

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 11. novembra 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 168 – Právo na odpočítanie dane – článok 199 – Systém prenesenia daňovej povinnosti – Zásada daňovej neutrality – Hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie dane – Postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby – Dôkazné bremeno – Podvod – Zneužívajúce konanie – Faktúra uvádzajúca fiktívneho dodávateľa“

Vo veci C-281/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko) z 11. februára 2020 a doručený Súdnemu dvoru 26. júna 2020, ktorý súvisí s konaním:

Ferimet SL

proti

Administración General del Estado,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu piatej komory, predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia I. Jarukaitis (spravodajca) a M. Ilešič,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Ferimet SL, v zastúpení: M. A. Montero Reiter, procurador, a F. Juanes Ródenas, abogado,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vlášil a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), prípadne v spojení s ďalšími ustanoveniami tejto smernice a zásady daňovej neutrality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Ferimet SL a Administración General del Estado (všeobecná štátna správa, Španielsko) vo veci práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) vzťahujúcej sa na dodanie recyklovateľných materiálov, ktoré sa uskutočnilo v roku 2008.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 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 Podľa článku 178 uvedenej smernice:

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

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

...

f) ak sa od nej žiada, aby zaplatila DPH ako odberateľ alebo nadobúdateľ v prípade uplatnenia článkov 194 až 197 a článku 199, musí splniť náležitosti stanovené každým členským štátom.“

6 Článok 199 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„?lenské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

...

d) dodanie použitého materiálu, použitého materiálu nevhodného na opätovné použitie v rovnakom stave, šrotu, priemyselného a nepriemyselného odpadu, recyklovateľného odpadu, čiastočne spracovaného odpadu a určitých tovarov a služieb, ako je uvedené v prílohe VI;

...“

7 Podľa článku 273 prvého odseku tejto smernice:

„?lenské 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 ?lenskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

Španielske právo

8 Článok 84 ods. 1 bod 2 písm. c) Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 28. decembra 1992 (BOE č. 312 z 29. decembra 1992, s. 44247) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (čalej len „zákon o DPH“) stanovuje, že zdaniteľnými osobami na účely DPH sú podnikatelia alebo živnostníci, pre ktorých sa uskutočňujú zdaniteľné plnenia, pokiaľ ide o dodanie priemyselného odpadu, liatinového odpadu a šrotu, železa alebo ocele, rezíduí a iného recyklovateľného materiálu obsahujúceho železné a neželezné kovy a ich zliatiny, trosku a škvaru, ako aj popol a priemyselné rezíduá obsahujúce kovy alebo kovové zliatiny.

9 Podľa článku 92 ods. 1 bodu 3 zákona o DPH zdaniteľné osoby môžu odpovedať od DPH splatnej za plnenia podliehajúce dani uskutočnenej na území štátu DPH splatnú na tom istom území, ktorá im bola priamo zaúčtovaná alebo ktorú zaplatili z dôvodu dodania tovarov uvedených v článku 84 ods. 1 bode 2 tohto zákona.

10 Článok 97 uvedeného zákona uvádza:

„1. Obchodníci a živnostníci si môžu uplatniť právo na odpustenie dane len vtedy, ak majú doklad preukazujúci ich právo.

Na tieto účely sa za doklady preukazujúce právo na odpustenie dane považujú len tieto dokumenty:

...

4^o faktúra vystavená zdaniteľnou osobou v prípadoch uvedených v článku 165 ods. 1 tohto zákona. ...

2. Skoršie dokumenty, ktoré nespĺňajú všetky podmienky stanovené zákonom alebo právnym predpisom, neodôvodňujú právo na odpustenie dane...

...

11 Podľa článku 165 ods. 1 zákona o DPH „v prípadoch uvedených v článku 84 ods. 1 bode 2... tohto zákona sa faktúra, na ktorej je vyúčtovaná daň, priloží k faktúre vystavenej prípadne osobou, ktorá dodala dotknutý tovar alebo poskytla dotknuté služby, alebo k účtovnému dokladu o plnení. Táto faktúra musí spĺňať podmienky stanovené právnym predpisom“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Spoločnosť Ferimet v daňovom priznaní uviedla, že v roku 2008 nadobudla od spoločnosti Reciclatges de Terra Alta recyklovateľné materiály (železný šrot), pričom spresnila, že plnenie podliehalo systému prenesenia daňovej povinnosti k DPH a vystavila zodpovedajúcu faktúru.

13 Počas kontroly Inspección de los Tributos (daňová inšpekcia, Španielsko) okrem iného konštatovala, že podnik uvedený na faktúre ako dodávateľ týchto materiálov v skutočnosti nedisponoval materiálnymi a ľudskými zdrojmi potrebnými na ich dodanie, a dospela k záveru, že faktúry vystavené spoločnosťou Ferimet treba považovať za nepravdivé. Zastávala názor, že ak boli uvedené materiály nepopierané dodané, dotknuté plnenie predstavovalo simuláciu, keďže ich skutočný dodávateľ bol úmyselne zatajený. Daňová inšpekcia z týchto dôvodov rozhodla, že nemožno priznať odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na toto plnenie a vydala za zdaňovací rok 2008 daňový výmer vo výške 140 041,71 eura spolu so sankciou vo výške 140 737,68 eura.

14 Keďže Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Regionálny hospodársky správny súd Katalánska, Španielsko) zamietol žalobu spoločnosti Ferimet podanú proti tomuto daňovému výmeru a proti tejto sankcii, Ferimet podala proti tomuto zamietavému rozhodnutiu odvolanie na Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Vyšší súd Katalánska, Španielsko). Ferimet pred týmto súdom tvrdila, že uskutočnenie kúpy predmetných recyklovateľných materiálov bolo preukázané, že uvedenie fiktívneho dodávateľa na faktúre je jednoduchou formálnou náležitosťou, keďže došlo k fyzickému nadobudnutiu, že právo na odpočítanie DPH nemožno odoprieť, ak sa preukáže, že došlo k uskutočneniu plnenia, a systém prenesenia daňovej povinnosti uplatňovaný v prejednávanej veci zaručuje nielen výber DPH a jeho kontrolu, ale aj neexistenciu akejkoľvek daňovej výhody pre daňovníka.

15 Rozsudkom z 23. novembra 2017 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Vyšší súd Katalánska) zamietol odvolanie spoločnosti Ferimet z dôvodu, že daňová inšpekcia dostatočne preukázala zatajenie dodávateľa, že údaj o tomto dodávateľovi nemožno považovať za isto formálny údaj, keďže ide o skutočnosť, ktorá umožňuje preskúmať zákonnosť reazca DPH, a preto má vplyv na zásadu neutrality dane. Tento súd tiež uviedol, že hoci je pravda, že systém prenesenia daňovej povinnosti v zásade nevedie k strate daňových príjmov, právo na odpočítanie DPH podlieha splneniu hmotnoprávných požiadaviek, medzi ktoré patrí aj skutočnosť, že uvedená osoba je skutočne dodávateľom.

16 Ferimet preto podala kasačný opravný prostriedok na Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pred ktorým tvrdí, že vnútroštátna a európska právna úprava, ako aj judikatúra Súdneho dvora nevyhnutne vedú k záveru, že má právo na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na nadobudnutie predmetných recyklovateľných materiálov. V tejto súvislosti tvrdí, že bola skutočným príjemcom týchto materiálov, že ich skutočne kúpila a prijala a že nedošlo a nemohlo dôjsť k strate daňových príjmov, keďže sa na ňu vzťahoval systém prenesenia daňovej povinnosti, a ani ona, ani jej dodávateľ neboli povinní zaplatiť DPH.

17 Španielska vláda pred týmto súdom tvrdí, že uvedenie fiktívneho dodávateľa na faktúre je

dôkazom o simulácii, že zatajenie totožnosti skutočného dodávateľa treba považovať za konanie spájajúce sa s podvodom tak v oblasti DPH, ako aj v oblasti priamych daní a že Ferimet nepreukázala neexistenciu daňovej výhody, na ktorú sa odvoláva.

18 Vnútroštátny súd uvádza, že spor, o ktorom rozhoduje, sa týka možnosti odpočítania DPH, ktorú si Ferimet sama zaúčtovala a zaplatila, vystavením faktúry v rámci systému prenesenia daňovej povinnosti, zatiaľ čo, ak sa aj predmetné plnenie naozaj uskutočnilo, skutočný dodávateľ uvedených recyklovateľných materiálov bol na tejto faktúre zatajený uvedením fiktívneho alebo neexistujúceho dodávateľa.

19 Tento súd sa domnieva, že tento spor vyžaduje, aby sa po prvé určilo, či uvedenie dodávateľa dotknutého tovaru predstavuje istú formálnu požiadavku práva na odpočítanie DPH, po druhé, aké dôsledky vyplývajú z uvedenia nepravdivej totožnosti dodávateľa, a zo skutočnosti, že nadobúdateľ vedel o tom, že ide o nepravdivý údaj, a po tretie, či z judikatúry Súdneho dvora nevyhnutne vyplýva, že odpočítanie DPH môže byť odopreté, a to aj v prípade nekonania v dobrej viere, iba vtedy, ak členskému štátu hrozí strata daňového príjmu, zatiaľ čo v systéme prenesenia daňovej povinnosti zdaniteľná osoba nie je povinná správcovi dane zaplatiť nijakú DPH.

20 Podľa uvedeného súdu z judikatúry Súdneho dvora nevyhnutne nevyplýva, že právo na odpočítanie DPH nemožno nikdy odoprieť v prípade, že sa uplatní systém prenesenia daňovej povinnosti a keď je preukázaná skutočná existencia dodania dotknutého tovaru, ako aj jeho nadobudnutie zdaniteľnou osobou. Z tejto judikatúry tiež nevyplýva, že uvedenie dodávateľa na faktúre je istou formálnym údajom, ktorý nie je relevantný na účely výkonu tohto práva, ak je dotknuté plnenie skutočné.

21 Okrem toho, pokiaľ ide o daňovú výhodu, ktorej existencia predstavuje podmienku odopretia práva na odpočítanie DPH, vnútroštátny súd uvádza, že z uvedenej judikatúry nevyplýva, že táto výhoda sa týka výlučne daňovníka, ktorý žiada o odpočítanie, a nie prípadne iných účastníkov plnenia, ktoré zakladá toto odpočítanie. Domnieva sa, že nie je nevyhnutne nutné neprihliadať na konanie dodávateľa, ak vzniká otázka, či sa daňovník mohol domáhať práva na odpočítanie dane v rámci uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti, najmä ak by mohlo byť ohrozené priame zdanenie.

22 Za týchto podmienok Tribunal Supremo (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 168 [smernice 2006/112], prípadne v spojení s jej ďalšími ustanoveniami, a zásada daňovej neutrality, ktorá vyplýva z tejto smernice, ako ju vykladá judikatúra Súdneho dvora, vykladať v tom zmysle, že neumožňuje odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe obchodníkom, ktorý v systéme prenesenia daňovej povinnosti vystaví doklad o plnení spočívajúcom v nadobudnutí tovaru, ktoré uskutoční, a na tomto doklade uvedie fiktívneho dodávateľa, pričom je zrejmé, že dotknutý podnikateľ naozaj uskutočnil kúpu a kúpený materiál použil na svoju činnosť a svoje obchodné aktivity?

2. V prípade, ak by sa dal postup, aký je opísaný vyššie (a za predpokladu, že dotknutá osoba o ňom vie), považovať za zneužívajúci alebo podvodný na účely odopretia odpočítania DPH zaplatenej na vstupe, je nutné na odopretie priznania tohto odpočítania, aby bola náležite preukázaná existencia daňovej výhody nezlučiteľnej s cieľmi systému DPH?

3. Napokon v prípade, ak je uvedený dôkaz nevyhnutný, musí sa dať ová výhoda, na základe ktorej by bolo možné odoprieť odpočítanie dane a ktorá by prípadne mala byť overená v každom jednotlivom prípade, týkať výlučne samotného daňovníka (teda nadobúdateľa tovaru), alebo sa prípadne môže týkať iných účastníkov plnenia.“

O prejudiciálnych otázkach

23 Svojimi tromi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 v spojení so zásadou daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe sa neprizná uplatnenie práva na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, ak táto zdaniteľná osoba vedome uviedla fiktívneho dodávateľa na faktúre, ktorú sama za toto plnenie vystavila v rámci uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti.

24 Vnútroštátny súd sa predovšetkým pýta, či uvedenie dodávateľa na faktúre vzťahujúcej sa na tovary, na základe ktorých sa uplatňuje právo na odpočítanie DPH, predstavuje isto formálnu požiadavku. Ale sa pýta, aké dôsledky má, pokiaľ ide o uplatnenie tohto práva, zatajenie skutočného dodávateľa tohto tovaru zdaniteľnou osobou v prípade, keď nie je spochybnené, že skutočne došlo k jeho dodaniu a jeho následnému použitiu touto zdaniteľnou osobou na účely jej vlastných zdaniteľných plnení. Napokon si kladie otázku, či možno zdaniteľnej osobe, ktorá nekonala v dobrej viere, odoprieť uplatnenie práva na odpočítanie dane len za predpokladu, že členskému štátu hrozí strata daňových príjmov a pre túto zdaniteľnú osobu alebo pre iných účastníkov dotknutého plnenia existuje daňová výhoda.

25 Na úvod treba zdôrazniť, že položené otázky sa týkajú výlučne uplatnenia práva na odpočítanie dane, a nie toho, či za okolností, ako ich uviedol vnútroštátny súd, bola dotknutej zdaniteľnej osobe uložená peňažná sankcia za porušenie určitých požiadaviek stanovených smernicou 2006/112 alebo či je takáto sankcia v súlade so zásadou proporcionality.

26 Preto treba po prvé pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením tak hmotnoprávných, ako aj formálnych požiadaviek. Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na to, aby sa mohlo priznať uvedené právo, je na jednej strane potrebné, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice. Na druhej strane je potrebné, aby tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a aby zdaniteľná osoba tieto tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, body 28 a 29, ako aj citovanú judikatúru; z 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, body 39 a 40, ako aj uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo F-vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 43).

27 Z toho vyplýva, že uvedenie dodávateľa na faktúre vzťahujúcej sa na tovary alebo služby, na základe ktorých sa uplatňuje právo na odpočítanie DPH, predstavuje formálnu požiadavku uplatnenia tohto práva. Na druhej strane postavenie dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb ako zdaniteľnej osoby patrí, ako uvádza španielska a česká vláda, medzi hmotnoprávne požiadavky uplatnenia tohto práva.

28 Pokiaľ ide konkrétne o pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie DPH v rámci postupu prenesenia daňovej povinnosti podľa článku 199 ods. 1 smernice 2006/112, možno dodať, že zdaniteľná osoba, ktorá je ako nadobúdateľ tovaru povinná zaplatiť DPH za tento

tovar, nie je povinná mať faktúru vystavenú v súlade s formálnymi požiadavkami tejto smernice, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane, a musí spĺňať iba formálne náležitosti stanovené dotknutým členským štátom pri uskutočnení voľby, ktorú jej umožňuje článok 178 písm. f) uvedenej smernice (rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 44 a citovaná judikatúra).

29 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že zdaniteľná osoba vedome uviedla na faktúre dotknutej vo veci samej fiktívneho dodávateľa, čo zabránilo Inspección de los Tributos (daňová inšpekcia) určiť skutočného dodávateľa, a teda preukázať, že tento dodávateľ je zdaniteľnou osobou, ako hmotnoprávnu požiadavku práva na odpočítanie DPH.

30 Pokiaľ ide o druhé o dôsledky, ktoré vyplývajú zo zatajenia skutočného dodávateľa zdaniteľnou osobou, treba pripomenúť, že cieľom systému odpočítania dane je úplne odbremeniť podnikateľa od DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 41 a citovaná judikatúra).

31 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb na odpočítanie 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 článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľné osoby, ktoré ho chcú uplatniť, spĺňajú tak hmotnoprávne, ako aj formálne náležitosti alebo požiadavky, ktorým toto právo podlieha (uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 40 a citovaná judikatúra).

32 Hoci v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie, ktoré stanovuje táto smernica, ak považujú tieto povinnosti za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, opatrenia prijaté členskými štátmi nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie takýchto cieľov. Nemôžu sa preto používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 44 a citovaná judikatúra).

33 Súdny dvor tak rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určené formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 38, a z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41).

34 Preto, ak má daňový úrad k dispozícii údaje potrebné na to, aby konštatoval, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže, pokiaľ ide o právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie tejto dane, ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať za útok, že by toto právo nebolo možné uplatniť (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42).

35 Tieto úvahy sa uplatňujú najmä v rámci uplatňovania systému prenesenia daňovej povinnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. apríla 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, body 50 a 51; z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 62 až 64, ako aj zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, body 34 a 35).

36 Inak to však môže byť vtedy, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek znemožňuje predloženie jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 42 a citovaná judikatúra).

37 Môže to však tak byť v prípade, ak totožnosť skutočného dodávateľa nie je uvedená na faktúre týkajúcej sa tovarov alebo služieb, na základe ktorých sa uplatňuje právo na odpočítanie dane, ak to bráni identifikovať tohto dodávateľa, a teda preukázať, že mal postavenie zdaniteľnej osoby, keďže, ako bolo pripomenuté v bode 27 tohto rozsudku, toto postavenie predstavuje jednu z hmotnoprávných požiadaviek práva na odpočítanie DPH.

38 Za týchto okolností treba zdôrazniť na jednej strane, že daňový úrad sa nemôže obmedziť len na preskúmanie samotnej faktúry. Musí tiež zohľadniť dodatočné informácie, ktoré poskytla zdaniteľná osoba (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44). Na druhej strane je úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa požiadavky stanovené na jeho priznanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 43). Daňové orgány môžu teda od samotnej zdaniteľnej osoby vyžadovať dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či možno alebo nemožno priznať požadované odpočítanie dane (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 46, ako aj citovaná judikatúra).

39 Z toho vyplýva, že zdaniteľnej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie DPH v zásade prináleží, aby preukázala, že dodávateľ tovaru alebo služieb, na základe ktorých sa toto právo uplatňuje, mal postavenie zdaniteľnej osoby. Zdaniteľná osoba je teda povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, body 44 až 45).

40 Pokiaľ však ide o boj proti podvodom na DPH, daňový úrad spravidla nemôže vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť právo na odpočítanie DPH, aby okrem iného overila, či má dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb, na základe ktorých sa uvedené právo uplatňuje, postavenie zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61, ako aj uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 56).

41 Pokiaľ ide o dôkazné bremeno v súvislosti s otázkou, či má dodávateľ postavenie zdaniteľnej osoby, treba rozlišovať medzi preukázaním hmotnoprávnej požiadavky práva na odpočítanie DPH na jednej strane a určením existencie podvodu na DPH na druhej strane.

42 Hoci v rámci boja proti podvodom v prípade DPH spravidla nemožno vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH, aby overila, či má dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb postavenie zdaniteľnej osoby, neplatí to v prípade, ak je preukázanie tohto postavenia nevyhnutné na overenie, či je splnená táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane.

43 V tomto poslednom uvedenom prípade zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zo znenia článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza zo skutkových okolností (rozsudky zo 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 30, a z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 34), takže postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby môže vyplývať z okolností prejednávanej veci.

44 Pokiaľ ide o preukázanie hmotnoprávných požiadaviek práva na odpočítanie DPH, z toho vyplýva, že ak sa totožnosť skutočného dodávateľa neuvádza na faktúre týkajúcej sa tovarov alebo služieb, na základe ktorých sa uplatňuje právo na odpočítanie DPH, toto právo zdaniteľnej osobe musí byť odopreté, ak vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či tento dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby.

45 Súdny dvor opakovane pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a možnému zneužívaniu predstavuje cieľ, ktorý uznáva a podporuje smernica 2006/112. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť právnych noriem Únie, a preto vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží nepriznať právo na odpočítanie dane, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 54 a 55; zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a citovanú judikatúru, ako aj uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 21).

46 Pokiaľ ide o podvod, podľa ustálenej judikatúry sa právo na odpočítanie dane odoprietielen vtedy, ak sa podvodu dopustila samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa podieľala na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na 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; zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35 a citovanú judikatúru, ako aj uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 22).

47 V tejto súvislosti sa konštatovalo, že zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa podieľa na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH, sa má na účely smernice 2006/112 považovať za osobu podieľajúcu sa na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá zisk z nasledujúceho predaja tovaru alebo využitia služieb v rámci týchto uskutočnených zdaniteľných plnení, keďže táto zdaniteľná osoba v tejto situácii podala pomocnú ruku osobám stojacím za uvedeným podvodom a mala tak na ňom spoluúčasť (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 23 a citovaná judikatúra).

48 Súdny dvor tiež opakovane spresnil, že v situáciách, keď boli splnené hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie dane, právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe odoprieť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, keď jej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba, na základe ktorých si uplatňuje právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto podieľa na plnení, ktoré je súčasťou takého podvodu zo strany dodávateľa alebo iného subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe vstupuje do reťazca dodaní alebo poskytovaní služieb (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 24 a citovaná judikatúra).

49 Súdny dvor totiž v tejto súvislosti rozhodol, že so systémom práva na odpočítanie dane stanoveným v smernici 2006/112 nie je zlučiteľná skutočnosť odopretím tohto práva sankcionovať zdaniteľnú osobu, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo že iné plnenie, ktoré je súčasťou reťazca dodaní pred alebo po plnení uskutočnenom touto zdaniteľnou osobou, je poznačené podvodom na DPH, lebo zavedenie systému zodpovednosti bez zavinenia ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu práv správcu dane (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25 a citovaná judikatúra).

50 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, keďže odopretie práva na odpočítanie dane predstavuje výnimku z uplatnenia základnej zásady, ktorú toto právo predstavuje, daňovým orgánom prináleží z právneho hľadiska dostatočne preukázať objektívne skutočnosti, na základe ktorých je možné dospieť k záveru, že sa zdaniteľná osoba dopustila podvodu na DPH alebo že vedela alebo mala vedieť, že plnenie, ktoré uvádza ako základ práva na odpočítanie dane, je súčasťou takého podvodu. Vnútroštátnym súdom však prináleží overiť, či dotknuté daňové orgány preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 57 a citovaná judikatúra).

51 Keďže právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobov vykonávania dôkazov v oblasti podvodu na DPH, daňový orgán musí tieto objektívne skutočnosti preukázať v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom. Tieto pravidlá však nesmú ohroziť účinnosť práva Únie (uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 59 a citovaná judikatúra).

52 Z judikatúry pripomenutej v bodoch 46 a 51 tohto rozsudku vyplýva, že priznanie práva na odpočítanie možno tejto zdaniteľnej osobe odoprieť len vtedy, ak sa po celkovom posúdení všetkých skutočností a skutkových okolností prejednávanej veci vykonaného v súlade s pravidlami dokazovania podľa vnútroštátneho práva preukáže, že táto osoba sa dopustila podvodu na DPH, alebo vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie bolo súčasťou takého podvodu (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). Právo na odpočítanie dane možno odoprieť len vtedy, ak tieto skutkové okolnosti boli z právneho hľadiska dostatočne preukázané inak než na základe domnienok (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. septembra 2020, Crewprint, C-611/19, neuverejnené, EU:C:2020:674, bod 45).

53 V prejednávanej veci v rámci tohto celkového posúdenia skutočnosť, že zdaniteľná osoba, ktorá žiada o priznanie práva na odpočítanie dane a ktorá vystavila faktúru, vedomo uviedla na tejto faktúre fiktívneho dodávateľa, je relevantná skutočnosť, ktorá môže dokazovať, že táto zdaniteľná osoba si bola vedomá toho, že sa podieľala na dodaní tovaru, ktoré je súčasťou podvodu na DPH. Vnútroštátnemu súdu však prináleží, aby s prihliadnutím na všetky dôkazy a skutkové okolnosti prejednávanej veci posúdil, či je to skutočne tak v prípade vo veci samej.

54 Pokiaľ ide o prípadné zneužívajúce konanie, treba uviesť, že existencia takéhoto konania vyžaduje splnenie dvoch podmienok, a to na jednej strane, že predmetné plnenia, hoci sú splnené požiadavky stanovené príslušnými ustanoveniami uvedenej smernice a vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá ju preberá, vedú k dosiahnutiu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, že zo všetkých objektívnych skutočností vyplýva, že hlavným cieľom predmetných plnení je získať túto daňovú výhodu (pozri najmä rozsudky zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 36; z 10. júla 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35, a z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 85).

55 Do tohto konania preto nepatrí uvedenie fiktívneho dodávateľa na faktúre vzťahujúcej sa na tovary a služby, na základe ktorých sa uplatňuje právo na odpočítanie DPH, keďže, ako bolo pripomenuté v bode 27 tohto rozsudku, uvedenie dodávateľa na faktúre vzťahujúcej sa na tovary a služby, na ktoré sa uplatňuje právo na odpočítanie DPH, predstavuje formálnu požiadavku tohto práva, a že z tohto uvedenia teda nevyplýva, že sú splnené hmotnoprávne požiadavky stanovené ustanoveniami týkajúcimi sa práva na odpočítanie dane.

56 Pokiaľ ide po tretie o otázku, či uplatnenie práva na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe, ktorá nekonala v dobrej viere, odoprieť len v prípade, ak existuje riziko straty daňových príjmov pre členský štát a daňová výhoda pre zdaniteľnú osobu alebo iných účastníkov dotknutého plnenia, je potrebné uviesť, že v rámci uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti sa správcovi dane v zásade neplatí nijaká platba (pozri najmä rozsudky zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 29, a z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41). Okrem toho na právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH nemá vplyv otázka, či DPH splatná z predchádzajúcich alebo neskorších plnení týkajúcich sa dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená správcovi dane (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 42 a citovanú judikatúru). Ako však vyplýva z bodov 44 a 46 až 52 tohto rozsudku, uplatnenie práva na odpočítanie dane sa má zdaniteľnej osobe odoprieť vtedy, ak neexistujú informácie potrebné na overenie, či dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb mal postavenie zdaniteľnej osoby, alebo ak je z právneho hľadiska dostatočne preukázané, že táto zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH, alebo vedela alebo mala vedieť, že plnenie uvádzané na uplatnenie tohto práva bolo súčasťou takého podvodu. Konštatovanie rizika straty daňových príjmov preto nie je nevyhnutné na odôvodnenie takéhoto odopretia.

57 Na tieto účely je tiež nepodstatné, či dotknuté plnenie viedlo alebo neviedlo k dosiahnutiu daňovej výhody pre zdaniteľnú osobu alebo iných účastníkov reazca dodania tovarov alebo poskytovania služieb. Na jednej strane totiž existencia takejto výhody nesúvisí s otázkou, či sú splnené hmotnoprávne požiadavky, ktorým podlieha právo na odpočítanie dane, akou je postavenie dodávateľa dotknutého tovaru alebo poskytovateľa dotknutých služieb ako zdaniteľnej osoby. Na druhej strane na rozdiel od toho, čo bolo rozhodnuté v oblasti zneužívajúceho konania, zistenie, že sa zdaniteľná osoba podieľala na podvode na DPH, nepodlieha podmienke, aby toto plnenie viedlo v jej prípade k dosiahnutiu daňovej výhody, ktorej poskytnutie je v rozpore s cieľom sledovaným ustanoveniami smernice 2006/112 (uznesenie zo

14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 35).

58 Keďže vnútroštátny súd spomenul, že je možné, že zdaniteľná osoba nekoná v dobrej viere, keď zatají totožnosť skutočného dodávateľa, treba dodať, že aj keď právu Únie neodporuje požadovať od subjektu, aby konal v dobrej viere, nie je potrebné na to, aby jej bolo odopreté právo na odpočítanie dane, aby sa preukázalo, že zdaniteľná osoba nekonala v dobrej viere (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 30 a 31).

59 Napokon, keďže vnútroštátny súd poukazuje aj na skutočnosť, že zatajenie skutočného dodávateľa môže ohroziť priame zdanenie tým, že zbavuje daňový úrad prostriedkov kontroly, treba zdôrazniť, že z judikatúry pripomenutej v bodoch 30 a 31 tohto rozsudku vyplýva, že z tohto dôvodu nemožno odoprieť priznanie práva na odpočítanie dane. Takéto odopretie by totiž bolo v rozpore so základnou zásadou, ktorú predstavuje toto právo, a následne aj so zásadou daňovej neutrality.

60 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že smernica 2006/112 v spojení so zásadou daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe sa má odoprieť uplatnenie práva na odpočítanie DPH súvisiacej s nadobudnutím tovaru, ktorý jej bol dodaný, v prípade, že táto zdaniteľná osoba vedome uviedla fiktívneho dodávateľa na faktúre, ktorú sama vystavila na účely tohto plnenia v rámci uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti, ak s prihliadnutím na skutkové okolnosti a dôkazy poskytnuté touto zdaniteľnou osobou neexistujú potrebné informácie na overenie toho, či skutočný dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, alebo ak sa z právneho hľadiska dostatočne preukáže, že uvedená zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH, alebo vedela alebo mala vedieť, že plnenie uvádzané na uplatnenie práva na odpočítanie dane bolo súčasťou takého podvodu.

O trovách

61 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 Súdnym dvor (piata komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadou daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe sa má odoprieť uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) súvisiacej s nadobudnutím tovaru, ktorý jej bol dodaný, v prípade, že táto zdaniteľná osoba vedome uviedla fiktívneho dodávateľa na faktúre, ktorú sama vystavila na účely tohto plnenia v rámci uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti, ak s prihliadnutím na skutkové okolnosti a dôkazy poskytnuté touto zdaniteľnou osobou neexistujú potrebné informácie na overenie toho, či skutočný dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, alebo ak sa z právneho hľadiska dostatočne preukáže, že uvedená zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH, alebo vedela alebo mala vedieť, že plnenie uvádzané na uplatnenie práva na odpočítanie dane bolo súčasťou takého podvodu.

Podpisy

* Jazyk konania: španiel?ina.