

**Vec C-227/21**

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

**Dátum podania:**

9. apríl 2021

**Vnútroštátny súd:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

31. marec 2021

**Žalobkyňa a odvolateľka:**

HA.EN. UAB

**Žalovaný a odporca:**

Valstybinė mokesčių inspekcija

---

## **Predmet konania vo veci samej**

Daňový spor týkajúci sa odmietnutia uznať právo žiadateľa na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak žalobca pri nadobúdaní nehnuteľného majetku vedel alebo mal vedieť, že dodávateľ z dôvodu svojej platobnej neschopnosti nezaplatí DPH na výstupe do štátneho rozpočtu.

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Výklad smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zásady daňovej neutrality.

Článok 267 tretí odsek Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

## **Prejudiciálna otázka**

Má sa smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadou daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že zakazuje alebo nezakazuje postup vnútroštátnych orgánov, ktoré odopru zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak táto osoba pri nadobúdaní nehnuteľného majetku vedela (alebo mala vedieť), že dodávateľ z dôvodu svojej platobnej neschopnosti nezaplatí (alebo nebude schopný zaplatiť) DPH na výstupe do štátneho rozpočtu?

## **Uvedené ustanovenia práva EÚ**

Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“).

## **Uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva**

§ 58 ods. 1 bod 1 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litovskej republiky o dani z pridanej hodnoty) (v znení zákona č. IX-751 z 5. marca 2020):

„Platiteľ DPH má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a/alebo pri dovoze v súvislosti s nadobudnutými a/alebo dovezenými tovarmi a/alebo službami, ak sú tieto tovary a/alebo služby určené na použitie pri týchto činnostiach uvedeného platiteľa DPH... dodanie tovarov a/alebo poskytovanie služieb podliehajúcich DPH...“

§ 719 ods. 1 Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Občiansky súdny poriadok Litovskej republiky) (zmenený a doplnený zákonom č. XII-889 z 15. mája 2014):

„Ak je dražba vyhlásená za neplatnú pre nezáujem uchádzačov... majetok sa prevedie na osobu, ktorá žiada o exekúciu, za vyvolávaciu predajnú cenu nehnuteľnosti na dražbe.“

### **Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej**

- 1 Na základe zmluvy o úvere z 21. septembra 2007 poskytla banka Medicinos bankas UAB (ďalej len „banka“) spoločnosti Sostinės būstai UAB (ďalej len „dlžník“) úver na vykonávanie činností v oblasti rozvoja nehnuteľností a dlžník na účely zabezpečenia náležitého plnenia zmluvy zriadil hypotekárne záložné právo na pozemok v meste Vilnius spolu s rozostavanou budovou, ktorá sa na ňom nachádza.
- 2 Na základe dohody o postúpení pohľadávky z 27. novembra 2015 žalobkyňa nadobudla od banky za protihodnotu všetky finančné pohľadávky vyplývajúce zo zmluvy o úvere, ktorú banka uzavrela s dlžníkom, spolu so všetkými právami zriadenými na zabezpečenie plnenia záväzkov vrátane vyššie uvedeného hypotekárneho záložného práva. Žalobkyňa uzavretím tejto dohody okrem iného potvrdila, že sa oboznámila s hospodárskou a finančnou situáciou, ako aj s právnym postavením dlžníka a je si vedomá toho, že dlžník je platobne neschopný a vedie sa voči nemu reštrukturalizačné konanie.
- 3 Na príkaz exekútora z 23. mája 2016 bola vyhlásená dražba na časť nehnuteľného majetku dlžníka, ale o tento nehnuteľný majetok neprejavil záujem nijaký kupujúci.
- 4 Keďže dražba sa neuskutočnila, žalovanej bolo ponúknuté prevzatie tohto majetku dlžníka (ďalej len „nehnuteľný majetok“), a tým uspokojenie časti jej pohľadávok. Žalobkyňa si toto právo uplatnila a majetok prevzala.
- 5 Na tento účel bol 21. júla 2016 vypracovaný právny nástroj o prevode majetku na osobu, ktorá žiada o exekúciu, ktorým exekútor previedol na žalobkyňu nehnuteľný majetok v hodnote 5 468 000 eur.
- 6 Dňa 5. augusta 2016 dlžník vystavil faktúru s DPH, v ktorej uviedol, že nehnuteľný majetok sa prevádza za 4 519 008,26 eura plus DPH vo výške 948 991,74 eura. Žalobkyňa zapísala faktúru s DPH do svojho účtovníctva, odpočítala DPH zaplatenú na vstupe a priznala DPH v daňovom priznaní k DPH za november 2016.
- 7 Dlžník zapísal faktúru s DPH do svojho účtovníctva, priznal DPH na výstupe, ktorá bola uvedená vo faktúre s DPH, v daňovom priznaní k DPH za august 2016,

neodviedol však DPH na výstupe do štátneho rozpočtu. Dňa 1. októbra 2016 dlžník získal postavenie spoločnosti, ktorá je predmetom konkurzného konania.

- 8 Dňa 20. decembra 2016 žalobkyňa podala na Valstybinė mokesčių inspekcija (Štátna daňová inšpekcia; ďalej len „Inšpekcia“ alebo „daňový orgán“) žiadosť o vrátenie nadmerne zaplatenej DPH, ktorá vyplynula z priznanej odpočítateľnej DPH zaplatenej na vstupe. Po vykonaní daňovej kontroly žalobkyne Inšpekcia konštatovala, že žalobkyňa – tým, že uzavrela transakcie s cieľom nadobudnúť nehnuteľný majetok, pričom vedela alebo mala vedieť, že dlžník za takú transakciu nezaplatí DPH – konala nečestne a zneužila svoje práva, a preto nemá právo na odpočítanie DPH. Z tohto dôvodu bolo žalobkyňi rozhodnutím z 12. júla 2017 odopreté právo na odpočítanie DPH vo výške 948 980 eur, bol jej vyrubený úrok z omeškania vo výške 38 148,46 eura za oneskorené zaplatenie DPH a uložená pokuta vo výške 284 694 eur.
- 9 Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu Inšpekcie sťažnosť na Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky; ďalej len „Komisia pre daňové spory“), ktorá rozhodnutím z 22. januára 2018 zrušila časť rozhodnutia Inšpekcie, ktoré sa týkali vyrubených úrokov z omeškania a uloženej pokuty, ale po konštatovaní, že žalobkyňa zneužila svoje práva, potvrdila rozhodnutie daňového orgánu neuznať právo tejto zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH.
- 10 Žalobkyňa podala proti poslednej uvedenej časti rozhodnutia Komisie pre daňové spory žalobu na Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionálny správny súd Vilnius, Litva), ktorý žalobu zamietol ako nedôvodnú rozsudkom zo 14. novembra 2018.
- 11 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy) uznesením z 13. mája 2020 čiastočne vyhovel odvolaniu žalobkyne, zrušil uvedený rozsudok súdu prvého stupňa a vrátil vec súdu na nové preskúmanie, pričom okrem iného uviedol, že je potrebné, aby tento súd posúdil podmienky a náznaky existencie zneužitia práv v uvedenej veci.
- 12 Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionálny správny súd Vilnius) po opätovnom preskúmaní daňového sporu rozsudkom z 3. septembra 2020 konštatoval, že žalobkyňa zneužila svoje práva, a preto jej Inšpekcia oprávnené odmietla priznať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Žalobkyňa sa opäť odvolala na Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy).

### **Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

#### *Predbežné pripomienky*

- 13 V prejednávanej veci daňový orgán najprv zamietol právo žalobcu na odpočítanie dane, keď najprv rozhodol, že nadobudnutím nehnuteľného majetku a úsilím

o odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe zneužila svoje práva, lebo vedela alebo mala vedieť, že dlžník nezaplatí DPH na výstupe do štátneho rozpočtu, t. j. vedela alebo mala vedieť, že prispieva k neplateniu daní, ale napriek tomu uskutočnila takúto transakciu.

- 14 Z týchto dôvodov daňový orgán tiež považoval žalobkyňu za „nečestnú“ a konštatoval, že sa podieľala na transakcii, z ktorej vyplynul daňový únik alebo podvod.
- 15 Skutkové okolnosti veci odôvodňujú konštatovanie, že žalobkyňa vedela alebo mala vedieť, že keď prevezme nehnuteľný majetok, dlžník nebude schopný splniť si povinnosť odvieť DPH do štátneho rozpočtu, lebo:
- 1) pri uzatváraní vyššie uvedených dohôd s bankou sa žalobkyňa oboznámila s finančnou situáciou dlžníka a bola informovaná o začatí reštrukturalizácie a o predchádzajúcom úmysle banky začať konkurzné konanie z dôvodu platobnej neschopnosti dlžníka,
  - 2) v rámci vyrovnania za nehnuteľný majetok protihodnota za tento majetok pozostávala zo započítania pohľadávky a dlžník v skutočnosti nedostal nijaké finančné prostriedky,
  - 3) v čase nadobudnutia nehnuteľného majetku bol jeden z akcionárov žalobkyne samostatným veriteľom dlžníka a predsedom stretnutia veriteľov dlžníka, ktorý prechádza reštrukturalizáciou, a bezpochyby vedel, že dlžník nemá nijaký iný majetok, a že keď žalobkyňa prevezme jeho jediný majetok, už nebude schopný zaplatiť DPH do štátneho rozpočtu ani uspokojiť pohľadávky iných veriteľov.
- 16 Treba uviesť aj to, že dlžník postúpil nehnuteľný majetok s vedomím, že nezaplatí DPH do štátneho rozpočtu z dôvodu svojej platobnej neschopnosti.

*Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ak dodávateľ neodviedol DPH na výstupe do štátneho rozpočtu*

- 17 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora predstavuje právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, splatnú DPH alebo DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou EÚ (pozri rozsudok z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 30 a tam citovanú judikatúru). Súdny dvor opakovane rozhodol, že toto právo je neoddeliteľnou súčasťou systému DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 37, a zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 33 a tam citovanú judikatúru).
- 18 Spoločný systém DPH zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod

podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH [pozri rozsudky z 3. júla 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 22 a tam citovanú judikatúru, a z 18. marca 2021, *A.* (Uplatnenie práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 33 a tam citovanú judikatúru]. Preto ak z posúdenia transakcií vyplýva, že sa predmetné dodania tovaru skutočne uskutočnili a že osoba, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie dane, tieto tovary využila na výstupe pre potreby vlastných zdaniteľných plnení, nemožno jej v zásade zamietnuť právo na odpočítanie (rozsudok zo 6. decembra 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 33).

- 19 Tento senát sa domnieva, že vzhľadom na tvrdenia účastníkov konania a na objektívne údaje, ktoré sú k dispozícii vo veci samej, sú uvedené podmienky práva na odpočítanie DPH v prejednávanej veci splnené.
- 20 Predchádzanie daňovým únikom, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a ich zneužívaniu je však cieľom, ktorý smernica o DPH uznáva a podporuje, a Súdny dvor opakovane rozhodol, že noriem práva EÚ sa nemožno dovoľávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom, aby odmietli priznať právo na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudok zo 16. októbra 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a tam citovanú judikatúru).
- 21 Už bolo uvedené, že právo žalobkyne na odpočítanie DPH bolo v podstate zamietnuté v dôsledku zistenia zneužitia práv, ako aj nečestnosti zo strany žalobkyne.
- 22 Pokiaľ ide o zneužívanie práv, Súdny dvor vysvetlil, že v oblasti DPH si zistenie existencie zneužívajúceho konania vyžaduje splnenie dvoch podmienok, a to na jednej strane, aby predmetné transakcie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice o DPH viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych skutočností vyplývalo, že hlavným cieľom predmetných transakcií je získať túto daňovú výhodu (pozri rozsudok z 10. júla 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35 a tam citovanú judikatúru). Zásada zákazu zneužívania bráni vyslovene umelým dojednaniám, ktoré neodrážajú hospodársku realitu a sú vytvorené iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, body 35 a 36 a tam citovanú judikatúru).
- 23 V prejednávanej veci po prvé nie je isté, či je cieľ výkonu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe nezlučiteľný s cieľmi ustanovení smernice o DPH, ktorými sa stanovuje toto právo, lebo DPH, ktorej odpočítanie sa požaduje, nebola zaplatená do štátneho rozpočtu v dôsledku platobnej neschopnosti dodávateľa, hoci zdaniteľná osoba to vedela alebo mala vedieť.



- 24 V tomto smere Súdny dvor opakovane rozhodol, že otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim transakciám týkajúcim sa dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo na odpočítanie DPH (uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 62, a rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 54; zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 28, a z 9. novembra 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, bod 44). Súdny dvor to potvrdil aj pri výklade pojmov „splatná alebo zaplatená“ použitých v článku 168 písm. a) smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, bod 25, a z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 45).
- 25 Okrem toho z posúdenia Súdneho dvora uvedeného v rozsudku z 29. marca 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183), je možné vyvodit', že konanie zdaniteľnej osoby, ktoré viedlo k nezaplatenia dovoznej DPH, nepopiera právo tejto osoby na neskoršie odpočítanie uvedenej dovoznej DPH, aj keď nakoniec nebola odvedená do štátneho rozpočtu z dôvodu konkurzného konania voči tejto osobe. Inými slovami, je možné vychádzať z toho, že toto prejudiciálne rozhodnutie v podstate uznalo právo na odpočítanie dovoznej DPH, aj keď sa žiada o uplatnenie tohto práva s vedomím, že príslušná DPH nebude zaplatená.
- 26 Po druhé v prejednávanej veci žalobkyňa síce vedela alebo mala vedieť, že dlžník nebude schopný zaplatiť DPH na výstupe do štátneho rozpočtu, no napriek tomu si zvolila spôsob vyrovnania pohľadávky, ktorý umožnil vznik jej práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, t. j. viedol k zodpovedajúcej daňovej výhode. Treba však pamätať na to, že podľa judikatúry Súdneho dvora zdaniteľné osoby majú v zásade slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov (pozri rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42), a nie sú povinné zvoliť si plnenie, ktoré zahŕňa zaplatenie vyššej sumy DPH (pozri rozsudok z 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, bod 27).
- 27 Po tretie treba vychádzať z toho, že v prejednávanej veci *samotná skutočnosť*, že žalobkyňa pri realizácii časti svojej pohľadávky získala od dlžníka do vlastníctva nehnuteľný majetok vysokej hodnoty v súlade so zákonom stanoveným postupom, nepodporuje záver, že jediným alebo hlavným účelom tejto transakcie bolo získať daňovú výhodu.
- 28 Pokiaľ ide o nečestnosť žalobkyne ako podmienku odopretia jej práva na odpočítanie DPH, treba pamätať okrem iného na to, že právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH musí byť odopreté okrem iného vtedy, keď táto osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa podieľa na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu v súvislosti s DPH (pozri napríklad rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 46, a zo

16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35).

- 29 Je však otázne, či je možné konštatovať podvod v oblasti DPH (alebo vyhýbanie sa daňovým povinnostiam) v zmysle judikatúry Súdneho dvora, pokiaľ 1) je nehnuteľný majetok dodaný v situácii, keď exekútor vymáha pohľadávky voči majetku dlžníka, 2) dodávateľ prizná DPH na výstupe, ale 3) nezaplatí DPH na výstupe z dôvodu svojej platobnej neschopnosti (t. j. dodávateľ objektívne nemá finančné prostriedky na splnenie svojej povinnosti voči štátu).
- 30 Na druhej strane pri rozhodovaní o tom, čo by sa v prejednávanej veci malo považovať za „podvod v oblasti DPH“, je potrebné zdôrazniť, že príslušné ustanovenia smernice o DPH neuvádzajú obsah tohto pojmu. Jednotlivé prvky obsahu tohto pojmu výslovne neuviedol ani Súdny dvor.
- 31 Vzhľadom na ciele smernice o DPH týkajúce sa vytvorenia spoločného systému DPH je potrebné vychádzať z toho, že pojem „podvod v oblasti DPH“ použitý v judikatúre Súdneho dvora je pojmom práva EÚ; preto odlišný výklad tohto pojmu podľa vnútroštátneho práva ako predpoklad na odopretie práva na odpočítanie DPH zdaniteľnej osobe môže byť v rozpore s cieľmi uvedenej smernice. Je teda potrebné objasniť, ako sa má posudzovať situácia, v ktorej sa uskutoční zdaniteľné dodanie tovaru a vystaví sa faktúra s DPH, ale dodávateľ nemá v úmysle zaplatiť do štátneho rozpočtu DPH na výstupe z dôvodu svojej platobnej neschopnosti a/alebo hroziaceho konkurzného konania.
- 32 Treba poukázať na to, že právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo v praxi litovského daňového orgánu a v judikatúre vnútroštátnych súdov opakovane zamietnuté, ak táto osoba vedela alebo mala vedieť, že dodávateľ nezaplatí do štátneho rozpočtu DPH na výstupe z dôvodu finančných ťažkostí alebo hroziacej platobnej neschopnosti a/alebo finančné prostriedky získané za dodaný tovar použije predovšetkým na pokrytie svojich prevádzkových nákladov a/alebo na vyrovnanie sa s inými veriteľmi.
- 33 Odpoveď na prejudiciálnu otázku má pre prejednanú vec zásadný význam, lebo umožní jednoznačné a jasné rozhodnutie o práve žalobkyne na odpočítanie DPH v prejednávanej veci, pričom zároveň bude zabezpečená prednosť práva EÚ.