



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

11. ledna 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/EU – Odepření nároku na odpočet – Povinnosti osoby povinné k dani – Povinnost postupovat s řádnou péčí – Důkazní 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 věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: maďarština.

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 daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 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 ředitelství národní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „daňová správa“) ve věci odmítnutí této správy přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) související s pořízeními zboží.

Právní rámec

- 3 Článek 167 směrnice o DPH stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.
- 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, odpočíst od daně, kterou je povinna 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 odpočet daně 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 společnosti 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 společnosti Global Ink Trade nejsou věrohodné, jelikož jednatel prvně uvedené společnosti výslovně popřel, že by je vystavil. Uvedená správa z toho vyvodila, že k plněním popsáním na těchto fakturách mezi těmito dvěma podniky nedošlo. V důsledku toho se rozhodla odeprít společnosti Global Ink Trade nárok na odpočet DPH uvedené na předmětných 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, Maďarsko), který je předkládajícím soudem, přičemž 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 Maďarska 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, Maďarsko) 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 maďarskými 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 odchylovající se od uvedených rozsudků, které mají povahu závazného precedentu, je povinen odůvodnit, 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 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 a 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 [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 odůvodněním, že v rámci obchodního styku nejednala s náležitou péčí, neboť neprokázala jednání, které by umožnilo učinit 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 předmětných 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 účetními 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 zmocněnec?
- 6) Musí být ustanovení směrnice o DPH týkající se odpočtu této daně vykládána v tom smyslu, že v případě, že daňová správa v průběhu daňového řízení zjistí, že zboží uvedené na fakturách pochází z[Evropského s]polečenství a že osoba povinná k dani je druhým článkem řetězce [dodávek], je možné mít za to, že nástin modelu, který zohledňuje, že zboží pocházející ze Společenství je osvobozeno od DPH, a že tak nárok na odpočet DPH nemá první maďarský kupující, ale až druhý člen řetězce, je sám o sobě objektivní skutečností 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 přednosti 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 přednosti 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 přednosti 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 odůvodnit 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 Maďarská vláda tvrdí, že tyto otázky jsou nepřipustné. 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 ověřovat, 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 případě je třeba uvést, že předkládající soud poukazuje na možný rozpor mezi rozhodnutími Kúria (Nejvyšší soud) a usneseními Vikingo Fővállalkozó a Crewprint. Jelikož má přitom předkládající soud za to, že za účelem řešení sporu v původním řízení musí vycházet ze závěrů vyplývajících z těchto usnesení, a jelikož je podle vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení každopádně vázán rozhodnutími Kúria (Nejvyšší soud), mají položené otázky s předmětem sporu v původním řízení souvislost a nejsou hypotetické. Soudní dvůr má kromě toho k dispozici skutkové i právní poznatky nezbytné pro užitečnou odpověď na ně.
- 22 První a druhá otázka jsou tudíž přípustné.

K věci samé

- 23 Podle ustálené judikatury zásada přednosti unijního práva zakotvuje nadřazenost unijního práva nad právem členských států. Tato zásada proto všem orgánům členských států ukládá povinnost zajistit plný účinek jednotlivých unijních norem, přičemž právo členských států nemůže narušovat účinek přiznaný těmito normám na území těchto států. Z toho plyne, že na základě zásady přednosti unijního práva nemůže mít to, že se členský stát dovolává ustanovení vnitrostátního práva, i kdyby byla ústavněprávní povahy, vliv na jednotu a účinnost unijního práva [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. června 2023, Komise v. Polsko (Nezávislost a soukromí soudců), C-204/21, EU:C:2023:442, bod 77, jakož i ze dne 24. července 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, bod 128 a citovaná judikatura].
- 24 V této souvislosti je třeba uvést, že vnitrostátní soud, který využil možnosti, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, je pro účely řešení sporu v původním řízení vázán výkladem ustanovení unijního práva poskytnutým Soudním dvorem, a musí tedy případně odmítnout posouzení vnitrostátního soudu vyššího stupně, pokud má s ohledem na tento výklad za to, že tato posouzení nejsou v souladu s unijním právem, a v případě potřeby upustit od použití vnitrostátního pravidla, které mu ukládá povinnost řídit se rozhodnutími tohoto vyššího soudu [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. července 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, body 132 a 133, jakož i citovaná judikatura].

- 25 Za těchto okolností k požadavku na zajištění plného účinku unijního práva patří i povinnost uvedeného vnitrostátního soudu případně změnit ustálenou judikaturu, vychází-li z výkladu vnitrostátního práva, který je neslučitelný 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 přinesla jasnou odpověď na otázku týkající se výkladu unijního práva, musí uvedený vnitrostátní soud učinit vše nezbytné k tomu, aby se tento výklad prosadil (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2022, Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175, bod 42 a citovaná judikatura).
- 27 Jak uvedly maďarská vláda a Komise, v tomto ohledu není důležité, zda výklad podaný Soudním dvorem má formu rozsudku, nebo usnesení s odůvodněním podle článku 99 jednacího řádu. Žádné ustanovení Smluv, statutu Soudního dvora Evropské unie nebo uvedeného jednacího řádu totiž v rámci řízení o předběžné otázce nezavádí rozlišování mezi rozsudky a usneseními s odůvodněním, pokud jde o jejich dosah a účinky. Vnitrostátní soud tak nemůže nepřihlížet k usnesení z důvodu, že na rozdíl od rozsudku údajně neobsahuje nové skutečnosti ovlivňující výklad unijního práva.
- 28 V projednávaném případě je tedy předkládající soud při řešení sporu v původním řízení vázán výkladem unijního práva poskytnutým Soudním dvorem a bude muset případně nepřihlížet k posouzením 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 maďarskou vládou vyplývá, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení opravňuje 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 odůvodněno. V takovém kontextu se nejeví, že by povinnost odůvodnění 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 oprávnění 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 odůvodněním 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 soudům nižšího stupně ukládá povinnost odůvodnit 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 odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či 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 věcné 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 věcné požadavky nebo podmínky nároku na odpočet DPH, z čl. 168 písm. a) směrnice vyplývá, že pro to, aby dotyčná 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 odůvodnění 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 způsobů 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 směrnicí stanovenými podmínkami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatura).
- 34 Uvedené věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká. Soudní dvůr již rozhodl, že ověření toho, zda došlo ke zdanitelnému plnění, musí být provedeno v souladu s pravidly dokazování podle vnitrostátního práva na základě celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu [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. května 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 36].
- 35 Nárok na odpočet nicméně může být osobě povinné k dani odepřen, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je totiž třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je jedním z cílů uznaných a podporovaných směrnicí 2006/112 a že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou dovolávat unijních právních norem podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Proto i když jsou věcné podmínky nároku na odpočet splněny, přísluší vnitrostátním orgánům a soudům, aby tento nárok odmítly přiznat, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění uvedeného nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem [rozsudek ze dne 25. května 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 daňové úniky, podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpočet daně musí být odepřen nejen v případě, kdy se úniku na DPH dopustila samotná osoba povinná k dani, ale taktéž v případě, kdy se na základě objektivních skutečností prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo měla vědět, že se

pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastní plnění, jež je součástí takového úniku [rozsudek ze dne 25. května 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 odepření nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na orgánech daňové správy, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku. Následně je na vnitrostátních soudech, aby ověřily, zda dotčené orgány daňové správy existenci takových objektivních okolností prokázaly [rozsudek ze dne 25. května 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 způsob, jakým mají být důkazy týkající se úniků na DPH prováděny, musí tyto objektivní okolnosti daňová správa prokázat v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmí narušit účinnost 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 řádná péče požadovaná od osoby povinné k dani a opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby se ujistila o tom, že se pořízením zboží nebo služeb neúčastní plnění, které je součástí daňového úniku, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí na okolnostech daného případu, a zejména na tom, zda existují náznaky schopné vyvolat v době pořízení u uvedené osoby podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku. Existují-li tak náznaky daňového úniku, lze od osoby povinné k dani očekávat zvýšenou obezřetnost. Nelze však od ní vyžadovat, aby prováděla taková složitá a důkladná ověření, 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 původním řízení, a tudíž do výlučné pravomoci vnitrostátních soudů. Uvedeným soudům 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 upřesnění 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 věděla nebo měla vědět, 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 prověřování 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 nepřímo nucena provádět u svého smluvního partnera ověřování, 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 směrnici (rozsudek ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 33 a citovaná judikatura).
- 46 Jak Soudní dvůr již nescetněkrát 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 zvláště 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 umožňuje dotčeným osobám seznámit se jasně a přesně se svými právy a povinnostmi a vnitrostátním soudům zajistit jejich dodržování (rozsudek ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, body 34 a 35, jakož i citovaná judikatura).
- 47 V projednávaném případě z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že společnosti Global Ink Trade byl odepřen nárok na odpočet DPH související s pořízením zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že fakturám týkajícím se tohoto zboží nelze důvěřovat, zejména z důvodu nejistoty ohledně skutečné totožnosti dodavatele zboží. V této souvislosti se jeví, že se daňová správa dovolávala rovněž toho, že jednatel společnosti, která uvedené faktury vystavila, nesplnil své povinnosti týkající se přiznání a zaplacení DPH, o čemž Global Ink Trade údajně musela vědět. Daňová správa měla v tomto ohledu za to, že se Global Ink Trade dopustila pasivního daňového úniku.
- 48 Jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 37 a 40 tohoto rozsudku, přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda daňová správa právně dostačujícím způsobem prokázala objektivní skutečnosti umožňující dospět k závěru, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že dotyčné plnění je součástí takového úniku, jakož i aby posoudil, zda s ohledem na okolnosti projednávaného případu uvedená osoba vynaložila dostatečnou péči a přijala opatření, která po ní bylo možné za těchto okolností rozumně požadovat.

- 49 Od takové osoby povinné k dani lze sice při existenci náznaků úniku na DPH očekávat zvýšenou péči, na předkládajícím soudu však je, aby ověřil, zda požadavky daňové správy nemají za následek, že by této osobě bylo uloženo provést komplexní a důkladná prověření svého dodavatele, a byly by tak na ni fakticky přeneseny kontrolní úkony, které má vykonávat uvedená správa, ve smyslu judikatury připomenuté v bodech 39 a 44 tohoto rozsudku.
- 50 Zejména je třeba připomenout, že uvedená daňová správa nemůže obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je tento nárok uplatňován, splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH (v tomto smyslu viz usnesení Vikingo Fővállalkozó, bod 56 a citovaná judikatura).
- 51 A konečně, pokud jde o zásadu právní jistoty, předkládajícímu soudu ještě přísluší přezkoumat, zda daňová správa dodržela uvedenou zásadu při výkonu pravomocí, které jsou jí svěřeny. V této souvislosti přísluší uvedenému soudu zkoumat, zda oběžník pro osoby povinné k dani zveřejněný uvedenou správou a použitelný na skutkové okolnosti dotčené ve věci v původním řízení byl formulován jednoznačným způsobem, zda jeho použití bylo pro procesní subjekty předvídatelné ve smyslu judikatury připomenuté v bodech 45 a 46 tohoto rozsudku a zda požadavky uplatněné touto správou nebyly s tímto oběžníkem v rozporu.
- 52 V důsledku toho je třeba na třetí až pátou otázku odpovědět, že 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 nebrání 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 těchto 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, pokud
- tato praxe a tento oběžník nezpochybňují povinnost uvedené správy právně dostačujícím 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 též osobě povinné k dani nést břemeno složitého a důkladného prověřování 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.

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 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 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 odepřít nárok na odpočet, musí právně dostačujícím způsobem v souladu s pravidly dokazování stanovenými vnitrostátním právem, aniž naruší užitečný účinek unijního práva, prokázat objektivní skutečnosti prokazující samotnou existenci úniku na DPH i objektivní skutečnosti prokazující, že se uvedená osoba tohoto úniku dopustila, nebo alespoň věděla či měla vědět, 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 předpokladů nebo domněnek, které by tím, že obrátí důkazní břemeno, 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 správě 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 věděla či měla vědět, 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 soudům přísluší ověřit, zda toto prokázání ze strany daňových orgánů je právně dostačující (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 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 řetězce,
 - 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.

K nákladům řízení

- 59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 odůvodněním 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 soudům nižšího stupně ukládá povinnost odůvodnit 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 nezpochybňují povinnost uvedené správy právně dostačujícím 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 téže osobě povinné k dani nést břemeno složitého a důkladného prověřování 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 odeprít 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 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