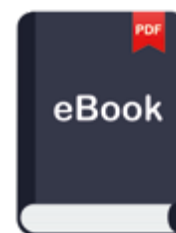


DAŇOVÁ JUDIKATÚRA

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, aktualizovaný 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 nesplnila 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 usta- noveniach 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 takéhoto 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 položenú 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.

Vážení čtenáři, právě jste dočetli ukázkou z knihy Daňová judikatura (I. díl).
Pokud se Vám ukázka líbila, na našem webu si můžete zakoupit celou knihu.