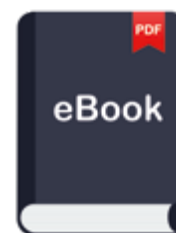


DAŇOVÁ JUDIKATÚRA

Najnovšie rozsudky Súdneho dvora
Európskej únie, Ústavného súdu
a Najvyššieho správneho súdu
ovplyvňujúce daňovú prax

Diel I.

V cene:



Bonusy,
aktualizace:



EKONOMICKÝ
SOFTWARE

#1

POHODA

Daňová judikatúra (I.)

V prvom diele sú sústredené judikáty Súdneho dvora Európskej únie, najmä tie, ktoré sa týkajú spoločného systému dane z pridanej hodnoty (a to aj všeobecne platné v prípadoch podaných z iných členských štátov), rozhodnutia o žalobách podaných Ústavnému súdu SR a judikáty Najvyššieho správneho súdu SR, ktoré zásadným spôsobom ovplyvňujú prax daňových subjektov alebo tuzemskú daňovú správu, prípadne poukazujú na nesprávnosť argumentácie strán sporu.

Možnosť výmazu osoby povinnej k dani z registra platiteľov

Strana **4**

Solidárna povinnosť príjemcu tovaru za odvod dane

Strana **33**

Posúdenie dôkazov o preprave do iného členského štátu

Strana **8**

Kvalifikácia umelej konštrukcie pri posudzovaní daňovej výhody

Strana **38**

Nárok na odpočet dane zo služieb poskytnutých viacerým spoločnostiam v skupine (1)

Strana **11**

Odpočet dividend prijatých materskou spoločnosťou

Strana **43**

Nárok na odpočet dane zo služieb poskytnutých viacerým spoločnostiam v skupine (2)

Strana **15**

Zneužívajúca praktika s cieľom využívať režim oslobodenia od dane

Strana **47**

Povaha služby spočívajúcej vo vrátení dane nerezidentom

Strana **18**

Jednouúčelový poukaz a miesto poskytnutia služby konečnému spotrebiteľovi

Strana **51**

Posúdenie fyzického premiestnenia tovaru na účely nároku na oslobodenie od dane

Strana **27**

Aktívna legítimácia na podanie ústavnej sťažnosti

Strana **57**

ZADARMO e-book tejto publikácie, aktualizálny servis k daňovej legislatíve a ďalšie bonusy?
Jednoduchá registrácia pomocou QR kódu na obálke alebo na DanoveZakony365.sk!

POHODA

EKONOMICKÝ SOFTWARE

#1

Ideálne pre komplexné spracovanie podvojného a jednoduchého účtovníctva

mpohoda
predaj a fakturácia

Aplikácia, s ktorou vystavíte doklady z mobilu a ľahko ich pošlete svojej účtovníčke

Neoznačenie dôkazov preukazujúcich dôvody odvolania odvolateľa	Strana 61	Povaha jednoročnej lehoty trvania daňovej kontroly	Strana 97
Vylúčenie preskúmania všeobecne záväzného nariadenia obce	Strana 65	Dôkazné bremeno pri preukazovaní nároku na oslobodenie od dane	Strana 100
Preskúmanie súladu všeobecne záväzného nariadenia s ústavou	Strana 66	Kritériá procesne prípustného dovolacieho dôvodu	Strana 103
Uplatnenie námietok v predchádzajúcom konaní	Strana 67	K podstate princípu nezávislého vzťahu a metóde nezávislej trhovej ceny	Strana 107
Plnomocenstvo na zastupovanie advokátom pred ústavným súdom	Strana 71	Okolnosti vzniku daňového preplatku a nároku na vrátenie	Strana 112
Odmietnutie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty	Strana 73	Splnenie podmienok na uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane	Strana 116
Odmietnutie predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie	Strana 78	Rozlíšenie povinností dôkazného bremena pri odpočte dane	Strana 121
Hmotnoprávne podmienky nároku na odpočet dane	Strana 84	Charakter inštitútu určenia dane podľa pomôcok	Strana 126
Nárok na úroky z omeškania pri nadmernom odpočt	Strana 87	Kvalifikovaná pochybnosť o existencii materiálneho plnenia	Strana 131
Povinné náležitosti ústavnej sťažnosti	Strana 94	K hmotnoprávnym podmienkam na priznanie práva na odpočítanie dane	Strana 137

Možnosť výmazu osoby povinnej k dani z registra platiteľov

Súdny dvor EÚ
C-164/24
3. apríla 2025

Kľúčové slová: Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Systematické nedodržovanie daňových povinností – Výmaz osoby povinnej k dani z identifikačného registra na účely dane z pridanej hodnoty – Zásada proporcionality

Právna veta

Článok 213 ods. 1 prvý pododsek a článok 273 smernice, ako aj zásady právnej istoty a proporcionality, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá, ako ju vykladajú vnútroštátne daňové orgány a sudy, stanovuje možnosť príslušného daňového orgánu vymazať osobu povinnú k dani z registra dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že si nesplnila povinnosti v oblasti DPH, bez toho, aby bola analyzovaná povaha porušení, ku ktorým došlo, a správanie dotknutej osoby povinnej k dani.

Cityland“ EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo

Rozsudok Súdneho dvora (desiata komora) z 3. apríla 2025

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 213 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017 (Ú. v. EÚ L 348, 2017, s. 7) (ďalej len „smernica o DPH“).
2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „Cityland“ EOOD na jednej strane a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo (riaditeľ Riaditeľstva pre „opravné prostriedky a prax v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia“ pre mesto Veliko Tarnovo, Bulharsko) (ďalej len „Direktor“) na druhej strane vo veci výmazu spoločnosti Cityland zo zoznamu platiteľov dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 smernice o DPH uvádza transakcie, ktoré podliehajú DPH.

4 Článok 213 ods. 1 prvý pododsek uvedenej smernice stanovuje: „Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.“

5 Článok 214 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty prijímajú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla:

...

6 Článok 273 tejto smernice znie takto:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že spĺnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

7 V hlave XII smernice o DPH sa nachádza kapitola 6, ktorá obsahuje oddiel 2, nazvaný „Osobitná úprava pre služby, ktoré poskytujú zdaniteľné osoby neusadené v rámci [Európskeho s]poločenstva“, ktorého súčasťou sú články 362 a 363 tejto smernice.

8 Článok 362 uvedenej smernice stanovuje:

„Členský štát identifikácie prideliť zdaniteľnej osobe neusadenej v

rámci Spoločenstva individuálne identifikačné číslo pre DPH na uplatňovanie tejto osobitnej úpravy a toto číslo jej elektronicky oznámi. ...“

9 Článok 363 tejto smernice znie takto:

„Členský štát identifikácie vylúči zdaniteľnú osobu neusadenú v rámci Spoločenstva z identifikačného registra v týchto prípadoch:

...

d) ak opakovane porušuje pravidlá, ktoré sa týkajú tejto osobitnej úpravy.“

10 Táto kapitola 6 obsahuje oddiel 4 s názvom „Osobitná úprava pre predaj tovaru na diaľku dovážaného z tretích území alebo tretích krajín“, v ktorom sa nachádzajú články 369q a 369r smernice o DPH.

11 Článok 369q tejto smernice stanovuje:

„1. Členský štát identifikácie prideliť zdaniteľnej osobe, ktorá využíva túto osobitnú úpravu, individuálne identifikačné číslo pre DPH na uplatňovanie tejto osobitnej úpravy a toto číslo jej elektronicky oznámi.

...

4. Identifikačné číslo pre DPH pridelené podľa odsekov 1, 2 a 3 sa používa len na účely tejto osobitnej úpravy.“

12 Článok 369r uvedenej smernice stanovuje:

„1. Členský štát identifikácie vymaže zdaniteľnú osobu, ktorá nepoužíva sprostredkovateľa, z identifikačného registra v týchto prípadoch:

...

d) ak [táto zdaniteľná osoba] opakovane porušuje pravidlá, ktoré sa týkajú tejto osobitnej úpravy.“

Bulharské právo

13 Podľa § 106 Zákon za danäka vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, DV č. 63 zo 4. augusta 2006) v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej (ďalej len „ZDDS“):

„1. Zrušenie zápisu (výmaz z registra) podľa tohto zákona je postup, v zmysle ktorého osoba po výmaze z registra už nie je oprávnená požadovať zaplatenie alebo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, ak tento zákon nestanovuje inak.

2. Zápis sa zruší:

(1) na podnet registrovanej osoby, pokiaľ existuje dôvod na – nútený alebo dobrovoľný – výmaz z registra;

(2) na podnet orgánu zodpovedného za verejné príjmy, ak

a) zistil dôvod na nútený výmaz z registra,

b) ide o prípad uvedený v § 176.“

14 V § 176 ZDDS sa stanovuje:

„Príslušný orgán zodpovedný za verejné príjmy môže odmietnuť zapísať do registra osobu alebo zrušiť jej zápis, ak táto osoba:

...
(3) si systematicky neplní povinnosti vyplývajúce z tohto zákona;
...“
15 Odsek 1 prechodných a záverečných ustanovení ZDDS stanovuje:
„V zmysle tohto zákona sa uplatňuje nasledujúce vymedzenie pojmov:
...
(42) „systematické porušovanie“ je porušenie, ku ktorému došlo v roku nasledujúcom po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia o uložení správnej sankcie osobe za porušenie rovnakého druhu.
...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Cityland je spoločnosť založená podľa bulharského práva, ktorá až do roku 2019 pôsobila v oblasti stavebníctva.

17 V priebehu roka 2012 bola v tejto spoločnosti vykonaná daňová kontrola, po ktorej organ po príchode pri Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite Veliko Tarnovo (oddelenie pre príjmy Územného riaditeľstva Veliko Tarnovo Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko) rozhodnutím z 27. septembra 2022 vymazal túto spoločnosť zo zoznamu platiteľov DPH podľa § 176 ods. 3 ZDDS.

18 Toto oddelenie totiž dospelo k záveru, že uvedená spoločnosť si systematicky neplní povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo ZDDS, tým, že nezaplatila priznanú a splatnú DPH za celkovo päť zdaňovacích období od 1. septembra 2013 do 30. júna 2018.

19 Rozhodnutím z 19. decembra 2022 Direktor potvrdil rozhodnutie z 27. septembra 2022.

20 Vo svojom rozhodnutí poukázal na to, že dlhy na DPH, ktoré Cityland nezaplatila, predstavovali 4 144,59 bulharského leva (BGN) za zdaňovacie obdobie september 2013; 0,46 BGN za zdaňovacie obdobie máj 2017; 365,50 BGN za zdaňovacie obdobie marec 2018; 49,66 BGN za zdaňovacie obdobie apríl 2018 a 27 506,73 BGN za zdaňovacie obdobie jún 2018.

21 V priebehu konania, ktoré viedlo k prijatiu tohto rozhodnutia, Cityland tvrdila, že predmetná DPH, ktorá bola priznaná, ale nebola zaplatená, sa týkala faktúr vystavených spoločnosti „Terem Ivajlo“ EOOD, ktoré boli predmetom súdneho konania z dôvodu, že táto spoločnosť nezaplatila DPH, ktorá je v nich uvedená. Po tom, čo spoločnosť Cityland spochybnila závery daňového orgánu prvého stupňa, Direktor dospel k záveru, že predmetná splatná DPH bola zaplatená 27. októbra 2022 a zostávalo zaplatiť len úroky vo výške 6 264,02 BGN.

22 Cityland podala proti rozhodnutiu z 19. decembra 2022 žalobu na Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správny súd Veliko Tarnovo, Bulharsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd má pochybnosti o súlade bulharskej právnej úpravy, ktorá stanovuje možnosť vymazať spoločnosť zo zoznamu platiteľov DPH, s právom Únie, keďže smernica o DPH nestanovuje možnosť vylúčiť zdaniteľnú osobu zo systému DPH.

23 Bulharská právna úprava totiž neukladá príslušným daňovým orgánom povinnosť úplne preskúmať konanie zdaniteľnej osoby, aby mohli dospieť k záveru, že existuje riziko pre daňové príjmy a že pravdepodobne došlo k daňovému podvodu. Naopak, samotné konštatovanie troch formálnych porušení pravidiel DPH, ktorými sú okrem iného oneskorené podanie daňového priznania, onesko-

rené zaplatenie DPH alebo oneskorené vyhotovenie faktúry s DPH, by stačilo na vylúčenie takejto zdaniteľnej osoby zo systému DPH.

24 V prejednávanej veci príslušné daňové orgány konštatovali systematickú povahu porušení, ktorých sa dopustila Cityland, pričom zohľadnili nepretržité obdobie takmer desiatich rokov, ako aj nesplnenia povinností týkajúce sa zanedbateľných súm nezaplatenej DPH, ako je – pokiaľ ide o rok 2017 – suma 0,46 BGN.

25 Za týchto podmienok Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správny súd Veliko Tarnovo) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Sú § 106 ods. 2 bod 2 písm. b) a § 176 bod 3 [ZDDS] v rozpore s článkom 213 [ods. 1 prvým pododsekom] smernice [o DPH]?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná: Má článok 213 [ods. 1 prvý pododsek] smernice [o DPH] priamy účinok?

3. Ak je odpoveď na prvú otázku záporná: Pripúšťajú článok 213 [ods. 1 prvý pododsek] a článok 273 smernice [o DPH], ako aj zásady právnej istoty a proporcionality vylúčenie zo systému DPH v prípade formálnych porušení zákona bez toho, aby sa zohľadnil čas porušenia, druh porušenia, ďalšie správanie osoby a existencia iných subjektívnych okolností, ako je obchodnoprávny spor týkajúci sa oneskoreného zaplatenia splatnej dane?

4. Ak je odpoveď na prvú otázku záporná: Pripúšťajú článok 213 [ods. 1 prvý pododsek] a článok 273 smernice [o DPH] a zásada proporcionality vylúčenie zo systému DPH súčasne s vyrubením úrokov z omeškania z dôvodu oneskoreného zaplatenia priznanej dane, pričom orgán zodpovedný za verejné príjmy nie je povinný preskúmať druh a povahu činnosti spoločnosti ani jej správanie v postavení zdaniteľnej osoby a závažnosť každého z navrhovaných opatrení?“

O prejudiciálnych otázkach

26 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prejudiciálne otázky odpovedať tak, že článok 213 ods. 1 prvý pododsek a článok 273 smernice o DPH, ako aj zásady právnej istoty a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ako ju vykladajú daňové orgány a vnútroštátne súdy, ktorá stanovuje možnosť príslušného daňového orgánu vymazať zdaniteľnú osobu zo zoznamu platiteľov DPH z toho dôvodu, že si táto osoba nespĺnila svoje povinnosti v oblasti DPH, bez analýzy povahy spáchaných porušení a správania dotknutej zdaniteľnej osoby.

27 Na účely zodpovedania týchto otázok je potrebné pripomenúť, že podľa článku 213 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba. Článok 214 ods. 1 tejto smernice ukladá členským štátom povinnosť prijať opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla.

28 Hlavným cieľom identifikácie zdaniteľných osôb stanovenej v článku 214 uvedenej smernice je zabezpečiť riadne fungovanie systému DPH. V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že pridelenie identifikačného čísla na účely DPH je dôkazom o daňovom postavení zdaniteľnej osoby na uplatnenie DPH a uľahčuje kontrolu zdaniteľných osôb na účely riadneho výberu dane (rozsudok zo 14. marca 2013, Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, body 18 a 19, ako aj citovaná judikatúra).

29 Identifikačné číslo na účely DPH je dôležitým dôkazom usku- točnených transakcií. Smernica o DPH totiž vo viacerých ustanoveniach týkajúcich sa najmä fakturácie, daňového priznania a



súhrnných výkazov požaduje, aby toto identifikačné číslo zdaniteľnej osoby, nadobúdateľa tovaru alebo prijímateľa služieb bolo povinne uvedené v týchto dokumentoch (rozsudok zo 14. marca 2013, Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 20).

30 Súdny dvor už rozhodol, že jednak z článkov 213 a 214 smernice o DPH vyplýva, že členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri prijímaní opatrení na zabezpečenie identifikácie zdaniteľných osôb na účely DPH, a jednak táto miera voľnej úvahy nie je neobmedzená. Aj keď je totiž povolené, aby členský štát nepridelil zdaniteľnej osobe identifikačné číslo, táto možnosť nemôže byť uplatnená bez legitímneho dôvodu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. marca 2013, Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, body 22 a 23, ako aj z 18. novembra 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, bod 41).

31 Na druhej strane pokiaľ ide o prijatie opatrení na výmaz už pridelených identifikačných čísel na účely DPH, treba zdôrazniť, že smernica o DPH neobsahuje žiadne ustanovenia, ktoré by všeobecne oprávňovali členské štáty prijať vo svojich vnútroštátnych právnych predpisoch ustanovenia o výmaze zo zoznamu platiteľov DPH.

32 Je pravda, že články 363 a 369r tejto smernice stanovujú prípady, v ktorých členský štát vymaže zdaniteľnú osobu z identifikačného registra stanoveného v rámci osobitnej úpravy, ktorá sa uplatňuje na služby poskytované zdaniteľnými osobami, ktoré nie sú usadené v Únii, alebo z registra stanoveného v rámci osobitnej úpravy, ktorá sa uplatňuje na predaj tovaru na diaľku dovážaného z tretích území alebo tretích krajín. K tomuto výmazu dochádza najmä vtedy, keď zdaniteľná osoba systematicky nedodríava pravidlá týkajúce sa predmetnej osobitnej úpravy. Takýto výmaz sa však netýka identifikačného čísla na účely DPH prideleného podľa článku 214 uvedenej smernice, ale len identifikačného čísla prideleného zdaniteľnej osobe na účely týchto osobitných právnych úprav, ako to vyplýva z článku 362 a článku 369q tejto smernice.

33 Na jednej strane však článok 17 ods. 1 písm. c) a článok 23 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1) odkazujú na pridelené identifikačné čísla na účely DPH, ktoré sa stali neplatnými, a okrem iného na čísla vymazané v prípade, keď osoby uviedli nepravdivé údaje s cieľom získať identifikáciu na účely DPH alebo neoznámili zmeny vo svojich údajoch.

34 Na druhej strane podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora z článkov 2 a 273 smernice o DPH v spojení s článkom 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva, že členské štáty majú povinnosť prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečili, že splatná DPH bude na ich príslušných územiach vyberaná v plnej výške, a bojovať proti podvodom (rozsudky z 2. mája 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, bod 26, a zo 17. mája 2023, Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, bod 26).

35 Okrem toho podľa rovnako ustálenej judikatúry Súdneho dvora majú členské štáty legitímny záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov a boj proti daňovým podvodom, daňovým únikom, ako aj prípadnému zneužitiu daňových povinností je cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH (rozsudok zo 14. marca 2013, Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 28 a citovaná judikatúra).

36 Vzhľadom na ustanovenia a judikatúru, ktoré sú uvedené v bodoch 30 až 35 tohto rozsudku, treba konštatovať, že členské štáty môžu pri výkone svojej voľnej úvahy, pokiaľ ide o prijímanie opatrení na zabezpečenie riadneho výberu dane a predchádzanie daňovým podvodom, prípadne stanoviť, že zdaniteľná osoba sa vymaže zo zoznamu platiteľov DPH.

37 Keďže zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá stanovuje

je výmaz zdaniteľnej osoby zo zoznamu platiteľov DPH, je koncipovaná ako sankcia uložená tejto zdaniteľnej osobe za opakované porušenie jej povinností v oblasti DPH, treba pripomenúť, že pri neexistencii harmonizácie právnej úpravy Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou majú členské štáty právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie (rozsudok zo 17. mája 2023, Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, bod 27 a citovaná judikatúra).

38 Členské štáty sú však na jednej strane pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda aj zásady proporcionality a daňovej neutrality (rozsudok zo 17. mája 2023, Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, bod 27 a citovaná judikatúra). Na účely posúdenia otázky, či je sankcia v súlade so zásadou proporcionality, treba zohľadniť okrem iného povahu a závažnosť protiprávneho konania, ktoré sa má touto sankciou potlačiť, ako aj spôsoby určenia výšky uvedenej sankcie (rozsudok z 11. apríla 2024, Legafact, C-122/23, EU:C:2024:293, bod 42 a citovaná judikatúra).

39 Na druhej strane členské štáty musia pri výkone týchto právomocí dbať na dodržiavanie požiadaviek vyplývajúcich z práva na riadnu správu vecí verejných, ktoré je odrazom všeobecnej zásady práva Únie, a uplatňuje sa v rámci daňovej kontroly (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, bod 50).

40 Treba tiež pripomenúť, že pri výbere sankcií sú členské štáty povinné dodržiavať zásadu efektivity, ktorá vyžaduje zavedenie účinných a odrádzajúcich sankcií na boj proti porušovaniu harmonizovaných pravidiel v oblasti DPH a ochranu finančných záujmov Únie (rozsudok z 11. apríla 2024, Legafact, C-122/23, EU:C:2024:293, bod 43 a citovaná judikatúra).

41 Výmaz zo zoznamu platiteľov DPH stanovený vnútroštátnou právnou úpravou vo vzťahu k zdaniteľným osobám, ktoré porušili svoje povinnosti týkajúce sa tejto dane, bez analýzy povahy spáchaných porušení nemožno považovať za sankciu, ktorá dodržiava zásady a požiadavky uvedené v bodoch 38 až 40 tohto rozsudku.

42 Vzhľadom na dôležitú úlohu, ktorú zohráva identifikačné číslo na účely DPH, pokiaľ ide o preukázanie daňového postavenia zdaniteľnej osoby, ako aj reálnosti uskutočnených transakcií, ako je pripomenuté v bodoch 28 a 29 vyššie, totiž osoby, ktorým dodala tovar alebo poskytla služby zdaniteľná osoba, ktorá bola vymazaná zo zoznamu platiteľov DPH, a teda nedisponuje platným identifikačným číslom na účely DPH, okrem iného nebudú mať istotu, že budú môcť preukázať, že majú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pri tomto dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb.

43 Takéto podmienky by mohli takýchto potenciálnych nadobúdateľov tovaru a príjemcov služieb odradiť od uzatvárania transakcií so zdaniteľnou osobou vymazanou zo zoznamu platiteľov DPH.

44 Tento praktický negatívny dôsledok výmazu zo zoznamu platiteľov DPH znamená, že zdaniteľná osoba by mohla byť nútená ukončiť svoju činnosť, a teda sa podobá dočasnému alebo trvalému zákazu výkonu tejto činnosti. Z toho vyplýva, že ak by sa výmaz zo zoznamu platiteľov DPH vnímal ako sankcia za opakované porušenie povinností zdaniteľnej osoby v oblasti DPH, išlo by o mimoriadne prísnu sankciu.

45 V súlade s judikatúrou uvedenou v bode 38 vyššie nemožno takúto sankciu považovať za sankciu v súlade so zásadou proporcionality, keďže je uložená bez preskúmania povahy a závažnosti porušenia, ktorých sa dopustila zdaniteľná osoba, s cieľom určiť, či je takáto prísna sankcia odôvodnená alebo či by za okolností, ktoré viedli k uloženiu tejto sankcie, postačovala iná, menej prísna sankcia.

46 Právna úprava, ktorá umožňuje daňovým orgánom vymazať zdaniteľnú osobu zo zoznamu platiteľov DPH bez toho, aby stanovila týmto orgánom povinnosť komplexne preskúmať správanie

tejto zdaniteľnej osoby s cieľom posúdiť existenciu rizika pre daňové príjmy a pravdepodobnosti podvodu na DPH, totiž ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie výberu DPH v plnej výške a na boj proti podvodom v oblasti DPH.

47 Bez takehoto úplného preskúmania správania dotknutej zdaniteľnej osoby nie je možné s istotou zistiť povahu a rozsah prípadného daňového podvodu, ktorého sa táto osoba mohla dopustiť, a teda posúdiť, či výmaz tejto zdaniteľnej osoby zo zoznamu platiteľov DPH predstavuje primeranú sankciu na zabezpečenie výberu DPH v plnej výške a na boj proti podvodom v oblasti DPH.

48 Okrem toho pokiaľ ide o požiadavky vyplývajúce z práva na riadnu správu vecí verejných, uvedené v bode 39 vyššie, Súdny dvor už rozhodol, že taký správny orgán, ako je vnútroštátny daňový orgán, musí v rámci svojich kontrolných povinností vykonať náležité a nestranné preskúmanie všetkých relevantných aspektov tak, aby sa ubezpečil, že pri prijímaní svojho rozhodnutia disponuje čo najúplnejšími a najspoľahlivejšími dôkazmi na tieto účely (rozsudok zo 16. mája 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, bod 50 a citovaná judikatúra).

49 Napokon treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora zásada právnej istoty vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovým orgánom nemohla donekonečna spochybňovať (rozsudok z 5. decembra 2024, Modexel, C-680/23, EU:C:2024:1000, bod 34 a citovaná judikatúra).

50 Z bodu 42 vyššie pritom vyplýva, že sankcia spočívajúca vo výmaze zdaniteľnej osoby zo zoznamu platiteľov DPH bez formálneho zákazu výkonu činnosti podliehajúcej DPH, v súvislosti s ktorou bola táto zdaniteľná osoba zapísaná do tohto zoznamu, môže viesť k trvalému a opakovanému spochybňovaniu daňovej situácie tak samotnej uvedenej zdaniteľnej osoby, ako aj nadobúdateľov tovarov, ktoré dodáva, a príjemcov služieb, ktoré poskytuje. Takúto sankciu preto nemožno považovať ani za sankciu, ktorá je v súlade

so zásadou právnej istoty.

51 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prejudiciálne otázky odpovedať tak, že článok 213 ods. 1 prvý pododsek a článok 273 smernice o DPH, ako aj zásady právnej istoty a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ako ju vykladajú daňové orgány a vnútroštátne súdy, ktorá stanovuje možnosť príslušného daňového orgánu vymazať zdaniteľnú osobu zo zoznamu platiteľov DPH z dôvodu, že si táto osoba nesplnila svoje povinnosti v oblasti DPH, bez analýzy povahy spáchaných porušení a správania dotknutej zdaniteľnej osoby.

O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 213 ods. 1 prvý pododsek a článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ako aj zásady právnej istoty a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ako ju vykladajú daňové orgány a vnútroštátne súdy, ktorá stanovuje možnosť príslušného daňového orgánu vymazať zdaniteľnú osobu zo zoznamu platiteľov dane z pridanej hodnoty (DPH) z dôvodu, že si táto osoba nesplnila svoje povinnosti v oblasti DPH, bez analýzy povahy spáchaných porušení a správania dotknutej zdaniteľnej osoby.

Posúdenie dôkazov o preprave do iného členského štátu

Súdny dvor EÚ
C-639/24
13. novembra 2025

Kľúčové slová: Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011 – Podmienky oslobodenia dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane – Domnienka – Požadované dôkazy

Právna veta

Článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES a článok 45a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby bolo oslobodenie od dane z pridanej hodnoty odmietnuté len z dôvodu, že neboli predložené dôkazy o dodaní tovaru v rámci Spoločenstva uvedené v článku 45a tohto vykonávacieho nariadenia, a zároveň ukládajú vnútroštátnym daňovým orgánom povinnosť posúdiť všetky dôkazy predložené na účely určenia, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia nachádzajúceho sa mimo jeho územia, avšak v rámci Únie, s výnimkou prípadov domnienky stanovenej v článku 45a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

FLO VENEER d.o.o. proti Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Rozsudok Súdneho dvora (siedma komora) z 13. novembra 2025

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018 (Ú. v. EÚ L 311, 2018, s. 3) (ďalej len „smernica o DPH“), a článku 45a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1), zmeneného vykonávacím nariadením Rady (EÚ) 2018/1912 zo 4. decembra 2018 (Ú. v. EÚ L 311, 2018, s. 10) (ďalej len „vykonávacie nariadenie č. 282/2011“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou FLO VENEER d.o.o. a Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministerstvo financií Chorvátskej republiky, samostatné oddelenie pre odvolania v správnych veciach) (ďalej len „ministerstvo financií“) vo veci oslobodenia dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Smernica o DPH

3 Podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH:

„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich príslušného územia, ale v rámci [Európskeho spoločenstva], predávajúcim alebo nadobúdateľom, alebo na ich účet, ak sú splnené tieto podmienky:

- a) tovar je dodaný inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe konajúcej ako takej v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala;
- b) táto zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorej sa dodanie uskutoční, je identifikovaná na účely DPH v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala, a uviedla toto identifikačné číslo pre DPH dodávateľovi.“

Vykonávacie nariadenie č. 282/2011

4 Článok 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 stanovuje:

„1. Na účely uplatňovania oslobodenia od dane stanoveného v článku 138 smernice 2006/112/ES sa predpokladá, že tovar bol

odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia mimo jeho územia, ale v rámci [Európskeho s]poločenstva, v jednom z týchto prípadov:

a) predávajúci uvedie, že tovar odoslal alebo prepravil on alebo tretia strana na jeho účet, pričom predávajúci má aspoň dva doklady ako neprotichodné dôkazy podľa odseku 3 písm. a), ktoré vystavili dve rôzne strany, ktorú sú navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa, alebo predávajúci má akýkoľvek jednotlivý doklad podľa odseku 3 písm. a) spolu s akýmkoľvek jednotlivým dokladom ako neprotichodným dôkazom podľa odseku 3 písm. b), potvrdzujúcim odoslanie alebo prepravu, ktoré vystavili dve rôzne strany, ktoré sú navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa;

b) predávajúci má:

- i) písomné vyhlásenie nadobúdateľa, v ktorom sa vyhlasuje, že tovar odoslal alebo prepravil nadobúdateľ alebo tretia strana na účet nadobúdateľa, a v ktorom sa identifikuje členský štát určenia tovaru; v tomto písomnom vyhlásení sa uvádza: dátum jeho vystavenia; meno a adresa nadobúdateľa; množstvo a povaha tovaru; dátum a miesto ukončenia prepravy tovaru; v prípade dodania dopravného prostriedku identifikačné číslo dopravného prostriedku; a identifikácia jednotlivca prijímajúceho tovar na účet nadobúdateľa; a
- ii) aspoň dva doklady ako neprotichodné dôkazy podľa odseku 3 písm. a), ktoré vystavili dve rôzne strany, ktorú sú navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa, alebo akýkoľvek jednotlivý doklad podľa odseku 3 písm. a) spolu s akýmkoľvek jednotlivým dokladom ako neprotichodným dôkazom podľa odseku 3 písm. b), potvrdzujúcim odoslanie alebo prepravu, ktoré vystavili dve rôzne strany, ktorú sú navzájom nezávislé, od predávajúceho a od nadobúdateľa.

Nadobúdateľ musí predávajúcemu poskytnúť písomné vyhlásenie uvedené v písmene b) bode i) do desiateho dňa mesiaca nasledujúceho po dodaní.

2. Daňový orgán môže vyvrátiť predpoklad urobený podľa odseku 1.

3. Na účely odseku 1 sa ako dôkaz o odoslaní alebo preprave akceptujú:

- a) doklady týkajúce sa odoslania alebo prepravy tovaru, ako je napríklad podpísaný doklad alebo list CMR, nákladný list, faktúra nákladnej leteckej dopravy alebo faktúra dopravcu tovaru;
- b) nasledujúce doklady:

i) poistenie súvisiace s odoslaním alebo prepravou tovaru alebo bankové doklady preukazujúce platbu za odoslanie alebo prepravu tovaru;

- ii) oficiálne doklady, ktoré vystavil verejný orgán, ako napríklad notár, ktoré potvrdzujú ukončenie prepravy tovaru v členskom štáte určenia;
- iii) potvrdenie, ktoré vydal majiteľ skladu v členskom štáte určenia a ktoré potvrdzuje uskladnenie tovaru v tomto členskom štáte.“

Vykonávacie nariadenie 2018/1912

5 Odôvodnenia 2 až 5 vykonávacieho nariadenia 2018/1912 znejú takto:

„(2) V smernici 2006/112/ES sa stanovuje viacero podmienok pre oslobodenie dodaní tovaru od DPH v kontexte určitých transakcií v rámci Spoločenstva. Jednou z týchto podmienok je, že tovar musí byť odoslaný alebo prepravený z jedného členského štátu do iného členského štátu.

(3) Rozdielny prístup jednotlivých členských štátov pri uplatňovaní tohto oslobodenia pre cezhraničné transakcie spôsobuje ťažkosti a vytvára právnu neistotu pre podniky. To je v rozpore s cieľom posilniť obchod v rámci Spoločenstva, ako aj v protiklade k zrušeniu daňových hraníc. Z tohto dôvodu je dôležité spresniť a harmonizovať podmienky, za ktorých sa oslobodenie môže uplatniť.

(4) Keďže cezhraničné podvody v oblasti DPH sú spojené predovšetkým s oslobodením dodaní v rámci Spoločenstva, je potrebné spresniť určité okolnosti, za ktorých by sa tovar mal považovať za tovar odoslaný alebo prepravený z územia členského štátu dodania.

(5) S cieľom poskytnúť podnikom praktické riešenie a zároveň zabezpečiť istotu pre daňové správy by sa vo vykonávacom nariadení [č. 282/2011] mali zaviesť dva vyvrátené predpoklady.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

6 FLO VENEER je obchodná spoločnosť so sídlom v Chorvátsku, ktorá predáva dubovú guľatinu. Táto spoločnosť bola predmetom daňovej kontroly, počas ktorej sa zistilo, že vystavila faktúry týkajúce sa dodania dubovej guľatiny nadobúdateľovi v Slovinsku za obdobie od 1. januára do 31. marca 2020.

7 V rámci tejto daňovej kontroly FLO VENEER predložila písomné vyhlásenia nadobúdateľa, ako sú stanovené v článku 45a ods. 1 písm. b) bode i) vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, ako aj faktúry, osvedčenia o odoslaní tovaru a nákladné listy (CMR). Tieto nákladné listy (CMR) sú upravené v Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave, ktorý bol podpísaný 19. mája 1956 v Ženeve a zmenený protokolom podpísaným 5. júla 1978 v Ženeve.

8 Dňa 8. októbra 2020 Ministerstvo financií, Porezna uprava, Područni úreda Sisak (Ministerstvo financií, Daňová správa, Okresné riaditeľstvo Sisak, Chorvátska republika) vydalo daňový výmer týkajúci sa DPH, pričom rozhodlo, že FLO VENEER bola pri predmetnom dodaní tovaru oslobodená od DPH v rozpore so zákonom. Z odôvodnenia tohto daňového výmeru vyplýva, že toto ministerstvo nespochybnilo, že tento tovar bol skutočne prepravený z Chorvátska do Slovinska. Zastávalo však názor, že dôkazy predložené spoločnosťou FLO VENEER nepreukazujú, že podmienky oslobodenia od DPH stanovené v článku 45a ods. 1 písm. b) vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 boli splnené. Rozhodnutím ministerstva financií zo 4. mája 2021 bola sťažnosť spoločnosti FLO VENEER podaná proti uvedenému daňovému výmeru zamietnutá.

9 FLO VENEER podala žalobu na Upravni sud u Zagrebu (Správny súd Záhreb, Chorvátsko), ktorý je vnútroštátnym súdom, ktorý podal tento návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tvrdí, že článok 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 tým, že podrobne uvádza doklady týkajúce sa dodania oslobodeného od dane ako dodania v rámci Spoločenstva, umožňuje zdaniteľným osobám ľahšie preukázať, že sú splnené podmienky na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru odoslaného alebo prepraveného mimo členského

ho štátu, ale v rámci Únie. Podľa tohto ustanovenia sa podmienky na oslobodenie od dane považujú za splnené, ak daňové orgány nemôžu úspešne vyvrátiť tento predpoklad. Ak však zdaniteľná osoba nemá k dispozícii doklady uvedené v článku 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, mala by v každom jednotlivom prípade preukázať, že sú splnené všetky podmienky požadované na priznanie oslobodenia od dane.

10 Vnútroštátny súd poznamenáva, že Súdny dvor v rozsudku z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, body 36, 38, 39 a 42), rozhodol, že zásada daňovej neutrality si vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté.

11 V tejto súvislosti má vnútroštátny súd pochybnosti o tom, či sa oslobodenie od dane stanovené v článku 138 smernice o DPH môže uplatniť, aj keď nie sú splnené podmienky umožňujúce vznik predpokladu stanoveného v článku 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011. Okrem toho sa pýta, či v takom prípade prináleží daňovému orgánu preskúmať všetky dôkazy s cieľom určiť, či umožňujú preukázať existenciu dodania v rámci Spoločenstva.

12 Za týchto okolností Upravni sud u Zagrebu (Správny súd Záhreb) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 138 ods. 1 [smernice o DPH], ktorý sa týka oslobodenia dodania tovaru v rámci Spoločenstva od DPH, a článok 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, ktorý sa týka preukázania odoslania alebo prepravy tovaru z členského štátu na miesto určenia mimo jeho územia, ale v rámci Únie, vykladať v tom zmysle, že dodávateľovi treba odmietnuť oslobodenie od DPH, ak nepreukázal splnenie podmienok stanovených v článku 45a [vykonávacieho nariadenia č. 282/2011], alebo je daňový orgán – hoci dodávateľ nemá dostatočné dôkazy na vznik predpokladu uvedeného v článku 45a [vykonávacieho nariadenia č. 282/2011], ale napriek tomu má dôkazy o fyzickej preprave tovaru z jedného členského štátu do druhého – povinný posúdiť predložené dôkazy a zistiť skutočnosť relevantnú pre oslobodenie od dane podľa článku 138 smernice o DPH, a konkrétne to, či bol tovar odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia mimo jeho územia, ale na území Únie?“

O prejudiciálnej otázke

13 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 138 ods. 1 smernice o DPH a článok 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa na jednej strane odmietlo oslobodenie od DPH podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH len z dôvodu, že neboli predložené dôkazy o existencii dodania v rámci Spoločenstva, ako to stanovuje článok 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, a na druhej strane tomu, aby vnútroštátne daňové orgány odmietli posúdiť akýkoľvek dôkaz predložený na preukázanie, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia nachádzajúceho sa mimo jeho územia, ale v rámci Únie, okrem prípadov predpokladu stanovených v článku 45a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

14 V článku 138 ods. 1 smernice o DPH sa uvádza, že členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich príslušného územia, ale v rámci Únie, predávajúcim alebo nadobúdateľom, alebo na ich účet, ak sú splnené tieto podmienky. Na jednej strane je potrebné, aby tento tovar bol dodaný inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe konajúcej ako takej v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala. Na druhej strane je potrebné, aby zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorej sa dodanie uskutočnilo, bola identifikovaná

na účely DPH v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala, a uviedla toto identifikačné číslo pre DPH dodávateľovi.

15 Článok 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 stanovuje na účely uplatnenia oslobodení od dane uvedených v článku 138 smernice o DPH pravidlá týkajúce sa dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Konkrétne článok 45a tohto vykonávacieho nariadenia najmä stanovuje, že v prípadoch uvedených v odseku 1 písm. a) alebo b) tohto vykonávacieho nariadenia sa predpokladá, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia mimo jeho územia, ale v rámci Únie. Je teda v podstate potrebné, aby predávajúci tohto tovaru mal k dispozícii doklady spĺňajúce osobitné požiadavky, ktoré sú uvedené v týchto ustanoveniach. Podľa článku 45a ods. 2 tohto vykonávacieho nariadenia však daňový orgán môže tento predpoklad vyvrátiť.

16 Pokiaľ ide o doslovný výklad článku 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, treba konštatovať, že tento článok vymenúva prípady, v ktorých platí predpoklad, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia nachádzajúceho sa mimo jeho územia, ale v rámci Únie, na účely oslobodenia od DPH stanoveného v článku 138 ods. 1 smernice o DPH. Zo znenia článku 45a uvedeného vykonávacieho nariadenia vyplýva, že tento článok upravuje prípady, v ktorých sa uplatní tento predpoklad, neuvádza však taxatívny výpočet dôkazov potrebných na preukázanie existencie dodania tovaru v rámci Spoločenstva. V dôsledku toho, ak podmienky uplatnenia predpokladu nie sú splnené, daňové orgány sú povinné posúdiť akýkoľvek dôkaz predložený predávajúcim tovaru s cieľom určiť, či sa predávajúcemu podarilo preukázať, že tento tovar bol predmetom dodania v rámci Spoločenstva.

17 Podobne článok 138 ods. 1 smernice o DPH nepodmieňuje priznanie oslobodení od dane, ktoré upravuje, tým, aby mal predávajúci k dispozícii konkrétne dôkazy.

18 Tento výklad potvrdzujú ciele sledované článkom 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 a smernicou o DPH. Pokiaľ ide o odôvodnenia 3 až 5 vykonávacieho nariadenia 2018/1912, ktorým bol do vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 vložený článok 45a, tieto odôvodnenia potvrdzujú, že predmetný predpoklad bol v podstate stanovený s cieľom uľahčiť vykonávanie dôkazov na účely uplatnenia oslobodenia od dane týkajúceho sa dodania v rámci Spoločenstva, a to v záujme podnikov a daňových správ, pričom však nevylučuje možnosť predložiť iné dôkazy než tie, na ktoré sa vzťahuje tento predpoklad.

19 Treba uviesť, že zohľadnenie iných dôkazov ako tých, ktoré sú uvedené v článku 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, daňovými orgánmi, nebráni cieľom vykonávacieho nariadenia 2018/1912 spočívajúcim v podpore obchodu v rámci Spoločenstva a predchádzaní podvodom. Naopak, ak by sa predávajúci tovaru nemohli opierať o akýkoľvek dôkaz, tí, ktorí nemajú dôkazy uvedené v článku 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, by boli zbavení predmetného oslobodenia od dane z dôvodu nedodržania formálnej požiadavky, hoci k dodaniu tovaru v rámci Spoločenstva skutočne došlo. Cieľ spočívajúci v podpore obchodu v rámci Spoločenstva by teda bol spochybnený.

20 Treba tiež uviesť, že podľa judikatúry Súdneho dvora článok 138 ods. 1 smernice o DPH upravuje povinnosť členských štátov oslobodiť od dane dodanie tovaru spĺňajúce podmienky, ktoré sú v ňom vymenované. Okrem toho podľa tej istej judikatúry formálne požiadavky nemôžu spochybniť právo predávajúceho na oslobodenie od DPH, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky dodania v rámci Spoločenstva. V dôsledku toho zásada daňovej neutrality si vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené vecné podmienky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. februára 2017,

Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, body 23, 32, 35 a 36). V tejto súvislosti treba pripomenúť, že existujú len dva prípady, v ktorých nedodržanie formálnej požiadavky môže spôsobiť stratu práva na oslobodenie od DPH. Na jednej strane sa zásady daňovej neutrality na účely oslobodenia od DPH nemôže dovoľávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH. Na druhej strane porušenie formálnej požiadavky môže viesť k odmietnutiu oslobodenia od DPH vtedy, ak je následkom tohto porušenia nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, body 38, 39 a 42).

21 Z judikatúry tiež vyplýva, že na účely oslobodenia od DPH musia daňové orgány náležite zohľadniť všetky dôkazy, ktoré majú k dispozícii, aby preskúmali, či tieto dokumenty môžu prípadne potvrdiť pravdepodobnú existenciu skutočného dodania v rámci Spoločenstva (rozsudok z 29. februára 2024, B2 Energy, C-676/22, EU:C:2024:186, bod 36).

22 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položení otázku odpovedať tak, že článok 138 ods. 1 smernice o DPH a článok 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 sa majú vykladať v tom zmysle, že na jednej strane bránia tomu, aby sa oslobodenie od DPH podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH odmietlo len z dôvodu, že neboli predložené dôkazy o existencii dodania v rámci Spoločenstva, ako to stanovuje článok 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, a na druhej strane ukladajú vnútroštátnym daňovým orgánom povinnosť posúdiť akýkoľvek dôkaz predložený na preukázanie, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia nachádzajúceho sa mimo jeho územia, ale v rámci Únie, okrem prípadov predpokladu stanovených v článku 45a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

O trovách

23 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:
Článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, a článok 45a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmeneného vykonávacím nariadením Rady (EÚ) 2018/1912 zo 4. decembra 2018,

sa majú vykladať v tom zmysle, že na jednej strane bránia tomu, aby sa oslobodenie od dane z pridanej hodnoty podľa článku 138 ods. 1 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2018/1910, odmietlo len z dôvodu, že neboli predložené dôkazy o existencii dodania v rámci Spoločenstva, ako to stanovuje článok 45a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, zmeneného vykonávacím nariadením 2018/1912, a na druhej strane ukladajú vnútroštátnym daňovým orgánom povinnosť posúdiť akýkoľvek dôkaz predložený na preukázanie, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu do miesta určenia nachádzajúceho sa mimo jeho územia, ale v rámci Únie, okrem prípadov predpokladu stanovených v článku 45a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, zmeneného vykonávacím nariadením 2018/1912.

Nárok na odpočet dane zo služieb poskytnutých viacerým spoločnostiam v skupine (1)

Súdny dvor EÚ
C-527/23
12. decembra 2024

Kľúčové slová: Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Nárok na odpočet – Nadobudnutie administratívnych služieb poskytovaných v rámci tej istej skupiny spoločností – Odopretie nároku na odpočet

Právna veta

Článok 168 smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej správca dane odoprie nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe osobou povinnou k dani pri nadobudnutí služieb od iných osôb povinných k dani, ktoré sú súčasťou tej istej skupiny spoločností, z dôvodu, že tieto služby boli súčasne poskytnuté aj iným spoločnostiam tejto skupiny a ich nadobudnutie nebolo nevyhnutné ani vhodné, ak je preukázané, že uvedené služby sú touto osobou povinnou k dani použité na výstupe na účely jej zdaniteľných plnení.

Weatherford Atlas Gip SA proti Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Rozsudok Súdneho dvora (šiesta komora) z 12. decembra 2024

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2 a 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Weatherford Atlas GIP SA a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národná agentúra pre daňovú správu – Generálne riaditeľstvo pre riešenie sťažností, Rumunsko), ako aj Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Národná agentúra pre daňovú správu – Generálne riaditeľstvo pre správu veľkých daňovníkov, Rumunsko) (ďalej spoločne len „daňové orgány“) vo veci odopretia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe zo strany daňových orgánov, pokiaľ ide o obstaranie administratívnych služieb poskytovaných v rámci tej istej skupiny spoločností.

Právny rámec

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH platí, že DPH podlieha poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4 Podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH je „zdaniteľná osoba“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

5 Podľa znenia článku 11 uvedenej smernice:

„Po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len ‚Výbor pre DPH‘) môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami. Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.“

6 Článok 168 tej istej smernice stanovuje:

„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,
- b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27,
- c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod i),
- d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22,
- e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Weatherford Atlas GIP je súčasťou skupiny spoločností Weatherford, ktorá sa špecializuje na služby v oblasti ťažby ropy.

8 Dňa 6. júna 2016 Weatherford Atlas GIP prostredníctvom zlúčenia prevzala rumunskú spoločnosť Foserco SA vrátane jej práv a povinností. Činnosť spoločnosti Foserco spočívala v poskytovaní podporných služieb v oblasti ťažby ropy a zemného plynu.

9 V rokoch 2015 a 2016 Foserco poskytovala vrtné služby v Rumunsku dvom zákazníkom, konkrétne spoločnostiam OMV Petrom a Petrofarc. S cieľom poskytovať tieto služby Foserco nadobudla od spoločností skupiny Weatherford všeobecné administratívne služby, ako sú najmä služby v oblasti informatiky, ľudských zdrojov, marketingu, účtovníctva a poradenstva. Tieto všeobecné administratívne služby poskytovali subjekty so sídlom mimo Rumunska a na výpočet DPH za uvedené služby sa použilo prenesenie daňovej povinnosti. Ostatné spoločnosti tejto skupiny tiež využívali tie isté služby.

10 Po tomto zlúčení daňové orgány rozhodnutím z 20. novembra 2019 nariadili novú kontrolu povinností spoločnosti Weatherford Atlas GIP v oblasti dane z príjmov právnických osôb a DPH za ob-



dobie od 1. januára 2014 do 30. júna 2015. Táto kontrola sa teda týkala aj povinností spoločnosti Foserco, ktoré prevzala Weatherford Atlas GIP.

11 V nadväznosti na túto kontrolu daňové orgány vydali daňový výmer a správu o daňovej kontrole, ktorými odopreli právo na odpočítanie DPH, ktorú Foserco zaplatila na vstupe za obstarané administratívne služby, vo výške 1 774 419 rumunských lei (RON) (približne 356 540 eur) z toho dôvodu, že jednak nebol predložený nijaký akt alebo dokument s cieľom preukázať súvislosť medzi obstaranými službami a kontrolovanou zdaniteľnou osobou, a na druhej strane, že z predložených dokumentov nevyplýva povaha poskytnutých služieb, ani totožnosť osôb, ktoré tieto služby poskytovali, ani obdobie, počas ktorého boli tieto služby poskytované, ani to, že uvedené služby boli pre Foserco potrebné.

12 Weatherford Atlas GIP podala proti tomuto daňovému výmeru a tejto správe o daňovej kontrole sťažnosť. Keďže daňové orgány túto sťažnosť zamietli rozhodnutím z 22. apríla 2020, Weatherford Atlas GIP podala žalobu o neplatnosť na Tribunalul Prahova (Vyšší súd Prahova, Rumunsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. V rámci súdneho vyšetrovania týkajúceho sa tejto žaloby daňové orgány spresnili, že existencia obstaraných služieb nebola spochybnená, ale že Weatherford Atlas GIP nepreukázala existenciu súvislosti medzi týmito službami a jej zdaniteľnými plneniami. Podľa daňových orgánov nie je možné preukázať takýto vzťah, keďže uvedené služby boli poskytnuté viacerým spoločnostiam skupiny Weatherford, a teda z nich mali prospech iní členovia tejto skupiny alebo táto skupina ako taká. Hoci náklady na tieto služby boli rozdelené medzi uvedené spoločnosti, uvedená daňová správa napriek tomu tvrdí, že nemali byť fakturované spoločnosti Weatherford Atlas GIP, pretože pre ňu neboli potrebné.

13 V tejto súvislosti vnútroštátny súd poznamenáva, že tieto daňové orgány nepopierajú, že predmetné administratívne služby boli skutočne poskytnuté, a netvrdia, že došlo k akémukoľvek daňovému podvodu, ale odmietajú priznať právo na odpočítanie dane z dôvodu neexistencie dôkazu o potrebe obstarania týchto služieb pre zdaniteľnú osobu. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti pýta, či podľa smernice o DPH môže byť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe odopreté na základe subjektívneho posúdenia daňových orgánov týkajúceho sa potrebnosti a vhodnosti obstarania takýchto služieb, ak sa preukáže, že súvisiace náklady sú súčasťou všeobecných nákladov tejto zdaniteľnej osoby v zmysle judikatúry vyplývajúcej najmä z rozsudku z 8. februára 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, bod 24).

14 Za týchto okolností Tribunalul Prahova (Vyšší súd Prahova) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 168 [smernice o DPH] s ohľadom na zásadu daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby za okolností, aké nastali vo veci samej, daňový úrad odoprel zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie [DPH] zaplatenej za prijaté administratívne služby, ak sa zistí, že všetky náklady zaúčtované za prijaté služby sa zahrnuli do všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby, ktorá vykonáva len zdaniteľné transakcie, že poskytovanie služieb výslovne potvrdil daňový úrad a že sa uplatňuje režim prenesenia daňovej povinnosti (čím by sa vylúčila škoda pre štátny rozpočet)?
2. Môže na účely výkladu ustanovení článkov 2 a 168 [smernice o DPH] za okolností, aké nastali vo veci samej, každý člen skupiny spoločností považovať prevádzkové a administratívne služby (t. j. asistenčné a konzultačné služby v rôznych odvetviach, finančné a právne poradenstvo) poskytované medzi spoločnosťami v rámci danej skupiny v prospech rôznych členov tejto skupiny za služby sčasti použité na účely zdaniteľných transakcií, čiže obstarané pre vlastnú potrebu?
3. Možno na účely výkladu ustanovení článku 2 [smernice o DPH]

v prípade, že sa potvrdí, že služby v rámci skupiny sa neposkytujú v prospech určitého člena tejto skupiny, považovať spoločnosť, ktorá je súčasťou skupiny, ale o ktorej sa predpokladá, že nemala z týchto služieb prospech, za zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

15 Týmito otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej daňové orgány odmietnu priznať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe zdaniteľnou osobou pri obstaraní služieb od iných zdaniteľných osôb, ktoré patria do tej istej skupiny spoločností, z toho dôvodu, že tieto služby boli súčasne poskytnuté iným spoločnostiam patriacim do tejto skupiny a ich obstaranie nebolo potrebné alebo vhodné.

O prípustnosti

16 Rumunská vláda tvrdí, že uvedené otázky sú neprípustné z toho dôvodu, že prvá otázka je založená na nepodloženom skutkovom predpoklade a má v tejto súvislosti hypotetickú povahu a druhá otázka je založená na zhrnutí skutkových okolností, ktoré neumožňuje pochopiť dôvod, ktorý viedol vnútroštátny súd k podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor.

17 Podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o návrhu na začatie prejudiciálneho konania podanom vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s realitou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočné zodpovedanie položených otázok (rozsudok z 29. júna 2023, Super Bock Bebidas, C-211/22, EU:C:2023:529, bod 22 a citovaná judikatúra).

18 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o prvú otázku, Súdnemu dvoru neprináleží preverovať presnosť skutkového predpokladu, na ktorom je táto otázka založená, a v každom prípade sa uvedená otázka nezdá byť zjavne hypotetická vzhľadom na predmet sporu vo veci samej, ako ho opísal vnútroštátny súd. Prípustnosť tejto otázky teda nemožno spochybniť.

19 Pokiaľ ide o druhú otázku, treba konštatovať, že zhrnutie právneho a skutkového rámca sporu vo veci samej umožňuje pochopiť dôvod, prečo sa vnútroštátny súd obrátil na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania, a že toto zhrnutie obsahuje skutkové a právne okolnosti potrebné na podanie užitočnej odpovede na túto otázku. Za týchto podmienok nemožno spochybniť ani jej prípustnosť.

20 V dôsledku toho sú prvá a druhá otázka prípustné.

O veci samej

21 Podľa ustálenej judikatúry právo zdaniteľných osôb na odpočítanie od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar a služby prijaté na vstupe predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Právo na odpočítanie uvedené v článku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Bezprostredne sa uplatňuje na celú DPH zaťažujúcu transakcie uskutočnené na vstupe. Systém odpočítania dane má totiž za cieľ úplne zbaviť zdaniteľnú osobu záťaže spočívajúcej v DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej ekonomických činností (rozsudok zo 7. marca 2024, Feudi

di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, bod 27 a citovaná judikatúra).

22 Spoločný systém DPH tak zaručuje úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH. Ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká osoba v čase nadobudnutia tovaru alebo služby, použije tento tovar alebo službu na účely svojich zdaniteľných transakcií, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za uvedený tovar alebo službu (rozsudok zo 7. marca 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, bod 27 a citovaná judikatúra).

23 Uplatnenie práva na odpočítanie dane predpokladá existenciu plnenia na vstupe, ktoré samo osebe podlieha DPH. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že poskytovanie služieb sa vykonáva za protihodnotu v zmysle smernice o DPH a je preto zdaniteľné len vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom právny vzťah, v rámci ktorého dochádza ku vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. Tak je to v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou (rozsudok z 20. januára 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, bod 27 a citovaná judikatúra).

24 V prejednávanej veci teda prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v prvom rade overil, či prípady obstarania administratívnych služieb, o ktoré ide vo veci samej, predstavujú plnenia podliehajúce DPH v zmysle judikatúry citovanej v predchádzajúcom bode tohto rozsudku. Na tento účel bude musieť vnútroštátny súd overiť, či existuje priama súvislosť medzi týmito službami a protihodnotou, ktorú zaplatila Foserco.

25 Okrem toho zo znenia článku 168 smernice o DPH vyplýva, že na priznanie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe je potrebné jednak, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice, a jednak, aby tovary alebo služby, uvádzané ako základ vzniku práva na odpočítanie DPH, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. januára 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, bod 33, ako aj zo 7. marca 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, bod 28 a citovanú judikatúru).

26 V prejednávanej veci teda prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v druhom rade overil, či Foserco a spoločnosti, ktoré poskytli administratívne služby, o ktoré ide vo veci samej, sú zdaniteľnými osobami v zmysle smernice o DPH a či Foserco uvedené služby využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení.

27 V tejto súvislosti treba spresniť, že skupina spoločností, o ktorú ide vo veci samej, sa zdá byť tvorená samostatnými zdaniteľnými osobami a nezdá sa, že by predstavovala jedinú zdaniteľnú osobu, teda skupinu na účely DPH podľa článku 11 smernice o DPH. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z písomných pripomienok spoločnosti Weatherford Atlas Gip totiž vyplýva, že administratívne služby, o ktoré ide vo veci samej, boli poskytnuté spoločnosti Foserco, ktorá bola rumunskou spoločnosťou, spoločnosťami so sídlom mimo Rumunska. Ako však vyplýva zo znenia tohto článku 11, skupina na účely DPH je nevyhnutne obmedzená na územie jedného a toho istého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. marca 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, bod 24).

28 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou transakciou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru

alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie [rozsudok z 13. júna 2024, C (Správovia konkurznej podstaty a likvidátori), C-696/22, EU:C:2024:499, bod 86 a citovaná judikatúra].

29 Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné tovary a služby tvoria súčasť všeobecných nákladov tejto zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou podnikateľskou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudok zo 4. októbra 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, bod 21 a citovaná judikatúra).

30 Okrem toho Súdny dvor spresnil, že existenciu súvislosti medzi transakciami treba posúdiť vzhľadom na jej objektívny obsah. Daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. Treba teda zohľadniť skutočné používanie tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe zdaniteľnou osobou a výlučný dôvod tohto nadobudnutia, pričom toto nadobudnutie treba považovať za kritérium na určenie objektívneho obsahu [pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. júna 2024, C (Správovia konkurznej podstaty a likvidátori), C-696/22, EU:C:2024:499, bod 89, a zo 4. októbra 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, bod 22, ako aj citovanú judikatúru].

31 V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že právo na odpočítanie nemôže zakladať tá časť nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou, ktorá nesúvisí s plneniami uskutočnenými samotnou touto zdaniteľnou osobou, ale s plneniami uskutočnenými treťou osobou [pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. októbra 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, bod 38, a z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 55].

32 Ak by sa v prejednávanom prípade ukázalo, že časť služieb, na ktoré boli vynaložené náklady, o ktoré ide vo veci samej, nebola použitá na účely vlastných plnení zdaniteľnej osoby, ale na účely plnení uskutočňovaných tretími osobami, došlo by k čiastočnému narušeniu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi týmito službami a zdaniteľnými plneniami tejto zdaniteľnej osoby, takže táto zdaniteľná osoba by nemala právo odpočítať DPH, ktorou bola zatažená táto časť nákladov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. októbra 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, bod 39 a citovanú judikatúru).

33 Na účely určenia rozsahu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, do akej miery boli predmetné služby skutočne poskytnuté s cieľom umožniť zdaniteľnej osobe uskutočniť svoje zdaniteľné plnenia, a to najmä s prihliadnutím na zmluvy o poskytnutí služieb a hospodársku a obchodnú realitu. Len v tomto rozsahu bude totiž DPH zaplatená na vstupe považovaná za DPH, ktorou boli zatažené služby poskytnuté zdaniteľnej osobe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. októbra 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, body 40 a 42, ako aj citovanú judikatúru).

34 Okolnosť, že administratívne služby, o ktoré ide vo veci samej, sa poskytujú súčasne viacerým príjemcom, sa v tejto súvislosti zdá byť irelevantná. Vnútroštátnemu súdu naopak prináleží, aby sa ubezpečil, že podiel nákladov spojených s týmito službami, ktoré vynaložila zdaniteľná osoba, skutočne **zodpovedá** službám, ktoré táto zdaniteľná osoba využila na účely svojich vlastných zdaniteľ-

ných plnení.

35 Otázka, či bolo obstaranie administratívnych služieb, o ktoré ide vo veci samej, potrebné alebo vhodné, sa tiež zdá byť irelevantná, keďže smernica o DPH nepodriaďuje výkon práva na odpočítanie kritériu ekonomickej ziskovosti transakcie na vstupe. Účelom spoločného systému DPH je totiž zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že uvedené činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH. Preto, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle [pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2024, C (Správcovia konkurznej podstaty a likvidátori), C-696/22, EU:C:2024:499, bod 94 a citovanú judikatúru].

36 Pokiaľ ide napokon o dôkazné bremeno, z ustálenej judikatúry vyplýva, že je úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa požiadavky stanovené na jeho priznanie. Daňové orgány môžu teda od zdaniteľnej osoby vyžadovať dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či možno, alebo nemožno priznať požadované odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. decembra 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 33 a citovanú judikatúru, ako aj zo 16. februára 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, body 99 a 100).

37 Pokiaľ ide o hodnotenie dôkazov, vnútroštátny súd ho musí vykonať v súlade s pravidlami dokazovania podľa vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci [pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. mája 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Simulované nadobudnutie), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 36, a z 11. januára 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, bod 34].

38 V dôsledku toho sa má článok 168 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej daňové orgány odmietnu priznať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe zdaniteľnou osobou pri obstaraní služieb od iných zdaniteľných osôb, ktoré patria do tej istej skupiny spoločností, z toho dôvodu, že tieto služby boli súčasne poskytnuté iným spoločnostiam patriacim do tejto skupiny a ich obstaranie

nebolo potrebné alebo vhodné, ak je preukázané, že uvedené služby zdaniteľná osoba použila na vstupe na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení.

O tretej otázke

39 Touto otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či možno na účely výkladu ustanovení článku 2 smernice o DPH v prípade, že sa potvrdí, že služby v rámci skupiny sa neposkytujú v prospech určitého člena tejto skupiny, považovať spoločnosť, ktorá je súčasťou skupiny, ale o ktorej sa predpokladá, že nemala z týchto služieb prospech, za zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká.

40 Ako poznamenala Európska komisia, táto otázka sa zdá byť irelevantná na účely vyriešenia sporu vo veci samej. Zdá sa totiž, že v rámci tohto sporu nie je vôbec spochybnené, že Foserco bola zdaniteľnou osobou v zmysle smernice o DPH. Ako tiež uviedla rumunská vláda, ide o otázku odlišnú od otázky existencie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s administratívnymi službami, o ktoré ide vo veci samej.

41 S ohľadom na judikatúru citovanú v bode 17 tohto rozsudku je preto tretia otázka neprípustná.

O trovách

42 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej daňové orgány odmietnu priznať právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe zdaniteľnou osobou pri obstaraní služieb od iných zdaniteľných osôb, ktoré patria do tej istej skupiny spoločností, z toho dôvodu, že tieto služby boli súčasne poskytnuté iným spoločnostiam patriacim do tejto skupiny a ich obstaranie nebolo potrebné alebo vhodné, ak je preukázané, že uvedené služby zdaniteľná osoba použila na vstupe na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení.