

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

11. ledna 2024(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/EU – Odepření nároku na odpočet – Povinnosti osoby povinné k dani – Povinnost postupovat s řádnou péčí – Děkazní břemeno – Zásady daňové neutrality a právní jistoty – Přednost unijního práva – Rozpor mezi judikaturou vnitrostátního soudu a unijním právem“

Ve věci C-537/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) ze dne 31. května 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 11. srpna 2022, v řízení

Global Ink Trade Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: A. Arabadžev, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj), P. G. Xuereb, A. Kumin a I. Ziemele, soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za maďarskou vládu: M. Z. Fehér a K. Szíjjártó, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: J. Jokubauskaitė a A. Sipos, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu zásady přednosti unijního práva, jakož i článku 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. vst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) ve světle zásad daňové neutrality a právní jistoty.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Global Ink Trade Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací řízení národní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „daňová správa“) ve věci odmítnutí této správy přiznat nárok na odpot dan z předané hodnoty (DPH) související s pořízením zboží.

Právní rámec

3 Článek 167 směrnice o DPH stanoví, že nárok na odpot dan vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné dan.

4 Článek 168 písm. a) uvedené směrnice zní:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpotíst od daně, kterou je povinná odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

5 Podle čl. 178 písm. a) dané směrnice musí mít osoba povinná k dani pro uplatnění nároku na odpot dan podle čl. 168 písm. a) směrnice fakturu vystavenou v souladu s požadavky stanovenými směrnicí.

6 Článek 273 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 Global Ink Trade se v Maďarsku zabývá velkoobchodní činností. V období od července 2012 do června 2013 tento podnik nakoupil různé kancelářské potřeby. Většina faktur týkajících se těchto nákupů uvádí, že dodavatelem dotčeného zboží byla maďarská společnost Office Builder Kft.

8 Při kontrolách provedených u společnosti Office Builder daňová správa mj. zjistila, že tato nevykonává skutečnou hospodářskou činnost a neplnila daňové povinnosti. Jednatel této společnosti, od března 2013 uvězněný, popřel, že by vystavil jakoukoli fakturu a udržoval jakoukoli korespondenci se společností Global Ink Trade. Mimo to uvedená správa konstatovala, že e-mailová adresa použitá pro komunikaci mezi oběma společnostmi neodpovídá oficiální e-mailové adrese společnosti Office Builder.

9 Daňová správa rovněž vyslechla svědky, kteří potvrdili, že dotčené zboží bylo společností Global Ink Trade dodáno. Jednatel této společnosti sice prohlásil, že obchodní vztah se společností Office Builder navázal na základě její reklamy zveřejněné v místním deníku a po ověření údajů o ní v obchodním rejstříku a osobním setkání s jejím zástupcem, avšak veškerá následná komunikace probíhala prostřednictvím e-mailů.

10 Na základě shromážděných důkazů měla daňová správa za to, že faktury údajně vystavené společností Office Builder a zaslané společností Global Ink Trade nejsou vřehodné, jelikož jednatel první uvedené společnosti výslovně popřel, že by je vystavil. Uvedená správa z toho vyvodila, že k plnění popsaným na těchto fakturách mezi těmito dvěma podniky nedošlo. V důsledku toho se rozhodla odepřít společnosti Global Ink Trade nárok na odpočet DPH uvedené na předemtných fakturách mimo jiné z důvodu, že tato společnost nepostupovala při výkonu své činnosti s požadovanou řádnou péčí, zejména z důvodu, že se dostatečně neinformovala o skutečné identitě svého dodavatele a o jeho dodržování daňových povinností, čímž se provinila pasivním daňovým únikem.

11 Global Ink Trade podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maarsko), který je předkládajícím soudem, při němž tvrdila, že odmítnutí daňové správy přiznat jí nárok na odpočet DPH týkající se dotčených faktur je založeno na neprokázaných skutečnostech a že tato správa nerespektovala skutečnost, že nese důkazní břemeno.

12 V této souvislosti předkládající soud konstatuje, že relevantní ustanovení směrnice o DPH byla v obdobných věcech týkajících se Maarska Soudním dvorem vyložena v usneseních ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, dále jen „usnesení Vikingo Fővállalkozó“) a Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674, dále jen „usnesení Crewprint“). Podle uvedeného soudu přitom Kúria (Nejvyšší soud, Maarsko) nadále uplatňuje svou judikaturu předcházející těmto usnesením, která podle všeho omezuje nárok na odpočet DPH požadavky, které nemají základ ve směrnici o DPH, z důvodu, že uvedená usnesení nemohou obsahovat nové skutečnosti ovlivňující výklad unijního práva.

13 Judikatura Kúria (Nejvyšší soud) zejména vede k tomu, že každé osobě povinné k dani je uloženo provést komplexní a důkladná prověření svých dodavatelů, zejména pokud jde o dodržování jejich povinností souvisejících s daňovými přiznáními a odvodem DPH, třebaže z usnesení Vikingo Fővállalkozó plyne, že tato ověření nemohou být vyžadována od osoby povinné k dani, která uplatňuje svůj nárok na odpočet DPH. Mezi maarskými soudy tedy existuje rozdílný pohled na důsledky, které je třeba z judikatury Soudního dvora vyvodit. V tomto kontextu i daňová správa nadále uplatňuje požadavky neslučitelné s ustanoveními směrnice o DPH, jak jsou vykládána Soudním dvorem. Tyto požadavky jsou mimoto v rozporu s oběžníkem pro osoby povinné k dani zveřejněným touto správou, což je podle předkládajícího soudu v rozporu se zásadou právní jistoty. Mezi uvedené požadavky patří zejména povinnost udržovat osobní styk s každým dodavatelem, jakož i povinnost používat výlučně jejich oficiální e-mailovou adresu.

14 Vzhledem k tomu, že předkládající soud je v zásadě vázán rozsudky Kúria (Nejvyšší soud) a jakékoli právní posouzení odchylující se od uvedených rozsudků, které mají povahu závazného precedentu, je povinen odvodnit, zabývá se tím, zda s ohledem na zásadu přednosti unijního práva musí skutečně odhlédnout od rozsudků Kúria (Nejvyšší soud), které se mu jeví být neslučitelné s ustanoveními směrnice o DPH, jak je vyložil Soudní dvůr v usneseních Vikingo Fővállalkozó a Crewprint.

15 Za těchto podmínek se Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je porušením zásady přednosti unijního a práva na účinnou právní ochranu zaručeného článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie, 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 právní 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 a změnu předchozí vnitrostátní judikatury soudu rozhodujícího v posledním stupni?

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

3) Je s ohledem na článek 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice [o DPH], jakož i na zásady právní jistoty a daňové neutrality možné v rámci obecné povinnosti osoby povinné k dani ověřovat fakturované plnění bez ohledu na provedení a povahu hospodářské transakce uvedené na fakturách po této osobě požadovat, aby jako podmínku nároku na odpočet DPH – pokud v tomto ohledu neexistuje v členském státě žádné právní ustanovení – udržovala osobní kontakt s vystavitelem faktury nebo aby se svým dodavatelem udržovala kontakt pouze prostřednictvím e-mailové adresy oficiálně oznámené úřadům? Lze mít za to, že tyto okolnosti svědčí o objektivně prokázaném nedodržení náležité péče, kterou lze od osoby povinné k dani očekávat, s ohledem na to, že tyto okolnosti ještě v době, kdy tato osoba prováděla příslušná ověření před navázáním obchodního vztahu, neexistovaly, ale jsou to prvky existujícího obchodního vztahu mezi stranami?

4) Jsou právní výklad a praxe, které se vyvinuly v jednom členském státě, a podle kterých je osobě povinné k dani, která má fakturu, jež je v souladu se směrnicí o DPH, odepřen nárok na odpočet DPH s odvodněním, že v rámci obchodního styku nejednala s náležitou péčí, nebo neprokázala jednání, které by umožnilo uinit závěr, že její činnost nebyla omezena pouze na přijímání faktur, které splňují požadované formální náležitosti, přestože osoba povinná k dani přiložila všechny doklady týkající se předmetných plnění a daňová správa odmítla doplňující 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 vzniklou v rámci výkladu těchto ustanovení, která klade důkazní břemeno na daňový orgán?

5) Lze s ohledem na výše uvedené články směrnice o DPH a zásadu právní jistoty považovat zjištění učiněné v souvislosti s náležitou péčí, že vystavitel faktury nevykonával žádnou ekonomickou činnost, za objektivní skutečnost, pokud má daňová správa za to, že nebylo prokázáno skutečné uskutečnění (tedy skutečná existence) hospodářského plnění – které bylo doloženo fakturami, smlouvami a jinými účtními doklady, jakož i korespondencí, a které bylo potvrzeno výpověďmi skladovatele, jakož i prohlášeními ředitele a zaměstnance osoby povinné k dani – a uvedená správa se opírá pouze o prohlášení ředitele dodavatele, který existenci takového plnění popírá, aniž by zohlednila okolnosti, za nichž bylo toto prohlášení učiněno, zájmy jeho autora nebo skutečnost, že podle dokladů založených ve spise a na základě dalších dostupných informací založil společnost autor tohoto prohlášení a jménem společnosti jednal zmocněncem?

6) Musí být ustanovení směrnice o DPH týkající se odpot této daní vykládána v tom smyslu, že v případě, že daňová správa v průběhu daňového řízení zjistí, že zboží uvedené na fakturách pochází z Evropského společenství a že osoba povinná k dani je druhým článkem řetězce [dodávka], je možné mít za to, že nástin modelu, který zohledňuje, že zboží pocházející ze Společenství je osvobozeno od DPH, a že tak nárok na odpot DPH nemá první maarský kupující, ale až druhý člen řetězce, je sám o sobě objektivní skuteností dostačující k prokázání daňového úniku, nebo musí daňový orgán v takovém případě rovněž objektivními skutečnostmi prokázat, který člen nebo členové řetězce se dopustili takového úniku, na základě jakého jednání a zda o něm osoba povinná k dani věděla nebo při vynaložení náležité péče mohla vědět“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

16 Vzhledem k tomu, že předkládající soud se svou první a druhou předběžnou otázkou Soudního dvora dotazuje na výklad zásady jednotnosti unijního práva, jakož i článku 47 Listiny základních práv, je třeba úvodem uvést, že na základě vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení se předkládající soud cítí být vázán rozsudky vyšších vnitrostátních soudů, i když tyto obsahují právní posouzení, která se mu jeví být neslučitelná s unijním právem.

17 Předkládající soud však vztah, který spatřuje mezi článkem 47 Listiny základních práv, který zakotvuje právo na účinnou soudní ochranu, a touto vnitrostátní právní úpravou, nedokládá. Mimo to, jak uvedla Evropská komise ve svém písemném vyjádření, předkládací rozhodnutí nezmiňuje žádnou překážku, která by uvedenému soudu bránila v tom, aby v případě pochybností o slučitelnosti dotčené vnitrostátní judikatury s unijním právem položil Soudnímu dvoru předběžné otázky. Za těchto podmínek je třeba na uvedené otázky odpovědět pouze ve světle zásady jednotnosti unijního práva.

18 Je tak třeba mít za to, že podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, na které je třeba odpovědět společně, je, zda zásada jednotnosti unijního práva musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které právní posouzení provedená vnitrostátním soudem vyššího stupně zavazují vnitrostátní soudy nižšího stupně, které jsou povinny odvodnit jakoukoli odchylku od těchto posouzení, třebaže tyto vnitrostátní soudy nižšího stupně mají s ohledem na výklad ustanovení unijního práva podaný Soudním dvorem za to, že uvedená posouzení nejsou s tímto právem v souladu.

K přípustnosti

19 Maarská vláda tvrdí, že tyto otázky jsou nepřípustné. Předkládající soud se jimi totiž snaží zpochybnit rozhodnutí vydaná Kúria (Nejvyšší soud) ve věcech, ve kterých byla vydána usnesení Vikingo Fővállalkozó a Crewprint, a to z důvodu, že tato rozhodnutí nejsou s těmito usneseními v souladu. Uvedené otázky jsou tak pro účely řešení sporu v původním řízení irelevantní, jelikož tento spor s těmito věcmi nijak nesouvisí.

20 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ovládat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 14. září 2023,

Bezirkshauptmannschaft Feldkirch, C-55/22, EU:C:2023:670, bod 35 a citovaná judikatura).

21 V projednávaném p?ípad? je t?eba uvést, že p?edkládající soud poukazuje na možný rozpor mezi rozhodnutími Kúria (Nejvyšší soud) a usneseními Vikingo F?vállalkozó a Crewprint. Jelikož má p?itom p?edkládající soud za to, že za ú?elem ?ešení sporu v p?vodním ?ízení musí vycházet ze záv?r? vyplývajících z t?chto usnesení, a jelikož je podle vnitrostátní právní úpravy dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení každopádn? vázán rozhodnutími Kúria (Nejvyšší soud), mají položené otázky s p?edm?tem sporu v p?vodním ?ízení souvislost a nejsou hypotetické. Soudní dv?r má krom? toho k dispozici skutkové i právní poznatky nezbytné pro užite?nou odpov?? na n?.

22 První a druhá otázka jsou tudíž p?ípustné.

K v?ci samé

23 Podle ustálené judikatury zásada p?ednosti unijního práva zakotvuje nad?azenost unijního práva nad právem ?lenských stát?. Tato zásada proto všem orgán?m ?lenských stát? ukládá povinnost zajistit plný ú?inek jednotlivých unijních norem, p?i?emž právo ?lenských stát? nem?že narušovat ú?inek p?iznaný t?mto normám na území t?chto stát?. Z toho plyne, že na základ? zásady p?ednosti unijního práva nem?že mít to, že se ?lenský stát dovolává ustanovení vnitrostátního práva, i kdyby byla ústavn?právní povahy, vliv na jednotu a ú?innost unijního práva [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. ?ervna 2023, Komise v. Polsko (Nezávislost a soukromí soudc?), C-204/21, EU:C:2023:442, bod 77, jakož i ze dne 24. ?ervence 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, bod 128 a citovaná judikatura].

24 V této souvislosti je t?eba uvést, že vnitrostátní soud, který využil možnosti, kterou mu p?iznává ?lánek 267 SFEU, je pro ú?ely ?ešení sporu v p?vodním ?ízení vázán výkladem ustanovení unijního práva poskytnutým Soudním dvorem, a musí tedy p?ípadn? odmítnout posouzení vnitrostátního soudu vyššího stupn?, pokud má s ohledem na tento výklad za to, že tato posouzení nejsou v souladu s unijním právem, a v p?ípad? pot?eby upustit od použití vnitrostátního pravidla, které mu ukládá povinnost ?ídit se rozhodnutími tohoto vyššího soudu [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. ?ervence 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, body 132 a 133, jakož i citovaná judikatura].

25 Za t?chto okolností k požadavku na zajišt?ní plného ú?inku unijního práva pat?í i povinnost uvedeného vnitrostátního soudu p?ípadn? zm?nit ustálenou judikaturu, vychází-li z výkladu vnitrostátního práva, který je neslu?itelný s unijním právem (rozsudek ze dne 9. září 2021, Dopravní podnik hl. m. Prahy, C-107/19, EU:C:2021:722, bod 47 a citovaná judikatura).

26 Mimo to, pokud judikatura Soudního dvora již p?inesla jasnou odpov?? na otázku týkající se výkladu unijního práva, musí uvedený vnitrostátní soud u?init vše nezbytné k tomu, aby se tento výklad prosadil (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. b?ezna 2022, Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175, bod 42 a citovaná judikatura).

27 Jak uvedly ma?arská vláda a Komise, v tomto ohledu není d?ležité, zda výklad podaný Soudním dvorem má formu rozsudku, nebo usnesení s od?vodn?ním podle ?láuku 99 jednacího ?ádu. Žádné ustanovení Smluv, statutu Soudního dvora Evropské unie nebo uvedeného jednacího ?ádu totiž v rámci ?ízení o p?edb?žné otázce nezavádí rozlišování mezi rozsudky a usneseními s od?vodn?ním, pokud jde o jejich dosah a ú?inky. Vnitrostátní soud tak nem?že nep?ihlížet k usnesení z d?vodu, že na rozdíl od rozsudku údajn? neobsahuje nové skute?nosti ovliv?ující výklad unijního práva.

28 V projednávaném p?ípad? je tedy p?edkládající soud p?i ?ešení sporu v p?vodním ?ízení vázán výkladem unijního práva poskytnutým Soudním dvorem a bude muset p?ípadn? nep?ihlížet

k posouzení Kúria (Nejvyšší soud) v dřívějších rozhodnutích, která mají podle vnitrostátního práva hodnotu závazného precedentu, pokud bude mít s ohledem na tento výklad za to, že tato posouzení nejsou v souladu s unijním právem.

29 Z informací poskytnutých předkládajícím soudem a maarskou vládou vyplývá, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v předním řízení opravuje uvedený soud k tomu, aby se odchýlil od předchozích rozhodnutí Kúria (Nejvyšší soud), i když mají povahu závazného precedentu, zejména tehdy, bude-li uvedený soud mít za to, že tato rozhodnutí jsou neslučitelná s unijním právem, a jeho posouzení bude v tomto ohledu odvodno. V takovém kontextu se nejeví, že by povinnost odvodní příslušející v tomto ohledu předkládajícímu soudu mohla sama o sobě ohrozit přednost unijního práva, jelikož spis, který má Soudní dvůr k dispozici, neobsahuje nic, co by nasvědčovalo tomu, že by taková povinnost představovala překážku, která by mohla nadměrně ztížit výkon právní uvedeného soudu odchýlit se od předchozích rozhodnutí Kúria (Nejvyšší soud).

30 S ohledem na tyto úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že zásada přednosti unijního práva musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátnímu soudu, který využil možnosti, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, ukládá povinnost nepoužít právní posouzení vnitrostátního soudu vyššího stupně, pokud má s ohledem na výklad ustanovení unijního práva podaný Soudním dvorem ve formě rozsudku nebo usnesení s odvodním ve smyslu článku 99 jeho jedacího řádu za to, že uvedená posouzení nejsou s tímto právem v souladu. Tato zásada však nebrání vnitrostátní právní úpravě, která se omezuje na to, že vnitrostátním soudem nižšího stupně ukládá povinnost odvodnit jakoukoli odchylku od těchto posouzení.

Ke třetí až páté otázce

31 Podstatou třetí až páté otázky předkládajícího soudu, na které je třeba odpovědět společně, je, zda článek 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice o DPH musí být ve světle zásad daňové neutrality a právní jistoty vykládány v tom smyslu, že brání praxi, na jejímž základě daňová správa odepírá osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH související s pořízením zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že fakturám týkajícím se tohoto pořízení nelze důvěřovat z důvodu okolností svědčících o nedostatku řádné péče ze strany uvedené osoby, přičemž tyto okolnosti jsou v zásadě posuzovány s ohledem na oběžník pro osoby povinné k dani zveřejněný touto správou.

32 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočet od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná, i byla zaplacená za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH. Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, nárok na odpočet upravený v článku 167 a následujících směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu této daně a nemůže být v zásadě omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatnění, dodrží požadavky nebo podmínky včnné i formální povahy, které se na tento nárok vztahují (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 31 a citovaná judikatura).

33 Pokud jde o včnné požadavky nebo podmínky nároku na odpočet DPH, z čl. 168 písm. a) směrnice vyplývá, že pro to, aby dotčená osoba mohla uvedeného nároku využít, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu uvedené směrnice a aby na výstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odvodní nároku na odpočet použity touto osobou pro účely svých zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani. Co se týče zpěsobě uplatnění nároku na odpočet DPH, které jsou spojeny s požadavky nebo podmínkami formální povahy, čl. 178 písm. a) uvedené směrnice stanoví, že osoba povinná k dani musí disponovat fakturou vystavenou v souladu se směrnici stanovenými podmínkami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20,

34 Uvedené v?cné podmínky nároku na odpo?et jsou spln?ny pouze tehdy, pokud skute?n? došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se p?edm?tná faktura týká. Soudní dv?r již rozhodl, že ov?žení toho, zda došlo ke zdanitelnému pln?ní, musí být provedeno v souladu s pravidly dokazování podle vnitrostátního práva na základ? celkového posouzení všech d?kaz? a skutkových okolností daného p?ípadu [usnesení ze dne 9. ledna 2023, A. T. S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, bod 46 a citovaná judikatura, jakož i rozsudek ze dne 25. kv?tna 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C?114/22, EU:C:2023:430, bod 36].

35 Nárok na odpo?et nicmén? m?že být osob? povinné k dani odep?en, je-li na základ? objektivních okolností prokázáno, že je uplat?ován podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem. Je totiž t?eba p?ipomenout, že boj proti da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem a p?ípadným zneužitím je jedním z cíl? uznaných a podporovaných sm?rnicí 2006/112 a že Soudní dv?r opakovan? rozhodl, že se právní subjekty nemohou dovolávat unijních právních norem podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem. Proto i když jsou v?cné podmínky nároku na odpo?et spln?ny, p?ísluší vnitrostátním orgán?m a soud?m, aby tento nárok odmítly p?iznat, je-li na základ? objektivních okolností prokázáno, že k uplatn?ní uvedeného nároku došlo podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem [rozsudek ze dne 25. kv?tna 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C?114/22, EU:C:2023:430, body 40 a 41 a citovaná judikatura].

36 Pokud jde o da?ové úniky, podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpo?et dan? musí být odep?en nejen v p?ípad?, kdy se úniku na DPH dopustila samotná osoba povinná k dani, ale taktéž v p?ípad?, kdy se na základ? objektivních skute?ností prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpo?et, v?d?la nebo m?la v?d?t, že se po?ízením tohoto zboží nebo t?chto služeb ú?astní pln?ní, jež je sou?ástí takového úniku [rozsudek ze dne 25. kv?tna 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C?114/22, EU:C:2023:430, bod 42 a citovaná judikatura].

37 Vzhledem k tomu, že odep?ení nároku na odpo?et je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok p?edstavuje, je na orgánech da?ové správy, aby právn? dosta?ujícím zp?sobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základ? kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že v?d?la nebo m?la v?d?t, že pln?ní, jež uplat?uje na podporu svého nároku na odpo?et, je sou?ástí takového úniku. Následn? je na vnitrostátních soudech, aby ov?řily, zda dot?ené orgány da?ové správy existenci takových objektivních okolností prokázaly [rozsudek ze dne 25. kv?tna 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C?114/22, EU:C:2023:430, bod 43 a citovaná judikatura].

38 Vzhledem k tomu, že v tomto ohledu unijní právo nestanoví pravidla pro zp?sob, jakým mají být d?kazy týkající se únik? na DPH provád?ny, musí tyto objektivní okolnosti da?ová správa prokázat v souladu s d?kazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmí narušit ú?innost unijního práva (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 51 a citovaná judikatura).

39 V tomto kontextu ?ádná pé?e požadovaná od osoby povinné k dani a opat?ení, která od ní lze rozumn? vyžadovat, aby se ujistila o tom, že se po?ízením zboží nebo služeb neú?astní pln?ní, které je sou?ástí da?ového úniku, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí na okolnostech daného p?ípadu, a zejména na tom, zda existují náznaky schopné vyvolat v dob? po?ízení u uvedené osoby podez?ení z nesrovnalostí nebo da?ového úniku. Existují-li tak náznaky da?ového úniku, lze od osoby povinné k dani o?ekávat zvýšenou obez?etnost. Nelze však od ní vyžadovat, aby provád?la taková složitá a d?kladná ov?ření, jako jsou ta, k jejichž

provedení má prostředky daňová správa (rozsudek ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 52, a usnesení ze dne 9. ledna 2023, A. T. S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 70).

40 Otázka, zda osoba povinná k dani vynaložila dostatečnou péči, spadá do posouzení skutkových okolností sporu v povodním řízení, a tudíž do výlučné pravomoci vnitrostátních soudů. Uvedeným soudem přísluší posoudit, zda s ohledem na okolnosti projednávaného případu daná osoba vynaložila dostatečnou péči a přijala opatření, která po ní bylo možné za těchto okolností rozumně požadovat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 53 a citovaná judikatura).

41 V tomto ohledu směrnice o DPH v zásadě nebrání tomu, aby členské státy přijaly právní úpravu nebo vydaly oběžník za účelem upesnění míry řádné péče vyžadované od osoby povinné k dani a poskytnutí pokynů daňové správě při tomto posuzování tím, že v tomto ohledu stanoví určitá kritéria. Podle čl. 273 prvního pododstavce uvedené směrnice totiž mohou členské státy uložit i jiné povinnosti než ty, které směrnice stanoví, jestliže je považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

42 Jak však vyplývá z ustálené judikatury, takové opatření nemůže vést k systematickému zpochybňování nároku na odpočet DPH, a tedy neutrality DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 32 a citovaná judikatura). Stejně tak nemůže narušit účinnost unijního práva, pokud jde o provádění důkazů v oblasti úniků na DPH.

43 Totéž opatření tak nemůže zpochybnit povinnost daňových orgánů, připomenutou v bodě 37 tohoto rozsudku, právně dostačujícím způsobem prokázat objektivní skutečnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že v důvodu nebo měla v důvětu, že dotčené plnění je součástí takového úniku. Stejně tak v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 39 tohoto rozsudku nemůže vést k tomu, že by tato osoba musela nést břemeno složitého a důkladného prověření svého dodavatele.

44 Pokud proto daňová správa vychází zejména z nesrovnalostí, ke kterým došlo na straně vystavitele faktury, nemůže posouzení důkazů vést k tomu, že by uvedená osoba povinná k dani, která je příjemcem této faktury, byla nepřímě nucena provádět u svého smluvního partnera ověření, která jí v zásadě nepřísluší (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 16. května 2013, Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, bod 27 a citovaná judikatura).

45 A konečně zavedení takového opatření, jako je opatření uvedené v bodě 41 tohoto rozsudku, musí být v souladu se zásadou právní jistoty. V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury musí být zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty dodržovány unijními orgány, avšak také členskými státy při výkonu pravomocí, které jim byly svěřeny unijními směrnicemi (rozsudek ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 33 a citovaná judikatura).

46 Jak Soudní dvůr již nesetnkrát rozhodl, plyne z toho zejména to, že unijní právní předpisy musí být určité a jejich uplatnění pro procesní subjekty předvídatelné, přičemž tento požadavek právní jistoty je zvlášť přísný v případě právní úpravy, která může mít finanční důsledky, tak aby bylo dotčeným osobám umožněno přesně se seznámit s rozsahem povinností, které jim tato úprava ukládá. Stejně tak v oblastech, na které se vztahuje unijní právo, musí být právní předpisy členských států formulovány jednoznačným způsobem, který umožní dotčeným osobám seznámit se jasně a přesně se svými právy a povinnostmi a vnitrostátním soudem zajistit jejich dodržování (rozsudek ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, body 34 a 35, jakož i citovaná judikatura).

47 V projednávaném p?ípád? z informací poskytnutých p?edkládajícím soudem vyplývá, že společnosti Global Ink Trade byl odep?en nárok na odpo?et DPH související s po?ízením zboží, které jí bylo dodáno, z d?vodu, že fakturám týkajícím se tohoto zboží nelze d?v??ovat, zejména z d?vodu nejistoty ohledn? skute?né totožnosti dodavatele zboží. V této souvislosti se jeví, že se da?ová správa dovolávala rovnž toho, že jednatel společnosti, která uvedené faktury vystavila, nesplnil své povinnosti týkající se p?iznání a zaplacení DPH, o ?emž Global Ink Trade údajn? musela v?d?t. Da?ová správa m?la v tomto ohledu za to, že se Global Ink Trade dopustila pasivního da?ového úniku.

48 Jak vyplývá z judikatury p?ipomenuté v bodech 37 a 40 tohoto rozsudku, p?ísluší p?edkládajícímu soudu, aby ov??il, zda da?ová správa právn? dosta?ujícím zp?sobem prokázala objektivní skute?nosti umož?ující dosp?t k záv?ru, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že v?d?la nebo m?la v?d?t, že doty?né pln?ní je sou?ástí takového úniku, jakož i aby posoudil, zda s ohledem na okolnosti projednávaného p?ípadu uvedená osoba vynaložila dostate?nou pé?i a p?ijala opatření, která po ní bylo možné za t?chto okolností rozumn? požadovat.

49 Od takové osoby povinné k dani lze sice p?i existenci náznak? úniku na DPH o?ekávat zvýšenou pé?i, na p?edkládajícímu soudu však je, aby ov??il, zda požadavky da?ové správy nemají za následek, že by této osob? bylo uloženo provést komplexní a d?kladná prov??ení svého dodavatele, a byly by tak na ni fakticky p?eneseny kontrolní úkony, které má vykonávat uvedená správa, ve smyslu judikatury p?ipomenuté v bodech 39 a 44 tohoto rozsudku.

50 Zejména je t?eba p?ipomenout, že uvedená da?ová správa nemže obecn? vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpo?et DPH, ov??ovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je tento nárok uplat?ován, splnil své povinnosti ohledn? podání da?ového p?iznání a úhrady DPH (v tomto smyslu viz usnesení Vikingo F?vállalkozó, bod 56 a citovaná judikatura).

51 A kone?n?, pokud jde o zásadu právní jistoty, p?edkládajícímu soudu ješt? p?ísluší p?ezkoumat, zda da?ová správa dodržela uvedenou zásadu p?i výkonu pravomocí, které jsou jí sv??eny. V této souvislosti p?ísluší uvedenému soudu zkoumat, zda obžník pro osoby povinné k dani zve?ejn?ný uvedenou správou a použitelný na skutkové okolnosti dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení byl formulován jednozna?ným zp?sobem, zda jeho použití bylo pro procesní subjekty p?edvídatelné ve smyslu judikatury p?ipomenuté v bodech 45 a 46 tohoto rozsudku a zda požadavky uplatn?né touto správou nebyly s tímto obžníkem v rozporu.

52 V d?sledku toho je t?eba na t?etí až pátou otázku odpov?d?t, že ?lánek 167, ?l. 168 písm. a) a ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH musí být ve sv?tle zásad da?ové neutrality a právní jistoty vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi, na jejímž základ? da?ová správa odepírá osob? povinné k dani nárok na odpo?et DPH související s po?ízením zboží, které jí bylo dodáno, z d?vodu, že fakturám týkajícím se t?chto po?ízení nelze d?v??ovat z d?vodu okolností sv?dčících o nedostatku ?ádné pé?e ze strany uvedené osoby, p?i?emž tyto okolnosti jsou v zásad? posuzovány s ohledem na obžník pro osoby povinné k dani zve?ejn?ný touto správou, pokud

– tato praxe a tento obžník nezpochyb?ují povinnost uvedené správy právn? dosta?ujícím zp?sobem prokázat objektivní skute?nosti, na základ? kterých se lze domnívat, že se uvedená osoba dopustila úniku na DPH nebo že v?d?la nebo m?la v?d?t, že dot?ené pln?ní je sou?ástí takového úniku,

- uvedená praxe a uvedený oběžník neukládají těžší osobě povinné k dani nést buďemeno složitěho a dkladněho provování dodavatele,
- požadavky uplatované uvedenou správou jsou v souladu s požadavky stanovenými oběžníkem a
- zveřejněný oběžník pro osoby povinné k dani byl formulován jednoznačným způsobem a jeho použití bylo pro procesní subjekty předvídatelné.

K šesté otázce

53 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby se daňová správa v případě, že hodlá osobě povinné k dani odepsat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že se tato osoba podílela na kolotočovém podvodu v oblasti DPH, omezila na prokázání, že toto plnění je součástí kruhového fakturačního řetězce, avšak neidentifikovala by všechny účastníky tohoto podvodu a jejich příslušná jednání.

54 Z judikatury připomenuté v bodech 35 až 38 tohoto rozsudku vyplývá, že daňová správa, která hodlá osobě povinné k dani odepsat nárok na odpočet, musí právně dostatečným způsobem v souladu s pravidly dokazování stanovenými vnitrostátním právem, aniž naruší užitečný úinek unijního práva, prokázat objektivní skutečnosti prokazující samotnou existenci úniku na DPH i objektivní skutečnosti prokazující, že se uvedená osoba tohoto úniku dopustila, nebo alespoň v důsledku toho, že pořízení zboží nebo služeb, jež uplatňuje na podporu tohoto nároku, je součástí uvedeného úniku.

55 Tento požadavek prokázání bez ohledu na druh zkoumaného podvodu nebo jednání zakazuje použití předpokladu nebo domněnky, které by tím, že obrátí důkazní buďemeno, vedly k porušení základní zásady společného systému DPH, již představuje nárok na odpočet, a tudíž k narušení účinnosti unijního práva (rozsudek ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 34).

56 Existence kruhového fakturačního řetězce sice představuje závažnou indicii nasvědčující existenci daňového úniku, kterou je třeba zohlednit v rámci celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu, v důsledku výše uvedeného však nelze připustit, aby se daňová správa za účelem prokázání existence kolotočového podvodu mohla omezit na prokázání, že dotčené plnění je součástí takového fakturačního řetězce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 35).

57 Daňové správy přísluší, aby přesně určila skutečnosti zakládající daňový únik a předložila důkaz o podvodném jednání a dále aby prokázala, že se osoba povinná k dani na tomto úniku aktivně podílela nebo alespoň v důsledku toho, že pořízení zboží nebo služeb, jež uplatňuje na podporu tohoto nároku, je součástí uvedeného úniku. Nicméně prokázání existence daňového úniku a účasti osoby povinné k dani na tomto úniku nutně nevyžaduje identifikaci všech účastníků tohoto úniku a jejich příslušných jednání. Vnitrostátním soudem přísluší ověřit, zda toto prokázání ze strany daňových orgánů je právně dostatečné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 36).

58 Na šestou otázku je v důsledku toho třeba odpovědět tak, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že

- brání tomu, aby se daňová správa v případě, že hodlá osobě povinné k dani odepsat nárok

na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že se tato osoba podílela na kolotočovém podvodu v oblasti DPH, omezila na prokázání, že toto plnění je součástí kruhového fakturačního řetězce,

– uvedené správní přísluší, aby přesně určila skutečnosti zakládající daňový únik a předložila důkaz o podvodném jednání a dále prokázala, že se osoba povinná k dani na tomto úniku aktivně podílela, nebo alespoň věděla či měla vědět, že pořízení zboží nebo služeb, jež uplatňuje na podporu tohoto nároku, je součástí uvedeného úniku, což nutně nevyžaduje identifikaci všech účastníků tohoto úniku a jejich příslušných jednání.

K nákladům řízení

59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Zásada přednosti unijního práva musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátnímu soudu, který využil možnosti, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, ukládá povinnost nepoužít právní posouzení vnitrostátního soudu vyššího stupně, pokud má s ohledem na výklad ustanovení unijního práva podaný Soudním dvorem ve formě rozsudku nebo usnesení s odvodněním ve smyslu článku 99 jeho jednacího řádu za to, že uvedená posouzení nejsou s tímto právem v souladu. Tato zásada však nebrání vnitrostátní právní úpravě, která se omezuje na to, že vnitrostátním soudem nižšího stupně ukládá povinnost odvodnit jakoukoli odchylku od těchto posouzení.

2) 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 musí být ve světle zásad daňové neutrality a právní jistoty vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi, na jejímž základě daňová správa odepírá osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) související s pořízením zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že fakturám týkajícím se těchto pořízení nelze důvěřovat na základě okolností svědčících o nedostatku řádné péče ze strany uvedené osoby, přičemž tyto okolnosti jsou v zásadě posuzovány s ohledem na oběžník pro osoby povinné k dani zveřejněný touto správou, pokud

– tato praxe a tento oběžník nezpochybují povinnost uvedené správy právně dostatečným způsobem prokázat objektivní skutečnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se uvedená osoba dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že dotčené plnění je součástí takového úniku,

– uvedená praxe a uvedený oběžník neukládají těžce osobě povinné k dani nést břemeno složitého a dlekladného prověrování dodavatele,

– požadavky uplatňované uvedenou správou jsou v souladu s požadavky stanovenými oběžníkem a

– zveřejněný oběžník pro osoby povinné k dani byl formulován jednoznačným způsobem a jeho použití bylo pro procesní subjekty předvídatelné.

3) Směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že

– brání tomu, aby se daňová správa v případě, že hodlá osobě povinné k dani odepřít nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že se tato osoba podílela na kolotočovém podvodu v oblasti DPH, omezila na prokázání, že toto plnění je součástí

kruhového fakturačního zce,

– uvedené správě přísluší, aby přesně určila skutečnosti zakládající daňový únik a předložila důkaz o podvodném jednání a dále prokázala, že se osoba povinná k dani na tomto úniku aktivně podílela, nebo alespoň věděla či měla vědět, že pořízení zboží nebo služeb, jež uplatňuje na podporu tohoto nároku, je součástí uvedeného úniku, což nutně nevyžaduje identifikaci všech účastníků tohoto úniku a jejich příslušných jednání.

Podpisy

* Jednací jazyk: maďarština.