

Věc C-537/22

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

11. srpna 2022

Předkládající soud:

Fővárosi Törvényszék (Maďarsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

31. května 2022

Žalobkyně:

Global Ink Trade Kft.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Zásada přednosti unijního práva – Účinná právní ochrana – Daňový podvod –
Směrnice o DPH – Zásada daňové neutrality – Rozsah obecné ověřovací
povinnosti plátce daně – Náležitá péče – Objektivní prvky

Předmět původního řízení

Správní žaloba podaná proti rozhodnutí vnitrostátního daňového orgánu, kterým
byl zamítnut nárok na odpočet DPH z důvodu, že nebylo vyhověno požadavku
uvedeného orgánu týkajícímu se faktur a směřujícímu k předložení doplňujících
důkazů požadovaných unijním právem, což vedlo ke kvalifikaci uvedených plnění
jako fiktivních.

Předběžné otázky

1) Je porušením zásady přednosti unijního a práva na účinnou právní
ochranu zaručeného článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále
jen „Listina“), pokud soud členského státu rozhodující v posledním stupni
vyloží rozhodnutí Soudního dvora (vydané ve formě usnesení v reakci na
žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, jejímž předmětem byla právě

judikatura téhož soudu rozhodujícího v posledním stupni) v tom smyslu, že neobsahuje žádnou novou skutečnost, která by měla nebo mohla mít za následek odchýlení se od předchozích rozhodnutí Soudního dvora nebo změnu předchozí vnitrostátní judikatury soudu rozhodujícího v posledním stupni?

2) Musí být zásada přednosti unijního práva a právo na účinnou právní ochranu zaručené článkem 47 Listiny vykládány v tom smyslu, že zásada přednosti rozhodnutí Soudního dvora se uplatní i v případě, kdy se soud členského státu rozhodující v posledním stupni dovolává jako precedentu i jeho předchozích rozhodnutí? Může být s ohledem na článek 99 jednacího řádu Soudního dvora odpověď jiná, pokud má rozhodnutí Soudního dvora formu usnesení?

3) Je možné v rámci obecné ověřovací povinnosti plátce daně bez ohledu na provedení a povahu hospodářského plnění, které je uvedeno na fakturách, a s ohledem na článek 167, 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 (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i na zásady právní jistoty a daňové neutrality, požadovat po plátcích daně, aby jako podmínku nároku na odpočet DPH – pokud v tomto ohledu neexistuje v členském státě žádné právní ustanovení – udržoval osobní kontakt s vystavitelem faktury nebo aby kontaktoval svého dodavatele pouze na oficiálně oznámenou e-mailovou adresu? Lze mít za to, že tyto okolnosti svědčí o objektivně prokázaném porušení náležité péče, kterou lze od plátce daně očekávat, s ohledem na to, že tyto okolnosti ještě neexistovaly v době, kdy plátce daně prováděl příslušná ověření před zahájením obchodního vztahu, ale jsou to prvky existujícího obchodního vztahu mezi stranami?

4) Jsou právní výklad a praxe, které se vyvinuly v jednom členském státě, podle kterých je osobě povinné k dani, která má fakturu, jež je v souladu se směrnicí o DPH, odepřen nárok na odpočet DPH s odůvodněním, že v rámci obchodního styku nejednala s náležitou péčí, neboť neprokázala jednání, které by umožnilo určit, že její činnost nebyla omezena pouze na přijímání faktur, které splňují požadované formální náležitosti, přestože osoba povinná k dani přiložila všechny doklady týkající se předmětných plnění a daňový orgán odmítl jiné důkazní návrhy, které předložila v průběhu daňového řízení, v souladu s výše uvedenými články směrnice o DPH a se zásadou daňové neutrality, ale především s judikaturou Soudního dvora, která v rámci výkladu těchto ustanovení klade důkazní břemeno na daňový orgán?

5) Lze s ohledem na výše uvedené články směrnice o DPH a základní zásadu právní jistoty považovat zjištění, učiněné v souvislosti s náležitou péčí, že vystavitel faktury nevykonával žádnou ekonomickou činnost, za objektivní skutečnost, pokud má daňový orgán za to, že nebylo prokázáno skutečné uskutečnění (tedy skutečná existence) hospodářského plnění – které bylo doloženo fakturami, smlouvami a jinými účetními doklady, jakož i

kořespondenci, a které bylo potvrzeno výpověďmi skladovatele, jednatele a zaměstnance plátce daně – a daňový orgán se opírá pouze o výpověď jednatele dodavatele, který existenci takového plnění popírá, aniž by zohlednil okolnosti, za nichž byla tato výpověď učiněna, zájmy osoby podávající výpověď nebo skutečnost, že podle dokladů založených ve spise založila společnost právě osoba podávající výpověď a podle dostupných informací za společnost jednal zmocněnec?

6) Musí být ustanovení směrnice o DPH týkající se odpočtu DPH vykládána v tom smyslu, že v případě, že daňový orgán v průběhu daňového řízení zjistí, že zboží uvedené na fakturách pochází ze Společenství a že plátce daně je druhým členem řetězce [dodávek], je vytvoření tohoto modelu – s ohledem na to, že zboží pocházející ze Společenství je osvobozeno od DPH, takže první maďarský kupující nemá nárok na odpočet DPH, ale má ho pouze druhý člen řetězce – objektivní skutečností samou o sobě dostačující k prokázání daňového podvodu, nebo musí daňový orgán rovněž v tomto případě objektivními skutečnostmi prokázat, který člen nebo členové řetězce se dopustili daňového podvodu, jaký byl jejich *modus operandi* a zda o něm plátce daně věděl nebo mohl vědět při vynaložení náležité péče?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Listina základních práv Evropské unie: článek 47

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (zákon CXL z roku 2004, kterým se stanoví obecná úprava správního řízení a správou poskytovaných služeb): § 2 odst. 3, § 6 odst. 2 a § 50 odst. 1

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon CL z roku 2017 o obecném daňovém řízení): § 86 odst. 1 a § 97 odst. 6

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

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Hlavní činností žalobkyně, společnosti Global Ink Trade Kft., je činnost velkoobchodního zprostředkovatele. V období od července 2012 do června 2013, které je předmětem tohoto sporu, žalobkyně pořizovala zejména kancelářské

potřeby a inkoustové kazety. Jejím hlavním dodavatelem byla společnost Office Builder Kft., od níž v tomto období obdržela šedesát osm faktur.

- 2 Daňový orgán zjistil, že společnost Office Builder Kft. nevykonávala žádnou ekonomickou činnost, neměla provozovnu ani pobočky, neměla materiální a personální podmínky pro výkon ekonomické činnosti, neevidovala žádné zaměstnance a ani neplnila své daňové povinnosti. Jednatel společnosti, který byl vyslechnut ve věznici, uvedl, že ve společnosti neměl žádnou funkci, neuzavíral smlouvy a nevystavoval faktury. Z tohoto důvodu daňový orgán stanovil, že hospodářská plnění uvedená na fakturách zaslaných žalobkyni se ve skutečnosti mezi stranami neuskutečnila a že společnost působila výhradně jako prostřednická společnost.
- 3 Daňový orgán vyslechl jednatele žalobkyně, který ke kontrole dodavatelů uvedl, že ve vztahu k potenciálním obchodním partnerům (tedy i v případě společnosti Office Builder Kft.) byla prováděna administrativní kontrola (prověření údajů v obchodním rejstříku) a věcná kontrola (zadání konkrétní objednávky) a že na základě těchto kontrol jednatel žalobkyně rozhodoval o uzavření smlouvy. Jednatel žalobkyně a jednatel společnosti Office Builder Kft. uzavřeli smlouvu osobně, ale pravidelný kontakt probíhal prostřednictvím e-mailu a osobně se nesetkávali.
- 4 Daňový orgán při hodnocení získaných důkazů konstatoval, že prohlášení jednatelů obou společností jsou z hlediska jejich obsahu protichůdná, a na základě těchto rozporů považoval za nepochybně prokázané, že plnění uvedená na fakturách nebyla uskutečněna v podobě a s obsahem, které osvědčovaly.
- 5 Podle závěrů daňového orgánu vystavitelka faktury nevykonávala žádnou skutečnou ekonomickou činnost, ale pouze vystavovala faktury, které byly z hlediska svého obsahu nevěrohodné, takže její funkce se omezovala na to, aby jako prostřednická společnost vytvořila ve prospěch žalobkyně daň na vstupu u zboží pořízeného v Unii, a umožnila tak žalobkyni neoprávněně získat zpět DPH prostřednictvím zdánlivě vnitrostátních plnění. Daňový orgán nepovažoval faktury, které žalobkyně obdržela, za věrohodné, protože společnost, která je vystavila, je neuznala a dokonce výslovně popřela, že by je vystavila, v důsledku čehož daňový orgán neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH.
- 6 Daňový orgán prvního stupně oznámil existenci daňového rozdílu splatného žalobkyni ve výši 348 876 000 forintů na DPH za období od července 2012 do června 2013, z čehož 348 773 000 forintů bylo považováno za daňový nedoplatek. Daňový orgán uložil za tento nedoplatek pokutu a stanovil úrok z prodlení.
- 7 Daňový orgán druhého stupně uvedl, že žalobkyně neprokázala žádné jednání, které by svědčilo o tom, že její činnost nebyla omezena na pouhé přijímání faktur, které splňovaly formální náležitosti, tedy dospěl k závěru, že žalobkyně nejednala v obchodním styku s náležitou péčí. Z tohoto důvodu daňový orgán druhého stupně potvrdil rozhodnutí vydané v prvním stupni.

- 8 Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí správní žalobu k Fővárosi Törvényszék (soud v hlavním městě Budapešti, Maďarsko).

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 9 Žalobkyně tvrdí, že daňový orgán nepředložil spolehlivé důkazy o nevěrohodnosti jejích faktur, neboť daňový orgán vycházel z irelevantních skutečností, dostupné důkazy hodnotil jednostranně v neprospěch žalobkyně a odmítl jí předložené důkazy, v důsledku čehož jsou jeho závěry založeny na domněnkách a zjištěné skutečnosti jsou neúplné.
- 10 Žalobkyně rovněž zpochybňuje tvrzení, že účelem zprostředkování dodavatele bylo zastřít původ zboží neověřeného původu pořízeného v Unii a usnadnit uplatnění nároku na odpočet DPH tím, že je bude vydávat za tuzemská pořízení.
- 11 Žalobkyně dále zpochybňuje věrohodnost výpovědi jednatele dodavatele a vytýká žalovanému, že své rozhodnutí založil pouze na této výpovědi, přičemž odmítl důkazní návrhy žalobkyně proti této výpovědi, ačkoli měl rozpory odstranit zohledněním dalších důkazů.
- 12 Žalobkyně rovněž tvrdí, že žalovaný neuvedl důvody ani neprokázal, v souvislosti s jakými okolnostmi žalobkyně nepostupovala s náležitou péčí nebo z jakých objektivních důvodů si údajně byla vědoma, že se účastní daňového podvodu.
- 13 Žalovaný tvrdí, že jeho rozhodnutí je v souladu s právem ve světle judikatury Soudního dvora a Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko). S odkazem na judikaturu Soudního dvora tvrdí, že osoby povinné k dani musí přijmout taková přiměřená opatření, která od nich lze očekávat, aby zabránily daňovým únikům, a že tato opatření mohou spočívat zejména ve shromažďování informací o osobě dodavatele, což žalobkyně zjevně neučinila. S odkazem na judikaturu Kúria (Nejvyšší soud) poukazuje na to, že se jedná o pasivní daňový podvod a že jako objektivní okolnost bylo prokázáno, že žalobkyně vzhledem k nedostatku informací o dodavateli a neexistenci osobního kontaktu nejednala v obchodním styku s náležitou péčí.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 14 Předkládající soud uvádí, že výklad ustanovení směrnice o DPH byl předmětem mnoha rozhodnutí Soudního dvora, z nichž poslední v maďarských věcech byla usnesení Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) a Crewprint (C-611/19, nezveřejněné, EU:C:2020:674). Poukazuje rovněž na to, že přerušil řízení ve věci v původním řízení až do skončení těchto řízení o předběžné otázce, a to zejména s ohledem na skutečnost, že předmětem sporu ve všech věcech bylo určení účastníka, na němž spočívá důkazní břemeno, a určení relevantních a objektivních skutečností, na nichž je založeno odmítnutí vrácení DPH.

- 15 Jak bylo potvrzeno v těchto usneseních, vnitrostátním soudům přísluší ověřit, zda objektivní faktory, na které se daňový orgán odvolává, splňují požadavky unijního práva. Ze soudních rozhodnutí vydaných po těchto usneseních Soudního dvora však vyplývá, že mezi vnitrostátními soudy stále existují rozdíly pokud jde o rozložení důkazního břemene mezi osobu povinnou k dani a daňový orgán, a to nejen pokud jde o výklad a uplatňování unijního práva, ale také pokud jde o výklad usnesení Soudního dvora vydaných v citovaných věcech. Navzdory rozhodnutím Soudního dvora není správné použití ustanovení směrnice o DPH pro různé maďarské soudy a jejich senáty tak zřejmé, aby nevznikaly důvodné pochybnosti.
- 16 V rozsudku ve věci Crewprint je zásadní stanovisko Kúria (Nejvyšší soud) stále takové, že je třeba především zkoumat, zda „mezi stranami došlo ke skutečným hospodářským plněním, a nikoliv to, zda [...] má žalobce fakturu“. Podle předkládajícího soudu však výklad čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, který je použitelný na základě zásady přednosti unijního práva, je právě takový, že faktura, která splňuje podmínky stanovené touto směrnicí, je jako taková vhodná k prokázání nároku na odpočet DPH.
- 17 S ohledem na základní účetní zásady, včetně zásady věrného a poctivého obrazu, a s ohledem na domněnku dobré víry se právně předpokládá, že faktura je pravá a že plátce daně, jehož nárok na odpočet se zakládá na faktuře, jedná v dobré víře. Tuto právní domněnku musí vyvrátit strana, která ji popírá, což je v daňové oblasti daňový orgán.
- 18 Předkládající soud se domnívá, že důvodem rozdílného výkladu je skutečnost, že zatímco Kúria (Nejvyšší soud) vychází z § 127 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, předkládající soud vychází z čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, který vyžaduje splnění řady formálních a hmotněprávních podmínek stanovených ve vztahu k fakturám, v důsledku čehož se výše uvedená domněnka vztahuje pouze na faktury, které tyto podmínky splňují. Tyto podmínky zajišťují, že faktura může být považována za důkaz o uskutečnění plnění a může sloužit jako základ pro odpočet DPH bez nutnosti dalších podkladů.
- 19 Na základě výše uvedeného se předkládající soud domnívá, že je nezbytné, aby Soudní dvůr poskytl vodítka, která zabrání tomu, aby osoba povinná k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že plnění předcházející plnění, které uskutečnila v řetězci dodávek, nebylo z hlediska DPH řádné, byla postižena odmítnutím nároku na odpočet.
- 20 Svou první a druhou předběžnou otázkou se předkládající soud s odkazem na zásadu přednosti unijního práva táže, jak lze vyřešit rozpor mezi dvěma rozhodnutími, která mají povahu precedentů. Ačkoli jsou rozsudky Soudního dvora závazné pro všechny členské státy Unie, maďarské soudy jsou povinny zohlednit odůvodnění obsažené v rozsudcích Kúria (Nejvyšší soud). Předkládající soud se zejména táže, zda lze nepřihlídnout k rozsudku Kúria (Nejvyšší soud) vydanému ve věci, která vedla rovněž k vydání rozhodnutí o předběžné otázce,

nebo zda je naopak rozhodující závěr Kúria (Nejvyšší soud), podle něhož vzhledem k tomu, že citovaná usnesení neobsahují žádnou novou skutečnost ve vztahu k závěrům Soudního dvora v předchozích rozhodnutích, není skutečnost, že se k obsahu těchto usnesení nepřihlíží, nezákonná, a lze tedy tento obsah nezohlednit.

- 21 Další čtyři otázky předložené předkládajícím soudem mají za cíl výklad článku 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice o DPH ve vztahu k zásadám daňové neutrality a efektivity.
- 22 Podle bodu 45 rozsudku Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373) lze nárok na odpočet daně odepřít pouze tehdy, pokud daňový orgán na základě objektivních okolností prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.
- 23 Výklad a uplatňování práva ze strany daňového orgánu a Kúria (Nejvyšší soud) se však nezměnily ani po usneseních Viking Fővállalkozó a Crewprint: nadále zakládají odepření nároku na odpočet DPH na fiktivnosti ekonomické činnosti a faktur a tuto fiktivnost nadále opírají o okolnosti, které označují za objektivní, avšak Soudní dvůr je neuznává jako objektivní okolnosti, které právně dostačujícím způsobem prokazují, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět o nesrovnalosti.
- 24 Konečně se předkládající soud s odkazem na bod 27 usnesení Hardimpex (C-444/12, nezveřejněné, EU:C:2013:318) táže, zda podmínku stanovenou daňovým orgánem, podle níž daňový orgán uzná za skutečné hospodářské plnění, na jehož základě vzniká nárok na odpočet DPH, pouze hospodářské plnění mezi osobou povinnou k dani a vystavitelem faktury (i když není sporné, že se toto plnění uskutečnilo), a v důsledku toho uzná nárok na odpočet DPH pouze tehdy, pokud komunikace a kontakty mezi osobou povinnou k dani a jejím dodavatelem probíhají způsobem (osobně nebo e-mailem) požadovaným daňovým orgánem a dodavatel splňuje osobní a věcné požadavky na pořízení zboží podle smlouvy o dodání způsobem požadovaným daňovým orgánem, nelze považovat za nepřímé rozšíření obecné ověřovací povinnosti osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet daně, a za přenesení důkazního břemene ve srovnání s důkazním břemenem stanoveným Soudním dvorem (a tedy za porušení zásady právní jistoty).