

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 1. decembra 2022 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 168 – Právo na odpočítanie DPH – Zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality – Podvod – Dôkaz – Povinnosť obozretnosti zdaniteľnej osoby – Zohľadnenie porušenia povinností vyplývajúcich z ustanovení vnútroštátnej právnej úpravy a práva Únie týkajúcich sa bezpečnosti potravinového reťazca – Mandát daný zdaniteľnou osobou tretej osobe na vykonanie zdaniteľných transakcií – Charta základných práv Európskej únie – článok 47 – Právo na spravodlivý proces“

Vo veci C-512/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) z 31. mája 2021 a doručený Súdnemu dvoru 17. augusta 2021, ktorý súvisí s konaním:

Aquila Part Prod Com SA

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

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

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Aquila Part Prod Com SA, v zastúpení: L. Réti, ügyvéd,
- maďarská vláda, v zastúpení: Z. Fehér a K. Szíjjártó, splnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: O. Serdula, M. Smolek a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: B. Béres a J. Jokubauskaitė, splnomocnení zástupcovia,

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 článku 9 ods. 1, článkov 10 a 167, článku 168 písm. a) a článku 178 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v spojení so zásadami daňovej neutrality, proporcionality a právnej istoty, ako aj s článkom 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Aquila Part Prod Com SA a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) (ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“) vo veci výšky dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú táto spoločnosť dlhuje za august až november 2012.

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, odhládnuv 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 Podľa článku 10 uvedenej smernice:

„Podmienka nezávislosti pri vykonávaní ekonomickej činnosti uvedená v článku 9 ods. 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo inými právnymi prepojeniami vytvárajúcimi vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, čo sa týka pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.“

5 Článok 167 uvedenej smernice stanovuje, že právo odpôčiť daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpôčítateľná.

6 Článok 168 smernice 2006/112 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, odpôčiť 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 Podľa článku 178 uvedenej smernice:

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

a) pre odpôčítanie 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,

...

Maľarské právo

8 § 1 ods. 7 adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ?. XCII z roku 2003, ktorým sa stanovuje daľový poriadok) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14. november 2003, s. 9990, ďalej len „Daľový poriadok“) stanovuje:

„Zmluvy, transakcie a iné podobné úkony sa majú kvalifikovať podľa ich skutočného obsahu. Zmluvy alebo akékoľvek iné právne úkony, ktoré nie sú platné, sú z daľového hľadiska relevantné, pokiaľ možno preukázať ich hospodársky výsledok.“

9 § 2 ods. 1 Daľového poriadku stanovuje:

„Práva v rámci právnych vzťahov týkajúcich sa daní sa uplatňujú v súlade s ich cieľom. Za uplatňovanie práv v súlade s ich cieľom nemožno v zmysle daľovej právnej úpravy považovať uzatváranie zmlúv alebo uskutočnenie iných transakcií, ktorých zámerom je obchádzanie ustanovení daľovej právnej úpravy.“

10 Podľa § 97 ods. 4 a 6 uvedeného poriadku:

„4. V priebehu kontroly má daľový orgán povinnosť zistiť a preukázať skutkové okolnosti okrem prípadu, keď podľa zákona nesie dôkazné bremeno zdaniteľná osoba.

...

6. Pri zisťovaní skutkového stavu má daľový orgán povinnosť objasniť aj skutkový stav svedčiaci v prospech zdaniteľnej osoby. Skutočnosť alebo okolnosť, ktorá nebola preukázaná, nemožno – s výnimkou postupu určenia výšky dane – zohľadniť v neprospech zdaniteľnej osoby.“

11 § 26 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16. november 2007, s. 10893, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Ak odoslanie alebo prepravu uskutočňuje dodávateľ, spotrebiteľ alebo tretia osoba, ktorá koná na účet jedného z nich, miestom dodania tovaru je miesto, kde sa tovar nachádza v mieste odoslania alebo zaťažatia prepravy, kde je ako príjemca uvedený nadobúdateľ.“

12 § 27 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„Ak je tovar predmetom viacerých po sebe nasledujúcich predajov takým spôsobom, že je odoslaný alebo prepravený priamo od pôvodného dodávateľa ku konečnému nadobúdateľovi uvedenému ako príjemca, ustanovenia § 26 sa uplatňujú výlučne na jediné dodanie tovaru.“

13 Podľa § 119 ods. 1 zákona o DPH:

„Pokiaľ zákon nestanovuje inak, právo na odpôčítanie dane vzniká vtedy, keď sa má určiť splatná daľ zodpovedajúca dani vyčíslenej na vstupe (§ 120).“

14 § 120 zákona o DPH stanovuje:

„Pokiaľ zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká, používa, prípadne inak využíva, tovary alebo služby na účely zdaniteľných dodaní tovarov a poskytnutí služieb, je táto zdaniteľná osoba oprávnená od dane, ktorú je povinná zaplatiť, odpustiť:

a) dať fakturovanú v súvislosti s nadobudnutím tovaru alebo poskytnutím služieb inou zdaniteľnou osobou vrátane osôb a organizácií podliehajúcich zjednodušenému režimu dane z právnických osôb.

...“

15 § 127 ods. 1 zákona o DPH spresňuje:

„Uplatnenie práva na odpustenie je viazané na hmotnoprávnu podmienku, že zdaniteľná osoba osobne disponuje:

a) v prípade uvedenom v § 120 písm. a) faktúrou vyhotovenou na jej meno preukazujúcou uskutočnenie plnenia;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Aquila Part Prod Com je právnou nástupkyňou spoločnosti Agroiom SRL, rumunskej spoločnosti, ktorá má od 2. júna 2010 identifikačné číslo pre DPH v Maďarsku. Hlavnou činnosťou spoločnosti Aquila Part Prod Com sú sprostredkovateľské služby v oblasti veľkoobchodu s potravinárskymi výrobkami, nápojmi a tabakovými výrobkami. Dňa 1. apríla 2011 uzavrela táto spoločnosť s inou spoločnosťou mandátnu zmluvu, ktorou poverila túto poslednú uvedenú spoločnosť vykonávaním činnosti nákupu a predaja tovaru v mene mandanta.

17 V rokoch 2012 až 2017 vykonal daňový orgán kontrolu týkajúcu sa DPH za august až november 2012, pričom viedol viaceré vyšetrovania. Po skončení tejto kontroly prijal tento orgán štyri rozhodnutia o dorubení DPH vo výške 86 815 000 maďarských forintov (HUF) (približne 206 000 eur) za august 2012, vo výške 66 012 000 HUF (približne 157 000 eur) za september 2012, vo výške 109 400 000 HUF (približne 260 000 eur) za október 2012 a vo výške 24 607 000 HUF (približne 58 500 eur) za mesiac november 2012, čo zväčšej časti zodpovedá žiadosti o vrátenie DPH považovanej za neopodstatnenú a z menšej časti daňovému nedoplatku. Okrem toho bola uložená daňová pokuta a boli vyrubené úroky z omeškania.

18 V týchto rozhodnutiach daňový orgán konštatoval, že počas skúmaných období sa zdaniteľná osoba zúčastnila na podvode typu „kolotoč“. Toto konštatovanie je založené najmä na porušení ustanovení vnútroštátneho práva týkajúcich sa bezpečnosti potravinového reťazca a ustanovení nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 z 28. januára 2002, ktorým sa ustanovujú všeobecné zásady a požiadavky potravinového práva, zriaďuje Európsky úrad pre bezpečnosť potravín a stanovujú postupy v záležitostiach bezpečnosti potravín (Ú. v. ES L 31, 2002, s. 1; Mim. vyd. 15/006, s. 463), čo preukazuje, že sledovaným cieľom bolo presmerovanie dotknutého tovaru zo Slovenska do Maďarska. Vychádza tiež z finančných plnení rôznych spoločností, ktoré sa zúčastnili na dodávateľskom reťazci, z nízkej obchodnej marže uplatňovanej každou z týchto spoločností a na neprimeranom obchodnom správaní niektorých z nich, ktoré preukazujú, že išlo o reťazec fakturácie zameraný na získanie protiprávnej daňovej výhody a vedomé vyhýbanie sa plateniu daní.

19 Daťový orgán v uvedených rozhodnutiach uviedol veľký počet skutočností, ktoré preukazujú aktívnu účasť zdaniteľnej osoby na podvode, medzi ktoré patrí skutočnosť, že zmluvy boli uzavreté s účasťou tejto zdaniteľnej osoby, existencia neobvyklého ustanovenia v prepravných zmluvách, skutočnosť, že slovenský zákazník ďalej predal do Maľarska tovar, ktorý si kúpil v ten istý deň v Maľarsku, a existencia väzieb medzi osobami zapojenými do fakturačného reťazca. Poukázal tiež na informácie, ktoré preukazujú, že zdaniteľná osoba nepreukázala dostatočnú obozretnosť, vrátane skutočností, že správca spoločnosti, s ktorou zdaniteľná osoba uzavrela mandátnu zmluvu, sa už predtým zúčastnil na podvode v oblasti DPH, že táto spoločnosť sa zúčastnila na podvodnom fakturačnom reťazci, ako aj na ďalšie skutočností, ktoré preukazujú účasť tohto správcu na podvode.

20 Keďže štyri rozhodnutia daťového orgánu boli potvrdené rozhodnutím riaditeľstva pre opravné prostriedky z 8. decembra 2017, Aquila Part Prod Com podala na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maľarsko), vnútroštátny súd, žalobu, na podporu ktorej tvrdí, že daťové konanie bolo vedené zaujato, a v podstate poukazuje na neexistenciu dôkazov, ktoré by preukazovali, že mohla vedieť o existencii skôr spáchaného podvodu. Tvrdí, že preukázala primeranú obozretnosť s cieľom vyhnúť sa účasti na podvode tým, že stanovila interné pravidlá v oblasti nákupov, ktoré vyžadujú kontrolu dodávateľov pred uzatvorením zmluvy a ktoré zakazujú akékoľvek platby v hotovosti. V tejto súvislosti Aquila Part Prod Com vytyka daťovému orgánu najmä to, že nezohľadnil mandátnu zmluvu, ktorú uzavrela s inou spoločnosťou, a že považoval vedomosť právneho zástupcu o skutočnostiach zakladajúcich podvod za jej vlastnú vedomosť o týchto skutočnostiach.

21 Riaditeľstvo pre opravné prostriedky na vnútroštátnom súde spochybňuje tieto tvrdenia, pričom najmä tvrdí, že porušenie pravidiel v oblasti bezpečnosti potravinového reťazca môže predstavovať jednu z viacerých skutočností, ktoré nasvedčujú, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na plnení zahŕňajúcom podvod s DPH.

22 Vnútroštátny súd považuje za potrebné, aby Súdny dvor poskytol usmernenia k otázke, či okolnosti, na ktoré sa odvoláva riaditeľstvo pre opravné prostriedky, možno považovať za objektívne skutočnosti v zmysle rozsudku z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), ktoré umožňujú dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu, a či vzhľadom na povahu dodávateľského reťazca zisteného vo veci samej je rozsah povinnosti náležitej obozretnosti, ktorú vyžaduje daťový orgán vo veci samej, v súlade s pravidlami dokazovania, ako ich vykladá Súdny dvor, ustanoveniami smernice 2006/112 a zásadami, ktorými sa riadi výkon práva na odpočítanie DPH.

23 Vnútroštátny súd sa konkrétne v prvom rade pýta, či daťový orgán mohol považovať vedomosť o skutočnostiach zakladajúcich podvod, ktorý spáchala fyzická osoba, ktorá je zákonným zástupcom spoločnosti, s ktorou zdaniteľná osoba uzavrela mandátnu zmluvu na účely výkonu svojej činnosti, za vedomosť, ktorú mala táto zdaniteľná osoba o týchto skutočnostiach, bez toho, aby preskúmal obsah mandátnej zmluvy. V druhom rade sa vnútroštátny súd vzhľadom na skutkové okolnosti vo veci samej pýta na náležitú obozretnosť, ktorú možno vyžadovať od zdaniteľnej osoby s cieľom vyhnúť sa účasti na podvode, a v súvislosti s podvodom typu „kolotoč“, na okolnosti, ktoré môžu byť zohľadnené na preukázanie, že zdaniteľná osoba mohla o tomto podvode vedieť. V treťom rade sa pýta, či daťový orgán môže na účely odopretia práva na odpočítanie DPH vychádzať z porušenia iných pravidiel, ako sú pravidlá upravené daťovým právom, akými sú pravidlá týkajúce sa bezpečnosti potravinového reťazca.

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

„1. Je v súlade s právom Únie, a najmä s článkom 9 ods. 1 a článkom 10 smernice [2006/112], ako aj so zásadou daňovej neutrality, prax daňového orgánu, v rámci ktorej platí domnienka, že o skutočnostiach, o ktorých vie fyzická osoba, ktorá je v právnom vzťahu s právnickou osobou, ktorá je mandatárom a má samostatnú spôsobilosť na právne úkony, odlišnú od spôsobilosti zdaniteľnej osoby, ktorá je mandantom, vie aj, automaticky a bez vykonania akéhokoľvek overenia, zdaniteľná osoba – hoci neexistuje žiadny právny vzťah medzi touto fyzickou osobou a zdaniteľnou osobou – pričom sa nezohľadnia ustanovenia zmluvy uzavretej medzi mandantom a mandatárom, ako aj ustanovenia zahraničného práva, ktorým sa upravuje právny vzťah mandátu?

2. Majú sa [článok] 167, [článok] 168 písm. a) a [článok] 178 písm. a) smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že ak daňový orgán konštatuje existenciu kruhového fakturačného reťazca, táto skutočnosť sama osebe postačuje ako objektívna okolnosť na preukázanie daňového podvodu, alebo by daňový orgán mal v takom prípade tiež uviesť, ktorý člen alebo členovia reťazca sa dopustili daňového podvodu a aký bol ich *modus operandi*?

3. Majú sa vyššie uvedené články smernice [2006/112] v spojení s požiadavkami proporcionality a primeranosti vykladať v tom zmysle, že aj keď sa daňový orgán na základe konkrétnych okolností prípadu domnieva, že zdaniteľná osoba mala byť obozretnjšia, možno od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby overila okolnosti, ktoré daňový orgán mohol zistiť až po kontrole trvajúcej približne päť rokov, ktorá si vyžiadala množstvo dodatočných overení s použitím nástrojov verejného práva, a to takým spôsobom, aby ochrana obchodného tajomstva zdaniteľných osôb nepredstavovala prekážku overenia? V prípade, ak sa vyžaduje zvýšená obozretnosť, na preukázanie náležitej obozretnosti postačuje, ak zdaniteľná osoba rozšíri svoju kontrolu aj na okolnosti, ktoré idú nad rámec okolností uvedených v rozsudku [z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373)], pokiaľ ide o potenciálnych obchodných partnerov tak, aby mala interné pravidlá týkajúce sa zásobovania na účely overenia týchto partnerov, neprijímala platby v hotovosti, zahrnula do zmlúv, ktoré uzatvára, podmienky týkajúce sa prípadných rizík a aby skúmala aj ďalšie okolnosti pokiaľ ide o transakcie?

4. Majú sa vyššie uvedené články smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že ak daňový orgán zistí, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na daňovom podvode, postačuje v tomto ohľade, aby z dôkazov objavených daňovým orgánom vyplynulo, že zdaniteľná osoba mohla mať pri vynaložení náležitej obozretnosti vedomosť o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode, bez toho, aby preukázala, že vedela o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode z dôvodu svojho aktívneho konania na tomto podvode? V prípade preukázania aktívnej úasti na daňovom podvode, teda vedomosti o tejto úasti, musí daňový orgán preukázať podvodné konanie zdaniteľnej osoby, ktoré sa prejavilo v jej konaní v zhode s členmi, ktorí ju v reťazci predchádzajú, alebo postačuje, ak sa opiera o objektívne dôkazy týkajúce sa vzájomnej vedomosti členov reťazca?

5. Je v súlade s vyššie uvedenými článkami smernice [2006/112] a s právom na spravodlivý proces uznaným ako všeobecná zásada v článku 47 [Charty] a so zásadou právnej istoty prax daňového orgánu spočívajúca v tom, že svoje rozhodnutie zakladá na údajnom porušení ustanovení v oblasti bezpečnosti potravinového reťazca, ktoré nemajú vplyv na dodržiavanie daňových povinností zdaniteľnej osoby alebo na obeh jej faktúr, čo daňová právna úprava nijako nestanovuje vo vzťahu k zdaniteľnej osobe, a ktoré nemajú žiaden vplyv na existenciu transakcií kontrolovaných daňovým orgánom a na vedomosť zdaniteľnej osoby, ktorá je predmetom skúmania v daňovom konaní?

6. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu prejudiciálnu otázku:

Je v súlade s vyššie uvedenými článkami smernice [2006/112] a s právom na spravodlivý proces

uznaným ako všeobecná zásada v článku 47 [Charty] a so zásadou právnej istoty prax daťového orgánu spočívajúc v tom, že bez zásahu úradného orgánu v oblasti bezpečnosti potravinového reťazca, ktorý má vecnú a územnú pôsobnosť, daťový orgán vo svojom rozhodnutí vykonáva posúdenia o zdaniteľnej osobe, ktoré patria do pôsobnosti tohto úradného orgánu, a to spôsobom, že na základe zistených porušení týkajúcich sa bezpečnosti potravinového reťazca – otázka presahujúca oblasť jeho pôsobnosti – vyvodzuje daťové dôsledky pre zdaniteľnú osobu bez toho, aby táto zdaniteľná osoba mohla vyvrátiť konštatovanie porušenia predpisov týkajúcich sa bezpečnosti potravinového reťazca v rámci konania, ktoré je nezávislé od daťového konania a ktoré rešpektuje základné záruky a práva účastníkov konania.“

O prejudiciálnych otázkach

O druhej otázke

25 Svojou druhou otázkou, ktorú treba preskúmať v prvom rade, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby v prípade, že daťový orgán má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa zúčastnila na podvode v oblasti DPH typu „kolotoč“, sa tento daťový orgán obmedzil na preukázanie, že táto transakcia je súčasťou kruhového fakturačného reťazca, bez toho, aby sa identifikovali všetky subjekty, ktoré sa zúčastnili na tomto podvode a ich príslušné konanie.

26 Ako Súdny dvor opakovane pripomenul, boj proti podvodom, daťovým únikom a možnému zneužívaniu predstavuje cieľ, ktorý uznáva a podporuje smernica 2006/112. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa noriem práva Únie nemôžu dovoľávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom, a teda vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží odoprieť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 54 a 55, ako aj z 11. novembra 2021, Ferimet, C-189/20, EU:C:2021:910, bod 45 a citovanú judikatúru).

27 Pokiaľ ide o podvod, podľa ustálenej judikatúry sa právo na odpočítanie dane odoprie nielen vtedy, ak sa podvodu s DPH dopustila samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, keď sa 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 podieľa na plnení, ktoré je súčasťou podvodu s DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 59; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 45, ako aj z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 46).

28 Súdny dvor tiež opakovane spresnil, že v situáciách, keď boli splnené hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie dane, právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe odoprieť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, keď jej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba, na základe ktorých si uplatňuje právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto podieľa na plnení, ktoré je súčasťou takého podvodu zo strany dodávateľa alebo iného subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe vstupuje do reťazca dodaní alebo poskytovaní služieb (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 48 a citovaná judikatúra).

29 Súdny dvor totiž v tejto súvislosti rozhodol, že so systémom práva na odpočítanie dane stanoveným v smernici 2006/112 nie je zlučiteľná skutočnosť odopretím tohto práva sankcionovať zdaniteľnú osobu, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je

sú?as?ou podvodu, ktorého sa dopustil dodávate?, alebo že iné plnenie, ktoré je sú?as?ou re?azca dodaní pred alebo po plnení uskuto?nenom touto zdanite?nou osobou, je pozna?ené podvodom s DPH, lebo zavedenie systému zodpovednosti bez zavinenia ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu práv správcu dane (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 49 a citovaná judikatúra).

30 Okrem toho pod?a ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ke?že odopretie práva na odpo?ítanie dane predstavuje výnimku z uplatnenia základnej zásady, ktorú toto právo predstavuje, da?ovým orgánom prináleží z právneho h?adiska dostato?ne preukáza? objektívne skuto?nosti, na základe ktorých je možné dospieť k záveru, že sa zdanite?ná osoba dopustila podvodu s DPH alebo že vedela alebo mala vedieť, že plnenie, ktoré uvádza ako základ práva na odpo?ítanie dane, je sú?as?ou takého podvodu. Vnútroštátnym súdom ?alej prináleží overi?, či dotknuté da?ové orgány preukázali existenciu takýchto objektívnych skuto?ností (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 50 a citovaná judikatúra).

31 Ke?že právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobov vykonávania dôkazov v oblasti podvodu s DPH, da?ový orgán musí tieto objektívne skuto?nosti preukáza? v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom. Tieto pravidlá však nesmú ohrozi? ú?innos? práva Únie (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 51 a citovaná judikatúra).

32 Z judikatúry pripomenutej v bodoch 27 až 31 tohto rozsudku vyplýva, že priznanie práva na odpo?ítanie možno tejto zdanite?nej osobe odoprie? len vtedy, ak sa po celkovom posúdení všetkých skuto?ností a skutkových okolností prejednávanej veci vykonaného v súlade s pravidlami dokazovania pod?a vnútroštátneho práva preukáže, že táto osoba sa dopustila podvodu s DPH, alebo vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie bolo sú?as?ou takého podvodu. Právo na odpo?ítanie dane možno odoprie? len vtedy, ak tieto skutkové okolnosti boli z právneho h?adiska dostato?ne preukázané inak než na základe domnienok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 52 a citovanú judikatúru).

33 Z toho treba vyvodi?, že da?ový orgán, ktorý má v úmysle odoprie? právo na odpo?ítanie dane, musí z právneho h?adiska dostato?ne preukáza? v súlade s pravidlami dokazovania pod?a vnútroštátneho práva a bez toho, aby bola narušená ú?innos? práva Únie, tak objektívne skuto?nosti preukazujúce existenciu samotného podvodu s DPH, ako aj skuto?nosti preukazujúce, že zdanite?ná osoba sa tohto podvodu dopustila alebo že vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo je sú?as?ou uvedeného podvodu.

34 Táto požiadavka preukázania zakazuje, bez oh?adu na typ skúmaného podvodu alebo konania, použitie predpokladov alebo domnienok, ktoré by tým, že by došlo k preneseniu dôkazného bremena, mali za následok porušenie základnej zásady spoločného systému DPH, ktorým je právo na odpo?ítanie dane, a teda k narušeniu ú?innosti práva Únie.

35 V dôsledku toho, aj ke? existencia kruhového faktura?ného re?azca predstavuje vážnu indíciu nazna?ujúcu existenciu podvodu, ktorú treba zoh?adni? v rámci celkového posúdenia všetkých skuto?ností a všetkých skutkových okolností prejednávanej veci, nemožno pripusti?, aby sa da?ový orgán mohol na ú?ely preukázania existencie podvodu typu „koloto?“ obmedzi? na preukázanie, že predmetné plnenie bolo sú?as?ou kruhového faktura?ného re?azca.

36 Da?ovému orgánu prináleží jednak presne ur?i? skuto?nosti zakladajúce podvod a predloži? dôkaz o podvodnom konaní a jednak preukáza?, že zdanite?ná osoba sa aktívne zú?ast?ovala na tomto podvode alebo že vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo sú?as?ou uvedeného podvodu. Dôkaz o existencii podvodu a ú?asti zdanite?nej osoby na tomto podvode však nevyhnutne neznamená, že boli identifikované všetky

subjekty, ktoré sa zúčastnili na tomto podvode, ako aj ich príslušné konania. Ako bolo pripomenuté v bode 30 tohto rozsudku, vnútroštátnym súdom prináleží overiť, či daňové orgány predložili tento dôkaz z právneho hľadiska dostatočne.

37 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na druhú otázku treba odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:

– bráni tomu, aby sa daňový orgán v prípade, že má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa zúčastnila na podvode typu „kolotoč“ v oblasti DPH, obmedzil na preukázanie, že toto plnenie je súčasťou kruhového fakturačného reťazca,

– uvedenému daňovému orgánu prináleží jednak presne určiť skutočnosti zakladajúce podvod a preukázať podvodné konanie a jednak preukázať, že zdaniteľná osoba sa aktívne zúčastňovala na tomto podvode alebo že vedela či mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo súčasťou uvedeného podvodu, čo nevyhnutne neznamena identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa zúčastnili na podvode, ako aj ich príslušných konaní.

O štvrtej otázke

38 Svojou štvrtou otázkou, ktorú treba preskúmať v druhom rade, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby daňový orgán v prípade, že konštatuje aktívnu účasť zdaniteľnej osoby na podvode s DPH s cieľom odoprieť právo na odpočítanie dane, založil toto odopretie na dôkazoch preukazujúcich nie takúto účasť, ale skutočnosť, že táto zdaniteľná osoba mohla pri vynaložení náležitej obozretnosti vedieť, že dotknuté plnenie je súčasťou takéhoto podvodu. Okrem toho sa pýta, či skutočnosť, že členovia dodávateľského reťazca, ktorého súčasťou je toto plnenie, sa poznali, je okolnosťou postačujúcou na preukázanie účasti zdaniteľnej osoby na podvode.

39 Z judikatúry Súdneho dvora pripomenutej v bode 27 tohto rozsudku vyplýva, že v prípade podvodu s DPH musí byť právo na odpočítanie dane odoprené v troch prípadoch, a to po prvé v prípade, ak sa preukáže, že zdaniteľná osoba sa sama dopustila podvodu s DPH, po druhé v prípade, ak sa preukáže, že zdaniteľná osoba vedela, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, a po tretie v prípade, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba mala vedieť, že sa svojím nadobudnutím zúčastnila na plnení, ktoré bola súčasťou takéhoto podvodu.

40 Pokiaľ ide o druhý a tretí prípad, ktoré sa týkajú pasívnej účasti na podvode, konštatovalo sa, že zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť, že sa svojím nadobudnutím podieľa na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH, sa má na účely smernice 2006/112 považovať za osobu podieľajúcu sa na podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá zisk z nasledujúceho predaja tovaru alebo využitia služieb v rámci týchto uskutočnených zdaniteľných plnení, keďže táto zdaniteľná osoba v tejto situácii podala pomocnú ruku osobám stojacim za týmto podvodom a mala tak na ňom spoluúčasť (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 47 a citovaná judikatúra).

41 V prípade, že sa preukáže, že zdaniteľná osoba akýmkoľvek spôsobom vedela, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH, ku ktorému došlo na vstupe v reťazci dodávok alebo služieb, jediným pozitívnym aktom, ktorý je rozhodujúci na účely odôvodnenia odopretia práva na odpočítanie, je nadobudnutie dotknutých tovarov alebo služieb. Na odôvodnenie takého odopretia preto nie je potrebné nijako preukázať, že táto zdaniteľná osoba sa nejakým spôsobom aktívne zúčastňovala na tomto podvode, aj keď len jeho aktívnym podporovaním alebo uľahčovaním (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021,

42 V prípade, že sa preukáže, že zdaniteľná osoba mala vedieť, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH, ku ktorému došlo na vstupe v re?azci dodávok alebo služieb, k odopretiu práva na odpo?ítanie dane vedie práve opomenutie uskuto?ni?ur?ité úkony súvisiace s obozretnosťou (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, bod 27).

43 Ak da?ový orgán na účely odopretia práva na odpo?ítanie konštatuje aktívnu účasť zdaniteľnej osoby na podvode v oblasti DPH, podľa judikatúry pripomenutej v bode 30 tohto rozsudku musí o tom predložiť dôkaz. Ni? však nebráni tomu, aby v takom prípade toto odopretie, a to doplnkovo alebo subsidiárne, založil na dôkazoch preukazujúcich, že zdaniteľná osoba mala v každom prípade vedieť, ak by preukázala náležitú obozretnosť, ktorú od nej možno vyžadovať, že svojím nadobudnutím sa zúčastnila na plnení, ktoré je súčasťou podvodu. Dôkaz o tejto skutočnosti, ak je predložený, totiž postačuje na preukázanie účasti zdaniteľnej osoby na da?ovom podvode, a teda na odôvodnenie tohto odopretia.

44 V každom prípade samotná skutočnosť, že členovia dodávateľského re?azca sa poznali, aj keď ju treba pri celkovom posúdení všetkých skutočností a skutkových okolností prejednávanej veci zohľadniť, nepredstavuje dostatočný dôkaz na preukázanie účasti zdaniteľnej osoby na podvode.

45 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:

- nebráni tomu, aby da?ový orgán v prípade, že konštatuje aktívnu účasť zdaniteľnej osoby na podvode v oblasti DPH na účely odopretia práva na odpo?ítanie, založil toto odopretie, a to doplnkovo alebo subsidiárne, na dôkazoch preukazujúcich nie takúto účasť, ale skutočnosť, že táto zdaniteľná osoba mohla pri vynaložení všetkej požadovanej obozretnosti vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou takéhoto podvodu,
- samotná skutočnosť, že členovia dodávateľského re?azca, ktorého súčasťou je toto plnenie, sa poznali, nepredstavuje dostatočný dôkaz na preukázanie účasti zdaniteľnej osoby na podvode.

O tretej otázke

46 Svojou treťou otázkou, ktorú treba preskúmať v treťom rade, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 v spojení so zásadou proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby sa v prípade, že existujú indície vyvolávajúce podozrenie o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, od zdaniteľnej osoby vyžadovalo, aby bola obozretnejšia, s cieľom uistiť sa, že plnenie, ktoré uskutočňuje, nevedie k jej účasti na podvode a aby uskutočnila také komplexné a hlbkové preskúmania, ako sú tie, ktoré môže vykonávať da?ový orgán.

47 Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti pýta, či možno zastávať názor, že zdaniteľná osoba vynaložila dostatočnú obozretnosť, ak najmä preukáže, že prijala vnútroštátne pravidlá v oblasti nákupov, ktorých cieľom je overiť situáciu jej partnerov, a neprijíma platby v hotovosti.

48 Súdny dvor pri viacerých príležitostiach rozhodol, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať, aby sa uistil, že transakcia, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na da?ovom podvode, pričom ur?enie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpo?ítanie DPH na zabezpečenie, aby jej transakcie neboli poznačené

podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, body 54 a 59; z 19. októbra 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, bod 52, ako aj uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, bod 28).

49 Súdny dvor spresnil, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezrovnalosti 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, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 60; uznesenia z 3. septembra 2020, Hardimpex, C?444/12, neuverejnené, EU:C:2020:673, bod 55, ako aj zo 14. apríla 2021, Vikingo F?vállalkozó, C?610/20, EU:C:2021:266, bod 29).

50 Správny orgán však nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, bod 51).

51 Súdny dvor už konkrétne rozhodol, že daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vyhotovila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, 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 [rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 61, ako aj zo 4. júna 2020, C.F. (Daňová kontrola), C?430/19, EU:C:2020:429, bod 47].

52 Z toho vyplýva, že náležitá obozretnosť vyžadovaná od zdaniteľnej osoby a opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že sa svojím nadobudnutím nezúčastňuje na plnení, ktoré je súasťou podvodu, ktorého sa dopustil subjekt na vstupe, závisia od okolností daného prípadu, a najmä od toho, či existujú alebo neexistujú indície, ktoré zdaniteľnej osobe v ňase nadobudnutia, ktoré uskutočňuje, umožňujú mať podozrenie o existencii nezrovnalostí alebo podvodu. V prípade existencie indícií o podvode možno od zdaniteľnej osoby ošakávať zvýšenú obozretnosť. Nie je však od nej možné vyžadovať, aby vykonala komplexné a hĺbkové preskúmania, ako sú tie, na ktorých vykonanie má prostriedky daňový orgán.

53 Otázka, či zdaniteľná osoba vynaložila dostatočnú obozretnosť, keď najmä preukáže, že zaviedla interné pravidlá v oblasti nákupov, ktorých cieľom je overiť situáciu jej partnerov, a neprijíma platby v hotovosti, patrí do posúdenia skutkových okolností sporu vo veci samej, a teda patrí do výlučnej právomoci vnútroštátnych súdov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júna 2022, DuoDecad, C?596/20, EU:C:2022:474, bod 37). Práve týmto súdom prináleží posúdiť, či vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci zdaniteľná osoba preukázala dostatočnú obozretnosť a prijala opatrenia, ktoré od nej možno za týchto okolností rozumne požadovať.

54 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na tretiu otázku treba odpovedať tak, že smernica 2006/112 v spojení so zásadou proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že:

– nebráni tomu, aby sa v prípade, ak existujú indície vyvolávajúce podozrenie o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, od zdaniteľnej osoby vyžadovalo, aby bola obozretnejšia, s cieľom uistiť sa, že plnenie, ktoré uskutočňuje, nebude viesť k jej úasti na podvode,

- od zdanite?nej osoby však nemožno vyžadova?, aby vykonala také komplexné a h?bkové preskúmania, aké môže vykona? da?ový orgán,
- vnútroštátnemu súdu prináleží posúdi?, či zdanite?ná osoba vzh?adom na všetky okolnosti prejednávanej veci vynaložila dostato?nú obozretnos? a prijala opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadova?.

O piatej a šiestej otázke

55 Svojou piatou a šiestou otázkou, ktoré treba preskúma? spoločne v štvrtom rade, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú smernica 2006/112, právo na spravodlivý proces zakotvené v ?lánku 47 Charty a zásada právnej istoty vyklada? v tom zmysle, že bránia tomu, aby da?ový orgán odoprel zdanite?nej osobe právo na odpo?ítanie DPH z dôvodu, že nedodržala povinnosti vyplývajúce z vnútroštátnych ustanovení alebo z práva Únie týkajúce sa bezpečnosti potravinového re?azca, a to bez predchádzajúceho rozhodnutia správneho orgánu príslušného na zistenie takéhoto porušenia.

56 Ke?že vnútroštátny súd neuviedol dôvody, pre ktoré sa pýta Súdneho dvora na výklad zásady právnej istoty, tieto dve otázky nesp??ajú v tejto súvislosti požiadavky ?lánku 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, takže v rozsahu, v akom sa týkajú tejto zásady, sú zjavne neprípustné.

57 Pokia? ide o smernicu 2006/112, Súdny dvor v bode 41 rozsudku z 3. októbra 2019, Altic (C?329/18, EU:C:2019:831), rozhodol, že ?lánok 168 písm. a) tejto smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že bráni tomu, aby bolo zdanite?nej osobe zú?ast?ujúcej sa na potravinovom re?azci odopreté právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe iba z dôvodu, aj keby bol riadne preukázaný, že táto zdanite?ná osoba nedodržala povinnosti týkajúce sa identifikácie jej dodávate?ov na ú?ely vysledovate?nosti potravín, ktoré je vyplývajú z ?lánku 18 ods. 2 nariadenia ?. 178/2002. Dodal, že nedodržanie týchto povinností však môže predstavova? indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdanite?ná osoba vedela alebo mala vedie?, že sa zú?ast?uje na transakcii zah??ajúcej podvod na DPH.

58 To isté platí aj pre porušenie vnútroštátnych ustanovení, ako aj všetkých ustanovení práva Únie týkajúcich sa bezpečnosti potravinového re?azca, a pokia? ide o preukázanie existencie podvodu na DPH, ako aj o aktívnu a pasívnu ú?as? zdanite?nej osoby na tomto podvode. Takéto porušenie totiž samo osebe nie je skuto?nos?ou umož?ujúcou preukáza? tieto skuto?nosti, ale môže predstavova? jednu z indícií existencie takéhoto podvodu, ako aj skuto?nos?, ktorá môže byť v rámci celkového posúdenia všetkých skuto?ností a skutkových okolností prejednávanej veci použitá na preukázanie toho, že zdanite?ná osoba sa zú?astnila na tomto podvode, bez oh?adu na to, že uvedené porušenie nebolo predtým konštatované správnym orgánom príslušným na zistenie takéhoto porušenia.

59 Ke?že sa vnútroštátny súd pýta na súlad praxe da?ového orgánu spo?ívajúcej v zoh?adnení takéhoto porušenia, hoci nebolo predtým konštatované príslušným správnym orgánom, s právom na spravodlivý proces zakotveným v ?lánku 47 Charty, treba pripomenú?, že podľa tohto ?lánku každý, koho práva a slobody zaru?ené právom Únie sú porušené, má za podmienok ustanovených v tomto ?lánku právo na ú?inný prostriedok nápravy pred súdom. Toto ustanovenie sa teda nemá uplatni? na ú?ely preskúmania zákonnosti správnej praxe.

60 V rozsahu, v akom sa vnútroštátny súd pýta, či sa má právo na spravodlivý proces zakotvené v ?lánku 47 Charty vyklada? v tom zmysle, že bráni tomu, aby súd, ktorý rozhoduje o žalobe proti rozhodnutiu da?ového orgánu, zoh?adnil ako dôkaz o existencii podvodu v oblasti

DPH alebo o ú?asti zdanite?nej osoby na tomto podvode také porušenie povinností vyplývajúcich z vnútroštátnych ustanovení alebo z práva Únie týkajúcich sa bezpe?nosti potravinového re?azca, na ktoré sa odvoláva da?ový orgán, a to aj bez predchádzajúceho rozhodnutia vnútroštátneho správneho orgánu príslušného na zistenie takéhoto porušenia, treba pripomenú?, že na splnenie požiadaviek spojených s právom na spravodlivý proces je potrebné, aby sa ú?astníci konania oboznámili a mali možnosť kontradiktórne sa vyjadriť ku skutkovým, ako aj k právnym okolnostiam, ktoré sú rozhodujúce pre výsledok konania (rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, bod 62 a citovaná judikatúra).

61 V dôsledku toho možnosť súdu rozhodujúceho o žalobe proti rozhodnutiu da?ového orgánu zoh?adniť ako dôkaz existencie podvodu v oblasti DPH alebo ú?asti zdanite?nej osoby na tomto podvode porušenie povinností vyplývajúcich z vnútroštátnych ustanovení alebo z práva Únie týkajúcich sa bezpe?nosti potravinového re?azca nezasahuje do práva na spravodlivý proces, ak tento dôkaz možno na tomto súde spochybniť a kontradiktórne prejednať.

62 Naopak, ak uvedený súd nie je oprávnený skúmať existenciu porušenia povinností vyplývajúcich z vnútroštátnych ustanovení alebo z práva Únie týkajúcich sa bezpe?nosti potravinového re?azca, uvádzaného ako dôkaz o existencii podvodu na DPH alebo ú?asti zdanite?nej osoby na tomto podvode, tento dôkaz nie je možné použiť bez toho, aby došlo k porušeniu práva na ú?inný prostriedok nápravy, a preto ho treba odmietnuť (pozri analogicky rozsudky zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, body 87 až 89, a zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, body 66 až 68).

63 Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy treba na piatu a šiestu otázku odpovedať takto:

- smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na jednej strane bráni tomu, aby da?ový orgán odoprel zdanite?nej osobe len z dôvodu, že nedodržala povinnosti vyplývajúce z vnútroštátnych ustanovení alebo z práva Únie týkajúce sa bezpe?nosti potravinového re?azca, výkon práva na odpo?ítanie DPH, a na druhej strane, že nedodržanie týchto povinností môže predstavovať jednu zo skutočností, ktoré môže da?ový orgán použiť na preukázanie existencie podvodu na DPH, ako aj ú?asti uvedenej zdanite?nej osoby na tomto podvode, a to aj bez predchádzajúceho rozhodnutia vnútroštátneho správneho orgánu príslušného na zistenie takéhoto porušenia,
- právo na spravodlivý proces zakotvené v ?lánku 47 Charty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu da?ového orgánu zoh?adnil ako dôkaz existencie podvodu na DPH alebo ú?asti zdanite?nej osoby na tomto podvode porušenie uvedených povinností, ak tento dôkaz možno na tomto súde spochybniť a kontradiktórne prejednať.

O prvej otázke

64 Svojou prvou otázkou, ktorú treba preskúmať v piatom a poslednom rade, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú smernica 2006/112 a zásada da?ovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia da?ovej praxi spo?ívajúcej v tom, že v prípade odopretia práva na odpo?ítanie DPH zdanite?nej osobe z dôvodu, že sa zú?astnila na podvode v oblasti DPH, sa zoh?ad?uje to, že zákonný zástupca mandátára povereného zdanite?nou osobou vedel o skutočnostiach zakladajúcich tento podvod, bez oh?adu na uplatnite?né vnútroštátne pravidlá, ktorými sa riadi mandát, a ustanovenia mandátnej zmluvy uzatvorenej v prejednávanej veci.

65 Ako bolo pripomenuté v bode 26 tohto rozsudku, cie?om uznaným a podporovaným smernicou 2006/112 je boj proti podvodom.

66 Okrem toho z úvah uvedených v bodoch 29 a 40 tohto rozsudku vyplýva, že na jednej strane zavedenie systému zodpovednosti bez zavinenia presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu práv verejných financií, a na druhej strane zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť, že svojím nadobudnutím sa podieľa na transakcii zapojenej do podvodu, pomáha páchatelom podvodu a stáva sa jeho spolupáchateľom, vyplýva, že taká účasť predstavuje zavinenie, za ktoré je zodpovedná táto zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 36).

67 Bez ohľadu na vnútroštátne pravidlá upravujúce mandát a ustanovenia mandátnej zmluvy, ktorou zdaniteľná osoba poverila tretiu osobu vykonávaním zdaniteľných plnení, sa zdaniteľná osoba nemôže vo vzťahu k verejnému rozpočtu zbaviť tejto zodpovednosti tým, že sa odvolá na existenciu mandátnej zmluvy, vnútroštátnych pravidiel, ktorými sa táto zmluva riadi, alebo ustanovení tejto zmluvy, a bude tvrdiť, že nevedela o skutočnostiach zakladajúcich podvod na DPH, ktoré sú známe jej mandatárovi. Ak by sa pripustilo, že zdaniteľná osoba takto konať môže, podvody by to uľahčovalo, čo by bolo v rozpore s cieľom boja proti podvodom v oblasti DPH.

68 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prvú otázku treba odpovedať tak, že smernica 2006/112 a zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia daňovej praxi spočívajúcej v tom, že na účel odpretia práva na odpočítanie zdaniteľnej osobe z dôvodu, že sa zúčastnila na podvode na DPH, sa zohľadňuje to, že zákonný zástupca mandatára povereného zdaniteľnou osobou vedel o skutočnostiach zakladajúcich tento podvod, bez ohľadu na uplatniteľné vnútroštátne pravidlá, ktorými sa riadi mandát, a ustanovenia mandátnej zmluvy uzatvorenej v prejednávanej veci.

O trovách

69 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:

1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

- bráni tomu, aby sa daňový orgán v prípade, že má v úmysle odoprieť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba sa zúčastnila na podvode typu „kolotoč“ v oblasti DPH, obmedzil na preukázanie, že toto plnenie je súčasťou kruhového fakturačného reťazca,
- uvedenému daňovému orgánu prináleží jednak presne určiť skutočnosti zakladajúce podvod a preukázať podvodné konanie a jednak preukázať, že zdaniteľná osoba sa aktívne zúčastňovala na tomto podvode alebo že vedela či mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce toto právo bolo súčasťou uvedeného podvodu, čo nevyhnutne neznamená identifikáciu všetkých subjektov, ktoré sa zúčastnili na podvode, ako aj ich príslušných konaní.

2. Smernica 2006/112

sa má vykladať v tom zmysle, že:

- nebráni tomu, aby daňový orgán v prípade, že konštatuje aktívnu účasť zdaniteľnej osoby na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty na účely odopretia práva na odpočítanie, založil toto odopretie, a to doplnkovo alebo subsidiárne, na dôkazoch preukazujúcich nie takúto účasť, ale skutočnosť, že táto zdaniteľná osoba mohla pri vynaložení všetkej požadovanej obozretnosti vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou takéhoto podvodu,
- samotná skutočnosť, že členovia dodávateľského reťazca, ktorého súčasťou je toto plnenie, sa poznali, nepredstavuje dostatočný dôkaz na preukázanie účasti zdaniteľnej osoby na podvode.

3. Smernica 2006/112 v spojení so zásadou proporcionality

sa má vykladať v tom zmysle, že:

- nebráni tomu, aby sa v prípade, ak existujú indície vyvolávajúce podozrenie o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, od zdaniteľnej osoby vyžadovalo, aby bola obozretnejšia, s cieľom uistiť sa, že plnenie, ktoré uskutočňuje, nebude viesť k jej účasti na podvode,
- od zdaniteľnej osoby však nemožno vyžadovať, aby vykonala také komplexné a hlbkové preskúmania, aké môže vykonať daňový orgán,
- vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či zdaniteľná osoba vzhľadom na všetky okolnosti prejednávanej veci vynaložila dostatočnú obozretnosť a prijala opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať.

4. Smernica 2006/112

sa má vykladať v tom zmysle, že:

- bráni tomu, aby daňový orgán odoprel zdaniteľnej osobe len z dôvodu, že nedodrжала povinnosti vyplývajúce z vnútroštátnych ustanovení alebo z práva Únie týkajúce sa bezpečnosti potravinového reťazca, výkon práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH),
- nedodržanie týchto povinností môže predstavovať jednu zo skutočností, ktoré môže daňový orgán použiť na preukázanie existencie podvodu na DPH, ako aj účasti uvedenej zdaniteľnej osoby na tomto podvode, a to aj bez predchádzajúceho rozhodnutia vnútroštátneho správneho orgánu príslušného na zistenie takéhoto porušenia.

5. Právo na spravodlivý proces zakotvené v článku 47 Charty základných práv Európskej únie

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni tomu, aby súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu zohľadnil ako dôkaz existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty (DPH) alebo účasti zdaniteľnej osoby na tomto podvode porušenie uvedených povinností, ak tento dôkaz možno na tomto

súde spochybniť a kontradiktórne prejednať.

6. Smernica 2006/112 a zásada daňovej neutrality

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

nebránia daňovej praxi spočívajúcej v tom, že na účel odopretia práva na odpočítanie zdaniteľnej osobe z dôvodu, že sa zúčastnila na podvode na dani z pridanej hodnoty, sa zohľadňuje to, že zákonný zástupca mandátára povereného zdaniteľnou osobou vedel o skutočnostiach zakladajúcich tento podvod, bez ohľadu na uplatniteľné vnútroštátne pravidlá, ktorými sa riadi mandát, a ustanovenia mandátnej zmluvy uzatvorenej v prejednávanej veci.

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.