



## Zbierka súdnych rozhodnutí

UZNESENIE SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 9. januára 2023\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 99 rokovacieho poriadku – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 167, 168 a 178 – Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – Podvod – Dôkaz – Povinnosť obozretnosti zdaniteľnej osoby – Zohľadnenie porušenia vnútroštátnych predpisov upravujúcich poskytovanie predmetných služieb“

Vo veci C-289/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) z 28. februára 2022 a doručený Súdnemu dvoru 3. mája 2022, ktorý súvisí s konaním:

**A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt., „f.a.“**, v likvidácii,

proti

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis (spravodajca) a Z. Csehi,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že v súlade s článkom 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora rozhodne odôvodneným uznesením,

vydal toto

\* Jazyk konania: maďarčina.

## Uznesenie

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 167, článku 168 písm. a) a článku 178 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v spojení so zásadami daňovej neutrality, proporcionality a právnej istoty, ako aj s článkom 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt. „f.a.“, v likvidácii (ďalej len „A.T.S. 2003“), a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko, ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“) vo veci výšky dane z pridanej hodnoty (DPH) týkajúcej sa faktúr zaplatených v období od 1. januára 2009 do 30. septembra 2013.

### Právny rámec

#### Právo Únie

- 3 Vzhľadom na rozhodnú dobu z hľadiska skutkových okolností vo veci samej treba poznamenať, že na niektoré z týchto skutkových okolností sa uplatňuje *ratione temporis* smernica 2006/112, zmenená a doplnená smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1), uplatniteľná od 1. januára 2013. Keďže však zmeny vykonané touto poslednou uvedenou smernicou nie sú priamo relevantné pre prejednávajúcu vec, sú uvedené len ustanovenia smernice 2006/112 v jej pôvodnom znení.
- 4 Článok 167 smernice 2006/112 stanovuje, že právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.
- 5 Článok 168 tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

  - a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou

...“
- 6 Podľa článku 178 tejto smernice:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

  - a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240;

...“

## ***Maďarské právo***

- 7 Ustanovenie § 1 zákona adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, ktorým sa stanovuje daňový poriadok) (*Magyar Közlöny* 2003/131, ďalej len „daňový poriadok“) v odseku 7 stanovuje:

„Zmluvy, transakcie a iné podobné úkony sa majú kvalifikovať podľa ich skutočného obsahu. Zmluvy alebo akékoľvek iné právne úkony, ktoré nie sú platné, sú z daňového hľadiska relevantné, pokiaľ možno preukázať ich hospodársky výsledok.“

- 8 Ustanovenie § 2 daňového poriadku vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Práva v rámci právnych vzťahov týkajúcich sa daní sa uplatňujú v súlade s ich cieľom. Za uplatňovanie práv v súlade s ich cieľom nemožno v zmysle daňovej právnej úpravy považovať uzatváranie zmlúv alebo uskutočnenie iných transakcií, ktorých zámerom je obchádzanie ustanovení daňovej právnej úpravy.“

- 9 Podľa § 97 ods. 4 a 6 tohto poriadku:

„4. V priebehu kontroly má daňový orgán povinnosť zistiť a preukázať skutkové okolnosti okrem prípadu, keď podľa zákona nesie dôkazné bremeno zdaniteľná osoba.

...

6. Pri zisťovaní skutkového stavu má daňový orgán povinnosť objasniť aj skutkový stav svedčiaci v prospech zdaniteľnej osoby. Skutočnosť alebo okolnosť, ktorá nebola preukázaná, nemožno – s výnimkou postupu určenia výšky dane – zohľadniť v neprospech zdaniteľnej osoby.“

- 10 Ustanovenie § 119 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) (*Magyar Közlöny* 2007/155) vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Pokiaľ zákon nestanovuje inak, právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď sa má určiť splatná daň zodpovedajúca dani vyčíslenej na vstupe (§ 120).“

- 11 Ustanovenie § 120 písm. a) tohto zákona stanovuje:

„Pokiaľ zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká, používa, prípadne inak využíva, tovary alebo služby na účely zdaniteľných dodaní tovarov a poskytnutí služieb, je táto zdaniteľná osoba oprávnená od dane, ktorú je povinná zaplatiť, odpočítať:

- a) daň, ktorá jej je fakturovaná inou zdaniteľnou osobou, vrátane akejkoľvek osoby alebo subjektu podliehajúcich zjednodušenej dani zo spoločností, pri nadobudnutí tovarov alebo použití služieb.“

12 Ustanovenie § 127 ods. 1 tohto zákona spresňuje:

„Uplatnenie práva na odpočítanie je viazané na hmotnoprávnu podmienku, že zdaniteľná osoba osobne disponuje:

a) v prípade uvedenom v § 120 písm. a) faktúrou vyhotovenou na jej meno preukazujúcou uskutočnenie plnenia;

...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

- 13 Spoločnosť A.T.S. 2003 poskytovala v období od 1. januára 2009 do 30. septembra 2013 služby ochrany majetku a upratovania. Tieto služby vykonávali jej zamestnanci, ako aj subdodávatelia a pracovníci, ktorí boli k dispozícii prostredníctvom spoločnosti požičiavajúcej pracovníkov iným subjektom. Táto posledná uvedená spoločnosť sa potom stala subdodávateľom spoločnosti A.T.S. 2003 a na tento účel si sama požičala pracovníkov.
- 14 Daňový orgán zistil, že A.T.S. 2003 dlhovala 141 457 000 maďarských forintov (HUF) (približne 345 155 eur) na DPH, dani z príjmu fyzických osôb, príspevkoch na sociálne zabezpečenie a iných príspevkoch za obdobie od decembra 2010 do septembra 2013. Okrem toho jej uložil daňovú pokutu a úroky z omeškania.
- 15 Pokiaľ ide o odpočítateľnú DPH, daňový orgán zistil, že A.T.S. 2003 bola stíhaná za trestný čin daňového podvodu, keďže vyšetrovanie, ktoré vykonalo riaditeľstvo trestných vecí tohto daňového orgánu, odhalilo existenciu fiktívneho fakturačného reťazca, ako aj využívanie spoločností požičiavajúcej pracovníkov, ktoré nevykonávali žiadnu skutočnú hospodársku činnosť a nespĺňali podmienky stanovené vnútroštátnymi právnymi predpismi na vykonávanie tejto činnosti. Na základe údajov a informácií získaných počas tohto vyšetrovania sa tento daňový orgán domnieval, že A.T.S. 2003 nielenže nekonala s potrebnou obozretnosťou, ale prispela aj k zavedeniu umelo vytvoreného reťazca služieb tým, že uzavrela najmä zmluvy o požičiavaní pracovníkov so spoločnosťami, ktoré nemali potrebné prostriedky na vykonávanie dohodnutých služieb alebo ktoré nevykonávali žiadnu skutočnú hospodársku činnosť. Ten istý daňový orgán sa domnieval, že za týchto podmienok faktúry týchto spoločností neboli riadne vystavené.
- 16 Na základe odvolania proti rozhodnutiu daňového orgánu riaditeľstvo pre opravné prostriedky toto rozhodnutie potvrdilo, pokiaľ ide o DPH. A.T.S. 2003 následne podala žalobu na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), na vnútroštátny súd, pred ktorým spochybnila skutočnosti, ktoré jej boli vytýkané, a v podstate tvrdila, že preukázala všetku obozretnosť, ktorú od nej bolo možné rozumne očakávať, na účely overenia, či sporné faktúry neboli spojené s podvodom.
- 17 Vnútroštátny súd uvádza, že Súdny dvor už vyložil ustanovenia smernice 2006/112 v mnohých veciach týkajúcich sa Maďarska, najmä vo veciach, ktoré viedli k vydaniu uznesení z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), a z 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, neuvyverejnené, EU:C:2020:674), a vysvetľuje, že stále pretrvávajú rozdiely medzi riešeniami prijatými vnútroštátnymi súdmi týkajúcimi sa výkladu a uplatňovania práva Únie, ako aj výkladu rozhodnutí Súdneho dvora vo veci dôkazného bremena zdaniteľnej osoby,

resp. daňového orgánu. Vzhľadom na túto situáciu sa vnútroštátny súd domnieva, že na to, aby mohol vykonať preskúmanie v prejednávanej veci, potrebuje od Súdneho dvora usmernenie, ako by sa mali hodnotiť dôkazy predložené daňovým orgánom.

- 18 Vnútroštátny súd uvádza, že v konaní vo veci samej je potrebné posúdiť, či okolnosti, na ktoré sa odvoláva riaditeľstvo pre opravné prostriedky, a to skutočnosť, že subjekty zapojené do dodávateľského reťazca na vstupe nemajú vlastných zamestnancov a nesplnili si svoje daňové povinnosti, možno považovať za objektívne skutočnosti odôvodňujúce odmietnutie práva na odpočítanie dane, hoci Súdny dvor už rozhodol, že takéto okolnosti samy osebe nepredstavujú takéto objektívne skutočnosti.
- 19 Tento súd spresňuje, že musí presnejšie posúdiť, či daňový orgán mohol na základe tých istých okolností konštatovať, že faktúry neboli vierohodné, a teda že došlo k podvodu, keďže A.T.S. 2003 využila možnosť, ktorú jej poskytuje vnútroštátna právna úprava, nezamestnávať zamestnancov a využívať požičaných pracovníkov a subdodávky a vecné aj formálne podmienky pre vznik nároku na odpočítanie boli splnené.
- 20 Vnútroštátny súd sa najmä pýta, či skutočnosť, že daňový orgán neuznáva ani existenciu zmluvy uzavretej medzi zdaniteľnou osobou a vystaviteľom faktúry, ani reálnosť poskytnutia služieb, ktoré sú predmetom tejto faktúry, pričom zdaniteľnej osobe ukladá povinnosť vykonať kontrolu nielen jej bezprostredného partnera, ale aj všetkých subjektov v dodávateľskom reťazci, najmä pokiaľ ide o zákonnosť ich činnosti, nepredstavuje rozšírenie povinnosti obozretnosti, ktorú musí zdaniteľná osoba podľa judikatúry Súdneho dvora vynaložiť na to, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uvádza ako základ práva na odpočítanie, nie je súčasťou podvodu v oblasti DPH.
- 21 Keďže vnútroštátny súd má pochybnosti o tom, že požiadavka takýchto overení je v súlade so zásadami daňovej neutrality a proporcionality, presnejšie sa pýta, či okolnosť, že zdaniteľná osoba konštatuje, že hospodárske subjekty zapojené na vstupe v reťazci služieb porušili pravidlá upravujúce poskytovanie predmetných služieb, bez toho, aby toto porušenie malo vplyv na ich poskytovanie, môže viesť k záveru, že táto zdaniteľná osoba sa zúčastnila na podvode v oblasti DPH a k odopretiu práva na odpočítanie.
- 22 Podľa tohto súdu je problematický postup daňového orgánu spočívajúci v spochybňovaní racionality obchodných rozhodnutí zdaniteľných osôb bez zohľadnenia ich zmluvnej slobody a osobitej povahy hospodárskeho života. V tejto súvislosti pochybuje, že uplatnenie práva na odpočítanie dane možno považovať za nezlučiteľné s jeho účelom, a teda za podvod, ak ho zdaniteľná osoba uplatní v rámci systému, ktorý jej umožňuje znížiť jej náklady, vrátane nákladov na DPH.
- 23 Podľa vnútroštátneho súdu sa vynára aj otázka, či vzhľadom na to, že reťazové podvody sú v oblasti požičiavania pracovníkov rozšírené, je daňový orgán povinný v každom prípade spresniť znaky daňového podvodu a preukázať, že k nemu došlo.
- 24 Za týchto okolností Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť) rozhodol prerušiť konanie a o predložiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 167, článok 168 písm. a) a článok 178 písm. a) smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že ak daňové orgány u ktoréhokoľvek člena dodávateľského reťazca zistia, že došlo k porušeniu osobitnej právnej úpravy týkajúcej sa plnení prevzatých na základe zmluvy uzavretej so zdaniteľnou osobou alebo dohôd uzavretých medzi členmi reťazca, alebo

k porušeniu ktorejkoľvek inej právnej úpravy, takéto porušenie samo osebe predstavuje objektívnu skutočnosť postačujúcu na preukázanie existencie daňového podvodu, hoci je činnosť členov reťazca zo všetkých hľadísk v súlade s právom, alebo má daňový orgán aj v tomto prípade konkretizovať, v čom spočíva daňový podvod, ako aj to, ktorý z členov reťazca a ako sa tohto podvodu dopustil? Má daňový orgán za týchto okolností v prípade zistenia, že došlo k nesplneniu povinnosti, skúmať príčinnú súvislosť medzi nesplnením povinností stanovených právnymi predpismi upravujúcimi ekonomickú činnosť, a právom zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane, a tak len v prípade preukázania takejto súvislosti môže zdaniteľnej osobe odoprieť právo na odpočítanie DPH?

2. Možno vzhľadom na vyššie uvedené články smernice [2006/112], ako aj na právo na spravodlivý proces zakotvené v článku 47 [Charty] ako všeobecnú zásadu práva a na základnú zásadu proporcionality a právnej istoty požadovať od zdaniteľnej osoby, aby v rámci svojej všeobecnej kontroly overila, či si predchádzajúci členovia reťazca splnili povinnosti stanovené osobitnou právnou úpravou upravujúcou poskytovanie fakturovaných plnení a podmienky na výkon činnosti v súlade s právom? V prípade, že odpoveď je kladná, ide o nepretržitú povinnosť zdaniteľnej osoby, pokiaľ trvá právny vzťah, prípadne ako často si ju má plniť?
3. Má sa článok 167, článok 168 písm. a) a článok 178 písm. a) smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že ak zdaniteľná osoba zistí, že niektorý z predchádzajúcich členov reťazca si nesplnil svoje povinnosti, zdaniteľná osoba si nesmie uplatniť svoje právo na odpočítanie dane, ktorá je jej fakturovaná, inak by sa žiadosť o odpočítanie dane DPH kvalifikovala ako daňový podvod?
4. Majú sa vyššie uvedené články smernice [2006/112] v spojení so zásadou právnej istoty a daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že daňový orgán pri skúmaní a kvalifikovaní podvodnej povahy reťazca, ako aj pri určení relevantných skutočností a posudzovaní dôkazov slúžiacich na podloženie tejto povahy, musí zohľadniť ustanovenia osobitnej právnej úpravy týkajúce sa fakturovaných plnení, najmä pravidlá upravujúce práva a povinnosti strán?
5. Je v súlade s uvedenými článkami smernice [2006/112], ako aj s právom na spravodlivý proces zakotveným v článku 47 Charty ako všeobecnej zásady práva a so základnou zásadou právnej istoty prax daňových orgánov, kde po overení práva na odpočítanie dane na základe hospodárskeho plnenia pri poskytovaní služieb môže byť skutočná existencia tohto plnenia, ktorá je doložená faktúrami, zmluvami a inými účtovnými dokladmi, vyvrátená na základe zistení kontrolného orgánu získaných počas kontroly, ako aj na základe svedeckých výpovedí agentúrnych pracovníkov v odpovedi na otázku, čo si myslia o svojom pracovnoprávnom vzťahu, ako ho kvalifikujú z právneho hľadiska a kto podľa nich vykonáva funkciu zamestnávateľa?
6. Je zlučiteľná s uvedenými článkami smernice a v súlade s právom na spravodlivý proces zakotveným v článku 47 Charty ako všeobecnou zásadou práva a so základnou zásadou právnej istoty prax daňových orgánov, kde je rozhodnutie zdaniteľnej osoby vykonávať svoju ekonomickú činnosť spôsobom, ktorý jej umožní čo najviac znížiť náklady, kvalifikované ako zneužitie práva a na tomto základe daňový orgán využije svoje právo prekvalifikovať zmluvy tak, že vytvorí zmluvu medzi stranami, ktoré predtým v zmluvnom zväzku neboli?“

## O prejudiciálnych otázkach

- 25 Podľa článku 99 rokovacieho poriadku, ak možno odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku jednoznačne vyvodiť z judikatúry alebo ak odpoveď na takúto otázku nevyvoláva žiadne dôvodné pochybnosti, Súdny dvor môže na návrh sudcu spravodajcu po vypočutí generálneho advokáta kedykoľvek rozhodnúť formou odôvodneného uznesenia.
- 26 V tomto prípade možno odpovede na otázky položené vnútroštátnym súdom jasne vyvodiť z judikatúry.
- 27 Je pravda, že vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania poukazuje na pretrvávajúce rozdiely, ktoré existujú medzi riešeniami prijatými vnútroštátnymi súdmi týkajúcimi sa výkladu a uplatňovania práva Únie, ako aj výkladu rozhodnutí vydaných Súdny dvorom v súvislosti s dôkazným bremenom o existencii podvodu v oblasti DPH a účasti zdaniteľnej osoby na takomto podvode, ktorá musí byť preukázaná, aby jej bolo odopreté právo na odpočítanie DPH na vstupe. V tejto súvislosti najmä uvádza, že rozhodnutia, ktoré vydal v nadväznosti na uznesenia z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), a z 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, neuvverejnené, EU:C:2020:674), zrušil Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko), a domnieva sa, že z dôvodu rozdielnych výkladov tohto posledného uvedeného uznesenia musí formulovať svoje prejudiciálne otázky konkrétnejšie, pokiaľ ide o posúdenie dôkazov, na ktoré sa odvoláva daňový orgán, aby sa obmedzila možnosť rozdielneho výkladu.
- 28 Treba však konštatovať, že vnútroštátny súd tieto rozdiely výkladu práva Únie alebo rozhodnutí Súdneho dvora, na ktoré sa odvoláva, nijako nespresňuje, a z jeho vyjadrenia vyplýva, že tieto rozdiely sa zrejme týkajú skôr hodnotenia dôkazov za konkrétnych okolností.
- 29 Za týchto podmienok treba pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ, ktoré sa zakladá na jasnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom, má výlučne vnútroštátny súd právomoc zistiť a posúdiť skutkový stav veci. Súdny dvor nemá právomoc uplatňovať právne predpisy na určitú situáciu, keďže článok 267 ZFEÚ oprávňuje Súdny dvor iba na to, aby sa vyjadril k výkladu Zmlúv a aktov prijatých inštitúciami Únie (rozsudok zo 16. júna 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, bod 37 a citovaná judikatúra).
- 30 V tejto súvislosti sa v bodoch 8 a 11 odporúčaní pre vnútroštátne súdy pri podávaní návrhov na začatie prejudiciálneho konania (Ú. v. EÚ C 380, 2019, s. 1) pripomína, že návrh na začatie prejudiciálneho konania sa nemôže týkať skutkových otázok vznesených v rámci sporu vo veci samej a že samotný Súdny dvor na tento spor neuplatňuje právo Únie.
- 31 Navyše Súdny dvor môže v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ a v duchu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky údaje, ktoré považuje za nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. júla 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, bod 30, a z 10. februára 2022, HR Rail, C-485/20, EU:C:2022:85, bod 46).
- 32 V oblasti DPH teda v prípade, že sa zdaniteľnej osobe odmietne právo na odpočítanie dane z dôvodu existencie podvodu, prináleží vnútroštátnym súdom overiť, či daňové úrady z právneho hľadiska dostatočne preukázali, že nastali objektívne skutočnosti, na základe ktorých je možné domnievať sa, že sa táto zdaniteľná osoba dopustila podvodu alebo že vedela alebo mala vedieť, že konanie, na ktoré odkazuje na podporu svojho práva na odpočítanie, je súčasťou takéhoto

podvodu (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fóvállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 57, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 50 a citovanú judikatúru).

- 33 V tejto súvislosti Súdny dvor pri výklade smernice 2006/112 už mnohokrát pripomenul zásady, ktoré z nej vyplývajú, pokiaľ ide o dôkazné bremeno, a poskytol informácie na posúdenie relevantnosti určitých skutkových okolností. Súdny dvor tak okrem iného urobil v uzneseniach z 3. septembra 2020, Vikingo Fóvállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), a z 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, neuvverejnené, EU:C:2020:674), ako aj v rozsudku z 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950), v odpovedi na otázky vnútroštátneho súdu, ktoré sú veľmi podobné otázkam položeným vnútroštátnym súdom v prejednávanej veci.
- 34 Súdny dvor preto konštatuje, že tento súd už pred podaním svojho návrhu na začatie prejudiciálneho konania disponoval výkladovými prvkami a veľkou časťou informácií, ktoré mu mali umožniť vyriešiť spor vo veci samej. Vo zvyšnej časti sa Súdny dvor domnieva, že požadované informácie neponechávajú priestor na žiadne dôvodné pochybnosti.
- 35 V dôsledku toho je potrebné v prejednávanej veci uplatniť článok 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.
- 36 Okrem toho, keďže vnútroštátny súd neuviedol dôvody, pre ktoré žiada Súdny dvor o výklad článku 47 Charty a zásady právnej istoty, druhá, štvrtá, piata a šiesta otázka v tomto ohľade nespĺňajú požiadavky článku 94 rokovacieho poriadku, a teda sú neprípustné v rozsahu, v akom sa týkajú tohto ustanovenia Charty alebo tejto zásady.

### ***O šiestej otázke***

- 37 Svojou šiestou otázkou, ktorú je vhodné preskúmať ako prvú, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi spočívajúcej v tom, že voľba zdaniteľnej osoby vykonávať hospodársku činnosť formou, ktorá jej umožňuje znížiť jej ekonomické náklady, sa kvalifikuje ako „výkon práva, ktorý nie je v súlade s účelom tohto práva“, a z tohto dôvodu sa tejto zdaniteľnej osobe odmietne právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.
- 38 V tejto súvislosti, keďže vnútroštátny súd vo svojom návrhu uviedol možnosť zneužitia práva s cieľom vysvetliť hypotézu uvedenú v jeho otázke, treba pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným touto smernicou a že zásada zákazu zneužitia práva, ktorá sa uplatňuje v oblasti DPH, vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 70 a 71, ako aj zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35).
- 39 Preukázanie zneužívajúceho konania v oblasti DPH však vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice 2006/112 a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných



plnení je získať takúto daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75, ako aj zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 36).

- 40 Pokiaľ ide o otázku, či je hlavným cieľom konania iba získanie takejto daňovej výhody, treba pripomenúť, že v oblasti DPH Súdny dvor už rozhodol, že keď má zdaniteľná osoba možnosť výberu medzi dvoma plneniami, nemá povinnosť vybrať si to, ktoré zahŕňa platbu najvyššieho DPH, ale má naopak právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzila svoj daňový dlh. Zdaniteľné osoby tak majú v zásade slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73, ako aj zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42).
- 41 V dôsledku toho, ako Súdny dvor opätovne pripomenul v bode 41 uznesenia z 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, neuvverejnené, EU:C:2020:674), zásada zákazu zneužívajúcich praktík zakazuje len čisto umelé dohody zbavené ekonomickej reality, uskutočnené výlučne s cieľom získať daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112.
- 42 Vzhľadom na tieto úvahy treba na šiestu otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, ktorá spočíva v tom, že voľba zdaniteľnej osoby vykonávať hospodársku činnosť formou, ktorá jej umožňuje znížiť jej ekonomické náklady, sa kvalifikuje ako „výkon práva, ktorý nie je v súlade s účelom tohto práva“ a že sa zdaniteľnej osobe z tohto dôvodu odmietne priznať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak sa nepreukáže, že ide o čisto umelú dohodu, ktorá je zbavená ekonomickej reality a ktorá sa uskutočňuje výlučne alebo aspoň s podstatným cieľom získať daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi tejto smernice.

### ***O piatej otázke***

- 43 Vzhľadom na skutočnosti uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania treba konštatovať, že svojou piatou otázkou, ktorú treba preskúmať ako druhú, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby daňový orgán odmietol priznať zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH súvisiacej s poskytnutím služieb, na základe zistení vyplývajúcich z výpovedí, na základe ktorých tento orgán spochybnil existenciu tohto poskytnutia služieb alebo sa domnieval, že bolo súčasťou podvodu v oblasti DPH.
- 44 Je potrebné pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením vecných aj formálnych požiadaviek alebo podmienok.
- 45 Pokiaľ ide o vecné požiadavky alebo podmienky, z článku 168 písm. a) tejto smernice vyplýva, že na to, aby bolo možné využiť uvedené právo, je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a jednak aby tovar alebo služby, ktoré sa uvádzajú ako základ práva na odpočítanie DPH, boli použité zdaniteľnou osobou na účely jej vlastných zdaniteľných plnení a aby tento tovar dodala alebo tieto služby poskytla iná zdaniteľná osoba.
- 46 Táto druhá požiadavka alebo hmotnoprávna podmienka, ktorej podlieha právo na odpočítanie, je splnená len vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Súdny dvor už rozhodol, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového

- posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci (uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 46 a citovaná judikatúra).
- 47 Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám alebo podmienkam formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice 2006/112 stanovuje, že zdaniteľná osoba musí byť držiteľom faktúry vypracovanej v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 43 a citovaná judikatúra).
- 48 Súdny dvor tiež spresnil, pokiaľ ide o dôkazné bremeno, že je úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa požiadavky stanovené na jeho priznanie. Zdaniteľná osoba je teda povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 38 a 39, ako aj citovaná judikatúra).
- 49 Okrem toho Súdny dvor viackrát konštatoval, že skutočnosť, že predmetné plnenie nebolo konkrétne poskytnuté dodávateľom uvedeným na faktúrach, najmä z dôvodu, že posledný uvedený nedisponoval potrebným personálom, materiálom a majetkom, však nepostačuje na vylúčenie práva na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 47 a citovanú judikatúru).
- 50 Z tohto vyplýva, ako uvádza vnútroštátny súd, že ak sa poskytovanie služieb, o ktoré ide v konaní vo veci samej, skutočne uskutočnilo a A.T.S. 2003 ich použila na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií, nemožno jej v zásade zamietnuť právo na odpočítanie dane (pozri analogicky uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 49 a citovanú judikatúru).
- 51 Aj keď sú však vecné podmienky práva na odpočítanie dane splnené, vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží nepriznať právo na odpočítanie dane, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 54 a 55, ako aj z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45 a citovanú judikatúru).
- 52 Pokiaľ ide o podvod, podľa ustálenej judikatúry sa právo na odpočítanie dane odoprie nielen vtedy, ak sa podvodu v oblasti DPH dopustila samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, keď sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb, ktoré slúžia ako základ pre vznik práva na odpočítanie dane, sa podieľala na plnení, ktoré je súčasťou takého podvodu zo strany dodávateľa alebo iného subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe vstupuje do reťazca dodaní alebo poskytovaní služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 48, ako aj citovanú judikatúru).

- 53 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, keďže odopretie práva na odpočítanie dane predstavuje výnimku z uplatnenia základnej zásady, ktorú toto právo predstavuje, daňovým orgánom prináleží z právneho hľadiska dostatočne preukázať objektívne skutočnosti, na základe ktorých je možné dospieť k záveru, že sa zdaniteľná osoba dopustila podvodu na DPH alebo že vedela alebo mala vedieť, že plnenie, ktoré uvádza ako základ práva na odpočítanie dane, je súčasťou takého podvodu. Vnútroštátnym súdom ďalej prináleží overiť, či dotknuté daňové orgány preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 50 a citovaná judikatúra).
- 54 Keďže právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobov vykonávania dôkazov v oblasti podvodu na DPH, daňový orgán musí tieto objektívne skutočnosti preukázať v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom. Tieto pravidlá však nesmú ohroziť účinnosť práva Únie (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 51 a citovaná judikatúra).
- 55 Z judikatúry pripomenutej v bodoch 52 až 54 tohto uznesenia vyplýva, že priznanie práva na odpočítanie možno tejto zdaniteľnej osobe odoprieť len vtedy, ak sa po celkovom posúdení všetkých skutočností a skutkových okolností prejednávanej veci vykonaného v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými podľa vnútroštátneho práva preukáže, že táto osoba sa dopustila podvodu na DPH, alebo vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie bolo súčasťou takého podvodu. Toto právo možno odoprieť len vtedy, ak tieto skutkové okolnosti boli z právneho hľadiska dostatočne preukázané inak než na základe domnienok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 52 a citovanú judikatúru).
- 56 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že daňový orgán sa domnieval, že A.T.S. 2003 a iné hospodárske subjekty vytvorili fiktívny reťazec fakturácie prostredníctvom falošného požičiavania pracovníkov a falošných subdodávateľských faktúr s cieľom znížiť okrem iného svoje povinnosti v oblasti DPH. Tento orgán konštatoval, že z výpovedí podozrivých osôb vypočutých v rámci trestného vyšetrovania, ako aj požičaných pracovníkov vyplýva, že dotknuté spoločnosti požičiavajúce pracovníkov nevykonávali žiadnu skutočnú hospodársku činnosť. Ak sú preukázané takéto skutočnosti, ktoré predstavujú podvod, v súlade s pravidlami dokazovania podľa vnútroštátneho práva, môžu odôvodniť zamietnutie práva na odpočítanie DPH.
- 57 Naproti tomu skutočnosť, že sa reťazec transakcií vedúcich k poskytnutiu týchto služieb z ekonomického hľadiska nejaví ako racionálny alebo primerane odôvodnený, nemožno považovať za takú, že je sama osebe daňovým podvodom (pozri v tomto zmysle uznesenia z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 63, a z 3. septembra 2020, Crewprint, C-611/19, neuvyverejnené, EU:C:2020:674, bod 42).
- 58 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na piatu otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby daňový orgán odmietol zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH v súvislosti s poskytnutím služieb na základe zistení vyplývajúcich zo svedeckých výpovedí, na základe ktorých tento daňový orgán spochybnil existenciu tohto poskytnutia služieb alebo sa domnieval, že bolo súčasťou podvodu v oblasti DPH, ak v prvom prípade zdaniteľná osoba nepreukáže, že k poskytnutiu služieb skutočne došlo, alebo ak v druhom prípade tento daňový orgán v súlade s pravidlami dokazovania podľa vnútroštátneho

práva preukáže, že táto zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu v oblasti DPH alebo že vedela alebo musela vedieť, že plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane, je súčasťou takéhoto podvodu.

### *O prvej a štvrtej otázke*

- 59 Svojou prvou a štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne a ako tretie v poradí, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby daňový orgán odmietol priznať zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane, keď považoval za dostatočný dôkaz o existencii podvodu na DPH skutočnosť, že táto zdaniteľná osoba alebo iné hospodárske subjekty, ktoré boli zapojené v reťazci plnení na vstupe, porušili vnútroštátne predpisy upravujúce poskytovanie predmetných služieb bez toho, aby sa preukázala súvislosť medzi týmto porušením a právom na odpočítanie DPH.
- 60 V tejto súvislosti sa tento súd v podstate pýta aj na to, či je povinnosťou daňového orgánu určiť znaky podvodu a identifikovať subjekty, ktoré sa zúčastnili na tomto podvode, a ich príslušné konanie.
- 61 Treba poznamenať, že porušenie vnútroštátnych predpisov upravujúcich poskytovanie predmetných služieb zdaniteľnou osobou alebo iným subjektom v dodávateľskom reťazci samo osebe nepredstavuje dôkaz, že zdaniteľná osoba bola pôvodcom podvodu na DPH alebo sa na ňom zúčastnila. Takéto porušenie však môže v závislosti od skutkových okolností prípadu predstavovať jeden z viacerých znakov existencie podvodu na DPH, ako aj dôkaz, ktorý možno v rámci celkového posúdenia týchto okolností použiť na preukázanie, že zdaniteľná osoba bola pôvodcom podvodu alebo sa na ňom aktívne zúčastnila, alebo na preukázanie, že zdaniteľná osoba vedela alebo musela vedieť, že plnenie, ktoré uvádza ako základ práva na odpočítanie, je súčasťou tohto podvodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. októbra 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, bod 41, a z 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 58).
- 62 Okrem toho prináleží daňovému orgánu, na ktorom spočíva dôkazné bremeno, aby určil znaky podvodu na DPH, predložil dôkazy o podvodnom konaní a preukázal, že zdaniteľná osoba je pôvodcom tohto podvodu alebo sa na ňom aktívne podieľala, alebo vedela alebo musela vedieť, že plnenie, ktoré uvádza ako základ práva na odpočítanie, bolo súčasťou tohto podvodu. Táto požiadavka však nemusí nevyhnutne znamenať identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa zúčastnili na tomto podvode, a ich príslušných konaní. Vnútroštátnym súdom prináleží overiť, či daňové orgány predložili tento dôkaz z právneho hľadiska dostatočne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 36).
- 63 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na prvú a štvrtú otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:
- bráni tomu, aby daňový orgán odmietol zdaniteľnej osobe uplatniť právo na odpočítanie dane z dôvodu, že považoval za dostatočný dôkaz o existencii podvodu na DPH skutočnosť, že táto zdaniteľná osoba alebo iné subjekty zapojené v reťazci plnení na vstupe porušili vnútroštátne predpisy upravujúce poskytovanie predmetných služieb, bez toho, aby bola preukázaná existencia súvislosti medzi týmto porušením a právom na odpočítanie DPH,
  - takéto porušenie však môže v závislosti od skutkových okolností daného prípadu predstavovať jeden z viacerých znakov existencie takéhoto podvodu, ako aj dôkaz, ktorý možno použiť v rámci celkového posúdenia všetkých týchto okolností na preukázanie toho, že zdaniteľná osoba je jeho pôvodcom alebo sa ho zúčastnila, alebo na preukázanie toho, že táto zdaniteľná

osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou tohto daňového podvodu,

- daňovému orgánu prináleží určiť skutočnosti zakladajúce podvod na DPH, preukázať podvodné konanie a preukázať, že zdaniteľná osoba je pôvodcom tohto podvodu alebo sa na ňom aktívne zúčastnila, alebo že vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou tohto podvodu,
- táto požiadavka nemusí nevyhnutne znamenať identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa zúčastnili na podvode, ako aj ich príslušných konaní.

### ***O druhej a tretej otázke***

- 64 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne a na záver, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 v spojení so zásadou proporcionality vykladať v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe prináleží overiť, či poskytovateľ a ostatné subjekty zapojené do reťazca služieb na vstupe dodržali vnútroštátnu právnu úpravu upravujúcu poskytovanie dotknutých služieb, ako aj ostatné vnútroštátne predpisy, ktoré sa vzťahujú na ich činnosť.
- 65 Z judikatúry uvedenej v bode 52 tohto uznesenia vyplýva, že právo na odpočítanie dane sa musí zamietnuť, ak sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané tovary alebo poskytnuté služby, na základe ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane, vedela alebo musela vedieť, že sa nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb zúčastňovala na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný subjekt zapojený na vstupe alebo na výstupe v reťazci dodávok alebo služieb.
- 66 Súdny dvor už pri viacerých príležitostiach rozhodol, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať, aby sa uistil, že transakcia, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode a že určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 54 a 59; ako aj z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 52, a uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 28).
- 67 Súdny dvor spresnil, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezrovnalosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60; uznesenia z 3. septembra 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 55, a zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 29).
- 68 Daňový orgán však nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 51).

- 69 Konkrétne Súdny dvor už rozhodol, že daňový orgán vo všeobecnosti nemôže od zdaniteľnej osoby, ktorá chce uplatniť právo na odpočítanie DPH, vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon tohto práva, má postavenie zdaniteľnej osoby, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi [rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EÚ:C:2012:373, bod 61, ako aj zo 4. júna 2020, C.F. (Daňová kontrola), C-430/19, EÚ:C:2020:429, bod 47].
- 70 Z toho vyplýva, že náležitá obozretnosť vyžadovaná od zdaniteľnej osoby a opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že sa svojím nadobudnutím nezúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil subjekt na vstupe, závisia od skutkových okolností, a najmä od toho, či existujú alebo neexistujú indície, ktoré zdaniteľnej osobe v čase nadobudnutia, ktoré uskutočňuje, umožňujú mať podozrenie o existencii nezrovnalostí alebo podvodu. V prípade existencie indícií o podvode možno od zdaniteľnej osoby očakávať zvýšenú obozretnosť. Nie je však od nej možné vyžadovať, aby vykonala komplexné a hĺbkové preskúmania, ako sú tie, na ktorých vykonanie má prostriedky daňový orgán (rozsudok z 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EÚ:C:2022:950, bod 52).
- 71 Pokiaľ ide o dodržiavanie vnútroštátnych predpisov upravujúcich poskytovanie predmetných služieb, treba uviesť, že ako vyplýva z bodu 61 tohto uznesenia, porušenie týchto predpisov môže v závislosti od skutkových okolností prípadu predstavovať jeden z viacerých znakov existencie podvodu na DPH, ako aj dôkaz, ktorý možno v rámci celkového posúdenia týchto okolností použiť na preukázanie, že zdaniteľná osoba bola pôvodcom podvodu alebo sa na ňom aktívne zúčastnila, alebo na preukázanie, že zdaniteľná osoba vedela alebo musela vedieť, že plnenie zakladajúce právo na odpočítanie je súčasťou tohto podvodu. To isté platí pre porušenie iných vnútroštátnych predpisov, ktoré sa vzťahujú na výkon činnosti dodávateľa a iných hospodárskych subjektov zapojených do reťazca služieb na vstupe.
- 72 Zo všetkých uvedených skutočností vyplýva, že od zdaniteľnej osoby, ktorá chce uplatniť právo na odpočítanie DPH, nemožno požadovať, aby v čase nadobudnutia alebo neskôr overila, či dodávateľ a ostatné subjekty zapojené do reťazca plnení na vstupe dodržali vnútroštátne predpisy upravujúce predmetné poskytovanie služieb a ostatné vnútroštátne predpisy, ktoré sa vzťahujú na ich činnosť. Ak však existujú náznaky porušenia týchto pravidiel, ktoré môžu u zdaniteľnej osoby v čase nadobudnutia, ktoré uskutočňuje, vyvolať podozrenie, že došlo k nezrovnalostiam alebo podvodu, možno od tejto zdaniteľnej osoby požadovať, aby vynaložila väčšiu obozretnosť a prijala také opatrenia, ktoré možno od nej odôvodnene očakávať, aby sa uistila, že sa týmto nadobudnutím nezúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH.
- 73 V dôsledku toho treba na druhú a tretiu otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112 v spojení so zásadou proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že v zásade neprináleží zdaniteľnej osobe, ktorá chce uplatniť právo na odpočítanie DPH, overovať, či dodávateľ a ostatné subjekty zapojené do reťazca plnení na vstupe dodržali vnútroštátne právne predpisy týkajúce sa poskytovania predmetných služieb a ostatné vnútroštátne právne predpisy, ktoré sa vzťahujú na ich činnosť. Ak však existujú náznaky porušenia týchto pravidiel, ktoré môžu u zdaniteľnej osoby v čase nadobudnutia, ktoré uskutočňuje, vyvolať podozrenie, že došlo k nezrovnalostiam alebo podvodu, možno od tejto zdaniteľnej osoby požadovať, aby vynaložila väčšiu obozretnosť a prijala také opatrenia, ktoré možno od nej odôvodnene očakávať, aby sa uistila, že sa týmto nadobudnutím nezúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH.

## O trovách

- 74 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

### 1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni vnútroštátnej praxi, ktorá spočíva v tom, že voľba zdaniteľnej osoby vykonávať hospodársku činnosť formou, ktorá jej umožňuje znížiť jej ekonomické náklady, sa kvalifikuje ako „výkon práva, ktorý nie je v súlade s účelom tohto práva“ a že sa zdaniteľnej osobe z tohto dôvodu odmietne priznať právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, ak sa nepreukáže, že ide o čisto umelú dohodu, ktorá je zbavená ekonomickej reality a ktorá sa uskutočňuje výlučne alebo aspoň s podstatným cieľom získať daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi tejto smernice.

### 2. Smernica 2006/112

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni tomu, aby daňový orgán odmietol zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) v súvislosti s poskytnutím služieb na základe zistení vyplývajúcich zo svedeckých výpovedí, na základe ktorých tento daňový orgán spochybnil existenciu tohto poskytnutia služieb alebo sa domnieval, že bolo súčasťou podvodu v oblasti DPH, ak v prvom prípade zdaniteľná osoba nepreukáže, že k poskytnutiu služieb skutočne došlo, alebo ak v druhom prípade tento daňový orgán v súlade s pravidlami dokazovania podľa vnútroštátneho práva preukáže, že táto zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu v oblasti DPH alebo že vedela alebo musela vedieť, že plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane, je súčasťou takéhoto podvodu.

### 3. Smernica 2006/112

sa má vykladať v tom zmysle, že:

- bráni tomu, aby daňový orgán odmietol zdaniteľnej osobe uplatniť právo na odpočítanie dane z dôvodu, že považoval za dostatočný dôkaz o existencii podvodu na dani z pridanej hodnoty (DPH) skutočnosť, že táto zdaniteľná osoba alebo iné subjekty zapojené v reťazci plnení na vstupe porušili vnútroštátne predpisy upravujúce poskytovanie predmetných služieb, bez toho, aby bola preukázaná existencia súvislosti medzi týmto porušením a právom na odpočítanie DPH,
- takéto porušenie však môže v závislosti od skutkových okolností daného prípadu predstavovať jeden z viacerých znakov existencie takéhoto podvodu, ako aj dôkaz,

ktorý možno použiť v rámci celkového posúdenia všetkých týchto okolností na preukázanie toho, že zdaniteľná osoba je jeho pôvodcom alebo sa ho zúčastnila, alebo na preukázanie toho, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou tohto daňového podvodu,

- daňovému orgánu prináleží určiť skutočnosti zakladajúce podvod na DPH, preukázať podvodné konanie a preukázať, že zdaniteľná osoba je pôvodcom tohto podvodu alebo sa na ňom aktívne zúčastnila, alebo že vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou tohto podvodu,
- táto požiadavka nemusí nevyhnutne znamenať identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa zúčastnili na podvode, ako aj ich príslušných konaní.

#### 4. Smernica 2006/112 v spojení so zásadou proporcionality

sa má vykladať v tom zmysle, že:

- v zásade neprináleží zdaniteľnej osobe, ktorá chce uplatniť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH), overovať, či dodávateľ a ostatné subjekty zapojené do reťazca plnení na vstupe dodržali vnútroštátne právne predpisy týkajúce sa poskytovania predmetných služieb a ostatné vnútroštátne právne predpisy, ktoré sa vzťahujú na ich činnosť.
- Ak však existujú náznaky porušenia týchto pravidiel, ktoré môžu u zdaniteľnej osoby v čase nadobudnutia, ktoré uskutočňuje, vyvolať podozrenie, že došlo k nezrovnalostiam alebo podvodu, možno od tejto zdaniteľnej osoby požadovať, aby vynaložila väčšiu obozretnosť a prijala také opatrenia, ktoré možno od nej odôvodnene očakávať, aby sa uistila, že sa týmto nadobudnutím nezúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH.

Podpisy