

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 25. mája 2023 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie DPH – Odopretie – Odopretie na základe neplatnosti transakcie podľa vnútroštátneho občianskeho práva“

Vo veci C-114/22,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 23. novembra 2021 a doručený Súdnemu dvoru 18. februára 2022, ktorý súvisí s konaním:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

proti

W. sp. z o.o.,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory D. Gratsias, sudcovia I. Jarukaitis (spravodajca) a Z. Csehi,

generálna advokátka: T. Žapeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, v zastúpení: B. Kołodziej, D. Pach a T. Wojciechowski,
- W. sp. z o.o., v zastúpení: M. Kwietko-Bładowski, poradca podatkowy,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a I. Barcew, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 167, článku 168 písm. a), článku 178 písm. a) a článku 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom

systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (alej len „smernica 2006/112“), v spojení so zásadami daňovej neutrality a proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (riaditeľ daňového úradu Varšava, Poľsko, alej len „riaditeľ daňového úradu“) na jednej strane a spoločnosťou W. sp. z o.o. na druhej strane vo veci odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) uvedenej na faktúre vystavenej spoločnosťou W a datovanej k 27. októbru 2015.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 63 smernice 2006/112:

„... daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

4 Článok 167 tejto smernice stanovuje:

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

5 Článok 168 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,

...“

6 Podľa článku 178 smernice 2006/112:

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

a) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6,

...“

7 Článok 273 tejto smernice 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.

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

Poľské právo

8 ?lánok 88 ods. 3a bod 4 písm. c) ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z towarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2011, ? 177, položka 1054) v znení uplatňujúcim sa na spor vo veci samej (?alej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„3a. Faktúry a colné doklady nemôžu byť základom zníženia splatnej dane ani vrátenia daňového preplatku, ani vrátenia dane zaplatenej na vstupe v prípade, keď:

...

(4) faktúry, opravné faktúry a colné doklady

...

c) preukazujú úkony, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia ?lánkov 58 a 83 Občianskeho zákonníka v rozsahu, v ktorom sa týkajú týchto úkonov.“

9 ?lánok 58 ustawa – Kodeks cywilny (Občiansky zákonník) z 23. apríla 1964, konsolidované znenie (Dz. U. z roku 2020, položka 1740) (?alej len „Občiansky zákonník“), stanovuje:

„1. Právny úkon, ktorý je v rozpore so zákonom alebo ktorého cieľom je obísť zákon, je neplatný, pokiaľ príslušné ustanovenie nestanovuje inak...

2. Právny úkon, ktorý je v rozpore so zásadami spoločenského spolunažívania, je neplatný.

3. Ak je neplatná iba časť právneho úkonu, ostatné časti úkonu zostávajú v platnosti, pokiaľ z okolností nevyplýva, že by úkon nebol vykonaný bez neplatných ustanovení.“

10 Podľa ?lánku 83 Občianskeho zákonníka:

„1. Simulovaný prejav vôle, vykonaný so súhlasom druhej strany, je neplatný. Ak sa takýto prejav vôle urobí na účely zastretia iného právneho úkonu, platnosť prejavu vôle sa posudzuje podľa povahy tohto úkonu.

2. Skutočnosť, že prejavom vôle sa zastiera iný právny úkon, nemá vplyv na účinnosť odplatného právneho úkonu urobeného na základe simulovaného prejavu vôle, ak v dôsledku tohto úkonu tretia osoba nadobudne právo alebo sa oslobodí od povinnosti, okrem prípadu, že nekonala v dobrej viere.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11 Spoločnosť M. sp. z o.o. S.K.A. vystavila 27. októbra 2015 faktúru týkajúcu sa prevodu ochranných známk v prospech spoločnosti W., ktorú W. uviedla vo svojom daňovom priznaní a zaplatila.

12 Rozhodnutím z 20. októbra 2017 daňová správa v súvislosti s touto faktúrou spochybnila právo na odpočítanie DPH, z ktorého mala prospech W. na základe ?lánku 88 ods. 3a bodu 4 písm. c) zákona o DPH z toho dôvodu, že prevod predmetných ochranných známk je neplatný podľa ?lánku 58 ods. 2 Občianskeho zákonníka, pretože je v rozpore so zásadami spoločenského spolunažívania v zmysle tohto ustanovenia.

13 Toto rozhodnutie bolo potvrdené rozhodnutím riaditeľa daňového úradu z 11. októbra 2018, ktorý však zastával názor, že prevod predmetných ochranných známk je simulovaným právnym

úkonom v zmysle § 83 Občianskeho zákonníka.

14 W. podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko), ktorý uvedené rozhodnutie zrušil rozsudkom z 29. mája 2019 z toho dôvodu, že daňová správa nepredložila dôkaz o simulovanej povahe predmetnej transakcie.

15 Riaditeľ daňového úradu podal proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

16 Tento súd má pochybnosti o súlade § 88 ods. 3a bodu 4 písm. c) zákona o DPH so smernicou 2006/112.

17 Uvádza, že z tejto smernice nevyplýva, že by zdaniteľná osoba mohla byť zbavená svojho práva na odpočítanie DPH, ktorá jej bola fakturovaná, z toho dôvodu, že predmetná transakcia nie je v súlade s vnútroštátnym občianskym právom, keďže právo na odpočítanie DPH je podľa judikatúry Súdneho dvora neoddeliteľnou súčasťou systému DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Zastáva názor, že autonómia DPH vo vzťahu k ustanoveniam vnútroštátneho občianskeho práva a neutralita DPH svedčia v prospech záveru, že neplatnosť právneho úkonu z hľadiska tohto práva by nemala mať automaticky za následok vylúčenie práva na odpočítanie.

18 V tejto súvislosti uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že výnimky z práva na odpočítanie DPH sú prípustné len v prípadoch stanovených ustanoveniami smernice 2006/112, že sa musí vykladať reštriktívne a že toto právo sa musí odoprieť, ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

19 Dodáva, že členské štáty síce majú podľa § 273 smernice 2006/112 možnosť prijať opatrenia na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, ale pri výkone svojich právomocí sú povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady vrátane zásady neutrality a zásady proporcionality.

20 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a) a článok 273 smernice... 2006/112... v spojení so zásadami neutrality a proporcionality vykladať tak, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je článok 88 ods. 3a bod 4 písm. c) [zákona o DPH], ktorý pozbavuje zdaniteľnú osobu práva na odpočítanie DPH z dôvodu nadobudnutia práva (veci), ktoré sa podľa vnútroštátnych ustanovení považuje za nadobudnuté simulovane, bez toho, aby bolo treba overiť, či sledovaným cieľom transakcie bolo získanie daňovej výhody, ktorej priznanie by bolo v rozpore s jedným alebo viacerými cieľmi [tejto] smernice, a či predstavuje hlavný cieľ prijatého zmluvného riešenia?“

O prejudiciálnej otázke

21 Na úvod treba uviesť, že riaditeľ daňového úradu zastáva názor, že návrh na začatie prejudiciálneho konania treba vyhlásiť za neprípustný na základe § 94 písm. a) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora z toho dôvodu, že v ňom nie sú uvedené relevantné skutkové okolnosti sporu vo veci samej ani skutočností, na ktorých sa prejudiciálna otázka zakladá, a nespresňuje sa v ňom, prečo má predmetná transakcia simulovanú povahu.

22 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry a podľa § 94 tohto

rokovacieho poriadku nevyhnutnosť dospieť k takému výkladu práva Únie, ktorý bude pre vnútroštátny súd užitočný, vyžaduje, aby vnútroštátny súd vymedzil skutkový a právny rámec, do ktorého spadajú ním kladené otázky, resp. aby aspoň objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sa uvedené otázky zakladajú. Návrh na začatie prejudiciálneho konania navyše musí uvádzať presné dôvody, ktoré viedli vnútroštátny súd k tomu, aby položil otázky v súvislosti s výkladom práva Únie a usúdil, že je potrebné položiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru (rozsudok z 24. februára 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, bod 31 a citovaná judikatúra).

23 Je pravda, že vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania neposkytol v prejednávanom prípade informácie o dôvodoch, na základe ktorých považoval riaditeľ daňového úradu transakciu za simulovanú. Na druhej strane stružne, ale jasne uvádza obsah rozhodnutia posledného uvedeného orgánu o nepriznaní práva na odpočítanie, ktoré je predmetom tohto sporu, a presne vysvetľuje dôvody, prečo má pochybnosti o súlade ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré je právnym základom tohto rozhodnutia, so smernicou 2006/112 a zásadami daňovej neutrality a proporcionality.

24 Z toho vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

25 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa majú článok 167, článok 178 písm. a) a článok 273 smernice 2006/112 v spojení so zásadami neutrality a proporcionality vykladať tak, že bránia vnútroštátnym právnym predpisom, podľa ktorých sa zdaniteľnej osobe odoprie právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe len z toho dôvodu, že sa táto transakcia považuje za simulovanú a podľa ustanovení vnútroštátneho občianskeho práva je neplatné bez toho, že by bolo nutné preukázať, že je výsledkom podvodu na DPH alebo zneužitia tohto práva.

26 Ako teda vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, táto otázka je položená v kontexte sporu, v ktorom riaditeľ daňového úradu zamietol odvolanie, ktoré zdaniteľná osoba podala proti rozhodnutiu, ktorým bolo spochybnené právo na odpočítanie DPH z dôvodu simulovanej povahy transakcie prevodu ochranných známkok uskutočnenej na vstupe, pričom vychádzal z ustanovenia zákona o DPH, ktorého účinkom je zákaz uplatnenia takéhoto práva, ak sa na predmetnú zdaniteľnú transakciu uplatní ustanovenie Občianskeho zákonníka, podľa ktorého je simulovaný prejav vôle voči druhej zmluvnej strane, vykonaný s jej súhlasom, neplatný.

27 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar a služby prijaté na vstupe, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Právo na odpočítanie uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je teda neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť, pokiaľ tak hmotnoprávne, ako aj formálne požiadavky alebo podmienky, ktorým toto právo podlieha, spôsobujú zdaniteľné osoby, ktoré ho chcú vykonať [rozsudky z 28. júla 2011, Komisia/Marskro, C-274/10, EU:C:2011:530, body 42 a 43, ako aj z 24. novembra 2022, Finanzamt M (Rozsah práva na odpočítanie DPH), C-596/21, EU:C:2022:921, bod 21 a citovaná judikatúra].

28 Cieľom režimu odpočítania je zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zaručuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH [rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 39, ako aj z 24. novembra 2022, Finanzamt M (Rozsah práva na odpočítanie DPH), C-596/21, EU:C:2022:921, bod 22].

29 Právo odpočítať DPH je však podmienené splnením tak hmotnoprávných, ako aj

formálnych požiadaviek alebo podmienok.

30 Hmotnoprávne požiadavky alebo podmienky vyžadované na vznik tohto práva sú vymenované v ?lánku 168 smernice 2006/112. Na priznanie uvedeného práva je tak potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a jednak aby tovary alebo služby, uvádzané ako základ vzniku práva na odpo?ítanie DPH, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba, ako to spres?uje písm. a) tohto ?lánku.

31 Okrem toho podľa ?lánku 167 smernice 2006/112 právo na odpo?ítanie dane vzniká v okamihu, keď vzniká da?ová povinnosť v súvislosti s da?ou, ktorá je odpo?ítateľná, pričom táto da?ová povinnosť vzniká podľa ?lánku 63 tejto smernice v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby. Z toho vyplýva, že právo na odpo?ítanie je v zásade podmienené dôkazom o skutočnom uskutočnení transakcie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. mája 2005, António Jorge, C?536/03, EU:C:2005:323, body 24 a 25; z 27. júna 2018, SGI a Valérieane, C?459/17 a C?460/17, EU:C:2018:501, body 34 ako aj 35, a z 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C?235/21, EU:C:2022:739, bod 40). V prípade neexistencie skutočného dodania tovaru alebo poskytnutia služieb teda nemôže vzniknúť žiadne právo na odpo?ítanie dane.

32 Súdny dvor už navyše rozhodol, že mechanizmu DPH je vlastné, že simulované nadobudnutie nemôže založiť právo na odpo?ítanie tejto dane, keďže takáto transakcia nemôže mať žiadnu spojitosť s transakciami zdaniteľnými na výstupe (rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA., C?712/17, EU:C:2019:374, body 24 a 25, ako aj citovaná judikatúra).

33 Preto po prvé odmietnutie priznať zdaniteľnej osobe právo na odpo?ítanie za okolností, o aké ide v spore vo veci samej, môže byť odôvodnené konštatovaním, že nebol predložený dôkaz o skutočnom uskutočnení uvedenej transakcie zakladajúcej právo na odpo?ítanie.

34 Na to, aby bolo možné dospieť v zásade k záveru o existencii práva na odpo?ítanie za takýchto okolností, je totiž potrebné overiť, či prevod ochranných známkok, ktorý bol uvedený ako základ tohto práva, bol skutočne uskutočnený a či predmetné ochranné známky boli používané zdaniteľnou osobou pre potreby jej zdaniteľných transakcií.

35 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že dôkazné bremeno spo?íva na zdaniteľnej osobe, ktorá je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe inou zdaniteľnou osobou pre potreby jej vlastných transakcií podliehajúcich DPH a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH (rozsudky z 21. novembra 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, bod 44; z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 39, a zo 16. februára 2023, DGRFP Cluj, C?519/21, EU:C:2023:106, bod 100).

36 Pokiaľ ide o posúdenie dôkazov predložených na preukázanie existencie zdaniteľnej transakcie, toto má vykonať vnútroštátny súd podľa dôkazných pravidiel vnútroštátneho práva tak, že vykoná celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností prejednávanej veci (rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek?Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, bod 53, a uznesenie z 9. januára 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, bod 46, ako aj citovaná judikatúra).

37 Ak vo veci samej z tohto posúdenia, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, vyplynie, že uvedený prevod ochranných známkok sa skutočne neuskutočnil, nemôže vzniknúť žiadne právo na odpo?ítanie dane.

38 V tejto súvislosti, ako tvrdí po?ská vláda vo svojich písomných pripomienkach, vnútroštátny

súd bude môcť zohľadniť okolnosť, ak sa táto okolnosť preukáže, že napriek zjavnému uzavretiu zmluvy o prevode zmluvné strany v skutočnosti naďalej konali tak, ako keby bol prevodca stále majiteľom predmetných ochranných známkov a W. bola len ich dočasným držiteľom.

39 Ak naopak z tohto celkového posúdenia vyplynie, že uvedený prevod bol skutočne uskutočnený a že prevedené ochranné známky zdaniteľná osoba používala na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných transakcií, právo na odpočítanie jej v zásade nemožno odoprieť.

40 Po druhé toto právo ale možno zdaniteľnej osobe odoprieť, ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

41 Treba totiž pripomenúť, že nariadenie práva Únie sa nemožno dovoľávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a že predchádzanie daňovým únikom, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a ich zneužívaniu je cieľom, ktorý smernica 2006/112 výslovne uznáva a podporuje. Preto, aj keď sú splnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane, prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť uplatnenie tohto práva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že uvedené právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudky z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, body 34 a 35; z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 43, ako aj z 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 26).

42 Pokiaľ ide o podvod, podľa ustálenej judikatúry sa právo na odpočítanie dane odoprieti len vtedy, ak sa podvodu s DPH dopustila samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, keď sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa podieľala na transakcii, ktorá je súčasťou takéhoto podvodu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 40; z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 48, a z 1. decembra 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 27).

43 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 transakcia, ktorú uvádza ako základ práva na odpočítanie dane, je súčasťou takého podvodu. Vnútroštátnym súdom ďalej prináleží overiť, či dotknuté daňové orgány preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (uznesenie z 9. januára 2023, A. T. S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 53 a citovaná judikatúra).

44 Pokiaľ ide o zneužitie práva, z ustálenej judikatúry vyplýva, že na to, aby bola konštatovaná existencia zneužívajúceho konania v oblasti DPH, je potrebné jednak, aby predmetné transakcie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice 2006/112 a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a jednak, aby zo všetkých objektívnych skutočností vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných transakcií sa obmedzuje na získanie tejto daňovej výhody (rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75; zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 36, ako aj z 15. septembra 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, bod 35).

45 Pokiaľ ide o otázku, či je hlavným cieľom konania iba získanie takejto daňovej výhody, treba pripomenúť, že v oblasti DPH Súdny dvor už rozhodol, že keď má zdaniteľná osoba možnosť výberu medzi dvoma transakciami, nemá povinnosť vybrať si to, ktoré zahŕňa platbu

najvyššej sumy DPH, ale má naopak právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzila svoj daňový dlh. Zdaniteľné osoby tak majú v zásade slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania transakcií, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov (rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42, a uznesenie z 9. januára 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 40).

46 V dôsledku toho platí, že zásada zákazu zneužitia práva, ktorá sa uplatňuje v oblasti DPH, zakazuje vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňový výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112 (rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, bod 26, a z 27. októbra 2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, bod 51, ako aj uznesenie z 9. januára 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 41).

47 Treba tiež pripomenúť, že opatrenia, ktoré členské štáty môžu prijať na základe článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť presný výber DPH a zabrániť podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cieľov nevyhnutné. Nemôžu sa preto používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH, a tým neutralitu DPH (rozsudok z 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 28 a citovaná judikatúra).

48 V prejednávanej veci treba na jednej strane uviesť, že z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom nevyplýva, že skutočnosti, na základe ktorých možno právny úkon týkajúci sa transakcie podliehajúcej DPH kvalifikovať ako simulovaný, a teda vyhlásiť za neplatný podľa pravidiel vnútroštátneho občianskeho práva, sa zhodujú so skutočnosťami, na základe ktorých je podľa informácií uvedených v bodoch 33 až 38 tohto rozsudku možné hospodársku transakciu podliehajúcu tejto dani z hľadiska práva Únie kvalifikovať ako simulovanú transakciu, a teda v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 32 tohto rozsudku odôvodniť odopretie práva na odpočítanie dane zdaniteľnej osobe. Takáto neplatnosť teda v zásade nemôže odôvodniť toto odopretie.

49 Na druhej strane zo zistení vnútroštátneho súdu vyplýva, že predmetná vnútroštátna právna úprava sa vo všeobecnosti vzťahuje na každú situáciu, v ktorej zdaniteľná osoba vykonala právny úkon považovaný za simulovaný, a teda neplatný podľa Občianskeho zákonníka, bez toho, aby bolo potrebné nezávisle od uplatniteľných ustanovení občianskeho práva a vzhľadom na objektívne skutočnosti preukázať, že toto právo bolo uplatnené podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Hoci simulovaná povaha zmluvy uzavretej medzi zdaniteľnou osobou a vystaviteľom faktúry podľa ustanovení vnútroštátneho občianskeho práva môže predstavovať nepriamy dôkaz o podvodom alebo zneužívajúcom konaní v zmysle a na účely uplatnenia smernice 2006/112, len z tejto jedinej okolnosti nemožno vyvodiť, že došlo k takémuto konaniu.

50 Za týchto podmienok treba vzhľadom na všetko, čo už bolo uvedené vyššie, dospieť k záveru, že taká vnútroštátna právna úprava, ako je právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, tým, že stanovuje, že neplatnosť právneho aktu považovaného za simulovaný podľa ustanovenia občianskeho práva má za následok odopretie práva na odpočítanie DPH bez toho, aby bolo potrebné preukázať, že existujú skutočnosti umožňujúce kvalifikovať z hľadiska práva Únie zdaniteľnú hospodársku transakciu ako simulovanú transakciu, alebo v prípade, že sa táto transakcia skutočne uskutočnila, že toto právo na odpočítanie dane bolo uplatnené podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov smernice 2006/112, ktorými je zabezpečiť riadny výber DPH a predchádzať daňovým podvodom.

51 Na položenú otázku treba odpovedať tak, že článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a) a článok 273 smernice 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality a

proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe odoprie právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe len na základe tej skutočnosti, že zdaniteľná hospodárska transakcia je podľa ustanovení vnútroštátneho občianskeho práva považovaná za simulovanú a neplatnú, bez toho, aby bolo potrebné preukázať, že existujú skutočnosti, ktoré umožňujú kvalifikovať túto transakciu ako simulovanú podľa práva Únie, alebo v prípade, že sa uvedená transakcia skutočne uskutočnila, že je výsledkom podvodu v oblasti DPH alebo zneužitia práva.

O trovách

52 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 Súdný dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a) a článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, v spojení so zásadami daňovej neutrality a proporcionality

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe odoprie právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe len na základe tej skutočnosti, že zdaniteľná hospodárska transakcia je podľa ustanovení vnútroštátneho občianskeho práva považovaná za simulovanú a neplatnú, bez toho, aby bolo potrebné preukázať, že existujú skutočnosti, ktoré umožňujú kvalifikovať túto transakciu ako simulovanú podľa práva Únie, alebo v prípade, že sa uvedená transakcia skutočne uskutočnila, že je výsledkom podvodu v oblasti dane z pridanej hodnoty alebo zneužitia práva.

Podpisy

* Jazyk konania: poština.