



Zbierka súdnych rozhodnutí

UZNESENIE SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 3. septembra 2020 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 168, 178, 220 a 226 – Zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality – Právo na odpočítanie DPH – Nepriznanie práva – Podmienky uskutočnenia dodania tovaru – Podvod – Dôkaz – Sankcia – Článok 47 Charty základných práv Európskej únie – Právo na účinný prostriedok nápravy“

Vo veci C-610/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko) z 5. júla 2019 a doručený Súdnemu dvoru 13. augusta 2019, v konaní:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory I. Jarukaitis (spravodajca), sudcovia E. Juhász a M. Ilešič,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré preložili:

- maďarská vláda, v zastúpení M. Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a Zs. Teleki, splnomocnené zástupkyne,

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

vydal toto

* Jazyk konania: maďarčina.

Uznesenie

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 168 písm. a), článku 178 písm. a), článku 220 bodu 1) a článku 226 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, efektivity a proporcionality, ako aj článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Vikingo Fővállalkozó Kft. (ďalej len „spoločnosť Vikingo“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo Štátnej finančnej a daňovej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) vo veci práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe na základe dvoch faktúr za nadobudnutie strojov.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Vzhľadom na rozhodnú dobu z hľadiska skutkových okolností sporu vo veci samej treba poznamenať, že sa na niektoré z týchto skutkových okolností uplatňuje *ratione temporis* smernica 2006/112 v znení smernice Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1), uplatniteľnej od 1. januára 2013. Zmeny zavedené touto smernicou však nie sú pre posúdenie prejednávanej veci priamo relevantné.

- 4 Článok 14 ods. 1 smernice 2006/112 znie:

„Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

- 5 Článok 168 tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a službu, 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 Článok 178 uvedenej smernice stanovuje:

„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;

...“

7 Článok 220 tej istej smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buď ona sama alebo odberateľ, alebo v jej mene a na jej účet tretia strana vyhotovila faktúru v týchto prípadoch:

1. pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe;

...“

8 Článok 226 smernice 2006/112 vymenováva údaje, ktoré musia na účely DPH obsahovať faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 tejto smernice, bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici.

9 Článok 273 prvý odsek uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

Maďarské právo

10 § 27 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) stanovuje v ods. 1:

„Ak je tovar predmetom viacerých po sebe nasledujúcich predajov takým spôsobom, že je odoslaný alebo prepravený priamo od pôvodného dodávateľa ku konečnému nadobúdateľovi uvedenému ako príjemca, ustanovenia § 26 sa uplatňujú výlučne na jediné dodanie tovaru.“

11 § 26 tohto zákona stanovuje:

„Ak odoslanie alebo prepravu uskutočňuje dodávateľ, spotrebiteľ alebo tretia osoba, ktorá koná na účet jedného z nich, miestom dodania tovaru je miesto, kde sa tovar nachádza v čase odoslania alebo začatia prepravy, kde je ako príjemca uvedený nadobúdateľ.“

12 Uvedený zákon v § 119 ods. 1 stanovuje:

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

13 § 120 písm. a) tohto zákona stanovuje:

„Pokiaľ sa tovary alebo služby používajú, prípadne inak využívajú, na účely zdaniteľných dodaní tovarov a poskytnutí služieb zdaniteľnej osoby, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, zdaniteľná osoba je oprávnená od dane, ktorú je povinná zaplatiť, odpočítať:

- a) daň fakturovanú v súvislosti s nadobudnutím tovaru alebo poskytnutím služieb inou zdaniteľnou osobou vrátane osôb a organizácií podliehajúcich zjednodušenému režimu dane z právnických osôb;

...“

14 § 127 ods. 1 písm. a) zákona č. CXXVII z roku 2007 stanovuje:

„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;

...“

15 § 1 Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (zákon č. C z roku 2000 o účtovníctve, ďalej len „zákon o účtovníctve“) stanovuje:

„Tento zákon upravuje povinnosti osôb, ktoré spadajú do jeho pôsobnosti v oblasti účtovníctva a vedenia účtovníctva, zásady, ktoré je potrebné dodržiavať pri vedení účtovných kníh a príprave účtov, pravidlá vychádzajúce z týchto zásad a podmienky týkajúce sa požiadaviek na sprístupnenie, zverejnenie a kontrolu.“

16 § 15 ods. 3 tohto zákona stanovuje:

„Transakcie uvedené v účtovníctve a ročných účtovných závierkach musia skutočne existovať, musia byť preukázateľné a ich uskutočnenie musia dosvedčiť tretie osoby. Ich posúdenie musí byť v súlade so zásadami hodnotenia stanovenými týmto zákonom a s postupmi posudzovania, ktoré sa na ne vzťahujú (doktrína reality).“

17 § 166 ods. 1 a 2 uvedeného zákona stanovuje:

„1. ‚Účtovný doklad‘ je každý dokument, ktorý vypracoval alebo pripravil hospodársky subjekt, alebo ktorý vyhotovila alebo pripravila fyzická osoba alebo iný hospodársky subjekt, ktorý s ním má obchodný alebo iný vzťah (faktúra, zmluva, dohoda, list, osvedčenie úverovej inštitúcie, výpis z bankového účtu, zákonné alebo regulačné ustanovenie a iné porovnateľné písomnosti), ktorý slúži ako podklad na zaúčtovanie (priznanie) ekonomickej transakcie.

2. Informácie uvedené v účtovnom doklade musia byť formálne a vecne hodnoverné, spoľahlivé a správne. Pri vypracovaní účtovného dokladu sa má rešpektovať zásada jasnosti.“

18 § 2 ods. 1 Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, ktorým sa stanovuje daňový poriadok, ďalej len „daňový poriadok“) 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.“

19 Daňový poriadok v § 97 ods. 4 a 6 stanovuje:

„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.“

20 § 170 ods. 1 uvedeného poriadku stanovuje:

„V prípade, že daň nebola v celom rozsahu zaplatená, zaplatí sa daňová pokuta. Výška daňovej pokuty je 50 % nezaplatenej sumy, ak nie je uvedené inak. Výška pokuty je 200 % nezaplatenej sumy v prípade, že rozdiel v porovnaní so sumou, ktorá mala byť zaplatená, vyplýva zo zatajovania príjmov alebo z falšovania, alebo ničenia dôkazov, účtovných kníh alebo záznamov. Daňový orgán uloží daňovú pokutu aj v prípade, že daňovník podá bez toho, aby na to bol oprávnený, žiadosť o pomoc alebo o vrátenie dane alebo vyhlásenie o majetku, pomoci alebo vrátení a daňový orgán pred priznaním príslušnej sumy zistí, že daňovník na to nemal právo. Základ výšky pokuty sa v tomto prípade rovná sume, ktorú daňovník neoprávnene požadoval.“

21 § 171 ods. 1 a 2 toho istého poriadku znie takto:

„1. Pokutu možno znížiť alebo ju dokonca odpustiť, a to buď *ex offio*, alebo na návrh, v prípade okolností, o ktorých sa možno domnievať, že sú výnimočné a že dovoľujú dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba, jej zástupca, zamestnanec, člen alebo splnomocnenec, teda subjekty, ktoré spôsobili daňový dlh, konali s rozvahou, ktorú od nich bolo možné za danej situácie očakávať. Pokutu je potrebné znížiť s prihliadnutím na všetky okolnosti danej veci, najmä na výšku daňového dlhu, okolnosti jeho vzniku, závažnosť a frekvenciu protiprávneho konania zdaniteľnej osoby (konanie alebo opomenutie).

2. Pokuta sa ani *ex offio*, ani na návrh nezníži, ak je daňový dlh spojený so zatajovaním príjmov, falšovaním alebo zničením potvrdení, účtov alebo záznamov.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 Spoločnosť Vikingo, ktorej hlavnou činnosťou je veľkoobchod s cukrovinkami a cukríkmi, uzavrela 20. marca 2012 so spoločnosťou Freest Kft. zmluvu o dodaní desiatich baliacich strojov a jedného plniaceho stroja, ktoré sa malo uskutočniť do 20. decembra 2012. Táto zmluva stanovovala možnosť využitia subdodávateľov. Dňa 21. mája 2012 uzavrela spoločnosť Vikingo so spoločnosťou Freest novú zmluvu, ktorej predmetom bolo dodanie šiestich baliacich strojov a jedného automatu na balenie výrobkov do vreciek, ktoré sa malo uskutočniť 30. marca 2013. Tieto stroje spoločnosť Freest podľa ustanovení oboch zmlúv nadobudla od inej spoločnosti, ktorá ich kúpila od ďalšej spoločnosti. Spoločnosť Vikingo si uplatnila na základe oboch faktúr vystavených spoločnosťou Freest právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

23 V nadväznosti na kontrolu daňových priznaní k DPH uskutočnenú *a posteriori* prvostupňový daňový orgán vymeral daňový nedoplatok vo výške 8 020 000 maďarských forintov (HUF) (približne 23 290 eur) za druhý a štvrtý štvrťrok roka 2012 a vo výške 13 257 000 HUF (približne 38 844 eur) za prvý štvrťrok roka 2013, pričom jedna časť týchto súm predstavovala neodôvodnené vrátenie DPH a druhá nezaplatenú DPH. Tento orgán uložil spoločnosti Vikingo okrem toho aj daňovú pokutu a vyrubil úroky z omeškania.

24 Na podporu svojich rozhodnutí tento daňový orgán konštatoval, že na základe zistení vykonaných počas súvisiacich kontrol, ako aj z vyhlásení konateľov spoločností, ktoré boli súčasťou dodávateľského reťazca, je možné dospieť k záveru, že stroje boli v skutočnosti nadobudnuté od neznámej osoby, takže sa tieto transakcie neuskutočnili ani medzi osobami uvedenými na faktúrach, ani v nich uvedeným spôsobom.

25 Druhostupňový daňový orgán potvrdil jedno z týchto rozhodnutí a druhé zmenil tak, že upravil výšku nezaplatenej DPH, ako aj výšku daňovej pokuty a úrokov z omeškania.

- 26 Spoločnosť Vikingo podala proti týmto rozhodnutiam žaloby na vnútroštátny súd, ktorý ich dvoma rozsudkami zmenil. Uvedený súd najmä uviedol, že pokiaľ ide o právo na odpočítanie dane, spoločnosť Vikingo predložila predmetné faktúry, ako aj dokumenty preukazujúce ich vyhotovenie a zaplatenie, a považoval za nesporné, že došlo k dodaniu strojov, ktoré sú predmetom oboch zmlúv. Okrem toho sa domnieval, že daňový orgán vychádzal z irelevantných skutočností, a to najmä z okolnosti, že podniky nachádzajúce sa na vstupe dodávateľského reťazca nemali potrebné materiálne ani ľudské zdroje, a zo skutočnosti, že si oslovení konatelia na predmetné transakcie nespomínali.
- 27 Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) obidva tieto rozsudky zrušil a vrátil veci vnútroštátnemu súdu. Domnieval sa, že daňový orgán mal pri posudzovaní skutočnej existencie jednotlivých zmlúv a prípadného úmyslu vyhnúť sa plateniu dani preskúmať celý dodávateľský reťazec a vplyv, ktorý na seba vzájomne mali jeho účastníci. Zastával názor, že daňový orgán postupoval správne, keď získal dôkazy týkajúce sa všetkých účastníkov tohto reťazca, a že prvostupňový súd nesprávne vyložil § 127 ods. 1 zákona o účtovníctve a judikatúru Súdneho dvora, keď sa zamerail na existenciu bezchybnej faktúry, hoci podmienkou práva na odpočítanie dane je existencia skutočnej ekonomickej transakcie.
- 28 Vnútroštátny súd uvádza, že hoci sa preukázalo, že stroje, ktoré boli predmetom dotknutých zmlúv, boli uvedené do prevádzky v priestoroch spoločnosti Vikingo, daňový orgán sa domnieval, že príslušné faktúry, ktoré nie sú z formálneho hľadiska nijako spochybnené, a ostatné predložené dokumenty nepreukazujú, že ekonomické transakcie uvedené na týchto faktúrach sa naozaj uskutočnili, pretože ich obsah bol vyvrátený vyhláseniami týkajúcimi sa dodania a pôvodu strojov osoby, ktorá vyhotovila faktúru, a konateľov podnikov, ktorí sa nachádzali na vstupe predmetného reťazca, takže obsah uvedených faktúr nebol hodnoverný napriek tomu, že všetci konatelia pripustili, že k dodaniu a sprevádzkovaniu strojov naozaj došlo. Okrem toho, pokiaľ ide o opatrenia, ktoré treba rozumne požadovať od nadobúdateľa, daňový orgán nepovažoval za dostatočnú skutočnosť, že spoločnosť Vikingo pred uzatvorením zmlúv nahliadla do výpisu z obchodného registra týkajúceho sa jej zmluvného partnera a požiadala o podpisový vzor, ani skutočnosť, že konateľ spoločnosti Freest cestoval do prevádzkarne.
- 29 Vnútroštátny súd uvádza, že skutkové okolnosti veci samej sú podobné skutkovým okolnostiam vo veciach, v ktorých bol vydaný rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), ako aj uznesenia zo 16. mája 2013, Hardimpex (C-444/12, neuverejnené, EU:C:2013:318), a z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, neuverejnené, EU:C:2016:869). Bez ohľadu na odpovede Súdneho dvora poskytnuté v spomínanom rozsudku a uzneseniach pretrvávajú pri výklade práva zo strany daňového orgánu a vnútroštátnych súdov rozpory. Daňový orgán naďalej zamietá právo na odpočítanie dane z dôvodu, že obsah faktúr nie je hodnoverný, a automaticky túto skutočnosť považuje za daňový podvod, o ktorom musela zdaniteľná osoba vedieť.
- 30 Vnútroštátny súd tiež uvádza, že Kúria (Najvyšší súd) v uzneseniach, ktorými mu boli vrátené predmetné veci, rozhodol, že uznesenie z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, neuverejnené, EU:C:2016:869), z ktorého vnútroštátny súd vychádzal v zrušených rozsudkoch, nezmenilo kritériá postupu, ktorý treba uplatniť pri posudzovaní práva na odpočítanie dane, a v súlade s uplatniteľnými občianskoprávnymi procesnými predpismi mu dal pokyn, aby dodržal kritériá, ktoré Kúria (Najvyšší súd) uviedol v stanovisku z 26. septembra 2016 v súvislosti so zisťovaním objektívnych skutočností, ktoré sú relevantné pre priznanie práva na odpočítanie, a s posudzovaním dôkazov, pričom vyžadoval, aby vnútroštátny súd postupoval v súlade s pravidlami týkajúcimi sa dodávateľských reťazcov a s ustanoveniami zákona o účtovníctve. Podľa pokynov Kúria (Najvyšší súd) daňový orgán postupoval správne, keď zhromaždil dôkazy týkajúce sa všetkých účastníkov tohto reťazca a v súlade s týmito pravidlami a týmto zákonom preskúmal otázku, či spoločnosť Vikingo vedela, že sa zúčastňuje na daňovom podvode.

- 31 Podľa vnútroštátneho súdu tak opäť vzniká otázka, či prax daňového orgánu a výklad, ktorý podal Kúria (Najvyšší súd) vo svojom stanovisku, sú v rozpore s cieľom práva na odpočítanie dane stanoveným v článku 168 písm. a) smernice 2006/112 a či je tento výklad v súlade s článkom 178 písm. a) tejto smernice, ako aj so zásadami daňovej neutrality a efektivity.
- 32 Vnútroštátny súd sa konkrétne pýta na to, či je v súlade s článkami 220 a 226 smernice 2006/112 prax daňového orgánu, ktorá spočíva v tom, že právo na odpočítanie dane podmieňuje tým, že faktúra musí preukázať uskutočnenie transakcie a že sa postupuje v súlade s ustanoveniami zákona o účtovníctve, ako aj v tom, že nepovažuje formálne bezchybnú faktúru za dostatočnú.
- 33 Pýta sa tiež na súlad tejto praxe so zásadami neutrality, efektivity a proporcionality, ako aj s judikatúrou Súdneho dvora, pokiaľ ide o požiadavky týkajúce sa skutkových okolností, ktoré sa musia preukázať, a dôkazy, ktoré treba predložiť. Hoci pripúšťa, že predpokladom na konštatovanie daňového podvodu môže byť posúdenie relevantných skutočností týkajúcich sa účastníkov, ktorí sa v reťazci nachádzajú pred zdaniteľnou osobou, má pochybnosti o praxi daňového orgánu spočívajúcej v obnove celého reťazca transakcií a v tom, že pokiaľ tento daňový orgán usúdi, že spomínaný reťazec nie je z ekonomického hľadiska racionálny, alebo ak určitá transakcia nie je odôvodnená alebo riadne preukázaná, konštatuje, že ide o nezrovnalosť, ktorá musí viesť k zamietnutiu práva na odpočítanie dane a to bez ohľadu na to, či zdaniteľná osoba o tejto okolnosti vedela alebo mala vedieť.
- 34 Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či sa má zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že v prípade zamietnutia práva na odpočítanie dane je za takých okolností, o aké ide vo veci samej, primerané uložiť daňovú pokutu vo výške 200 % nedoplatku DPH.
- 35 Napokon sa vnútroštátny súd z hľadiska vnútroštátnej súdnej praxe, ktorá podľa jeho názoru nie je v súlade s cieľmi sledovanými smernicou 2006/112, pýta na účinnosť opravných prostriedkov, pričom upozorňuje na to, že sa nemôže obrátiť na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania vo všetkých veciach.
- 36 Za týchto podmienok Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Sú vnútroštátny právny výklad a vnútroštátna prax, podľa ktorých v prípade, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie dane, nestačí len mať faktúru, ktorej obsah spĺňa požiadavky uvedené v článku 226 smernice 2006/112..., ale zdaniteľná osoba na to, aby bola oprávnená uplatniť právo na odpočítanie dane na základe predmetnej faktúry, musí mať navyše doplňujúce listinné dôkazy, ktoré nielenže musia byť v súlade s ustanoveniami tejto smernice, ale tiež musia zodpovedať zásadám vnútroštátnej právnej úpravy týkajúcej sa účtovníctva a osobitným predpisom týkajúcim sa listinných dôkazov, a podľa ktorých sa od každého z členov reťazca vyžaduje, aby si spomenul a zhodne opísal každý detail ekonomickej transakcie, ktorá je založená na uvedených listinných dôkazoch, v súlade s článkom 168 písm. a) a článkom 178 písm. a) smernice 2006/112 - v spojení s článkom 220 [bodom 1] a článkom 226 tejto smernice a so zásadou efektivity?
 2. Sú vnútroštátny právny výklad a vnútroštátna prax, podľa ktorých má v prípade reťazovej transakcie – bez ohľadu na akúkoľvek inú okolnosť – len z dôvodu, že ide o transakciu tohto typu, každý z členov reťazca povinnosť overiť prvky ekonomickej transakcie uskutočnenej týmito členmi a povinnosť vyvodiť z tohto overenia dôsledky vo vzťahu k zdaniteľnej osobe, ktorá sa nachádza na ďalšom článku reťazca, a zdaniteľnej osobe sa neprizná právo na odpočítanie DPH s odôvodnením, že vytvorenie reťazca – ktoré síce vnútroštátna právna úprava nezakazuje – nebolo z ekonomického hľadiska náležité odôvodnené, v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112 týkajúcimi sa odpočítania DPH a so zásadami daňovej neutrality a efektivity? Možno za týchto okolností v prípade reťazovej transakcie v rámci skúmania objektívnych okolností, ktoré môžu odôvodniť nepriznanie práva na odpočítanie DPH, pri určovaní a hodnotení relevantnosti a dôkaznej sily

dôkazov, na ktorých spočíva nepriznanie práva na odpočítanie DPH, uplatniť jedine ustanovenia smernice 2006/112 a vnútroštátne právne predpisy týkajúce sa odpočítania dane ako hmotnoprávne normy, ktoré spresňujú relevantné skutočnosti týkajúce sa vymedzenia skutkového rámca, alebo sa majú ako osobitné normy uplatniť aj účtovné predpisy dotknutého členského štátu?

3. Sú vnútroštátny právny výklad a vnútroštátna prax, podľa ktorých sa zdaniteľnej osobe, ktorá používa tovar na účely svojich zdaniteľných transakcií v členskom štáte, v ktorom ich uskutočňuje, a ktorá má faktúru zodpovedajúcu smernici 2006/112, neprizná právo na odpočítanie DPH s odôvodnením, že nevie o všetkých prvkoch transakcie uskutočnenej členmi reťazca, alebo na základe okolností súvisiacich s členmi reťazca, ktorí predchádzajú subjektu, ktorý vyhotovil faktúru, a na ktoré zdaniteľná osoba z dôvodov, ktoré s ňou nesúvisia, nemohla mať nijaký vplyv, a právo na odpočítanie DPH sa podmieni požiadavkou, aby si zdaniteľná osoba v rámci opatrení, ktoré od nej možno rozumne očakávať, splnila všeobecnú overovaciu povinnosť, ktorú treba splniť nielen pred uzatvorením zmluvy, ale aj počas plnenia zmluvy a dokonca aj po jej splnení, v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112 týkajúcimi sa odpočítania DPH a so zásadami daňovej neutrality a efektivity? Je zdaniteľná osoba za týchto okolností povinná neuplatniť právo na odpočítanie DPH, ak v súvislosti s ktorýmkoľvek prvkom ekonomickej transakcie uvedenej vo faktúre po uzatvorení zmluvy alebo počas plnenia zmluvy, alebo po jej splnení zistí nejakú nezrovnalosť alebo sa dozvie o okolnosti, ktoré majú podľa praxe daňového orgánu za následok nepriznanie práva na [odpočítanie DPH]?
4. Je daňový orgán vzhľadom na ustanovenia smernice 2006/112 týkajúce sa odpočítania DPH a zásadu efektivity povinný špecifikovať, v čom spočíva daňový podvod a je primeraný postup daňového orgánu, podľa ktorého sa chyby a nezrovnalosti, ktoré nemajú náležitú príčinnú súvislosť s právom na odpočítanie DPH a ktorých sa dopustili členovia reťazca, považujú za dôkaz o daňovom podvode, pričom na tento účel daňový orgán uvádza, že vzhľadom na to, že uvedené chyby a nezrovnalosti spôsobili, že obsah faktúry je nepravdepodobný, zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o daňovom podvode? V prípade, ak došlo k daňovému podvodu, odôvodňuje táto okolnosť, aby sa od zdaniteľnej osoby vyžadovalo, aby uskutočnila overenie, ktorého rozsah, miera podrobnosti a dosah boli opísané vyššie, alebo táto povinnosť ide nad rámec toho, čo vyžaduje zásada efektivity?
5. Je primeraná sankcia, ktorá ma za následok nepriznanie práva na odpočítanie DPH a ktorá spočíva v povinnosti zaplatiť daňovú pokutu rovnajúcu sa 200 % daňového nedoplatku, ak štátnej pokladnici nevznikla nijaká škoda, ktorá by priamo súvisela s právom zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH? Možno konštatovať existenciu niektorej z okolností, ktoré sú uvedené v § 170 ods. 1 tretej vete [daňového poriadku], ak zdaniteľná osoba predložila daňovému orgánu všetky listiny, ktoré mala k dispozícii, a do svojho daňového priznania zahrnula svoje vyhotovené faktúry?
6. V prípade, ak na základe odpovedí na položené prejudiciálne otázky možno konštatovať, že výklad vnútroštátneho právneho predpisu uplatňovaný od vydania uznesenia z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, neuverejnené, EU:C:2016:869), a prax zavedená na základe neho nie sú v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112 týkajúcimi sa odpočítania DPH, a vzhľadom na to, že prvostupňový súd nemôže predložiť Súdnemu dvoru Európskej únie vo všetkých veciach návrh na začatie prejudiciálneho konania, možno sa na základe článku 47 [Charty] domnievať, že právo zdaniteľných osôb podať žalobu o náhradu škody im zaručuje právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces uznané v tomto článku, a možno za týchto okolností dospieť k záveru, že výber formy rozhodnutia vydaného vo veci Signum Alfa Sped [uznesenie z 10. novembra 2016, C-446/15, neuverejnené, EU:C:2016:869] znamená, že táto otázka už bola upravená právom Únie a objasnená judikatúrou Súdného dvora Európskej únie a že v dôsledku toho bola zodpovedaná, alebo znamená, že vzhľadom na to, že sa začalo nové konanie, táto otázka nebola úplne objasnená a v dôsledku toho bolo stále potrebné požiadať Súdny dvor, aby vydal prejudiciálne rozhodnutie?“

O prejudiciálnych otázkach

- 37 Podľa článku 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ak možno odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku jednoznačne vyvodíť z judikatúry alebo ak odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku nevyvoláva žiadne dôvodné pochybnosti, Súdny dvor môže na návrh sudcu spravodajcu po vypočutí generálneho advokáta kedykoľvek rozhodnúť formou odôvodneného uznesenia.
- 38 Toto ustanovenie je potrebné uplatniť v prejednávanej veci.

O prvej až štvrtej otázke

- 39 Svojou prvou až štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila tieto faktúry, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti.
- 40 V prvom rade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítat od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar a služby prijaté na vstupe predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, právo na odpočítanie dane uvedené v článkoch 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľné osoby, ktoré ho chcú využiť, spĺňajú tak hmotnoprávne, ako aj formálne požiadavky alebo podmienky, ktorým toto právo podlieha (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 37 a 38; z 3. októbra 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, bod 27, ako aj zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 33).
- 41 Cieľom systému odpočítania dane je celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ciele alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 39, ako aj z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 37).
- 42 Otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola, alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva zdaniteľnej osoby odpočítat DPH zaplatenú na vstupe. DPH sa totiž uplatňuje na všetky plnenia výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 49, a z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 40, ako aj uznesenie z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, neuvyverejnené, EU:C:2016:869, bod 32).
- 43 Právo odpočítat DPH je však podmienené splnením tak vecných, ako aj formálnych požiadaviek alebo podmienok. Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na priznanie uvedeného práva je potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle uvedenej smernice, a jednak, aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká právo na odpočítanie DPH, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných

transakcií a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám alebo podmienkam formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí byť držiteľom faktúry vypracovanej v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, body 30 až 32 a citovaná judikatúra).

- 44 Navyše v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Opatrenia prijaté členskými štátmi však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 49 a 50 a citovaná judikatúra).
- 45 V prejednávanej veci vnútroštátny súd uvádza, že hoci sú tieto podmienky vo veci samej splnené, právo na odpočítanie dane bolo spoločnosti Vikingo zamietnuté najmä na základe ustanovení zákona o účtovníctve, z ktorých vyplýva, že faktúra musí preukázať uskutočnenie plnenia, a musí sa teda vzťahovať na skutočnú ekonomickú transakciu. Daňový orgán sa však domnieval, že predmetný tovar nevyrobila ani nedodala spoločnosť Freest, ktorá vyhotovila faktúry, ani jej subdodávateľ, keďže tieto podniky nemali potrebné materiálne a ľudské zdroje, a že tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená. Za týchto okolností sa vnútroštátny súd pýta, či je možné toto právo podmieniť dôkaznými požiadavkami, ktoré prekračujú rámec formálnych požiadaviek stanovených smernicou 2006/112.
- 46 V tejto súvislosti treba uviesť, že hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené 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 (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 31 a 32, ako aj z 31. januára 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 45). Uplatnenie takých pravidiel, akým je pravidlo stanovené v § 15 ods. 3 zákona o účtovníctve, na účely overenia, či sa faktúry vo veci samej týkajú skutočne uskutočnených ekonomických transakcií, je teda v súlade so smernicou 2006/112.
- 47 Skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť spoločnosti Vikingo odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 49, a z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 31).
- 48 Podľa judikatúry Súdneho dvora okrem toho vyplýva, že pojem „dodanie tovaru“ uvedený v článku 14 ods. 1 smernice 2006/112 sa nevzťahuje na prevod vlastníctva spôsobmi uvádzanými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa všetky prevody hmotného majetku jednou stranou oprávňujúce druhú stranu fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku. Súdny dvor tiež rozhodol, že tento pojem má objektívnu povahu a uplatňuje sa bez ohľadu na účel a výsledky dotknutých transakcií. Z toho vyplýva, že aj keď tovar, o ktorý ide vo veci samej, nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, a nebola určená totožnosť osoby, od ktorej bol tento tovar skutočne nadobudnutý, predmetné transakcie sú dodaním tovaru v zmysle vyššie uvedeného článku, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých je uvedený pojem založený, a ak nejde o podvod vo vzťahu k DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, body 20 až 22, ako aj analogicky rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, body 22 a 23).

- 49 Z tohto vyplýva, ako uvádza vnútroštátny súd, že ak sa dodania tovaru, o ktoré ide v konaní vo veci samej, skutočne uskutočnili a spoločnosť Vikingo tieto tovary použila na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií, nemožno jej v zásade zamietnuť právo na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 33 a uznesenie zo 16. mája 2013, Hardimpex, C-444/12, neuverejnené, EU:C:2013:318, bod 22).
- 50 Treba však pripomenúť, že noriem práva Únie sa nemožno dovolávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a že predchádzanie daňovým únikom, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a ich zneužívaniu je cieľom, ktorý smernica 2006/112 výslovne uznáva a podporuje. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom 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 zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a citovanú judikatúru).
- 51 Je to tak v prípade, ak podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na transakcii, ktorá bola súčasťou podvodu v súvislosti s DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 46, ako aj zo 6. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35).
- 52 Naopak, potrestanie prostredníctvom zamietnutia tohto práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení zdaniteľnej osoby, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, nie je v súlade s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným v smernici 2006/112. Zavedením systému zodpovednosti bez zavinenia sa totiž prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (pozri najmä rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, body 52 a 55; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 47 a 48, ako aj zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 41 a 42).
- 53 Ak podvod vo vzťahu k DPH nespáchala samotná zdaniteľná osoba, právo na odpočítanie dane je možné jej zamietnuť len vtedy, ak sa na základe objektívnych okolností preukáže, že vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zakladajúcimi právo na odpočítanie dane zúčastní transakcie, ktorá bola súčasťou tohto podvodu, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt na vstupe alebo na výstupe v tomto dodávateľskom reťazci (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35 a citovanú judikatúru).
- 54 Pokiaľ ide v tomto zmysle o mieru zodpovednosti požadovanej od zdaniteľnej osoby, ktorá chce uplatniť právo na odpočítanie dane, Súdny dvor už viackrát rozhodol, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej (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).

- 55 Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti 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 tak 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).
- 56 Správny 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). Súdny dvor už konkrétne rozhodol, že daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vyhotovila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu ubezpečenia sa, že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61).
- 57 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora okrem toho platí, že keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou daňových úradov z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že nastali objektívne skutočnosti, na základe ktorých je možné domnievať sa, že sa 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. Vnútroštátnym súdom následne prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 39, ako aj zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 36 a citovanú judikatúru).
- 58 Ak daňový orgán na základe existencie daňového podvodu alebo nezrovnalostí spáchaných osobou, ktorá vyhotovila faktúru, alebo inými subjektmi nachádzajúcimi sa na vstupe dodávateľského reťazca dospeje k záveru, že sa fakturované plnenia zakladajúce právo na odpočítanie naozaj neuskutočnili, tak na účely zamietnutia práva na odpočítanie a bez toho, aby príjemca faktúry musel vykonať kontroly, ktoré mu neprináležia, musí preukázať, že na základe objektívnych dôkazov tento príjemca vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie bolo súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (pozri v tomto zmysle uznesenie z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, neuvyverejnené, EU:C:2016:869, bod 39 a citovanú judikatúru).
- 59 Z dôvodu, že právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobu vykonávania dôkazov týkajúcich sa podvodu v oblasti DPH, daňový orgán musí tieto objektívne skutočnosti zistiť v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom. Tieto pravidlá však nesmú ohroziť účinnosť práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 65, a zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 37).
- 60 Pokiaľ ide o konanie vo veci samej, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že daňový orgán zamietol spoločnosti Vikingo právo na odpočítanie dane na základe skutočností spomenutých v bode 45 tohto uznesenia a tiež na základe záveru, že cieľom predmetných transakcií bolo preukázať pôvod nadobudnutých strojov, ktoré boli uvedené na faktúrach a o ktorých nebolo známe, kedy boli zakúpené, umožniť subdodávateľovi osoby vyhotovujúcej faktúru vyhnúť sa zaplateniu DPH a založiť spoločnosti Vikingo právo na odpočítanie dane, hoci tento subdodávateľ DPH nezaplatil.
- 61 Vnútroštátny súd uvádza, že v prípade dodávateľských transakcií je podľa judikatúry Kúria (Najvyšší súd) potrebné preskúmať celý tento reťazec a právne úkony uskutočnené medzi jeho účastníkmi a overiť, či je vytvorenie uvedeného reťazca primerane odôvodnené. Právo na odpočítanie možno

zamietnuť, ak vytvorenie reťazca nie je z ekonomického hľadiska racionálne alebo dostatočne odôvodnené alebo ak nie je možné overiť niektorý prvok economickej transakcie medzi účastníkmi alebo ho zdaniteľná osoba nemôže odôvodniť. Prax daňového orgánu založená na stanovisku a na judikatúre tohto súdu okrem toho spočíva najmä v tom, že pri zohľadnení najmä spôsobov uskutočnenia economickej transakcie sa dotknuté transakcie rozlišujú podľa toho, či boli uskutočnené medzi účastníkmi uvedenými na faktúre, alebo nie. Záver, že sa ekonomické transakcie medzi týmito zmluvnými stranami neuskutočnili, je potrebné vyvodiť zo situácie, keď je táto transakcia postihnutá vadou alebo nedostatkom, najmä ak zdaniteľná osoba nevedela o economickej činnosti subjektov nachádzajúcich sa na vstupe dodávateľského reťazca alebo o tejto činnosti nemá k dispozícii nijaký dôkaz. Posúdenie otázky, či príjemca faktúry vedel alebo mal vedieť o daňovom podvode, je v tomto prípade možné, ale nie nutné.

- 62 V prvom rade treba poznamenať, ako bolo pripomenuté v bodoch 41 a 42 tohto uznesenia, že právo na odpočítanie DPH sa uplatňuje bez ohľadu na účel a výsledok predmetnej economickej činnosti a otázka, či DPH splatná za predchádzajúce transakcie týkajúce sa dotknutého tovaru bola, alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na toto právo. Podľa judikatúry Súdneho dvora sú zdaniteľné osoby oprávnené zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia svojich daňových nákladov (rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42 a citovaná judikatúra). Zásada zákazu zneužitia práva, ktorá sa uplatňuje v oblasti DPH, zakazuje len vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 35 a 36, ako aj citovanú judikatúru).
- 63 Z toho vyplýva, ako uvádza vnútroštátny súd, ak sa preukáže, že vo veci samej došlo k dodaniu tovaru, nemožno považovať skutočnosť, že sa reťazec transakcií vedúcich k týmto dodaniam z ekonomického hľadiska nejaví ako racionálny alebo primerane odôvodnený, alebo skutočnosť, že si niektorý z účastníkov tohto reťazca nesplnil svoje daňové povinnosti, za také, že sú samy osebe daňovým podvodom.
- 64 V druhom rade režim dokazovania, akým je režim opísaný v bode 61 tohto uznesenia, na základe ktorého je zdaniteľnej osobe zamietnuté právo na odpočítanie najmä vtedy, ak neuvedie skutočnosti preukazujúce všetky transakcie uskutočnené všetkými účastníkmi tohto reťazca, ako aj economicкую činnosť týchto účastníkov, tým, že sa jej prípadne prisudzuje, že tieto skutočnosti nie je možné overiť, je v rozpore s judikatúrou spomenutou v bodoch 50 až 58 tohto uznesenia, z ktorej vyplýva, že daňový orgán má z právneho hľadiska v každom konkrétnom prípade na základe objektívnych okolností dostatočne preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila daňového podvodu alebo že vedela alebo mala vedieť, že predmetná transakcia je súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo iný subjekt zapojený do dodávateľského reťazca tovarov alebo služieb.
- 65 Hoci skutočnosti opísané v bodoch 45 a 60 tohto uznesenia môžu nepochybne nasvedčovať tomu, že sa zdaniteľná osoba aktívne zúčastnila na podvode alebo že vedela, alebo mala vedieť, že predmetná transakcia bola súčasťou podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru, prináleží vnútroštátnemu súdu overiť, že bol takýto dôkaz predložený, pričom v súlade s pravidlami dokazovania podľa vnútroštátneho práva vykoná celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 30, a uznesenie z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, neuverejnené, EU:C:2016:869, bod 36).
- 66 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú a štvrtú otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na

odpočítanie DPH zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O piatej otázke

- 67 Podstatou piatej otázky vnútroštátneho súdu je, či sa má zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby bola zdaniteľnej osobe uložená daňová pokuta vo výške dvojnásobku sumy neoprávnene odpočítanej DPH, hoci štátnej pokladnici nevznikla žiadna strata daňových príjmov. Okrem toho sa pýta, či sa možno domnievať, že je naplnená jedna zo skutkových podmienok uplatnenia § 170 ods. 1 tretej vety daňového poriadku, ak zdaniteľná osoba poskytla daňovému orgánu všetky dokumenty, ktoré má k dispozícii, a faktúry, ktoré vyhotovila, zahrnula do svojho daňového priznania k DPH.
- 68 V tomto zmysle treba pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ nemá Súdny dvor právomoc vyjadrovať sa k výkladu vnútroštátneho práva, pretože táto úloha prináleží výlučne vnútroštátnemu súdu [rozsudok z 30. januára 2020, Generics (UK) a i., C-307/18, EU:C:2020:52, bod 25, ako aj citovaná judikatúra]. Druhá časť tejto otázky, ktorej cieľom je výklad vnútroštátneho práva, je preto neprípustná.
- 69 Pokiaľ ide o prvú časť uvedenej otázky, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdny dvor neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti [rozsudok z 26. marca 2020, Miasto Łowicz a Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Disciplinárny režim sudcov), C-558/18 a C-563/18, EU:C:2020:234, bod 43, ako aj citovaná judikatúra]. Súdny dvor teda môže odmietnuť rozhodovať o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad predpisu Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudok z 10. decembra 2018, Wightman a i., C-621/18, EU:C:2018:999, bod 27, ako aj citovaná judikatúra).
- 70 Konanie, ktoré upravuje článok 267 ZFEÚ, je nástrojom spolupráce medzi Súdny dvorom a vnútroštátnymi súdmi, prostredníctvom ktorého Súdny dvor poskytuje týmto súdom výklad práva Únie potrebný na vyriešenie sporov, ktoré prejednávajú. Odôvodnením návrhu na začatie prejudiciálneho konania však nie je formulovanie poradných názorov na všeobecné alebo hypotetické otázky, ale potreba, ktorá je vnútorne spätá s efektívnym riešením určitého sporu [rozsudok z 26. marca 2020, Miasto Łowicz a Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Disciplinárny režim sudcov), C-558/18 a C-563/18, EU:C:2020:234, bod 44, ako aj citovaná judikatúra].

- 71 V prejednávanej veci, ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, § 170 ods. 1 tretia veta daňového poriadku, ktorý daňový orgán uplatnil vo veci samej, stanovuje pokutu vo výške 200 % nezaplatenej sumy v prípade, že rozdiel v porovnaní so sumou, ktorá mala byť zaplatená, vyplýva zo zatajovania príjmov alebo z falšovania alebo ničenia dôkazov, účtovných kníh alebo záznamov. Otázka primeranosti tejto sankcie môže nastať len vtedy, ak nastali podstatné znaky tohto ustanovenia a posudzovaná situácia spadá do jeho pôsobnosti. Z opisu situácie, tak ako ju predložil vnútroštátny súd, však nevyplýva, že by išlo o takýto prípad.
- 72 Za týchto podmienok sa prvá časť piatej otázky zdá byť hypotetická a odpoveď na ňu nie je potrebná na vyriešenie sporu vo veci samej. Z toho vyplýva, že je tiež neprípustná.

O šiestej otázke

- 73 Svojou šiestou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či právo podať žalobu na náhradu škody zaručuje zdaniteľným osobám právo na účinný prostriedok nápravy zakotvené v článku 47 Charty, ak judikatúra vnútroštátneho súdu, ktorý rozhoduje v poslednom stupni, je pretrvávajúcim spôsobom v rozpore so smernicou 2006/112, tak ako ju vykladá Súdny dvor, keďže súdy nižšieho stupňa sa nemôžu obrátiť na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania vo všetkých veciach, ktoré im boli predložené.
- 74 V tejto súvislosti treba najprv konštatovať, že otázka práva na náhradu škody spôsobenej nedodržaním práva Únie nijako nesúvisí s predmetom sporu vo veci samej. Ďalej treba uviesť, že vnútroštátny súd neuvádza žiadnu prekážku, ktorá by jednotlivcom bránila podať žalobu proti rozhodnutiam daňového orgánu na vnútroštátnych súdoch. Napokon neuvádza ani to, že by mu vnútroštátne právo bránilo v tom, aby Súdnemu dvoru položil prejudiciálnu otázku, ak sa domnieva, že judikatúra súdu vyššieho stupňa je v rozpore s právom Únie, alebo ak má v tejto súvislosti nejaké pochybnosti, ani to, že by bol v súlade s vnútroštátnym procesným právom viazaný právnym posúdením alebo pokynmi tohto súdu vyššieho stupňa, ak sa v súvislosti s výkladom, o ktorý požiadal Súdny dvor, domnieva, že tieto posúdenia alebo tieto pokyny nie sú v súlade s právom Únie.
- 75 V tomto zmysle treba pripomenúť, že súd, ktorý nerozhoduje v poslednom stupni, musí mať možnosť predložiť Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky, ktoré mu robia starosti, ak sa domnieva, že právne posúdenie súdom vyššieho stupňa by ho mohlo viesť k vyhláseniu rozsudku, ktorý je v rozpore s právom Únie. Navyše je potrebné uviesť, že možnosť vnútroštátneho súdu podľa článku 267 druhého odseku ZFEÚ položiť v prípade potreby prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru skôr, než vylúči uplatnenie pokynov súdu vyššieho stupňa, ktoré sa zdajú byť v rozpore s právom Únie, sa však nemôže zmeniť na povinnosť (rozsudok z 5. októbra 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, body 27 a 28).
- 76 Z toho vyplýva, že šiesta otázka, ktorá zjavne nesúvisí s predmetom a realitou sporu vo veci samej, je neprípustná vzhľadom na judikatúru spomenutú v bode 69 tohto uznesenia.

O trovách

- 77 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (desiata komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy