



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 5. mája 2022¹

Vec C-227/21

**UAB „HA.EN.“
proti**

Valstybinė mokesčių inspekcija

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové právo – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie dane – Pôsobnosť takzvanej judikatúry v oblasti podvodov – Existencia zneužitia práva – Odmietnutie odpočítania dane, pretože príjemca plnenia vedel alebo mal vedieť, že dodávateľ s ohľadom na jeho finančnú situáciu nebude spôsobilý odvieť splatnú daň z pridanej hodnoty do štátnej pokladnice – Zafaženie daňou z pridanej hodnoty pri započítaní ceny s existujúcimi dlhmi“

I. Úvod

1. V prípade tohto prejudiciálneho konania si možno pomyslieť na úryvok z diela *Čarodejníkov učeň* od Johanna Wolfganga von Goethe: „Pane, potreba je veľká! Duchov, ktorých som volal, sa teraz nemôžem zbaviť“. Toto prejudiciálne konanie totiž opakovane poukazuje na neistoty a problémy, ktoré vzniknú, keď sa právo dane z pridanej hodnoty vykladá menej štandardným spôsobom, ale v judikatúre sa využíva aj na boj proti podvodu a zneužívaniu.

2. Podľa tejto línie judikatúry má mať správny orgán okrem iného právo, ak nie priam povinnosť, odmietnuť zdaniteľnej osobe na účely DPH právo na odpočítanie dane, ak vedela alebo mala vedieť, že transakcia bola v dodávateľskom reťazci pred alebo po tejto transakcii zapojená do podvodu s DPH.² Už samotné postihnutie podvodu na základe ustanovení daňového práva mimo rámca inak uplatniteľných ustanovení trestného práva vyvoláva otázky s ohľadom na (základné) práva zdaniteľnej osoby. Uvedené platí o to viac,³ ak na tento účel postačí, aby zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o možnosti, že zmluvná strana nezaplatí dlžnú DPH. Na jednej strane len samotnú možnosť nezaplatenia dane nemožno považovať za daňový podvod, na druhej strane

¹ Jazyk konania: nemčina.

² Pozri v tejto súvislosti podrobné odkazy v poznámke pod čiarou 15 a nasl.

³ Kriticky sa k tomu vyjadruje generálny advokát Cruz Villalón vo svojich návrhoch vo veci R (C-285/09, EU:C:2010:381, bod 58 a nasl. a bod 104 a nasl.), taktiež kriticky napr. predseda jedného z dvoch senátov Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) rozhodujúcich v oblastiach DPH, WÄGER, C.: Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung. In: UR 2015, s. 81 a nasl.

by sa takýmto spôsobom prakticky takmer úplne znemožnili obchodné vzťahy s podnikmi nachádzajúcimi sa v zložitej finančnej situácii (t. j. s podnikmi, ktoré sú alebo sa čoskoro stanú insolventnými).

3. Podniku, ktorý s cieľom splatenia časti dlhov prevezme od vysoko zadlženého dlžníka majetkové hodnoty, by bolo možné vytýkať, že mal vedieť o tom, že dlžník prípadne neodvedie DPH vyplývajúcu z predaja majetkovej hodnoty (resp. ju nebude môcť odvieť). V Litve sa z vyššie uvedeného zrejme medzičasom vytvorila ustálená prax daňových orgánov. V tejto krajine sa nadobudnutie tovarov od podniku nachádzajúceho sa vo finančných ťažkostiach považuje za zneužitie práva, a preto sa nepriznáva právo na odpočítanie dane.

4. V tomto ohľade sa Súdnu dvoru otvára možnosť stanoviť hranice takejto „judikatúry v oblasti podvodov“.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Právny rámec Únie stanovuje smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)⁴.

6. Článok 168 písm. a) smernice o DPH upravuje hmotnoprávnu pôsobnosť odpočítania dane:

„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.“

7. Článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH členským štátom umožňuje členským štátom upraviť prenos daňovej povinnosti na príjemcov plnenia:

„(1) Členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

g) dodanie nehnuteľného majetku, ktorý bol predaný dlžníkom uznaným súdom [dlžníkom vykonateľnej pohľadávky – *neoficiálny preklad*] v konaní o nútenom predaji.“

8. Článok 273 smernice o PH naopak upravuje možnosti členských štátov v boji proti dňovým únikom:

„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 [rovnosti – *neoficiálny preklad*] zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod

⁴ Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení platnom pre sporný rok (2016).

podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc. ...“

B. Litovské právo

9. Ustanovenie § 58 ods. 1 bodu 1 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litovskej republiky o dani z pridanej hodnoty) (v znení zákona č. IX-751 z 5. marca 2020) stanovuje:

„Osoba registrovaná na účely DPH má právo na odpočítanie DPH na vstupe alebo dovoze v súvislosti s nadobudnutými alebo dovezenými tovarmi alebo službami, ak sú tieto tovary alebo služby určené na použitie na účely jej nasledujúcich činností: ... dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré podliehajú DPH...“

10. Ustanovenie § 719 ods. 1 Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Občiansky súdny poriadok Litovskej republiky) (v znení zákona č. XII-889 z 15. mája 2014) znie:

„Ak je dražba vyhlásená za neplatnú pre nezáujem uchádzačov..., majetok sa prevedie na osobu, ktorá žiada o exekúciu, za vyvolávaciu predajnú cenu nehnuteľnosti na dražbe.“

III. Skutkový stav a návrh na začatie prejudiciálneho konania

11. Na základe zmluvy o úvere z 21. septembra 2007 poskytla „Medicinos bankas“ UAB (ďalej len „banka“) spoločnosti „Sostinės būstai“ UAB (ďalej len „predávajúca“) úver na vykonávanie činností v oblasti rozvoja nehnuteľností. Na účely zabezpečenia riadneho splnenia zmluvy zriadila táto banka zmluvné hypotekárne záložné právo na pozemok v meste Vilnius (Litva), na ktorom sa nachádzala rozostavaná budova.

12. Na základe dohody o postúpení pohľadávky z 27. novembra 2015 nadobudla UAB „HA.EN“ (ďalej len „žalobkyňa“) od banky za protihodnotu všetky finančné pohľadávky vyplývajúce zo zmluvy o úvere, spolu so všetkými právami zriadenými na zabezpečenie plnenia záväzkov vrátane vyššie uvedeného zmluvného hypotekárneho záložného práva. Žalobkyňa uzavretím tejto dohody okrem iného potvrdila, že sa oboznámila s hospodárskou a finančnou situáciou, ako aj s právnym postavením predávajúcej a je si vedomá toho, že predávajúca je platobne neschopná a vedie sa voči nej reštrukturalizačné konanie.

13. Na príkaz exekútora z 23. mája 2016 bola vyhlásená dražba na časť nehnuteľného majetku predávajúcej, ale o tento nehnuteľný majetok neprejavil záujem nijaký kupujúci. Keďže táto dražba nebola úspešná, žalobkyňa sa v rámci dražobného postupu navrhlo prevzatie nehnuteľného majetku predávajúcej (ďalej len „nehuteľný majetok“), a tým sa uspokojila časť pohľadávok žalobkyne. Či k takémuto uspokojeniu došlo vo výške sumy netto (t. j. hodnoty bez DPH) alebo sumy brutto (t. j. hodnoty vrátane DPH), nie je Súdnemu dvoru známe. Žalobkyňa toto právo využila a prevzala nehnuteľnosť.

14. Na tento účel bola 21. júla 2016 vypracovaná zápisnica o prevode majetku na osobu, ktorá navrhla exekúciu, na základe ktorej exekútor previedol na žalobkyňu nehnuteľný majetok v hodnote 5 468 000 eur.

15. Predávajúca vystavila 5. augusta 2016 faktúru s DPH, v ktorej uviedla, že nehnuteľný majetok sa prevádza za cenu vo výške 4 519 008,26 eura a DPH vo výške 948 991,74 eura. Žalobkyňa zaúčtovala túto faktúru s DPH do svojho účtovníctva, odpočítala si DPH zaplatenú na vstupe a priznala DPH v daňovom priznaní na účely DPH za november 2016. Aj predávajúca zaúčtovala faktúru s DPH do svojho účtovníctva, pričom DPH na výstupe, ktorá bola uvedená vo faktúre s DPH, vykázala v daňovom priznaní na účely DPH za august 2016, avšak túto DPH neodviedla. Na majetok žalobkyne sa 1. októbra 2016 začalo viesť insolvenčné konanie.

16. Žalobkyňa podala 20. decembra 2016 na Valstybinė mokesčių inspekcija (Štátna daňová inšpekcia, ďalej len „daňový orgán“) žiadosť o vrátenie nadmerne zaplatenej DPH, ktorá vyplynula z priznanej odpočítateľnej DPH zaplatenej na vstupe. Daňový orgán vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu a konštatoval, že žalobkyňa vzhľadom na tú skutočnosť, že uskutočnila právny úkon s cieľom nadobudnúť nehnuteľný majetok, hoci vedela alebo mala vedieť, že predávajúca za takýto právny úkon neodvedie DPH, konala nečestne a zneužila svoje práva, a preto nemá nárok na odpočítanie dane. Rozhodnutím z 12. júla 2017 sa žalobkyne z tohto dôvodu nepriznalo právo na odpočítanie dane vo výške 948 980 eur a bola jej uložená povinnosť zaplatiť úroky vo výške 38 148,46 eura za omeškanie s odvedením DPH, ako aj pokutu vo výške 284 694 eur.

17. Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu daňového orgánu sťažnosť na Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky, ďalej len „Komisia pre daňové spory“), ktorá rozhodnutím o sťažnosti z 22. januára 2018 zrušila časti rozhodnutia daňového orgánu, ktoré sa týkali povinnosti zaplatiť úroky a pokutu, avšak dospela k záveru, že žalobkyňa zneužila svoje práva, a potvrdila rozhodnutie daňového orgánu.

18. Proti poslednej časti rozhodnutia o sťažnosti Komisie pre daňové spory podala žalobkyňa žalobu na Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionálny správny súd Vilnius, Litva), ktorý rozsudkom zo 14. novembra 2018 žalobu zamietol ako nedôvodnú.

19. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva) uznesením z 13. mája 2020 čiastočne vyhovel odvolaniu žalobkyne, pričom uviedol, že prvostupňový súd je okrem iného povinný posúdiť, za akých podmienok ide o zneužitie práva a či v tomto prípade existovali náznaky takéhoto zneužitia.

20. Po opätovnom prejednaní sporu Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionálny správny súd Vilnius) rozsudkom z 3. septembra 2020 opakovane rozhodol, že žalobkyňa konala zneužívajúcim spôsobom a daňový orgán bol preto oprávnený odmietnuť jej právo na odpočítanie dane. Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa následne odvolanie na Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva). Tento súd prerušil konanie a predložil Súdnemu dvoru prostredníctvom návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ túto otázku:

Má sa smernica 2006/112 v spojení so zásadou daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že zakazuje alebo nezakazuje postup vnútroštátnych orgánov, ktoré odopru zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak táto osoba pri nadobúdaní nehnuteľného majetku vedela (alebo mala vedieť), že dodávateľ z dôvodu svojej platobnej neschopnosti nezaplatí (alebo nebude môcť zaplatiť) DPH na výstupe do štátneho rozpočtu?

21. V konaní pred Súdny dvorom predložili svoje písomné pripomienky žalobkyňa, vlády Litvy a Českej republiky a Európska komisia. Súdny dvor v súlade s článkom 76 ods. 2 rokovacieho poriadku upustil od nariadenia pojednávania.

IV. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnej otázke a priebehu vyšetrovania

22. Prejudiciálna otázka sa vo svojej podstate týka zaobchádzania s transakciami zdaniteľnej osoby poskytujúcej plnenie, ktorá je platobne neschopná. V konkrétnom prípade vzniká táto otázka v súvislosti s odmietnutím odpočítania dane na strane príjemcu plnenia (článok 168 smernice o DPH).

23. Zaobchádzanie s transakciami medzi podnikmi, z ktorých je jeden platobne neschopný, z hľadiska DPH sa pre daňové orgány javí vo všeobecnosti ako problematické. Aj v prípade transakcií s platobne neschopným *príjemcom* plnenia vznikajú takéto ťažkosti. V súvislosti s takýmito skutkovými okolnosťami už vyhlásil Súdny dvor niekoľko rozsudkov. Najskôr sa budem zaoberať týmito rozsudkami s cieľom dospieť k ucelenému riešeniu (pozri bod B).

24. Následne posúdim, či sa v prejednávacom prípade vôbec uplatní „judikatúra Súdneho dvora v oblasti podvodov“, na ktorú sa odvoláva vo veľkej miere Česká republika (pozri bod C) alebo či tak, ako tvrdí Litva, je potrebné vychádzať zo zneužívajúceho správania sa príjemcu plnenia (pozri bod D). Prípadne je napokon možné odmietnuť odpočítanie dane na základe článku 273 smernice o DPH (pozri bod E).

25. Od vyššie uvedeného je potrebné odlíšiť otázku, či sú vôbec splnené podmienky pre odpočítanie dane podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH, ak sa nezaplatí celková hodnota prijatého plnenia, ale použije sa *v celom rozsahu na účely splatenia dlhov dodávateľa voči príjemcovi plnenia*. Aj keď vnútroštátny súd priamo nekladie takúto otázku, je splnenie požiadaviek pre odpočítanie dane nevyhnutným predpokladom na to, aby vôbec bolo možné pomýšľať na odmietnutie odpočítania dane. Odpoveď na takúto logickú predbežnú otázku je teda nápomocná pre vyriešenie sporu v konaní vo veci samej (pozri bod F).

B. Vplyv platobnej neschopnosti zdaniteľnej osoby na výber DPH

26. Z hmotnoprávneho hľadiska DPH, ako všeobecná spotrebná daň, nemá zaťažovať podnik poskytujúci plnenie, ale zdaní sa ňou platobná schopnosť spotrebiteľa, ktorá sa odrazí vo vynaložení majetku s cieľom vytvoriť spotrebný úžitok.⁵ Uvedené vyplýva najmä z ustanovenia článku 73 smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú „získal alebo má získať“ dodávateľ alebo poskytovateľ služby (t. j. osoba poskytujúca plnenie).

⁵ Pozri ako príklad rozsudky z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 62); z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i. (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platiteľ dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby“, a z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23).

27. Súdny dvor⁶ preto opakovane výslovne rozhodol, že „základom dane je skutočne získaná protihodnota, čiže logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je tá, ktorú získala zdaniteľná osoba“.

28. Smernica o DPH vychádza z predpokladu, že v dôsledku výpadku na strane dodávateľa spôsobeného jeho insolventnosťou dochádza aj k výpadku príslušného daňového príjmu v podobe nepriamej spotrebnej dane, ktorý by inak existoval, ak by sa daň riadne odvieďla. Daňové orgány preto znášajú z hľadiska daňových príjmov riziko platobnej neschopnosti súkromného subjektu, ktorý sa podieľa na výbere daní. Súdny dvor už vyššie uvedené výslovne objasnil v prípade platobnej neschopnosti príjemcu plnenia.⁷

29. Otázka, o ktorej sa má rozhodnúť v tejto veci, znie, či sa na vyššie uvedených skutočnostiach niečo zmení, ak sa do finančných ťažkostí nedostane príjemca plnenia, ale jeho *dodávateľ*. Aj tento subjekt je ako zdaniteľná osoba len osobou pomáhajúcou štátu pri výbere daní. V konečnom dôsledku ide aj v tomto konaní o otázku, či štát alebo zdaniteľný obchodný partner zdaniteľnej osoby ručí za výpadok dane spôsobený jej insolventnosťou. V tomto konaní však uvedená otázka nevzniká na úrovni splatnej dane, ale na úrovni odpočítania dane podľa článku 168 smernice o DPH, ktorej cieľom je odľahčiť podniky od záťaže v podobe DPH. Pre odpoveď v tomto konaní je preto potrebné zohľadniť taktiež zásadu neutrality DPH.

30. Zásada neutrality je základnou zásadou⁸ DPH. Okrem iného predpokladá, že sa má podnik ako príjemca dane na účet štátu oslobodiť od akéhokoľvek zaťaženia vyplývajúceho z DPH,⁹ ak je cieľom podnikateľskej činnosti ako takej uskutočnenie zdaniteľných transakcií.¹⁰

31. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pritom z hľadiska práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane nie je podstatné, či sa DPH, ktorá sa stala splatnou za prechádzajúce alebo nasledujúce predaje dotknutých výrobkov, skutočne odvieďla do štátnej pokladnice¹¹, ak príjemca plnenia znášal záťaž vyplývajúcu z DPH.

32. V konečnom dôsledku sa preto zachová právo príjemcu plnenia na odpočítanie dane, a to aj v prípade, ak dodávateľ prijatú sumu nepoužije na účely zaplatenia dlžnej DPH a z dôvodu absencie akéhokoľvek majetku štátna pokladnica takýto daňový dlh nedokáže úspešne vymôcť.

⁶ Rozsudky z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 21); z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19); podobne aj rozsudky zo 16. januára 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, bod 19), a z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko (C-427/98, EU:C:2002:581, bod 30), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, bod 69).

⁷ Rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 53 v spojení s bodmi 48 a 50).

⁸ Súdny dvor v rozsudku z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 43) o zásade výkladu.

⁹ Rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

¹⁰ Rozsudky z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51); z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a moje návrhy vo veci Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

¹¹ Rozsudky z 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, bod 56); z 9. novembra 2017, Wind Inovation 1 (C-552/16, EU:C:2017:849, bod 44); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 28), a z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 54).

C. Judikatúra Súdneho dvora v oblasti boja proti daňovým podvodom

33. K inému záveru však možno dospieť, ak sa prihliadne na judikatúru Súdneho dvora v oblasti boja proti podvodom v práve dane z pridanej hodnoty, tak ako zdôrazňuje Česká republika. Súdny dvor totiž neustále opakuje, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý smernica o DPH uznáva a podporuje.¹²

34. Na účely boja proti daňovým únikom na rozdiel¹³ od boja proti zneužitiam (pozri bod D) postačuje, ak sa samotná zdaniteľná osoba nedopustí daňového podvodu.¹⁴ Naopak stačí, ak vedela alebo mala vedieť,¹⁵ že sa podieľa na transakcii, ktorá sa spájala s únikom DPH. V takomto prípade sa zdaniteľná osoba na účely smernice o DPH považuje za účastníka daňového podvodu.¹⁶ Z vyššie uvedeného členským štátom vyplýva *povinnosť* odmietnuť zdaniteľnej osobe odpočítanie dane (ak tak ako v prejednávanej veci, ide o príjemcu plnenia).¹⁷

35. O takéto skutkové okolnosti, teda o účasť na transakcii, ktorá je súčasťou daňového podvodu, však v tomto konaní tak, ako uvádza aj Komisia, nejde. Len samotnú oneskorenú alebo nevykonanú platbu DPH vykázanej v daňovom priznaní nemožno považovať za krátenie dane, resp. za podvod na DPH v zmysle vyššie uvedenej judikatúry.

36. Ako už totiž rozhodla aj veľká komora Súdneho dvora vo veci Scialdone, je potrebné rozlišovať medzi jednoduchým nezaplatením a nepriznaním DPH daňovým dlžníkom.¹⁸ V tomto ohľade totiž zdaniteľná osoba tým, že už priznaná DPH v daňovom priznaní nebude zaplatená v zákonom stanovených lehotách, nezíska nijakú výhodu, pretože bude stále povinná zaplatiť predmetnú daň. Vzhľadom na uvedené a tak, ako poznamenal aj Súdny dvor¹⁹, prípady neodvedenia DPH, ktorá už bola priznaná v daňovom priznaní, nie sú natoľko závažné, ako prípady podvodu v oblasti DPH.

37. Nejde preto o daňový podvod, keď zdaniteľná osoba vo finančných ťažkostiach tak ako v prejednávanej veci predáva predmety s cieľom splniť svoje dlhy a v tejto súvislosti prizná splatnú DPH, ale napokon ju nezaplatí alebo ju nezaplatí v celej výške. Žalobkyni preto nemožno vytýkať, že vedela alebo mala vedieť, že bola zapojená do podvodu s DPH.

¹² Rozsudok z 24. februára 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, bod 33); uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fóvállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, bod 50), rozsudky zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34), a zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 35 a tam citovaná judikatúra).

¹³ Pozri v súvislosti s takýmto delením výslovne rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, bod 46 na jednej strane a bod 54 na druhej strane); pozri aj uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, bod 35).

¹⁴ Rozsudky z 24. februára 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, bod 34); zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35), a zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 38 a tam citovaná judikatúra).

¹⁵ V niektorých starších rozsudkoch Súdny dvor používa slovné spojenie „mohol vedieť“ – pozri napr. rozsudok zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 60). Od takejto príliš širokej formulácie, ktorá sa zakladá výlučne na prejudiciálnej otázke, sa však medzičasom upustilo.

¹⁶ Rozsudky z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27); zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

¹⁷ Pozri rozsudky zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 47); z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62); z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 40); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 37); z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 42), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 59 a 61).

¹⁸ Rozsudok z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, body 39 a 40).

¹⁹ Rozsudok z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, body 41 a 42).

D. O zneužití pri nadobudnutí predmetov od podniku vo finančných ťažkostiach

38. Vzniká preto otázka, či žalobkyni možno vytýkať, že zneužila právo. Zneužitie by mohlo spočívať v tom, že žalobkyňa v rámci výkonu núteného predaja prevzala vlastnícke právo k nehnuteľnostiam, hoci vedela, že predávajúca je platobne neschopná, a preto je možné, že nebude môcť zaplatiť splatnú daň v celej výške.

39. Podľa judikatúry Súdneho dvora si vyslovenie záveru o zneužití práva vyžaduje splnenie dvoch podmienok. Po prvé musia sporné transakcie priznávať daňovú výhodu, ktorej poskytnutie odporuje cieľu sledovanému smernicou o DPH, a po druhé musí z viacerých objektívnych skutočností vyplývať, že cieľom sporných transakcií bolo výlučne, resp. prevažne²⁰ dosiahnutie tejto daňovej výhody.²¹

1. Znenie a hodnotenie smernice o DPH

40. V tomto konaní by ako „výhoda“ prichádzalo do úvahy len odpočítanie dane žalobkyne za súčasnej existencie daňového dlhu platobne neschopnej predávajúcej. Už samotné znenie smernice o DPH odporuje tomu, aby takáto daňová výhoda odporovala cieľu sledovanému smernicou. Uvedené potvrdzuje predovšetkým článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, ktorý členským štátom umožňuje stanoviť, že v prípade výkonu núteného predaja pozemkov prechádza daňová povinnosť na príjemcu plnenia. Z takéhoto legislatívneho rozhodnutia možno vyvodíť tri závery.

41. Po prvé normotvorca Únie na rozdiel od daňového orgánu v Litve nepovažuje nadobudnutie tovarov od podnikov, ktorých majetok je prevádzaný v rámci výkonu núteného predaja (teda od podniku, ktorý má finančné ťažkosti), za zneužitie práva. Inak by normotvorca Únie členským štátom neposkytol takúto možnosť prenesenia daňovej povinnosti.

42. Po druhé normotvorca Únie uznal problém spočívajúci v tom, že štátna pokladnica sa stretáva s ťažkosťami pri vyrubení a vymožení splatnej dane v prípade zdaniteľnej osoby, voči ktorej sa začalo s výkonom núteného predaja. Uvedené odôvodňuje úpravu možnosti prenesenia daňovej povinnosti. Nejde o cielenú medzeru v zákone, z ktorej by pre štátnu pokladnicu vyplývalo osobitné riziko výpadku dane.

43. Po tretie normotvorca Únie upravil možnosť prenesenia daňovej povinnosti len v prípade výkonu núteného predaja pozemkov. Z toho ďalej vyplýva, že v prípade iných majetkových hodnôt, ktoré boli nadobudnuté v rámci núteného predaja, sa uplatní obvyklé pravidlo (daňový dlh dodávateľa). Ak však normotvorca Únie vychádza z predpokladu, že si dlžník v rámci núteného výkonu rozhodnutia zachováva svoje postavenie zdaniteľnej osoby, nemôže byť nadobudnutie majetkových hodnôt v rámci núteného predaja od podniku (ktorý je spravidla platobne neschopný) zneužitím práva. Tento záver zdôrazňuje aj Komisia.

²⁰ Pozri v tomto ohľade podrobne aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pitruzzella vo veci W (Oslobodenie od dane v súvislosti s príspevkom vlastníka podielov) (C-98/21, EU:C:2022:160, body 68 a 78 a nasl.).

²¹ Rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, bod 54); pozri okrem iného rozsudky z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 85); zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 36), a z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75).

44. Iný záver neplatí ani vtedy, ak nadobúdateľ majetkových hodnôt v rámci núteného predaja skutočne vie o tom, že dlžník v rámci núteného výkonu (t. j. dodávateľ) je natoľko zadlžený, že nebude schopný odvieť splatnú daň. Predpoklad o zneužití práva v prípade takýchto skutkových okolností by odporoval vôli tvorcu smernice.

2. Uplatnenie výrokov vo veci ALTI?

45. Na vyššie uvedenom nič nemenia ani najnovšie extenzívne výroky Súdneho dvora v konaní vo veci ALTI²². V tomto konaní Súdny dvor v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že „zmluvná strana, ktorá sa z dôvodu svojej dobrovoľnej účasti na zneužití systému DPH považuje za osobu, ktorá sa od začiatku podieľala na protiprávnom úmysle tejto osoby povinnej platiť daň nezaplatiť túto daň, nesie zodpovednosť za dôsledky spojené s omeškaním s platbou tejto dane, za ktoré je aj ona čiastočne zodpovedná“.

46. Vyššie uvedené sa však na jednej strane týkalo „iba“ otázky rozsahu pôsobnosti zodpovednosti podľa článku 205 smernice o DPH, ktorá nie je predmetom konania v tejto veci. Na druhej strane v prípade platobne neschopného podniku možno len ťažko uvažovať o „protiprávnom úmysle... nezaplatiť daň“. Nemožno uvažovať ani o „zneužití systému DPH“, ak dochádza len k právnym úkonom s platobne neschopnými účastníkmi hospodárskej súťaže. Uvedené platí o to viac, ak ide o nadobudnutie, tak ako v tomto konaní, v rámci, resp. na konci štátom organizovaného núteného predaja.

47. Zmysel a účel núteného predaja by v prípade, ak by sa vychádzalo z výroku Súdneho dvora vo veci ALTI, viedol k záveru *ad absurdum*. Zhodnotenie majetku podnikateľského subjektu, ktorý je dlžníkom v rámci núteného výkonu rozhodnutia, by *de facto* prichádzalo do úvahy len v prípade fyzických osôb (a podnikov, ktoré neuskutočňujú transakcie zakladajúce právo na odpočítanie dane), pretože v prípade týchto osôb nemožno znížiť odpočítanie dane. Vzhľadom na vyššie uvedené by sa podstatne zúžil okruh prípadných nadobúdateľov, čo by odporovalo cieľom núteného predaja. Tento cieľ totiž spočíva v snahe o čo najlepšie zhodnotenie hospodárskeho majetku s cieľom uspokojiť veriteľov v čo možno najväčšom rozsahu.

3. Výlučne umelá konštrukcia?

48. Súdny dvor navyše na existenciu zneužívania vyžaduje, aby šlo o transakcie, ktoré sú zbavené akejkoľvek hospodárskej a obchodnej dôvodnosti, boli vykonané len *pro forma* alebo umelo a ich základným cieľom je získať neoprávnenú výhodu.²³ Prijatie ponuky predloženej v rámci štátom organizovaného núteného predaja, nie je umelé.

49. Domnienka o zneužití nezodpovedá ani právnym následkom. V prípade, keď bola zistená existencia zneužitia práva, príslušné plnenia musia byť opätovne definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce takéto zneužitie práva.²⁴

²² Rozsudok z 20. mája 2021 (C-4/20, EU:C:2021:397, bod 43).

²³ Rozsudok z 26. februára 2019, T Danmark a Y Denmark (C-116/16 a C-117/16, EU:C:2019:135, bod 98), Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pitruzzella vo veci W (Oslobodenie od dane v súvislosti s príspevkom vlastníka podielov) (C-98/21, EU:C:2022:160, bod 67), a rozsudok z 22. mája 2008, Amplificientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 28 používa ešte pojem „iba“).

²⁴ Rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 46).

50. V prejednávacom prípade však príjemca plnenia nemá nijakú alternatívu, ktorej by sa v dôsledku zneužitia práva mohol vyhnúť a z ktorej by následne bolo možné vychádzať. Nemôže zaplatiť cenu iba netto a sám odvieť DPH, ak nie je daňovým dlžníkom. Taktiež mu nemožno relevantné vytykať, že na účely splnenia dlhov prevzal majetkovú hodnotu dlžníka namiesto toho, aby nadobudol porovnateľný predmet od tretej osoby, ktorá by následne pravdepodobne dokázala odvieť dane.

4. Obchodné zákazy vyplývajúce z práva DPH?

51. Napokon by potvrdenie zneužívania v prípade prejednávaných skutkových okolností bolo možné prirovnať k zakazu obchodovania s určitými osobami (ktoré nie sú zločincami), čo odporuje DPH ešte viac, ako postihovanie trestného činu, resp. postihnutie vedomosti o spáchaní trestného činu inými osobami.²⁵ Aj podnik s finančnými ťažkosťami vykonáva (zákonnú) ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 smernice o DPH, je povinný zaplatiť DPH a vykázať ju vo faktúre (pozri článok 220 smernice o DPH) osobitne (pozri článok 226 bod 10 smernice o DPH).

52. Ak by sa príjemcovi plnenia odmietlo príslušné právo na odpočítanie dane len preto, že vedel, že jeho zmluvný partner má finančné ťažkosti, a preto je možné, že neodvedie (nebude môcť) odvieť splatnú DPH, vylúčili by sa takéto zdaniteľné osoby z veľkej časti trhu a vznikla by tak prekážka pre prístup na trh. Uvedené odporuje myšlienke zásady neutrality, ktorá rovnako, ako celé právo DPH nerozlišuje medzi úspešným alebo menej úspešným, už etablovaným alebo práve založeným, finančne stabilným alebo predĺženým podnikom.

53. Sporná judikatúra Súdneho dvora²⁶ v tejto veci sa navyše vyvinula s ohľadom na osobitne zneužitelnú povahu DPH. V prejednávacom prípade však nejde o osobitne zneužitelnú povahu DPH, ktorá dotknutý podnik v zmysle judikatúry Súdneho dvora núti k zvýšenej povinnosti obozretnosti. Naopak, ide o pripísanie rizika insolventnosti (z hľadiska DPH) v prípade obchodov s podnikmi, ktoré majú finančné ťažkosti.

54. Takéto riziko insolventnosti znášané štátom by mohol normotvorca Únie kedykoľvek znížiť. Už viac ako desať rokov existovali príslušné snahy jednotlivých členských štátov o prechod na systém priameho zdanenia transakcií medzi podnikmi (prenos daňovej povinnosti), s ktorými sa však normotvorca Únie nestotožnil.²⁷ Normotvorca Únie prijal takéto rozhodnutie zámerne, pretože pre fragmentové nepriame zdanenie existujú vážne dôvody. Komisia ešte v roku 2008 uviedla: „Všeobecný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti je bezpochyby nová koncepcia, ktorá by mohla mať pozitívne ako aj negatívne dôsledky“²⁸. Na takéto negatívne dôsledky sa zjavne nemalo prihliadať.

²⁵ Podobne v zmysle zakazu obchodovania s tovarmi pozri však uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, body 36 a 37).

²⁶ Pozri výslovne rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62).

²⁷ Návrhy Rakúska a Nemecka podľa článku 27 šiestej smernice o DPH týkajúce sa právomoci na prijatie odchylnéj právnej úpravy od článku 21 šiestej smernice o DPH, konkrétne na účely prijatia prenosu daňovej povinnosti z doterajšej zdaniteľnej osoby (= dodávateľa) na príjemcu služby odmietla Komisia EÚ 19. júla 2006.

Následne Rada v roku 2007 požiadala o vytvorenie možnosti preskúmania fakultatívneho uplatnenia všeobecného prenosu daňovej povinnosti, avšak Komisia nebola o takomto riešení presvedčená – pozri oznámenie Komisie Rade a Európskemu parlamentu o opatreniach zameraných na zmenu systému DPH s cieľom boja proti podvodom {SEC(2008) 249} z 22. februára 2008 – KOM(2008) 109 v konečnom znení, najmä bod 5.1.

²⁸ Oznámenie Komisie Rade a Európskemu parlamentu o opatreniach zameraných na zmenu systému DPH s cieľom boja proti podvodom {SEC(2008) 249} z 22. februára 2008 – KOM(2008) 109 v konečnom znení, pozri bod 4.3.

55. Ak však normotvorca Únie upustí od prijatia takýchto opatrení pre boj proti riziku insolventnosti, nemožno zdaniteľnej osobe vytýkať, že sa na základe transakcií s podnikmi nachádzajúcimi sa vo finančných ťažkostiach dopustila zneužitia práva iba preto, že mala vedieť (alebo dokonca vedela), že sa existujúce riziko insolventnosti prejaví.

56. Okrem toho normotvorca Únie poskytol členským štátom možnosť prenosu daňovej povinnosti. Litva mohla využiť možnosť, ktorú jej poskytuje článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. V takomto prípade by sa daňový príjem z transakcie s pozemkom nestratil a žalobkyni by sa bez akýchkoľvek pochybností priznalo odpočítanie dane.

5. Záver

57. Rozšírenie vyššie uvedenej judikatúry na výhradu zneužitia práva v prípade transakcií s podnikmi nachádzajúcimi sa vo finančných ťažkostiach podľa môjho názoru nie je v súlade so smernicou o DPH.

E. O existencii opatrenia prijatého s cieľom zabezpečiť správny výber daní

58. Ak sa vylúči nepriznanie odpočítania dane, pretože dodávateľ sa nedopustil podvodu, ani zneužitia práva, mohol by v každom prípade ešte článok 273 smernice o DPH členskému štátu (v tejto veci Litve) umožniť odmietnuť odpočítanie dane.

59. Toto ustanovenie umožňuje prijatie opatrení potrebných na riadny výber dane a predchádzanie daňovým podvodom. O daňový podvod nejde. To isté platí pre zabezpečenie riadneho výberu daní. Daň, ktorú je dodávateľ povinný zaplatiť, sa musí vybrať od tohoto dodávateľa, ak tak ako v tejto veci, nejde o prípad prenesenia daňovej povinnosti. Odmietnutie odpočítania dane na strane príjemcu plnenia preto nezaručí riadny výber daní.

60. Navyše opatrenia prijaté na základe článku 273 nesmú presiahnuť to, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov a spochybníť neutralitu DPH.²⁹ O takýto prípad by však šlo vtedy, ak by bol príjemca plnenia aj naďalej zaťažený DPH len preto, že vedel o finančných problémoch jeho zmluvného partnera (alebo o nich mal vedieť). Nemá totiž nijaký vplyv na to, či tento zmluvný partner zaplatí splatnú daň, resp. či daňový orgán túto daň úspešne vyrubí a vymôže.

F. Logická predbežná otázka: splnenie podmienok pre odpočítanie od dane?

61. Je zjavné, že smernica o DPH v spojení so zásadou daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni praxi vnútroštátnych orgánov, v zmysle ktorej sa zdaniteľnej osobe odmieta právo na odpočítanie dane, ak pri nadobudnutí pozemku vedela (alebo mala vedieť), že dodávateľ v dôsledku jeho insolventnosti neodvedie splatnú DPH do štátneho rozpočtu (alebo ju nebude môcť odvieť).

62. To však neznamená, že sú v prejednávacom prípade splnené podmienky pre odpočítanie dane podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH. Hoci vnútroštátny súd nepoložil výslovne túto otázku, bližšie posúdenie tohto bodu by mohlo byť nápomocné pre užitočnú odpoveď. Splnenie podmienok odpočítania od dane je totiž logickým predpokladom pre odpoveď na otázku

²⁹ Pozri len rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62 a tam citovaná judikatúra).

položenú vnútroštátnym súdom týkajúcu sa odmietnutia odpočítania dane. Či sú vôbec v tejto veci splnené podmienky pre odpočítanie dane na strane žalobkyne, ako zjavne naznačuje vnútroštátny súd, podľa môjho názoru nie je jasné.

63. Odpočítanie dane má príjemcu plnenia len odbremeníť od zaťaženia vyplývajúceho z DPH.³⁰ Odpočítanie dane preto v zásade umožňuje len odpočítať tie sumy, ktoré zdaniteľná osoba skutočne *zaplatila* vlastným dodávateľom (alebo v rámci prenosu daňovej povinnosti štátnej pokladnici) ako DPH z príslušnej transakcie.³¹ V tomto ohľade však došlo len k započítaniu s existujúcimi dlhmi žalobkyne (ako príjemkyne plnenia). Uvedené by bolo možné považovať za dostatočné zaťaženie DPH, keďže pohľadávky napokon v príslušnom rozsahu zanikli.

64. Takýto názor však nezodpovedá systematike smernice o DPH a funkcii podniku poskytujúceho plnenie v práve DPH, ktorú zdôrazňuje Súdny dvor v oblasti právnej úpravy DPH. V zmysle tejto judikatúry dodávateľa (v tomto konaní žalobkyňa) „vyberajú daň na účet štátu a v prospech verejných financií“³².

65. Ak by žalobkyňa zaplatila predávajúcej cenu uvedenú vo faktúre (4 519 008,26 eura spolu s DPH vo výške 948 991,74 eura), mohla by predávajúca s pomocou tejto sumy taktiež uspokojiť len dlhy voči žalobkyňi vo výške 4 519 008,26 eura, ak by si splnila svoju povinnosť príjemcu dane na účet štátu. Sumu vo výške 948 991,74 eura by musela predávajúca použiť na to, aby zaplatila vzniknutý dlh na DPH.

66. Rovnaký záver by platil v tom prípade, ak by Litva využila možnosť, ktorú jej poskytuje článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, a upravila prenos daňovej povinnosti na žalobkyňu. Aj v takomto prípade by bolo možné uspokojenie dlhu vo výške sumy netto (4 519 008,26 eura), pretože by žalobkyňa musela použiť sumu 948 991,74 eura na účely splnenia vlastnej daňovej povinnosti.

67. V rámci tejto transakcie by preto boli v každom prípade splnené len dlhy predávajúcej voči žalobkyňi vo výške sumy netto. Zmení sa niečo na tomto závere, ak sa dohodnutá odplata použije aj na splnenie dlhov dodávateľa voči príjemcovi plnenia?

68. Nemyslím si. Spôsob výberu dane – nepriame zdanenie a dodávateľ ako daňový dlžník alebo priame zdanenie v prípade prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia – je len otázkou techniky zdanenia. Nemení nič na tom, že dodávateľ má k dispozícii na účely splatenia dlhu voči príjemcovi plnenia len sumu netto. Splatná DPH je v oboch prípadoch od začiatku tak, ako správne podotýka Litva, určená na odvedenie štátu. V systéme nepriameho zdaňovania, ako je tento, sa v konečnom dôsledku len zaplatí dodávateľovi – ako príjemcovi dane na účet štátu.

69. Ak sa vychádza z tejto myšlienky založenej na konaní v rámci poverenia, prichádza odpočítanie dane na strane žalobkyne do úvahy len v tom prípade, ak žalobkyňa *okrem* sumy (netto), ktorá sa má použiť na splatenie dlhov, zaplatila dodávateľovi aj príslušnú DPH. Len

³⁰ V tomto zmysle už v mojich návrhoch vo veci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 44 a nasl.); pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 64).

³¹ Napríklad rozsudok z 22. februára 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 24 a tam citovaná judikatúra). Pozri aj rozsudok z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 35 na konci). Súdny dvor síce v tomto rozsudku v nemeckom znení používa pojem „abgeführt“. Keďže však hovorí o príjemcovi plnenia, ktoré túto DPH neodvádza daňovému orgánu, ale zaplatí ju dodávateľovi, myslí sa tým nepochybne posledný uvedený prípad. Francúzske jazykové znenie používa aj slovné spojenie „avoir été acquittée“, čo by bolo nepochybne možné správne preložiť aj ako „bolo zaplatené“. V bode 36, v ktorom je toto slovné spojenie správne preložené, je takýto výklad obzvlášť viditeľný.

³² Rozsudky z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

v takomto prípade ide o zaťaženie príjemcu DPH. Odpočítanie dane existuje však aj v tom prípade, ak príjemca plnenia vychádzal alebo mal vychádzať z predpokladu, že dodávateľ túto sumu nepoužije na zaplatenie dlžnej DPH, ale napr. na iné splatenie dlhu. Aj v takomto prípade totiž nemožno príjemcovi plnenia odmietnuť odpočítanie dane ani preto, že sa dopustil zneužitia práva, a ani z dôvodu, že vedel o podvode alebo iných podobných príčin.

V. Návrh

70. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na prejudiciálnu otázku Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva) odpovedal takto:

1. Článok 168 písm. a) smernice 2006/112/ES v spojení so zásadou daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni praxi vnútroštátnych orgánov, na základe ktorej sa zdaniteľnej osobe odmietne právo na odpočítanie dane, ak v okamihu nadobudnutia majetku vedela (alebo mala vedieť), že dodávateľ z dôvodu jeho insolventnosti neodvedie splatnú DPH do štátneho rozpočtu (resp. ju nebude môcť odvieť).
2. Vnútroštátny súd však musí rozhodnúť, či sa zdaniteľná osoba (príjemca plnenia) v prejednávacom prípade skutočne zaťaží DPH, ktorú dodávateľ od tejto osoby vybral. O takýto prípade nejde vtedy, ak príjemca plnenia daňovému dlžníkovi dodávajúcemu plnenie nikdy nevyplatil prostriedky na účely zaplatenia dlžnej DPH.