

Vec C-610/19

**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:

5. júl 2019

Žalobkyňa:

Vikingo Fővállalkozó 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 vyžadoval v súvislosti s faktúrami ďalšie dôkazy okrem tých, ktoré vyžaduje právo Únie, a vzhľadom na to, že také dôkazy neboli predložené, označil predmetné transakcie za fiktívne.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad 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 v spojení s článkom 220 písm. a) a článkom 226 tejto smernice; výklad zásad daňovej neutrality a efektivity a článku 47 Charty základných práv Európskej únie.

Prejudiciálne otázky

1. Sú vnútroštátny právny výklad a vnútroštátna prax, podľa ktorých v prípade, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie dane, nestačí len mať faktúru, ktorej obsah spĺňa požiadavky uvedené v článku 226 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ale zdaniteľná osoba na to, aby bola oprávnená uplatniť právo na odpočítanie dane na základe predmetnej faktúry, musí mať navyše doplňujúce listinné dôkazy, ktoré nielenže musia byť v súlade s ustanoveniami tejto smernice, ale tiež musia zodpovedať zásadám vnútroštátnej právnej úpravy týkajúcej sa účtovníctva a osobitným predpisom týkajúcim sa listinných dôkazov, a podľa ktorých sa od každého z členov reťazca vyžaduje, aby si spomenul a zhodne opísal každý detail ekonomickej transakcie, ktorá je založená na uvedených listinných dôkazoch, v súlade s článkom 168 písm. a) a článkom 178 písm. a) smernice Rady 2006/112 v spojení s článkom 220 písm. a) a článkom 226 tejto smernice a so zásadou efektivity?
2. Sú vnútroštátny právny výklad a vnútroštátna prax, podľa ktorých má v prípade reťazovej transakcie – bez ohľadu na akúkoľvek inú okolnosť – len z dôvodu, že ide o transakciu tohto typu, každý z členov reťazca povinnosť overiť prvky ekonomickej transakcie uskutočnenej týmito členmi a povinnosť vyvodiť z tohto overenia dôsledky vo vzťahu k zdaniteľnej osobe, ktorá sa nachádza na ďalšom článku reťazca, a zdaniteľnej osobe sa neprizná právo na [odpočítanie DPH] s odôvodnením, že vytvorenie reťazca – ktoré síce vnútroštátna právna úprava nezakazuje – nebolo z ekonomického hľadiska [náležite] odôvodnené, v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112 týkajúcimi sa [odpočítania DPH] a so zásadami daňovej

neutrality a efektivity? Možno za týchto okolností v prípade reťazovej transakcie v rámci skúmania objektívnych okolností, ktoré môžu odôvodniť nepriznanie práva [na odpočítanie DPH], pri určovaní a hodnotení relevantnosti a dôkaznej sily dôkazov, na ktorých spočíva nepriznanie práva na odpočítanie DPH, uplatniť jedine ustanovenia smernice 2006/112 a vnútroštátne právne predpisy týkajúce sa odpočítania dane ako hmotnoprávne normy, ktoré spresňujú relevantné skutočnosti týkajúce sa vymedzenia skutkového rámca, alebo sa majú ako osobitné normy uplatniť aj účtovné predpisy dotknutého členského štátu?

3. Sú vnútroštátny právny výklad a vnútroštátna prax, podľa ktorých sa zdaniteľnej osobe, ktorá používa tovar na účely svojich zdaniteľných transakcií v členskom štáte, v ktorom ich uskutočňuje, a ktorá má faktúru zodpovedajúcu smernici 2006/112, neprizná právo [na odpočítanie DPH] s odôvodnením, že nevie o všetkých prvkoch [transakcie] uskutočnenej členmi reťazca, alebo na základe okolností súvisiacich s členmi reťazca, ktorí predchádzajú subjektu, ktorý vystavil faktúru, a na ktoré zdaniteľná osoba z dôvodov, ktoré s ňou nesúvisia, nemohla mať nijaký vplyv, a právo na [odpočítanie DPH] sa podmieni požiadavkou, aby si zdaniteľná osoba v rámci opatrení, ktoré od nej možno rozumne očakávať, splnila všeobecnú overovaciu povinnosť, ktorú treba splniť nielen pred uzatvorením zmluvy, ale aj počas plnenia zmluvy a dokonca aj po jej splnení, v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112 týkajúcimi sa [odpočítania DPH] a so zásadami daňovej neutrality a efektivity? Je zdaniteľná osoba za týchto okolností povinná neuplatniť právo na [odpočítanie DPH], ak v súvislosti s ktorýmkoľvek prvkom ekonomickej transakcie uvedenej vo faktúre po uzatvorení zmluvy alebo počas plnenia zmluvy alebo po jej splnení zistí nejakú nezrovnalosť alebo sa dozvie o okolnosti, ktoré majú podľa praxe daňového orgánu za následok nepriznanie práva na [odpočítanie DPH]?
4. Je daňový orgán vzhľadom na ustanovenia smernice 2006/112 týkajúce sa [odpočítania DPH] a zásadu efektivity povinný špecifikovať, v čom spočíva daňový podvod? Je primeraný postup daňového orgánu, podľa ktorého sa chyby a nezrovnalosti, ktoré nemajú náležitú príčinnú súvislosť s právom na [odpočítanie DPH] a ktorých sa dopustili členovia reťazca, považujú za dôkaz o daňovom podvode, pričom na tento účel daňový orgán uvádza, že vzhľadom na to, že uvedené chyby a nezrovnalosti spôsobili, že obsah faktúry je nepravdepodobný, zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o daňovom podvode? V prípade, ak došlo k daňovému podvodu, odôvodňuje táto okolnosť, aby sa od zdaniteľnej osoby vyžadovalo, aby uskutočnila overenie, ktorého rozsah, miera podrobnosti a dosah boli opísané vyššie, alebo táto povinnosť ide nad rámec toho, čo vyžaduje zásada efektivity?
5. Je primeraná sankcia, ktorá ma za následok nepriznanie práva [na odpočítanie DPH] a ktorá spočíva v povinnosti zaplatiť daňovú pokutu rovnajúcu sa 200 % daňového nedoplatku, ak štátnej pokladnici nevznikla nijaká škoda, ktorá by priamo súvisela s právom zdaniteľnej osoby [na

odpočítanie DPH]? Možno konštatovať existenciu niektorej z okolností, ktoré sú uvedené v § 170 ods. 1 tretej vete az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o všeobecnom daňovom konaní, ďalej len „LPGT“), ak zdaniteľná osoba predložila daňovému orgánu všetky listiny, ktoré mala k dispozícii, a do svojho daňového priznania zahrnula svoje vystavené faktúry?

6. V prípade, ak na základe odpovedí na položené prejudiciálne otázky možno konštatovať, že výklad vnútroštátneho právneho predpisu uplatňovaný od vydania uznesenia z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), a prax zavedená na základe neho nie sú v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112 týkajúcimi sa [odpočítania DPH], a vzhľadom na to, že prvostupňový súd nemôže predložiť Súdnu dvoru Európskej únie vo všetkých veciach návrh na začatie prejudiciálneho konania, možno sa na základe článku 47 Charty základných práv domnievať, že právo zdaniteľných osôb podať žalobu o náhradu škody im zaručuje právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces uznané v tomto článku? Možno za týchto okolností dospieť k záveru, že výber formy rozhodnutia vydaného vo veci Signum Alfa Sped znamená, že táto otázka už bola upravená právom Spoločenstva a objasnená judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie a že v dôsledku toho bola zodpovedaná, alebo znamená, že vzhľadom na to, že sa začalo nové konanie, táto otázka nebola úplne objasnená a v dôsledku toho bolo stále potrebné požiadať Súdny dvor, aby vydal prejudiciálne rozhodnutie?

Uvádzané predpisy práva Únie

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

Článok 47 Charty základných práv Európskej únie.

Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

LPGT, § 2 ods. 1, § 97 ods. 4 a 6, § 170 ods. 1 a § 171 ods. 1 a 2.

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“), § 27 ods. 1, § 26, § 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, ďalej len „zákon o účtovníctve“), § 1, § 15 ods. 3 a § 166 ods. 1 a 2.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Hlavná činnosť spoločnosti, ktorá je žalobkyňou, spočíva vo veľkoobchode s cukríkmi a cukrovinkami. Táto spoločnosť má prevádzkareň v Tiszaföldvári. V tejto prevádzkarni sa nachádza aj prevádzkareň spoločnosti Nikus Kft. Obe spoločnosti majú toho istého konateľa. Nikus Kft. vyrába cukrovinky, ktoré žalobkyňa balí, upravuje, skladuje a uvádza na trh.
- 2 Dňa 20. marca 2012 žalobkyňa uzavrela zmluvu o dodaní tovaru so spoločnosťou Freest Kft., ktorej predmetom bolo dodanie desiatich baliacich strojov a jedného plniaceho stroja. V zmluve bola dohodnutá možnosť splniť zmluvu prostredníctvom subdodávateľa, pokiaľ to bude potrebné.
- 3 Dňa 21. mája 2012 žalobkyňa uzavrela zmluvu o dodaní tovaru so spoločnosťou Freest Kft., ktorej predmetom bola kúpa šiestich baliacich strojov a jedného automatu na balenie výrobkov do vreciek a ich preprava do prevádzkarne žalobkyne. Podľa ustanovení týchto zmlúv žalobkyňa uplatnila právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) v súvislosti s oboma faktúrami, ktoré vystavila Freest Kft. Stroje predané v súlade s ustanoveniami týchto zmlúv kúpila Freest Kft. pre žalobkyňu od spoločnosti SPDC Kft., ktorá ich zasa kúpila od spoločnosti Free-Gold Kft.
- 4 Prvostupňový daňový orgán vykonal kontrolu daňových priznaní žalobkyne k DPH za druhý a štvrtý štvrtrok roka 2012 a prvý štvrtrok roka 2013. Daňový orgán vykonal 11. júla 2013 v rámci tejto kontroly miestne zisťovanie v prevádzkarni žalobkyne. Podľa zápisnice o tomto miestnom zisťovaní sa v týchto priestoroch nachádzali stroje, v súvislosti s ktorými bolo uplatnené právo na odpočítanie dane.
- 5 Na základe kontroly prvostupňový daňový orgán v dvoch rozhodnutiach konštatoval, že žalobkyňa má daňový nedoplatok na DPH za druhý a štvrtý štvrtrok roka 2012 vo výške 8 020 000,00 forintu (HUF) a za prvý štvrtrok roka 2013 vo výške 13 257 000,00 forintu (HUF). Tieto sumy boli rozpísané v dvoch častiach, pričom jedna z nich predstavovala neodôvodnené vrátenie dane zaplatenej na vstupe a druhá daňový dlh, za ktorý daňový orgán uložil daňovú pokutu a vyrubil úroky z omeškania.
- 6 V odôvodnení týchto rozhodnutí bolo uvedené, že v prílohách faktúr použitých na odôvodnenie odpočítania DPH žalobkyňa predložila rozpočet vypracovaný spoločnosťou Freest Kft., zmluvy o preprave a objednávku, ako aj potvrdenia o odoslaní a prijatí a návody k strojom. Podľa týchto potvrdení o odoslaní Freest Kft. odovzdala stroje, ktoré v nich boli uvedené, žalobkyňi. Žalobkyňa poverila kúpou strojov spoločnosťou Freest Kft., pričom vedela, že táto spoločnosť nie je priamym výrobcom takých strojov, a preto bude potrebná účasť rôznych subdodávateľov. Konateľ sa ubezpečil, že išlo o aktívnu spoločnosť.
- 7 Daňový orgán pri uskutočnených kontrolách a zisťovaniach tiež konštatoval, že rozpory medzi subjektmi uvedenými vo faktúrach svedčia o tom, že sa nemohla

uskutočniť ekonomická transakcia, keďže žalobkyňa kúpila stroje, ktoré mohla kúpiť aj sama, ktoré subdodávateľ nemal a ktoré vyrábajúca spoločnosť nemohla kúpiť ani vyrobiť, lebo nemala potrebné hmotné a ľudské zdroje. Podľa daňového orgánu je pôvod strojov uvedených vo faktúrach neznámy a účel transakcie spočíval v zdokladovaní pôvodu strojov neznámeho pôvodu, ktoré boli uvedené vo faktúrach, vyhnúť sa daňovej povinnosti zo strany spoločnosti Free-Gold Kft., ktorá stojí na začiatku predajného reťazca, a vytvorenie práva na odpočítanie dane v prospech žalobkyne. Na tento účel subjekty uvedené vo faktúre minimálne zvýšili ceny, aby si žalobkyňa mohla odpočítať čo najvyššiu sumu DPH na základe nedôveryhodných listinných dôkazov bez toho, aby daňovú povinnosť pripadajúcu na tovar niesla Free-Gold Kft. Keďže stroje sa nachádzajú v prevádzkarni žalobkyne, daňový orgán sa domnieval, že žalobkyňa ich nadobudla nejakým spôsobom od neznámej osoby a že z tohto dôvodu sa transakcia neuskutočnila medzi osobami, ktoré boli uvedené vo faktúre, a spôsobom opísaným vo faktúre a že žalobkyňa o týchto skutočnostiach vedela. Na základe vyššie uvedeného daňový orgán v súlade s § 1 ods. 7 a § 2 ods. 1 LPGT konštatoval, že Freest Kft. neuplatnila svoje práva v súlade s ich účelom, ale konala len s cieľom vyúčtovať daň v rozpore s právnymi predpismi, pričom obišla daňové predpisy, a preto také konanie nemohlo mať právne účinky sledované žalobkyňou (odpočítanie dane). V dôsledku toho nepriznal žalobkyňi právo na odpočítanie DPH.

- 8 Druhostupňový daňový orgán potvrdil jedno z rozhodnutí prvostupňového daňového orgánu a zmenil druhé z týchto rozhodnutí, pričom opravil sumu daňového dlhu vyrubenej zdaniteľnej osobe a daňovej pokuty a úrokov z omeškania vyplývajúcich z tohto dlhu.
- 9 Žalobkyňa podala proti týmto rozhodnutiam žalobu na Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta, Maďarsko).

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 10 Žalobkyňa vo svojich žalobách popiera skutočnosti konštatované žalovaným a dôsledok, ktorý z nich žalovaný vyvodil. Na odôvodnenie svojho stanoviska žalobkyňa tvrdí, že žalovaný vyhodnotil skutkový stav na základe pravdepodobnosti, a nie na základe relevantných skutočností alebo dôkazov. Podľa žalobkyne je relevantnou skutočnosťou okolnosť, že na zvýšenie svojej kapacity si objednala stroje uvedené vo faktúrach a pred uzatvorením zmluvy si vyžiadala výpis z obchodného registra a podpisový vzor spoločnosti s cieľom ubezpečiť sa, že ide o aktívnu spoločnosť, ktorá podlieha dani. Zmluva stanovovala možnosť, aby spoločnosť využila na jej plnenie subdodávateľov. Žalobkyňa až do okamihu splnenia zmluvy nepoznala totožnosť subdodávateľov. Stroje uviedla do prevádzky žalobkyňa, ktorá ich v súčasnosti naďalej používa. V súvislosti s plnením zmluvy spoločnosť vystavila faktúry v súlade s právnymi predpismi – pričom tento súlad uznáva samotný žalovaný –, v ktorých bola uplatnená daň z pridanej hodnoty a ktoré žalobkyňa uviedla v štvrt'ročnom

daňovom priznaní k DPH, takže žalobkyňa oprávnene získala späť sumu dane zaplatenej na vstupe, keďže boli splnené príslušné zákonné a hmotnoprávne podmienky. Daňový orgán nepredložil relevantné dôkazy na vyvrátenie týchto skutočností, vyvodil nesprávne závery v súvislosti s dostupnosťou, prepravou a financovaním strojov a založil hodnotenie skutkového stavu na údajných rozporoch. V rozpore s tým, čo tvrdí žalovaný, spoločnosť nemala podľa zmluvy vyrobiť stroje, ale dodať ich. Preto bolo nepodstatné, či ich táto spoločnosť vyrobí, alebo či ich výrobou poverí tretiu osobu. Tvrdenie, že spoločnosť nemala ľudské a hmotné zdroje, a záver, že účelom transakcie bolo vytvoriť právo na odpočítanie dane v prospech žalobkyne, umožniť, aby sa spoločnosť, ktorá bola subdodávateľom, vyhla svojim daňovým povinnostiam, a zdokladovať pôvod strojov neznámeho pôvodu, teda nemali nijaký základ. Žalobkyňa postupovala počas transakcie starostlivo a v dobrej viere, čo spolu s predloženými listinami a samotnými strojmi preukazuje skutočnú existenciu uskutočnenej transakcie. Faktúry sú podľa názoru žalobkyne v súlade s vyššie uvedenými požiadavkami stanovenými v právnych predpisoch a žalobkyňa používa kúpené výrobky na účely svojich zdaniteľných transakcií, a preto sú splnené všetky podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane. Žalobkyňa sa odvoláva na ustanovenia smernice 2006/112 a na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a zdôrazňuje, že žalovaný neoprávnene vyvodzuje zodpovednosť žalobkyne na základe ekonomických transakcií, ktoré sa uskutočnili medzi inými osobami, než je žalobkyňa, hoci je preukázané, že žalobkyňa postupovala starostlivo a v dobrej viere. Žalobkyňa sa domnieva, že prax daňového orgánu, ktorá sankcionuje všetkých daňovníkov v reťazci za nezrovnalosť, ktorého sa dopustil ktorýkoľvek z účastníkov reťazca dodaním tovaru alebo poskytovaním služieb, ktorá jej nepriznáva právo na odpočítanie dane a ktorá v konečnom dôsledku spočíva na zásade objektívnej zodpovednosti, je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie.

- 11 Žalobkyňa vytyka žalovanému, že okrem toho, že jej neoprávnene nepriznal právo na odpočítanie dane, jej bezdôvodne a spôsobom, ktorý je v rozpore s právom, uložil daňovú pokutu sankčnej povahy vo výške 200 %, keďže nepreukázal, že daňový dlh vyplynul zo zatajovania príjmov alebo z falšovania alebo ničenia listinných dôkazov, účtovných kníh alebo záznamov.
- 12 Žalovaný navrhuje zamietnuť žalobu a trvá na záveroch, ku ktorým dospel vo svojom rozhodnutí. Žalovaný nepopiera, že žalobkyňa mala faktúru, ktorá spĺňa formálne požiadavky, ale tvrdí, že ekonomická transakcia uvedená v tejto faktúre sa neuskutočnila, keďže daňové priznania spoločnosti, ktorá bezprostredne predchádzala spoločnosti, ktorá vystavila faktúru, a daňové priznania spoločnosti, ktorá nasledovala po uvedenej spoločnosti, si navzájom odporovali. Žalovaný tvrdí, že daňový orgán vždy očakáva od zdaniteľných osôb, že budú postupovať s náležitou starostlivosťou a že v prípade, ak zdaniteľná osoba v okamihu plnenia nevie, kto bol dodávateľom, táto zdaniteľná osoba musí urobiť všetko potrebné na to, aby ten, kto vystavil faktúru, uskutočnil plnenie a neprijala plnenie od inej osoby, keďže právo na odpočítanie DPH si môže oprávnene uplatniť len vtedy, ak sa dodací list a daňové priznania účastníkov zhodujú.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 13 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta) v rozsudkoch vydaných v dvoch predchádzajúcich veciach zmenil rozhodnutia žalovaného v časti, ktorá bola napadnutá žalobou, pričom zrušil daňový nedoplatok, ako aj daňovú pokutu a úroky z omeškania spojené s týmto nedoplatkom.
- 14 Tento súd, ktorý vychádzal z ustanovení smernice 2006/112 týkajúcich sa odpočítania DPH, konštatoval, že v rámci sporu bola na účely práva na odpočítanie tejto dane relevantná okolnosť, že žalobkyňa pripojila faktúry, ktoré sú predmetom kontroly, ako aj listiny preukazujúce ich vystavenie a ich splnenie. Uvedený súd sa rovnako domnieval, že je nesporné, že stroje boli dodané.
- 15 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta) na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie konštatoval, že žalovaný rozšíril kontrolu na irelevantné skutočnosti a dospel k nesprávnemu záveru, že ekonomická transakcia uskutočnená medzi žalobkyňou a spoločnosťou Freest Kft. bola fiktívna. Vzhľadom na to, že žalobkyňa nebola účastníkom zmlúv, na základe ktorých došlo k nadobudnutiu strojov, ktoré sú uvedené vo faktúrach, nebolo možné vyvodit' jej zodpovednosť v súvislosti s nadobudnutím a dodaním týchto strojov. Uvedený súd poukázal na to, že dokazovanie musí spočívať na objektívnom základe a že v tomto zmysle okolnosť, že konatelia týchto spoločností si po niekoľkých rokoch spomenuli na [skutočnosti] formálne podložené zodpovedajúcimi listinami, nemožno považovať za objektívnu okolnosť, ktorá spĺňa požiadavky stanovené Súdny dvorom Európskej únie v súvislosti s takými dôkazmi. Daňový orgán postupoval v rozpore s právom, keďže nevzal do úvahy listiny a ďalšie skutočnosti, ktoré preukazujú, že ekonomická transakcia sa uskutočnila, pričom mimoriadne závažná je okolnosť, že nezohľadnil význam skutočnosti, že stroje sa nachádzajú v prevádzkarni žalobkyne. Z tohto dôvodu daňový orgán dospel k nesprávnemu záveru, že sa neuskutočnila ekonomická transakcia súvisiaca so strojmi, ktoré sú uvedené vo faktúre, a že obsah faktúr nebol dôveryhodný, a tiež pochybil tým, že v dôsledku vyššie uvedeného žalobkyňa neoprávnene nepriznal právo na odpočítanie DPH. Uvedený súd tiež poukázal na to, že žalovaný takisto neuviedol transakciu, ktorej cieľom bolo vyhnúť sa daňovej povinnosti a na ktorej sa podieľala žalobkyňa, čím porušil ustanovenia zákona o DPH a smernice 2006/112 týkajúce sa požiadaviek súvisiacich s právom na odpočítanie dane.
- 16 V súvislosti s možnosťou uplatniť v prejednávanej veci ustanovenia zákona o účtovníctve vnútroštátny súd – na základe uznesenia Súdneho dvora Európskej únie z 10. novembra 2016 vo veci Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) – konštatoval, že na účely práva na odpočítanie DPH je irelevantná nepravdepodobnosť obsahu faktúr konštatovaná na základe uvádzaných ustanovení zákona o účtovníctve.

- 17 Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) v dvoch rozhodnutiach zrušil rozsudky prvostupňového súdu a vrátil predmetné veci uvedenému súdu, aby ich opätovne prejednal a vydal nové rozhodnutia.
- 18 Kúria (Najvyšší súd), ktorý sa opieral o predchádzajúce rozsudky týkajúce sa reťazových transakcií, rozhodol, že žalovaný musí vykonať preskúmanie, ktoré zahŕňa celý reťazec, s cieľom zistiť skutočný obsah každej zo zmlúv a prípadný zámer vyhnúť sa daňovej povinnosti. V prípade reťazovej transakcie je daňový orgán nielen oprávnený, ale tiež povinný vykonať preskúmanie týkajúce sa zdaniteľnej osoby, voči ktorej sa vedie kontrola, a navyše aj ostatných subjektov, ktoré sú súčasťou reťazca. Preto v rámci preskúmania zákonnosti, ktoré vykonáva súd, nemožno predmetnú transakciu vyňať z reťazca ekonomických vzťahov, pričom Súdny dvor Európskej únie v citovaných rozsudkoch tiež posudzoval postavenie subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane, v kontexte reťazca ako celku.
- 19 Kúria (Najvyšší súd) sa domnieva, že na uplatnenie práva na odpočítanie DPH nestačí, ak existuje faktúra, ktorá spĺňa formálne požiadavky, keďže je navyše potrebné, aby existovala skutočná ekonomická transakcia. Vodidlom pri posudzovaní skutočnej existencie ekonomickej transakcie na účely uplatnenia práva na odpočítanie DPH je zásada prednosti skutočného stavu pred zdanlivým stavom zakotvená v § 15 ods. 3 zákona o účtovníctve. Medzi objektívnymi okolnosťami, ktoré treba podľa rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie preskúmať, sa môžu nachádzať len tie faktory, ktoré možno považovať za skutočne jestvujúce a preukázateľné a ktoré môžu tretie osoby zistiť. V opačnom prípade by samotné vystavenie každej faktúry samo osebe zakladalo možnosť odpočítať DPH. Kúria (Najvyšší súd) zdôraznil – pričom vychádzal z bodov 43 a 44 uznesenia z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) –, že v tomto uznesení neboli zavedené zmeny, pokiaľ ide o postup, ktorý treba dodržať v súvislosti s uplatnením práva na odpočítanie dane založeného na ekonomických transakciách, ktoré sa uskutočnili.
- 20 Z rozhodnutí, ktoré sú predmetom súdneho preskúmania, možno vyvodit', že v správnom konaní v daňových veciach pri miestnom zisťovaní, ktoré vykonal daňový orgán, tento orgán konštatoval – napriek skutočnosti, ktorá nebola sporná a bola preukázaná úradnou listinou, že žalobkyňa vo svojej prevádzkarni uviedla do prevádzky stroje, ktoré sú uvedené vo faktúre, a že tieto stroje sa v súčasnosti naďalej používajú na tom istom mieste –, že faktúra, ktorá nemá formálne nedostatky, predložená žalobkyňou a ostatné listiny nepreukazujú, že sa uskutočnila ekonomická transakcia uvedená v jej faktúrach. Pokiaľ ide o opatrenia, ktoré bolo možné rozumne očakávať od žalobkyne, žalovaný tiež nepovažoval za dostatočné úkony, ktoré urobila žalobkyňa s cieľom presvedčiť sa, že išlo o aktívnu spoločnosť, a ktoré spočívali v preskúmaní výpisu z obchodného registra týkajúceho sa ďalšieho účastníka transakcie a vyžiadaní podpisového vzoru spoločnosti pred uzatvorením zmluvy, ale domnieval sa, že žalobkyňa mala vykonať všetky potrebné úkony, aby sa ubezpečila, že druhá zmluvná strana

uskutoční dodanie v súlade s požiadavkami žalovaného, keďže v opačnom prípade uplatnenie práva na odpočítanie DPH nebude v súlade s právom.

- 21 Vzhľadom na vyššie uvedené predmet prejednávanej veci spočíva vo výklade ustanovení smernice 2006/112 týkajúcich sa odpočítania DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality a efektivity. V tejto súvislosti Súdny dvor Európskej únie v mnohých rozhodnutiach z rôznych hľadísk vyložil tak uvedené články smernice 2006/112, ako aj hlavné zásady systému DPH; napriek tomu, pokiaľ ide o uplatnenie práva na odpočítanie DPH, po vydaní uvedených rozhodnutí naďalej existujú významné rozpory v právnom výklade, ktoré podľa všetkého potvrdzujú, že prax členského štátu, ktorou sa daňový orgán a vnútroštátne súdy bez zmien naďalej riadia pri uplatňovaní uvedených článkov smernice, stále nezodpovedá doktríne „*acte clair*“ zakotvenej vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Súdneho dvora zo 6. októbra 1982, CILFIT a i. (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Hoci skutkové okolnosti sa zhodujú – pokiaľ ide o relevantné skutkové okolnosti – so skutkovými okolnosťami, ktoré tvoria základ návrhov na začatie prejudiciálneho konania podaných vo veciach, v ktorých bol vydaný rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), a uznesenia zo 16. mája 2013, Hardimpex (C-444/12, neuvyverejnené, EU:C:2013:318), a z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), daňový orgán – v rozpore s rozhodnutiami, ktoré vydal Súdny dvor Európskej únie v uvedených veciach – naďalej nepriznáva zdaniteľným osobám právo na odpočítanie DPH, pričom sa opiera o nepravdepodobnosť obsahu faktúr a z tejto okolnosti automaticky vyvodzuje existenciu daňového podvodu, čo je skutočnosť, o ktorej musela nevyhnutne vedieť zdaniteľná osoba, ktorá si chce uplatniť svoje právo na odpočítanie dane, a o ktorej skutočne vedela, keďže prijala nepravdepodobnú faktúru.
- 23 Problém týkajúci sa právneho výkladu, ktorý vyvstáva v prejednávanej veci, má bezpochyby vplyv na rozhodnutie vo veci samej, keďže rozhodnutia, ktoré si z vecného hľadiska odporujú a ktoré vydali tak súdy, ktoré túto vec prejednávali, ako aj daňový orgán, boli založené na ustanoveniach smernice 2006/112 a na úvahách uvedených v rozhodnutiach Únie vydaných v súvislosti s maďarskými vecami na základe výkladu takých ustanovení. Položené otázky sú preto relevantné pre rozhodnutie veci a podľa názoru vnútroštátneho súdu je na tento účel nevyhnutné podať návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 24 Vzhľadom na to, že Kúria (Najvyšší súd) napriek protichodným stanoviskám nepovažoval za potrebné podať návrh na začatie prejudiciálneho konania, musí to urobiť prvostupňový súd. V prípade pochybnosti prvostupňový súd môže byť oslobodený od povinnosti začať nové konanie jedine vtedy, ak Súdny dvor Európskej únie výslovne rozhodne v súvislosti s prejednávanou vecou. Z tohto dôvodu prvostupňový súd v súčasnom rozhodovacom zložení napriek tomu, že podal v inej veci návrh na začatie prejudiciálneho konania, v ktorom položil podobné prejudiciálne otázky založené na podobných skutkových okolnostiach a v tejto súvislosti rozhodol o prerušení viacerých prebiehajúcich konaní, nemôže

rozhodnúť o prerušení tohto konania na základe § 275 ods. 5 Občianskeho súdneho poriadku, ale je povinný samostatne požiadať Súdny dvor Európskej únie, aby vydal prejudiciálne rozhodnutie.

- 25 Napriek tomu, čo je uvedené v už citovaných rozsudkoch a uzneseniach Súdneho dvora Európskej únie, opäť vzniká otázka, či výkladová prax, ktorú daňový orgán a Kúria (Najvyšší súd) vyjadrili vo vydanom stanovisku a v rozhodnutiach, ktoré vydali, neodporuje účelu práva na odpočítanie dane uznaného v článku 168 písm. a) smernice 2006/112, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a ktoré vo všeobecnosti nemožno obmedziť, a či je uvedený výklad v súlade s požiadavkami stanovenými v článku 178 ods. a) tejto smernice v súvislosti s odpočítaním dane a zodpovedá zásadám daňovej neutrality a efektivity.
- 26 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.
- 27 Podľa bodu 45 rozsudku z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), možno právo na odpočítanie dane za vyššie opísaných okolností nepriznať len vtedy, ak daňový orgán prostredníctvom objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu.
- 28 Napriek vyššie uvedenému z týchto rozhodnutí možno vyvodiť, že daňový orgán, ktorý sa opiera tak o zásadu prednosti skutočného stavu pred zdanlivým stavom zakotvenú v zákone o DPH a v zákone o účtovníctve, ako aj o konkrétne požiadavky stanovené v súvislosti s listinnými dôkazmi, nepriznal žalobkyni právo na odpočítanie DPH práve na základe skutočností, ktoré podľa rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie nemajú vplyv na právo na odpočítanie DPH, ktorú zaplatila zdaniteľná osoba, keďže ide o skutočnosti, ktoré nemožno považovať za objektívne okolnosti, a náležite nešpecifikoval, v čom spočíval daňový podvod v súvislosti s opatreniami, ktoré bolo možné rozumne očakávať od zdaniteľnej osoby.
- 29 Vnútroštátny súd žiada o objasnenie otázky, či vnútroštátnu prax spočívajúcu v stanovení doplňujúcich požiadaviek na uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ktoré sa vyžadujú popri náležitostiach, ktoré faktúra musí nevyhnutne mať, prostredníctvom slovného spojenia „preukáže, že transakcia sa uskutočnila“ uvedeného v § 127 ods. 1 zákona o DPH spolu so začlenením ustanovení zákona o účtovníctve do skutočností zakladajúcej vznik daňovej povinnosti a spolu s názorom, že formálne správna faktúra sama osebe nepostačuje na uplatnenie práva na odpočítanie DPH, pričom je potrebné, aby zdaniteľná osoba mala okrem faktúry aj iné listiny, možno považovať za rozšírenie obsahových podmienok

vymenovaných v článku 226 smernice 2006/112, ktoré musia spĺňať faktúry uvedené v článku 220 ods. 1 tejto smernice a od ktorých závisí odpočítanie DPH, v rozpore so smernicou 2006/112.

- 30 Vnútroštátny súd uvádza, že v prejednávanej veci dôvod existencie rozdielnych rozhodnutí vyplýva okrem odlišného výkladu práva Únie aj z odlišného hodnotenia relevantnosti listinných dôkazov a objektívnych skutočností, ktoré sa majú týmito listinnými dôkazmi preukázať, pričom vnútroštátne orgány a súdy musia vykonať toto hodnotenie v súlade s vnútroštátnymi procesnými predpismi.
- 31 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie v prípade neexistencie predpisov Únie týkajúcich sa procesných aspektov uplatnenia práva na odpočítanie DPH prináleží vnútroštátnemu právnomu poriadku každého členského štátu, aby ich na základe zásady procesnej autonómie zaviedol, avšak pod podmienkou, že nesmú byť menej priaznivé než predpisy, ktoré upravujú obdobné situácie podliehajúce vnútroštátnemu právu (zásada ekvivalencie), a že nesmú prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon práv, ktoré priznáva právo Únie (zásada efektivity) (rozsudok Súdneho dvora zo 7. júna 2007, van der Weerd a i., C-222/05 až C-225/05, EU:C:2007:318, bod 28).
- 32 Podľa vnútroštátneho súdu hodnotenie dôkazov súvisí s právom Únie z viacerých hľadísk. Po prvé pri hodnotení relevantných skutočností a dôkazov nemožno opomenúť právne predpisy Únie, keďže tieto predpisy vymedzujú okolnosti, ktoré sú relevantné na účely preskúmania práva na odpočítanie DPH. Po druhé vnútroštátna judikatúra sformulovaná na základe vnútroštátnych procesných predpisov musí byť v súlade so zásadami stanovenými právom Únie a judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie založenej na tomto práve, ako sú zásady daňovej neutrality, proporcionality a efektivity, podľa ktorých hodnotenie dôkazov, ktoré vykonávajú vnútroštátne orgány a súdy, a zohľadňovanie okolností, ktoré nie sú relevantné na účely tohto hodnotenia, nemôžu viesť k praktickému znemožneniu alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právom Únie. V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd domnieva, že na vykonanie hodnotenia dôkazov v súlade s právom Únie je potrebné spresniť usmernenia, ktoré vymedzujú okruh skutočností, ktoré možno vziať do úvahy a ktoré sú smerodajné pri rozhodovaní o tom, ktoré okolnosti sú a ktoré nie sú relevantné.
- 33 Vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa predpisov v oblasti DPH vnútroštátny súd vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o to, či rozsah a miera podrobnosti, ktoré Kúria (Najvyšší súd) a daňový orgán vyžadujú v súvislosti s dôkazmi, sú zlučiteľné so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality.
- 34 Vnútroštátny súd vyjadruje obavy v súvislosti so skutočnosťou, že v prípade reťazovej transakcie musí hlavný cieľ kontroly daňového orgánu a predmet opatrení, ktoré možno rozumne očakávať, spočívať v rekonštrukcii každého z prvkov ekonomických činností vykonávaných členmi reťazca. Tiež vyjadruje obavy v súvislosti s tým, že po vydaní uznesenia Súdneho dvora Európskej únie

z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), sa táto kontrola nemenne a v rozhodujúcej miere vzťahuje na skúmanie prvkov ekonomickej transakcie, pričom z akéhokolvek pochybenia týkajúceho sa týchto prvkov sa automaticky vyvodzuje záver, že zdaniteľná osoba vedela, že sa podieľa na daňovom podvode. Súvislosť medzi ekonomicou transakciou a vedomosťou o daňovom podvode sa preukazuje tými istými objektívnymi okolnosťami, ktoré už spomenul daňový orgán v súvislosti s posúdením ekonomickej transakcie a v prípade ktorých Súdny dvor rozhodol, že nemôžu slúžiť ako základ na [nepriзнание] práva na odpočítanie DPH.

- 35 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) považuje za zákonné – aj s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality – zahŕňajú 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.
- 36 Vnútroštátny súd sa domnieva, že napriek tomu, že preverovacie úkony spomenuté v bode 61 rozsudku z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), nemajú všeobecný charakter, ale od zdaniteľnej osoby ich možno vyžadovať len vtedy, ak to odôvodňujú okolnosti, v prejednávanej veci daňový orgán neuviedol, ktorá okolnosť odôvodňuje uloženie povinnosti žalobkyni, aby vykonala podrobnejšie preverovanie, keďže tento orgán vo vzťahu k žalobkyni uviedol len okolnosť – ktorá je základnou vlastnosťou obchodného styku –, že transakcia bola reťazovou transakciou, a vyžadoval od žalobkyne – pod hrozbou, že jej neprizná právo na odpočítanie DPH –, aby na preukázanie svojej dobrej viery preverila viaceré okolnosti, ktoré zo všetkých hľadísk išli nad rámec okolností uvedených v bode 61 rozsudku z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373).
- 37 Preto vzhľadom na to, že daňový orgán chce naďalej odôvodňovať nepriзнание práva na odpočítanie DPH bez toho, aby uviedol objektívne skutočnosti, ktoré dôvodne a priamo súvisia s ekonomicou transakciou, tento orgán podľa názoru vnútroštátneho súdu 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.
- 38 Uplatňovaním právnej praxe založenej na úvahách, ktoré odporujú zneniu uznesenia Súdneho dvora Európskej únie z 10. novembra 2016, 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 článku 178 písm. a) smernice 2006/112 a v rozsudkoch Súdneho dvora Európskej únie zbavuje obsahu, a to najmä v maďarských veciach.

- 39 Piatou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak sa neprizná právo na odpočítanie DPH, je primerané uložiť daňovú pokutu vo výške 200 % daňového nedoplatku, ktorý sa zhoduje so sumou odpočítanej DPH, ak je preukázané, že žalobkyňa predložila daňovému orgánu všetky listiny, ktoré mala k dispozícii, a vzhľadom na to, že podľa Súdneho dvora Európskej únie je na účely nepriznania práva na odpočítanie DPH irelevantná skutočnosť, že osoby, ktoré predchádzajú zdaniteľnej osobe v reťazci, nezaplatili DPH, takže daňovému orgánu nevznikla v súvislosti s nepriznaním práva na odpočítanie DPH škoda, keďže DPH, ktorá sa mala zaplatiť za transakciu uskutočnenú v rámci reťazca, naopak zaplatili a priznali žalobkyňa a subjekty, ktoré boli súčasťou reťazca, a daňový orgán sa domnieval, že v prípade žalobkyne bolo zaplatenie alebo priznanie DPH oprávnené, lebo bola vystavená faktúra.
- 40 Poslednou prejudiciálnou otázkou – položenou pre prípad, že vzhľadom na rozdiely, ktoré existujú vo výklade a v praxi súdov výklad a prax, ktoré sa uplatňujú v danom členskom štáte prípadne nemusia byť v súlade s ustanoveniami týkajúcimi sa DPH – vnútroštátny súd žiada o usmernenie, pokiaľ ide o otázku, či majú zdaniteľné osoby zaručenú účinnú súdnu ochranu a či je táto ochrana primeraná, s prihliadnutím na článok 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora Európskej únie a tiež s ohľadom na skutočnosť, že napriek povinnosti predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania nie je možné vo všetkých veciach ho požiadať, aby vydal prejudiciálne rozhodnutie.