

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 11. januára 2024 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Odopretie práva na odpočítanie dane – Povinnosti zdaniteľnej osoby – Povinnosť náležitej starostlivosti – Dôkazné bremeno – Zásady daňovej neutrality a právnej istoty – Prednosť práva Únie – Rozpor medzi judikatúrou vnútroštátneho súdu a právom Únie“

Vo veci C-537/22,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) z 31. mája 2022 a doručený Súdnemu dvoru 11. augusta 2022, ktorý súvisí s konaním:

Global Ink Trade Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, sudcovia T. von Danwitz (spravodajca), P. G. Xuereb, A. Kumin a I. Ziemele,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a K. Szíjjártó, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a A. Sipos, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásady prednosti práva Únie, ako aj článku 167, článku 168 písm. a) a článku 178 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“) v spojení so zásadami daňovej neutrality a právnej istoty.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Global Ink Trade Kft. na jednej strane a Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) (ďalej len „daňová správa“) vo veci odopretia práva týmto riaditeľstvom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) týkajúcej sa nadobudnutia tovaru.

Právny rámec

3 Článok 167 smernice o DPH stanovuje, že právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

4 Podľa článku 168 písm. a) tejto smernice:

„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 písm. a) uvedenej smernice zdaniteľná osoba na to, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a) tejto smernice, musí mať faktúru vystavenú v súlade s požiadavkami stanovenými v tejto istej smernici.

6 Článok 273 prvý odsek smernice o DPH uvádza:

„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.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Global Ink Trade vykonáva v Maďarsku veľkoobchodnú činnosť. V období od júla 2012 do júna 2013 nadobudol tento podnik rôzne kancelárske potreby. Väčšina faktúr týkajúcich sa týchto nadobudnutí uvádza, že dodávateľom dotknutého tovaru bol maďarský podnik Office Builder Kft.

8 Pri kontrolách vykonaných v spoločnosti Office Builder daňová správa najmä uviedla, že táto spoločnosť nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť a že si nespĺnila svoje daňové povinnosti. Konateľ tohto podniku, ktorý sa v marci 2013 nachádzal v ústave na výkon trestu, poprel, že by vystavil akúkoľvek faktúru a udržiaval akúkoľvek korešpondenciu so spoločnosťou Global Ink Trade. Okrem toho tá istá správa konštatovala, že e-mailová adresa použitá na komunikáciu medzi spoločnosťami Office Builder a Global Ink Trade nezodpovedá oficiálnej e-mailovej adrese spoločnosti Office Builder.

9 Daňová správa tiež vypočula svedkov, ktorí potvrdili, že dotknutý tovar bol dodaný spoločnosti Global Ink Trade. Konateľ spoločnosti Global Ink Trade vyhlásil, že vstúpil do obchodného vzťahu so spoločnosťou Office Builder po tom, čo táto spoločnosť uverejnila inzerát v miestnom denníku, ako aj overil údaje tohto podniku v obchodnom registri a osobne sa stretol so

zástupcom uvedenej spoločnosti, pričom ku všetkým neskorším výmenám korešpondencie došlo elektronickou poštou.

10 Na základe zhromaždených dôkazov daňová správa usúdila, že faktúry údajne vystavené spoločnosťou Office Builder a adresované spoločnosti Global Ink Trade neboli vierohodné, keďže konateľ spoločnosti Office Builder výslovne poprel, že ich vystavil. Táto správa z toho teda vyvodila, že plnenia opísané na týchto faktúrach sa medzi týmito dvoma podnikmi neuskutočnili. V dôsledku toho uvedená správa rozhodla nepriznať spoločnosti Global Ink Trade právo na odpočítanie DPH uvedenej na uvedených faktúrach okrem iného z dôvodu, že táto spoločnosť nepreukázala náležitú starostlivosť vyžadovanú pri výkone svojej činnosti, najmä tým, že sa dostatočne neinformovala o skutočnej totožnosti svojho dodávateľa a o tom, či si tento dodávateľ splnil svoje daňové povinnosti, čím sa dopustila pasívneho podvodu.

11 Global Ink Trade podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), ktorý je vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, s tvrdením, že odmietnutie daňovej správy priznať právo na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na dotknuté faktúry sa zakladalo na nepreukázaných skutočnostiach a že táto správa nezohľadnila skutočnosť, že ona znáša dôkazné bremeno.

12 V tejto súvislosti vnútroštátny súd konštatuje, že príslušné ustanovenia smernice o DPH Súdny dvor vyložil v podobných veciach týkajúcich sa Maďarska v uzneseniach z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, ďalej len „uznesenie Vikingo Fővállalkozó“) a Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674, ďalej len „uznesenie Crewprint“). Podľa tohto súdu pritom Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) naďalej uplatňuje svoju judikatúru predchádzajúcu týmto uzneseniam, ktorá podľa všetkého obmedzuje právo na odpočítanie DPH požiadavkami, ktoré nemajú základ v smernici o DPH z dôvodu, že uvedené uznesenia nemôžu obsahovať nové skutočnosti na výklad práva Únie.

13 Konkrétne judikatúra Kúria (Najvyšší súd) má za následok uloženie povinnosti každej zdaniteľnej osobe vykonať komplexné a hĺbkové overenia týkajúce sa jej dodávateľov, najmä pokiaľ ide o to, či si títo dodávatelia plnia svoje povinnosti podať daňové priznanie a zaplatiť DPH, zatiaľ čo z uznesenia Vikingo Fővállalkozó vyplýva, že zdaniteľné osoby, ktoré uplatňujú svoje právo na odpočítanie DPH, nie sú zodpovedné za vykonávanie týchto overení. Medzi maďarskými súdmi teda existuje rozpor, pokiaľ ide o dôsledky, ktoré treba vyvodiť z judikatúry Súdneho dvora. Za týchto okolností daňová správa tiež naďalej uplatňuje požiadavky nezlučiteľné s ustanoveniami smernice o DPH, ako ich vykladá Súdny dvor. Tieto požiadavky sú okrem toho v rozpore s obežníkom uverejneným touto správou určeným zdaniteľným osobám, čo podľa vnútroštátneho súdu porušuje zásadu právnej istoty. Medzi uvedené požiadavky patrí najmä povinnosť udržiavať osobné kontakty s každým dodávateľom, ako aj povinnosť používať výlučne jeho oficiálnu e-mailovú adresu.

14 Vnútroštátny súd, keďže je v zásade viazaný rozsudkami Kúria (Najvyšší súd) a je povinný odôvodniť akúkoľvek odchýlku od právneho posúdenia, pokiaľ ide o tieto rozsudky, ktoré majú povahu záväzného precedensu, si kladie otázku, či vzhľadom na zásadu prednosti práva Únie má skutočne vylúčiť rozsudky Kúria (Najvyšší súd), ktoré sa mu zdajú nezlučiteľné s ustanoveniami smernice o DPH, ako ich vyložil Súdny dvor v uzneseniach Vikingo Fővállalkozó a Crewprint.

15 Za týchto podmienok Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Predstavuje skutočnosť, že súd členského štátu, ktorý rozhoduje v poslednom stupni, vyloží rozhodnutie Súdneho dvora prijaté vo forme uznesenia vyneseneho na základe návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorého predmetom bola práve judikatúra sformulovaná tým istým

súdom, ktorý rozhoduje v poslednom stupni, v tom zmysle, že toto rozhodnutie neobsahuje nijakú novú skutočnosť, ktorá má alebo môže mať za následok zrušenie predchádzajúcich rozhodnutí Súdneho dvora alebo zmenu v predchádzajúcej vnútroštátnej judikatúre rozvinutej súdom rozhodujúcim v poslednom stupni, porušenie zásady prednosti práva Únie a práva na účinnú súdnu ochranu zarúbeného v článku 47 Charty základných práv Európskej únie?

2. Majú sa zásada prednosti práva Únie a právo na účinnú súdnu ochranu zarúbené v článku 47 [Charty základných práv] vykladať v tom zmysle, že zásada prednosti rozhodnutí Súdneho dvora sa uplatní dokonca aj v prípade, ak súd členského štátu, ktorý rozhoduje v poslednom stupni, tiež odkáže na svoje skoršie rozsudky ako na precedens? Možno odpovedať inak vzhľadom na článok 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ak má rozhodnutie Súdneho dvora formu uznesenia?

3. Je vzhľadom na článok 167, článok 168 písm. a) a článok 178 písm. a) smernice o DPH, ako aj na zásady právnej istoty a daňovej neutrality, prípustné v rámci všeobecnej povinnosti zdaniteľnej osoby kontrolovať fakturované plnenie bez toho, aby sa zohľadnil vznik a povaha hospodárskej udalosti podľa faktúry, požadovať od zdaniteľnej osoby, aby ako podmienku práva na odpočítanie DPH, ak neexistuje žiadne právne ustanovenie členského štátu v tomto zmysle, udržiavala osobné kontakty s vystaviteľom faktúry alebo udržiavala vzťahy so svojím dodávateľom len prostredníctvom elektronickej adresy oficiálne oznámenej orgánom? Možno tieto okolnosti považovať za dôkaz nedostatkov starostlivosti zdaniteľnej osoby preukázaný objektívnymi skutočnosťami, keďže tieto okolnosti neexistovali v čase kontroly vykonanej zdaniteľnou osobou pred vznikom obchodného vzťahu, ale sú prvkami obchodného vzťahu medzi stranami?

4. Má výklad a prax členského štátu, ktorý odopiera právo na odpočítanie DPH zdaniteľnej osobe, ktorá má faktúru v súlade so smernicou o DPH, z dôvodu, že nekonala s potrebnou starostlivosťou v súvislosti s plneniami, keď nepreukázala, že sa dopustila konania, z ktorého by bolo možné vyvodiť, že jej činnosť sa neobmedzila len na prijatie faktúr spájajúcich formálne náležitosti, napriek tomu, že táto zdaniteľná osoba predložila všetky doklady týkajúce sa sporných plnení a daňové orgány v priebehu správneho daňového konania odmietli jej ďalšie dôkazy, sú v súlade s uvedenými článkami smernice o DPH, so zásadou daňovej neutrality a najmä s judikatúrou Súdneho dvora rozvinutou v rámci výkladu týchto ustanovení a stanovenia povinností daňových orgánov, pokiaľ ide o dôkazné bremeno?

5. Vzhľadom na vyššie uvedené články smernice o DPH a zásadu právnej istoty, možno považovať zistenie, ktoré bolo urobené v súvislosti s povinnosťou náležitej starostlivosti, že vystaviteľ faktúr nevykonával nijakú ekonomickú činnosť, za objektívnu skutočnosť, ak sa daňové orgány domnievajú, že nebolo preukázané, že skutočne došlo k hospodárskej udalosti, ktorá bola preukázaná faktúrami, zmluvami a inými účtovnými dokladmi, ako aj korešpondenciou, a ďalej potvrdená skladovacou spoločnosťou, ako aj vyhláseniami riaditeľa zdaniteľnej osoby a jej zamestnanca, a že tá istá daňová správa sa domnieva, že keďže táto skutočnosť nebola preukázaná, táto hospodárska udalosť sa neuskutočnila, a to len na základe vyhlásenia riaditeľa dodávateľskej spoločnosti, ktorý spochybňuje jej reálnosť, bez toho, aby zohľadnil okolnosti, za ktorých bolo toto vyhlásenie podané, a záujmy autora tohto vyhlásenia, ako aj skutočnosť, že podľa dokladov a dostupných údajov to bol on, kto založil spoločnosť a v mene spoločnosti konal poverený zástupca?

6. Majú sa ustanovenia smernice o DPH týkajúce sa odpočítania tejto dane vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak daňový orgán počas daňového konania zistí, že tovar, ktorý je uvedený vo faktúrach, pochádza z [Európskeho] Spoločenstva a že daňovník je druhým členom reťazca [dodaní], štruktúra tohto modelu – s prihliadnutím na to, že tovar pochádzajúci zo Spoločenstva je

oslobodený od DPH, takže prvý ma?arský nadobúdate? nemá právo na odpo?ítanie DPH, ktoré má len druhý ?len re?azca – je objektívnou skuto?nos?ou, ktorá sama osebe posta?uje na preukázanie da?ového podvodu, alebo musí da?ová správa aj v tomto prípade objektívnymi skuto?nos?ami preukáza?, ktorý ?len alebo ?lenovia re?azca sa dopustili da?ového podvodu, akým spôsobom sa ho dopustili a ?i zdanite?ná osoba o tom vedela alebo mohla vedie?, ak by vynaložila náležitú starostlivos??“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

16 Na úvod treba uvies?, že vzh?adom na to, že vnútroštátny súd sa svojou prvou a druhou prejudiciálnou otázkou pýta Súdneho dvora na výklad zásady prednosti práva Únie, ako aj ?lánku 47 Charty základných práv, treba uvies?, že na základe vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej sa vnútroštátny súd domnieva, že je viazaný rozsudkami vyšších vnútroštátnych súdov, aj ke? tieto rozsudky obsahujú právne posúdenia, ktoré sa mu zdajú nezlu?iteľné s právom Únie.

17 Vnútroštátny súd však neuvádza súvislos?, ktorú vidí medzi ?lánkom 47 Charty základných práv, ktorý zakotvuje právo na ú?inný prostriedok nápravy, a touto vnútroštátnou právnou úpravou. Okrem toho, ako uviedla Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, návrh na za?atie prejudiciálneho konania neobsahuje nijakú prekážku, ktorá by bránila uvedenému súdu položi? Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky v prípade pochybností o zlu?iteľnosti dotknutej vnútroštátnej judikatúry s právom Únie. Za týchto podmienok treba na uvedené otázky odpoveda? len s prihliadnutím na zásadu prednosti práva Únie.

18 Treba teda konštatova?, že svojou prvou a druhou otázkou, na ktoré treba odpoveda? spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa má zásada prednosti práva Únie vyklada? v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, pod?a ktorej sú právne posúdenia vnútroštátneho súdu vyššieho stup?a záväzné pre vnútroštátne súdy nižšieho stup?a, ktoré sú povinné odôvodni? akúko?vek odchýlku od týchto posúdení, hoci tieto vnútroštátne súdy nižšieho stup?a sa vzh?adom na výklad ustanovenia práva Únie podaný Súdny dvorom domnievajú, že uvedené posúdenia nie sú v súlade s týmto právom.

O prípustnosti

19 Ma?arská vláda považuje prejudiciálne otázky za neprípustné. Týmito rozhodnutiami sa totiž vnútroštátny súd snaží spochybni? rozhodnutia, ktoré vydal Kúria (Najvyšší súd) vo veciach, v ktorých boli vydané uznesenia Vikingo F?vállalkozó a Crewprint, a to z dôvodu, že tieto rozhodnutia nie sú v súlade s týmito uzneseniami. Uvedené otázky sú teda irelevantné na ú?ely vyriešenia sporu vo veci samej, ktorý s týmito vecami nijako nesúvisí.

20 V tejto súvislosti je nutné pripomenú?, že pod?a ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednos? a ktorých správnos? Súdny dvor neprináleží preverova?, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnu? návrh predložený vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislos? s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokia? ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnos?ami potrebnými na užito?nú odpove? na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudok zo 14. septembra 2023, Bezirkshauptmannschaft Feldkirch, C?55/22, EU:C:2023:670, bod 35 a citovaná judikatúra).

21 V prejednávanej veci treba uvies?, že vnútroštátny súd poukazuje na možný rozpor medzi rozhodnutiami Kúria (Najvyšší súd) a uzneseniami Vikingo F?vállalkozó a Crewprint. V rozsahu, v

akom vnútroštátny súd usudzuje, že je potrebné odkázať na závery vyplývajúce z týchto uznesení na účely vyriešenia sporu vo veci samej, a keďže podľa vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, je však viazaný rozhodnutiami Kúria (Najvyšší súd), položené otázky majú súvislosť s predmetom sporu vo veci samej a nemajú hypotetickú povahu. Okrem toho Súdny dvor disponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na tieto otázky.

22 V dôsledku toho sú prvá a druhá otázka prípustné.

O veci samej

23 Podľa ustálenej judikatúry zásada prednosti práva Únie zakotvuje prednostné postavenie práva Únie pred právom členských štátov. Táto zásada preto ukladá všetkým orgánom členských štátov povinnosť zaručiť plný účinok jednotlivých noriem Únie, pričom právo členských štátov nemôže mať vplyv na účinok priznaný týmto rôznym normám na území týchto štátov. Z toho vyplýva, že na základe zásady prednosti práva Únie skutočnosť, že sa členský štát odvoláva na ustanovenia vnútroštátneho práva, hoci aj ústavnej povahy, nemôže podľa zásady prednosti práva Únie zasahovať do jednoty a účinnosti práva Únie [pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. júna 2023, Komisia/Polsko (Nezávislosť a súkromný život sudcov), C-204/21, EU:C:2023:442, bod 77, ako aj z 24. júla 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, bod 128 a citovanú judikatúru].

24 V tomto kontexte treba uviesť, že vnútroštátny súd, ktorý využil možnosť, ktorú mu priznáva článok 267 ZFEÚ, je na účely vyriešenia sporu vo veci samej viazaný výkladom ustanovení práva Únie, ktorý podal Súdny dvor, a teda musí prípadne odmietnuť posúdenie vnútroštátneho súdu vyššieho stupňa, ak sa v súvislosti s výkladom, ktorý poskytol Súdny dvor, domnieva, že tieto posúdenia nie sú v súlade s právom Únie, prípadne neuplatní vnútroštátne pravidlo, ktoré mu ukladá povinnosť dosiahnuť súlad s rozhodnutiami tohto súdu vyššieho stupňa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. júla 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, body 132 a 133, ako aj citovanú judikatúru).

25 Za týchto podmienok požiadavka zabezpečiť plný účinok ustanovení práva Únie zahŕňa povinnosť tohto vnútroštátneho súdu prípadne zmeniť ustálenú judikatúru, pokiaľ tá vychádza z výkladu vnútroštátneho práva, ktorý je nezlučiteľný s právom Únie (rozsudok z 9. septembra 2021, Dopravní podnik hl. m. Prahy, C-107/19, EU:C:2021:722, bod 47 a citovaná judikatúra).

26 Okrem toho, ak už judikatúra Súdneho dvora poskytla jasnú odpoveď na otázku týkajúcu sa výkladu práva Únie, uvedený vnútroštátny súd musí urobiť všetko potrebné na to, aby bol tento výklad uplatnený (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. marca 2022, Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175, bod 42 a citovanú judikatúru).

27 V tejto súvislosti, ako uviedli maďarská vláda a Komisia, nezáleží na tom, že výklad podaný Súdny dvorom má formu rozsudku alebo odôvodneného uznesenia podľa článku 99 rokovacieho poriadku. Žiadne ustanovenie Zmlúv, Štatútu Súdneho dvora Európskej únie alebo tohto rokovacieho poriadku totiž v rámci prejudiciálneho konania nerozlišuje medzi rozsudkami a odôvodnenými uzneseniami, pokiaľ ide o ich rozsah a účinky. Vnútroštátny súd tak nemôže opomenúť uznesenie z dôvodu, že na rozdiel od rozsudku údajne neobsahuje nové skutočnosti na účely výkladu práva Únie.

28 V prejednávanej veci je teda vnútroštátny súd na účely vyriešenia sporu vo veci samej viazaný výkladom práva Únie, ktorý podal Súdny dvor, a v prípade potreby bude musieť odmietnuť posúdenie, ktoré vykonal Kúria (Najvyšší súd) v predchádzajúcich rozhodnutiach, ktoré majú vo vnútroštátnom práve povahu záväzného precedensu, ak sa vzhľadom na tento výklad domnieva, že toto posúdenie nie je v súlade s právom Únie.

29 Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom a maľarskou vládou vyplýva, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej oprávňuje tento súd odchyliť sa od predchádzajúcich rozhodnutí Kúria (Najvyšší súd), aj keď majú predchádzajúce záväzné rozhodnutia, najmä pod podmienkou, že uvedený súd sa domnieva, že tieto rozhodnutia sú nezlučiteľné s právom Únie a že jeho posúdenie v tejto súvislosti je odôvodnené. V tomto kontexte sa nezdá, že by povinnosť odôvodnenia, ktorá v tejto súvislosti prináleží vnútroštátnemu súdu, sama osebe mohla narušiť prednosť práva Únie, keďže spis, ktorým disponuje Súdny dvor neobsahuje nijakú skutočnosť, ktorá by naznačovala, že takáto povinnosť by predstavovala prekážku, ktorá by nadmerne sťažila výkon možnosti uvedeného súdu odchyliť sa od predchádzajúcich rozhodnutí Kúria (Najvyšší súd).

30 S prihliadnutím na tieto úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať tak, že zásada prednosti práva Únie sa má vykladať v tom zmysle, že vnútroštátnemu súdu, ktorý využije možnosť, ktorú mu priznáva článok 267 ZFEÚ, ukladá povinnosť neuplatniť právne posúdenia vnútroštátného súdu vyššieho stupňa, ak sa vzhľadom na výklad ustanovenia práva Únie, ktorý poskytol Súdny dvor vo forme rozsudku alebo odôvodneného uznesenia v zmysle článku 99 svojho rokovacieho poriadku, domnieva, že tieto posúdenia nie sú v súlade s týmto právom. Táto zásada však nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá len ukladá vnútroštátnym súdom nižšieho stupňa povinnosť odôvodniť akúkoľvek odchýlku od týchto posúdení.

O tretej až piatej otázke

31 Svojou treťou až piatou otázkou, na ktoré treba odpovedať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 167, článok 168 písm. a) a článok 178 písm. a) smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality a právnej istoty vykladať v tom zmysle, že bránia praxi, ktorou daňová správa neprizná zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa nadobudnutia tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nadobudnutí nemožno považovať za vierohodné z dôvodu okolností svedčiacich o nedostatku náležitej starostlivosti, ktorý možno pripísať uvedenej zdaniteľnej osobe, sa tieto okolnosti v zásade posudzujú vzhľadom na obežník uverejnený touto správou pre zdaniteľné osoby.

32 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 o DPH 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 (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 31 a citovaná judikatúra).

33 Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky alebo podmienky, ktoré sa vzťahujú na právo na odpočítanie DPH, z článku 168 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že na priznanie uvedeného práva je potrebné, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká toto právo na odpočítanie dane, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám alebo podmienkam formálnej povahy, článok 178 písm. a) uvedenej smernice stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s požiadavkami stanovenými v tej istej smernici (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovanú judikatúru).

34 Uvedené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane sú splnené len vtedy, ak

skutočne došlo k dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Súdny dvor už rozhodol, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci [uznesenie z 9. januára 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 46 a citovaná judikatúra, ako aj rozsudok z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktívne nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 36].

35 Právo na odpočítanie dane však možno zdaniteľnej osobe odoprieť, ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Vzhľadom na to je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam cieľom, ktorý smernica o DPH uznáva a podporuje, a Súdny dvor opakovane rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Vnútroštátnym orgánom a súdom teda prináleží odoprieť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa s vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom [rozsudok z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktívne nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, body 40 a 41, ako aj citovaná judikatúra].

36 Pokiaľ ide o podvod, podľa ustálenej judikatúry sa právo na odpočítanie dane musí odoprieť nielen vtedy, ak sa podvodu na DPH dopustila samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, keď sa s prihliadnutím na objektívne dôkazy preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej tovar alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa podieľala na plnení, ktoré je súčasťou takéhoto podvodu [rozsudok z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktívne nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 42 a citovaná judikatúra].

37 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 následne prináleží overiť, či dotknuté daňové orgány preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností [rozsudok z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktívne nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 43 a citovaná judikatúra].

38 V tejto súvislosti, 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 (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 51 a citovaná judikatúra).

39 V tomto kontexte náležitá obozretnosť vyžadovaná od zdaniteľnej osoby a opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že sa svojím nadobudnutím nepodieľa na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil subjekt na vstupe, závisia od okolností daného prípadu, a najmä od toho, či existujú alebo neexistujú indície, ktoré zdaniteľnej osobe v ňase nadobudnutia, ktoré uskutočňuje, umožňujú mať podozrenie o existencii nezrovnalostí alebo podvodu. V prípade existencie indícií o podvode možno od zdaniteľnej osoby očkavať zvýšenú obozretnosť. Nie je však od nej možné vyžadovať, aby vykonala komplexné a hĺbkové overenia, ako sú tie, na ktorých vykonanie má prostriedky daňová správa (rozsudok z 1. decembra 2022,

40 Otázka, či zdaniteľná osoba preukázala dostatočnú starostlivosť, patrí do posúdenia skutkových okolností sporu vo veci samej, a teda do výlučnej právomoci vnútroštátnych súdov. Práve týmto súdom prináleží posúdiť, či vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci zdaniteľná osoba preukázala dostatočnú obozretnosť a prijala opatrenia, ktoré od nej možno za týchto okolností rozumne požadovať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. decembra 2016, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 53 a citovanú judikatúru).

41 V tejto súvislosti smernica o DPH v zásade nebráni tomu, aby členské štáty prijali právnu úpravu alebo obežník na účely spresnenia úrovne náležitej starostlivosti požadovanej od zdaniteľnej osoby a usmernenia daňového orgánu pri posudzovaní stanovením kritérií v tejto súvislosti. Navyše v súlade s článkom 273 prvým odsekom tejto smernice členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

42 Ako však vyplýva z ustálenej judikatúry, takéto opatrenie nemôže viesť k systematickému spochybovaniu práva na odpočítanie DPH, a teda neutrality DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 32 a citovanú judikatúru). Rovnako nemôže ohroziť účinnosť práva Únie, pokiaľ ide o vykonávanie dôkazov v oblasti podvodu na DPH.

43 To isté opatrenie teda nemôže spochybniť povinnosť daňových orgánov pripomenutú v bode 37 tohto rozsudku z právneho hľadiska dostatočne preukázať objektívne skutočnosti, ktoré umožňujú dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo vedela alebo mala vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou takéhoto podvodu. Rovnako v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 39 tohto rozsudku nemôže viesť k tomu, aby táto zdaniteľná osoba bola zodpovedá za komplexné a hĺbkové overenia týkajúce sa jej dodávateľa.

44 Pokiaľ teda daňová správa vychádza najmä z nezrovnalostí, ku ktorým došlo vo sfére vystaviteľa faktúry, posúdenie dôkazov nemôže viesť k tomu, že uvedenej zdaniteľnej osobe, ktorá je príjemcom tejto faktúry, sa nepriamo uloží povinnosť vykonať overenia u zmluvného partnera, ktoré jej v zásade neprináleží (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2013, Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, bod 27 a citovanú judikatúru).

45 Napokon vykonanie takého opatrenia, aké je uvedené v bode 41 tohto rozsudku, musí byť v súlade so zásadou právnej istoty. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery musia byť dodržiavané inštitúciami Európskej únie, ale aj členskými štátmi pri výkone právomocí, ktoré im zverujú smernice Únie (rozsudok z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 33 a citovaná judikatúra).

46 Súdny dvor tak už opakovane rozhodol, že z toho predovšetkým vyplýva, že právna úprava Únie musí byť určitá a jej uplatnenie musí byť pre jednotlivcov predvídateľné, keďže požiadavka právnej istoty je mimoriadne naliehavá, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančnú záťaž, s cieľom umožniť dotknutým osobám presne spoznať rozsah povinností, ktoré im právna úprava ukladá. Rovnako v oblastiach, na ktoré sa vzťahuje právo Únie, musia byť právne normy členských štátov formulované jednoznačným spôsobom, ktorý umožní dotknutým osobám oboznámiť sa s ich právami a povinnosťami jasným a presným spôsobom a vnútroštátnym súdom zabezpečiť ich dodržiavanie (rozsudok z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, body 34 a 35, ako aj citovaná judikatúra).

47 V prejednávanej veci z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že spoločnosti Global Ink Trade bolo odopreté právo na odpočítanie DPH v súvislosti s nadobudnutím tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa tohto tovaru nebolo možné uplatniť najmä pre neistotu, pokiaľ ide o skutočnú totožnosť dodávateľa tohto tovaru. V tejto súvislosti sa zdá, že daňová správa sa odvolávala aj na skutočnosť, že konateľ spoločnosti, ktorá vystavila uvedené faktúry, si nesplnil svoju povinnosť priznať a zaplatiť DPH, o čom Global Ink Trade údajne mala vedieť. Daňová správa v tejto súvislosti usúdila, že Global Ink Trade sa dopustila pasívneho podvodu.

48 Ako vyplýva z judikatúry pripomenutej v bodoch 37 a 40 tohto rozsudku, vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či daňový orgán z právneho hľadiska dostatočne preukázal objektívne skutočnosti, na základe ktorých možno dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH, alebo že vedela alebo mala vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou takéhoto podvodu, ako aj posúdiť, či vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci uvedená zdaniteľná osoba vynaložila dostatočnú starostlivosť a prijala opatrenia, ktoré od nej možno za týchto okolností rozumne požadovať.

49 Hoci v prípade existencie indícií o podvode na DPH možno od takejto zdaniteľnej osoby očkávať zvýšenú náležitú starostlivosť, vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či požiadavky daňovej správy nemajú za následok uloženie povinnosti tejto zdaniteľnej osobe vykonať komplexné a hĺbkové overenia týkajúce sa jej dodávateľa tým, že na uvedenú zdaniteľnú osobu fakticky prenesie vykonanie kontrolných úkonov, ktoré prináležia tejto správe v zmysle judikatúry pripomenutej v bodoch 39 a 44 tohto rozsudku.

50 Konkrétne treba pripomenúť, že uvedená správa nemôže od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť právo na odpočítanie DPH, vo všeobecnosti vyžadovať, aby overila, či si vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa žiada o uplatnenie tohto práva, splnil svoje povinnosti podať daňové priznanie a zaplatiť DPH (pozri v tomto zmysle uznesenie Vikingo Fővállalkozó, bod 56 a citovanú judikatúru).

51 Napokon, pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, vnútroštátnemu súdu ešte prináleží, aby preskúmal, či daňová správa dodržala uvedenú zásadu pri výkone právomocí, ktoré sú jej zverené. V tejto súvislosti prináleží tomuto súdu, aby preskúmal, či obežník uverejnený uvedenou správou pre zdaniteľné osoby a uplatniteľný na skutkové okolnosti vo veci samej bol formulovaný jednoznačne, či jeho uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné v zmysle judikatúry pripomenutej v bodoch 45 a 46 tohto rozsudku a či požiadavky uplatnené touto istou správou neboli v rozpore s týmto obežníkom.

52 Na tretiu až piatu otázku treba preto odpovedať, že článok 167, článok 168 písm. a) a článok 178 písm. a) smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality a právnej istoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia praxi, ktorou daňová správa neprizná zdaniteľnej osobe

právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa nadobudnutia tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nadobudnutí nemožno považovať za vierohodné z dôvodu okolností svedčiacich o nedostatku náležitej starostlivosti, ktorý možno pripísať uvedenej zdaniteľnej osobe, sa tieto okolnosti v zásade posudzujú vzhľadom na obežník uverejnený touto správou pre zdaniteľné osoby, pokiaľ:

- táto prax a obežník nespochybujú povinnosť uvedenej správy z právneho hľadiska dostatočne preukázať objektívne skutočnosti, na základe ktorých možno dospieť k záveru, že uvedená zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela alebo mala vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou takéhoto podvodu,
- uvedená prax a obežník neukladajú tej istej zdaniteľnej osobe povinnosť vykonať komplexné a hĺbkové overenia týkajúce sa jej zmluvného partnera,
- požiadavky, ktoré uplatňuje tá istá správa, boli v súlade s požiadavkami stanovenými v tomto obežníku, a že
- obežník uverejnený pre zdaniteľné osoby bol formulovaný jednoznačným spôsobom a jeho uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné.

O šiestej otázke

53 Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby v prípade, že daňová správa má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa podieľala na podvode na DPH typu „koloto“, sa táto daňová správa obmedzila na preukázanie, že toto plnenie je súčasťou kruhového fakturačného reťazca, bez toho, aby sa identifikovali všetky subjekty, ktoré sa podieľali na tomto podvode, a ich jednotlivé konania.

54 Z judikatúry pripomenutej v bodoch 35 až 38 tohto rozsudku vyplýva, že daňový orgán, ktorý chce zdaniteľnej osobe odoprieť právo na odpočítanie dane, musí v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom a bez toho, aby bol ohrozený potrebný účinok práva Únie, dostatočne preukázať tak objektívne skutočnosti preukazujúce existenciu samotného podvodu na DPH, ako aj dôkazy preukazujúce, že táto zdaniteľná osoba sa dopustila tohto podvodu alebo že vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutie tovaru alebo služieb, na ktoré sa odvoláva na podloženie tohto práva, bolo súčasťou uvedeného podvodu.

55 Táto požiadavka preukázania zakazuje, bez ohľadu na typ skúmaného podvodu alebo konania, použitie predpokladov alebo domnienok, ktoré by tým, že by došlo k preneseniu dôkazného bremena, mali za následok porušenie základnej zásady spoločného systému DPH, ktorým je právo na odpočítanie dane, a teda k narušeniu účinnosti práva Únie (rozsudok z 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 34).

56 V dôsledku toho, aj keď existencia kruhového fakturačného reťazca predstavuje vážnu indíciu naznačujúcu existenciu podvodu, ktorú treba zohľadniť v rámci celkového posúdenia všetkých skutočností a všetkých skutkových okolností prejednávanej veci, nemožno pripustiť, aby sa daňová správa mohla na účely preukázania existencie podvodu typu „koloto“ obmedziť na preukázanie, že predmetné plnenie bolo súčasťou takéhoto fakturačného reťazca (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. decembra 2016, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 53).

57 Daňovej správe prináleží jednak presne určiť skutočnosti zakladajúce podvod a predložiť dôkaz o podvodnom konaní, ako aj jednak preukázať, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na tomto podvode alebo že vedela alebo mala vedieť, že uvádzané nadobudnutie tovaru alebo

služieb zakladajúce toto právo bolo sú?as?ou uvedeného podvodu. Dôkaz o existencii podvodu a ú?asti zdanite?nej osoby na tomto podvode však nevyhnutne neznamená, že boli zistené všetky subjekty, ktoré sa podie?ali na tomto podvode, ako aj ich jednotlivé konania. Vnútroštátnym súdom prináleží overi?, či da?ové správy z právneho h?adiska dostato?ne predložili tento dôkaz (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. decembra 2016, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, bod 36).

58 Na šiestu otázku treba preto odpoveda? tak, že smernica o DPH sa má vyklada? v tom zmysle, že:

- bráni tomu, aby sa da?ová správa v prípade, že má v úmysle odoprie? zdanite?nej osobe právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdanite?ná osoba sa podie?ala na podvode typu „koloto?“ v oblasti DPH, obmedzila len na preukázanie, že toto plnenie je sú?as?ou kruhového faktura?ného re?azca,
- uvedenej da?ovej správe prináleží jednak presne ur?i? skuto?nosti zakladajúce podvod a preukáza? podvodné konanie a jednak preukáza?, že zdanite?ná osoba sa aktívne podie?ala na tomto podvode alebo že vedela či mala vedie?, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo sú?as?ou uvedeného podvodu, čo nevyhnutne neznamená identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa podie?ali na podvode, ako aj ich jednotlivých konaní.

O trovách

59 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. **Zásada prednosti práva Únie sa má vyklada? v tom zmysle, že vnútroštátnemu súdu, ktorý využije možnos?, ktorú mu priznáva ?lánok 267 ZFEÚ, ukladá povinnos? neuplatni? právne posúdenia vnútroštátneho súdu vyššieho stup?a, ak sa vzh?adom na výklad ustanovenia práva Únie, ktorý poskytol Súdny dvor vo forme rozsudku alebo odôvodneného uznesenia v zmysle ?lánku 99 svojho rokovacieho poriadku, domnieva, že tieto posúdenia nie sú v súlade s týmto právom. Táto zásada však nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá len ukladá vnútroštátnym súdom nižšieho stup?a povinnos? odôvodni? akúko?vek odchýlku od týchto posúdení.**
2. **?lánok 167, ?lánok 168 písm. a) a ?lánok 178 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami da?ovej neutrality a právnej istoty sa majú vyklada? v tom zmysle, že nebránia praxi, ktorou da?ová správa neprizná zdanite?nej osobe právo na odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) týkajúcej sa nadobudnutia tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nadobudnutí nemožno považova? za vierohodné z dôvodu okolností sved?iacich o nedostatku náležitej starostlivosti, ktorý možno pripísa? uvedenej zdanite?nej osobe, sa tieto okolnosti v zásade posudzujú vzh?adom na obežník uverejnený touto správou pre zdanite?né osoby, pokia?:**
 - táto prax a obežník nespochyb?ujú povinnos? uvedenej správy z právneho h?adiska dostato?ne preukáza? objektívne skuto?nosti, na základe ktorých možno dospie? k záveru, že uvedená zdanite?ná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela alebo mala

vedie?, že dotknuté plnenie bolo súasou takéhoto podvodu,

- uvedená prax a obežník neukladajú tej istej zdanitenej osobe povinnosť vykonať komplexné a hŕbkové overenia týkajúce sa jej zmluvného partnera,
- požiadavky, ktoré uplatňuje tá istá správa, boli v súlade s požiadavkami stanovenými v tomto obežníku, a že
- obežník uverejnený pre zdaniteľné osoby bol formulovaný jednoznačným spôsobom a jeho uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné.

3. Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:

- bráni tomu, aby sa daňová správa v prípade, že má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa podieľala na podvode typu „koloto“ v oblasti DPH, obmedzila len na preukázanie, že toto plnenie je súasou kruhového fakturačného reťazca,
- uvedenej daňovej správe prináleží jednak presne určiť skutočností zakladajúce podvod a preukázať podvodné konanie a jednak preukázať, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na tomto podvode alebo že vedela či mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo súasou uvedeného podvodu, čo nevyhnutne neznamená identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa podieľali na podvode, ako aj ich jednotlivých konaní.

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.