

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 21. júna 2012 (*)

„Dane – DPH – Šiesta smernica – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočet – Podmienky poskytnutia – ?lánok 273 – Vnútroštátne opatrenia pre boj proti podvodom – Prax vnútroštátnych daňových orgánov – Zamietnutie práva na odpočet dane v prípade nezákonného konania osoby, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovary alebo služby, na základe ktorých sa požaduje vykonanie tohto práva – Dôkazné bremeno – Povinnosť zdaniteľnej osoby ubezpečiť sa o zákonnom konaní osoby vystavujúcej faktúru a preukázať ho“

V spojených veciach C-80/11 a C-142/11,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Baranya Megyei Bíróság (Maďarsko) a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Maďarsko) z 9. februára a 9. marca 2011 a doručené Súdnemu dvoru 22. februára a 23. marca 2011, ktoré súvisia s konaniami:

Mahagében Kft

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F?igazgatósága (C-80/11)

a

Péter Dávid

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága (C-142/11),

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis a T. von Danwitz (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú ?asť konania a po pojednávaní z 15. marca 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- maďarská vláda, v zastúpení: M. Fehér, K. Szíjjártó a K. Veres, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Centeno Huerta, splnomocnená zástupkyňa,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: P. Moser, barrister,

– Európska komisia, v zastúpení: V. Bottka, A. Sipos a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia, so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001 (Ú. v. ES L 15, 2002, s. 24; Mim. vyd. 09/001, s. 352, ďalej len „šiesta smernica“) a smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov, jednak medzi spoločnosťou Mahagében Kft (ďalej len „Mahagében“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (regionálne daňové riaditeľstvo Južné Zadunajsko) a jednak medzi pánom Dávidom a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (regionálne daňové riaditeľstvo Severná Dolná zem), ktorých predmetom je zamietnutie zo strany daňového orgánu priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe pri operáciách považovaných za podozrivé.

Právny rámec

Právo Únie

3 Smernica 2006/112 v súlade so svojimi článkami 411 a 413 zrušila a nahradila od 1. januára 2007 právnu úpravu Únie v oblasti DPH, a to najmä šiestu smernicu. Podľa odôvodnení 1 a 3 smernice 2006/112 bolo prepracovanie šiestej smernice nevyhnutné v záujme prezentovania všetkých ustanovení uplatniteľných jasným a prehľadným spôsobom v zmenenej štruktúre a znení a bez toho, aby sa podstatne zmenil jej obsah. Ustanovenia smernice 2006/112 sú v podstate zhodné so zodpovedajúcimi ustanoveniami šiestej smernice.

4 Článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112, ktorý v podstate preberá pojmy článku 2 ods. 1 šiestej smernice, podriaďuje dani z pridanej hodnoty dodanie tovaru a poskytnutie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

5 Podľa článku 167 smernice 2006/112, ktorý je formulovaný rovnakým spôsobom ako článok 17 ods. 1 šiestej smernice, „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“.

6 Článok 168 písm. a) smernice 2006/112, ktorý v podstate preberá ustanovenia článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28f ods. 1 tejto poslednej uvedenej 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.“

7 § 178 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v kapitole 4 nazvanej „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“ hlavy X tejto smernice, uvádza:

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

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

...“

8 Toto ustanovenie zodpovedá § 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z § 28f ods. 2 tejto smernice, ktorý sa odvoláva na podmienky § 22 ods. 3 uvedenej smernice v znení vyplývajúcom z jej § 28h.

9 Podľa § 220 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý v podstate preberá ustanovenia § 22 ods. 3 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z § 28h tejto poslednej uvedenej smernice, každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buď ona sama alebo odberateľ, alebo v jej mene a na jej účet tretia strana vyhotovila faktúru pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe.

10 § 226 smernice 2006/112 v podstate preberá ustanovenia § 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z § 28h tejto poslednej uvedenej smernice a vymenúva údaje, ktoré musia obsahovať faktúry vyhotovené podľa § 220 a 221 tejto smernice bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v smernici 2006/112.

11 § 273 smernice 2006/112, ktorý obsahuje v podstate zhodné ustanovenia ako tie, ktoré sú uvedené v § 22 ods. 8 šiestej smernice, v znení vyplývajúcom z § 28h poslednej uvedenej smernice stanovuje:

„Ďalšie 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.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Maďarské právo

12 § 32 ods. 1 písm. a) zákona LXXIV z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty [az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.), ďalej len „zákon o DPH“] uvádza, že zdaniteľná osoba má nárok odpočítať si zo sumy dane, ktorú má zaplatiť, sumu dane, ktorou ju pri dodávkach tovaru alebo poskytnutiach služieb zaplatila iná zdaniteľná osoba.

13 V zmysle § 34 ods. 1 tohto zákona si „nárok na odpočítanie dane môže uplatniť len zdaniteľná osoba, ktorá svoje účtovníctvo vedie podľa pravidiel jednoduchého alebo podvojného účtovníctva.“

14 Podľa § 35 ods. 1 písm. a) uvedeného zákona s výnimkou prípadov, keď zákon o daňovom systéme stanovuje inak, možno nárok na odpočítanie dane uplatniť, len ak sú k dispozícii doklady, ktoré hodnoverným spôsobom preukazujú sumu dane zaúčtovanej na vstupe. Za takéto doklady sa považujú faktúry, zjednodušené faktúry a dokumenty, ktoré nahrádzajú faktúry vystavené na meno zdaniteľnej osoby.

15 § 44 ods. 5 zákona o DPH stanovuje:

„Osoba, ktorá vystavuje faktúru, zodpovedá za správnosť údajov uvedených na faktúre alebo zjednodušenej faktúre. Daňové nároky zdaniteľnej osoby, ktorá je uvedená na doklade ako kupujúci, nemôžu byť spochybnené, ak táto zdaniteľná osoba konala v súvislosti s okolnosťami dodania tovaru alebo poskytnutia služieb s riadnou starostlivosťou.“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-80/11

16 Dňa 1. júna 2007 uzatvorila Mahagében so spoločnosťou Rómahegy-Kert Kft. (ďalej len „RK“) zmluvu o dodávke nespracovaných akáciových kmeňov, ktorá bola splatná od 1. júna do 31. decembra 2007. Počas tohto obdobia vystavila RK na meno spoločnosti Mahagében 16 faktúr za dodávky rôznych množstiev akáciových kmeňov. Na šiestich z týchto faktúr bolo uvedené číslo dodacieho listu pripojeného v prílohe. RK zahrnula všetky faktúry do svojho daňového priznania, potvrdzujúc tak, že dodanie sa uskutočnilo a po dodaní tovaru uhradila DPH. Mahagében tiež zahrnula všetky faktúry do svojho daňového priznania a uplatnila si nárok na odpočítanie dane. Príslušné množstvo akáciových kmeňov nadobudnuté od spoločnosti RK bolo zahrnuté do zásob spoločnosti Mahagében a následne ďalej predané rôznym spoločnostiam.

17 V rámci kontroly zameranej na nadobudnutie a dodania tovaru uskutočnené spoločnosťou RK daňový orgán dospel k záveru, že spoločnosť nemala zásoby akáciových kmeňov a že množstvo akáciových kmeňov nadobudnuté v roku 2007 nebolo dostatočné na splnenie dodávok fakturovaných spoločnosti Mahagében. Napriek tomu, že počas kontroly obe zmluvné strany uviedli, že si neuschovali dodacie listy, Mahagében neskôr predložila ako dôkaz uskutočnenia predmetných transakcií daňovému orgánu kópie 22 dodacích listov.

18 Rozhodnutím z 1. júna 2010 daňový orgán konštatoval existenciu daňového nedoplatku spoločnosti Mahagében a v dôsledku toho jej uložil pokutu a úroky z omeškania, keďže dospel k názoru, že Mahagében nemala nárok na odpočítanie DPH v súvislosti s faktúrami vystavenými spoločnosťou RK. V súvislosti s výsledkom kontroly, ktorá bola vykonaná v tejto spoločnosti, nemožno totiž tieto faktúry považovať za hodnoverné.

19 Odvolanie spoločnosti Mahagében proti rozhodnutiu z 1. júna 2010 bolo zo strany žalovanej vo veci samej zamietnuté. Toto zamietnutie bolo založené predovšetkým na konštatovaní, že RK ako osoba, ktorá vystavila predmetné faktúry, nebola schopná predložiť žiadne doklady, ktoré by preukazovali príslušné transakcie, ako napríklad dodacie listy, že nemohla disponovať množstvom tovaru uvedeným na faktúrach a že nemala k dispozícii ani vozidlo schopné prepravy tovaru, ani nebola schopná predložiť doklady o uhradení ceny prepravy. Mahagében tak nekonala s riadnou starostlivosťou v zmysle § 44 ods. 5 zákona o DPH v rozsahu, v akom predovšetkým neskontrolovala, či RK je existujúci platiteľ dane a či disponuje tovarom, ktorý si Mahagében praje

nadobudnúť.

20 Mahagében sa obrátila na Baranya Megyei Bíróság (Okresný súd Baranya) s cieľom zrušiť daňový nedoplatok, ktorým bola zaťažená, ako aj pokutu a úroky z omeškania. Spoločnosť predovšetkým uviedla, že v záse uzatvorenia zmluvy so spoločnosťou RK konala s riadnou starostlivosťou. Jej vplyv na transakciu sa obmedzil na to, že sa ubezpečila, že predávajúca spoločnosť je zapísaná, má platné daňové identifikačné číslo a že vie splniť zmluvu. Okrem toho o kvalite a množstve tovaru sa spoločnosť uistila v okamihu jeho prebratia vo svojej prevádzkarni, ktorá bola aj miestom dodania tovaru podľa uvedenej zmluvy.

21 Baranya Megyei Bíróság pochybuje, že možno odoprieť nárok na odpočítanie DPH len na základe toho, že osoba, ktorá vystavila faktúru, nezaúčtovala nadobudnutie predmetného tovaru a že ho nemohla dodať, pretože nemala k dispozícii vozidlo, hoci uznala uskutočnenie dodávky a splnila si povinnosti v súvislosti s podaním daňového priznania a s odvedením dane.

22 Vzhľadom na to, že Baranya Megyei Bíróság dospel k záveru, že rozhodnutie vo veci samej závisí od výkladu práva Únie, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvor tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa smernica 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že bráni, aby sa platiteľ DPH, ktorý spĺňa hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH podľa ustanovení tejto smernice, zamietla možnosť využiť jeho právo na odpočítanie podľa vnútroštátnych právnych predpisov, respektíve podľa praxe, ktoré zakazujú odpočítanie DPH zaplatenej pri nákupe tovaru, ak uskutočnenie dodania tovaru preukazuje ako hodnoverný dokument len faktúra a platiteľ DPH nemá k dispozícii od osoby, ktorá vystavila faktúru, taký dokument, ktorý preukazuje, že osoba, ktorá vystavila faktúru, mala k dispozícii tovar, mohla ho dodať, respektíve, že si splnila povinnosť podať daňové priznanie? Môže členský štát na základe článku 273 uvedenej smernice požadovať v záujme riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, aby príjemca faktúry mal k dispozícii ďalší dokument, ktorý preukazuje, že osoba, ktorá vystavila faktúru, mala k dispozícii tovar, respektíve že sa uskutočnila dodávka alebo preprava pre príjemcu faktúry?

2. Je pojem ‚riadna starostlivosť‘ uvedený v § 44 ods. 5... zákona o DPH, na základe ktorého požaduje daňový orgán a judikatúra, aby sa príjemca faktúry ubezpečil o tom, že osoba, ktorá vystavila faktúru, je zdaniteľnou osobou, že zaevidovala tovar do účtovníctva, že má k dispozícii faktúru o nadobudnutí tovaru a že si splnila povinnosti súvisiace s priznaním a odvedením DPH, v súlade so zásadou neutrality a proporcionality opakovane uvádzanou Súdnym dvorom... v spojitosti s uplatnením tejto smernice [2006/112]?

3. Má sa článok 167 a článok 178 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES... vykladať v tom zmysle, že je s ním v rozpore taký právny predpis, respektíve prax, ktoré podmieňujú uplatnenie nároku na odpočítanie dane tým, že zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom faktúry preukáže, že spoločnosť, ktorá vyhotovila faktúru, dodržiava príslušné predpisy?“

Vec C-142/11

23 Spor vo veci samej vo veci C-142/11 sa týka dvoch odlišných plnení.

24 Po prvé sa pán Dávid v zmysle zmluvy o dielo, zaviazal vykonať rôzne stavebné práce. Plnenie z tejto zmluvy bolo ukončené v máji 2006, po ktorom osoba poverená zhotoviteľom vystavila osvedčenie o vykonaní prác, ktoré uvádzalo 1 992 odpracovaných hodín na základe prezenčných listín, v ktorých je uvedené predovšetkým miesto vykonávania práce, ako aj hodina jej začiatku a ukončenia, meno, dátum narodenia a podpis pracovníkov, ako aj meno a pečať pána Dávida.

25 V priebehu daňovej kontroly týkajúcej sa tohto plnenia pán Dávid vyhlásil, že on sám nemal k dispozícii pracovníkov, a preto vykonal práce prostredníctvom subdodávateľa pána Mátého. Pán Dávid nebol schopný uviesť presné osobné údaje týkajúce sa pracovníkov použitých týmto subdodávateľom. Cena dohodnutá v zmysle zmluvy medzi pánom Dávidom a pánom Mátém bola uhradená na základe osvedčenia o vykonaní prác.

26 Prostredníctvom daňových kontrol sa zistilo, že pán Máté tiež nemá k dispozícii pracovníkov ani potrebné materiálne zdroje na uskutočnenie fakturovaných prác a že iba prebral obsah faktúr iného subdodávateľa. Uvedený subdodávateľ bol svokrom pána Mátého a v priebehu daného obdobia nezamestnával žiadnych pracovníkov a za predmetné zdaňovacie obdobie nepredložil daňové priznanie.

27 Vo svetle vyššie uvedených skutočností daňový orgán konštatoval, že faktúry vystavené posledným subdodávateľom nemôžu dostatočne hodnoverným spôsobom preukázať ekonomickú činnosť, ktorá je v nich uvedená a že pán Máté v skutočnosti nevykonával činnosť subdodávateľa. Hoci daňové kontroly nespochybnili, že práce boli skutočne vykonané, ani že boli vykonané pracovníkmi, ktorí sú uvedení v prezenčných listinách, napriek tomu nemožno dôveryhodným spôsobom zistiť, ktorý z podnikateľov vykonal práce, ani ktorá spoločnosť zamestnávala uvedených pracovníkov. Za týchto podmienok faktúry obdržané pánom Dávidom neodrážajú skutočnú ekonomickú činnosť, a preto sú fiktívne. Pán Dávid tak nekonal s riadnou starostlivosťou v zmysle § 44 ods. 5 zákona o DPH.

28 Po druhé sa pán Dávid v roku 2006 zaviazal vykonať pre jednu spoločnosť určité práce, ktoré zrealizoval prostredníctvom subdodávateľa. V záse výkonu daňovej kontroly sa však tento subdodávateľ nachádzal už v likvidácii. Nebolo možné spojiť sa s jeho bývalým konateľom a správcovi konkurznej podstaty nezaslal žiadny dokument. Podľa daňového orgánu nie je možné preukázať, či cena a strany uvedené na faktúre vystavenej týmto subdodávateľom zodpovedajú realite. Navyše pán Dávid nekonal s riadnou starostlivosťou v súlade s uvedeným zákonom, keďže sa neubezpečil, či daný subdodávateľ disponuje nevyhnutnými prostriedkami na vykonanie predmetných prác.

29 Za týchto podmienok daňový orgán zamietol nárok na odpočítanie dane vyplývajúci z týchto dvoch predmetných plnení a konštatoval daňový nedoplatok pána Dávida na DPH, v dôsledku čoho mu uložil pokutu, ako aj úroky z omeškania.

30 Pán Dávid podal proti rozhodnutiu daňového orgánu žalobu na Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Okresný súd Jász-Nagykun-Szolnok), v ktorej najmä uvádza, že konal s riadnou starostlivosťou. Presvedčil sa totiž, že ekonomická činnosť bola skutočne vykonaná a overil si, že vystaviteľ faktúr je platiteľom dane. Za nedodržanie daňových povinností subdodávateľa ho nemožno brať na zodpovednosť.

31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság sa pýta, či má zdaniteľná osoba právo odpočítať si DPH na vstupe bez vykonania dodatočných kontrol v prípade, keď daňový orgán nepreukáže existenciu nedbalého alebo zavineného konania, ktorého možným cieľom bolo vyhnúť sa zaplateniu dane a ktoré by mohlo byť pripísané osobe vystavujúcej faktúru alebo osobám

vystavujúcim faktúry, ktoré obdržala táto osoba, a o ktorom príjemca faktúry, t. j. platite?, nevedel alebo pri tomto konaní nespolupracoval.

32 Podľa názoru uvedeného vnútroštátneho súdu nemožno vzhľadom na ustanovenia šiestej smernice uložiť zdaniteľnej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočet DPH, objektívnu zodpovednosť za faktúry, ktoré obdržala, a v prípade, ak je osoba vystavujúca faktúry zodpovedná za určité opomenutie, nemôže byť ich príjemca povinný dokazovať, že jeho konanie bolo v súlade s článkom 44 ods. 5 zákona o DPH.

33 Za týchto okolností Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa úprava odpočítania [DPH] podľa šiestej smernice... alebo podľa smernice [2006/112]... účinná od roku [2007], vykladať v tom zmysle, že daňový úrad, ktorý to odôvodňuje objektívnou zodpovednosťou, môže obmedziť právo zdaniteľnej osoby odpočítať si DPH, o ktorom táto osoba tvrdí, že ho má, alebo jej toto právo môže zakázať, ak osoba vystavujúca faktúru nemôže preukázať, že použila ostatných subdodávateľov v súlade s právom?

2. V prípade, že daňový úrad nespochybní, že fakturovaná hospodárska transakcia sa uskutočnila a že faktúra spĺňa formálne požiadavky stanovené zákonom, môže legálne zakázať vrátenie DPH, ak nemožno určiť totožnosť ostatných subdodávateľov použitých osobou, ktorá vystavila faktúru, alebo ak vyhotovenie faktúry subdodávateľmi nie je v súlade s platnou právnou úpravou?

3. Je daňový úrad, ktorý zamietne právo odpočítať si DPH [za okolností uvedených v druhej otázke], povinný v správnom konaní preukázať, že zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje právo odpočítať si DPH, vedela, že podniky, ktoré sú v subdodávateľskom reťazci za ňou, konajú protiprávne, prípadne s cieľom vyhnúť sa plateniu dane, alebo pri tomto konaní aj sama spolupracovala?“

34 Uznesením predsedu Súdného dvora z 15. júna 2011 boli veci C-80/11 a C-142/11 spojené na účely písomnej časti konania, ústnej časti konania, ako aj rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

35 Na úvod je potrebné uviesť, že v súvislosti s rôznym časom skutkových okolností vecí samej odkazujú položené prejudiciálne otázky tak na šiestu smernicu, ako aj na smernicu 2006/112. Tak ako to bolo uvedené v bode 3 tohto rozsudku, druhá uvedená smernica v podstate nezmenila obsah šiestej smernice. Najmä ustanovenia oboch smerníc relevantné v konaniach vo veciach samých sú v podstate rovnaké. Za týchto podmienok postačuje preskúmať otázky položené vo vzťahu k ustanoveniam smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2011, Saby a i., C-180/10 a C-181/10, Zb. s. I-8461, body 28 a 49 až 51).

O prejudiciálnych otázkach vo veci C-142/11

36 Prostredníctvom týchto otázok, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a), článok 220 ods. 1 a článok 226 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpísať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH z dôvodu, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov sa dopustil nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba mala vedomosť o tomto nezákonnom konaní alebo sa sama na ňom podieľala.

37 Na účely odpovede na tieto otázky je potrebné po prvé pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpísať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (pozri najmä rozsudky z 25. októbra 2001 Komisia/Taliani, C-78/00, Zb. s. I-8195, bod 28; z 10 júla 2008 Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 14, a z 28. júla 2011, Komisia/Maars, C-274/10, Zb. s. I-7289, bod 42).

38 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpísanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43; zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 47; z 30. septembra 2010, Uszodaépít, C-392/09, Zb. s. I-8791, bod 34, ako aj Komisia/Maars, už citovaný, bod 43).

39 Režim odpisov má za cieľ úplne zbaviť podnikateľá bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH následne zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky Gabalfrisa a i., už citovaný bod 44; z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 78; Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 48, ako aj z 22. decembra 2010, Dankowski, C-438/09, Zb. s. I-14009, bod 24).

40 Otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva platiteľ a dane odpísať DPH zaplatenú na vstupe. DPH sa totiž uplatňuje na všetky plnenia výroby a distribúcie po odpísaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (pozri uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 26; rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 54, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 49).

41 Po druhé je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax a i., už citovaný, bod 71; zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, Zb. s. I-12605, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011, Tanoarch, C-504/10, Zb. s. I-10853, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúcej súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať porušením práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32; Halifax a i., už citovaný, bod 68, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný bod 54).

42 Z toho dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpísanie, ak sa s ňou na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje

podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, už citovaný, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 55, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

43 Pokiaľ však ide o konanie vo veci samej, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že je zrejmé, že žalobca vo veci samej, ktorý si chce uplatniť právo na odpočet dane, je zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 a že použil uvedené poskytnutie služieb zakladajúce tento nárok na účely vlastných zdaniteľných plnení.

44 Okrem toho z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že položené prejudiciálne otázky sa zakladajú na predpoklade, podľa ktorého po prvé sa uvedené plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a po druhé táto faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112, takže v nej upravené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet boli splnené. Predovšetkým je potrebné poznamenať, že rozhodnutie vnútroštátneho súdu neuvádza, že sa žalobca vo veci samej sám podieľal na takej manipulácii, akou je predloženie nepravdivých daňových priznaní alebo nepravdivé vydávanie faktúr.

45 Za týchto okolností môže byť nárok na odpočet dane zdaniteľnej osobe zamietnutý iba na základe judikatúry vyplývajúcej z bodov 56 až 61 už citovaného rozsudku Kittel a Recolta Recycling, podľa ktorého musí byť s ohľadom na objektívne skutočnosti preukázané, že platiteľ, ktorému bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca nárok na odpočet dane, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu.

46 Platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí totiž na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci ním uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 56).

47 Naopak v súlade s režimom práva na odpočet dane stanoveným v danej smernici, ako je uvedený v bodoch 37 až 40 tohto rozsudku, nie je potrestanie prostredníctvom zamietnutia tohto práva platiteľa dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Optigen a i., už citovaný, body 52 a 55, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, body 45, 46 a 60).

48 Založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa totiž prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, bod 32, ako aj z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Zb. s. I-771, bod 23).

49 Keďže zamietnutie práva na odpočet dane v súlade s bodom 45 tohto rozsudku je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou daňového orgánu predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

50 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné na prejudiciálne otázky položené vo veci C-142/11 odpovedať tak, že článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a), článok 220 ods. 1 a článok 226 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v

zmysle ktorej daťový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpis dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

O prejudiciálnych otázkach vo veci C-80/11

51 Prostredníctvom týchto otázok, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a) a článok 273 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daťový orgán zamietne právo na odpis dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba nebezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpis dane, splnila podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené.

52 V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a najmä z prvej prejudiciálnej otázky vyplýva, že otázky položené vo veci C-80/11 sú podľa vzoru otázok položených vo veci C-142/11 založené na predpoklade, podľa ktorého vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpis dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené, a to najmä podmienka požadujúca, aby zdaniteľná osoba disponovala faktúrou, ktorá preukazuje skutočné vykonanie dodania tovaru a ktorá spĺňa požiadavky uvedenej smernice. Vzhľadom na odpoveď uvedenú v bode 50 tohto rozsudku, ktorá sa tiež týka prípadov dodania tovaru, právo na odpis dane môže byť zamietnuté iba vtedy, ak je objektívne preukázané, že predmetná zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpis dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

53 Podľa judikatúry Súdneho dvora subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpis DPH zaplatenej na vstupe (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 51).

54 Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho úasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, už citovaný, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, Zb. s. I-14191, bod 25).

55 Navyše v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 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.

56 Napriek tomu, že tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy (pozri rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, bod 23), táto možnosť sa v zmysle druhého odseku uvedeného článku nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 s názvom „Fakturácia“ hlavy XI s názvom „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ uvedenej smernice a najmä v

jej článku 226.

57 Okrem toho opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky *Gabalfrisa a i.*, už citovaný, bod 52; *Halifax a i.*, už citovaný, bod 92; z 21. októbra 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Zb. s. I-10385, bod 49, ako aj *Dankowski*, už citovaný, bod 37).

58 Pokiaľ ide o predmetné vnútroštátne opatrenia vo veci samej, je potrebné uviesť, že zákon o DPH neuvádza konkrétne povinnosti, ale sa obmedzuje na ustanovenie § 44 ods. 5, podľa ktorého daňové nároky zdaniteľnej osoby, ktorá je uvedená na faktúre ako kupujúci, nemôžu byť spochybnené, ak táto zdaniteľná osoba konala v súvislosti s okolnosťami dodania tovaru alebo poskytnutia služieb s riadnou starostlivosťou.

59 Za týchto podmienok z judikatúry uvedenej v bodoch 53 a 54 tohto rozsudku vyplýva, že určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej.

60 Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti.

61 Daňový orgán však nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto nároku, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu ubezpečenia sa, že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi.

62 V zásade totiž prináleží daňovým orgánom, aby vykonali u zdaniteľných osôb kontrolu nevyhnutnú na odhalenie nezákonností a daňových podvodov na DPH a uložili tresty zdaniteľnej osobe, ktorá sa dopustila takýchto nezákonností a daňových podvodov.

63 Podľa judikatúry Súdneho dvora členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (pozri rozsudky zo 17. júla 2008, *Komisija/Taliansko*, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37, a z 29. júla 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21).

64 Na tento účel stanovuje smernica 2006/112 a predovšetkým jej článok 242 povinnosť každej zdaniteľnej osoby viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu daňovým orgánom. Na uľahčenie výkonu tejto povinnosti články 245 a 249 tejto smernice ukladajú právo príslušných orgánov na prístup k faktúram, ktoré je zdaniteľná osoba povinná uchovávať podľa článku 244 tejto smernice.

65 Z toho vyplýva, že daňový orgán v rozpore s uvedenými ustanoveniami preniesol svoju vlastnú úlohu kontroly na zdaniteľnú osobu, keď jej pod hrozbou zamietnutia nároku na odpočet

dane uložil povinnosti uvedené v bode 61 tohto rozhodnutia.

66 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné na prejudiciálne otázky položené vo veci C-80/11 odpovedať tak, že článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a) a článok 273 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový úrad zamietne právo odpočítať daň z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, splnila podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonností alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry.

O trovách

67 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 (tretia komora) rozhodol takto:

1. článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a), článok 220 ods. 1 a článok 226 smernice Rady 2006/112 z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

2. článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a) a článok 273 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, splnila podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonností alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry.

Podpisy

* Jazyk konania: ma?ar?ina.