

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 7. marca 2024 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie DPH – Pojem zdaniteľná osoba – Zásada daňovej neutrality – Zásada proporcionality – Neaktívna spoločnosť – Vnútroštátna právna úprava, ktorá odmieta právo na odpočítanie dane, vrátenie alebo kompenzáciu DPH zaplatenej na vstupe“

Vo veci C-341/22,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko) z 19. mája 2022 a doručený Súdnemu dvoru 25. mája 2022, ktorý súvisí s konaním:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

proti

Agenzia delle Entrate,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory K. Jürimäe, predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu tretej komory, sudcovia N. Piçarra, N. Jääskinen (spravodajca) a M. Gavalec,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: C. Di Bella, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. júna 2023,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, v zastúpení: R. Nicastro, avvocatá,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci D. G. Pintus, P. Pucciariello a F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia, F. Moro a P. Rossi, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. septembra 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 1 a článku 167

smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH), proporcionality, ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (ďalej len „Feudi“) a Agenzia delle Entrate (daňový úrad, Taliansko) (ďalej len „daňový orgán“) vo veci výkonu práva na odpočítanie DPH.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH:

„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 63 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

5 Článok 167 uvedenej smernice stanovuje:

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

6 Článok 168 písm. a) tej istej smernice znie:

„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 Podľa článku 273 smernice o DPH:

„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.

...“

Talianske právo

8 Článok 30 legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (zákon n. 724 –

o opatreniach na racionalizáciu verejných financií) z 23. decembra 1994 (riadna príloha GURI ? 174 z 30. decembra 1994) (?alej len „zákon ? 724/1994“) s názvom „Schránkové spoločnosti. Oceňovanie cenných papierov“ v znení uplatnenom na spor vo veci samej stanovuje:

„1. Na účely tohto článku, pokiaľ sa nepreukáže opak, verejné akciové spoločnosti, komanditné spoločnosti na akcie, spoločnosti s ručením obmedzeným, verejné obchodné spoločnosti a komanditné spoločnosti, ako aj akékoľvek spoločnosti a subjekty, ktoré sú nerezidentmi, so stálou prevádzkou na štátnom území sa považujú za neaktívne, ak je celková výška výnosov, zvýšenia zásob a príjmov okrem tých, ktoré sú mimoriadne, vyplývajúca z výkazu ziskov a strát, ak je tento povinný, nižšia ako súčet súm získaných uplatnením týchto percentuálnych podielov:

...

4. V prípade neaktívnych spoločností a subjektov nie je možné nadmerný odpôčet vyplývajúci z daňového priznania podaného na účely DPH vrátiť, ani ho započítať... alebo previesť.... Ak počas troch po sebe nasledujúcich zdaňovacích období neaktívna spoločnosť alebo neaktívny subjekt neuskutoční transakcie relevantné na účely DPH s hodnotou zodpovedajúcou najmenej sume vyplývajúcej z uplatnenia percent uvedených v odseku 1, nadmerný odpôčet nemožno preniesť na odpôčítanie od DPH splatnej v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

4a. V prípade objektívnych situácií, ktoré znemožnili dosiahnutie výnosov, zvýšenia zásob a príjmov stanovených v súlade s týmto článkom alebo znemožnili uskutočniť transakcie relevantné na účely DPH uvedené v odseku 4, môže príslušná spoločnosť požiadať o neuplatnenie príslušných ustanovení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Spoločnosť Vigna Ottieri Srl (?alej len „Vigna“) bola spoločnosť založená podľa talianskeho práva, ktorá vykonávala ekonomickú činnosť výroby a predaja vína v regióne Kampánia (Taliansko).

10 Dňa 22. decembra 2010 daňový orgán doručil spoločnosti Vigna daňový výmer, v ktorom najmä uviedol, že táto spoločnosť sa v zdaňovacom období 2008 považuje za neaktívnu spoločnosť (tzv. „schránkovú spoločnosť“) z dôvodu, že hodnota transakcií na výstupe podliehajúcich DPH, ktorú táto spoločnosť priznala, bola nižšia ako hranica, pod ktorou sa na účely článku 30 zákona ? 724/1994 spoločnosti nepovažujú za aktívne. Z tohto daňového výmeru tiež vyplýva, že Vigna nedosiahla túto hranicu počas troch po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, a to v rokoch 2006, 2007 a 2008. V dôsledku toho daňový orgán odmietol vrátenie nadmerného odpôčtu DPH vo výške 42 108 eur, ktoré požadovala Vigna za zdaňovacie obdobie 2009.

11 Vigna podala proti uvedenému daňovému výmeru žalobu na Commissione tributaria provinciale di Avellino (Provinciaálny daňový súd Avellino, Taliansko). Rozsudkom z 18. apríla 2012 tento súd túto žalobu zamietol.

12 Spoločnosť Feudi, ktorá prevzala spoločnosť Vigna s účinnosťou od 27. septembra 2012, sa proti tomuto rozsudku odvolala na Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (Krajská daňová komisia v Kampánii – pobočka v Salerne, Taliansko), ktorá toto odvolanie zamietla.

13 Dňa 27. marca 2014 podala Feudi kasačný opravný prostriedok na Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko), ktorý je vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. V podstate tvrdí, že odmietnutie práva na odpočítanie DPH v jej prípade nie je zlučiteľné s právom Únie.

14 Vnútroštátny súd v podstate uvádza, že cieľom dotknutej talianskej právnej úpravy je odrádzať od zakladania schránkových spoločností, a tak zabrániť právnickým osobám, ktoré formálne vykonávajú ekonomickú činnosť, ale v skutočnosti sú neaktívne, vo využívaní daňových výhod. Na tento účel článok 30 zákona č. 724/1994 stanovuje odradzujúci mechanizmus založený na domnienke, podľa ktorej neaktívna povaha spoločnosti môže byť vyvodená z toho, že výnosnosť, ktorú možno odôvodnene očakávať od aktív, ktoré má k dispozícii, je nižšia ako hranica príjmov stanovená týmto ustanovením. Spoločnosť však môže vyvrátiť túto domnienku preukázaním, že túto hranicu príjmov nebolo možné dosiahnuť počas daného obdobia z dôvodu objektívnych situácií.

15 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa uvedeného ustanovenia si neaktívne spoločnosti nemôžu dať vrátiť nadmerný odpočet DPH uvedený v ich daňovom priznaní k DPH a vyplývajúci najmä z výšky odpočítanej DPH vyššej, ako je zaplatená DPH. Tento nadmerný odpočet nemôže byť predmetom započítania, ani ho nie je možné previesť. Uvedený nadmerný odpočet by potom mohol byť započítaný na účely DPH splatnej za nasledujúce zdaňovacie obdobia. Ak však počas troch po sebe nasledujúcich zdaňovacích období neaktívna spoločnosť neuskutočuje transakcie podliehajúce DPH v sume rovnajúcej sa aspoň sume, ktorá vyplýva z uvedenej hranice príjmov, uvedený nadmerný odpočet už nie je možné preniesť. Táto spoločnosť z tohto dôvodu stratila právo na odpočítanie DPH.

16 Za týchto okolností sa vnútroštátny súd v prvom rade pýta, či postavenie zdaniteľnej osoby, a v dôsledku toho právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, možno odoprieť spoločnosti, ktorá uskutočuje transakcie podliehajúce DPH bez toho, aby dosiahla hranicu príjmov stanovenú predmetnou talianskou právnou úpravou, ak táto spoločnosť nepreukáže, že dosiahnutiu príjmov presahujúcich túto hranicu bránili objektívne situácie. V tejto súvislosti má vnútroštátny súd pochybnosti o zlučiteľnosti takejto praxe s článkom 9 ods. 1 smernice o DPH, z ktorého v podstate vyplýva, že postavenie zdaniteľnej osoby vyplýva z toho, že subjekt, ktorý sa odvoláva na toto postavenie, vykonáva ekonomickú činnosť.

17 V druhom rade sa tento súd pýta, či je predmetná talianska právna úprava zlučiteľná s článkom 167 smernice o DPH, ako aj so zásadou neutrality DPH a zásadou proporcionality. Uvedený súd pripomína, že hoci je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam cieľom, ktorý smernica o DPH uznáva a podporuje, opatrenia prijaté členskými štátmi nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa, a najmä sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje zásadu neutrality DPH.

18 V treťom rade sa vnútroštátny súd pýta, či sa obmedzenia práva na odpočítanie DPH stanovené v článku 30 zákona č. 724/1994 majú považovať za obmedzenia, ktoré sú v rozpore so zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery. Domnieva sa totiž, že zdaniteľnej osobe, ktorá uskutočuje ekonomickú transakciu, hrozí, že nevie s istotou, či pri tejto transakcii môže vzniknúť právo na odpočítanie alebo vrátenie DPH, pretože výkon týchto práv bude podliehať podmienke, aby v priebehu daného zdaňovacieho obdobia dosiahla príjem presahujúci hranicu stanovenú predmetnou talianskou právnou úpravou.

19 Za týchto podmienok Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže sa článok 9 ods. 1 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že odopiera postavenie zdaniteľnej osoby, a teda aj právo na odpočítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, osobe, ktorá uskutočňuje aktívne transakcie relevantné na účely DPH v rozsahu, ktorý sa považuje za nezlučiteľný – v tom zmysle, že je neprimerane nízky – vo vzťahu k tomu, čo možno primerane očakávať pri aktívach, ktorými disponuje, za tri po sebe nasledujúce roky podľa vopred zákonom stanovených kritérií, a ktorá nie je schopná preukázať na odôvodnenie tejto okolnosti existenciu objektívnych situácií, ktoré to znemožnili?“

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, bránia článok 167 smernice [o DPH] a všeobecné zásady neutrality DPH a proporcionality obmedzenia práva na odpočítanie DPH vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v [článku 30 zákona č. 724/1994] odopiera právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z nadobudnutí, jej vrátenie alebo použitie v nasledujúcom zdaťovacom období zdaniteľnej osobe, ktorá počas troch po sebe nasledujúcich zdaťovacích období vykonáva aktívne transakcie relevantné na účely DPH v rozsahu, ktorý sa považuje za nezlučiteľný – v tom zmysle, že je neprimerane nízky – vo vzťahu k tomu, čo možno primerane očakávať pri aktívach, ktorými disponuje, za tri po sebe nasledujúce roky podľa vopred zákonom stanovených kritérií, a ktorá nie je schopná preukázať na odôvodnenie tejto okolnosti existenciu existenciu objektívnych situácií, ktoré to znemožnili?“

3. V prípade zápornej odpovede na druhú otázku, bránia zásady práva Únie týkajúce sa právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v [článku 30 zákona č. 724/1994] odopiera právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z nadobudnutí, jej vrátenie alebo použitie v nasledujúcom zdaťovacom období zdaniteľnej osobe, ktorá počas troch po sebe nasledujúcich zdaťovacích období vykonáva aktívne transakcie relevantné na účely DPH v rozsahu, ktorý sa považuje za nezlučiteľný – v tom zmysle, že je neprimerane nízky – vo vzťahu k tomu, čo možno primerane očakávať pri aktívach, ktorými disponuje, za tri po sebe nasledujúce roky podľa vopred zákonom stanovených kritérií, a ktorá nie je schopná preukázať na odôvodnenie tejto okolnosti existenciu objektívnych situácií, ktoré to znemožnili?“

O prvej otázke

20 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že môže viesť k tomu, že osoba, ktorá v danom zdaťovacom období uskutočňuje transakcie podliehajúce DPH, ktorých ekonomická hodnota nedosahuje hranicu stanovenú vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá zodpovedá primerane očakávanému výnosu z aktív, ktoré má táto osoba k dispozícii, nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH, pokiaľ nepreukáže, že dosiahnutiu tejto hranice zabránili objektívne situácie.

21 Podľa znenia článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH je „zdaniteľná osoba“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuť od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Pojem „ekonomická činnosť“ je v článku 9 ods. 1 druhom pododseku tejto smernice definovaný ako každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Okrem toho sa spresňuje, že ekonomickou činnosťou je predovšetkým „využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe“.

22 Analýza znenia § 9 ods. 1 smernice o DPH, poukazuje nielen na rozsah pôsobnosti pojmu „ekonomická činnosť“, ale spresňuje tiež objektívny charakter tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov [rozsudok z 25. februára 2021, Gmina Wrocław (Zmena doživotného užívacieho práva), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 69 a citovaná judikatúra].

23 Z toho vyplýva, že postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH nepodlieha dodržaniu podmienky spočívajúcej v tom, že osoba uskutočňuje plnenia podliehajúce DPH, ktorých ekonomická hodnota prekračuje vopred stanovenú hranicu príjmov, ktorá zodpovedá primerane očkávanému výnosu z aktív, ktoré má táto osoba k dispozícii. V tejto súvislosti je totiž dôležitá len otázka, či uvedená osoba skutočne vykonáva ekonomickú činnosť a ako bolo pripomenuté v bode 21 tohto rozsudku, či využíva hmotný alebo nehmotný majetok na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

24 V prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, či táto spoločnosť počas sporných zdaňovacích období, teda zdaňovacieho obdobia roku 2008 a dvoch predchádzajúcich zdaňovacích období, v súvislosti s ktorými daňový orgán usúdil, že Vigna nemala aktívnu povahu, vykonávala takúto ekonomickú činnosť v zmysle § 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH, ako ho vykladá judikatúra uvedená v bode 22 tohto rozsudku.

25 Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody treba na prvú otázku odpovedať tak, že § 9 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nemôže viesť k tomu, že postavenia zdaniteľnej osoby na účely DPH bude zbavená osoba, ktorá v danom zdaňovacom období uskutočňuje transakcie podliehajúce DPH, ktorých ekonomická hodnota nedosahuje hranicu stanovenú vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá zodpovedá primerane očkávanému výnosu z aktív, ktoré má táto osoba k dispozícii.

O druhej otázke

26 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa § 167 smernice o DPH, ako aj zásady neutrality DPH a proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľná osoba nemá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu hodnoty transakcií podliehajúcich DPH uskutočnených touto zdaniteľnou osobou na výstupe, ktorá sa považuje za nedostatočnú.

27 V tejto súvislosti treba v prvom rade pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry právo zdaniteľných osôb odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar a služby prijaté na vstupe, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Právo na odpočítanie uvedené v § 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Bezprostredne sa uplatňuje na celú DPH zaťažujúcu transakcie uskutočnené na vstupe. Systém odpočítaní dane má totiž za cieľ úplne zbaviť zdaniteľnú osobu záťažou spočívajúcej v DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej ekonomických činností. Spoločný systém DPH tak zaručuje úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH. Ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká osoba v čase nadobudnutia tovaru alebo služby, použije tento tovar alebo službu na účely svojich zdaniteľných transakcií, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za uvedený tovar alebo službu [pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. novembra 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, bod 23 a citovanú judikatúru, ako aj z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Simulované nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, body 27 a 28, ako aj citovaná judikatúra].

28 Z článku 168 smernice o DPH však konkrétne vyplýva, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane musia byť splnené dve podmienky. Po prvé dotknutá osoba musí byť „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice. Po druhé tovary alebo služby, na ktorých je založené toto právo, musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe na účely jej vlastných zdaniteľných transakcií a na vstupe musia byť tieto tovary alebo služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou [pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 39 a citovanú judikatúru].

29 Pokiaľ ide o druhú z týchto podmienok, ktorá je jedinou podmienkou uvedenou v tejto otázke, treba pripomenúť, že na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou transakciou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 45 a citovaná judikatúra].

30 Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné tovary a služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 42 a citovanú judikatúru).

31 Z vyššie uvedených dôvodov vyplýva, že žiadne ustanovenie smernice o DPH nepodmieňuje právo na odpočítanie dane požiadavkou týkajúcou sa toho, aby hodnota transakcií podliehajúcich DPH, ktoré zdaniteľná osoba uskutočnila počas daného obdobia na výstupe, musela dosiahnuť určitú hranicu. Naopak, z judikatúry citovanej v bode 27 tohto rozsudku vyplýva, že právo na odpočítanie DPH je zaručené, s výhradou splnenia požadovaných podmienok, ktorých overenie prináleží vnútroštátnemu súdu, bez ohľadu na výsledky ekonomickej činnosti dotknutej zdaniteľnej osoby.

32 V druhom rade však treba uviesť, že právo na odpočítanie DPH možno zdaniteľnej osobe odoprieť, ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

33 Treba totiž pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý smernica o DPH uznáva a podporuje a že Súdny dvor opakovane rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť porušením práva Únie. Preto, aj keď sú splnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane, prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť uplatnenie tohto práva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že uvedené právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom [pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, body 34 a 35, ako aj z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Simulované nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 41 a citovanú judikatúru].

34 Keďže odopretie práva na odpočítanie dane predstavuje výnimku z uplatnenia základnej

zásady, ktorú toto právo predstavuje, dať ovým 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 transakcia, ktorú uvádza ako základ práva na odpočítanie dane, je súčasťou takého podvodu. Vnútroštátnym súdom ďalej prináleží overiť, či dotknuté daňové orgány preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností [rozsudok z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Simulované nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 43 a citovaná judikatúra)].

35 Pokiaľ ide o zneužitie práva, z ustálenej judikatúry vyplýva, že preukázanie zneužívajúceho konania v oblasti DPH na jednej strane vyžaduje, aby predmetné transakcie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice o DPH a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane zo všetkých objektívnych skutočností musí vyplývať, že hlavný cieľ týchto transakcií sa obmedzuje na získanie tejto daňovej výhody [rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75, ako aj z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Simulované nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 44 a citovaná judikatúra)].

36 Z judikatúry Súdneho dvora teda vyplýva, že zásada zákazu zneužívajúceho konania, ktorá sa uplatňuje v oblasti DPH, zakazuje vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice o DPH [rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, bod 26, ako aj z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Simulované nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 46 a citovaná judikatúra)].

37 Treba tiež pripomenúť, že opatrenia, ktoré členské štáty môžu prijať na základe článku 273 smernice o DPH s cieľom zabezpečiť presný výber DPH a zabrániť podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cieľov nevyhnutné. Nemôžu sa preto používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH, a tým neutralitu DPH [rozsudky z 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 28, ako aj z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Simulované nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 47 a citovaná judikatúra)].

38 V prejednávanej veci vnútroštátny súd vysvetľuje, že cieľom článku 30 zákona č. 724/1994 je boj proti podvodom odrádzaním od zakladania schránkových spoločností. Mechanizmus, ktorý tento článok zavádza, tak spočíva na domnienke, že pokiaľ hodnota transakcií uskutočnených spoločnosťou na výstupe v priebehu daného zdaňovacieho obdobia nedosahuje hranicu vypočítanú uplatnením kritérií stanovených v uvedenom článku, táto spoločnosť nie je aktívna, pokiaľ sa jej nepodarilo preukázať, že objektívne skutočnosti odôvodňujú, že uvedenú hranicu nemohla dosiahnuť. V prípade, že sa spoločnosť považuje za neaktívnu spoločnosť, už nemôže uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH v súvislosti s transakciami, ktoré uskutočnila na výstupe počas sporného zdaňovacieho obdobia.

39 Takáto domnienka je pritom založená na kritériu, ktorým je hranica príjmov, ktorý nesúvisí s kritériami požadovanými na preukázanie podvodu alebo zneužitia, ako vyplývajú z judikatúry citovanej v bodoch 33 až 36 tohto rozsudku. Táto domnienka totiž nespočíva na posúdení existencie transakcií podliehajúcich DPH uskutočnených v priebehu daného zdaňovacieho obdobia, ani na posúdení ich samotného používania na účely uskutočnenia transakcií na výstupe, ale len na odhade ich objemu. Nemožno sa teda domnievať, že vzhľadom na judikatúru citovanú v bode 34 tohto rozsudku sa táto domnienka môže považovať za takú, ktorá by mohla preukázať,

že právo na odpočítanie DPH bolo uplatnené podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom.

40 Priznanie práva na odpočítanie dane totiž možno odoprieť len vtedy, ak skutočnosti uvedené na preukázanie takéhoto podvodu alebo zneužitia boli z právneho hľadiska dostatočne preukázané inak než na základe domnienok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 52 a citovanú judikatúru).

41 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že všeobecnú domnienku o daňovom úniku a zneužívaní nemožno odôvodniť daňovým opatrením, ktoré je v rozpore s cieľmi smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. septembra 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 31, ako aj citovanú judikatúru). Rovnako nemožno pripustiť, aby takáto domnienka, hoci aj vyvrátená, viedla k odmietnutiu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodov, ktoré nesúvisia s konštatovaním podvodného alebo zneužívajúceho uplatnenia tohto práva.

42 Z toho vyplýva, že taká domnienka, aká je opísaná v bode 38 tohto rozsudku, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa spočívajúceho v predchádzaní podvodom a zneužívaní.

43 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené dôvody treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 167 smernice o DPH, ako aj zásady neutrality DPH a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľná osoba nemá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu hodnoty transakcií podliehajúcich DPH uskutočnených touto zdaniteľnou osobou na výstupe, ktorá sa považuje za nedostatočnú.

O tretej otázke

44 Vzhľadom na odpoveď na druhú otázku a vzhľadom na to, že tretia otázka je položená len pre prípad zápornej odpovede na túto otázku, nie je potrebné odpovedať na tretiu otázku.

O trovách

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

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

1. Článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nemôže viesť k tomu, že postavenia zdaniteľnej osoby na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) bude zbavená osoba, ktorá v danom zdaňovacom období uskutočňuje transakcie podliehajúce DPH, ktorých ekonomická hodnota nedosahuje hranicu stanovenú vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá zodpovedá primerane ošakávanému výnosu z aktív, ktoré má táto osoba k dispozícii.

2. Článok 167 smernice 2006/112, ako aj zásady neutrality DPH a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľná osoba nemá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu hodnoty transakcií podliehajúcich DPH uskutočnených touto zdaniteľnou osobou na výstupe, ktorá sa považuje za nedostatočnú.

Podpisy

* Jazyk konania: talian?ina.