

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 24. novembra 2022(*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – ťlánky 167 a 168 – Právo na odpoťitanie DPH zaplatenej na vstupe – Zásada zákazu podvodov – Režazec dodaní – Odopretie práva na odpoťitanie dane v prípade podvodu – Zdanitežná osoba – Druhý nadobúdatež tovaru – Podvod týkajúci sa žasti DPH splatnej pri prvom nadobudnutí – Rozsah odopretia práva na odpoťitanie“

Vo veci Cž596/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podž a ťlánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Nürnberg (Finanžný súd Düsseldorf, Nemecko) z 21. septembra 2021 a doružený Súdnemu dvoru 28. septembra 2021, ktorý súvisí s konaním:

A

proti

Finanzamt M

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia D. Gratsias (spravodajca), M. Ilešiž, I. Jarukaitis, a Z. Csehi,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zretežom na písomnú žasž konania,

so zretežom na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- žeská vláda, v zastúpení: O. Serdula, M. Smolek, a J. Vlážil, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Pethke a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

so zretežom na rozhodnutie prijaté po vypožutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ťlánkov 167, 168 a 178 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“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi A a Finanzamt M (da?ový úrad M Nemecko) (?alej len „da?ový úrad“) vo veci odopretia práva na odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe z dôvodu nadobudnutia vozidla uskuto?neného v priebehu zda?ovacieho obdobia roku 2011.

Právny rámec

Právo Únie

3 Pod?a ?lánku 14 ods. 2 písm. c) smernice 2006/112 uvedeného v kapitole 1 s názvom „Dodanie tovaru“ hlavy IV, nazvanej „Zdanite?né transakcie“, sa prevod tovaru uskuto?nený na základe zmluvy, pod?a ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji, považuje za dodanie tovaru.

4 ?lánok 167 tejto smernice, ktorý sa nachádza v kapitole 1, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpo?ítanie dane“, v rámci hlavy X smernice, nazvanej „Odpo?ítanie dane“, stanovuje:

„Právo odpo?íta? da? vzniká vtedy, ke? vzniká da?ová povinnos? v súvislosti s da?ou, ktorá je odpo?ítateľná [ke? sa odpo?ítateľná da? stáva splatnou – *neoficiálny preklad*].“

5 ?lánok 168 uvedenej smernice, ktorý sa nachádza v tej istej kapitole 1, stanovuje:

„Pokia? ide o tovar a služby, ktoré sú použité na ú?ely zdanite?ných transakcií zdanite?nej osoby, táto má právo v ?lenskom štáte, v ktorom uskuto?uje tieto transakcie, odpo?íta? z výšky DPH, ktorú je povinná zaplati?, tieto sumy:

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

...“

6 Pod?a ?lánku 178 tej istej smernice, ktorý sa nachádza v kapitole 4, nazvanej „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpo?ítanie dane“, uvedenej hlavy X:

„Zdanite?ná osoba musí sp??a? tieto podmienky, aby si mohla uplatni? právo na odpo?ítanie dane:

a) na odpo?ítanie dane uvedené v ?lánku 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 ?lánok 203 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v kapitole 1, nazvanej „Platobná povinnos?“, hlavy XI tejto smernice s názvom „Povinnosti zdanite?ných osôb a niektorých nezdanite?ných osôb“ stanovuje:

„DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto da? na faktúre.“

8 ?lánok 273 uvedenej smernice, ktorý sa nachádza v kapitole 7, nazvanej „Rôzne ustanovenia“, hlavy XI tej istej smernice znie:

„?lenské štáty môžu uložiť 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?ňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskuto?ňovanými medzi ?lenskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

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

Vnútroštátne právo

9 § 3 ods. 3 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ?alej len „UStG“) stanovuje:

„V prípade komisionárskej transakcie [§ 383 Handelsgesetzbuch (Obchodný zákonník)] sa medzi komisionárom a komitentom uskuto?ní dodanie tovaru. V prípade provízie z predaja je za príjemcu považovaný komisionár a v prípade provízie z kúpy je za príjemcu považovaný komitent.“

10 § 15 ods. 1 UStG v znení uplatnite?nom v ?ase skutkových okolností vo veci samej stanovuje:

„Podnikateľ môže odpo?ítať tieto sumy dane zaplatené na vstupe:

1) zo zákona splatnú da? za dodanie tovaru a iné plnenia, ktoré pre jeho podnikanie realizoval iný podnikateľ. Predpokladom vykonania odpo?ítania dane je, že podnikateľ má faktúru vyhotovenú podľa § 14 a § 14a. ...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 V priebehu roka 2011 si A, obchodník a žalobca vo veci samej, kúpil od C, ktorý tvrdil, že je osobou W, ojazdené vozidlo na ú?ely svojho podnikania (?alej len „sporné vozidlo“). W vedel, že C sa vydáva za neho, a bol s tým uzrozmeneý. C vystavil faktúru na 52 100,84 eura, zvýšenú o 9 899,16 eura ako DPH za dodanie sporného vozidla, zatiaľ ?o W následne vystavil žalobcovi vo veci samej faktúru vo výške 64 705,88 eura zvýšenú o 12 294,12 eura ako DPH. W odovzdal túto faktúru C, ktorý ju zase odovzdal žalobcovi vo veci samej.

12 A zaplatil C celkovú sumu 77 000 eur, zloženú zo 64 705,88 eura z titulu hodnoty tovaru a 12 294,12 eura ako príslušnú DPH. C si ponechal všetky tieto sumy pre seba. C vo svojom ú?tovníctve a da?ových priznaniach uviedol predajnú cenu 52 100,84 eura zvýšenú o 9 899,16 eura ako DPH, ako je uvedené na faktúre, ktorú sám vystavil pre W. C v dôsledku toho odviedol len da? vybratú v súvislosti s touto poslednou sumou, a to 9 899,16 eura. W zas nezaregistroval transakciu ani do svojho ú?tovníctva, ani do svojich da?ových priznaní, a teda z tohto dôvodu nezaplatil da?.

13 A sa v súvislosti s kúpou sporného vozidla domáha odpo?ítania sumy 12 294,12 eura ako DPH, ktorú zaplatil na vstupe. Da?ový úrad sa domnieva, že A nemôže uplatniť právo na odpo?ítanie dane za žiadnu sumu zaplatenú na vstupe z titulu DPH, pretože nemohol nevedieť o da?ovom podvode, ktorého sa dopustil C.

14 Vnútroštátny súd dospel k záveru, že vzh?adom na to, že nastali viaceré udalosti, ktoré považuje za „neobvyklé“, mal A overiť totožnosť svojho zmluvného partnera. Toto overenie by mu umožnilo konštatovať jednak to, že C úmyselne zatajil svoju identitu, ?o mohlo mať za cieľ len spáchanie podvodu v oblasti DPH splatnej z dôvodu predaja sporného vozidla, a jednak, že W

nemal v úmysle splniť svoje daňové povinnosti.

15 Podľa vnútroštátneho súdu podmienky stanovené v § 15 ods. 1 prvej vete bode 1 UStG, týkajúce sa odpočítania DPH zaplatenej na vstupe, sú splnené, pokiaľ ide o sumu 12 294,12 eura uvedenú ako DPH na faktúre, ktorú W vystavil A. Súhlas W s konaním C znamená, že títo dvaja aktéri sú viazaní províziou z atypického predaja v tom zmysle, že komitent, t. j. C, je zároveň zástupcom W, ktorý je komisionárom. Preto treba vychádzať z toho, že najprv C dodal sporné vozidlo W, a potom W dodal toto vozidlo A.

16 Vnútroštátny súd poznamenáva, že podľa judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) by sa A mohlo odoprieť odpočítanie sumy 12 294,12 eura, hoci po prvej výške podvodu na DPH, ktorého sa dopustil C, bola len 2 394,96 eura, a po druhej rozdiel medzi skutočne uhradenou daňou a dlžnou daňou, keby transakcie boli vykonané zákonným spôsobom, predstavuje práve túto poslednú uvedenú sumu.

17 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe musí byť odopreté len v rozsahu, v akom je to nevyhnutné na kompenzáciu straty daňových príjmov spôsobenej podvodným konaním. Ale vnútroštátny súd tiež poznamenáva, že podľa uznesenia zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, bod 35), odopretie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe nezávisí od otázky, či osoba zapojená do daňového podvodu z neho získala daňovú alebo hospodársku výhodu, ale jeho cieľom je brániť podvodným transakciám tým, že znemožní odbyt tovaru a služieb, ktoré boli predmetom transakcie zahŕňajúcej podvod.

18 Za týchto podmienok sa vnútroštátny súd prikláňa k obmedzeniu odopretia práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe na daňovú škodu spôsobenú štátu. Táto škoda sa má vypočítať porovnaním sumy dane dlhovanej zo zákona za všetky plnenia so sumou skutočne zaplatenej dane. Podľa tohto prístupu je A oprávnený odpočítať sumu vo výške 9 899,16 eura ako daň, ktorú zaplatil na vstupe. Jediné odpočítanie týkajúce sa zostávajúcej časti, teda sumy 2 394,96 eura zodpovedajúcej daňovej škode, ktorú utrpel štát, by malo byť odopreté.

19 Za týchto okolností Finanzgericht Nürnberg (Finančný súd Norimberg, Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže sa druhému nadobúdateľovi tovaru odoprieť uplatnenie odpočítania DPH zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí tohto tovaru, pretože musel vedieť, že pôvodný predávajúci sa pri prvom predaji tohto tovaru dopustil podvodu v súvislosti s DPH, hoci aj prvý nadobúdateľ vedel o tomto podvode?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: je odopretie odpočítania dane v prípade druhého nadobúdateľa, čo do výšky, obmedzené na daňovú škodu, ktorá vznikla štátu uvedeným podvodom?

3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku: vypočíta sa daňová škoda:

- porovnaním dane dlhovanej podľa zákona v reazci plnení so skutočne vymeranou daňou,
- porovnaním dane dlhovanej podľa zákona v reazci plnení so skutočne zaplatenou daňou,
- nejakým iným spôsobom?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné poznámky

20 Hoci vnútroštátny súd vo formulácii svojich troch otázok neuviedol žiadne osobitné ustanovenie smernice 2006/112, ani žiadnu všeobecnú právnu zásadu, z jeho návrhu vyplýva, že otázky tohto súdu sa týkajú výkladu článkov 167 a 168 tejto smernice v spojení so zásadou zákazu podvodu, ktorá predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2021, Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, bod 63).

21 V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe za nimi nadobudnuté tovary a služby použité na účely zdaniteľnej činnosti, 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, spájajú zdaniteľné osoby, ktoré ho chcú vykonať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 31).

22 Konkrétne 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 cieľe alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/13 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 39).

23 Okrem toho otázka, či DPH splatná v súvislosti s predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi transakciami predaja dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. DPH sa totiž uplatňuje na všetky plnenia v rámci výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/13 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 40).

24 Ďalej boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaný a podporovaný smernicou 2006/112, takže osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť právnych noriem Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom odoprieť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 21, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45, ako aj citovaná judikatúra).

25 Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, 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 zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru).

26 Na druhej strane s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 49).

27 Podľa článku 273 smernice o DPH majú členské štáty možnosť prijať opatrenia na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. V prípade neexistencie ustanovení práva Únie v tejto oblasti členské štáty majú najmä právomoc upraviť sankcie, ktoré považujú za primerané pre prípad nesplnenia podmienok stanovených právnou úpravou Únie na výkon práva na odpočítanie DPH (rozsudok z 15. apríla 2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, bod 25).

28 Práve vzhľadom na tieto úvahy treba preskúmať rôzne otázky položené vnútroštátnym súdom.

O prvej otázke

29 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 167 a 168 smernice 2006/112 v spojení so zásadou zákazu podvodu majú vykladať v tom zmysle, že druhému nadobúdateľovi tovaru možno odoprieť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak tento nadobúdateľ vedel alebo mal vedieť, že toto nadobudnutie bolo spojené s podvodom na DPH, ktorého sa dopustil pôvodný predávajúci pri prvom predaji, aj keď prvý nadobúdateľ o tomto podvode tiež vedel.

30 Ako vyplýva z bodu 26 tohto rozsudku, samotná skutočnosť, že zdaniteľná osoba nadobudla tovary alebo služby, hoci vedela alebo mala vedieť, že sa prostredníctvom tohto nadobudnutia zúčastňuje na plnení zapojenom do podvodu na DPH, ku ktorému došlo na vstupe v reazci dodávok alebo poskytnutí služieb, sa na účely smernice 2006/112 považuje za účasť na tomto podvode. Jediným skutočným úkonom, ktorý je v takejto situácii rozhodujúci pre odopretie práva na odpočítanie, je nadobudnutie týchto tovarov alebo služieb. Toto nadobudnutie uvažuje podvod tým, že umožňuje odbyt dotknutých tovarov, čo postačuje na odopretie práva na odpočítanie zaplatenej DPH (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, body 26 a 34).

31 Z toho vyplýva, že ak sa riadne preukáže, že druhý nadobúdateľ vedel alebo mal vedieť o existencii podvodu na DPH, ktorého sa dopustil pôvodný predávajúci, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu v konaní vo veci samej, skutočnosť, že prvý nadobúdateľ tovaru tiež vedel o podvode, ktorého sa dopustil pôvodný predávajúci, a uvažil ho, nebráni tomu, aby tomuto druhému nadobúdateľovi mohlo byť odopreté právo na odpočítanie DPH z plnenia, ktoré bolo ovplyvnené týmto podvodom alebo ktoré sa uskutočnilo po ňom.

32 Na prvú otázku teda treba odpovedať tak, že články 167 a 168 smernice 2006/112 v spojení so zásadou zákazu podvodu sa majú vykladať v tom zmysle, že druhému nadobúdateľovi tovaru možno odoprieť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že vedel alebo mal vedieť o existencii podvodu na DPH, ktorého sa dopustil pôvodný predávajúci pri prvom predaji, aj keď aj prvý nadobúdateľ vedel o tomto podvode.

O druhej otázke

33 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 167 a 168 smernice 2006/112 v spojení so zásadou zákazu podvodu majú vykladať v tom zmysle, že druhému nadobúdateľovi tovaru, ktorý bol v štádiu pred týmto nadobudnutím predmetom transakcie predstavujúcej podvod, týkajúci sa len časti DPH, ktorú mal štát získať, môže byť odopreté jeho právo na odpočítanie DPH zaplatenej z titulu tejto transakcie v plnom rozsahu alebo iba vo výške sumy, ktorá bola predmetom spáchaného podvodu spôsobujúceho daňovú škodu, keď tento druhý nadobúdateľ vedel alebo mal vedieť, že toto nadobudnutie je spojené s podvodom.

34 V tejto súvislosti treba na jednej strane pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/112, takže osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť právnymi nariadeniami Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom odoprieť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 21, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45, ako aj citovaná judikatúra).

35 Pokiaľ ide o podvod, podľa ustálenej judikatúry sa právo na odpočítanie dane musí odoprieť nielen vtedy, ak sa podvodu dopustila samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej tovar alebo služba, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH. Takáto zdaniteľná osoba totiž musí byť na účely smernice 2006/112 považovaná za osobu podieľajúcu sa na podvode bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo použitia služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe, pričom táto zdaniteľná osoba v takejto situácii pomáha páchateli tohto podvodu a stáva sa jeho spolupáchateľom (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovaná judikatúra).

36 Na druhej strane treba zdôrazniť, že odopretie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe žalobcom vo veci samej sa musí oddeliť od sankcií, ktoré členský štát môže stanoviť v súlade s článkom 273 smernice 2006/112. Je pravda, že podvody musia byť trestané v rámci uplatňovania sankcií definovaných členskými štátmi s cieľom odradiť od protiprávneho daňového správania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. júla 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, body 26 a 38).

37 V súlade s harmonizovanou úpravou DPH však prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odoprieť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby slúžiace ako základ pre vznik práva na odpočítanie, vedela alebo mala vedieť, keby vykonala overenie, ktoré možno rozumne požadovať od akéhokoľvek hospodárskeho subjektu, či transakcia, na ktorej sa zúčastňuje, je spojená s podvodom (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 53, 54 a 59).

38 Keďže teda nevedomosť o existencii podvodu, ktorým je postihnuté zdaniteľné plnenie zakladajúce právo na odpočítanie, napriek vykonaniu overení, ktoré možno rozumne požadovať od každého hospodárskeho subjektu, predstavuje implicitnú hmotnoprávnu podmienku práva na

odpo?ítanie, musí by? zdanite?nej osobe, ktorá túto podmienku nesp??a, odopretý výkon jej práva na odpo?ítanie v plnom rozsahu (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, body 24, 31 a 33).

39 Tento záver potvrdzujú ciele sledované povinnos?ou vnútroštátnych orgánov a súdov odoprie? právo na odpo?ítanie, ak zdanite?ná osoba vedela alebo mala vedie?, že transakcia je sú?as?ou podvodu. Ako totiž vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, ú?elom tejto požiadavky je najmä vyžadova? od zdanite?ných osôb, aby venovali náležitú starostlivos?, ktorú možno rozumne požadova?, každej ekonomickej transakcii, s cie?om ubezpe?i? sa, že plnenia, ktoré uskuto??ujú, nevedú k ich ú?asti na da?ovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, bod 28, ako aj citovanú judikatúru).

40 Takýto cie? by však nebolo možné ú?inne dosiahnu?, ak by odopretie práva na odpo?ítanie bolo obmedzené len na pomernú ?as? súm zaplatených ako splatná DPH, zodpovedajúcu sume, ktorá je predmetom podvodu, ke?že by tak zdanite?né osoby boli nabádané len k tomu, aby vykonali primerané opatrenia na obmedzenie následkov prípadného podvodu, ale nie nevyhnutne tie, ktoré by umož?ovali ubezpe?i? sa, že plnenia, ktoré uskuto??ujú, nevedú k ich ú?asti na da?ovom podvode alebo k jeho u?ah?eniu.

41 Navyše Súdny dvor už mal príležiť rozhodnú?, že skuto?nos?, že zdanite?ná osoba nadobudla tovary alebo služby, hoci vedela alebo mala vedie?, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zú?ast?ovala na plnení, ktoré je sú?as?ou podvodu spáchaného na vstupe, sta?í na vznik domnienky, že sa táto zdanite?ná osoba zú?astnila na tomto podvode a takisto sta?í na to, aby bola táto zdanite?ná osoba zbavená práva na odpo?ítanie, a to aj bez toho, aby bolo potrebné preukáza? existenciu rizika straty da?ových príjmov (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, bod 56).

42 Na druhú otázku je teda potrebné odpoveda? tak, že ?lánky 167 a 168 smernice 2006/112 v spojení so zásadou zákazu podvodu sa majú vyklada? v tom zmysle, že druhému nadobúdate?ovi tovaru, ktorý bol v štádiu pred týmto nadobudnutím predmetom transakcie predstavujúcej podvod týkajúci sa len ?asti DPH, ktorú je štát oprávnený vybra?, sa má odoprie? jeho právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe v celom rozsahu, ak vedel alebo musel vedie?, že toto nadobudnutie bolo spojené s podvodom.

O tretej otázke

43 S prihliadnutím na odpove? na prvú otázku nie je potrebné odpoveda? na tretiu otázku.

O trovách

44 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 Súdny dvor a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu by? nahradené.

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

1. ?lánky 167 a 168 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 zásadou zákazu podvodu

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

druhému nadobúdateľovi tovaru možno odoprieť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe z dôvodu, že vedel alebo mal vedieť o existencii podvodu na DPH, ktorého sa dopustil pôvodný predávajúci pri prvom predaji, aj keď aj prvý nadobúdateľ vedel o tomto podvode.

2. Články 167 a 168 smernice 2006/112/ES, zmenenej smernicou 2010/45/EÚ, v spojení so zásadou zákazu podvodu

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

druhému nadobúdateľovi tovaru, ktorý bol v štádiu pred týmto nadobudnutím predmetom transakcie predstavujúcej podvod týkajúci sa len časti dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú je štát oprávnený vybrať, sa má odoprieť jeho právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v celom rozsahu, ak vedel alebo musel vedieť, že toto nadobudnutie bolo spojené s podvodom.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina