

Vec C-611/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

13. august 2019

Vnútroštátny súd:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

19. máj 2019

Žalobkyňa:

Crewprint Kft.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet konania vo veci samej

Žaloba vo veci správneho súdnictva podaná proti rozhodnutiu vnútroštátneho daňového orgánu, ktorým sa nepriznáva právo na odpočítanie DPH na základe toho, že uvedený orgán prekvalifikoval činnosť zdaniteľnej osoby a považoval fakturačný reťazec za nekalú a podvodnú prax z dôvodu opakovaného výskytu okolností, ktoré sa podľa judikatúry Súdneho dvora nepovažujú za objektívne.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta, Maďarsko) žiada o výklad článku 167, článku 168 písm. a), článku 178 písm. a), článku 220 a článku 226 smernice 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality a efektivity.

Prejudiciálne otázky

1. Sú vnútroštátny výklad a vnútroštátna prax, podľa ktorých daňový orgán neprizná právo [na odpočítanie DPH] v súvislosti s ekonomickou transakciou uskutočnenou medzi zmluvnými stranami na základe toho, že považuje formu ich právneho vzťahu (zmluva o diele) za podvodnú, lebo je s ňou spojené právo na odpočítanie dane, a preto ju v súlade s § 1 ods. 7 [zákona o všeobecnom daňovom konaní] kvalifikuje ako činnosť (činnosť sprostredkovateľa), ktorá nezakladá právo na odpočítanie dane, keďže sa domnieva, že účelom konania zmluvných strán je vyhnúť sa daňovej povinnosti, vzhľadom na to, že činnosť uskutočnená príjemcom faktúry nevyhnutne nemusela mať [uvedenú formu podnikateľskej činnosti], keďže tento príjemca ju mohol uskutočniť aj ako sprostredkovateľ, v súlade s relevantnými ustanoveniami smernice 2006/112 [týkajúcimi sa odpočítania DPH] a so zásadou daňovej neutrality? Je za týchto okolností podmienkou uplatnenia [odpočítania DPH] daňová povinnosť zdaniteľných osôb vybrať si takú formu ekonomickej činnosti, z ktorej im vyplynie väčšia daňová povinnosť, alebo predstavuje skutočnosť, že v rámci svojej zmluvnej slobody si na účely nesúvisiace s daňovým právom zvolia zmluvnú formu ekonomickej činnosti uskutočňovanej medzi nimi, ktorá má tiež účinok, ktorého dosiahnutie nebolo ich cieľom a ktorý spočíva vo vzniku práva na odpočítanie dane, nekalú prax?
2. Sú vnútroštátny výklad a vnútroštátna prax, podľa ktorých v prípade, ak zdaniteľná osoba, ktorá chce uplatniť právo [na odpočítanie DPH], spĺňa vecné a formálne požiadavky [na uvedené odpočítanie] a prijala pred uzavretím zmluvy opatrenia, ktoré od nej možno vyžadovať, daňový orgán neprizná právo na odpočítanie DPH na základe toho, že sa domnieva, že

vytvorenie reťazca nie je z ekonomického hľadiska nevyhnutné, a preto predstavuje nekalú praktiku, lebo subdodávateľ napriek tomu, že je schopný poskytnúť služby, z dôvodov nesúvisiacich so skutočnosťou zakladajúcou vznik daňovej povinnosti poverí ich poskytnutím iných subdodávateľov, a zdaniteľná osoba, ktorá chce uplatniť právo [na odpočítanie DPH], v čase, keď prijala toto poverenie, vedela, že jej subdodávateľ poskytne tieto služby s využitím svojich vlastných subdodávateľov, keďže nedisponuje vecnými a personálnymi prostriedkami, v súlade s relevantnými ustanoveniami smernice 2006/112 [týkajúcimi sa odpočítania DPH] a so zásadou daňovej neutrality? Má vplyv na odpoveď skutočnosť, že zdaniteľná osoba alebo jej subdodávateľ začlenili do reťazca subdodávateľa, s ktorým majú priamy vzťah alebo s ktorým ich spája osobná alebo organizačná väzba (osobná známosť, príbuzenský vzťah alebo ten istý majiteľ)?

3. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku, je požiadavka zistenia skutkového stavu na základe objektívnych skutočností splnená v prípade, ak v konaní, v ktorom sa daňový orgán domnieva, že ekonomický vzťah medzi zdaniteľnou osobou, ktorá chce uplatniť právo na [odpočítanie DPH], a jej subdodávateľom je iracionálny alebo neopodstatnený, odôvodní túto skutočnosť len svedeckou výpoveďou niektorých zamestnancov subdodávateľa bez toho, aby podľa objektívnych skutočností zistil charakteristiky ekonomickej činnosti, ktorá tvorí predmet zmluvy, jej špecifické okolnosti a predmetný ekonomický kontext a bez toho, aby vypočul vedúcich zamestnancov zdaniteľnej osoby a subdodávateľských spoločností, ktoré sú súčasťou reťazca, ktorí majú rozhodovacie právomoci, a je v tomto prípade relevantné, či zdaniteľná osoba alebo členovia reťazca sú schopní uskutočniť plnenia a je potrebné pribrať v tejto súvislosti znalca?
4. Sú vnútroštátny výklad a vnútroštátna prax, podľa ktorých v prípade, ak sú splnené vecné a formálne požiadavky [na odpočítanie DPH] a boli prijaté opatrenia, ktoré možno [rozumne] vyžadovať, daňový orgán na základe okolností, ktoré podľa rozsudkov Súdneho dvora neodôvodňujú [aby sa odmietlo odpočítanie DPH] a nie sú objektívne, považuje za preukázaný daňový podvod a neprizná právo [na odpočítanie DPH] len preto, lebo všetky tieto okolnosti sa vyskytnú v prípade dostatočne veľkého počtu prešetrovaných členov zisteného reťazca, v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112 a so zásadou efektivity?

Uvádzané predpisy práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, článok 9 ods. 1, článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a), článok 220 a článok 226.

Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o všeobecnom daňovom konaní, ďalej len „daňový poriadok“), § 1 ods. 7, § 2 ods. 1 a § 97 ods. 4.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“), § 26, § 27 ods. 1, § 119 ods. 1, § 120 písm. a) a § 127 ods. 1 písm. a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (zákon č. C z roku 2000 o účtovníctve), § 166 ods. 1 a 2.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa, ktorej predmetom podnikania sú tlačiarenské služby a poskytovanie typografických služieb, dostala objednávky týkajúce sa výroby typografických výrobkov, ktoré v súlade s dvoma rámcovými zmluvami o diela a individuálnymi objednávkami zadanými na základe týchto zmlúv uskutočnil jej hlavný subdodávateľ tlačiarenských služieb – spoločnosť Crew Kft – čiastočne s využitím ďalších subdodávateľov.
- 2 Od 10. júla 2012 bol konateľ žalobkyne, ktorý bol v čase jej založenia jej zamestnancom, tiež jedným z konateľov spoločnosti Crew Kft. Prevádzkareň a dve pobočky žalobkyne a spoločnosti Crew Kft. sa nachádzajú na rovnakej adrese. Žalobkyňa nemá nijakú tlačiareň.
- 3 Hlavnú činnosť spoločnosti Crew Kft. tvoria tlačiarenské služby, aj keď táto spoločnosť sa v skutočnosti zaoberá poskytovaním globálnych typografických služieb. Táto spoločnosť disponuje niekoľkými tlačiarenskými strojmi a ďalšími typografickými strojmi, ale nemá vŕzač ani digitálne či rotačné prístroje, a preto musí tieto práce vykonávať subdodávateľ.
- 4 V prijatých faktúrach spoločnosti Crew Kft., z ktorých si žalobkyňa odpočítala DPH, bolo uvedené „poskytovanie typografických služieb... – poskytovanie typografických a viazacích služieb v rámci subdodávok na základe potvrdenia o zhotovení diela“. Potvrdenia o zhotovení diela boli pripojené aj k faktúram a obsahovali podrobný opis výrobku, ktorý subdodávateľ zhotovil pre žalobkyňu, pričom boli pripojené aj dodacie listy.
- 5 Prvostupňový daňový orgán vykonal kontrolu žalobkyne s cieľom dodatočne preskúmať jej daňové priznania k dani z pridanej hodnoty (DPH), v dôsledku čoho boli vydané štyri rozhodnutia. V týchto rozhodnutiach príslušný daňový orgán rozhodol, že žalobkyňa má daňový nedoplatok na DPH za druhý, tretí a štvrtý štvrtrok roka 2012 vo výške 56 415 000 forintov (HUF), za prvý štvrtrok roka 2013 vo výške 17 882 000 forintov (HUF), za druhý štvrtrok roka 2013 vo výške 19 409 000 forintov (HUF) a za tretí štvrtrok roka 2013 vo výške

18 999 000 forintov (HUF), ktorý predstavuje daňový dlh, a preto uložil v tejto súvislosti daňovú pokutu a vyrubil úroky z omeškania.

- 6 Počas kontroly prvostupňový daňový orgán vypočul konateľa spoločnosti, ktorá podala žalobu, a vykonal súvisiace prešetrovanie týkajúce sa spoločností, ktoré boli členmi reťazca. V rámci tohto prešetrovania si obstaral zmluvy o subdodávkach a dostupné spisy spoločností a vypočul konateľov subdodávateľov a ich dostupných zamestnancov. Okrem toho mu boli predložené daňové priznania a údaje, ktoré uschovával daňový orgán a ktoré boli zaznamenané v iných verejných registroch.
- 7 Daňový orgán vo svojich rozhodnutiach určil, že SZET Hungary Kft. a Mikron-96 Bt. boli subdodávateľmi subdodávateľa žalobkyne, spoločnosti Crew Kft., a že títo subdodávatelia zasa využívali iných subdodávateľov.
- 8 Pri súvisiacom prešetrovaní spoločnosti Crew Kft. daňový orgán určil, že táto spoločnosť vyrábala vo svojej prevádzkarni výrobky, ktoré si u nej objednala žalobkyňa, a následne ich dodávala vlastným vozidlom odberateľom žalobkyne. Crew Kft. zadávala menšiu časť objednávok žalobkyne subdodávateľom. Tieto subjekty vyhotovovali každý mesiac vyúčtovanie, pričom žalobkyňa pripočítala k cene určenej spoločnosťou Crew Kft. minimálnu obchodnú maržu.
- 9 Konateľka spoločnosti SZET Hungary Kft. bola v minulosti manželkou konateľa spoločnosti, ktorá podala žalobu, pričom tieto dve osoby tiež mali spoločnú obchodnú spoločnosť. SZET Hungary Kft. vykonávala pre spoločnosť Crew Kft. prostredníctvom subdodávateľa v prvom rade viazacie práce a v druhom rade všetky výrobné činnosti.
- 10 Bývalý konateľ spoločnosti Ride-Ex Hungary Kft., ktorá patrila k subdodávateľom určeným konateľom spoločnosti SZET Hungary Kft., uviedol, že realizoval objednávky, ktoré získal majiteľ, a že poznal spoločnosť SZET Hungary Kft. a konateľa tejto spoločnosti, ale nepoznal spoločnosť, ktorá podala žalobu, ani jej konateľa ani spoločnosť Crew Kft.
- 11 V prešetrovaných obdobiach sa už neuskutočnili bankové prevody medzi spoločnosťami Vikobit Kft. a SZET Hungary Kft., v dôsledku čoho daňový orgán určil, že Vikobit Kft. nevykonávala nijakú činnosť súvisiacu s typografiou.
- 12 Konateľ spoločnosti Micron-96 Bt., druhého subdodávateľa spoločnosti Crew Kft., v celom rozsahu potvrdil tvrdenia konateľa žalobkyne a uviedol, že sa poznali, aj keď v čase, keď sa vykonávali tlačiarenské práce, bola subdodávateľom spoločnosti Micron-96 Bt. spoločnosť R-M Trade Hungary Kft.
- 13 Medzi činnosťami spoločnosti R-M Trade Hungary Kft. neboli uvedené činnosti súvisiace s typografiou a táto spoločnosť nemohla vykonávať také činnosti, lebo nemala osobné a vecné zdroje.

- 14 Prvostupňový daňový orgán nespochybnil skutočnú realizáciu tlačiarenských prác v súlade so zisteným skutkovým stavom, aj keď sa napriek faktúram týkajúcim sa subdodávok, ktoré prijala Crew Kft., domnieval, že táto spoločnosť vykonala väčšinu tlačiarenských prác medzi ňou a žalobkyňou vlastnými prostriedkami, s využitím vlastného personálu a vo vlastnej prevádzkarni, keďže subdodávateľa spoločnosti Crew Kft. ich nemohli uskutočniť. Preto Crew Kft. prijala a neoprávnene odpočítala faktúry za typografické služby s cieľom následne znížiť splatnú daň prostredníctvom falošných faktúr týkajúcich sa subdodávok, takže zdaniteľné osoby na poslednom článku zámerného vytvoreného fakturačného reťazca si nespĺnili povinnosť zaplatiť DPH. Podľa daňového orgánu žalobkyňa musela nevyhnutne a objektívne vedieť o týchto skutočnostiach a o tom, že Crew Kft. sa vyhýba daňovej povinnosti, keďže obe spoločnosti mali toho istého konateľa, rovnaké sídlo, rovnakú prevádzkareň a rovnakého účtovníka.
- 15 Daňový orgán sa domnieva, že žalobkyňa zneužila svoje práva zdaniteľnej osoby tým, že na základe prijatých faktúr si odpočítala daň, ktorú vystaviteľ faktúry neodviedol do štátnej pokladnice, aj keď žalobkyňa musela vedieť, že odpočítaná DPH nebola odvedená do štátnej pokladnice. Toto konanie predstavuje vážne porušenie zásady výkonu práv v súlade s ich účelom, ktorá je stanovená v § 2 ods. 1 daňového poriadku, ktorej porušenie samo osebe vylučuje uplatnenie práva na odpočítanie DPH.
- 16 Daňový orgán tiež konštatoval, že faktúry, ktoré žalobkyňa dostala od spoločnosti Crew Kft., boli nesprávne, aj pokiaľ ide o ich obsah, keďže medzi subjektmi neexistoval subdodávateľský vzťah, ale žalobkyňa vystupovala ako sprostredkovateľ. Podľa daňového orgánu žalobkyňa zohrávala v týchto transakciách úlohu sprostredkovateľa, keďže konateľ žalobkyne získal odberateľov ako zamestnanec spoločnosti Crew Kft. a objednávky vykonávala samotná Crew Kft. Žalobkyňa a Crew Kft. si v rámcovej zmluve dohodli províziu žalobkyne vo výške 0,2 %. Žalobkyňa však okrem získania objednávok neprispela k uskutočneniu práce nijakou vecnou hodnotou. Vzhľadom na vyššie uvedené daňový orgán v súlade s právomocou, ktorú mu priznáva § 1 ods. 7 daňového poriadku, prekvalifikoval zmluvy na základe ich obsahu a v dôsledku toho nepriznal žalobkyňi právo na odpočítanie dane v súvislosti s faktúrami, ktoré jej boli doručené.
- 17 Žalovaný rozhodnutiami z 28. marca 2017 potvrdil rozhodnutia vydané v prvom stupni.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 18 Žalobkyňa vo svojej žalobe tvrdí, že žalovaný si nespĺnil svoju povinnosť objasniť skutkový stav a svoju dôkaznú povinnosť a že navyše nesprávne posúdil hmotnoprávne predpisy, keďže žalobkyňa mala právo na odpočítanie dane vzhľadom na to, že spĺňala zákonné požiadavky. Zdôrazňuje, že žalovaný tiež uznal, že podľa faktúr „sa uskutočnila ekonomická transakcia medzi subjektmi

uvedenými vo faktúre“, avšak domnieval sa, že vystaviteľ faktúry sa dopustil podvodu. Žalobkyňa tvrdí, že naopak ani vystaviteľ faktúr, ani vystaviteľ faktúr prijatých týmto vystaviteľom sa nedopustil podvodu, a uvádza, že pred nadviazaním ekonomického vzťahu postupovala s náležitou starostlivosťou, pokiaľ ide o tieto spoločnosti. Systém vzťahov vytvorený konateľom žalobkyne bol obmedzený len na spomenuté spoločnosti. Žalobkyňa nezohrávala nijakú úlohu pri vytváraní druhej časti fakturačného reťazca zisteného žalovaným.

- 19 Žalobkyňa tiež vytýka žalovanému, že prekročil právomoc, ktorú mu priznáva daňový poriadok, a porušil § 1 ods. 7 daňového poriadku tým, že prekvalifikoval činnosť žalobkyne a určil, že žalobkyňa konala ako sprostredkovateľ, keďže prijala objednávky zadané jej vlastnými odberateľmi ako samostatný podnikateľ a dosiahla zisk v podobe obchodnej marže vo výške rozdielu medzi cenami objednávok, ktoré prijala, a objednávok, ktoré odovzdala, a preto skutočnosť, že v prijatých faktúrach je spomenuté využitie subdodávateľov, nemá vplyv na ich hodnovernosť. Žalobkyňa tiež zdôrazňuje, že reťazové dodávky sú javom, ktorý sa vyskytuje často. Na účely DPH si dodávky tovaru nevyžadujú skutočnú držbu tovaru. Preto skutočnosť, že žalobkyňa nemala priamy vzťah s výrobkami, ktoré sa mali dodať, neodôvodňuje záver, že vykonávala len činnosť sprostredkovateľa.
- 20 Žalobkyňa nesúhlasí s tvrdením žalovaného, že Crew Kft. uskutočnila činnosti uvedené vo faktúre bez využitia subdodávateľov, keďže žalovaný zakladá toto konštatovanie na určitých skutočnostiach vyvedených zo svedeckej výpovede niektorých zamestnancov spoločnosti Crew Kft., ktorí uskutočňujú len časti výrobného procesu, pričom znalec nepreskúmal, či Crew Kft. mohla zrealizovať všetky súčasti služieb, a preto sa domnieva, že žalovaný neodôvodnil konštatovanie, že bol spáchaný daňový podvod, objektívnymi skutočnosťami.
- 21 Pokiaľ ide o jej vedomosť o vyhýbaní sa daňovej povinnosti, žalobkyňa uviedla – pričom sa opierať o rozhodnutia Súdneho dvora –, že v priebehu daňového konania nebol predložený ani jeden objektívny dôkaz, ktorý by preukazoval, že konateľ žalobkyne prinajmenšom poznal totožnosť a činnosť hospodárskych subjektov nasledujúcich po subdodávateľoch subdodávateľa. Žalovaný vedel¹, že jej subdodávateľ neposkytne celú službu uvedenú vo faktúre. Naopak žalobkyňa postupovala s náležitou obozretnosťou, pokiaľ ide o subdodávateľov, ktorých poznala, pričom táto obozretnosť podľa rozsudku² Súdneho dvora Európskej únie vo veci Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) nie je neobmedzená, teda príjemca faktúry nie je povinný vykonať daňové overenie a už vôbec nie je povinný prešetriť subjekty, ktoré tvoria každý z článkov reťazca objednávok. Dôkaz o vedomosti zdaniteľnej osoby nemôže byť založený na neuskutočení overení, ktoré zdaniteľná osoba nebola povinná vykonať.

¹ Poznámka prekladateľa: Z kontextu vyplýva, že namiesto „žalovaný vedel“ má byť uvedené „žalobkyňa vedela“.

² Poznámka prekladateľa: Správne má byť uvedené „uznesenia“.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 22 V prejednávanej veci existujú relevantné skutkové okolnosti na uplatnenie práva na odpočítanie dane uvedené v bodoch 43 a 44 rozsudku z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), a preto sú splnené všetky hmotnoprávne a formálne požiadavky na vznik a uplatnenie práva na odpočítanie dane. Okrem toho v rozhodnutí nebolo uvedené, že žalobkyňa predložila nepravdivé daňové priznania alebo vystavovala falošné faktúry.
- 23 Vnútroštátny súd musí rozhodnúť, či len z dôvodu, že daňový orgán rozhodol, že v prípade členov reťazca predchádzajúcich žalobkyni a jej subdodávateľovi existoval veľký počet určitých dôvodov, v súvislosti s ktorými Súdny dvor Európskej únie vo viacerých rozsudkoch už rozhodol, že ich nemožno považovať za objektívne okolnosti, a že preto samy osebe neodôvodňujú nepriznanie práva na odpočítanie DPH, nepriznanie práva žalobkyne na odpočítanie DPH pretože obsah faktúr nie je vierohodný, teda z dôvodu daňového podvodu, je odôvodnené.
- 24 Hoci skutkové okolnosti prejednávanej veci sa zhodujú – pokiaľ ide o relevantné skutkové okolnosti – so skutkovými okolnosťami, ktoré sú opísané a tvoria základ návrhov na začatie prejudiciálneho konania podaných vo veciach Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (C-444/12, neuvyriešené, EU:C:2013:318) a Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), pokiaľ ide o uplatnenie práva na odpočítanie DPH, po vydaní uvedených rozhodnutí naďalej existujú významné rozpory v právnom výklade, ktoré podľa všetkého potvrdzujú, že vnútroštátna prax, ktorou sa daňový orgán a vnútroštátne súdy bez zmien naďalej riadia pri uplatňovaní uvedených článkov smernice, stále nezodpovedá doktríne „*acte clair*“ zakotvenej vo veci CILFIT a i. (283/81, EU:C:1982:335).
- 25 Vzhľadom na to, že prax, ktorou sa riadil žalovaný v prejednávanej veci, viedla k nepriznaniu práva na odpočítanie dane napriek tomu, že sú splnené hmotnoprávne a procesnoprávne požiadavky týkajúce sa práva na odpočítanie DPH a boli prijaté opatrenia, ktoré možno rozumne vyžadovať, vnútroštátny súd sa domnieva, že problém právneho výkladu, ktorý tvorí predmet sporu, sa nepochybné dotýka rozhodnutia vo veci samej, a preto je relevantný a nemožno ho vyriešiť bez podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania.
- 26 Podľa uznesenia vydaného vo veci Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) ustanoveniam smernice 2006/112 odporuje vnútroštátna prax, podľa ktorej daňové orgány zamietnu platiteľovi dane právo na odpočet splatnej alebo odvedenej dane z pridanej hodnoty za služby, ktoré mu boli poskytnuté, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto služieb nemožno považovať za vierohodné, pretože vyhotoviteľ týchto faktúr nemohol byť skutočným poskytovateľom uvedených služieb, iba ak by sa vzhľadom na objektívne dôkazy a bez toho, aby sa od platiteľa dane vyžadovalo overovanie, ktoré mu neprislúcha, preukázalo, že tento platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že poskytnutie uvedených služieb súvisí s podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty.

- 27 Podľa rozhodnutí daňového orgánu možno dospieť k záveru, že tento orgán naďalej nepriznával žalobkyni právo na odpočítanie DPH, pričom tvrdil, že obsah faktúr nie je vierohodný, práve na základe skutočností, ktoré podľa rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie – vzhľadom na to, že ich nemožno považovať za objektívne okolnosti – nemajú vplyv na právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Podľa daňového orgánu však dostatočne významný počet týchto neprimeraných skutočností odôvodňuje nepriznanie práva na odpočítanie DPH. Daňový orgán navyše preukázal existenciu týchto skutočností prostredníctvom overenia, ktoré zdaniteľná osoba nie je povinná vykonať a ktoré vzhľadom na objektívne okolnosti ani nemôže vykonať.
- 28 Vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa právnych predpisov v oblasti DPH má vnútroštátny súd pochybnosti, či sú zmysel, rozsah a miera podrobnosti uvedeného prešetrovania v súlade so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality.
- 29 Vnútroštátny súd sa domnieva, že právo daňového orgánu prekvalifikovať zmluvy nie je neobmedzené, najmä pokiaľ ide o odpočítanie DPH, a nemožno ho uplatniť uložením doplňujúcich požiadaviek popri požiadavkách stanovených v smernici 2006/112 nad rámec cieľa systému odpočítania dane. Preto má pochybnosti, či je skutočnosť, že daňový orgán prekvalifikoval činnosť vykonávanú žalobkyňou na sprostredkovateľskú činnosť, v súlade so základnými zásadami, ktorými sa riadi režim DPH.
- 30 Vnútroštátny súd sa preto pýta, či je v prípade, ak zdaniteľná osoba spĺňa hmotnoprávne a formálne požiadavky na odpočítanie DPH, na odôvodnenie nepriznania uvedeného odpočítania potrebné špecifikovať, v čom spočíva daňový podvod, alebo či stačí uviesť pochybenia, ktorých sa dopustili členovia reťazca, nedostatky alebo neúplnosť spomienok členov reťazca a dostatočný počet okolností, ktoré podľa rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie nemôžu odôvodniť nepriznanie odpočítania DPH.
- 31 So zreteľom na vyššie uvedené nie je jasné, či skutočnosť, že služba sa poskytuje prostredníctvom vytvorenia reťazca, v ktorom existuje alebo existovala osobná alebo organizačná väzba medzi zdaniteľnou osobou a vystaviteľom faktúry alebo medzi niektorými členmi reťazca, za vyššie opísaných okolností môže byť relevantná, a preto sama osebe predstavovať daňový podvod. Okrem toho tiež nie je jasné, či zámer vytvoriť reťazec na účely nesúvisiace so skutočnosťou zakladajúcou vznik daňovej povinnosti predstavuje daňový podvod, pokiaľ vytvorenie tohto reťazca skutočne ovplyvňuje výšku DPH, keďže jej suma bude vyššia z dôvodu vlastností nerozlučne spojených s vytvorením reťazca. Tiež treba objasniť, či daňový orgán postupuje v súlade s právom, ak pri jeho posudzovaní nezohľadní účel systému DPH ani skutočnosť, že súčasne s nárastom súm, ktorých sa týka právo na odpočítanie dane, sa zvyšuje aj suma splatnej DPH.
- 32 Tiež sa kladie otázka, či prax daňového orgánu spĺňa požiadavku dokazovania spôsobom vyžadovaným zákonom, ak vyžaduje od zdaniteľnej osoby overenie

skutočností, ktorého miera podrobnosti nie je zlučiteľná s lehotou na uskutočnenie transakcií uzavretých v ekonomickej oblasti a ktoré je objektívne nemožné z iných dôvodov, zatiaľ čo taký orgán vyčerpávajúcim spôsobom neprešetří okolnosti, ktoré vedú k vytvoreniu reťazca.

- 33 Vo všetkých položených otázkach sa vnútroštátny súd pýta, či sa rozsah, miera podrobnosti a dosah dôkazov predložených na uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ktoré uplatňuje daňový orgán a ktoré Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) považuje za zákonné – aj s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality – vzťahujú aj na relevantné skutkové okolnosti a sú nevyhnutné a primerané, teda nejdú nad rámec vymedzený v rozsudkoch Súdneho dvora Európskej únie, osobitne vzhľadom na to, že daňový orgán vytýka žalobkyni, že v daňovom konaní nepredložila dostatok dôkazov, a že okrem nepriznania práva na odpočítanie DPH jej uložil daňovú pokutu.
- 34 Preto vzhľadom na to, že daňový orgán naďalej odôvodňuje nepriznanie práva na odpočítanie DPH bez toho, aby uviedol objektívne skutočnosti, ktoré dôvodne a priamo súvisia s ekonomickou transakciou, automaticky odopiera uplatnenie tohto práva na základe tvrdenia, že ide o nekalú prax a že existuje organizačné alebo osobné prepojenie, ako aj na základe prekvalifikovania zmluvy. Podľa názoru vnútroštátneho súdu daňový orgán tým nielenže – v rozpore s citovanými ustanoveniami smernice 2006/112 a s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie – prenáša na zdaniteľné osoby svoju overovaciu povinnosť, ale touto praxou porušuje aj zásady daňovej neutrality, proporcionality a efektivity.
- 35 Uplatňovaním právnej praxe založenej na úvahách, ktoré odporujú zneniu uznesenia Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), bez preskúmania subjektívnych okolností, ktoré sú uvedené v zákone o DPH a v rozsudkoch Súdneho dvora Európskej únie (otázka, či zdaniteľná osoba o tom vedela alebo mala vedieť, ak postupovala so starostlivosťou, ktorú od nej možno rozumne vyžadovať), sa právo na odpočítanie DPH zakotvené v článku 168 a v článku 178 písm. a) smernice 2006/112 a v rozsudkoch Súdneho dvora Európskej únie zbavuje obsahu, a to najmä v maďarských veciach.