

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 9. decembra 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 168 – Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie dane – Postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby – Dôkazné bremeno – Nepriznanie práva na odpočítanie dane, ak skutočný dodávateľ nebol identifikovaný – Podmienky“

Vo veci C-154/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Najvyšší správny súd, Česká republika) z 11. marca 2020 a doručený Súdnemu dvoru 31. marca 2020, ktorý súvisí s konaním:

Kemwater ProChemie s. r. o.

proti

Odvolacímu finančnímu ředitelství,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda štvrtej komory C. Lycourgos, vykonávajúci funkciu predsedu desiatej komory, sudcovia I. Jarukaitis (spravodajca) a M. Ilešič,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Odvolací finanční ředitelství, v zastúpení: T. Rozehnal,
- Česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, O. Serdula a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- maarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a R. Kissné Berta, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a M. Salyková, splnomocnené zástupkyne,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Kemwater ProChemie s. r. o. na jednej strane a Odvolacím finančným súdom (Odvolacie finančné riaditeľstvo, Česká republika) (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) na druhej strane vo veci nepriznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe za poskytnutie reklamných služieb, uskutočnené v rokoch 2010 a 2011.

Právny rámec

Právo Únie

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

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

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

4 Článok 168 tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

5 Podľa článku 178 uvedenej smernice:

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

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

...“

6 Článok 273 prvý odsek smernice 2006/112 stanovuje:

„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.“

7 ?lánok 287 tejto smernice stanovuje:

„?lenské štáty, ktoré pristúpili po 1. januári 1978, môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako ekvivalent týchto hodnôt v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň ich pristúpenia:

...

7. ?eská republika: 35 000 [eur];

...“

?eské právo

8 Podľa § 6 ods. 1 zákona ?. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty (zákon ?. 235/2004 o dani z pridanej hodnoty) sa zdaniteľnou osobou stane osoba so sídlom v ?eskej republike, ktorej obrat za posledných nie viac ako dvanásť po sebe nasledujúcich mesiacov presiahne 1 000 000 ?eských korún (CZK) (približne 39 250 eur), s výnimkou osoby, ktorá uskutočňuje len plnenia oslobodené od dane bez práva na odpočítanie dane.

9 § 29 tohto zákona obsahuje ustanovenia, ktoré preberajú ?lánok 178 písm. a) smernice 2006/112.

10 § 72 a 73 uvedeného zákona spresňujú podmienky práva na odpočítanie DPH. Podľa týchto ?lánkov má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktorá musí zodpovedať dani na výstupe zaplatenej zdaniteľnou osobou, takže práva na odpočítanie dane sa nemožno domáhať vtedy, ak neexistuje povinnosť uplatniť daň na výstupe.

11 § 94a ods. 1 tohto istého zákona stanovuje, že zdaniteľná osoba so sídlom alebo prevádzkarou v ?eskej republike, ktorá uskutočňuje alebo bude uskutočňovať plnenia s právom na odpočítanie dane, môže podať prihlášku na registráciu.

12 Podľa § 92 ods. 3 zákona ?. 280/2009 Sb., daňový ?ád (zákon ?. 280/2009, ktorým sa ustanovuje daňový poriadok), zdaniteľná osoba preukáže všetky skutočnosti, ktoré je povinná uvádzať v riadnom daňovom priznaní, dodatočnom daňovom priznaní a ?alších podaniach.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 V nadväznosti na daňovú kontrolu, ktorá sa začala 25. apríla 2012 a ktorá sa týkala zdaňovacích období od augusta 2010 do októbra 2010, od apríla 2011 do júna 2011 a augusta 2011, ?eský daňový orgán nepriznal spoločnosti Kemwater ProChemie, ktorá je obchodnou spoločnosťou so sídlom v ?eskej republike, právo na odpočítanie DPH, ktorú táto spoločnosť zaplatila za reklamné služby poskytnuté počas golfových turnajov, ktoré sa uskutočnili v rokoch 2010 a 2011. Podľa daňových dokladov tieto služby poskytla Viasat Service s. r. o. v sume 120 000 CZK (približne 4 708 eur) zahŕňajúcej 20 % DPH za každé zdaňovacie obdobie.

14 ?eský daňový orgán bez toho, aby spochybnil existenciu dotknutých služieb, konštatoval, že konateľ spoločnosti Viasat Service vyhlásil, že nevedel o tom, že tieto služby boli poskytované touto spoločnosťou a že, pokiaľ ide o Kemwater ProChemie, táto spoločnosť nevedela preukázať, že uvedená spoločnosť bola skutočne poskytovateľom uvádzaných služieb. Keďže daňový orgán usúdil, že jednak totožnosť poskytovateľa alebo poskytovateľov služieb a ich postavenie ako zdaniteľnej osoby na účely DPH neboli preukázané a že jednak rozsah

dotknutých služieb bol čiastočne sporný, vydal 20. decembra 2013 daňové výmery vo výške 20 000 CZK (približne 784 eur) za každé zdaňovacie obdobie a spoločnosť Kemwater ProChemie uložil pokutu vo výške 4 000 CZK (približne 156 eur).

15 Keďže finančné riaditeľstvo zamietlo sťažnosť podanú spoločnosťou Kemwater ProChemie proti týmto daňovým výmerom, Kemwater ProChemie podala žalobu na Krajský súd v Prahe (Krajský súd Praha, Česká republika), ktorý jej žalobe vyhovel. Tento súd na základe judikatúry Súdneho dvora a rozsudku Najvyššieho správneho súdu (Najvyšší správny súd, Česká republika) dospel k záveru, že právo na odpočítanie dane nepodlieha predloženiu dôkazu o tom, že zdaniteľná osoba nadobudla zdaniteľné plnenie od dodávateľa uvedeného na faktúre týkajúcej sa tohto plnenia, a že neuvedenie dôkazu o totožnosti skutočného dodávateľa tohto plnenia je rozhodujúce len vtedy, ak daňový úrad preukáže, že toto plnenie bolo súčasťou daňového podvodu, o ktorom zdaniteľná osoba, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie dane, vedela alebo o ňom mala vedieť.

16 Finančné riaditeľstvo preto podalo kasačnú sťažnosť na Najvyšší správny súd (Najvyšší správny súd, Česká republika), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

17 Vnútroštátny súd uvádza, že si kladie otázku, či je možné nepriznať právo na odpočítanie DPH z dôvodu, že skutočný poskytovateľ služieb, pri ktorých si ich príjemca uplatňuje toto právo, nebol identifikovaný.

18 Tento súd uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na jednej strane právo na odpočítanie DPH podlieha požiadavke, že príjemcom zdaniteľného plnenia je zdaniteľná osoba, ktorá použila dodaný tovar alebo služby poskytnuté na účely zdaniteľných plnení na výstupe a že tento tovar bol dodaný alebo tieto služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, a že toto právo v zásade nemožno odoprieť, ak sú tieto požiadavky splnené. Na druhej strane daňový úrad musí odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane, ak bez toho, aby vyžadoval od zdaniteľnej osoby preukázanie iných okolností, čo mu neprináleží, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že nadobudnutím dotknutých tovarov alebo služieb sa podieľala na podvode.

19 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa českého práva dôkazné bremeno dodržiavania hmotnoprávných požiadaviek práva na odpočítanie DPH nesie zdaniteľná osoba. Domnieva sa, že tá istá požiadavka vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, pričom uvádza, že pochybnosť, pokiaľ ide o totožnosť dodávateľa, by sama osebe nemala dovoliť daňovému úradu nepriznať právo na odpočítanie dane, pretože smernica 2006/112 poskytuje širokú definíciu pojmu „zdaniteľná osoba“. Poznamenáva však, že vzhľadom na to, že Česká republika uplatňuje výnimku stanovenú v článku 287 tejto smernice, nemožno jasne preukázať, že hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane týkajúca sa postavenia dodávateľa ako zdaniteľnej osoby je splnená, ak skutočný dodávateľ nie je identifikovaný.

20 Vnútroštátny súd sa navyše nazdáva, že existuje rozpor medzi judikatúrou Súdneho dvora na jednej strane, podľa ktorej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie dane, prináleží preukázať splnenie hmotnoprávných požiadaviek tohto práva vrátane skutočnosti, že tovar bol skutočne dodaný alebo služby boli skutočne poskytnuté zdaniteľnou osobou, a na druhej strane rozsudkom z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), ako aj uznesením z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, neuverejnené, EU:C:2016:869), v ktorých Súdny dvor rozhodol, že toto právo sa má priznať, ak nebolo preukázané podieľanie sa na podvode, aj keď vo veciach, ktoré viedli k týmto rozhodnutiam, nebolo postavenie dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby preukázané.

21 Vnútroštátny súd sa napokon domnieva, že je potrebné uložiť zdanenie nej osobe povinnosť preukázať, že hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie sú splnené nielen vtedy, ak nie je preukázané, že dodávateľ alebo poskytovateľ je zdaniteľnou osobou, ale aj vtedy, keď je isté, že táto osoba má toto postavenie, ale nie je možné ju identifikovať. Zastáva názor, že ak by to bolo inak, hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane týkajúca sa postavenia dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby by nemohla byť s istotou preukázaná, ak nemecký štát uplatnil výnimku stanovenú v článku 287 smernice 2006/112. Opačný výklad by nebol v súlade so zásadou daňovej neutrality a s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa preukázania splnenia hmotnoprávnych požiadaviek práva na odpočítanie dane, ktoré prináleží zdaniteľnej osobe, a viedol by k rozsiahlym daňovým podvodom, zatiaľ čo boj proti daňovým podvodom je cieľom uznaným touto smernicou.

22 Za týchto okolností Nejvyšší správní soud (Najvyšší správny súd) prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

1. Je v súlade so smernicou 2006/112..., ak je uplatnenie práva na odpočítanie [DPH] na vstupe podmienené splnením povinnosti zdaniteľnej osoby preukázať, že zdaniteľné plnenie, ktoré nadobudla, pre ňu uskutočnila iná konkrétna zdaniteľná osoba?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, a ak si zdaniteľná osoba uvedenú dôkaznú povinnosť nesplní, možno nepriznať právo na odpočítanie dane na vstupe bez toho, aby sa preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že nadobudnutím tovaru alebo služieb sa podieľa na daňovom podvode?

O prejudiciálnych otázkach

23 Svojimi dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby.

24 Treba pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením tak hmotnoprávnych, ako aj formálnych požiadaviek. Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na to, aby sa mohlo priznať uvedené právo, je na jednej strane potrebné, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice. Na druhej strane je potrebné, aby tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a aby zdaniteľná osoba tieto tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatúra).

25 Z toho vyplýva, že uvedenie dodávateľa na faktúre týkajúcej sa tovarov alebo služieb, v súvislosti s ktorými sa uplatňuje právo na odpočítanie DPH, predstavuje formálnu podmienku uplatnenia tohto práva. Naproti tomu postavenie dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb ako zdaniteľnej osoby patrí, ako uvádza česká, španielska a maľarská vláda, medzi hmotnoprávne požiadavky uplatnenia tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra

26 Pokiaľ ide o dôsledky, ktoré vyplývajú zo skutočnosti, že skutočný dodávateľ dotknutého tovaru alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný, treba pripomenúť, že cieľom systému odpočítania dane je úplne odbremeniť podnikateľa od DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 30 a citovanú judikatúru).

27 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb na odpočítanie sumy DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar a služby prijaté na vstupe od DPH, ktorú majú zaplatiť, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľné osoby, ktoré ho chcú uplatniť, spĺňajú tak hmotnoprávne, ako aj formálne náležitosti alebo požiadavky, ktorým toto právo podlieha (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 31 a citovaná judikatúra).

28 Hoci v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie, ktoré stanovuje táto smernica, ak považujú tieto povinnosti za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, opatrenia prijaté členskými štátmi nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie takýchto cieľov. Nemôžu sa preto používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 32 a citovaná judikatúra).

29 Súdny dvor tak rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci zdaniteľné osoby opomenuli splniť určité formálne požiadavky (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 33 a citovaná judikatúra).

30 Preto ak má daňový úrad k dispozícii údaje potrebné na to, aby konštatoval, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže, pokiaľ ide o právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie tejto dane, ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že by toto právo nebolo možné uplatniť (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 34 a citovaná judikatúra).

31 Inak to však môže byť vtedy, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek znemožňuje predloženie jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 36 a citovaná judikatúra).

32 Môže to však tak byť v prípade, ak totožnosť skutočného dodávateľa nie je uvedená na faktúre týkajúcej sa tovarov alebo služieb, na základe ktorých sa uplatňuje právo na odpočítanie dane, ak to bráni identifikovať tohto dodávateľa, a teda preukázať, že mal postavenie zdaniteľnej osoby, keďže, ako bolo pripomenuté v bode 25 tohto rozsudku, toto postavenie predstavuje jednu z hmotnoprávných požiadaviek práva na odpočítanie DPH (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 37).

33 Za týchto okolností treba zdôrazniť, že na jednej strane sa daňový úrad nemôže obmedziť len na preskúmanie samotnej faktúry. Musí tiež zohľadniť dodatočné informácie, ktoré poskytla zdaniteľná osoba. Na druhej strane je úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania

DPH, preukázať, že spĺňa požiadavky stanovené na jeho priznanie. Daňové orgány môžu teda od samotnej zdaniteľnej osoby vyžadovať dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či možno, alebo nemožno priznať požadované odpočítanie dane (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 38 a citovaná judikatúra).

34 Z toho vyplýva, že zdaniteľnej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie DPH, v zásade prináleží, aby preukázala, že dodávať tovaru alebo služieb, na základe ktorých sa toto právo uplatňuje, mal postavenie zdaniteľnej osoby. Zdaniteľná osoba je teda povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 39 a citovaná judikatúra).

35 Pokiaľ však ide o boj proti podvodom na DPH, daňový úrad spravidla nemôže vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť právo na odpočítanie DPH, aby okrem iného overila, či má dodávať tovaru alebo poskytovať služby, na základe ktorých sa uvedené právo uplatňuje, postavenie zdaniteľnej osoby (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 40 a citovaná judikatúra).

36 Pokiaľ ide o dôkazné bremeno v súvislosti s otázkou, či má dodávať alebo poskytovať postavenie zdaniteľnej osoby, treba rozlišovať medzi preukázaním hmotnoprávnej požiadavky práva na odpočítanie DPH na jednej strane a určením existencie podvodu na DPH na druhej strane (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 41).

37 Hoci v rámci boja proti podvodom v prípade DPH spravidla nemožno vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH, aby overila, či má dodávať dotknutých tovarov alebo poskytovať dotknutých služieb postavenie zdaniteľnej osoby, neplatí to v prípade, ak je preukázanie tohto postavenia nevyhnutné na overenie, či je splnená táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 42).

38 V tomto poslednom uvedenom prípade zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávať alebo poskytovať má postavenie zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zo znenia článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza zo skutkových okolností, takže postavenie dodávateľa alebo poskytovateľa ako zdaniteľnej osoby môže vyplývať z okolností prejednávanej veci (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 43).

39 Platí to najmä vtedy, keď členský štát využil možnosť stanovenú v článku 287 smernice 2006/112 priznať oslobodenie od dane zdaniteľným osobám, ktorých ročný obrat neprekračuje určitú sumu, pokiaľ možno zo skutkových okolností, akými sú objem a cena nadobudnutých tovarov alebo služieb, s istotou vyvodíť, že ročný obrat dodávateľa alebo poskytovateľa túto sumu prekračuje, takže tomuto dodávateľovi alebo poskytovateľovi nemožno priznať právo na oslobodenie od dane stanovené v tomto článku, a že uvedený dodávateľ alebo poskytovateľ má nevyhnutne postavenie zdaniteľnej osoby.

40 Odoprieť zdaniteľnej osobe uplatnenie práva na odpočítanie DPH z dôvodu, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovaných služieb nebol identifikovaný a táto zdaniteľná osoba nepreukázala, že tento dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, hoci zo

skutkových okolností jasne vyplýva, že uvedený dodávateľ mal nevyhnutne toto postavenie, by totiž bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ako aj s judikatúrou pripomenutou v bodoch 26 až 30 tohto rozsudku. V dôsledku toho na rozdiel od toho, čo uvádza vnútroštátny súd, nemožno od zdaniteľnej osoby v každom prípade vyžadovať, aby v prípade, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný, preukázala, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, aby si mohla uplatniť toto právo.

41 Z toho vyplýva, že ak nebol skutočný dodávateľ dotknutého tovaru alebo služieb identifikovaný, zdaniteľnej osobe musí byť odmietnuté uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ak vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).

42 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.

O trovách

43 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 (desiata komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.

Podpisy

* Jazyk konania: čeština.