho, že by Súdny dvor doteraz rozhodol o týchto objektívnych podmienkach, pričom na rozhodnutie sporu je tiež potrebné [určiť], či vzhľadom na povahu dodávateľského reťazca zistenú v prejednáwanej veci, rozsah kontroly, ktorú daňový orgán požaduje, aby zdaniteľná osoba vykonala v súvislosti so svojou povinnosťou konať s náležitou starostlivosťou, je v súlade s dôkazným rámcom stanoveným Súdnym dvorom pri výklade príslušných článkov smernice o DPH, ako aj so základnými zásadami uplatniteľnými pri výkone práva na odpočítanie dane.