

Věc C-610/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

13. srpna 2019

Předkládající soud:Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro
správní a pracovní právní věci v Budapešti, Maďarsko)**Datum předkládacího rozhodnutí:**

5. července 2019

Žalobkyně:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

Žalovaný:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (odvolací
ředitelství národního finančního a celního úřadu; Maďarsko)**Předmět původního řízení**

Správní žaloba podaná proti usnesení národního finančního úřadu, kterým byl zamítnut nárok na odpočet DPH z důvodu, že nebylo vyhověno požadavku uvedeného úřadu týkajícímu se faktur a směřujícímu k předložení doplňujících důkazů požadovaných unijním právem, což vedlo ke kvalifikaci uvedených transakcí jako fiktivních.

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 220 písm. a) a článkem 226 téže směrnice; výklad zásady daňové neutrality a zásady efektivity a článku 47 Listiny základních práv Evropské unie.

Předběžné otázky

- 1) Jsou v souladu s čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 220 písm. a) a čl. 226 téže směrnice, a se zásadou efektivity, vnitrostátní právní výklad a vnitrostátní praxe, podle kterých pro splnění hmotněprávních požadavků na odpočet daně nepostačuje pouhá existence faktury, jejíž obsah je v souladu s požadavky článku 226 uvedené směrnice, nýbrž osoba povinná k dani, aby mohla legitimně uplatnit nárok na odpočet daně na základě uvedené faktury, musí navíc předložit doplňující důkazy, které musí nejen splňovat požadavky stanovené ve směrnici 2006/112, ale musí také být v souladu se zásadami vnitrostátních předpisů týkajících se účetnictví a se zvláštními ustanoveními v oblasti podpůrných dokladů, které vyžadují, aby každý jednotlivý člen řetězce uvedl veškeré podrobnosti hospodářské transakce, která se opírá o tyto podpůrné doklady?
- 2) Jsou v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112 týkajícími se [odpočtu DPH] a se zásadou daňové neutrality a zásadou efektivity vnitrostátní právní výklad a vnitrostátní praxe, podle kterých, v situaci řetězce plnění, nezávisle na jakékoliv jiné okolnosti, pouze z důvodu, že transakce má tuto povahu, se každému z členů řetězce ukládá povinnost kontrolovat prvky jimi provedené hospodářské transakce a povinnost vyvodit z této kontroly důsledky ve vztahu k osobě povinné k dani nacházející se na opačném konci řetězce, a osobě povinné k dani se odpírá nárok na [odpočet DPH] na základě skutečnosti, že vytvoření řetězce, ačkoli není zakázáno vnitrostátními právními předpisy, nebylo [rozumně] odůvodněné z hospodářského úhlu pohledu? V tomto kontextu, v situaci řetězce plnění, v rámci přezkumu objektivních okolností, které mohou odůvodnit zamítnutí nároku [na odpočet DPH], v okamžiku určení a posouzení relevantnosti a důkazní síly důkazů, na kterých spočívá zamítnutí nároku na odpočet DPH, lze uplatnit výhradně ustanovení směrnice 2006/112 a vnitrostátního práva týkající se odpočtu daně, jako hmotněprávní předpisy upřesňující skutečnosti relevantní pro určení skutkového rámce, nebo se musí uplatnit jako zvláštní předpisy také ustanovení v oblasti účetnictví dotčeného členského státu?
- 3) Jsou v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112 týkajícími se [odpočtu DPH] a se zásadou daňové neutrality a zásadou efektivity vnitrostátní právní výklad a vnitrostátní praxe, podle kterých se osobě povinné k dani, která používá zboží pro potřeby svých zdanitelných plnění ve členském státě, ve kterém zdanitelná plnění uskutečňuje, a která disponuje fakturou v souladu se směrnicí 2006/112, odpírá nárok [na odpočet DPH] na základě skutečnosti, že nezná všechny prvky [transakce] uskutečněné členy řetězce, nebo na základě okolností, které souvisejí s některým z členů řetězce předcházejících osobu, která vydala fakturu, a na které osoba povinná k dani nemohla mít žádný vliv z důvodů, které se jí netýkají, a podmiňuje nárok [na odpočet DPH] požadavkem, aby osoba povinná k dani v rámci opatření, která od ní mohou být důvodně vyžadována, splnila obecnou povinnost

kontroly, kterou musí provést nejen před uzavřením smlouvy, ale i v průběhu plnění smlouvy a dokonce po splnění smlouvy? V tomto kontextu, má osoba povinná k dani povinnost zdržet se uplatnění nároku [na odpočet DPH], pokud se ve vztahu k jakémukoli prvku hospodářské transakce uvedené na faktuře, a to v době po uzavření smlouvy nebo v průběhu plnění nebo po splnění smlouvy, dozví o nesrovnalosti nebo se dozví o okolnosti vedoucí k odmítnutí nároku [na odpočet DPH] v souladu s praxí daňové správy?

- 4) Má daňový orgán s ohledem na ustanovení směrnice 2006/112 týkající se [odpočtu DPH] a na zásadu efektivity povinnost specifikovat v čem spočívá daňový podvod? Je přiměřený postup daňového orgánu, podle kterého se pochybení a nesrovnalosti, které nemají důvodnou příčinnou souvislost s nárokem [na odpočet DPH] a kterých se dopustili členové řetězce, považují za důkaz daňového podvodu na základě skutečnosti, že vzhledem k tomu, že tato pochybení a nesrovnalosti učinily obsah faktury nepravděpodobným, osoba povinná k dani musela či měla vědět, že došlo k daňovému podvodu? Odůvodňuje tato okolnost v případě daňového podvodu požadavek na osobu povinnou k dani, aby prováděla kontrolu výše uvedeného rozsahu, hloubky a působnosti, nebo tato povinnost přesahuje požadavky zásady efektivity?
- 5) Je přiměřená sankce, která obsahuje zamítnutí nároku [na odpočet DPH] a spočívá v povinnosti zaplatit daňovou sankci rovnající se 200 % daňového rozdílu, pokud daňový orgán neutrpěl žádnou ztrátu příjmu přímo spojenou s nárokem osoby povinné k dani [na odpočet DPH]? Je třeba posoudit výskyt některé z okolností, na které odkazuje § 170 odst. 1 třetí věta az adózás rendjéról szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, o pravidlech zdaňování; dále jen „daňový řád“), pokud osoba povinná k dani předložila daňovému orgánu veškeré dokumenty, které měla k dispozici, a do daňového přiznání zahrнула vystavené faktury?
- 6) V případě, že na základě odpovědí na položené předběžné otázky bude možné dospět k závěru, že vnitrostátní právní předpis, který byl uplatňován po vydání usnesení ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), a vnitrostátní praxe přijatá rovněž na jeho základě, nejsou v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112 týkajícími se [odpočtu DPH], a s ohledem na to, že soud prvního stupně nemůže v každém řízení podat Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, lze na základě ustanovení článku 47 Listiny základních práv Evropské unie mít za to, že právo osob povinných k dani podat soudní žalobu a požadovat náhradu škody jim zaručuje právo na účinnou soudní ochranu a na nestranný soud, které je zakotveno v uvedeném článku? Lze v tomto kontextu podat výklad, podle kterého forma rozhodnutí vydaného ve věci Signum Alfa Sped předpokládá, že otázka byla upravena právem Společenství a byla vyjasněna v judikatuře Soudního dvora Evropské unie, a že je v důsledku toho odpověď na danou otázku jasná, nebo to znamená, vzhledem k tomu, že bylo zahájeno nové řízení, že otázka nebyla dostatečně objasněna a že v důsledku

toho bylo nadále nutné požádat Soudní dvůr o rozhodnutí o předběžné otázce?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Článek 9 odst. 1, článek 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), čl. 220 písm. a) a článek 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie.

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, o pravidlech zdaňování; dále jen „daňový řád“), § 2 odst. 1, § 97 odst. 4, § 97 odst. 6, § 170 odst. 1, § 171 odst. 1 a 2.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“), § 27 odst. 1; § 26; § 119 odst. 1; § 120 písm. a) a § 127 odst. 1 písm. a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (zákon č. C z roku 2000, o účetnictví; dále jen „zákon o účetnictví“), § 1, § 15 odst. 3 a § 166 odst. 1 a 2.

Stručný popis skutkového stavu a hlavního řízení

- 1 Hlavní činností žalující společnosti spočívá ve velkoobchodním prodeji bonbónů a cukrovinek. Společnost má provozovnu ve městě Tiszaföldvár. Ve stejném místě má provozovnu společnost Nikus Kft. Obě společnosti mají společného správce. Společnost Nikus Kft. vyrábí cukrovinky, které žalobkyně balí, upravuje, skladuje a uvádí na trh.
- 2 Dne 20. března 2012 žalobkyně uzavřela smlouvu se společností Freest Kft. týkající se dodání deseti balících strojů a jednoho plnicího stroje. Ve smlouvě byla stanovena možnost v případě potřeby uzavřít smluv se subdodavatelem.
- 3 Dne 21. května 2012 žalobkyně uzavřela smlouvu se společností Freest Kft. týkající se nákupu a přepravy do provozovny žalobkyně šesti balících strojů a jednoho plnicího stroje. Na základě uzavřených smluv žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) pro každou z obou faktur vystavených společností Freest Kft. Stroje prodané na základě uzavřených smluv byly pro žalobkyni nakoupeny společností Freest Kft. od společnosti SPDC Kft., která je nakoupila od společnosti Freie Gold Kft.
- 4 Daňový orgán prvního stupně provedl u žalobkyně kontrolu přiznání k DPH za druhé a čtvrté čtvrtletí roku 2012 a za první čtvrtletí roku 2013. Daňový orgán v

rámci kontroly provedl dne 11. července 2013 šetření na místě v provozovně žalobkyně. Podle protokolu se v provozovně nacházely stroje, u kterých byl uplatněn nárok na odpočet.

- 5 Na základě kontroly vydal daňový orgán prvního stupně dvě usnesení, v nichž konstatoval existenci rozdílu v DPH k tíži žalobkyně ve výši 8 020 000,00 forintů (HUF), ve vztahu ke druhému a čtvrtému čtvrtletí roku 2012, a 13 257 000,00 forintů (HUF), ve vztahu k prvnímu čtvrtletí roku 2013, přičemž tyto částky byly rozděleny na dvě části, první z titulu neoprávněného vrácení daně odvedené na vstupu a druhá z titulu daňového dluhu, ve vztahu k němuž daňový orgán uložil saňovou sankci a uplatnil úrok z prodlení.
- 6 V odůvodnění uvedených usnesení se uvádělo, že v přílohách k fakturám použitým jako základ pro odpočet DPH žalobkyně předložila rozpočet vypracovaný společností Freest Kft., smlouvy o přepravě a objednávku, jakož i dokumenty týkající se předání a přijetí a návody k použití strojů. Podle uvedených dokumentů o předání společnost Freest Kft. předala stroje v dokumentech uvedené žalobkyni. Žalobkyně pověřila společnost Freest Kft. nákupem strojů, přičemž si byla vědoma, že uvedená společnost není přímým výrobcem takových strojů, takže byl nutný zásah různých subdodavatelů. Správce se ujistil, že jde o aktivní společnost.
- 7 Daňový orgán při provedených kontrolách a šetřeních rovněž konstatoval, že rozdíly mezi stranami, které se objevily na fakturách, prokazovaly, že nemohlo dojít k hospodářské transakci, jelikož žalobkyně nakoupila stroje, které mohla nakoupit přímo a které neměl subdodavatel k dispozici, a které výrobce nemohl nakoupit či vyrobit, neboť neměl nezbytné hmotné a lidské zdroje. Podle daňového orgánu je původ strojů uvedených na fakturách neznámý a účelem transakce bylo odůvodnit původ strojů neznámého původu uvedených na fakturách, vyhnout se povinnosti zaplatit daň ze strany společnosti Free-Gold Kft., která se nachází na začátku řetězce prodeje, a vytvořit nárok na odpočet ve prospěch žalobkyně. Za tím účelem strany uvedené na faktuře minimálně zvýšily ceny tak, aby žalobkyně mohla odečíst nejvyšší možnou částku DPH na základě nespolehlivých dokumentů a aniž by společnost Free-Gold Kft. zaplatila daň ze zboží. Vzhledem k tomu, že tyto stroje jsou v provozovně žalobkyně, měl daňový orgán za to, že je žalobkyně nějakým způsobem získala od neznámé osoby, a že z tohoto důvodu nedošlo k transakci mezi osobami uvedenými na faktuře a způsobem, který je v ní uveden, a že žalobkyně o těchto skutečnostech věděla. Na základě výše uvedeného daňový orgán v souladu s ustanovením § 1 odst. 7 a § 2 odst. 1 daňového řádu konstatoval, že společnost Freest Kft. neuplatnila svá práva pro účely svého vlastního užívání, ale vykonávala svou činnost výhradně za účelem přenesení daňové povinnosti v rozporu s pravidly a daňovými předpisy, takže taková činnost nemohla mít právní účinky, které žalobkyně sleduje (odpočet daně). V důsledku toho zamítl nárok žalobkyně na odpočet DPH.

- 8 Daňový orgán druhého stupně potvrdil jedno usnesení daňového orgánu prvního stupně a změnil druhé usnesení tak, že opravil částku daňového dluhu uloženého osobě povinné k dani a daňovou sankci a úrok z prodlení plynoucí z daného dluhu.
- 9 Žalobkyně podala proti uvedeným usnesením žalobu k Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovněprávní věci v Budapešti, Maďarsko).

Základní argumenty účastníků hlavního řízení

- 10 Žalobkyně v žalobě zpochybňuje skutková zjištění žalovaného a důsledky, které z nich vyplývají. Na podporu svého stanoviska žalobkyně tvrdí, že žalovaný provedl své posouzení skutkového stavu na základě pravděpodobností, a nikoli na základě relevantních skutečností nebo důkazů. Podle žalobkyně je relevantní skutečnost, že za účelem zvýšení své kapacity si objednala stroje uvedené na fakturách a že před uzavřením smlouvy požádala o výpis z obchodního rejstříku a o podpisový vzor společnosti, aby se ujistila, že společnost podléhá dani a je aktivní společností. Smlouva stanoví, že společnost má možnost využít služeb subdodavatelů za účelem jejího provádění. Žalobkyně neznala totožnost subdodavatelů až do výkonu zakázky. Žalobkyně uvedla stroje do provozu a v současnosti je nadále používá. Pokud jde o plnění smlouvy, podnik vystavil faktury v souladu s normou, jejíž soulad byl uznán samotným žalovaným, přičemž ve fakturách podnik uplatnil daň z přidané hodnoty a žalobkyně byla přihlášena ke čtvrtletnímu přiznání k DPH, takže legitimně získala zpět částku daně odvedené na vstupu, jelikož byly splněny hmotněprávní a zákonné podmínky. Daňový orgán nepředložil relevantní důkazy, které by tyto skutečnosti vyvrátily, dospěl k chybným závěrům ohledně dostupnosti, přepravy a financování strojů a vycházel při posuzování skutečností z údajných rozporů. V rozporu s tím, co tvrdí žalovaný, nebyl podnik nasmlouván za účelem výroby strojů, nýbrž za účelem jejich dodání; nebylo tedy relevantní, zda je podnik sám vyrobil, nebo zda k tomu nasmlouval třetí osobu. V důsledku toho je neopodstatněné tvrzení, že podnik neměl lidské a materiální zdroje, a závěr, že účelem operace bylo vytvořit ve prospěch žalobkyně nárok na odpočet, podniku umožnit obejít své daňové povinnosti a osvědčit původ strojů neznámého původu. Žalobkyně v průběhu operace jednala s náležitou péčí a v dobré víře, což je okolnost, která spolu s předloženými dokumenty a samotnými stroji prokazuje skutečné uskutečnění transakce. Faktury jsou podle názoru žalobkyně v souladu s výše uvedenými zákonnými požadavky a žalobkyně používá nakoupené produkty pro potřeby svých zdanitelných plnění, a proto jsou splněny všechny požadavky pro uplatnění nároku na odpočet. Žalobkyně se dovolává ustanovení směrnice 2006/112 a judikatury Soudního dvora Evropské unie a klade důraz na skutečnost, že žalovaný protiprávně vyvozuje odpovědnost žalobkyně z hospodářských transakcí, k nimž došlo mezi osobami žalobkyni neznámými, navzdory tomu, že bylo prokázáno, že jednala s náležitou péčí a v dobré víře. Žalobkyně má za to, že praxe daňového orgánu postihující všechny daňové poplatníky v řetězci za

nesrovnalost, kterého se dopustila kterákoli ze stran řetězce dodání nebo poskytování služeb, spočívající v zamítnutí nároku na odpočet, je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, která je v konečném důsledku založena na zásadě objektivní odpovědnosti.

- 11 Žalobkyně vytýká žalovanému, je jí protiprávně odepřel nárok na odpočet, a navíc jí neodůvodněně a protiprávně uložil daňovou sankci represivní povahy ve výši 200 %, protože nebylo prokázáno, že se daňový dluh váže na zatajování příjmů nebo falšování či zničení podkladů, účetních knih nebo záznamů.
- 12 Žalovaný navrhuje, aby byla žaloba zamítnuta, a trvá na posouzení uvedeném v usnesení. Žalovaný nezpochybnuje, že žalobkyně měla k dispozici fakturu, která splňuje formální náležitosti, avšak tvrdí, že hospodářská transakce uvedená na faktuře neproběhla, jelikož prohlášení bezprostředně předcházející společnosti a společnosti, která vystavila fakturu, byla rozporuplná. Žalovaný tvrdí, že daňový orgán vždy očekává, že osoby povinné k dani budou jednat s náležitou péčí, a že v případě, kdy je zřejmé, že osoba povinná k dani neví, kdo byl dodavatelem, musí učinit vše, co je nezbytné k tomu, aby osoba, která fakturu vystavila, vykonala službu a nepřijala plnění od jiné osoby, jelikož se může oprávněně dovolávat svého nároku na odpočet DPH pouze tehdy, pokud jsou dodací list a prohlášení stran totožná.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 13 V rozsudcích vydaných ve dvou předchozích věcech Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovněprávní věci v Budapešti, Maďarsko) změnil usnesení žalovaného v rozsahu, v němž byla žalobou napadena, a zrušil daňový rozdíl a daňovou sankci a související úroky z prodlení.
- 14 Na základě ustanovení směrnice 2006/112 týkajících se odpočtu DPH tento soud rozhodl, že v rámci sporu je pro nárok na odpočet daně relevantní skutečnost, že žalobkyně připojila faktury, které byly předmětem kontroly, a podklady týkající se vydání a výkonu. Uvedený soud měl rovněž za nesporné, že stroje byly doručeny.
- 15 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovněprávní věci v Budapešti, Maďarsko) na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie rozhodl, že žalovaný rozšířil kontrolu na nerelevantní skutečnosti a nesprávně dospěl k závěru, že hospodářská transakce mezi žalobkyní a společností Freest Kft. byla fiktivní. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nebyla stranou smluv, na jejichž základě byly stroje na fakturách pořízeny, nemůže být činěna odpovědnou za nákup a dodávku těchto strojů. Uvedený soud poukázal na to, že důkazní činnost musí být založena na objektivních základech a že v tomto ohledu nelze skutečnost, že si ředitelé uvedených společností po několika letech vzpomínají [na skutečnosti], formálně potvrzené příslušnými dokumenty, považovat za objektivní okolnost, která splňuje podmínky stanovené Soudním dvorem Evropské unie ve vztahu k takovým důkazům. Daňový orgán

jednal protiprávně, když nezohlednil dokumenty a jiné skutečnosti prokazující, že došlo k hospodářské transakci, a zvláště závažná je okolnost, že nezohlednil význam skutečnosti, že stroje se nacházejí v provozovně žalobkyně. Z tohoto důvodu se daňový orgán dopustil pochybení, když dospěl k závěru, že hospodářská transakce týkající se strojů uvedených na faktuře neproběhla a že obsah faktur nebyl věrohodný, a když v důsledku výše uvedeného neprávem odmítl žalobkyni přiznat nárok na odpočet DPH. Uvedený soud rovněž uvedl, že žalovaný rovněž neuvedl, v rozporu s ustanoveními zákona o DPH a směrnice 2006/112, pokud jde o podmínky nároku na odpočet, jaké plnění, kterého se žalobkyně účastnila, mělo za cíl vyhnout se dani, obeatit daně.

- 16 Pokud jde o možnost použít v projednávané věci články zákona o účetnictví, předkládající soud konstatoval na základě rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci, v níž bylo vydáno usnesení ze dne 10. listopadu 2016, *Sigum Alfa Sas* (C-446/15, EU:C:2016:869), že pro účely nároku na odpočet DPH je nerelevantní nepodobnost obsahu faktur posuzovaná na základě uplatňovaných ustanovení zákona o účetnictví.
- 17 Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) dvěma usneseními zrušil dva rozsudky soudu prvního stupně a nařídil danému soudu, aby zahájil nové řízení a přijal nová usnesení.
- 18 Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) na základě dřívějších rozsudků týkajících se řetězců transakcí rozhodl, že žalovaný musí provést přezkum celého řetězce, aby zjistil skutečný obsah každé ze smluv a úmysl vyhnout se placení daně. V případě řetězového plnění je daňový orgán nejen oprávněn, ale také povinen provést kontrolu osoby povinné k dani, která podléhá kontrole, a kromě toho i ostatních účastníků řetězce. V důsledku toho nemůže být v rámci přezkumu legality provedené soudem dotčená operace vyloučena z řetězce hospodářských vztahů a rozsudky Soudního dvora Evropské unie se v kontextu celého řetězce rovněž zabývaly postavením osoby uplatňující nárok na odpočet.
- 19 Kúria (Nejvyšší soud) rozhodl, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH nestačí existence faktury splňující formální požadavky, jelikož navíc existuje i skutečná hospodářská transakce. Pro posouzení existence hospodářské transakce pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH slouží jako vodítko zásada přednosti skutečného stavu před stavem zdánlivým, která je stanovena v čl. 15 odst. 3 zákona o účetnictví. Pokud jde o objektivní okolnosti, které je třeba přezkoumat, jak uvedl Soudní dvůr Evropské unie ve svých rozsudcích, mohou patřit pouze faktory, které lze považovat za skutečné, prokazatelné a zjištělné třetími osobami. Pokud by tomu tak nebylo, pouhé vydání každé z faktur by samo o sobě zakládalo nárok na odpočet DPH. Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) zdůraznil, na základě toho, co bylo uvedeno v bodech 43 a 44 usnesení ze dne 10. listopadu 2016, *Sigum Alfa Sas* (C-446/15, EU:C:2016:869), že toto usnesení nezavádí změny postupu, který je třeba dodržet v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet na základě uskutečněných hospodářských transakcí.

- 20 Z rozhodnutí, která jsou předmětem přezkumu, lze vyvodit, že v průběhu správního řízení v daňových věcech, provedeného v rámci šetření na místě provedené daňovým orgánem, tento orgán konstatoval, navzdory skutečnosti, která byla prokázána a osvědčena úředním dokumentem, že žalobkyně uvedla do provozu stroje, na které se faktura vztahuje, a že tyto stroje jsou stále v provozu na stejném místě, že formálně bezúhonná faktura a další dokumenty neprokazují, že došlo k hospodářské transakci uvedené ve fakturách. Stejně tak, pokud jde o opatření, která lze rozumně očekávat od žalobkyně, žalovaný nepovažoval za dostatečná opatření, která žalobkyně učinila, aby se ujistila, že se jedná aktivní podnik, a která spočívala ve zkoumání výpisu z obchodního rejstříku partnerské společnosti při transakci a v žádosti o podpisový vzor před uzavřením smlouvy, ale měl za to, že žalobkyně měla přijmout všechny nezbytné kroky, aby zajistila, že druhá smluvní strana uskuteční dodání v souladu s požadavky žalovaného, neboť v opačném případě by uplatnění nároku na odpočet DPH nebylo zákonné.
- 21 S ohledem na výše spočívá předmět projednávané věci ve výkladu ustanovení směrnice 2006/112 týkajících se odpočtu DPH v souvislosti se zásadou daňové neutrality a zásadou efektivity. V tomto ohledu vyložil Soudní dvůr Evropské unie v mnoha rozsudcích z různých hledisek jak uvedené články směrnice 2006/112, tak hlavní zásady systému DPH; pokud však jde o uplatnění nároku na odpočet DPH, nadále existují po vydání těchto rozsudků značné nesrovnalosti v právním výkladu, které potvrzují, že praxe členského státu, zachovaná bez jakékoli změny při uplatňování daných článků směrnice daňovými orgány a vnitrostátními soudy, zůstává nedotčena doktrínou „*acte clair*“ stanovenou ve věci, ve které byl vydán rozsudek Soudního dvora ze dne 6. října 1982, Cilfit a další (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Ačkoli skutečnosti se v projednávané věci shodují, pokud jde o relevantní skutkové okolnosti, které zakládají žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věcech, ve kterých byl vydán rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), a usnesení ze dne 16. května 2013, Hardimpex (C-444/12, nezveřejněný, EU:C:2013:318), a ze dne 10. listopadu 2016, Sigum Alfa Sas (C-446/15, EU:C:2016:869), daňový orgán, na rozdíl od rozsudků Soudního dvora Evropské unie v uvedených věcech, nadále odpírá osobám povinným k dani nárok na odpočet DPH na základě nedůvěryhodnosti obsahu faktur a automaticky z této skutečnosti vyvozuje existenci daňového úniku, s tím, že osoba povinná k dani, která zamýšlí uplatnit nárok na odpočet daně, nutně musela vědět, že bude následkem přijetí nevěrohodné faktury.
- 23 Problém právního výkladu, který vyvstává v projednávané věci, má nepochybný vliv na rozhodnutí ve věci samé, neboť protichůdná rozhodnutí ve věci samé, jak soudů, které se o něm rozhodovaly, tak daňových orgánů, byla založena na ustanoveních směrnice 2006/112 a na úvahách uvedených v rozhodnutích Evropské unie vydaných v souvislosti s maďarskými věcmi na základě výkladu těchto ustanovení. V důsledku toho jsou položené otázky relevantní pro účely

vyřešení sporu a, podle předkládajícího soudu, je tedy třeba podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

- 24 Vzhledem k tomu, že Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) navzdory protichůdným postojům nepovažoval za nutné podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, přísluší předkládajícímu soudu, aby tak učinil. V případě pochybností může být soud prvního stupně zbaven povinnosti zahájit nové řízení pouze tehdy, pokud Soudní dvůr Evropské unie výslovně rozhodl ohledně projednávané věci. Právě proto nemůže soud prvního stupně, v jeho současném složení, navzdory tomu, že podal žádost o rozhodnutí o předběžné otázce v jiné věci, která obsahuje podobné otázky založené na podobných skutkových okolnostech, a nařídil přerušeni několika probíhajících řízení, naříditi přerušeni tohoto řízení na základě čl. 275 odst. 5 občanského soudního řádu, ale musí Soudnímu dvoru Evropské unie podat oddělenou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.
- 25 Navzdory konstatováním učiněným ve výše uvedených rozsudcích a usneseních Soudního dvora Evropské unie znovu vyvstává otázka, zda výkladový postup, který daňová správa a Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) jasně použily ve stanovisku a rozhodnutích, která vydaly, je či není v rozporu s účelem nároku na odpočet daně uznaného v čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, který je nedílnou součástí režimu DPH a který zpravidla nemůže být omezen, a zda takový výklad splňuje podmínky stanovené v čl. 178 písm. a) uvedené směrnice, pokud jde o odpočet daně, a zda je v souladu se zásadou daňové neutrality a zásadou účinnosti.
- 26 V projednávané věci jsou relevantní skutkové okolnosti pro uplatnění nároku na odpočet, které jsou uvedeny v bodech 43 a 44 rozsudku ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), a tudíž jsou splněny všechny hmotněprávní a formální podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet. V usnesení navíc nebylo uvedeno, zda žadatel učinil nepravdivá prohlášení nebo vystavil faktury obsahující nesrovnalosti.
- 27 Podle bodu 45 rozsudku ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373) může být nárok na odpočet odepřen pouze ve výše uvedeném kontextu, pokud správce daně prokáže na základě objektivních skutečností, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že transakce byla spojena s podvodem, kterého se dopustil dodavatel nebo jiný předchozí hospodářský subjekt.
- 28 Navzdory výše uvedenému lze z rozhodnutí vyvodit, že daňový orgán, jak na základě zásady přednosti skutečné situace před situací zdánlivou, kterou stanoví zákon o DPH a zákon o účetnictví, tak na základě zvláštních podmínek stanovených v souvislosti s podpůrnými doklady, odmítl přiznat žalobkyni nárok na odpočet DPH právě na základě skutkových okolností, které podle rozsudků Soudního dvora Evropské unie nemají žádný vliv na nárok na odpočet DPH odvedené osobou povinnou k dani, jelikož se jedná o skutečnosti, které nelze považovat za objektivní okolnosti, a bez opodstatněného upřesnění toho, v čem

spočívá daňový podvod, pokud jde o opatření, která se dala od osoby povinné k dani rozumně očekávat.

- 29 Předkládající soud se táže, zda lze považovat za rozšíření, v rozporu se směrnicí 2006/112, podmínek týkajících se obsahu uvedených v článku 226 dané směrnice, které musí splňovat faktury, na které odkazuje čl. 220 odst. 1 dané směrnice a na které se vztahuje odpočet DPH, vnitrostátní praxi spočívající ve stanovení dodatečných požadavků pro uplatnění nároku na odpočet DPH, které doplňují prvky faktury, které musí být nutně splněny, a to prostřednictvím výrazu „prokazující, že plnění bylo uskutečněno“ obsaženého v čl. 127 odst. 1 zákona o DPH, společně se začleněním pravidel účetního zákona ohledně uskutečnění zdanitelného plnění a s kritériem, že formálně správná faktura sama o sobě nestačí k uplatnění nároku na odpočet DPH a že osoba povinná k dani musí kromě faktury disponovat ještě dalšími doklady.
- 30 Předkládající soud uvádí, že v projednávané věci důvod existence rozdílných rozhodnutí odráží, kromě odlišného výkladu unijního práva, i rozporuplné posouzení relevance důkazů a objektivních skutečností, které mají být těmito dokumenty prokázány, tedy posouzení, které musí vnitrostátní orgány a soudy provést v souladu s procesními pravidly vnitrostátního práva.
- 31 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že při neexistenci právní úpravy Společenství v dané oblasti přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z práva Společenství, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou na jedné straně méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a že na druhé straně v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Společenství (zásada efektivity) (rozsudek ze dne 7. června 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, bod 28).
- 32 Podle předkládajícího soudu má posouzení důkazů spojitost s unijním právem z několika hledisek. Zaprvé, pravidla unijního práva nesmí být při posuzování relevantních skutečností a důkazů porušena, neboť vymezují prvky, které jsou relevantní pro účely posouzení nároku na odpočet DPH. Vnitrostátní judikatura zavedená na základě vnitrostátních procesních pravidel musí být navíc v souladu se zásadami stanovenými unijním právem a judikaturou Soudního dvora Evropské unie založenou na tomto právu, jako jsou zásada daňové neutrality, zásada proporcionality a zásada efektivity, podle kterých posouzení důkazů provedené vnitrostátními orgány a soudy a zohlednění okolností, které nejsou relevantní pro účely tohoto posouzení, nemohou v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných unijním právním řádem. Za účelem provedení posouzení důkazů v souladu s unijním právem pokládá v této souvislosti předkládající soud za nezbytné upřesnit pokyny, které vymezují oblast skutkových okolností, které mohou být vzaty v úvahu a které slouží jako vodítko pro určení toho, které prvky jsou relevantní a které nejsou relevantní.

- 33 S ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie týkající se pravidel DPH vyjadřuje předkládající soud pochybnosti o tom, zda rozsah a hloubka, kterou vyžaduje Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) a daňový orgán, pokud jde o důkazy, jsou slučitelné se zásadou daňové neutrality, zásadou efektivity a zásadou proporcionality.
- 34 Předkládající soud vyjadřuje znepokojení nad skutečností, že v případě řetězového plnění hlavní smysl kontroly daňového orgánu a účelem opatření, která lze rozumně očekávat, spočívá v rekonstrukci každého prvku hospodářské činnosti vykonávané členy řetězce. Je rovněž znepokojen tím, že v návaznosti na usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. listopadu 2016, *Sigum Alfa Sas* (C-446/15, EU:C:2016:869), má tato kontrola být nezměnitelná a určující pro posouzení prvků hospodářské transakce, a má automaticky z jakéhokoli pochybení v těchto prvcích vyvodit ten důsledek, že osoba povinná k dani si je vědoma, že se podílela na daňovém podvodu. Souvislost mezi hospodářským plněním a daňovými úniky je prokázána stejnými objektivními okolnostmi, na které již daňový orgán odkázal v souvislosti s posouzením hospodářské transakce a ohledně kterých Soudní dvůr rozhodl, že nemohou sloužit jako základ pro odmítnutí odpočtu DPH.
- 35 Ve všech předběžných otázkách se předkládající soud táže, zda se rozsah, hloubka a působnost kontroly stanovené pro výkon uplatnění nároku na odpočet DPH, kterou uplatňuje daňový orgán a kterou Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) považuje rovněž za zásadu daňové neutrality, použijí na relevantní skutečnosti, které jsou nezbytné a přiměřené, to znamená, že nepřekračují rámec stanovený v rozsudcích Soudního dvora Evropské unie, zejména s ohledem na skutečnost, že daňový orgán žalobkyni přičítá nedostatek důkazů v daňovém řízení a kromě toho, že jí odepřel nárok na odpočet DPH, ukládá jí daňovou sankci.
- 36 Předkládající soud má za to, že i když ověřovací opatření uvedená v bodě 61 rozsudku ze dne 21. června 2012, *Mahagében a Dávid* (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), nejsou obecné povahy, ale mohou být vyžadována od osoby povinné k dani pouze tehdy, pokud to okolnosti odůvodňují, v projednávaném případě daňový orgán neuvádí, zda se jedná o okolnost, která by odůvodňovala, aby žalobkyni bylo uloženo podrobnější ověření, jelikož tento orgán uvedl pouze skutečnost, která je základním rysem obchodu, že se jednalo o řetězovou transakci, a uložil žalobkyni za účelem prokázání její dobré víry ověření okolností, což ve všech ohledech překročilo požadavky uvedené v bodě 61 rozsudku ze dne 21. června 2012, *Mahagében a Dávid* (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373).
- 37 Vzhledem k tomu, že daňová správa nadále zamýšlí zakládat odepření nároku na odpočet DPH bez uvedení objektivních skutečností, které důvodně a přímo souvisí s hospodářskou transakcí, tento orgán nejenže v rozporu s ustanoveními výše uvedených ustanovení směrnice 2006/112 a judikatury Soudního dvora Evropské unie přenáší na osoby povinné k dani vlastní povinnost provádět

kontroly, ale porušuje rovněž zásadu daňové neutrality, zásadu proporcionality a zásadu efektivity.

- 38 Uplatňováním právní praxe založená na úvahách, které jsou v rozporu s usnesením Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. listopadu 2016, Sigum Alfa Sas (C-446/15, EU:C:2016:869), bez přezkumu subjektivních prvků obsažených v zákoně o DPH a v rozsudcích Soudního dvora Evropské unie (pokud to bylo či mělo být známo při vynaložení náležité péče), se zbavuje obsahu nárok na odpočet DPH stanovený v člancích 168 a 178 písm. a) směrnice 2006/112 a v rozsudcích Soudního dvora Evropské unie, a to zejména v maďarských věcech.
- 39 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásada proporcionality vykládána v tom smyslu, že pokud je odpočet DPH odepřen, je přiměřené uložit daňovou sankci rovnající se 200 % daňového rozdílu podle výše odpočitatelné DPH, za okolnosti, kdy žalobkyně poskytla daňovému orgánu všechny dokumenty, které má k dispozici, a s ohledem na to, že podle Soudního dvora Evropské unie je pro odmítnutí odpočtu DPH nerelevantní skutečnost, že osoby předcházející osobu povinnou k dani v řetězci nejsou plátcí DPH, takže daňový orgán neutrpěl ztrátu příjmů v souvislosti s odmítnutím odpočtu DPH, přičemž naproti tomu žalobkyně a osoby, které byly součástí řetězce DPH, zaplatily či přiznaly DPH splatnou z titulu uskutečněné transakce, a daňový orgán zaujal stanovisko, že v případě žalobkyně bylo zaplacení či přiznání legitimní z důvodu vydání faktury.
- 40 Poslední otázkou, položenou pro případ, že s ohledem na rozdíly ve výkladu a praxi soudů nemusí být výklad a praxe v členském státě v souladu s ustanoveními o DPH, se předkládající soud táže, zda se osoby povinné k dani mohou dovolávat účinné soudní ochrany a zda je tato ochrana přiměřená, s ohledem na čl. 99 jednacího řádu Soudního dvora Evropské unie, a rovněž s ohledem na skutečnost, že navzdory povinnosti předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce není ve všech případech možné požádat o rozhodnutí o předběžné otázce.