

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 6. septembra 2012 (*)

„Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 9 – Pojem ‚zdanite?ná osoba‘ – Právo na odpo?et – Zamietnutie – Zásada da?ovej neutrality – Vystavite? faktúry vymazaný z registra samostatných podnikate?ov – Vystavite? faktúry, ktorý si nesplnil povinnos? oznámi? da?ovej správe svojich zamestnancov – Povinnos? zdanite?nej osoby ubezpe?i? sa o zákonom konaní vystavite?a faktúry vo?i da?ovej správe“

Vo veci C-324/11,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania pod?a ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Legfels?bb Bíróság (Ma?arsko) z 21. apríla 2011 a doru?ený Súdnemu dvoru 29. júna 2011, ktorý súvisí s konaním:

Gábor Tóth

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a T. von Danwitz (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- G. Tóth, v zastúpení: G. Patakiné Schneider, ügyvéd,
- ma?arská vláda, v zastúpení: M. Fehér a K. Szíjjártó, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: V. Bottka a A. Sipos, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie 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, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Tóthom a Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Regionálne daťové riaditeľstvo severného Maťarska, ktoré je súčasťou vnútroštátnej daťovej a colnej správy), právnym nástupcom Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (miestny finančný úrad podliehajúci Finančnému úradu pre správu daní a finančnú kontrolu pre región severného Maťarska), ktorého predmetom je zamietnutie zo strany daťového orgánu priznania odpôtu dane z pridanej hodnoty (ľalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe pri operáciách považovaných za podozrivé.

Právny rámec

Právo Únie

3 Ľánok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 podriaťuje dani z pridanej hodnoty dodanie tovaru a poskytnutie služieb za protihodnotu na území ľenského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4 Ľánok 9 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

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

„Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ľažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. ...“

5 V zmysle ľánku 167 tej istej smernice, ktorý sa nachádza v jej hlave X s názvom „Odpôítanie dane“ a v jej kapitole 1 s názvom „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpôítanie dane“, „vzniká právo odpôítať dať vtedy, keď vzniká daťová povinnosť v súvislosti s daťou, ktorá je odpôítateľná“.

6 Ľánok 168 písm. a) smernice 2006/112 uvádza, že pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na úľely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, tá má právo v ľenskom štáte, v ktorom uskutoľňuje tieto transakcie, odpôítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto ľenskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný inou zdaniteľnou osobou, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

7 Ľánok 178 uvedenej smernice, ktorý sa nachádza v uvedenej hlave X kapitole 4 s názvom „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpôítanie dane“, znie:

„Zdaniteľná osoba musí spľľať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpôítanie dane:

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

...“

8 Podľa ľánku 213 ods. 1 prvého pododseku danej smernice, ktorý sa nachádza v jej hlave XI s názvom „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ a v jej kapitole 2 s názvom „Identifikácia“, každá zdaniteľná osoba oznamuje zaťatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.

9 Ľánok 220 bod 1 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v uvedenej hlave XI kapitole 3 s názvom „Fakturácia“ uvádza, že každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buť ona sama,

alebo odberate?, alebo v jej mene a na jej ú?et tretia strana, vyhotovila faktúru pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdanite?nej osobe alebo nezdanite?nej právnickej osobe.

10 Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v smernici 2006/112, vymenúva jej ?lánok 226 údaje, ktoré musia na ú?ely DPH obsahova? faktúry vyhotovené podľa ?lánkov 220 a 221 danej smernice.

11 ?lánok 273 uvedenej smernice, ktorý sa nachádza v jej hlave XI kapitole 7 s názvom „Rôzne ustanovenia“, znie:

„?lenské štáty môžu uloži? iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie da?ovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskuto??ovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskuto??ovanými medzi ?lenskými štátmi zdanite?nými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnos? ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použi? na uloženie ?alších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Ma?arské 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, ?alej len „zákon o DPH“] uvádza, že zdanite?ná osoba má nárok odpo?íta? si zo sumy dane, ktorú má zaplati?, sumu dane, ktorou ju pri dodávkach tovaru alebo poskytnutiach služieb za?ožila iná zdanite?ná osoba.

13 Pod?a § 35 ods. 1 písm. a) uvedeného zákona s výnimkou prípadov, ke? zákon o da?ovom systéme stanovuje inak, možno nárok na odpo?ítanie dane uplatni?, len ak sú k dispozícii doklady, ktoré hodnoverným spôsobom preukazujú sumu dane zaú?tovanej na vstupe. Za takéto doklady sa považujú faktúry, zjednodušené faktúry a dokumenty, ktoré nahrádzajú faktúry vystavené na meno zdanite?nej osoby.

14 § 44 ods. 5 zákona o DPH stanovuje:

„Osoba, ktorá vystavuje faktúru, zodpovedá za správnos? údajov uvedených na faktúre alebo zjednodušenej faktúre. Da?ové nároky zdanite?nej osoby, ktorá je uvedená na doklade ako kupujúci, nemôžu by? spochybnené, ak táto zdanite?ná osoba konala v súvislosti s okolnos?ami dodania tovaru alebo poskytnutia služieb s riadnou starostlivos?ou.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Pán Tóth vykonal v roku 2007 pre zdanite?nú osobu stavebné práce s?asti aj prostredníctvom subdodávate?ov, predovšetkým prostredníctvom samostatného podnikate?a M. L. Zmluvy uzatvorené medzi týmto podnikate?om a pánom Tóthom ukladali subdodávate?ovi povinnos? vies? stavebný denník a vyhotovi? potvrdenie o vykonaných prácach. Pod?a stavebného denníka zamestnával M. L. na stavbe osem až štrnás? pracovníkov. Potvrdenie o prácach bolo vystavené v okamihu, ke? ich pán Tóth previedol na svojich zákazníkov. M. L. vystavil za predmetné práce dvadsa? faktúr, ktoré pán Tóth prijal a zaradil do svojho ú?tovníctva a da?ového priznania. Pán Tóth tvrdí, že faktúry uhradil v hotovosti.

16 M. L. si od roku 2003 neplnil svoje da?ové povinnosti. Da?ovej správe neoznámil, že zamestnáva stálych alebo príležitostných pracovníkov. Rozhodnutím z 20. júna 2007 od?al

príslušný samosprávny orgán M. L. živnostenské oprávnenie samostatného podnikateľa.

17 Daňový orgán konštatoval nedoplatok DPH na archu pána Tótha za rok 2007 vo výške 5 600 000 HUF z dôvodu, že nebolo možné odpočítať daň uvedenú na faktúrach vyhotovených M. L., lebo ten od 20. júna 2007 už nebol zdaniteľnou osobou, čiže po tomto dátume nemohol vystavovať platné faktúry. Okrem toho časť faktúr vystavených M. L. obsahuje skorší dátum, ako je dátum zakúpenia bloku, z ktorého dané tlačivá faktúr pochádzajú, t. j. 7. septembra 2007. Nakoniec sa pán Tóth neinformoval o postavení osôb, ktoré vykonávali práce na stavbe.

18 Po podaní odvolania zo strany pána Tótha proti tomuto rozhodnutiu ho odporca vo veci samej potvrdil rozhodnutím z 8. januára 2010. Odporca zastával predovšetkým názor, že v prípade vydania šesťnástich z dvadsiatich predmetných faktúr L. M. nemal postavenie zdaniteľnej osoby, a preto už nemal právo daň fakturovať. Skutočnosť, že počas predmetného daňového roka nebolo jeho daňové identifikačné číslo vymazané z registra daňovej správy, nie je v tejto súvislosti relevantná.

19 Nógrád megyei bíróság (Krajský súd Nógrád) zamietol rozhodnutím z 9. júna 2010 žalobu proti rozhodnutiu odporcu vo veci samej, ktorú podal pán Tóth. Zamietnutie bolo založené na odôvodnení, že M. L. stratil 20. júna 2007 postavenie zdaniteľnej osoby, a v dôsledku toho už nemal právo daň fakturovať. Pokiaľ ide o faktúry vystavené M. L. pred týmto dátumom, daný súd konštatoval, že L. M. nedisponoval žiadnymi prihlásenými alebo dočasnými zamestnancami, a že teda nebolo preukázané, že predmetné práce vykonal on. Okrem toho sa pán Tóth nepresvedčil, či služba uvedená na faktúre bola skutočne vykonaná vystaviteľom ani či osoby, ktoré vykonávali práce na stavbe, sú zamestnancami alebo dočasnými pracovníkmi M. L.

20 Pán Tóth podal voči uvedenému zamietajúcemu rozhodnutiu Nógrád megyei bíróság odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento vnútroštátny súd má na jednej strane pochybnosti, či právo na odpočítanie dane môže byť obmedzené z dôvodu, že vystaviteľ faktúry bol vymazaný z registra podnikateľov. Na druhej strane sa tento súd pýta, či možno zastávať názor, že pán Tóth vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH v zmysle bodu 59 rozsudku zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161), keďže sa nezaujímal, či medzi osobami vykonávajúcimi práce a vystaviteľom faktúry existuje právny vzťah.

21 Vzhľadom na to, že Legfelsőbb Bíróság (Najvyšší súd) dospel k záveru, že rozhodnutie vo veci samej závisí od výkladu práva Únie, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Nie je v rozpore so zásadou neutrality daní (článok 9 smernice [2006/112]), taký výklad, ktorý príjemcovi faktúry vylučuje výkon práva na odpočítanie DPH, keď bolo živnostenské oprávnenie samostatného podnikateľa, ktorý faktúru vyhotovil, odňaté prednostom samosprávy pred splnením zmluvy alebo vyhotovením faktúry?

2. Môže okolnosť, že samostatný podnikateľ, ktorý vyhotovil faktúru, neprihlásil zamestnancov, ktorých zamestnáva (,práca na čierno'), a že z tohto dôvodu daňová správa zistila, že ,nedisponuje prihlásenými zamestnancami', brániť príjemcovi faktúry, s ohľadom na zásadu daňovej neutrality, aby si uplatnil právo na odpočítanie dane?

3. Možno usudzovať, že sa príjemca faktúry dopustil nedbanlivosti, keď si neoveril, či medzi pracovníkmi pracujúcimi na mieste vykonávania prác a vystaviteľom faktúry existuje právny vzťah, respektíve či si vystaviteľ faktúry splnil svoje prihlasovacie daňové povinnosti alebo iné povinnosti, ktoré sa týkajú týchto zamestnancov? Možno takéto konanie považovať za takú objektívnu okolnosť, ktorá preukazuje, že príjemca faktúry vedel alebo mal vedieť, že sa

zú?ast?uje na konaní, ktorého cie?om je podvod vo vz?ahu k DPH?

4. Môže vnútroštátny súd so zrete?om na zásadu da?ovej neutrality zoh?adni? predchádzajúce okolnosti vtedy, ke? na základe celkového posúdenia dospel k záveru, že sa ekonomická ?innos? neuskuto?nila medzi osobami uvedenými na faktúre?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 a zásada da?ovej neutrality vyklada? v tom zmysle, že bránia da?ovému orgánu zamietnu? zdanite?nej osobe právo na odpo?ítanie splatnej alebo už zaplatenej DPH za služby, ktoré jej boli dodané, z dôvodu, že vystavite?ovi faktúry bolo od?até živnostenské oprávnenie samostatného podnikate?a pred poskytnutím predmetných služieb alebo pred vystavením príslušnej faktúry.

23 Pod?a ustálenej judikatúry predstavuje právo zdanite?ných osôb odpo?íta? z DPH, ktorú majú zaplati?, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (pozri najmä rozsudky z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko, C-78/00, Zb. s. I-8195, bod 28; z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 14, ako aj z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, Zb. s. I-0000, bod 37).

24 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpo?ítanie dane uvedené v ?lánku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddelite?nou sú?as?ou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplat?uje bezprostredne na všetky dane za?azujúce plnenia uskuto?nené 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; Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 47, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 38).

25 Režim odpo?tov má za cie? úplne zbavi? podnikate?a bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych ?inností. Spoločný systém DPH následne zaru?uje neutralitu, pokia? ide o da?ové bremeno všetkých hospodárskych ?inností bez oh?adu na ú?el a výsledky týchto ?inností pod podmienkou, že tie 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, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 39).

26 Pokia? ide o materiálne podmienky požadované na vznik práva na odpo?ítanie dane, z ?lánku 168 písm. a) smernice vyplýva, že uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdanite?nou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdanite?ných plnení a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdanite?nou osobou.

27 Pokia? ide o konanie vo veci samej, z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že predmetné služby boli využité žalobcom vo veci samej na výstupe pre potreby jeho zdanite?ných plnení.

28 ?o sa týka postavenia zdanite?nej osoby, ktorá vystavila faktúru spojenú s uvedenými službami, je potrebné pripomenú? vymedzenie tohto pojmu, ktoré je uvedené v ?lánku 9 ods. 1 smernice 2006/112.

29 Pod?a prvého pododseku uvedeného ustanovenia je „zdanite?nou osobou“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomko?vek mieste vykonáva ekonomickú ?innos?, odhladiac od ú?elu alebo výsledkov tejto ?innosti. V zmysle druhého pododseku rovnakého ustanovenia je „ekonomická ?innos?“ každá ?innos? výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby

vrátane ťažobných a poťnohospodárskych ťinností a ťinností pri výkone slobodných povolání.

30 Z toho vyplýva, že pojem „zdaniteťná osoba“ je vymedzený široko a vychádza z faktických okolností. Naopak, z uvedeného ťlánku 9 ods. 1 nevyplýva, že postavenie zdaniteťnej osoby závisí od akéhokoťvek povolenia alebo oprávnenia udeleného správou na výkon ekonomickej ťinnosti.

31 Je pravda, že ťlánok 213 ods. 1 prvý pododsek smernice 2006/112 stanovuje, že každá zdaniteťná osoba oznamuje zaťatie, zmenu alebo ukonťenie svojej ťinnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteťná osoba. Bez ohťadu na dôležitostť daného oznámenia pre dobré fungovanie systému DPH, to však nemôže predstavovať dodatoťnú podmienku požadovanú na dosiahnutie postavenia zdaniteťnej osoby v zmysle ťlánku 9 ods. 1 uvedenej smernice, keťže ťlánok 213 sa nachádza v jej hlave XI, kapitole 2 s názvom „Identifikácia“.

32 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že prípadné nesplnenie povinnosti zo strany poskytovateťa sluťieb, ktoré spoťíva v neoznámení zaťiatku jeho zdaniteťnej ťinnosti, nemôže spochybniť právo na odpoťítanie dane pre príjemcu poskytovaných sluťieb, pokiať ide o za ne zaplatenú DPH. Z toho vyplýva, že príjemca má právo na odpoťítanie dane napriek tomu, že poskytovateť týchto sluťieb je zdaniteťnou osobou, ktorá nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť DPH, pokiať faktúry týkajúce sa poskytnutých sluťieb obsahujú všetky údaje požadované ťlánkom 226 smernice 2006/112, najmä také, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedené faktúry vystavila, a povahy uvedených sluťieb (pozri rozsudok z 22. decembra 2010, Dankowski, C-438/09, Zb. s. I-14009, body 33, 36 a 38).

33 Z toho vyplýva, že daťové orgány nemôžu zamietnuť právo na odpoťítanie DPH z dôvodu, že vystaviteť faktúry nemá živnostenské oprávnenie samostatného podnikateťa a že v dôsledku toho nemá právo používať svoje daťové identifikaťné ťíslo v prípade, ak daná faktúra obsahuje všetky údaje uvedené v ťlánku 226 smernice 2006/112.

34 Vzhťadom na vyššie uvedené je potrebné na prvú otázku odpovedať, že smernica 2006/112 a zásada daťovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia daťovému úradu zamietnuť zdaniteťnej osobe právo na odpoťítanie splatnej alebo už zaplatenej DPH za sluťby, ktoré jej boli dodané, z dôvodu, že vystaviteťovi faktúry bolo odťaté živnostenské oprávnenie samostatného podnikateťa pred poskytnutím predmetných sluťieb alebo pred vystavením príslušnej faktúry v prípade, ak daná faktúra obsahuje všetky údaje požadované v ťlánku 226 danej smernice, najmä také, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedenú faktúru vystavila, a povahy poskytnutých sluťieb.

O druhej otázke

35 Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ťi sa má smernica 2006/112 a zásada daťovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia daťovému orgánu zamietnuť zdaniteťnej osobe právo odpoťítať splatnú alebo už zaplatenú DPH za sluťby, ktoré jej boli dodané, z dôvodu, že vystaviteť faktúry spojenej s týmito sluťbami neprihlásil svojich zamestnancov.

36 Odvolaním sa na poskytovateťa sluťieb, ktorý sa dopustil nezákonnosti, keť neprihlásil svojich zamestnancov, a tí preto pri poskytovaní predmetných sluťieb vykonávali prácu naťierno, sa táto otázka zameria na situáciu, ktorá je podobná tej v konaní vo veci C-142/11, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok Mahagében a Dávid.

37 V tomto rozsudku sa Súdny dvor opieral jednak o zásady upravujúce právo na odpoťítanie dane a jednak o judikatúru týkajúcu sa zamietnutia poskytnutia práv požadovaných podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudok Mahagében a Dávid, už citovaný, body 37 až 42 a

46 až 48).

38 Na základe toho dospel Súdny dvor k záveru, že smernica 2006/112 bráni vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na poskytnuté služby, 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 (pozri rozsudok Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 50).

39 Z toho vyplýva, že na druhú otázku treba odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni daňovému orgánu zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie splatnej alebo už zaplatenej DPH za služby, ktoré jej boli dodané, z dôvodu, že vystaviteľ faktúry spojenej s týmito službami neprihlásil svojich zamestnancov, a bez toho, aby daný orgán vzhľadom na objektívne skutočnosti preukázal, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou podvodu zo strany uvedeného vystaviteľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

O tretej otázke

40 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že si zdaniteľná osoba neoverila, či medzi pracovníkmi pracujúcimi na stavbe a vystaviteľom faktúry existuje právny vzťah, respektíve či tento vystaviteľ prihlásil svojich zamestnancov, predstavuje objektívnu okolnosť, ktorá umožňuje dospieť k záveru, že príjemca faktúry vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na konaní, ktoré je súčasťou podvodu na DPH.

41 Táto otázka sa zameria na situáciu, ktorá je podobná tej v konaní vo veci C-80/11, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok Mahagében a Dávid.

42 V bodoch 53 a 54 uvedeného rozsudku Súdny dvor najprv pripomenul judikatúru, podľa ktorej subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré od nich možno dôvodne 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 odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Okrem toho v bodoch 55 až 57 a 62 až 65 rovnakého rozsudku Súdny dvor zohľadnil jednak článok 273 smernice 2006/112 a jednak skutočnosť, že v zásade prináleží daňovým orgánom vykonať u zdaniteľných osôb kontroly nevyhnutné na odhalenie nezákonností a podvodov na DPH, ako aj udeliť pokuty zdaniteľným osobám, ktoré sa na nich podieľali.

43 Na základe toho dospel Súdny dvor k záveru, že smernica 2006/112 bráni 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, 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 (pozri rozsudok Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 66).

44 Tento záver týkajúci sa dodania tovaru sa uplatňuje aj na prípady poskytnutia služieb,

pokiaľ ide o otázku, či zdaniteľná osoba vedela, alebo mala vedieť, že uvedené dodanie zakladajúce právo na odpustenie dane bolo súčasťou podvodu zo strany vystaviteľa faktúry z dôvodu, že si nepreverila, či vystaviteľ faktúry disponuje zamestnancami nevyhnutnými na poskytnutie predmetnej služby, či si splnil svoje povinnosti týkajúce sa oznámenia zamestnancov a či jeho zamestnanci vykonali predmetnú prácu.

45 Z toho vyplýva, že na tretiu otázku je potrebné odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že si zdaniteľná osoba neoverila, či medzi pracovníkmi pracujúcimi na stavbe a vystaviteľom faktúry existuje právny vzťah, respektíve či tento vystaviteľ prihlásil svojich zamestnancov, nepredstavuje objektívnu okolnosť, ktorá umožňuje dospieť k záveru, že príjemca faktúry vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na konaní, ktoré je súčasťou podvodu na DPH v prípade, ak príjemca nedisponoval informáciami, ktoré by ho oprávňovali predpokladať vznik nezákonností alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry. Právo na odpustenie dane preto nemôže byť zamietnuté z dôvodu tejto skutočnosti, keď boli zároveň splnené aj materiálne a formálne podmienky na výkon daného práva, ktoré sú uvedené v danej smernici.

O štvrtej otázke

46 Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 a zásada daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia súdu zohľadniť okolnosti uvedené v prvých troch otázkach, keď na základe celkového posúdenia okolností daného prípadu dospel k záveru, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpustenie dane sa medzi stranami uvedenými na faktúre neuskutočnilo.

47 Podľa vnútroštátneho rozhodnutia nie je spochybnená skutočnosť, že žalobca vo veci samej má právo na odpustenie dane vzhľadom na svoje postavenie zdaniteľnej osoby a že iným zdaniteľným osobám poskytol stavebné práce, a teda dodal zdaniteľné služby. Keďže táto zdaniteľná osoba nevykonala tieto práce prostredníctvom vlastných zamestnancov, ale prostredníctvom subdodávateľa, predmetné služby jej boli poskytnuté iným ekonomickým subjektom a zdaniteľná osoba ich využila na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení.

48 Okrem toho z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že žalobca vo veci samej uzavrel s M. L. zmluvu o uskutočnení predmetných prác a že predložil ním vystavené faktúry, ktoré sa ich týkali a ktoré obsahovali všetky údaje požadované smernicou 2006/112. Vnútroštátne rozhodnutie neobsahuje žiadnu zmienku, ktorá by naznačovala, že žalobca vo veci samej sa sám podieľal na manipulácii, akou je predloženie nepravdivých daňových priznaní alebo nepravidelné vydávanie faktúr.

49 Za týchto okolností sa zdá, že štvrtá otázka sa zameriava na situáciu, keď predmetné služby neboli vykonané zamestnancami vystaviteľa faktúry, ale iným ekonomickým subjektom, pričom daná situácia môže byť charakterizovaná nie len ako podvodné zatajenie poskytnutých služieb, ale aj ako jednoduché využitie iného subdodávateľa. Z vnútroštátneho rozhodnutia však nevyplýva, že táto otázka spochybňuje predpoklad, na ktorom je založená prvá až tretia otázka, t. j. že v konaní vo veci samej boli splnené materiálne a formálne podmienky na vznik a výkon práva na odpustenie dane uvedené v smernici 2006/112.

50 Je pravda, že ak daťový orgán predloží konkrétne indície o existencii daťového podvodu, tak ani smernica 2006/112, ani zásada daťovej neutrality nebránia, aby vnútroštátny súd preskúmal v rámci sporu medzi zdaniteľnou osobou a daťovým úradom, ktorý sa týka zamietnutia práva na odpočítanie dane, či vystaviteľ faktúry sám vykonal predmetné plnenie, a že súd zohľadní na tento účel všetky okolnosti daného prípadu vrátane okolností uvedených v prvej a druhej otázke, ktoré boli položené vnútroštátnym súdom.

51 Je však nutné konštatovať, že takéto preskúmanie nemôže spochybniť úvahy predstavujúce základ odpovedí na prvé tri otázky, avšak okrem prípadu, ak daťový orgán vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že predmetná zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou podvodu zo strany vystaviteľa faktúry alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

52 Tento záver podporuje rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Zb. s. I-771, body 27 a 29), týkajúci sa oslobodenia od DPH pri vývoze tovaru mimo Európskej únie, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že dodávateľ musí mať možnosť spoliehať sa na zákonnosť činnosti, ktorú uskutočňuje, bez toho, aby hrozilo, že stratí svoje právo na oslobodenie od DPH, pokiaľ nemôže so starostlivosťou riadneho obchodníka zistiť, že podmienky oslobodenia v skutočnosti neboli splnené z dôvodu sfaľšovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci.

53 Z vyššie uvedeného vyplýva, že na štvrtú otázku je potrebné odpovedať tak, že ak daťový orgán predloží konkrétne indície o existencii daťového podvodu, smernica 2006/112 a zásada daťovej neutrality nebránia, aby vnútroštátny súd na základe celkového posúdenia okolností daného prípadu preskúmal, či vystaviteľ faktúry sám vykonal predmetné plnenie. V situácii, ako je tá vo veci samej, však právo na odpočítanie dane môže byť zamietnuté iba vtedy, ak daťový orgán vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že príjemca faktúry vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou podvodu zo strany uvedeného vystaviteľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

O trovách

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

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

1. **Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zásada daťovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia daťovému úradu zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie splatnej alebo už zaplatenej dane z pridanej hodnoty za služby, ktoré jej boli dodané, z dôvodu, že vystaviteľovi faktúry bolo odťaté živnostenské oprávnenie samostatného podnikateľa pred poskytnutím predmetných služieb alebo pred vystavením príslušnej faktúry, v prípade, ak daná faktúra obsahuje všetky údaje požadované v článku 226 danej smernice, najmä také, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedenú faktúru vystavila, a povahy poskytnutých služieb.**

2. **Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni daťovému orgánu zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie splatnej alebo už zaplatenej dane z pridanej hodnoty za služby, ktoré jej boli dodané, z dôvodu, že vystaviteľ faktúry spojenej s týmito službami neprihlásil svojich zamestnancov, a bez toho, aby daný orgán vzhľadom na objektívne skutočnosti preukázal, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že**

uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou podvodu zo strany uvedeného vystaviteľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

3. Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že si zdaniteľná osoba neoverila, či medzi pracovníkmi pracujúcimi na stavbe a vystaviteľom faktúry existuje právny vzťah, respektíve či tento vystaviteľ prihlásil svojich zamestnancov, nepredstavuje objektívnu okolnosť, ktorá umožňuje dospieť k záveru, že príjemca faktúry vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na konaní, ktoré je súčasťou podvodu na dani z pridanej hodnoty, v prípade, ak príjemca nedisponoval informáciami, ktoré by ho oprávňovali predpokladať vznik nezákonností alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry. Právo na odpočítanie dane preto nemôže byť zamietnuté z dôvodu tejto skutočnosti, keď boli zároveň splnené aj materiálne a formálne podmienky na výkon daného práva, ktoré sú uvedené v danej smernici.

4. Ak daňový orgán predloží konkrétne indície o existencii daňového podvodu, smernica 2006/112 a zásada daňovej neutrality nebránia, aby vnútroštátny súd na základe celkového posúdenia okolností daného prípadu preskúmal, či vystaviteľ faktúry sám vykonal predmetné plnenie. V situácii, ako je tá vo veci samej, však právo na odpočítanie dane môže byť zamietnuté iba vtedy, ak daňový orgán vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že príjemca faktúry vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou podvodu zo strany uvedeného vystaviteľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.