

**Vec C-108/20**

**Návrh na začatie prejudiciálneho konania**

**Dátum podania:**

27. február 2020

**Vnútroštátny súd:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

5. február 2020

**Žalobkyňa:**

HR

**Žalovaný:**

Finanzamt Wilmersdorf

---

PRACOVNÝ DOKUMENT

**FINANZGERICHT**  
**BERLIN – BRANDENBURG**  
(FINANČNÝ SÚD BERLÍN-BRANDENBURSKO, Nemecko)

**UZNESENIE**

[omissis]

Vo veci

HR

žalobkyne,

splnomocnený zástupca: ...,

proti

Finanzamt Wilmersdorf (Finančný úrad Wilmersdorf, Nemecko)

žalovanému,

ktorej predmetom je daň z obratu za roky 2009 a 2010

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Finančný súd Berlín-Brandenburgsko) – 5. senát – 5. februára 2020 [omissis]

rozhodol:

**I. Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) sa predkladá táto prejudiciálna otázka:**

**Majú sa článok 167 a článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o systéme DPH“) vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnemu uplatňovaniu práva, podľa ktorého sa odpočítanie dane má zamietnuť aj vtedy, keď bol pri transakcii na vstupe spáchaný podvod týkajúci sa dane z obratu a zdaniteľná osoba o ňom vedela alebo mala vedieť, ale prostredníctvom transakcie, ktorá bola uskutočnená v jej prospech, sa nezúčastnila na tomto daňovom podvode ani nebola do neho zapojená a spáchaný daňový podvod tiež nepodporila ani neuláhčila?**

**II. Konanie o žalobe sa prerušuje až do vydania rozhodnutia o prejudiciálnej otázke uvedenej v bode I.**

**O d ô v o d n e n i e:****I.**

1. Žalobkyňa prevádzkovala – v spolupráci so svojím manželom – v sporných rokoch 2009 a 2010 veľkoobchod s nápojmi v... . Vo svojich daňových priznaniach k dani z obratu za sporné roky uplatnila okrem iného daň na vstupe na základe faktúr, ktoré vystavila P GmbH, vo výške 993 164 eur (rok 2009) a 108 417,87 eura (rok 2010). P GmbH skutočne dodala žalobkyňi nápoje uvedené vo faktúrach (najmä liehoviny a nápoj Red Bull). Žalobkyňa vyplatila spoločnosti P GmbH fakturované sumy a P GmbH tak ako žalobkyňa zaznamenala tieto transakcie vo svojom účtovníctve. Žalobkyňa ani P GmbH sa v rámci svojho transakčného vzťahu nedopustili daňového podvodu. Faktúry spoločnosti P GmbH spĺňali zákonné požiadavky vyplývajúce z § 14 a § 14a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“). Žalobkyňa predala nápoje, ktoré jej dodala P GmbH, ďalej, pričom pri týchto ďalších predajoch nedošlo k podvodu týkajúcemu sa dane z obratu.
2. P GmbH sa podľa dvoch rozsudkov vydaných v trestnom konaní, ktoré medzičasom nadobudli právoplatnosť, pri nadobudnutí nápojov dodaných žalobkyňi dopustila viacerých podvodov týkajúcich sa dane z obratu. Trestný súd zistil nasledujúce skutkové okolnosti týchto podvodov: manžel žalobkyne ako zodpovedný účastník dodával spoločnosti P GmbH vo veľkom rozsahu (celkový obrat do septembra 2010 bol približne 80 miliónov eur) liehoviny, kávu a Red Bull. Na tieto dodania neboli vystavené faktúry. Namiesto toho zamestnanec spoločnosti P GmbH vystavil fiktívne faktúry o nákupe tovaru. Na základe nich si P GmbH potom neoprávnene uplatnila právo na odpočítanie dane. Manžel žalobkyne zároveň poskytol spoločnosti P GmbH cenníky a potenciálnych odberateľov tovaru. Tovar bol ďalej predaný rôznym odberateľom vrátane žalobkyne. Príslušný finančný úrad po zistení týchto skutkových okolností zamietol priznanie práva na odpočítanie dane, ktoré si P GmbH uplatnila na základe fiktívnych faktúr.
3. Žalovaný navyše zamietol odpočítanie dane aj v prípade žalobkyne v rozsahu, v akom sumy dane na vstupe pripadali na plnenia na vstupe, ktoré uskutočnila P GmbH. Odôvodnil to v podstate tým, že žalobkyňa bola so svojím podnikom súčasťou reťazca dodaní, v ktorom došlo k spáchaniu podvodov týkajúcich sa dane z obratu. P GmbH za účasti manžela žalobkyne podvodne neodviedla daň na vstupe z nákupu rôznych nápojov, ktoré boli následne ďalej predané okrem iného žalobkyňi.
4. Žalobkyňa zastáva právny názor, že odpočítanie dane z plnení na vstupe, ktoré uskutočnila P GmbH, bolo v prejednávacom prípade zamietnuté neprávom. Tvrdí, že v jej prípade sú splnené zákonné podmienky odpočítania dane.
5. Žalovaný naopak zastáva názor, že žalobkyňa v dôsledku účasti svojho manžela, ako aj neobvyklého obchodovania musela zistiť, že jej podnik bol súčasťou

režazca dodaní, v ktorom boli spáchané podvody týkajúce sa dane z obratu. Žalovaný sa domnieva, že táto skutočnosť podľa judikatúry Súdneho dvora odôvodňuje zamietnutie odpočítania dane.

## II.

6. Senát kladie Súdnemu dvoru otázku uvedenú vo výroku podľa článku 267 druhého odseku v spojení s prvým odsekom písm. a) Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“).

### 1. Právny rámec

#### a. Právo Únie

7. Článok 167 smernice o systéme DPH stanovuje:

*„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“*

8. Článok 168 písm. a) smernice o systéme DPH znie:

*„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, odpočítať 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.“*

9. Podľa článku 178 písm. a) smernice o systéme DPH musí zdaniteľná osoba na to, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, spĺňať okrem iného nasledujúcu podmienku:

*„... mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6“.*

#### b. Vnútroštátne právo

10. § 15 ods. 1 prvá veta bod 1 prvá a druhá veta UStG v znení platnom v sporných rokoch znie:

*„Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy dane na vstupe:*

1. *zo zákona splatnú daň za dodania a iné plnenia, ktoré na jeho podnikateľské účely uskutočnil iný podnikateľ. Podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie dane je, že podnikateľ disponuje faktúrou vyhotovenou podľa § 14 a § 14a.“*

## 2. Posúdenie podľa vnútroštátneho práva a relevantnosť prejudiciálnej otázky pre rozhodnutie vo veci samej

11. V prejednáwanej veci vzniká otázka, ktorá je relevantná pre rozhodnutie vo veci samej, či treba v prípade žalobkyne zamietnuť odpočítanie dane za plnenia na vstupe, ktoré uskutočnila P GmbH, keďže žalobkyňa mala vedieť o podvodoch týkajúcich sa dane z obratu pri transakcii na vstupe.
12. Faktické podmienky odpočítania dane podľa § 15 ods. 1 prvej vety bodu 1 UStG sú v prípade dane z obratu uvedenej vo faktúrach spoločnosti P GmbH splnené.
13. Sporné je len to, či je zamietnutie odpočítania dane na základe skutočnosti, že žalobkyňa mala vedieť o podvodoch týkajúcich sa dane z obratu, ktorých sa dopustila P GmbH, teda pri transakcii na vstupe, opodstatnené.
14. Zamietnutie odpočítania dane vo vyššie uvedenom zmysle nebolo v sporných rokoch stanovené v zákone. Podľa judikatúry vnútroštátneho najvyššieho súdu sa však – na základe judikatúry Súdneho dvora – také zamietnutie považuje za potrebné v prípade, „*ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou daňového podvodu, ktorý spáchal dodávateľ, alebo že v reťazci dodaní pri inej transakcii, ktorá predchádza transakcii uskutočnenej zdaniteľnou osobou alebo po nej nasleduje, došlo k podvodu týkajúcemu sa DPH*“ [omissis].
15. Podľa vnútroštátneho práva je teda pre rozhodnutie vo veci samej relevantné, či skutočnosť, že žalobkyňa mala vedieť o tom, že P GmbH si podvodne uplatnila právo na odpočítanie dane, má za následok nielen zamietnutie odpočítania dane v prípade spoločnosti P GmbH, ale aj zamietnutie odpočítania dane v nasledujúcom transakčnom vzťahu medzi spoločnosťou P GmbH a žalobkyňou. Na tento účel je rozhodujúci výklad pojmu „reťazec dodaní“. Ak by sa transakcie medzi spoločnosťou P GmbH a žalobkyňou spolu s podvodným nákupom nápojov, ktorý uskutočnila P GmbH pri predchádzajúcej transakcii, mali považovať za súčasť spoločného reťazca dodaní, v prejednáwanej veci by bolo odpočítanie dane správne zamietnuté. Ak by sa konštatovalo, že nejde o taký reťazec dodaní, odpočítanie dane by sa muselo priznať.

## 3. Posúdenie podľa práva Únie

16. Vnútroštátny súd má pochybnosti, ako sa má vykladať pojem „reťazec dodaní“ s prihliadnutím na požiadavky vyplývajúce z práva Únie a či pod tento pojem možno zahrnúť transakčné vzťahy, o ktoré ide v konaní vo veci samej. Keďže Súdny dvor sformuloval pojem „reťazec dodaní“ v súvislosti so zamietnutím odpočítania dane, ide tu o výkladový problém týkajúci sa práva Únie.
17. Súdny dvor vo svojej judikatúre, ktorá je už ustálená, rozhodol, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou o systéme DPH. Prináleží teda vnútroštátnym

orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Je to tak nielen v prípade, že daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojim nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, alebo že iná transakcia tvoriaca súčasť reťazca dodaní, ktorá predchádza transakcii uskutočnenej zdaniteľnou osobou alebo nasleduje po nej, bola poznačená podvodom vo vzťahu k DPH (pozri rozsudok Súdneho dvora z 18. mája 2017 – C-624/15, Litdana, [omissis] bod 35; rozsudok Súdneho dvora z 22. októbra 2015 – C-277/14, PPUH Stehcemp, [omissis] body 47 až 49; rozsudok Súdneho dvora z 13. marca 2014 – C-107/13, FIRIN, [omissis] bod 42; rozsudok Súdneho dvora z 18. júla 2013 – C-78/12, Evita-K, [omissis] bod 41; rozsudok Súdneho dvora z 31. januára 2013 – C-642/11, Stroy trans, [omissis] bod 48; rozsudok Súdneho dvora z 31. januára 2013 – C-643/11, LVK-56, [omissis] bod 60; rozsudok Súdneho dvora zo 6. decembra 2012 – C-285/11, Bonik, [omissis] bod 41, a rozsudok Súdneho dvora z 21. júna 2012 – C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, [omissis] bod 47).

18. Podľa týchto zásad vyplývajúcich z práva Únie by mohlo zamietnutie odpočítania dane v konaní vo veci samej prichádzať do úvahy v nasledujúcich troch prípadoch:
- žalobkyňa v súvislosti so spornými dodaniami, ktoré v jej prospech uskutočnila P GmbH, sama spáchala daňový podvod,
  - P GmbH podvodne neodviedla daň z obratu z dodaní uskutočnených v prospech žalobkyne alebo
  - sporné transakcie boli súčasťou reťazca dodaní, v rámci ktorého došlo k daňovému podvodu.

Ak nejde o žiadnu z týchto troch situácií, zamietnutie odpočítania dane v prípade žalobkyne by – bez ohľadu na to, či vedela o daňovom podvode pri transakcii na vstupe – mohlo byť neprípustné.

19. Keďže žalobkyňa uplatnením odpočítania dane z dodaní nápojov, ktoré uskutočnila P GmbH, ani P GmbH ako dodávateľ tovaru transakciami, ktoré sú predmetom prejednávanej veci, nespáchali daňový podvod, v konaní vo veci samej je rozhodujúce len to, či boli sporné transakcie súčasťou „reťazca dodaní“, v rámci ktorého došlo k daňovému podvodu.
20. Súdny dvor doteraz – podľa všetkého – bližšie nevymedzil pojem „reťazec dodaní“, ktorý používa.
21. Vnútroštátny súd v tomto smere považuje za možné, že už samotná skutočnosť, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o daňovom podvode, ktorý bol spáchaný pri (ktorejkoľvek) transakcii na vstupe, povedie k zamietnutiu odpočítania dane. O taký prípad by išlo, ak by sa pojem „reťazec dodaní“ mal

chápať v tom zmysle, že stačí, aby sa uskutočnili viaceré nadväzujúce transakcie týkajúce sa toho istého predmetu dodania. Súvislosť alebo prepojenie s daňovým podvodom spáchaným pri transakcii na vstupe by v tomto prípade vyplývali len z toho, že by išlo o ten istý predmet dodania. Podpora alebo uľahčenie daňového podvodu prostredníctvom spornej transakcie (napríklad prostredníctvom zatajovania dodávateľských vzťahov a pod.) by však neboli potrebné.

22. Senát, ktorý podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, sa však prikláňa k záveru, že taký výklad pojmu „reťazec dodaní“ by bol s prihliadnutím na zásady neutrality a proporcionality, ktoré platia v práve Únie, príliš extenzívny.
23. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zamietnutie odpočítania dane v prípade daňových podvodov a zneužívania v súvislosti s reťazcom dodaní prichádza do úvahy len vtedy, keď práve z osobitnej kombinácie viacerých po sebe idúcich transakcií vyplýva podvodná povaha týchto transakcií posudzovaných ako celok (pozri rozsudok Súdneho dvora z 18. decembra 2014 – C-131/13, C-163/13 a C-164/13, Italmoda, [omissis] bod 67). O taký prípad by mohlo ísť napríklad vtedy, keď sú nadväzujúce dodania súčasťou celkového plánu, ktorého účelom je sťažiť sledovanie pohybu dodaného tovaru, a tým aj odhalenie daňových podvodov spáchaných v reťazci dodaní. Mohli by sem patriť najmä transakcie, ktoré sú súčasťou tzv. karuselového podvodu. Prípadne by sa to mohlo navyše týkať aj reťazových transakcií, ak je účelom zapojenia ďalších podnikateľov, ktorí v skutočnosti neprevezmú predmet dodania, zatajenie transakčných vzťahov. V konečnom dôsledku by podľa tohto názoru „reťazec dodaní“ zahŕňal len také transakcie, ktoré konkrétne podporujú alebo uľahčujú daňový podvod spáchaný pri transakcii na vstupe alebo výstupe.
24. Tento výkladový záver možno podľa názoru senátu, ktorý podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, podporiť viacerými rozhodnutiami Súdneho dvora, v ktorých Súdny dvor na účely zamietnutia odpočítania dane
  - vyžaduje „účasť“ zdaniteľnej osoby prostredníctvom jej transakcie na daňovom podvode spáchanom pri transakcii na vstupe alebo výstupe (pozri rozsudok Súdneho dvora zo 17. októbra 2019 – C-653/18, Unitel, [omissis] bod 33; rozsudok Súdneho dvora z 28. marca 2019 – C-275/18, Vinš, [omissis] bod 33; rozsudok Súdneho dvora z 8. novembra 2018 – C-495/17, Cartrans Spedition, [omissis] bod 41; rozsudok Súdneho dvora z 25. októbra 2018 – C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [omissis] bod 35; rozsudok Súdneho dvora z 19. októbra 2017 – C-101/16, Paper Consult, [omissis] bod 52; rozsudok Súdneho dvora z 18. mája 2017 – C-624/15, Litdana, [omissis] bod 33 a nasl.; rozsudok Súdneho dvora z 9. februára 2017 – C-21/16, Euro Tyre, [omissis] bod 40; rozsudok Súdneho dvora z 2. júna 2016 – C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, [omissis] bod 42, a rozsudok Súdneho dvora z 21. júna 2012 – C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, [omissis] bod 54);

- vychádza z „*poznačenia*“ transakcií zdaniteľnej osoby podvodom spáchaným pri transakcii na vstupe alebo výstupe (pozri rozsudok Súdneho dvora z 21. júna 2012 – C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, [*omissis*] bod 53) alebo
- vyžaduje, aby boli transakcie zdaniteľnej osoby „*súčasťou*“ daňového podvodu spáchaného pri transakcii na vstupe alebo výstupe (pozri rozsudok Súdneho dvora z 28. marca 2019 – C-275/18, Vinš, [*omissis*] bod 33; rozsudok Súdneho dvora z 8. novembra 2018 – C-495/17, Cartrans Spedition, [*omissis*] bod 41; rozsudok Súdneho dvora z 18. októbra 2018 – C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [*omissis*] bod 35, a rozsudok Súdneho dvora z 9. februára 2017 – C-21/16, Euro Tyre, [*omissis*] bod 40).

Na to, aby išlo o takú „účasť“, také „*poznačenie*“ alebo takú „*súčasť*“, by podľa názoru vnútroštátneho súdu nemuselo stačiť, aby dotknutá osoba len vedela o spáchanom daňovom podvode alebo dokonca len mala o ňom vedieť. „Účasť“, „*poznačenie*“ alebo „*súčasť*“ by naopak mohli vyžadovať vlastný príspevok k daňovému podvodu aspoň v zmysle podpory alebo uľahčenia. Nedobromyseľnosť ako čisto subjektívna okolnosť podľa názoru vnútroštátneho súdu nemôže nahradiť aktívnu účasť potrebnú pre „účasť“, „*poznačenie*“ alebo „*súčasť*“.

25. Ak popri nedobromyseľnosti nedošlo k podpore ani uľahčeniu daňového podvodu, podľa názoru vnútroštátneho súdu mnohé okolnosti svedčia v prospech toho, že zdaniteľnej osobe nemožno zamietnuť odpočítanie dane za jej plnenia na vstupe. To by mohlo platiť najmä vtedy, keď dodávateľské vzťahy – ako tie, o ktoré ide v konaní vo veci samej – boli prostredníctvom vystavenia faktúr a uvedenia v účtovníctve a daňových priznaniach k dani z obratu úplne sprístupnené finančným orgánom. V tomto prípade nedošlo k zatajeniu dodávateľských vzťahov alebo dodávateľov. Daňový podvod spáchaný pri transakcii na vstupe (v tomto prípade odpočítanie dane z nákupu nápojov spoločnosťou P GmbH) je úplne dokonaný a prostredníctvom transakcií na výstupe (v tomto prípade predaj nápojov spoločnosťou P GmbH žalobkyňi) ho už nemožno podporiť ani uľahčiť. Transakcia medzi spoločnosťou P GmbH a žalobkyňou je skôr ďalším dodávateľským vzťahom, ktorý je nezávislý od transakcie na vstupe, ktorá je poznačená daňovým podvodom. V tejto súvislosti chýba celkový plán, podľa ktorého tieto dodania majú byť súčasťou daňového podvodu, ktorý sa týka viacerých transakcií. Podľa tohto chápania pojmu „reťazec dodaní“ by sa reťazec dodaní za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, mohol skončiť pri spoločnosti P GmbH. Dodania, ktoré uskutočnila P GmbH – či už v prospech žalobkyne, alebo v prospech iných tretích osôb –, nasledujúce po podvode týkajúcom sa dane z obratu by teda nemuseli byť súčasťou reťazca dodaní, v rámci ktorého bol spáchaný daňový podvod, ale naopak by mohli byť novými dodávateľskými vzťahmi, ktoré treba posudzovať nezávisle od predchádzajúceho daňového podvodu.



26. Preto by podľa názoru vnútroštátneho súdu tiež mohlo byť irelevantné, či manžel žalobkyne vopred určil spoločnosti P GmbH odberateľov tovaru. To by totiž nemuselo nič meniť na tom, že dodania, ktoré uskutočnila P GmbH v prospech žalobkyne, nemajú nijaký vplyv na daňový podvod, ktorého sa predtým dopustila P GmbH. Úplne transparentný dodávateľský vzťah medzi spoločnosťou P GmbH a žalobkyňou už nemôže podporovať daňové podvody, ktoré sú už dokonané. Dodatočné zatajenie dodávateľských vzťahov z dôvodu transparentnosti tiež nie je možné.
27. Tento výsledok by mohla potvrdzovať judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej zamietnutie odpočítania dane v prípadoch zneužívania prichádza do úvahy len vtedy, keď priznanie sporného odpočítania dane vedie k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie je v rozpore s cieľmi smernice o systéme DPH (pozri rozsudok Súdneho dvora z 10. júla 2019 – C-273/18, Kuršu zeme, [omissis] bod 35). Podľa judikatúry Súdneho dvora môže ísť o taký prípad napríklad vtedy, keď zdaniteľná osoba chce prostredníctvom týchto transakcií zatajiť skutočných dodávateľov, a tak sťažiť zdanenie transakcií, alebo keď je cieľom spornej transakcie práve získanie neoprávnenej daňovej výhody (pozri rozsudok Súdneho dvora z 10. júla 2019 – C-273/18, Kuršu zeme, [omissis] bod 36 a nasl.). O taký prípad zneužívajúceho uplatnenia odpočítania dane by však nemuselo ísť za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej. Keďže dodávateľ nápojov (P GmbH) je uvedený vo faktúrach, je zabezpečená kontrola uplatnenia dane z obratu na tento tovar zo strany finančných orgánov. Nemožno konštatovať, že prostredníctvom transakcií, ktoré P GmbH uskutočnila v prospech žalobkyne, došlo k zatajeniu dodávateľov. Okrem toho účelom transakcií, o ktoré ide v prejednávanej veci, tiež nebol daňový podvod. Naopak – ako bolo uvedené vyššie –, keď došlo k dodaniu nápojov žalobkyňi, prípadný daňový podvod, ktorý spáchala P GmbH, bol už dokonaný. V dôsledku toho je však už logicky vylúčené, že účelom nadobudnutia nápojov žalobkyňou bol daňový podvod, ktorý predtým spáchala P GmbH.
28. Okrem toho v dôsledku transakcií, o ktoré ide v prejednávanej veci, nevznikla nijaká škoda na dani z obratu, keďže P GmbH musela odvieť vyúčtovanú daň z obratu. Preto týmito transakciami nevznikla ani daňová výhoda, ktorá by mohla odporovať cieľom smernice o systéme DPH. Systémové rozhodnutie v prospech neutrality dane z obratu, na ktorom je založený spoločný systém DPH, by naopak mohlo vyžadovať, aby v prípade plnení na vstupe, o ktoré ide v konaní vo veci samej, bolo priznané odpočítanie dane. Ďalšie pôsobenie daňového podvodu, ku ktorému došlo pri (ktorejkoľvek) transakcii na vstupe, na všetky transakcie na výstupe v prípade, ak dotknutá osoba len vedela alebo mala vedieť o tomto podvode, by podľa názoru vnútroštátneho súdu predstavovalo neprimerané obmedzenie tejto zásady neutrality. V tejto súvislosti by mohlo byť relevantné, že zamietnutie odpočítania dane nesmie mať sankčný charakter. Samotná skutočnosť, že tovar, ktorý je predmetom transakcií, bol prípadne nadobudnutý nelegálne, neznamená, že netreba uplatniť zásadu neutrality DPH. Odpočítanie dane by malo byť vylúčené len vtedy, keď predmetné plnenie priamo uľahčuje alebo podporuje toto zneužívanie.

29. V prospech tohto právneho názoru by mohlo ďalej svedčiť, že otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, je v zásade irelevantná pre odpočítanie dane (pozri uznesenie Súdneho dvora z 3. marca 2004 – C-395/02, Transport Service, Zb. 2004 s. I-1991, bod 26; rozsudok Súdneho dvora z 12. januára 2006 – C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen a i., Zb. 2006 s. I-483, bod 54, a rozsudok Súdneho dvora z 21. júna 2012 – C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, [omissis] bod 40). V tejto súvislosti Súdny dvor vždy zdôrazňoval potrebu, aby opatrenia na ochranu nárokov štátnej pokladnice – teda na ochranu daňových príjmov – nešli nad rámec toho, čo je potrebné na „zabezpečenie správneho vyberania dane a predchádzanie podvodom“ (rozsudok Súdneho dvora z 29. júla 2010 – C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, [omissis] bod 26; rozsudok Súdneho dvora z 27. septembra 2007 – C-409/04, Teleos, [omissis] 70, bod 46; pozri v tomto zmysle aj rozsudok Súdneho dvora z 21. júna 2012 – C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, [omissis] bod 48). V súvislosti s opatreniami v zmysle článku 273 smernice o systéme DPH Súdny dvor v tomto smere doslovne uviedol: „Okrem toho opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH“ (rozsudok Súdneho dvora z 21. júna 2012 – C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, [omissis] bod 57).
30. Extenzívny výklad pojmu „režazec dodaní“ v súvislosti so zamietnutím odpočítania dane v prípadoch zneužívania by však podľa názoru vnútroštátneho súdu mohol viesť k takému systematickému spochybneniu práva na odpočítanie dane a zásady neutrality DPH. Ak by režazec dodaní, na ktorom je založené zamietnutie odpočítania dane, zahŕňal aj transakcie, ktoré nepodporujú ani neuľahčujú daňové podvody spáchané pri transakcii na vstupe alebo výstupe, došlo by k rozsiahlemu a neprimeranému sankčnému pôsobeniu zamietnutia odpočítania dane v prípadoch zneužívania. Tak ako je správne zamietnuť odpočítanie dane v prípade transakcií, ktoré priamo súvisia so zneužitím alebo podvodom týkajúcim sa dane z obratu, s cieľom účinne bojovať proti daňovým podvodom a zneužívaniu, by rovnako mohlo byť nesystémové uznať z dôvodov boja proti zneužívaniu ďalšie pôsobenie zamietnutia odpočítania dane na viaceré transakcie na výstupe alebo vstupe, ak tieto transakcie zrejme nesúvisia so spáchaným daňovým podvodom v tom zmysle, že ho podporujú. Ak by sa uznalo také ďalšie pôsobenie, došlo by k neodôvodnenej niekoľkonásobnej kumulácii finančnej záťaže vyplývajúcej z dane z obratu, ktorá viacnásobne prekračuje škodu na dani z obratu spôsobenú podvodom týkajúcim sa dane z obratu. V konečnom dôsledku by uznanie takej „podvodnej transakcie“ viedlo k sankčnému účinku, ktorý sa rovná pokute, a preto by nemuselo mať nijaký právny základ v smernici o systéme DPH. Daň z obratu v tomto smere nemožno použiť ako sankciu za nečestné správanie zdaniteľnej osoby [omissis].

31. Senát navyše považuje extenzívny výklad pojmu „reťazec dodaní“ za sporný aj preto, lebo nie je zrejmé, že zamietnutie odpočítania dane pri transakciách na výstupe bez podpory daňového podvodu by vôbec bolo vhodné na dosiahnutie cieľa stanoveného Súdnyim dvorom, ktorým je zabrániť zneužívaniu a podvodom týkajúcim sa dane z obratu. Ak totiž – tak ako v konaní vo veci samej – daňový podvod, ktorý bol spáchaný pri transakcii na vstupe, už bol dokonaný a transakcia na výstupe – v tomto prípade transakcia medzi spoločnosťou P GmbH a žalobkyňou – už nemohla umožniť ani podporiť tento daňový podvod, zamietnutie odpočítania dane v prípade žalobkyne už nemôže zabrániť daňovým podvodom.
32. Záver, že zamietnutie odpočítania dane by za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, mohlo byť nesprávne, by napokon mohla potvrdzovať aj ustálená judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej sa z hľadiska dane z obratu nemajú rozlišovať „zákonné“ a „nezákonné“ transakcie. Otázka, či je transakcia nezákonná, je irelevantná pre uplatnenie dane z obratu na túto transakciu, keďže zásada neutrality DPH vyžaduje zahrnutie všetkých transakcií (pozri rozsudok Súdneho dvora zo 6. júla 2006 – C-439/04 a C-440/04 – Kittel a Recolta Recycling, [omissis] bod 50; rozsudok Súdneho dvora z 12. januára 2006 – C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen a i., [omissis] bod 49). Ak však systém DPH zahŕňa aj „nezákonné“ transakcie, v prípade nich by zároveň z dôvodov neutrality muselo byť možné aj odpočítanie dane. To by za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, mohlo viesť k tomu, že v tomto prípade síce z dôvodu účasti manžela žalobkyne na podvode týkajúcom sa dane z obratu pri transakcii na vstupe ide o nezákonnú transakciu, ale nasledujúce transakcie sú bez ohľadu na túto nezákonnosť relevantné na účely dane z obratu, čo by malo za následok, že nemožno vylúčiť ani odpočítanie dane.

#### 4. Prerušenie konania

33. [omissis] [úvahy týkajúce sa vnútroštátneho konania]
34. [omissis] [úvahy týkajúce sa vnútroštátneho konania]  
[omissis]