

**Věc C-270/24****Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora.****Datum doručení:**

17. dubna 2024

**Předkládající soud:**

Fővárosi Törvényszék (Maďarsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

3. dubna 2024

**Žalobkyně:**

Granulines Invest Kft.

**Žalovaný:**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací  
ředitelství národní daňové a celní správy, Maďarsko)**Předmět původního řízení**

Spor mezi společností Granulines Invest Kft a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství národní daňové a celní správy, Maďarsko) týkající se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) uvedené na faktuře za nákup strojního zařízení.

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Výklad článku 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a článku 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality a článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

Právní základ: článek 267 SFEU.

## Předběžné otázky

1. Je v souladu s článkem 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a článkem 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a s právem na spravedlivý proces uznaným jako obecná právní zásada článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), ve spojení se zásadami daňové neutrality, proporcionality, efektivity a právní jistoty, takový postup daňového orgánu, který spočívá v tom, že osobě povinné k dani odepře nárok na vrácení DPH s tím, že přestože k dodání zboží skutečně došlo a existuje faktura a další účetní doklady, je tato faktura fiktivní, neboť hospodářská plnění na ní zachycená se ve skutečnosti neuskutečnila, a tudíž plnění nebylo uzavřeno mezi stranami uvedenými na této faktuře, protože

- a) osoba povinná k dani sjednala s výrobcí všechny otázky a teprve poté, co upustila od plnění, zasáhl vystavitel faktury usazený v tuzemsku za účelem splnění podmínek úvěru,
- b) stroje byly dodány přímo výrobcem do provozovny osoby povinné k dani,
- c) datum plnění uvedené na faktuře je nepravdivé,
- d) cena uvedená na faktuře byla nadhodnocená,
- e) vystavitel faktury splnil povinnost zaplatit [DPH] pouze částečně a opožděně?

2. Musí být čl. 178 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní daňový orgán mohl odepřít nárok na vrácení DPH pouze z toho důvodu, že osoba povinná k dani má fakturu, která nespĺňuje podmínky stanovené v čl. 226 odst. 6 a 7 této směrnice, přestože tento orgán má k dispozici veškeré podklady a informace nezbytné k tomu, aby mohl na základě těchto informací ověřit, zda jsou splněny hmotněprávní podmínky stanovené zákonem pro uplatnění tohoto nároku?

- a) V případě kladné odpovědi na druhou předběžnou otázku, je v takovém případě výzva osobě povinné k dani, aby fakturu opravila, nutný předpoklad pro vrácení DPH?
- b) V případě záporné odpovědi na druhou předběžnou otázku a s ohledem na zásady daňové neutrality a proporcionality, je v takovém případě přiměřené uložit osobě povinné k dani daňovou pokutu ve výši 200 %, což je výše pokuty, kterou lze uložit v případě zatajení příjmů nebo padělání a zničení podkladů, účetních dokladů a záznamů?

3. Je v souladu s výše uvedenými ustanoveními směrnice o DPH, s právem na spravedlivý proces uznaným článkem 47 Listiny a se zásadami efektivity, proporcionality a daňové neutrality takový postup daňového orgánu, který spočívá

v odepření nároku na vrácení DPH osobě povinné k dani s tím, že přestože se hospodářské plnění uvedené na faktuře skutečně uskutečnilo, a na základě toho, že faktura je fiktivní povahy – z důvodů uvedených v první předběžné otázce a považovaných daňovým orgánem za objektivní – automaticky, aniž by zkoumal další okolnosti, konstatuje, že jednání osoby povinné k dani je v rozporu s požadavky oprávněného výkonu práva, a na základě tohoto jednání a aniž by výslovně zkoumal prvek vědomosti, že se osoba povinná k dani úmyslně vyhnula placení daně prostřednictvím fiktivních plnění uvedených na faktuře?

### **Uplatňovaná ustanovení unijního práva**

Listina základních práv Evropské unie, článek 47.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 9 odst. 1, článek 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), článek 219, článek 220, čl. 226 odst. 6 a 7 a článek 273.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121).

Rozsudek Soudního dvora ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446).

Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373).

Usnesení Soudního dvora ze dne 16. května 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Usnesení Soudního dvora ze dne 3. září 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

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

### **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovém řádu) § 1 odst. 7, § 2 odst. 1, § 97 odst. 4 a 6 a § 170 odst. 1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) § 119 odst. 1, § 120 písm. a) a § 127 odst. 1 písm. a).

Posudek 5/2016 ze dne 26. listopadu 2016 správního a sociálněprávního senátu Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko).

**Stručný popis skutkového stavu a původního řízení**

- 1 Žalobkyně je obchodní společností působící v oblasti obchodu s odpady. Za účelem provozování své činnosti si objednala drtičku z Německa. Na nákup tohoto stroje si vzala bezúročnou půjčku v rámci úvěrového programu, v jehož rámci lze financovat pouze stroje zakoupené v tuzemsku. Žalobkyně upustila od nákupu, aby mohla požádat o úvěr, a nákup uskutečnila prostřednictvím dalšího prodejce.
- 2 Další prodejce dodal žalobkyni drtičku a separátor pocházející z Německa, resp. ze Slovenska. Hrubá kupní cena strojů činila 14 516 100 HUF (přibližně 37 000 eur). Na nákup strojů si společnost vzala úvěr ve výši 12 461 100 HUF (přibližně 31 600 eur), který byl částečně zajištěn zástavním právem k daným strojům.
- 3 Na základě smlouvy žalobkyně obdržela od prodejce (dále jen „vystavitel faktury“) fakturu, v níž je jako datum vystavení a plnění za drtičku a separátor uvedeno datum 16. listopadu 2016. Žalobkyně uhradila fakturovanou částku ve dvou splátkách dne 16. listopadu a 1. prosince 2016 a v listopadu 2016 požádala o vrácení DPH zahrnuté ve faktuře (v celkové výši 3 086 100 HUF, přibližně 7 800 eur).
- 4 Daňový orgán provedl u žalobkyně a vystavitele faktury kontrolu, přičemž si vyžádal informace od německého finančního úřadu, a následně zjistil, že žalobkyně nemá nárok na vrácení DPH, a uložil jí pokutu.
- 5 Daňový orgán zjistil, že žalobkyně neoprávněně zařadila vystavitele faktury do distribučního řetězce, že datum plnění na faktuře bylo nepravdivé a že cena strojů byla nadhodnocena. Podle daňového orgánu tento postup představuje zneužití práva, a v důsledku toho daňový podvod, jelikož jeho cílem bylo umožnit žalobkyni, aby požádala o vrácení daně, a jelikož vystavitel faktury splnil svou povinnost odvést DPH pouze částečně.
- 6 Žalobkyně napadla rozhodnutí o uložení pokuty u soudu. Soud prvního stupně (předkládající soud) změnil rozhodnutí daňového orgánu a pokutu uloženou žalobkyni zrušil.
- 7 Ve druhém stupni Kúria (Nejvyšší soud) zrušil rozsudek soudu prvního stupně a nařídil mu zahájit nové řízení a vydat nové rozhodnutí.
- 8 V opakovaném řízení žalobkyně uznala chybu na faktuře, pokud jde o uvedení data plnění a setrvala na svých předchozích tvrzeních. V rámci tohoto řízení soud prvního stupně předložil Soudnímu dvoru předběžné otázky.

### Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 9 **Žalobkyně** v řízení žalovanému vytýkala, že nezjistil skutkový stav, neboť nepřihlédl k důkazům svědčícím ve prospěch žalobkyně a své závěry vyvodil z irelevantních skutečností. Žalovaný zejména neprokázal, že žalobkyně nakoupila stroj přímo od německého prodejce.
- 10 Žalobkyně nezískala žádné daňové zvýhodnění a nedopustila se vyhýbání se daňovým povinnostem. Byla nucena zakoupit vybraný stroj od prodejce, protože v Maďarsku nebyl žádný distributor. Vystavitel faktury prodal stroje žalobkyni za přiměřenou cenu na tuzemském trhu a přiznal daň ze zisku v plné výši.
- 11 Faktura je pravá a existenci daňového dluhu nelze posuzovat na základě nesprávného data plnění. Daňový orgán musí na základě objektivních skutečností prokázat, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění, což se v projednávané věci nestalo.
- 12 **Žalovaný** uvedl – mimo jiné na základě uvedení nepravdivého data plnění na faktuře – že se žalobkyně prostřednictvím plnění vyhýbala daňovým povinnostem, neboť hospodářské plnění uvedené na faktuře se mezi stranami ve skutečnosti neuskutečnilo. Cílem fiktivních plnění uvedených na faktuře bylo získat neoprávněné zvýhodnění tím, že nedošlo k použití ustanovení daňových právních předpisů, a vystavitel faktury se vědomě a záměrně vyhnul daňovým povinnostem, o čemž žalobkyně rovněž věděla.
- 13 Plnění sloužilo dvěma účelům: jednak umožnit žalobkyni nákup strojů na tuzemském trhu a získání úvěru a jednak uplatnit nárok na vrácení daně. Navíc vystavitel faktury splnil svou povinnost zaplatit daň pouze částečně. V důsledku toho žalobkyně nemůže uplatnit nárok na odpočet DPH.

### Shrnutí rozhodnutí soudů prvního a druhého stupně

- 14 **Soud prvního stupně** s odkazem na usnesení Soudního dvora ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), konstatoval, že daňový orgán odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH na základě skutečností, které samy o sobě nelze považovat za objektivní skutečnosti, na jejichž základě lze osobě povinné k dani odepřít nárok na odpočet DPH. V projednávané věci nejsou splněny skutkové podmínky pro vyhýbání se daňovým povinnostem a ani se nepodařilo prokázat úmysl snížit daňové zatížení.
- 15 Kromě toho, v souladu s rozsudkem Soudního dvora ze dne 21. února 2006, C-255/02, Halifax a další, není smluvní struktura vytvořená žalobkyní a vystavitelem faktury protiprávní a nebyla určena k získání daňové výhody.
- 16 Podle soudu prvního stupně se plnění uskutečnilo v souladu se smlouvou, a proto data plnění uvedená na faktuře nejsou při neexistenci příčinné souvislosti způsobila založit vyhýbání se daňovým povinnostem. Ceny uvedené na faktuře

nebyly nadhodnocené, protože strany si cenu určují svobodně v rámci svých hospodářských plnění a daňová povinnost musí být splněna na tomto základě.

- 17 **Kúria** (Nejvyšší soud) uvedl, že rozsudek vydaný v prvním stupni má vady v odůvodnění, neboť soud prvního stupně neanalyzoval skutkový stav jako celek. Podle Kúria (Nejvyšší soud) je povinnost vystavit fakturu spojena s uskutečněním plnění, a nikoliv s platební povinností, kterou má pořizovatel zboží. Soud prvního stupně měl vysvětlit, proč může být nárok na odpočet DPH uplatněn před uskutečněním plnění.

### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 18 Podle předkládajícího soudu je položená otázka relevantní a správné použití přímo použitelného unijního práva v projednávané věci není s ohledem na vnitrostátní judikaturu natolik zřejmé, aby vylučovalo jakoukoli důvodnou pochybnost.
- 19 Předkládající soud na základě usnesení Soudního dvora ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), které souvisí s projednávanou věcí, zkoumal, zda skutečnosti, na které se daňový orgán ve svém rozhodnutí odvolává a které žalobkyně zpochybňuje, lze považovat za objektivní, a tedy relevantní, a zda daňový orgán řádně unesl důkazní břemeno, které mu ukládá právní úprava.
- 20 Kromě toho podle rozsudku Kúria (Nejvyšší soud) vydaném ve druhém stupni musí předkládající soud přezkoumat všechny skutkové okolnosti týkající se hospodářského plnění uvedeného na faktuře. V takovém případě by předkládající soud musel rovněž přezkoumat skutkové okolnosti, které nebyly s ohledem na judikaturu Soudního dvora považovány za relevantní.
- 21 Vzhledem k tomu, že i v těch nejzákladnějších otázkách existují mezi vnitrostátními soudy rozdíly, které nevyhnutelně vedou k odlišnému výkladu a přístupu v rámci soudního přezkumu, má to značný dopad na právo stran na spravedlivý proces a účinnou právní ochranu, jakož i na přednost unijního práva a právní jistotu.

### ***K první předběžné otázce***

- 22 Předkládající soud má pochybnosti o tom, zda unijní normotvůrce přijetím směrnice o DPH zamýšlel vyloučit nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH i v případě, že ekonomická činnost uvedená na faktuře byla prokázána a uznána, a zda se jedná o protiprávní daňové zvýhodnění, pokud podniky, které byly zapojeny v dřívější fázi, než ve které byla zapojena žalobkyně, přiznávají DPH a jiné daně, ale odvedly je správci daně pouze částečně nebo opožděně, a že žalobkyně uplatnila svůj nárok na vrácení DPH.
- 23 Za tímto účelem je třeba posoudit, zda lze uvedené prvky považovat za objektivní skutečnosti ve smyslu judikatury Soudního dvora.



- 24 Předkládající soud má pochybnosti o tom, zda skutečnost, že došlo ke změně stran smlouvy o dodání zboží nebo že místo dodání zboží je stanoveno v souladu s běžnou praxí v mezinárodním obchodě, může představovat objektivní důvod pro odepření nároku na vrácení DPH.
- 25 Kromě toho podle předkládajícího soudu na rozdíl od toho, co tvrdí Kúria (Nejvyšší soud), nárok na vrácení DPH není založen na formální správnosti faktury, ale na hospodářském výsledku, a stanovení ceny spadá do sféry smluvní volnosti stran. Kúria (Nejvyšší soud) však v tomto ohledu vyžaduje přezkum a odůvodnění, které jde nad rámec tohoto kritéria.

#### ***Ke druhé předběžné otázce***

- 26 V průběhu řízení dospěl předkládající soud k závěru, že plnění proběhla v souladu s podmínkami smlouvy, a proto chyba ve faktuře nemůže být důvodem pro odepření nároku na vrácení DPH.
- 27 Podle rozhodnutí Kúria (Nejvyšší soud) je však třeba posoudit, jak mohl být nárok na vrácení DPH uplatněn na základě faktury před skutečným plněním, tj. v listopadu 2016.
- 28 Předkládající soud považuje za nezbytné položit otázky týkající se formální chyby na faktuře, jejího dopadu na nárok žalobkyně na vrácení DPH, možnosti její opravy a případné sankce, neboť Kúria (Nejvyšší soud) mu nařídil opakovat řízení.

#### ***Ke třetí předběžné otázce***

- 29 Touto otázkou se předkládající soud táže, zda je v souladu s ustanoveními a základními zásadami unijního práva skutečnost, že hlavním předmětem přezkumu v rámci řízení vedeného daňovým orgánem byla rekonstrukce všech prvků řetězce zavedeného mezi stranami, a skutečnost, že daňový orgán konstatoval protiprávní uplatnění nároku a existenci vyhýbání se daňovým povinnostem na základě skutečností, které podle judikatury Soudního dvora nemohou sloužit jako základ pro odepření odpočtu DPH, což vede k odepření nároku na vrácení DPH.
- 30 Daňový orgán neuvedl pravidlo, které podle něj strany zamýšlely obejít. V projednávané věci má předkládající soud za to, že uplatnění nároku na vrácení DPH samo o sobě nepředstavuje daňový podvod, i když vystavitel faktury neodvede daň v plné výši. Je tedy rovněž nezbytné přezkoumat, zda žalobkyně o této okolnosti věděla nebo měla vědět.
- 31 Vzhledem k tomu, že v otázce oprávněnosti či neoprávněnosti zásahu druhého podniku se daňový orgán neopíral o žádné objektivní skutečnosti, které by Soudní dvůr považoval za přijatelné, má předkládající soud za to, že postup tohoto orgánu je v rozporu s unijním právem s ohledem na zásady daňové neutrality a efektivity.

- 32 Postup žalovaného tak vzbuzuje pochybnosti, že není v souladu s unijním právem, neboť žalovaný opomíjí kritérium vědomosti osoby povinné k dani (tj. že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět o protiprávnosti) a v takovém případě osvobození pořízení uvnitř Unie od DPH bude samo o sobě a automaticky – bez nutnosti prokázat náležitou péči – znamenat obcházení daňových předpisů. Důsledkem výše uvedeného je odepření nároku na odpočet DPH. To vede k tomu, že pokud nejsou analyzovány subjektivní skutečnosti (skutečná vědomost nebo vědomost, která by nutně nastala při vynaložení náležité péče), které vymezil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446), ztrácí nárok na odpočet daně uznáný v člancích 168 a 178 směrnice o DPH a v rozsudcích Soudního dvora smysl.