

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 13. februára 2014 (*)

„Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Odpodet dane zaplatenej na vstupe – Poskytnuté plnenia – Kontrola – Dodávateľ, ktorý nedisponuje potrebnými prostriedkami – Pojem daňový podvod – Povinnosť určiť ex offo daňový podvod – Požiadavka skutočného poskytnutia služieb – Povinnosť viesť dostatočne podrobné účtovníctvo – Spory – Zákaz pre súd kvalifikovať daňový podvod ako trestný a prijať žalobcov“

Vo veci C-18/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administratívneho súdu Sofijskeho (Bulharsko) z 11. decembra 2012 a doručený Súdnemu dvoru 14. januára 2013, ktorý súvisí s konaním:

Maks Pen EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danovoosiguritelna praktika“ Sofija, predtým Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpolnenieto“ Sofija,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia G. Arestis a J.-C. Bonichot (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Direktor na Direkcija „Obžalvane i danovoosiguritelna praktika“ Sofija, predtým Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpolnenieto“ Sofija, v zastúpení: A. Georgiev, splnomocnený zástupca,
- bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova a D. Drambozova, splnomocnené zástupkyne,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Paraskevopoulou a M. Vergou, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a D. Roussanov, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 63, článku 178 ods. 1 písm. a), článku 226 ods. 1 bodu 6, článku 242 a článku 273 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 Maks Pen EOOD (ďalej len „Maks Pen“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dannoosiguritelna praktika“ Sofia, predtým Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izplnienieto“ Sofia (riaditeľ riaditeľstva „Odvolania a správa výkonu“ pre mesto Sofia pri Ústrednej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy) vo veci zamietnutia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo forme daňového úveru v súvislosti s faktúrami vystavenými niektorými dodávateľmi spoločnosti Maks Pen.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 62 smernice 2006/112:

„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 stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnúc od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

4 Článok 63 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

5 Článok 167 uvedenej smernice znie:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

6 Článok 168 tej istej smernice upravuje:

„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:

?) 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,

...“

7 Podľa článku 178 smernice 2006/112:

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

?) 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,

...“

8 Článok 220 bod 1 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v hlave XI kapitole 3 tejto smernice s názvom „Fakturácia“ uvádza, že každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buď ona sama, alebo odberateľ, alebo v jej mene a na jej účet tretia strana vyhotovila faktúru pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe.

9 Článok 226 smernice 2006/112 vymenúva údaje, ktoré musia na účely DPH obsahovať faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 danej smernice, bez toho, aby boli dotknuté jej osobitné ustanovenia.

10 Článok 242 uvedenej smernice znie:

„Každá zdaniteľná osoba musí viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveriť.“

11 Článok 273 tej istej smernice stanovuje:

„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.“

Bulharské právo

12 V súlade s článkom 70 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty (zákon za dan'k v'rchu dobavenata stojnost, ďalej len „zákon o DPH“) nemôže byť neodôvodnene vyfakturovaná DPH odpočítaná.

13 Článok 12 vykonávacieho nariadenia zákona o DPH s názvom „Okamih, v ktorom nastane zdaniteľná udalosť v prípade dodania tovaru alebo poskytnutia služieb“ vo verzii uplatniteľnej na spor vo veci samej vo svojom odseku 1 stanovuje:

„... služba sa v zmysle tohto zákona považuje za poskytnutú v okamihu, v ktorom sa splnili podmienky na uznanie príjmov z tejto služby podľa zákona o účtovníctve a uplatniteľných právnych predpisov v oblasti účtovníctva.“

14 Podľa článku 160 ods. 1, 2 a 5 Zákonníka o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho zabezpečenia (Dan'no'osiguriteln procesualen kodeks):

„1. Vo veci samej rozhoduje súd, ktorý môže opravný daňový výmer v celom rozsahu alebo

„Iasto?ne zruši?, zmeni? alebo žalobu zamietnu?.

2. Súd posudzuje súlad so zákonom a odôvodnenos? opravného da?ového výmeru, pri?om preskúma, ?i tento výmer bol vydaný príslušným úradom v požadovanej forme, dodržiavajúc formálne a vecné ustanovenia.

...

5. Opravný da?ový výmer nemôže by? súdnym rozhodnutím zmenený na ujmu žalobcu.“

15 ?lánok 17 ods. 1 Ob?ianskeho súdneho poriadku (Graždanskija procesualen kodeks) stanovuje:

„Súd rozhoduje o všetkých relevantných skuto?nostiach na riešenie sporu, okrem skuto?nosti, ?i došlo k trestnému ?inu.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Maks Pen je spoločnosť založená podľa bulharského práva, ktorej predmetom ?innosti je veľkoobchod s kancelárskymi potrebami a reklamným materiálom.

17 Da?ová kontrola vykonaná v tejto spoločnosti za zda?ovacie obdobie od 1. januára 2007 do 30. apríla 2009 viedla da?ový úrad k vysloveniu pochybnosti v súvislosti s odôvodnenos?ou odpô?tu DPH v prípade dane uvedenej na faktúrach jej siedmich dodávateľov.

18 V prípade niektorých samotných dodávateľov alebo ich subdodávateľov informácie, ktoré boli od nich požas tejto kontroly požadované, neumož?ovali preukáza?, že disponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpe?enie fakturovaného plnenia. Domnievajúc sa bu?, že skuto?ný výkon plnení niektorých subdodávateľov nebol preukázaný, alebo že tieto plnenia neboli uskuto?nené dodávateľmi uvedenými na faktúrach, da?ový úrad vyhotovil opravný da?ový výmer spochyb?ujúci odpô?itanie DPH uvedenej na faktúrach týchto siedmich podnikov.

19 Maks Pen napadla tento opravný da?ový výmer na Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izp?lnenieto“ Sofia, a následne na vnútroštátnom súde, ktorý podal návrh na za?atie prejudiciálneho konania, pri?om uvádzala, že má k dispozícii faktúry a riadne zmluvné dokumenty, že tieto faktúry boli uhradené bankovým prevodom, že boli zaznamenané v ú?tovníctve dodávateľov, že títo dodávatelia priznali DPH týkajúcu sa týchto faktúr, a teda že preukázala uskuto?nenie predmetných plnení a že okrem toho sa nespochyb?uje ani skuto?nos?, že ona sama následne uskuto?nila dodanie týchto plnení.

20 Da?ový úrad uvádza, že držba riadnych faktúr neposta?uje na založenie práva na odpô?et dane, keďže najmä súkromné dokumenty predložené na podporu týchto faktúr predmetnými dodávateľmi neobsahovali dôveryhodný dátum a nemali dôkaznú silu, a subdodávatelia neoznámili zamestnancov, na ktorých sa obrátili, ani plnenia uskuto?nených služieb. Da?ový úrad pred vnútroštátnym súdom uviedol nové skuto?nosti, pri?om na jednej strane spochybnil platnos? podpisu zástupcov dvoch dodávateľov a na druhej strane zdôraznil, že jeden z nich neuviedol ani vo svojom ú?tovníctve, ani v da?ovom priznaní faktúry jedného zo subdodávateľov, na ktorých sa obrátil. Hoci da?ový úrad uznal, že fakturované služby boli spoločnosti Maks Pen dodané, neboli však dodané dodávateľmi uvedenými na týchto faktúrach.

21 Za týchto okolností Administrativen s?d Sofija?grad rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa podľa práva Únie na ú?ely odpô?tu dane posudzova? skutkové okolnosti, za

ktorých poskytovate? služieb uvedený na faktúre alebo jeho subdodávate? nemá na poskytovanie služieb k dispozícii potrebných zamestnancov, hmotné prostriedky a aktíva, nie sú zdokumentované náklady na skuto?né poskytnutie plnenia a tieto náklady nie sú uvedené v ú?tovníctve poskytovate?a, pri?om boli vystavené nepravdivé dokumenty, pokia? ide o totožnosť osôb, ktoré ich podpísali v mene poskytovate?a vo forme zmluvy a odovzdávacieho a preberacieho protokolu predložených ako dôkaz o dlžných vzájomných plneniach a o poskytnutí služby, za ktorú bola vystavená faktúra s DPH, v prípade ktorej sa uplatnilo právo na odpo?ítanie dane, ako súvisiace s ,da?ovým podvodom‘?

2. Vyplýva z povinnosti súdu zamietnu? právo na odpo?ítanie dane zakotvené v práve Únie a judikatúre Súdneho dvora... v prípade da?ového podvodu aj povinnos? vnútroštátneho súdu konštatova? existenciu da?ového podvodu *ex offio* za okolností ako vo veci samej tým, že – pri zoh?adnení povinnosti súdu rozhodnú? v spore pod?a predpisov vnútroštátneho práva, rešpektova? zákaz znevýhodnenia žalobkyne, dodrža? zásady práva na ú?innú právnu obranu a právnej istoty a uplatni? platné právne predpisy *ex offio* – preskúma nové skuto?nosti po prvý raz predložené súdu a všetky dôkazy, vrátane tých, ktoré sa vz?ahujú na predstierané obchodné transakcie, nepravdivé dokumenty a dokumenty obsahujúce nepresné skuto?nosti?

3. Vyplýva z ?lánku 178 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112... so zrete?om na povinnos? súdu zamietnu? právo na odpo?ítanie dane v prípade da?ového podvodu, že na uplatnenie práva na odpo?ítanie dane musí služby poskytnú? naozaj poskytovate? uvedený na faktúre alebo jeho subdodávate??

4. Znamená požiadavka pod?a ?lánku 242 smernice 2006/112... týkajúca sa vedenia dostato?ne podrobného ú?tovníctva na ú?ely kontroly práva na odpo?ítanie dane, že je potrebné dodržiava? aj príslušné vnútroštátne ú?tovné predpisy ?lenského štátu, ktoré stanovujú dodržiavanie medzinárodných ú?tovných štandardov v súlade s právom Únie, alebo to znamená iba požiadavku na uchovanie ú?tovných dokladov o dani z pridanej hodnoty, ktoré sú stanovené touto smernicou, ?iže faktúr, da?ového priznania k dani z pridanej hodnoty a súhrnných výkazov?

V prípade kladnej odpovede na druhý variant treba odpoveda? aj na nasledujúcu otázku:

Vyplýva v súvislosti s požiadavkou pod?a ?lánku 226 ods. 1 bodu 6 smernice 2006/112..., pod?a ktorého faktúry musia obsahova? ,rozsah a druh poskytnutých služieb', že faktúry alebo doklady vystavené v súvislosti s faktúrami musia v prípade služieb obsahova? údaje o skuto?nom poskytnutí služieb, teda objektívne okolnosti, ktoré možno overi? a ktoré preukazujú, že služby boli naozaj poskytnuté a že ich naozaj poskytol poskytovate?, ktorý je uvedený na faktúre?

5. Má sa ?lánok 242 smernice 2006/112..., ktorý stanovuje požiadavku vies? dostato?ne podrobné ú?tovníctvo na ú?ely kontroly práva na odpo?ítanie dane, v spojení s ?lánkami 63 a 273 tejto smernice vyklada? v tom zmysle, že mu neodporuje vnútroštátny predpis, pod?a ktorého sa služba bude považova? za poskytnutú v okamihu, v ktorom boli splnené podmienky na uznanie príjmov z tejto služby pod?a uplatnite?ných právnych predpisov v oblasti ú?tovníctva, ktoré stanovujú dodržiavanie medzinárodných ú?tovných štandardov v súlade s právom Únie a dodržiavanie zásad ú?tovného preukázania obchodných transakcií, uprednostnenia obsahu pred formou a porovnanos?nosti príjmov a výdavkov?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej otázke

22 Svojou prvou a tre?ou otázkou, ktoré je potrebné skúma? spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa má smernica 2006/112 vyklada? v tom zmysle, že bráni zdanite?nej osobe

odpo?íta? DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskuto?nené, v skuto?nosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skuto?nos?, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami ani aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich ú?tovníctve a totožnos? osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná.

23 Je potrebné pripomenú?, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdanite?ných osôb odpo?íta? z DPH, ktorú majú zaplati?, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (pozri rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C?285/11, bod 25 a citovanú judikatúru).

24 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpo?ítanie dane uvedené v ?lánku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddelite?nou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplat?uje bezprostredne na všetky dane za?ažujúce plnenia uskuto?nené na vstupe (pozri rozsudok Bonik, už citovaný, bod 26 a citovanú judikatúru).

25 Okrem toho zo znenia ?lánku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na využívanie práva na odpo?ítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdanite?nou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdanite?ná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdanite?ných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdanite?nou osobou (pozri rozsudok Bonik, už citovaný, bod 29 a citovanú judikatúru). Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpo?ítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

26 Je však potrebné pripomenú?, že boj proti podvodom, da?ovým únikom a prípadným zneužitiam je cie? uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľáva? noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnu? priznanie práva na odpo?ítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skuto?nosti preukáže, že toto právo sa uplat?uje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudok Bonik, už citovaný, body 35 až 37 a citovanú judikatúru).

27 Tak je to v prípade, ak da?ový podvod spácha samotná zdanite?ná osoba, ako aj v prípade, ak zdanite?ná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zú?astnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vz?ahu k DPH. Zdanite?ná osoba sa totiž musí na ú?ely smernice 2006/112 považova? za ú?astníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci jej uskuto?nených zdanite?ných plnení na výstupe (pozri rozsudok Bonik, už citovaný, body 38 a 39, ako aj citovanú judikatúru).

28 Právo na odpo?ítanie dane tak možno zdanite?nej osobe zamietnu? iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skuto?ností preukáže, že zdanite?ná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpo?ítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zú?astní na transakcii predstavujúcej da?ový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávate?a alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do re?azca týchto dodaní alebo týchto služieb (pozri rozsudok Bonik, už citovaný, bod 40 a citovanú judikatúru).

29 Ke?že zamietnutie práva na odpo?ítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných da?ových úradov predloži? dostatočné objektívne dôkazy, že skuto?nosti uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sú splnené.

Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (pozri v tomto zmysle rozsudok Bonik, už citovaný, body 43 a 44).

30 V tejto súvislosti treba teda pripomenúť, že v rámci konania zašatého podľa článku 267 ZFEÚ Súdny dvor nemá právomoc preskúmať či posúdiť skutkové okolnosti týkajúce sa konania vo veci samej. V prejednávanej veci tak prináleží vnútroštátnemu súdu vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností tejto veci, aby bolo vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi možné určiť, či Maks Pen vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, ktorého sa dopustili jej dodávatelia.

31 V tejto súvislosti samotná skutočnosť, že v prejednávanej veci nebolo plnenie poskytnuté spoločnosti Maks Pen skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponujú ani potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve alebo že totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má nárok Maks Pen.

32 Za týchto podmienok je potrebné na prvú a tretiu otázku odpovedať, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

O druhej otázke

33 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či právo Únie požaduje, aby súd *ex offico* skúmal existenciu daňového podvodu v prípade okolností, akými sú tie v prejednávanej veci, z dôvodu nových skutočností predložených prvýkrát tomuto súdu daňovými úradmi a všetkých dôkazov, hoci daným preskúmaním súd poruší povinnosti, ktoré pre neho vyplývajú z vnútroštátneho právneho poriadku.

34 Ako bolo pripomenuté v bode 26 tohto rozsudku, právo Únie požaduje od vnútroštátnych úradov a vnútroštátnych súdov, aby zamietli nárok na odpočet dane, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Navyše, ak sa aj účastníci konania nebudú odvolávať na právo Únie, vnútroštátny súd je povinný *ex offico* vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle práva Únie, ak v zmysle vnútroštátneho práva majú vnútroštátne súdy povinnosť alebo možnosť to urobiť vo vzťahu k záväznému pravidlu vnútroštátneho práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2008, Kempter, C-2/06, Zb. s. I-411, bod 45 a citovanú judikatúru).

35 Preto ak, ako to uvádza samotný vnútroštátny súd v bode 72 svojho návrhu na začatie prejudiciálneho konania, z článku 160 ods. 2 Zákonníka o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho zabezpečenia vyplýva, že vnútroštátny súd je povinný konštatovať existenciu daňového podvodu v prípade, ak *ex offico* preskúmava súlad opravného daňového výmeru, ktorým

sa spochybňuje odpoveď DPH vykonaný zdaniteľnou osobou, s vnútroštátnym právom, musí tiež *ex officio* vzniesť požiadavku práva Únie, ktorá bolo pripomenutá v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, v súlade s cieľom smernice 2006/112, ktorým je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam.

36 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že prináleží vnútroštátnemu súdu vykladať vnútroštátne právo s najväčším ohľadom na znenie a účel predmetnej smernice s cieľom dosiahnuť sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobil všetko, čo je v jeho právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júla 2006, *Adeneler a i.*, C-212/04, Zb. s. I-6057, bod 111). Vnútroštátnemu súdu tak prináleží preskúmať, či pravidlá vnútroštátneho práva, na ktoré sa odvoláva a ktoré podľa neho môžu brániť požiadavkám práva Únie, môžu byť vykladané v súlade s cieľom boja proti daňovým podvodom, ktorý tvorí základ týchto požiadaviek.

37 V tomto ohľade je pravda, že právo Únie nemôže udeliť vnútroštátnemu súdu povinnosť uplatniť *ex officio* ustanovenie tohto práva, pokiaľ by toto uplatnenie malo za následok vylúčenie zásady zákazu *reformatio in peius* zakotvenej v jeho vnútroštátnom procesnom práve (rozsudok z 25. novembra 2008, *Heemskerk a Schaap*, C-455/06, Zb. s. I-8763, bod 46). V každom prípade sa však nezdá, že v spore vo veci samej, ktorý sa od svojho začiatku týka práva na odpoveď DPH nachádzajúcej sa na niektorých označených faktúrach, sa takýto zákaz môže uplatniť na skutočnosť, že daňový úrad predložil v priebehu konania pred vnútroštátnym súdom niektoré nové skutočnosti, ktoré sa týkajú týchto faktúr a ktoré môžu byť považované za priaznivé okolnosti pre zdaniteľnú osobu dovoľávajúcu sa svojho práva na odpoveď dane.

38 Navyše hoci by pravidlo vnútroštátneho práva kvalifikovalo daňový podvod ako trestný čin a hoci by také kvalifikovanie prislúchalo jedine súdu v trestných veciach, nezdá sa, že by takéto pravidlo bránilo tomu, aby sa súd poverený vykonaním posúdenia zákonnosti opravného daňového výmeru spochybujúcemu odpoveď DPH, na ktoré si nárokuje zdaniteľná osoba, mohol odvolať na objektívne skutočnosti predložené daňovým úradom na preukázanie, v prejednávacom prípade, existencie podvodu, pričom podľa iného ustanovenia vnútroštátneho práva, akým je článok 70 ods. 5 zákona o DPH nemôže byť neodôvodnene vyfakturovaná DPH odpoveďaná.

39 Za týchto okolností je na druhú otázku potrebné odpovedať, že ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť *ex officio* vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vzťahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpoveď DPH, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpoveď dane vykladať vnútroštátne právo s najväčším ohľadom na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané.

O štvrtej a piatej otázke

40 Svojou štvrtou a piatou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia DPH a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardami, vrátane vnútroštátneho ustanovenia, podľa ktorého je služba považovaná za

dodanú v okamihu splnenia podmienok uznania príjmov z dotknutého plnenia.

41 Je potrebné pripomenúť, že v rámci spoločného systému DPH sú členské štáty povinné zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré sa vzťahujú na zdaniteľné osoby, a v tejto súvislosti majú určitú voľnosť, najmä pokiaľ ide o spôsob použitia prostriedkov, ktoré majú k dispozícii. Medzi týmito povinnosťami článok 242 smernice 2006/112 okrem iného stanovuje, že každá zdaniteľná osoba bude viesť účtovníctvo tak podrobne, aby bolo možné aplikovať DPH a vykonať kontrolu zo strany daňového úradu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júla 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, body 22 a 23).

42 Navyše podľa článku 273 prvého odseku smernice 2006/112 môžu členské štáty uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Táto možnosť, ktorá sa môže vykonávať len pod podmienkou, že neovplyvní obchod medzi členskými štátmi, sa tak isto nesmie podľa druhého odseku toho istého článku použiť na uloženie dodatočných povinností fakturácie ako tých, ktoré sú už stanovené v uvedenej smernici.

43 Uvedená možnosť okrem toho nemôže členským štátom povolať prijatie opatrení idúcich nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom (rozsudok Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, už citovaný, bod 26).

44 Pod podmienkou, že štáty dodržia tieto obmedzenia, právo Únie nebráni dodatočným právnym normám v oblasti účtovníctva, ktoré budú vypracované na základe medzinárodných účtovných štandardov uplatniteľných v Únii v súlade s podmienkami uvedenými v nariadení Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem (Ú. v. ES L 243, s. 1; Mim. vyd. 13/028, s. 609).

45 Pokiaľ ide o otázku, či vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva môžu upravovať, že služba sa považuje za dodanú v okamihu splnenia podmienok uznania príjmov z dotknutého plnenia, je potrebné konštatovať, že táto norma by mala za následok vyplatenie splatnej DPH z titulu takéhoto dodania až v okamihu zaznamenania nákladov vynaložených dodávateľom alebo jeho subdodávateľom v účtovníctve týchto hospodárskych subjektov.

46 Je však potrebné pripomenúť, že podľa článku 167 smernice 2006/112 právo na odpočet dane vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť, a že podľa článku 63 tejto smernice je DPH splatnou v okamihu poskytnutia služby. Preto pod podmienkou konkrétnej situácie uvedenej v článkoch 64 a 65 uvedenej smernice, o ktoré v prejednávanej veci nejde, nemôže byť okamih splatnosti dane, a teda jej odpočítateľnosti pre zdaniteľnú osobu všeobecne určený splnením podmienok, akými sú zaznamenanie v účtovníctve dodávateľom nákladov, ktoré im vznikli pri dodaní ich služieb.

47 Navyše prípadné nesplnenie povinnosti zo strany poskytovateľa služieb, ktoré spočíva v splnení určitých požiadaviek účtovnej povahy, nemôže spochybniť právo na odpočítanie dane pre príjemcu poskytovaných služieb, pokiaľ ide o za ne zaplatenú DPH, pokiaľ faktúry týkajúce sa poskytnutých služieb obsahujú všetky údaje požadované článkom 226 smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, bod 32).

48 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné na štvrtú a piatu otázku odpovedať, že smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia DPH a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval v medziach ustanovení článku 273 tejto smernice od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s

medzinárodnými ú?tovnými štandardmi, pod podmienkou, že opatrenia prijaté v tomto zmysle nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cie?ov spo?ívajúcich v zabezpe?ení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom. V tejto súvislosti smernica 2006/112 bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, podľa ktorého je služba považovaná za dodanú v okamihu splnenia podmienok uznania príjmov z dotknutého plnenia.

O trovách

49 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpo?ítala daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskuto?nené, v skuto?nosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzh?adom na skuto?nosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich ú?tovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, pod dvojitou podmienkou, že táto skuto?nosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzh?adom na objektívne skuto?nosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpo?et dane bolo súčasťou tohto podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skuto?nosť overiť.

2. V prípade, ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť *ex officio* vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vz?ahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpo?et dane z pridanej hodnoty, ak sa vzh?adom na objektívne skuto?nosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpo?et dane vykladať vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť čo sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané.

3. Smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval v medziach ustanovení článku 273 tej istej smernice od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pod podmienkou, že opatrenia prijaté v tomto zmysle nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom. V tejto súvislosti smernica 2006/112 bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, podľa ktorého je služba považovaná za dodanú v okamihu splnenia podmienok uznania príjmov z dotknutého plnenia.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.