



Zbierka súdnych rozhodnutí

UZNESENIE SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

zo 14. apríla 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora – Zdaňovanie – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 167 a 168 – Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – Zamietnutie – Podvod – Reťazec dodaní – Zamietnutie práva na odpočítanie dane, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa podieľa na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu v oblasti DPH“

Vo veci C-108/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Finančný súd Berlín-Brandenburgsko, Nemecko) z 5. februára 2020 a doručený Súdnemu dvoru 27. februára 2020, ktorý súvisí s konaním

HR

proti

Finanzamt Wilmersdorf,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

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

generálny advokát: E. Tančev,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- HR, v zastúpení: M. Wulf, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a S. Eisenberg, splnomocnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vláčil a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a L. Mantl, splnomocnení zástupcovia,

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

* Jazyk konania: nemčina.

vydal toto

Uznesenie

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 167 a článku 168 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).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorý vedie HR proti Finanzamt Wilmersdorf (Daňový úrad Wilmersdorf, Nemecko) (ďalej len „daňová správa“) vo veci zamietnutia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe v súvislosti s nákupom nápojov v zdaňovacích obdobiach rokov 2009 a 2010.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 167 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v kapitole 1 nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“ v rámci hlavy X smernice, nazvanej „Odpočítanie dane“, stanovuje:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

- 4 V tej istej kapitole 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,

...“

- 5 Článok 273 prvý odsek 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.“

Nemecké právo

- 6 § 15 Umsatzsteuergesetz (zákon o DPH, BGBl. 2005 I, s. 386) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu vo veci samej v odseku 1 stanovuje:

„Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy dane zaplatenej na vstupe:

1. zo zákona splatnú daň za dodania a iné plnenia, ktoré na jeho podnikateľské účely uskutočnil iný podnikateľ. Podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie dane je, že podnikateľ disponuje faktúrou vyhotovenou podľa § 14 a § 14a tohto zákona...

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 7 V priebehu rokov 2009 a 2010 HR v spolupráci so svojim manželom prevádzkovala veľkoobchod s nápojmi. Vo svojich daňových priznaniach k DPH za tieto roky si odpočítala DPH zaplatenú na vstupe na základe faktúr, ktoré vystavila spoločnosť P GmbH vo výške 993 164 eur za rok 2009 a vo výške 108 417,87 eura za rok 2010 za dodávky nápojov, ktoré sa naozaj uskutočnili.
- 8 Z dvoch právoplatných rozsudkov vydaných v trestnom konaní vyplýva, že spoločnosť P sa pri nadobudnutí nápojov dodaných HR dopustila viacerých podvodov v oblasti DPH. Podľa zistení trestného súdu manžel HR dodával spoločnosti P vo veľkom rozsahu liehoviny, kávu a Red Bull, pričom celkový obrat dosiahol približne 80 miliónov eur a na dodania neboli vystavené faktúry. Zamestnanec spoločnosti P vystavil fiktívne faktúry na nákup tohto tovaru, na základe ktorých si P neoprávnene uplatnila právo na odpočítanie DPH na vstupe. Manžel HR zároveň poskytol spoločnosti P cenníky a potenciálnych odberateľov tovaru. Tovar bol ďalej predávaný rôznym odberateľom vrátane HR.
- 9 Daňová správa po zistení týchto skutočností zamietla spoločnosti P nárok na odpočítanie DPH a to isté urobila vo vzťahu k HR, pričom v podstate vychádzala z toho, že HR je aj so svojim podnikom súčasťou reťazca dodaní, v ktorom boli spáchané podvody.
- 10 HR sa obrátila na vnútroštátny súd Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Finančný súd Berlín-Brandenburgsko, Nemecko), pred ktorým tvrdí, že spĺňa zákonné podmienky na to, aby mala právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.
- 11 Naopak, daňová správa sa domnieva, že vzhľadom na účasť svojho manžela a na neobvyklú povahu tohto obchodovania si HR mala uvedomiť, že spolu so svojim podnikom je súčasťou reťazca dodaní, v ktorom boli spáchané podvody v oblasti DPH.
- 12 Vnútroštátny súd má pochybnosti o tom, ako sa má vykladať pojem „reťazec dodaní“ z hľadiska práva Únie a či sa tento pojem môže vzťahovať na obchodné vzťahy, ktoré sú predmetom prejednávanej veci, pričom poukazuje na to, že HR sa uplatnením nároku na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s dodávkami nápojov, ktoré uskutočnila P, nedopustila podvodu na DPH v rámci týchto transakcií a to isté platí pre P ako dodávateľa tovaru.
- 13 Podľa vnútroštátneho súdu je možné vychádzať z toho, že samotná skutočnosť, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o daňových podvodoch spáchaných v skoršej fáze predmetnej transakcie, ju zbavuje práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Pojem „reťazec dodaní“ by sa teda chápal v tom zmysle, že stačí, aby dodaný tovar bol predmetom niekoľkých po sebe nasledujúcich transakcií,

a účasť na podvode spáchanom v skoršej fáze vyplýva zo samotnej skutočnosti, že sa týka toho istého tovaru, pričom nie je potrebné, aby zdaniteľná osoba uľahčila alebo podporila podvod spornou transakciou.

- 14 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že taký výklad pojmu „reťazec dodaní“ je príliš široký vzhľadom na zásadu daňovej neutrality a proporcionality. Podľa jeho názoru z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že odopretie práva na odpočítanie dane v prípade podvodu je možné len vtedy, ak práve osobitná kombinácia po sebe idúcich transakcií vedie k podvodnej povahe týchto transakcií posudzovaných ako celok, ako je to napríklad v prípade, keď sú navzájomvisiace dodania súčasťou celkového plánu, ktorého účelom je sťažiť sledovanie pohybu dodaného tovaru, a tým aj odhalenie daňových podvodov spáchaných v reťazci dodaní. Taký názor má podporu v judikatúre, ktorá podmieňuje odopretie práva na odpočítanie „účasťou“ alebo „zapojením“ zdaniteľnej osoby. Podľa neho samotná skutočnosť, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o podvode, nepostačuje na preukázanie účasti alebo zapojenia do podvodu, keďže účasť alebo zapojenie si vyžaduje osobný príspevok k podvodu prinajmenšom v podobe jeho podporenia alebo uľahčenia. Nekonanie v dobrej viere ako čisto subjektívna okolnosť nemôže nahradiť aktívnu účasť potrebnú na preukázanie účasti alebo zapojenia.
- 15 Podľa jeho názoru by sa teda v takom prípade, aký je predmetom veci, ktorú prejednáva, kde nedošlo k zatajeniu dodávateľských vzťahov ani dodávateľov, podvod spáchaný v skoršej fáze je úplne dokonaný a už ho nie je možné uľahčiť ani podporiť a zároveň neexistuje celkový plán, podľa ktorého by boli dodania súčasťou podvodu zahŕňajúceho niekoľko transakcií, právo na odpočítanie nemalo odprieť. Transakcia medzi spoločnosťou P a HR by sa za takých okolností mohla považovať za pokračovanie dodávateľského vzťahu nezávislého od transakcie, ktorá je súčasťou podvodu v skoršej fáze, takže reťazec dodaní by sa skončil pri spoločnosti P. To, či manžel HR spoločnosti P poskytol alebo neposkytol predmetný zoznam odberateľov a tovaru, by teda bolo nepodstatné, lebo táto skutočnosť nič nemení na tom, že dodávky, ktoré P uskutočnila v prospech HR, nemali nijaký vplyv na podvod, ktorý táto spoločnosť predtým spáchala. Okrem toho príslušné transakcie nespôsobili škodu v oblasti DPH, lebo P bola povinná zaplatiť fakturovanú DPH, a nepriniesli daňovú výhodu, ktorá by mohla byť v rozpore s cieľmi smernice 2006/112.
- 16 Vnútroštátny súd sa domnieva, že za takých okolností by zachovanie účinkov podvodu spáchaného v skoršom štádiu na všetky následné transakcie, pokiaľ zdaniteľná osoba len vedela alebo mala vedieť o podvode, predstavovalo neprimerané obmedzenie zásady daňovej neutrality, pričom odopretie práva na odpočítanie dane nemôže mať povahu sankcie. V prospech tohto právneho názoru podľa neho svedčí skutočnosť, že podľa judikatúry Súdneho dvora otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. V tejto súvislosti Súdny dvor vždy zdôrazňuje, že opatrenia, ktoré môžu členské štáty prijať na základe článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť presný výber daní a zabrániť podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cieľov nevyhnutné. Nezdá sa však, že širokým výkladom pojmu „reťazec dodaní“ by tieto ciele bolo možné dosiahnuť. Nakoniec nesprávnosť odopretia práva na odpočítanie dane by za týchto okolností mohla vyplývať aj z judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej sa z hľadiska DPH nemajú rozlišovať zákonné a nezákonné transakcie.
- 17 Za týchto okolností Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Finančný súd Berlín-Brandenburg) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 167 a článok 168 písm. a) [smernice 2006/112]... vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnemu uplatňovaniu práva, podľa ktorého sa odpočítanie [DPH] má zamietnuť aj vtedy, keď bol pri transakcii na vstupe spáchaný podvod týkajúci sa [DPH] a zdaniteľná osoba o ňom vedela alebo mala vedieť, ale prostredníctvom transakcie, ktorá bola uskutočnená v jej prospech, sa nezúčastnila na tomto daňovom podvode ani nebola do neho zapojená a spáchaný daňový podvod tiež nepodporila ani neuľahčila?“

O prejudiciálnej otázke

- 18 Podľa článku 99 rokovacieho poriadku Súdny dvor môže na návrh sudcu spravodajcu po vypočutí generálneho advokáta kedykoľvek rozhodnúť formou odôvodneného uznesenia, okrem iného ak odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku možno jednoznačne vyvodiť z judikatúry alebo ak taká odpoveď nevyvoláva nijaké dôvodné pochybnosti.
- 19 V prejednávanej veci treba uplatniť toto ustanovenie.
- 20 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, podľa ktorej sa má zamietnuť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla tovar, ktorý bol predmetom podvodu v oblasti DPH spáchaného v predchádzajúcom článku reťazca dodávok, o podvode vedela alebo mala vedieť, hoci sa na ňom aktívne nezúčastnila.
- 21 Súdny dvor opakovane pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a možnému zneužívaniu je cieľom, ktorý uznáva a podporuje smernica 2006/112. V tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa noriem práva Únie nemôžu dovolávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom, a teda vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, 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).
- 22 Súdny dvor tiež opakovane pripomenul, že právo na odpočítanie dane treba odoprieť nielen vtedy, keď podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii, ktorá je 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 59; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 45, ako aj zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35 a citovanú judikatúru).
- 23 V tomto smere Súdny dvor konštatoval, že takú zdaniteľnú osobu treba na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo využívania služieb v súvislosti so zdanenými transakciami, ktoré uskutočnila v predchádzajúcej fáze, pričom za týchto okolností táto zdaniteľná osoba pomáha páchatelom podvodu a stáva sa jeho spolupáchatelom (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 56 a 57; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 46; zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39; z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27, ako aj z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48).
- 24 Súdny dvor tiež v situáciách, keď boli splnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane, opakovane objasnil, že právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní transakcie, ktorá je súčasťou takého podvodu zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 40; z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 28, a uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 53).

- 25 Súdny dvor totiž v tomto smere rozhodol, že v súlade s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným v smernici 2006/112 nie je potrestať prostredníctvom zamietnutia tohto práva zdaniteľnú osobu, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia je súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iná transakcia tvoriaca súčasť reťazca dodaní, ktorá predchádza alebo nasleduje po transakcii uskutočnenej touto zdaniteľnou osobou, je poznačená podvodom vo vzťahu k DPH, lebo zavedenie systému zodpovednosti bez zavinenia prekračuje rámec nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 47 a 48; zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 41 a 42, ako aj uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 52).
- 26 Na rozdiel od výkladu judikatúry Súdneho dvora zo strany vnútroštátneho súdu z judikatúry uvedenej v bodoch 21 až 25 tohto uznesenia po prvé jasne vyplýva, že samotná skutočnosť, že zdaniteľná osoba nadobudla tovar alebo služby, hoci nejakým spôsobom vedela, že sa týmto nadobudnutím podieľa na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH spáchaného v predchádzajúcom článku reťazca dodávok alebo služieb, sa na účely smernice 2006/112 považuje za účasť na tomto podvode. Ako tvrdí nemecká vláda, jediným pozitívnym aktom, ktorý je rozhodujúci na účely odôvodnenia odopretia práva na odpočítanie dane v takejto situácii, je nadobudnutie týchto tovarov alebo služieb. Na odôvodnenie takého zamietnutia preto nie je potrebné nijako preukázať, že táto zdaniteľná osoba bola určitým spôsobom aktívne zapojená do uvedeného podvodu, aj keď len jeho aktívnym podporovaním alebo uľahčovaním. Nezáleží ani na tom, že nezatajovala svoje dodávateľské vzťahy a dodávateľov.
- 27 Platí to o to viac, že podľa tejto judikatúry sa právo na odpočítanie odoprie aj zdaniteľnej osobe, ktorá mala vedieť, že svojou kúpou sa podieľa na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH spáchaného v predchádzajúcom článku reťazca dodávok alebo služieb. V takej situácii vedie k odopretiu práva na odpočítanie dane práve opomenutie uskutočniť určité obozretné úkony.
- 28 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že 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, pričom 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).
- 29 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 zo 16. mája 2013, Hardimpex, C-444/12, neuverejnené, EU:C:2013:318, bod 25, ako aj z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 55).
- 30 Okrem toho keďže vnútroštátny súd v podstate tvrdí, že nekonanie zdaniteľnej osoby v dobrej viere nemôže byť kritériom, ktoré nahradí aktívnu účasť tejto zdaniteľnej osoby, treba poukázať na to, že nie je v rozpore s právom Únie žiadať od subjektu, aby konal v dobrej viere (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 33, a zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 33).
- 31 Nie je však potrebné preukázať, že zdaniteľná osoba nekonala v dobrej viere, aby jej mohlo byť odopreté právo na odpočítanie dane, keďže z judikatúry uvedenej v bodoch 21 až 25 tohto uznesenia a z predchádzajúceho odôvodnenia vyplýva, že skutočnosť, že zdaniteľná osoba nadobudla tovar alebo

- služby, hoci keby prijala opatrenia, ktoré od nej možno dôvodne požadovať, aby sa uistila, že sa nebude podieľať na podvode, vedela by alebo by mala vedieť, že týmto nadobudnutím sa podieľa na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu, postačuje na to, aby sa na účely smernice 2006/112 vychádzalo z toho, že uvedená zdaniteľná osoba sa podieľala na tomto podvode, a aby bola zbavená práva na odpočítanie dane.
- 32 Po druhé nie je možné prijať výklad, podľa ktorého na jednej strane treba pojem „reťazec dodaní“ chápať v tom zmysle, že sa vzťahuje len na prípady, v ktorých podvod vyplýva z osobitnej kombinácie po sebe idúcich transakcií alebo z celkového plánu, podľa ktorého sú dodávky súčasťou podvodu zahŕňajúceho niekoľko transakcií, a na druhej strane transakciu uskutočnenú zdaniteľnou osobou a transakciu v skoršej fáze poznačenú podvodom je potrebné okrem týchto prípadov považovať za nezávislé transakcie, najmä ak bol podvod v čase prvej z týchto transakcií dokonaný, takže už nebolo možné uľahčiť ho ani podporiť.
- 33 Taký výklad totiž znamená dodatočné podmienky odopretia práva na odpočítanie v prípade podvodu, ktoré nevyplývajú z judikatúry uvedenej v bodoch 21 až 25 tohto uznesenia. Ako je uvedené v bode 31 tohto uznesenia, skutočnosť, že zdaniteľná osoba nadobudla tovar alebo služby, hoci vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov a služieb sa podieľa na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu spáchaného v skoršej fáze, postačuje na to, aby sa vychádzalo z toho, že uvedená zdaniteľná osoba sa podieľala na tomto podvode, a aby bola zbavená práva na odpočítanie dane.
- 34 Okrem toho taký výklad neberie do úvahy skutočnosť, že podvod spáchaný v určitej fáze reťazca dodávok alebo služieb sa odrazí v nasledujúcich fázach tohto reťazca, pokiaľ výška vybratej DPH nezodpovedá dlžnej sume v dôsledku poklesu ceny tovarov alebo služieb z dôvodu nezaplatenia DPH na vstupe. Vo všetkých prípadoch to, že zdaniteľná osoba nadobudne tovary, ktoré boli v skoršej fáze predmetom transakcie poznačenej podvodom, umožňuje tok týchto tovarov, ako ilustrujú skutkové okolnosti sporu vo veci samej, takže ako zdôrazňuje česká vláda, toto nadobudnutie podvod uľahčuje.
- 35 Po tretie na účely posúdenia, či sa zdaniteľná osoba podieľala na podvode, nie je podstatné, či jej predmetná transakcia poskytla alebo neposkytla daňovú výhodu. Na rozdiel od oblasti nekalých praktík (rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75; zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 36, ako aj z 10. júla 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35) totiž Súdny dvor v tejto oblasti rozhodol, že konštatovanie zapojenia zdaniteľnej osoby do podvodu na DPH nie je podmienené tým, že táto transakcia jej poskytla daňovú výhodu, ktorej priznanie je v rozpore s cieľom sledovaným ustanoveniami smernice 2006/112. Rovnako nie je podstatné, že predmetná transakcia neposkytla zdaniteľnej osobe nijakú hospodársku výhodu, ako je uvedené v bodoch 23 a 34 tohto uznesenia.
- 36 Nakoniec z úvah uvedených v bodoch 23 a 25 tohto uznesenia, podľa ktorých na jednej strane zavedenie systému zodpovednosti bez zavinenia presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu práv verejných financií, a na druhej strane zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa podieľa na transakcii zapojenej do podvodu, pomáha páchatelom podvodu a stáva sa jeho spolupáchatelom, vyplýva, že taká účasť predstavuje zavinenie, za ktoré je zodpovedná táto zdaniteľná osoba.
- 37 Tento výklad môže byť prekážkou podvodných transakcií (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 58), lebo v dôsledku neho stratia odbyt tovary a služby, ktoré boli predmetom transakcie, ktorá je súčasťou podvodu, a preto sa podieľa na boji proti podvodom, ktorý predstavuje, ako je pripomenuté v bode 21 tohto uznesenia, cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor ustálenou judikatúrou, podľa ktorej priznanie práva na odpočítanie dane je potrebné zamietnuť, ak dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uskutočnenou kúpou sa zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu, nevyhnutne konštatuje, že zamietnutie, proti ktorému sa za týchto podmienok namieta, nepresahuje rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa. Rovnako nevyhnutne konštatuje, že také zamietnutie

nemožno považovať za porušenie zásady daňovej neutrality, na ktorú sa navyše nemôže na účely odpočítania DPH odvolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa podieľala na daňovom podvode (pozri analogicky rozsudky z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 33, a zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 33).

- 38 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej praxi, podľa ktorej sa má zamietnuť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla tovar, ktorý bol predmetom podvodu v oblasti DPH spáchaného v predchádzajúcom článku reťazca dodávok, o podvode vedela alebo mala vedieť, hoci sa na ňom aktívne nezúčastnila.

O trovách

- 39 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 (desiata komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej praxi, podľa ktorej sa má zamietnuť odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe, ak zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla tovar, ktorý bol predmetom podvodu v oblasti DPH spáchaného v predchádzajúcom článku reťazca dodávok, o podvode vedela alebo mala vedieť, hoci sa na ňom aktívne nezúčastnila.

Podpisy