

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 31. januára 2013 (*)

„Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – Zásada daňovej neutrality – Právo na odpoveď – Zamietnutie – Článok 203 – Uvedenie DPH na faktúre – Daňová povinnosť – Existencia zdaniteľného plnenia – Rovnaké posúdenie vo vzťahu k vystaviteľovi faktúry a k jej príjemcovi – Potreba“

Vo veci C-643/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд Varna (Bulharsko) z 2. decembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 15. decembra 2011, ktorý súvisí s konaním:

LVK – 56 EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta, vykonávajúca funkciu predsedníčky tretej komory, sudcovia K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský a T. von Danwitz (spravodajca),

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- LVK – 56 EOOD, v zastúpení: P. Bakalova, advokat,
- Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, v zastúpení: S. Zlateva, splnomocnená zástupkyňa,
- bulharská vláda, v zastúpení: T. Ivanov a D. Drambozova, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a D. Roussanov, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou LVK – 56 EOOD (ďalej len „LVK“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľ Riaditeľstva pre opravné prostriedky a správu výkonu rozhodnutia pre mesto Varna pri centrálnej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy) vo veci zamietnutia priznať právo na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zo strany daňového orgánu z dôvodu nepreukázania uskutočnenia plnení na vstupe.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa odôvodnenia 39 smernice 2006/112 „pravidlá upravujúce odpočítanie dane by sa mali zosúladiť v takom rozsahu, aby pôsobili na skutočnú výšku vybratých daní a aby sa odpočítateľná časť požívala podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch“.

4 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) tejto smernice dodávanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH.

5 Podľa článku 62 tejto smernice:

„Na účely tejto smernice:

1. „zdaniteľná udalosť“ je udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti;

2. „daňová povinnosť“ vzniká, keď sa správca dane podľa zákona stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnúc od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

6 Článok 63 smernice 2006/112 stanovuje, že zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

7 Článok 73 tejto smernice stanovuje, že „v prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií“.

8 Podľa článku 167 tejto smernice „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“.

9 Článok 168 písm. a) smernice 2006/112 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“.

10 Článok 178 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240,

...“

11 Podľa článku 179 prvého odseku tejto smernice „zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178“.

12 Článok 203 v hlave XI smernice 2006/112 s názvom „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ kapitole 1, nazvanej „Platobná povinnosť“, oddiele 1 s názvom „Osoby povinné platiť daň správcovi dane“ stanovuje:

„DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.“

13 Článok 273 uvedenej smernice, ktorý sa nachádza v hlave XI kapitole 7 s názvom „Rôzne ustanovenia“, znie:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia 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.“

14 Podľa článku 395 ods. 1 až 3 tejto smernice:

„1. Rada môže jednýmyseťne na návrh Komisie opraviť ktorýkoľvek členský štát, aby zaviedol osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice na zjednodušenie výberu DPH alebo na zamedzenie určitým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.

Opatrenia zamerané na zjednodušenie výberu DPH nesmú ovplyvniť celkovú výšku príjmov členského štátu z daní vybraných na stupni konečnej spotreby inak ako v zanedbateľnom rozsahu.

2. Členský štát, ktorý si želá zaviesť opatrenie uvedené v odseku 1, pošle žiadosť Komisii a poskytne jej všetky potrebné údaje. Ak Komisia zvaží, že nemá k dispozícii všetky potrebné údaje, do dvoch mesiacov od prijatia žiadosti kontaktuje dotknutý členský štát a upresní, ktoré dodatočné údaje požaduje.

Akonáhle má Komisia k dispozícii všetky údaje, ktoré sú podľa nej potrebné na posúdenie žiadosti, oznámi to do jedného mesiaca členskému štátu, ktorý žiadosť podal, a odošle ostatným členským štátom žiadosť v pôvodnom jazyku.

3. Do troch mesiacov od odoslania oznámenia uvedeného v odseku 2 druhom pododseku Komisia predloží Rade príslušný návrh alebo jej oznámi svoje námietky v prípade, že s povolením výnimky nesúhlasí.“

Bulharské právo

15 Podľa článku 70 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za dan'k v'rchu dobavenata stojnost, DV č. 63 zo 4. augusta 2006) v znení uplatnenom v konaní vo veci samej (okrem len „ZDDS“) „právo na odpoveď DPH zaplatenej na vstupe nemožno uplatniť v prípade, že bola daň fakturovaná nedôvodne“.

16 Podľa článku 71 bodu 1 ZDDS môže plátcovi dane uplatniť svoje právo na odpoveď dane, ak disponuje daňovým dokladom, ktorý spĺňa požiadavky stanovené v článkoch 114 a 115 a je v ňom osobitne uvedená DPH vzťahujúca sa na dodaný tovar alebo služby, ktoré sa poskytli plátcovi dane.

17 Článok 82 ods. 1 ZDDS stanovuje, že „daňová povinnosť vzniká plátcovi dane zaregistrovanému v zmysle tohto zákona, ktorý je dodávateľom zdaniteľnej dodávky alebo poskytovateľom zdaniteľnej služby“.

18 Podľa článku 85 ZDDS platí DPH každá osoba, ktorá túto daň uvedie v daňovom doklade uvedenom v článku 112 ZDDS, a to najmä vo faktúre.

19 Článok 113 ods. 1 a 2 ZDDS stanovuje:

„1. Každý dodávateľ, ktorý je plátcom dane a ktorý dodá tovar či poskytne službu alebo dostane na tento účel zálohu, musí za toto plnenie vystaviť faktúru, s výnimkou prípadu jej zaznamenania v dokumente upravenom v článku 117.

2. Faktúra musí byť vystavená najmenej v dvoch vyhotoveniach, pričom jedno je pre dodávateľa a druhé pre príjemcu.“

20 Podľa článku 115 ods. 1 ZDDS je dodávateľ v prípade zmeny základu dane plnenia alebo v prípade odstúpenia od uskutočnenia plnenia, za ktoré bola vystavená faktúra, povinný vydať oznámenie k faktúre.

21 Článok 116 ZDDS stanovuje:

„1. Opravy a dodatky vo faktúrach a v oznámeniach k týmto faktúram sú neprípustné. Nesprávne vystavené alebo opravené dokumenty sa musia zrušiť a treba vystaviť nové dokumenty.

...

3. Za nesprávne vystavené dokumenty sa považujú aj vystavené faktúry a oznámenia k týmto faktúram, v ktorých bola vyúťovaná daň napriek tomu, že nemala byť vyúťovaná.

4. Ak sú nesprávne vystavené alebo opravené dokumenty zapísané v účtovníctve dodávateľa alebo príjemcu, musí byť každej zmluvnej strane vystavený doklad o zrušení, ktorý obsahuje:

- (1) dôvody zrušenia;
- (2) číslo a dátum dokumentu, ktorý sa ruší;
- (3) číslo a dátum nového dokumentu;
- (4) za každú zmluvnú stranu podpisy osôb, ktoré vystavili doklad o zrušení.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 Spoločnosť LVK, poľnohospodársky výrobca, v septembri a októbri 2007 odpísala DPH zaplatenú na vstupe v súvislosti s viacerými faktúrami za dodávku tovarov, ktoré vystavili spoločnosti REJA – 96 OOD (ale len „REJA“) a SITI GRUP 76 DZZD (ale len „SITI GRUP“), ktoré medzičasom prestali byť registrované ako platitelia DPH. Všetky uvedené faktúry boli v hotovosti zaplatené a boli zaznamenané v účtovníctve spoločnosti LVK. Je takisto nesporné, že dotknuté dodávky sú zapísané v knihách predaja a nákupov týchto dodávateľov.

23 Daňová správa vykonala krížové kontroly u dvoch dodávateľov. Počas týchto kontrol požadovala predloženie viacerých dokumentov týkajúcich sa predovšetkým pôvodu dodaných tovarov a uskutočnenia dodávky. Dodávatelia na túto žiadosť v stanovenej lehote neodpovedali.

24 Na žiadosť daňovej správy o predloženie dôkazov o uskutočnení sporných dodávok spoločnosť LVK predložila dodacie listy, potvrdenia o vážení a nákladné listy, ktoré však obsahovali nezrovnalosti.

25 Daňová správa dospela k záveru, že sa nepreukázalo, že k fakturovaným dodaniam došlo, a z tohto dôvodu bola DPH v sporných faktúrach uvedená bezdôvodne. Daňová správa teda zaslala LVK opravný daňový výmer z 20. decembra 2010, ktorým sa zamietol odpísaný DPH vyplývajúcej z týchto faktúr (ale len „sporný opravný daňový výmer“).

26 Po tom, ako Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite potvrdil sporný opravný daňový výmer rozhodnutím z 18. februára 2011, podala LVK žalobu na Administrativen sud Varna, v ktorej uvádza, že predmetné faktúry zodpovedajú uskutočneným dodávkam tovarov, a preto neexistuje dôvod na zamietnutie práva na odpísanie.

27 V priebehu konania vo veci samej boli do spisu doložené dva opravné daňové výmery zaslané spoločnostiam REJA a SITI GRUP. Tieto daňové výmery boli vydané pred vydaním sporného opravného daňového výmeru a vzťahujú sa na obdobie dotknuté vo veci samej. Z týchto daňových výmerov vyplýva, že daňová správa konštatovala, že nie je potrebné opraviť základ dane a DPH, ktorá bola fakturovaná za dodávky uskutočnené spoločnosťami REJA a SITI GRUP.

28 Vnútroštátny súd uvádza, že musí posúdiť, či je dostatočne preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia, za ktoré sa zaplatila DPH na vstupe, keďže daňová správa zamietnutie práva na odpísanie oprela o skutočnosť, že dodávatelia LVK nepredložili požadované dokumenty a že dokumenty, ktoré predložila LVK ako príjemca sporných dodávok, určité údaje neobsahovali, resp. v nich boli uvedené nesprávne údaje. V súvislosti s vykonaním tohto posúdenia chce tento vnútroštátny súd z hľadiska práva Únie vedieť, aká je relevantnosť opravných daňových výmerov

zaslaných dodávateľom spoločnosti LVK a či je z nich možné vyvodiť záver, že daňová správa uznala, že predmetné faktúry zodpovedajú skutočne zrealizovaným zdaniteľným plneniam.

29 Za týchto okolností Administratíven súd Varna rozhodol prerušiť konanie a Súdnemu dvoru položil tieto prejudiciálne otázky:

„1. Zahŕňa článok 203 smernice 2006/112 všetky prípady nesprávne vyfakturovanej DPH vrátane prípadov, keď bola vystavená faktúra s vyúčtovanou DPH bez toho, aby došlo k zdaniteľnej udalosti? V prípade kladnej odpovede na túto otázku, vyžadujú články 203 a 273 smernice 2006/112, aby členské štáty výslovne upravili prípad splatnej DPH, ktorá bola uvedená na faktúre za dodávku, ktorá sa neuskutočnila, alebo postačuje prebratie všeobecného ustanovenia [tejto] smernice, podľa ktorého vzniká povinnosť zaplatiť daň každému, kto túto daň uvedie na faktúre?

2. Vyžadujú články 73, 179 a 203 smernice 2006/112 vzťahom na odôvodnenie 39 smernice 2006/112 a na účely zabezpečenia presnosti odpotov DPH zaplatenej na vstupe, aby orgány zodpovedné za príjmy v prípade, že bola vo faktúre vyúčtovaná DPH bez toho, aby došlo k zdaniteľnej udalosti, opravili základ dane a fakturovanú DPH?

3. Môžu osobitné opatrenia podľa článku 395 smernice 2006/112 viesť k takej daňovej praxi, akou je prax dotknutá vo veci samej, keď orgány zodpovedné za príjmy na účely kontroly odpotov DPH zaplatenej na vstupe preveria len vykonané odpoty DPH zaplatenej na vstupe, kým DPH z uskutočnených dodávok sa považuje za bezpodmienečne splatnú už len preto, lebo bola uvedená na faktúre? V prípade kladnej odpovede na túto otázku: je podľa článku 203 smernice 2006/112 prípustné – a ak áno, v akých prípadoch –, aby sa za tú istú dodávku vymerala DPH prvýkrát u dodávateľa, pretože daň uviedol na faktúre, a druhýkrát u príjemcu dodania alebo služby tým, že sa mu neprizná právo na odpot DPH zaplatenej na vstupe?

4. Dochádza na základe takej daňovej praxe, o akú ide v konaní vo veci samej – podľa ktorej sa príjemcovi zdaniteľnej dodávky neprizná právo na odpot DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu ‚chýbajúceho dôkazu o uskutočnení dodávky‘, bez toho, aby sa zohľadnili už konštatované zistenia, že daňová povinnosť vznikla dodávateľovi a on je povinný zaplatiť DPH, pričom v ťase posúdenia vzniku práva na odpot DPH zaplatenej na vstupe nebol opravný daňový výmer zmenený, resp. nevznikol a nebol zistený nijaký dôvod na jeho zmenu spôsobom, ktorý stanovil štát, – k porušeniu zákazu kumulácie DPH a je táto daňová prax v rozpore so zásadami právnej istoty, rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality?

5. Je podľa článku 167 a článku 168 písm. a) smernice 2006/112 prípustné, aby sa právo na odpot DPH zaplatenej na vstupe nepriznalo príjemcovi zdaniteľnej dodávky, ktorý spŕa všetky podmienky stanovené v článku 178 smernice, ak na základe právoplatného opravného daňového výmeru, ktorý bol vydaný voči dodávateľovi, nebola z dôvodu ‚chýbajúceho dôkazu vzniku zdaniteľnej udalosti‘ vykonaná oprava vyfakturovanej DPH, ale daňová povinnosť sa považovala za vzniknutú a zohľadnenú pri stanovení výsledku predmetného zdaňovacieho obdobia? Je z hľadiska odpovede na túto otázku relevantná skutočnosť, že dodávateľ nepredložil počas daňovej kontroly nijaké účtovné záznamy a výsledok za toto zdaňovacie obdobie bol stanovený iba na základe údajov v priznaniach DPH, ako aj na základe účtovných kníh predajov a nákupov?

6. V závislosti od odpovede na predchádzajúce otázky, majú sa článok 167 a článok 168 písm. a) smernice 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že si daňová neutralita za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, vyžaduje, aby si platiteľ dane mohol odpotiť DPH fakturovanú za dodávky?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

30 Prvou a druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 203 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že DPH, ktorú osoba uviedla na faktúre, je táto osoba povinná zaplatiť bez ohľadu na to, či skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu a či dať možno odpoveďať len na základe skutočnosti, že daňová správa v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry neopravila DPH, ktorú vystaviteľ priznal, a že táto správa uznala, že uvedená faktúra zodpovedá skutočnému zdaniteľnému plneniu.

31 Na úvod treba uviesť, že tieto otázky napriek tomu, že sa týkajú existencie daňového dlhu vystaviteľa faktúry voči daňovej správe, sú položené v spore medzi touto správou a príjemcom sporných faktúr. Tento prípad sa týka práva príjemcu faktúr na odpoveď DPH uvedenej v predložených faktúrach, ktoré bolo zamietnuté z dôvodu, že tieto faktúry nezodpovedajú skutočným zdaniteľným dodávkam, čo platíte dane s pochybnosťami.

32 V rámci tohto sporu, v ktorom vystaviteľ sporných faktúr nie je účastníkom konania, sú povinnosti vystaviteľa faktúry voči daňovej správe relevantné len nepriamym spôsobom v miere, v akej bol opravný daňový výmer zaslaný tomuto vystaviteľovi predložený ako dôkazný prostriedok uskutočnenia zdaniteľných plnení.

33 V súvislosti s ustanovením, ktoré predchádzalo článku 203 smernice 2006/112, t. j. s článkom 21 ods. 1 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145 s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160), Súdny dvor rozhodol, že podľa tohto ustanovenia každá osoba, ktorá uvádza DPH na faktúre alebo inom dokumente slúžiacom ako faktúra, je povinná túto daň zaplatiť. Predovšetkým je povinná zaplatiť DPH uvedenú na faktúre bez ohľadu na povinnosť odvieť túto daň na základe plnenia, ktoré podlieha DPH (pozri rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco, C-566/07, Zb. s. I-5295, bod 26 a citovanú judikatúru).

34 Iste, podľa článkov 167 a 63 smernice 2006/112 právo na odpoveď vyfakturovanej DPH vo všeobecnosti súvisí s uskutočnením zdaniteľného plnenia (pozri rozsudok z 26. mája 2005, António Jorge, C-536/03, Zb. s. I-4463, body 24 a 25) a výkon tohto práva sa nevzťahuje na DPH, ktorá je splatná podľa článku 203 tejto smernice, výlučne preto, že je uvedená na faktúre (pozri najmä rozsudky z 13. decembra 1989, Genius, C-342/87, Zb. s. 4227, body 13 a 19, ako aj z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Zb. s. I-2425, bod 23).

35 Nebezpečenstvo straty daňových príjmov však v zásade nie je úplne vylúčené, pokiaľ príjemca faktúry, na ktorej je nedôvodne vyfakturovaná DPH, túto faktúru ešte môže použiť na účely uplatnenia takého odpoveďu podľa článku 178 písm. a) smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok Stadeco, už citovaný, bod 29).

36 Za týchto okolností má povinnosť zakotvená v článku 203 tejto smernice za cieľ zabrániť nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z práva na odpoveď dane podľa článku 167 a nasl. tejto smernice (pozri rozsudok Stadeco, už citovaný, bod 28).

37 Vzhľadom na tento cieľ je uvedená povinnosť obmedzená možnosťou členských štátov stanoviť vo svojich vnútroštátnych právnych poriadkoch, že nedôvodne vyfakturovaná daň môže byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak vystaviteľ faktúry v

dostatočnom časom predstihu úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudky Genius, už citovaný, bod 18; z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973, body 56 až 61 a 63, ako aj zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i., C-78/02 až C-80/02, Zb. s. I-13295, bod 50).

38 Na jednej strane vzhľadom na uvedenú možnosť opravy a na druhej strane vzhľadom na nebezpečenstvo, že faktúra, na ktorej je nedôvodne vyfakturovaná DPH, bude použitá na účely uplatnenia práva na odpôčet, povinnosť zakotvenú v článku 203 smernice 2006/112 nemožno považovať za povinnosť, ktorá splatnej platbe prisudzuje charakter sankcie.

39 Navyše z vyššie uvedeného vyplýva, že vzhľadom na skutočnosť, že vystaviteľ faktúry sa neodvoláva na jeden z prípadov uvedených v bode 37 tohto rozsudku, ktoré by umožnili opravu nedôvodne vyfakturovanej DPH, daňová správa v rámci daňovej kontroly tohto vystaviteľa nie je povinná preveriť, či fakturovaná a priznaná DPH zodpovedá zdaniteľným plneniam, ktoré tento vystaviteľ naozaj uskutočnil.

40 Keďže takáto overovacia povinnosť neexistuje, nemožno len zo skutočnosti, že daňová správa neopravila DPH vyfakturovanú vystaviteľom faktúry, vyvodiť záver, že táto správa uznala, že faktúry vystavené týmto vystaviteľom zodpovedajú uskutočneným zdaniteľným plneniam.

41 Právo Únie však nevyžaduje, aby príslušná správa vykonala kontrolu uskutočnenia plnení, ktoré vyfakturoval platiteľ dane, a prípadne opravila daňový dlh vyplývajúci z priznání podaných platiteľom dane. Vnútroštátny súd pri posudzovaní toho, či došlo k zdaniteľnému plneniu, na základe ktorého je v konkrétnom prípade možné priznať príjemcovi faktúry právo na odpôčet, zohľadní výsledok takejto kontroly, ako aj priznanie a zaplatenie fakturovanej DPH vystaviteľom faktúry.

42 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú a druhú položenú otázku odpovedať tak, že článok 203 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:

- DPH, ktorú osoba uviedla na faktúre, je táto osoba povinná zaplatiť bez ohľadu na to, či skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu,
- len zo skutočnosti, že daňová správa v opravnom daňovom výmERE zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry neopravila DPH, ktorú priznal, nemožno vyvodiť záver, že táto správa uznala, že uvedená faktúra zodpovedá skutočnému zdaniteľnému plneniu.

O prvej časti tretej otázky

43 S prihliadnutím na odpoveď danú na prvú a druhú otázku nie je potrebné odpovedať na prvú časť tretej otázky.

O druhej časti tretej otázky a o štvrtej až šiestej otázke

44 Druhou časťou tretej otázky a štvrtou až šiestou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má právo Únie vykladať v tom zmysle, že článok 167 a článok 168 písm. a) smernice 2006/112, ako aj zásady daňovej neutrality, právnej istoty a rovnosti zaobchádzania bránia tomu, aby sa príjemcovi faktúry zamietlo právo na odpôčet DPH zaplatenej na vstupe, hoci v opravnom daňovom výmERE zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry sa neopravila DPH, ktorú vystaviteľ priznal.

45 Súčasne vnútroštátny súd položil otázku, či právo Únie vyžaduje, aby sa existencia uskutočnenia dodávky tovaru alebo poskytnutia služieb posúdila rovnakým spôsobom v prípade vystaviteľa faktúry aj príjemcu tejto faktúry.

46 Pokiaľ ide o postup vybavenia nedôvodne vyfakturovanej DPH v prípade neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, zo smernice 2006/112 vyplýva, že s týmito dvomi dotknutými hospodárskymi subjektmi netreba zaobchádzať rovnako, pokiaľ vystaviteľ faktúry túto faktúru neopravil, ako to vyplýva z bodov 33 až 37 tohto rozsudku.

47 Na jednej strane je totiž vystaviteľ faktúry podľa článku 203 smernice 2006/112 povinný zaplatiť DPH uvedenú na tejto faktúre aj v prípade neuskutočnenia zdaniteľného plnenia. Na druhej strane príjemca faktúry môže podľa článkov 63 a 167 tejto smernice uplatniť právo na odpočet len v súvislosti s daňami vzťahujúcimi sa na plnenie podliehajúce DPH.

48 V takom prípade je dodržiavanie zásady daňovej neutrality zabezpečené možnosťou členských štátov stanoviť, že nedôvodne vyfakturovaná daň môže byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak vystaviteľ faktúry v dostatočnom časovom predstihu úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ako sa uvádza v bode 37 tohto rozsudku.

49 V súvislosti s otázkami položenými v návrhu na začatie prejudiciálneho konania treba spresniť, že daňové orgány nesmú zabrániť uplatneniu takejto možnosti tým, že systematicky vykonávajú kontroly takým spôsobom, že sa opravný daňový výmer zasiela najprv vystaviteľovi faktúry a tento výmer prípadne nadobudne právoplatnosť ešte pred vykonaním kontroly u príjemcu faktúry. Rovnako túto možnosť nemožno vylúčiť len na základe skutočnosti, že v prípade opravy už vystaviteľ faktúry nie je registrovaný ako platiteľ DPH.

50 Z toho vyplýva, že článok 167 a článok 168 písm. a) smernice 2006/112, ako aj zásada daňovej neutrality nebránia tomu, aby sa príjemcovi faktúry zamietol odpočet DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, hoci v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi faktúry DPH, ktorú tento vystaviteľ priznal, nebola opravená.

51 V súvislosti so zásadou právnej istoty treba uviesť, že táto zásada, ktorá patrí medzi všeobecné zásady práva Únie, vyžaduje, aby boli právne pravidlá jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky s cieľom umožniť dotknutým osobám orientáciu v situáciách a právnych vzťahoch v pôsobnosti právneho poriadku Únie (pozri rozsudok z 8. decembra 2011, France Télécom/Komisia, C-81/10 P, Zb. s. I-12899, bod 100 a citovanú judikatúru).

52 V súvislosti s daňovými predpismi, ktoré sa uplatňujú za takých okolností, o aké ide vo veci samej, nie je nijaký dôvod domnievať sa, že dotknutá osoba nebola schopná dobre sa zorientovať v uplatňovaní týchto predpisov.

53 Zásada právnej istoty teda nebráni spornému zamietnutiu odpočtu DPH zaplatenej na vstupe za podmienok uvedených v bode 50 tohto rozsudku.

54 To isté platí aj pre zásadu rovnosti zaobchádzania.

55 Táto všeobecná zásada rovnosti zaobchádzania, ktorej vyjadrením v oblasti DPH je zásada daňovej neutrality (pozri rozsudky z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 49; z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, body 41 a 44, ako aj z 10. novembra 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, Zb. s. I-10947, bod 61), vyžaduje, aby sa s porovnateľnými situáciami nezaobchádzalo rozdielne, pokiaľ to nie je objektívne odôvodnené (pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 51; NCC Construction Danmark, už citovaný, bod 44, ako aj z 9. júna 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Zb. s. I-5059, bod 29).

56 Ako je uvedené v bodoch 33 až 37, ako aj v bodoch 46 a 47 tohto rozsudku, z ustanovení

smernice 2006/112 však vyplýva, že vystaviteľ a príjemca faktúry sa vo vzťahu k dodávke, ktorá sa neuskutočnila, nenachádzajú v porovnateľnej situácii.

57 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vo veci samej daňová správa dospela k záveru, že zdaniteľná dodávka sa neuskutočnila, predovšetkým na základe skutočností, že dodávateľ v priebehu daňovej kontroly nepredložil požadované dokumenty. Tento záver žalobkyňa spochybňuje a je úlohou vnútroštátneho súdu preveriť ho na základe celkového posúdenia všetkých skutočností a skutkových okolností veci samej podľa pravidiel vnútroštátneho práva o dokazovaní (pozri analogicky rozsudky zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 53, a zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, bod 32).

58 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam nepochybne je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/112 a osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať právnymi nariadeniami Únie (pozri najmä rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 68 a 71; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 41, ako aj Bonik, už citovaný, body 35 a 36).

59 Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ňou na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 55; Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 42, ako aj Bonik, už citovaný, bod 37).

60 Podľa judikatúry, ktorá je tiež dobre ustálená, je však s režimom práva na odpočet dane stanoveným v smernici 2006/112 nezlučiteľné potrestať zamietnutím tohto práva platiteľa dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza plneniu platiteľa dane alebo nasleduje po ňom, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (pozri najmä rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, body 52 a 55; Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, body 45, 46 a 60; Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 47, ako aj Bonik, už citovaný, bod 41).

61 Okrem toho Súdny dvor v bodoch 61 až 65 už citovaného rozsudku Mahagében a Dávid rozhodol, že daňová správa nemôže od platiteľa dane uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať jednak, aby preveril, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňa podmienky platiteľa dane, disponovala daným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečil, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponoval takýmito dokumentmi.

62 Z toho vyplýva, že vnútroštátny súd, ktorý má rozhodnúť o tom, či v konkrétnom prípade nedošlo k zdaniteľnému plneniu, a pred ktorým sa daňová správa odvoláva najmä na nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry alebo jeden z jeho dodávateľov, akými sú napr. medzery v účtovníctve, musí dbať na to, aby posúdenie dôkazov nevedlo k strate zmyslu judikatúry uvedenej v bode 60 tohto rozsudku a k tomu, že príjemcovi faktúry nepriamo uloží povinnosť, aby u zmluvného partnera preveril skutočnosti, hoci mu to v zásade neprináleží.

63 Vo veci samej však treba zohľadniť skutočnosť, že podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania dokumenty, ktoré predložil príjemca sporných faktúr, takisto obsahovali nezrovnalosti, a pri celkovom posúdení by tieto skutočnosti mal vnútroštátny súd zobrať do úvahy.

64 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na druhú časť tretej otázky a na štvrtú až šiestu otázku odpovedať, že právo Únie treba vykladať v tom zmysle, že článok 167 a článok 168 písm. a) smernice 2006/112, ako aj zásady daňovej neutrality, právnej istoty a rovnosti zaobchádzania nebránia tomu, aby sa príjemcovi faktúry zamietlo právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, hoci v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry sa neopravila DPH, ktorú vystaviteľ priznal. Ak sa však vzhľadom na podvody alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil tento vystaviteľ alebo ku ktorým došlo na vstupe plnenia, o ktoré sa opiera právo na odpočet, považuje toto plnenie za neuskutočené, treba na základe objektívnych skutočností a bez toho, aby sa od príjemcu faktúry vyžadovalo overovanie, ktoré mu neprináleží, preukázať, že tento príjemca vedel alebo mohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH, čo musí preveriť vnútroštátny súd.

O trovách

65 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 Súdnym dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. Článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že:

- daň z pridanej hodnoty, ktorú osoba uviedla na faktúre, je táto osoba povinná zaplatiť bez ohľadu na to, či skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu,
- len zo skutočností, že daňová správa v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry neopravila daň z pridanej hodnoty, ktorú priznal, nemožno vyvodiť záver, že táto správa uznala, že uvedená faktúra zodpovedá skutočnému zdaniteľnému plneniu.

2. Právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že článok 167 a článok 168 písm. a) smernice 2006/112, ako aj zásady daňovej neutrality, právnej istoty a rovnosti zaobchádzania nebránia tomu, aby sa príjemcovi faktúry zamietlo právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe z dôvodu neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, hoci v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry sa neopravila daň z pridanej hodnoty, ktorú vystaviteľ priznal. Ak sa však vzhľadom na podvody alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil tento vystaviteľ alebo ku ktorým došlo na vstupe plnenia, o ktoré sa opiera právo na odpočet, považuje toto plnenie za neuskutočené, treba na základe objektívnych skutočností a bez toho, aby sa od príjemcu faktúry vyžadovalo overovanie, ktoré mu neprináleží, preukázať, že tento príjemca vedel alebo mohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty, čo musí preveriť vnútroštátny súd.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.