

Vec C-596/21

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

28. september 2021

Vnútroštátny súd:

Finanzgericht Nürnberg

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

21. september 2021

Žalobca:

A

Žalovaný:

Finanzamt M

PRACOVNÝ DOKUMENT

[omissis]

Uznesenie

V právnej veci

A

– žalobca –

[omissis]

proti

Finanzamt M

– žalovanému –

v súvislosti s daňou z obratu za rok 2011

2. senát Finanzgericht Nürnberg (Finančný súd Norimberg, Nemecko) [omissis]

21. septembra 2021 rozhodol:

I. **Vnútroštátny súd predkladá Súdnemu dvoru Európskej únie nasledujúce prejudiciálne otázky:**

1. **Môže sa druhému nadobúdateľovi tovaru odmietnuť uplatnenie odpočítania dane zaplatenej pri nadobudnutí tohto tovaru, pretože musel vedieť, že pôvodný predávajúci pri prvom predaji tohto tovaru skrátil daň z pridanej hodnoty, hoci aj prvý nadobúdateľ vedel, že pôvodný predávajúci pri prvom predaji skrátil túto daň?**
2. **V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: je odmietnutie uplatnenia odpočítania dane v prípade druhého nadobúdateľa, čo do výšky, obmedzené na daňovú škodu, ktorá vznikla skrátением dane?**
3. **V prípade kladnej odpovede na druhú otázku: Vypočíta sa daňová škoda**
 - a. **porovnaním dane splatnej podľa zákona v reťazci plnení so skutočne vymeranou daňou,**
 - b. **porovnaním dane splatnej podľa zákona v reťazci plnení so skutočne zaplatenou daňou,**

c. nejakým iným spôsobom?

II. Súd konanie až do doručenia rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie prerušuje.

[omissis]

Odôvodnenie

I.

- 1 Žalobca, obchodník, nadobudol v roku 2011 od C, ktorý sa vydával za W, na účely svojho podnikania jazdené vozidlo, ktoré C už skôr nadobudol od tretej osoby. W vedel, že C sa vydáva za neho, a bol s tým uzrozumený. C vystavil W faktúru o dodaní jazdeného vozidla na sumu 52.100,84 eura s prirátaním dane z pridanej hodnoty vo výške 9.899,16 eura, W vystavil žalobcovi faktúru na 64.705,88 eura s prirátaním dane z pridanej hodnoty vo výške 12.294,12 eura, ktorú prenechal C, ktorý ju vydal žalobcovi. Žalobca odovzdal C celkovo 77 000,- eur, ktoré si tento nechal pre seba. C vo svojom účtovníctve a daňových priznaniach uviedol len predajnú cenu vo výške 52 100,84 eura s prirátaním dane z pridanej hodnoty vo výške 9 899,16 eura a zaplatil tiež daň len vo výške, ktorá vyplynula z tejto sumy. W túto transakciu nezahrmul ani do svojho účtovníctva ani do svojich daňových priznaní a ani z nej nezaplatil daň.
- 2 Žalobca si z nadobudnutia jazdeného vozidla uplatňuje odpočítanie dane vo výške 12 294,12 eura. Žalovaný sa naproti tomu domnieva, že žalobca nie je oprávnený si uplatňovať žiadne odpočítanie dane a uplatnenie odpočítania dane mu musí byť odmietnuté z dôvodu, že o skrátení dane zo strany C musel vedieť.
- 3 Na základe obsahu spisu a výsledku pojednávania vnútroštátny súd vychádza z toho, že vzhľadom na okolnosti konkrétneho prípadu bol žalobca z dôvodu výskytu viacerých podozrivých okolností povinný sa presvedčiť o identite svojho obchodného partnera, a potom by zistil jednak to, že C cielene zastrel svoju identitu, čo nemohlo mať žiaden iný účel než skrátiť daň z pridanej hodnoty pri predaji jazdeného vozidla, a jednak to, že W sa ľahostajne staval k svojim daňovým povinnostiam a nemal vôľu ich riadnym spôsobom splniť.

II.

- 4 Senát podľa článku 267 ods. 2 v spojení s ods. 1 písm. a) Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) predkladá SDEÚ prejudiciálnu otázku formulovanú vo výroku.
- 5 **1. Právny rámec**
- 6 **a. Právo Únie**

- 7 Podľa článku 14 ods. 2 písm. c) smernice o systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) [Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1)] sa za dodanie tovaru považuje
- 8 „... prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.“
- 9 Článok 167 smernice o DPH ustanovuje:
- 10 „Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“
- 11 Článok 168 písm. a) smernice o DPH znie:
- 12 „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.“
- 13 Podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH na to, aby si zdaniteľná osoba mohla uplatniť právo na odpočítanie dane týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí spĺňať okrem iného nasledujúcu podmienku:
- 14 „... mať faktúru vyhotovenú podľa hlavy XI kapitoly 3 oddielov 3 až 6“.
- 15 **b. Vnútroštátne právo**
- 16 § 3 ods. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) (zákon o dani z obratu) (ďalej len „UStG“) znie:
- „V prípade komisionárskej transakcie (§ 383 Handelsgesetzbuch) (Obchodný zákonník) sa medzi komisionárom a komitentom uskutoční dodanie tovaru. V prípade komisionálneho predaja sa za odberateľa považuje komisionár, v prípade komisionálneho nákupu komitent.“
- 17 § 15 ods. 1 prvá veta bod 1 prvá a druhá veta UStG v znení platnom v sporných rokoch znie:
- 18 „Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy dane zaplatené na vstupe:
1. zo zákona splatnú daň za dodanie tovaru a iné plnenia, ktoré pre jeho podnikanie realizoval iný podnikateľ. Predpokladom vykonania odpočítania dane je, že podnikateľ má faktúru vyhotovenú podľa § 14 a § 14a.“

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

- 20 Na základe obsahu spisu a výsledkov pojednávania vzniká v prejednávacom prípade otázka, v akej výške sa má žalobcovi odmietnuť uplatnenie odpočítania dane za nadobudnutie jazdeného vozidla, keďže o skrátaní dane zo strany C musel vedieť.
- 21 Skutkové predpoklady odpočítania dane podľa § 15 ods. 1 prvej vety bodu 1 UStG pre daň z obratu uvedenú vo faktúrach W sú naplnené. Na základe súhlasu W s postupom C nastal atypický prípad komisionálneho predaja, s tou zvláštnosťou, že komitent – C – je zároveň aj zástupcom komisionára. Preto treba vychádzať z toho, že najprv C dodal vozidlo W, potom W dodal vozidlo žalobcovi.
- 22 Avšak v zásade sú naplnené aj predpoklady pre odmietnutie uplatnenia odpočítania dane. Podľa judikatúry najvyššieho vnútroštátneho súdu, ktorá sa v tomto smere opiera o ustálenú judikatúru Súdneho dvora (napr. uznesenie zo 14. apríla 2021, C-108/20, EU:C:2021:266 – Finanzamt Wilmersdorf a tam citovaná judikatúra), sa uplatnenie odpočítania dane musí odmietnuť, ak síce sú v skutočnosti naplnené predpoklady pre jeho priznanie, avšak na základe objektívnych okolností je isté, že zdaniteľná osoba vedela alebo musela vedieť, že sa svojím nadobudnutím podieľa na transakcii, ktorá bola súčasťou skrátania dane, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt na predchádzajúcom alebo nasledujúcom stupni transakcie dodávateľského reťazca (rozsudok BFH z 18. februára 2016).
- 23 Podľa toho by sa žalobcovi muselo odmietnuť uplatniť odpočítanie dane vo výške 12 294,12 eura, hoci C neodviedol daň z pridanej hodnoty len vo výške 2 394,96 eura a v dodávateľskom reťazci od C cez W až k žalobcovi je skutočne zaplatená daň len o túto sumu nižšia v porovnaní s daňou splatnou pri riadnom realizovaní uvedenej transakcie.

24 3. Posúdenie podľa práva Únie

- 25 Vnútroštátny súd má pochybnosti o tom, či tento výsledok zodpovedá smernici o DPH v zmysle jej výkladu zo strany Súdneho dvora.
- 26 Odmietnutie uplatnenia práv v prípade účasti na daňovom podvode má podľa judikatúry SDEÚ zabrániť nesprávnemu zdaneniu (pozri rozsudok Veľkej komory zo 7. decembra 2010, C-285/09, EU:C:2010:742 – R, bod 52, k odmietnutiu oslobodenia od dane pre dodávky v rámci Spoločenstva) a chrániť nároky štátnej pokladnice (rozsudky z 21. júna 2012, C-80/11, C-142/11 EU:C:2012:373 – Mahageben a David, bod 48; zo 6. decembra 2012, C-285/11 EU:C:2012:774 – Bonik, bod 42). Spočíva na skutočnosti, že účastníkovi na daňovom podvode treba klásť za vinu, že daňovým podvodom došlo k strate na daňových príjmoch (rozsudok zo 17. októbra 2019, C-653/18 EU:C:2019:876 – Unitel, bod 34).

Z pohľadu vnútroštátneho súdu to svedčí v prospech odmietnutia uplatnenia práv len v rozsahu, v akom je to potrebné na vyrovnanie straty na daňových príjmoch.

- 27 Uznesenie EU:C:2021:266 Finanzamt Wilmersdorf však obsahuje úvahy, podľa ktorých účel odmietnutia uplatnenia práv možno siaha nad rámec náhrady škody alebo zodpovednosti za skrátené dane. Podľa úvah uvedených v bodoch 35 a nasl. tohto rozsudku odmietnutie uplatnenia práv nezávisí od toho, či osoba zúčastnená na daňovom podvode získala nejakú daňovú alebo hospodársku výhodu, ale má potláčať podvodné transakcie tým, že tovarom a službám, ktoré boli predmetom transakcie zapojenej do daňového podvodu, znemožňuje odbyť a prispieva tak k boji proti daňovým podvodom. SDEÚ v tom nevidí porušenie zásady daňovej neutrality.
- 28 Ak by sa však odmietnutie uplatnenia odpočítania dane malo z hľadiska výšky obmedziť na spôsobenú daňovú škodu, mohlo by mnohokrát zostať neúčinné, keď sa na zistenie daňovej škody iba porovnávajú daňové výmery, pretože odmietnutie uplatnenia odpočítania dane je spravidla možné až po odhalení daňového podvodu a daňové orgány potom zvyčajne opravujú aj chybné pôvodné daňové výmery. Naproti tomu porovnanie medzi daňou, ktorá sa mala stanoviť, a vyrubenou daňou zohľadňuje časté prípady, keď po odhalení daňových podvodov síce daňové orgány odmietnu uplatnenie práv a opravujú daňové výmery voči daňovým podvodníkom, avšak dodatočné platby, ktoré sa majú plniť na základe opravených daňových výmerov, nemôžu vymôcť, pretože sumy krátených daní podvodníci minuli alebo presunuli inde.
- 29 So zreteľom najmä na rozsudok Veľkej komory, EU:C:2010:742 – R sa vnútroštátny súd prikláňa k tomu, aby sa odmietnutie uplatnenia odpočítania dane obmedzilo na vzniknutú daňovú škodu a aby sa táto daňová škoda zistila porovnaním dane splatnej podľa zákona v celom reťazci transakcií – v prípade riadnej realizácie obchodu – a skutočne zaplatenej dane. Tomu zodpovedajúc by si v tomto prípade žalobca mohol odpočítať daň vo výške 9 899,16 eura a uplatnenie odpočítania dane by mu bolo odmietnuté len vo výške sumy idúcej nad rámec uvedeného, zodpovedajúcej daňovej škode.

[omissis]