

**Vec C-270/24**

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

**Dátum podania:**

17. apríl 2024

**Vnútroštátny súd:**

Fővárosi Törvényszék

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

3. apríl 2024

**Žalobkyňa:**

Granulines Invest Kft.

**Žalovaný:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

PRACOVNÝ DOKUMENT

## **Predmet konania vo veci samej**

Konanie, ktorého účastníkmi sú na jednej strane Granulines Invest Kft a na druhej strane Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo Štátnej finančnej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko), týkajúce sa práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) na vstupe uvedenej vo faktúre za nákup strojov.

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

Výklad článku 167, článku 168 písm. a), článku 178 písm. a) a článku 226 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality a s článkom 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).

Právny základ: článok 267 ZFEÚ.

## **Prejudiciálne otázky**

1. Je v súlade s článkom 167, článkom 168 písm. a), článkom 178 písm. a) a článkom 226 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) a s právom na spravodlivý proces uznaným ako všeobecná právna zásada článkom 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“) v spojení so zásadami daňovej neutrality, proporcionality, efektivity a právnej istoty prax daňového orgánu spočívajúca v tom, že zdaniteľnej osobe sa neprizná právo na vrátenie DPH s odôvodnením, že napriek tomu, že skutočne došlo k dodaniu tovaru a že existuje faktúra a iné účtovné doklady, faktúra je fiktívna, lebo ekonomické transakcie, ktoré sú v nej uvedené, sa reálne neuskutočnili a v dôsledku toho medzi zmluvnými stranami neboli uzavreté transakcie, ktoré sú uvedené v tejto faktúre, lebo

- a) zdaniteľná osoba prerokovala s výrobcami všetky otázky a až po tom, čo odstúpila od transakcie, do nej vstúpil vystaviteľ faktúry, ktorý má sídlo v tuzemsku, aby boli splnené podmienky úveru,
- b) stroje odovzdal priamo výrobca v prevádzkarni zdaniteľnej osoby,
- c) dátum plnenia uvedený vo faktúre je nesprávny,
- d) cena, ktorá je uvedená vo faktúre, bola umelo zvýšená,

e) vystaviteľ faktúry si splnil povinnosť uhradiť [DPH] len čiastočne a oneskorene?

2. Má sa článok 178 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátny daňový orgán mohol odoprieť právo na vrátenie DPH len preto, že zdaniteľná osoba má faktúru, ktorá nesplňa požiadavky stanovené v článku 226 bodoch 6 a 7 tejto smernice, hoci uvedený orgán má k dispozícii všetky dokumenty a informácie potrebné na to, aby mohol na základe nich overiť, či sú splnené zákonom stanovené hmotnoprávne požiadavky na uplatnenie tohto práva?

a) V prípade, ak je odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku kladná, je výzva na opravu faktúry adresovaná zdaniteľnej osobe v takom prípade predchádzajúcou podmienkou na vrátenie DPH?

b) V prípade, ak je odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku záporná, a tiež s prihliadnutím na zásady daňovej neutrality a proporcionality, je v takom prípade primerané uložiť zdaniteľnej osobe daňovú pokutu vo výške 200 %, čo je výška pokuty, ktorú možno uložiť v prípade nepriznania príjmov alebo falšovania a likvidácie dokumentov, účtovných dokladov a záznamov?

3. Je v súlade s vyššie uvedenými ustanoveniami smernice o DPH, s právom na spravodlivý proces uznaným v článku 47 Charty a so zásadami efektivity, proporcionality a daňovej neutrality prax daňového orgánu spočívajúca v tom, že zdaniteľnej osobe sa neprizná právo na vrátenie DPH s odôvodnením, že napriek tomu, že ekonomická transakcia uvedená vo faktúre sa reálne uskutočnila a na základe toho, že faktúra má fiktívny charakter – z dôvodov vymenovaných v prvej prejudiciálnej otázke, ktoré daňový orgán považoval za objektívne –, automaticky, bez preskúmania akejkoľvek inej okolnosti konštatuje, že správanie zdaniteľnej osoby je v rozpore s požiadavkami legitímneho uplatnenia práva a – na základe tohto správania a bez výslovného preskúmania prvku týkajúceho sa vedomosti – konštatuje, že zdaniteľná osoba sa prostredníctvom fiktívnych transakcií uvedených vo faktúre úmyselne vyhla zaplateniu dane?

## **Uvádzané právne predpisy Únie**

Charta základných práv Európskej únie, článok 47.

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), články 219 a 220, článok 226 ods. 6 a 7, ako aj článok 273.

Rozsudok Súdneho dvora z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Rozsudok Súdneho dvora zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446).

Rozsudok Súdneho dvora z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373).

Uznesenie Súdneho dvora zo 16. mája 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Uznesenie Súdneho dvora z 3. septembra 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

Uznesenie Súdneho dvora z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).

### **Uvádzané vnútroštátne právne predpisy**

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, ktorým sa stanovuje daňový poriadok), § 1 ods. 7, § 2 ods. 1, § 97 ods. 4 a 6, ako aj § 170 ods. 1.

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

Stanovisko správneho a pracovnoprávneho kolégia Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) č. 5/2016 z 26. novembra 2016.

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

- 1 Žalobkyňa je obchodná spoločnosť, ktorej predmetom činnosti je obchodovanie s odpadom. Na uskutočňovanie svojej činnosti si objednala drvič z Nemecka. Na kúpu tohto stroja uzavrela zmluvu o bezúročnom úvere v rámci úverového programu, podľa ktorého sa mohli financovať len stroje kúpené na tuzemskom trhu. Žalobkyňa odstúpila od kúpy na podanie žiadosti o úver a kúpila stroj prostredníctvom obchodníka.
- 2 Obchodník odovzdal žalobkyňi drvič, ktorý pochádzal z Nemecka, a triedič, ktorý pochádzal zo Slovenska. Hrubá kúpna cena strojov dosiahla 14 516 100 HUF (približne 37 000 eur). Na nákup strojov si vzal úver vo výške 12 461 100 HUF (približne 31 600 eur), ktorý bol čiastočne zabezpečený záložným právom na uvedené stroje.
- 3 Na základe zmluvy žalobkyňa dostala od obchodníka (ďalej len „vystaviteľ faktúry“) faktúru, v ktorej bol ako dátum vystavenia a plnenia, pokiaľ ide o drvič a triedič, uvedený 16. november 2016. Žalobkyňa zaplatila fakturovanú sumu v dvoch splátkach 16. novembra 2016 a 1. decembra 2016 a v novembri 2016 požiadala o vrátenie DPH zahrnutéj vo faktúre (v celkovej výške 3 086 100 HUF, približne 7 800 eur).

- 4 Daňový orgán vykonal kontrolu týkajúcu sa žalobkyne a vystaviteľa faktúry, pričom si vyžiadal informácie od nemeckého daňového orgánu, a následne konštatoval, že žalobkyňa nemá právo žiadať o vrátenie DPH, a uložil jej pokutu.
- 5 Daňový orgán určil, že žalobkyňa neoprávnene začlenila vystaviteľa faktúry do distribučného reťazca, že dátum plnenia, ktorý bol uvedený vo faktúre, bol nesprávny a že cena strojov bola umelo zvýšená. Podľa daňového orgánu uvedený postup predstavoval zneužívajúce uplatnenie práva, a teda daňový podvod, keďže jeho účelom bolo umožniť žalobkyni, aby požiadala o vrátenie dane, a keďže vystaviteľ faktúry si len čiastočne splnil povinnosť uhradiť DPH.
- 6 Žalobkyňa napadla rozhodnutie, ktorým jej bola uložená pokuta, žalobou. Prvostupňový súd (vnútroštátny súd) zmenil rozhodnutie daňového orgánu a zrušil pokutu uloženú žalobkyni.
- 7 Kúria (Najvyšší súd) na druhom stupni zrušil rozsudok prvostupňového súdu a nariadil tomuto súdu, aby začal nové konanie a vydal nové rozhodnutie.
- 8 V opakovanom konaní žalobkyňa uznala chybu vo faktúre, pokiaľ ide o uvedenie dátumu plnenia, a trvala na svojich predchádzajúcich tvrdeniach. V rámci tohto konania prvostupňový súd položil Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky.

#### **Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej**

- 9 Počas konania žalobkyňa kritizovala, že žalovaný neoveril skutkový stav, keďže nevzal do úvahy skutočnosti, ktoré svedčili v prospech žalobkyne, a závery, ku ktorým došiel, vyvodil z irelevantných skutočností. Žalovaný najmä nepreukázal, že žalobkyňa kúpila stroj priamo od nemeckého predajcu.
- 10 Žalobkyňa nezískala žiadnu daňovú výhodu ani nespôsobila daňový únik. Bola nútená kúpiť vybraný stroj od obchodníka, lebo v Maďarsku nebol žiadny distribútor. Vystaviteľ faktúry predal stroje žalobkyni za cenu, ktorá bola primeraná na tuzemskom trhu, a v celom rozsahu priznal daň z príjmu.
- 11 Faktúra je pravá a na základe uvedenia nesprávneho dátumu plnenia nemožno konštatovať existenciu splatnej dane. Daňový orgán musí na základe objektívnych skutočností preukázať, že hlavným účelom predmetných transakcií bolo získať daňovú výhodu, k čomu v prejednávanej veci nedošlo.
- 12 **Žalovaný** preukázal – pričom okrem iných okolností vychádzal z uvedenia nesprávneho dátumu plnenia na faktúre –, že žalobkyňa transakciou spôsobila daňový únik, keďže ekonomická transakcia uvedená vo faktúre sa medzi účastníkmi reálne neuskutočnila. Cieľom fiktívnych transakcií uvedených vo faktúre bolo získať neoprávnenú výhodu obídením uplatnenia ustanovení daňových predpisov, pričom vystaviteľ faktúry vedome a úmyselne spôsobil daňový únik, o ktorom vedela aj žalobkyňa.

- 13 Transakcia slúžila na dva účely: na jednej strane na to, aby žalobkyňa mohla kúpiť stroje na tuzemskom trhu a získať úver, a na druhej strane na to, aby požiadala o vrátenie dane. Okrem toho vystaviteľ faktúry si len čiastočne splnil povinnosť uhradiť daň. Žalobkyňa v dôsledku nemôže uplatniť právo na odpočítanie DPH.

### **Zhrnutie rozhodnutí prvostupňového a druhostupňového súdu**

- 14 **Prvostupňový súd**, ktorý vychádzal z uznesenia Súdneho dvora z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), konštatoval, že daňový orgán nepriznal žalobkyňi právo na odpočítanie DPH na základe skutočností, ktoré nemožno samy osebe považovať za objektívne skutočnosti, na ktoré sa možno odvolávať s cieľom nepriznať zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH. V prejednávanej veci nie sú splnené skutkové podmienky daňového úniku a tiež sa nepodarilo preukázať úmysel znížiť daňové zaťaženie.
- 15 Podľa rozsudku Súdneho dvora z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02) zmluvná konštrukcia vytvorená žalobkyňou a vystaviteľom faktúry tiež nie je protiprávna a jej účelom nebolo získať daňovú výhodu.
- 16 Podľa prvostupňového súdu sa plnenie uskutočnilo v súlade so zmluvou a z tohto dôvodu dátumy plnenia uvedené na faktúre – keďže neexistuje príčinná súvislosť – nemohli byť základom daňového úniku. Ceny uvedené vo faktúre neboli umelo zvýšené, keďže zmluvné strany slobodne určujú cenu v rámci svojich ekonomických transakcií a na základe tejto ceny sa má splniť daňová povinnosť.
- 17 **Kúria** (Najvyšší súd) konštatoval, že rozsudok vydaný na prvom stupni bol nedostatočne odôvodnený, keďže prvostupňový súd nepreskúmal skutkové okolnosti ako celok. Kúria (Najvyšší súd) sa domnieva, že povinnosť vystaviť faktúru súvisí s uskutočnením transakcie, a nie s platobnou povinnosťou, ktorú má nadobúdateľ tovaru. Prvostupňový súd mal vysvetliť, prečo možno uplatniť právo na odpočítanie DPH pred tým, ako skutočne dôjde k plneniu.

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

- 18 Podľa vnútroštátneho súdu sú položené otázky relevantné a správne uplatnenie práva Únie priamo uplatniteľného v prejednávanej veci vzhľadom na vnútroštátnu judikatúru nie je také zrejmé, aby vylučovalo akúkoľvek dôvodnú pochybnosť.
- 19 Na základe uznesenia Súdneho dvora z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), s ktorým prejednávaná vec súvisí, vnútroštátny súd preskúmal, či skutočnosti, ktoré uviedol daňový orgán vo svojom rozhodnutí a ktoré žalobkyňa spochybnila, možno považovať za objektívne, a teda relevantné, a či daňový orgán riadne splnil dôkaznú povinnosť, ktorú má ukladať právne predpisy.
- 20 Okrem toho podľa rozsudku, ktorý vydal na druhom stupni Kúria (Najvyšší súd), vnútroštátny súd musí preskúmať všetky skutkové okolnosti súvisiace

s ekonomickou transakciou uvedenou vo faktúre. V takom prípade musí vnútroštátny súd preskúmať aj skutočnosti, ktoré vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora nepovažoval za relevantné.

- 21 Vzhľadom na to, že – dokonca aj pokiaľ ide o najzákladnejšie otázky – existujú rozpory medzi vnútroštátnymi súdmi, ktoré nevyhnutne vyvolávajú odlišné smerovanie a prístup pri uskutočňovaní súdneho preskúmania, značne to ovplyvňuje tak právo účastníkov konania na spravodlivý proces a na účinný prostriedok nápravy, ako aj prednosť práva Únie a právnu istotu.

### ***O prvej prejudiciálnej otázke***

- 22 Vnútroštátny súd má pochybnosti o tom, či normotvorca Únie prostredníctvom prijatia smernice o DPH sledoval cieľ, aby bolo právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH vylúčené aj v prípade, ak uskutočnenie ekonomickej činnosti uvedenej vo faktúre bolo preukázané a uznané, a či predstavuje protiprávnu daňovú výhodu skutočnosť, že podniky, ktoré sa podieľali na fáze predchádzajúcej fáze, na ktorej sa podieľala žalobkyňa, priznali DPH a iné dane, ale uhradili ich do štátnej pokladnice len čiastočne alebo oneskorene a že žalobkyňa uplatnila svoje právo na vrátenie DPH.
- 23 Na tento účel je potrebné posúdiť, či vymenované skutočnosti možno považovať za objektívne faktory v zmysle judikatúry Súdneho dvora.
- 24 Vnútroštátny súd má pochybnosti o tom, či môže predstavovať objektívny dôvod na nepriznanie práva na vrátenie DPH skutočnosť, že sa zmenia zmluvné strany zmluvy o dodaní tovaru alebo že sa stanoví miesto dodania tovaru v súlade s praxou bežnou v medzinárodnom obchode.
- 25 Podľa vnútroštátneho súdu – na rozdiel od toho, čo uviedol Kúria (Najvyšší súd) – právo na vrátenie DPH tiež nie je založené na formálnej správnosti faktúry, ale na ekonomickom výsledku a určenie ceny patrí do sféry zmluvnej slobody strán. Kúria (Najvyšší súd) však v tejto súvislosti vyžaduje preskúmanie a odôvodnenie, ktoré idú nad rámec uvedeného kritéria.

### ***O druhej prejudiciálnej otázke***

- 26 V priebehu konania vnútroštátny súd dospel k záveru, že transakcie sa uskutočnili v súlade s ustanoveniami zmluvy, a teda chyba vo faktúre nemôže predstavovať základ na nepriznanie práva na vrátenie DPH.
- 27 Podľa rozhodnutia Kúria (Najvyšší súd) však treba preskúmať, ako sa mohlo uplatniť právo na vrátenie DPH založené na faktúre pred skutočným plnením, teda v novembri 2016.
- 28 Vnútroštátny súd považuje za potrebné položiť otázky týkajúce sa formálnej chyby vo faktúre, jej vplyvu na právo žalobkyne na vrátenie DPH, jej možného

odstránenia a sankcie, ku ktorej môže viesť, keďže Kúria (Najvyšší súd) mu nariadil zopakovať konanie.

### *O tretej prejudiciálnej otázke*

- 29 Prostredníctvom tejto prejudiciálnej otázky vnútroštátny súd žiada, aby sa objasnilo, či skutočnosť, že v rámci konania daňového orgánu je hlavným predmetom skúmania rekonštrukcia všetkých prvkov reťazca vytvoreného medzi zmluvnými stranami, a skutočnosť, že daňový orgán konštatuje neoprávnené uplatnenie práva a existenciu daňového úniku na základe skutočností, ktoré podľa judikatúry Súdneho dvora nemôžu slúžiť ako základ na nepriznanie odpočítania DPH, s následným nepriznaním práva na vrátenie DPH, sú v súlade s ustanoveniami a základnými zásadami práva Únie.
- 30 Daňový orgán nespomenul ustanovenie, ktoré zmluvné strany mali podľa jeho názoru v úmysle obísť. V tomto prípade sa vnútroštátny súd domnieva, že uplatnenie práva na vrátenie DPH nepredstavuje samo osebe daňový podvod, a to ani vtedy, keď vystaviteľ faktúry nezaplatí daň v celom rozsahu. Preto je tiež potrebné preskúmať, či žalobkyňa vedela alebo musela vedieť o tejto okolnosti.
- 31 Vzhľadom na to, že – pokiaľ ide o otázku, či účasť druhého podniku bola alebo nebola opodstatnená – daňový orgán neuviedol žiadnu objektívnu okolnosť, ktorú Súdny dvor považuje za prijateľnú, vnútroštátny súd sa domnieva, že konanie uvedeného orgánu vzhľadom na zásady daňovej neutrality a efektivity porušuje právo Únie.
- 32 Postup žalovaného teda vyvoláva podozrenie, že nie je v súlade s ustanoveniami práva Únie, keďže žalovaný sa vyhol preskúmaniu vedomosti zdaniteľnej osoby (teda či zdaniteľná osoba vedela alebo musela vedieť o protiprávnosti), a v tom prípade oslobodenie nadobudnutia tovaru v rámci Únie od DPH samo osebe automaticky – bez toho, aby bolo potrebné preukázať náležitú starostlivosť – znamená obchádzanie daňových predpisov. Dôsledkom vyššie uvedeného je nepriznanie práva na odpočítanie DPH. To vedie k tomu, že ak sa nepreskúmajú subjektívne okolnosti (skutočná vedomosť alebo vedomosť, ku ktorej by sa nevyhnutne dospelo, ak by sa vynaložila náležitá starostlivosť), ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446), právo na odpočítanie dane uznané v článkoch 168 a 178 smernice o DPH a v rozsudkoch Súdneho dvora bude zbavené obsahu.