

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 18. mája 2017 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 314 – Úprava zdačovania prirážky – Podmienky uplatňovania – Odmietnutie vnútroštátnych daňových orgánov priznať zdaniteľnej osobe právo uplatniť úpravu zdačovania prirážky – Označenia na faktúrach týkajúce sa tak uplatnenia úpravy zdačovania prirážky dodávateľom, ako aj oslobodenia od DPH – Neuplatnenie úpravy zdačovania prirážky na dodanie dodávateľom – Okolnosti vzbudzujúce podozrenie na existenciu nezrovnalostí alebo podvodu pri dodaní“

Vo veci C-624/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius, Litva) z 2. novembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 23. novembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

„Litdana“ UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

za účasti:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory E. Juhász, sudcovia C. Vajda (spravodajca) a K. Jürimäe,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. januára 2017,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- „Litdana“ UAB, v zastúpení: P. Gruodis, advokatas,
- litovská vláda, v zastúpení: K. Dieninis, D. Stepanienė a D. Kriaušėnas, splnomocnení zástupcovia,
- cyperská vláda, v zastúpení: K.-K. Kleanthous a E. Symeonidou, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 226 bodov 11 a 14, a článku 314 písm. a) a d) 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 a doplnenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „Litdana“ UAB a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Národné daňové riaditeľstvo pri Ministerstve financií Litovskej republiky, ďalej len „národné daňové riaditeľstvo“), ktorý sa týka skutočnosti, že tento orgán jej nepriznal právo uplatniť úpravu zdaňovania prirážky na účel výpočtu dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorá sa vzťahuje na predaj ojazdených vozidiel nadobudnutých od dánskeho podniku.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenie 51 smernice o DPH stanovuje:

„Je vhodné prijať daňový systém Spoločenstva, ktorý sa použije na použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami.“

4 Podľa článku 226 tejto smernice:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotov[e]né podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

...

11. v prípade oslobodenia od dane odkaz na uplatniteľné ustanovenie tejto smernice alebo na zodpovedajúce vnútroštátne ustanovenie alebo iný odkaz, v ktorom sa uvádza, že dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb je oslobodené od dane,

...

14. ak sa uplatňuje jedna z osobitných úprav uplatniteľných na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti, označenie ‚úprava zdaňovania prirážky – použitý tovar‘, ‚úprava zdaňovania prirážky – umelecké diela‘ alebo ‚úprava zdaňovania prirážky – zberateľské predmety a starožitnosti‘ v závislosti od príslušného tovaru,

...“

5 Článok 313 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„?lenské štáty uplatnia na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodané zdaniteľnými obchodníkmi osobitnú úpravu zdačovania prirážky zdaniteľného obchodníka v súlade s ustanoveniami tohto pododdielu.“

6 ?lánok 314 tejto smernice stanovuje:

„Úprava zdačovania prirážky sa vzťahuje na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodávané zdaniteľným obchodníkom, ak mu tento tovar v rámci Spoločenstva dodala jedna z týchto osôb:

- a) nezdaniteľná osoba,
- b) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ je dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou oslobodené od dane v súlade s ?lánkom 136,
- c) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ sa na dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v ?lánoch 282 až 292 a pokiaľ sa týka investičného majetku,
- d) iný zdaniteľný obchodník, pokiaľ bolo dodanie tovaru týmto iným zdaniteľným obchodníkom predmetom DPH v súlade s osobitnou úpravou zdačovania prirážky.“

7 Podľa ?lánku 315 smernice o DPH:

„Základom dane pri dodaniach tovaru uvedených v ?lánku 314 je zisková prirážka, ktorú uplatní zdaniteľný obchodník, znížená o výšku DPH, ktorá sa na túto prirážku vzťahuje.“

Zisková prirážka zdaniteľného obchodníka sa rovná rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú zdaniteľný obchodník požaduje za tovar, a kúpnu cenou.“

8 ?lánok 323 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba nemôže odpoíť od dane, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar, ktorý jej dodal alebo dodá zdaniteľný obchodník, ak dodanie tohto tovaru zdaniteľným obchodníkom podlieha úprave zdačovania prirážky.“

9 ?lánok 325 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľný obchodník nesmie na faktúrach, ktoré vyhotovuje, uvádzať samostatne DPH súvisiacu s dodaním tovaru, na ktoré uplatňuje úpravu zdačovania prirážky.“

Litovské právo

10 § 106 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas n° IX-751 (zákon Litovskej republiky ? IX-751 o dani z pridanej hodnoty) z 5. marca 2002 (Žin., 2002, n° 35-1271) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (?alej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Platiteľ DPH, ktorý dodá použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti v zmysle tohto paragrafu, vypoíťá DPH z dodaného použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností v súlade s pravidlami stanovenými v tomto oddiele. Ustanovenia tohto oddielu sa vzťahujú na platiteľov DPH, ktorí v rámci svojej ekonomickej činnosti sústavné dodávajú použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti. Pokiaľ platiteľ DPH dodá vlastný použitý dlhodobý hmotný majetok, vychádza sa z toho, že v súvislosti s takými transakciami spĺňa požiadavky tohto odseku týkajúce sa

sústavného dodávania použitého tovaru.

2. Ustanovenia tohto oddielu sa uplatnia, ak platíte DPH dodá použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a/alebo starožitnosti nadobudnuté na území Európskej únie bez DPH, ako aj použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a/alebo starožitnosti, pri nadobudnutí ktorých sa uplatnila táto osobitná úprava zdanenia, alebo ojazdené vozidlá, pri nadobudnutí ktorých boli v členskom štáte odoslania uplatnené osobitné prechodné ustanovenia pre ojazdené vozidlá, ktoré platia v tomto členskom štáte. ...“

11 § 107 ods. 1 a 2 zákona o DPH stanovuje:

„1. V prípade dodania tovaru uvedeného v § 106 ods. 2 [zákona o DPH] je základom dane prirážka predávajúceho, vypočítaná spôsobom uvedeným v odseku 2 tohto paragrafu.

2. Prirážka predávajúceho sa vypočíta ako rozdiel medzi protihodnotou (s výnimkou samotnej DPH), ktorú prijal alebo má prijať predávajúci za dodaný tovar, a sumou (vrátane DPH), ktorú zaplatil alebo má zaplatiť svojmu dodávateľovi pri nadobudnutí tohto tovaru. V prípade dodania tovaru dovezeného platiteľom DPH sa následne odpočíta suma dovozného cla, dovoznej dane a DPH pri dovoze, ktoré sa platia za tento tovar.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Litdana sústavne vykonáva činnosť predajcu ojazdených vozidiel. V období od 1. januára do 30. októbra 2012 nadobudla od dánskej spoločnosti Handicare Auto A/S ojazdené vozidlá, ktoré opätovne predala fyzickým a právnickým osobám. Všetky faktúry týkajúce sa nadobudnutých ojazdených vozidiel odkazovali na § 69 až 71 dánskeho zákona o DPH a navyše sa v nich uvádzalo, že predávané vozidlá sú oslobodené od DPH. Pri opätovnom predaji Litdana uplatnila na predmetné vozidlá úpravu zdačovania prirážky stanovenú v § 106 ods. 2 zákona o DPH.

13 Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Daňový inšpektorát pre kraj Klaipėda, Litva, čalej len „krajský daňový inšpektorát“) vykonal daňovú kontrolu spoločnosti Litdana, pričom táto kontrola sa týkala obdobia od 1. januára do 30. októbra 2012, pokiaľ ide o výpočet DPH. Výsledkom tejto kontroly bola správa o kontrole z 28. apríla 2014, v ktorej krajský daňový inšpektorát konštatoval, že Litdana neoprávnene uplatnila úpravu zdačovania prirážky na 25 ojazdených vozidiel, ktoré nadobudla od spoločnosti Handicare Auto a ktoré opätovne predala fyzickým a právnickým osobám, keďže Handicare Auto neuplatnila na predané vozidlá úpravu zdačovania prirážky. Krajský daňový inšpektorát teda spoločnosti Litdana vyrubil DPH vo výške 15 745,48 eura.

14 Dňa 23. júna 2014 krajský daňový inšpektorát schválil správu o kontrole a spoločnosti Litdana uložil povinnosť zaplatiť DPH vo výške 15 745,48 eura a úroky z omeškania vo výške 3 141,76 eura, ako aj pokutu vo výške 1 574,66 eura. Rozhodnutím z 21. augusta 2014 národné daňové riaditeľstvo toto rozhodnutie potvrdilo.

15 Litdana podala na Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia vlády Litovskej republiky pre daňové spory, čalej len „komisia pre daňové spory“) návrh, ktorým sa domáhala zrušenia rozhodnutí krajského daňového inšpektorátu a národného daňového riaditeľstva.

16 Rozhodnutím z 31. októbra 2014 komisia pre daňové spory potvrdila rozhodnutie národného daňového riaditeľstva, pričom oslobodila spoločnosť Litdana od povinnosti zaplatiť úroky z omeškania.

17 Litdana tieto jednotlivé rozhodnutia napadla na Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius, Litva).

18 Vnútroštátny súd spresňuje, že litovské daňové orgány spoločnosti Litdana neumožnili uplatniť úpravu zdaňovania prírážky len vzhľadom na informácie, ktoré poskytla dánska daňová správa, podľa ktorých Handicare Auto neuplatnila úpravu zdaňovania prírážky na dodanie predmetných vozidiel. Vzhľadom na uvedené na jednej strane národné daňové riaditeľstvo nezohľadnilo skutočnosť, že na faktúrach predložených spoločnosťou Handicare Auto bolo uvedené, že predané vozidlá boli oslobodené od DPH a že faktúry odkazovali na § 69 až 71 dánskeho zákona o DPH, a na druhej strane komisia pre daňové spory sa domnievala, že Litdana sa mala pri vynaložení starostlivosti obrátiť na spoločnosť Handicare Auto s cieľom získať potvrdenie, že tieto vozidlá boli predané podľa úpravy zdaňovania prírážky, alebo sa opýtať dánskych daňových orgánov, či táto spoločnosť zaslala do elektronickej databázy systému výmeny informácií v oblasti DPH (VIES) údaje týkajúce sa dodania predmetných vozidiel.

19 Preto otázka, ktorá sa vynára pred vnútroštátnym súdom, je, či má zdaniteľná osoba, ktorá dostala faktúru, na ktorej sú uvedené označenia týkajúce sa tak úpravy zdaňovania prírážky, ako aj oslobodenia od DPH, právo uplatniť uvedenú úpravu, na ktorú sa vzťahuje článok 314 smernice o DPH, a to bez ohľadu na skutočnosť, že z následnej kontroly vykonanej daňovými orgánmi vyplýva, že zdaniteľný obchodník, ktorý dodal predmetný tovar, túto úpravu neuplatnil.

20 Za týchto podmienok Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správny súd Vilnius) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je podľa článku 314 písm. a) a článku 226 bodu 11 smernice [o DPH], ako aj podľa článku 314 písm. d) a článku 226 bodu 14 tejto smernice prípustné, aby vnútroštátne predpisy a/alebo vnútroštátna prax založená na týchto predpisoch bránili zdaniteľnej osobe v tom, aby uplatnila úpravu zdaňovania prírážky formou DPH, lebo pri daňovej kontrole vykonanej daňovým orgánom vyjde najavo, že vo faktúrach s DPH za dodaný tovar boli uvedené nesprávne informácie/údaje o uplatnení úpravy zdaňovania prírážky formou DPH a/alebo o oslobodení od DPH, ale zdaniteľná osoba o tom nevedela a nemohla vedieť?“

2. Má sa článok 314 smernice [o DPH] chápať a vykladať v tom zmysle, že napriek tomu, že vo faktúre s DPH sa uvádza, že tovar je oslobodený od DPH (článok 226 bod 11 smernice [o DPH]) a/alebo že predávajúci uplatnil pri dodaní tovaru úpravu zdaňovania prírážky (článok 226 bod 14 smernice [o DPH]), zdaniteľná osoba získa právo uplatniť úpravu zdaňovania prírážky formou DPH len vtedy, ak dodávateľ tovaru skutočne uplatní úpravu zdaňovania prírážky a riadne si splní svoje povinnosti týkajúce sa zaplatenia DPH (zaplatí DPH z prírážky vo svojom štáte)?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

21 Je nesporné, že označenie „Sections 69 – 71“, ktoré odkazuje na relevantné ustanovenia dánskeho práva a ktoré je uvedené na faktúrach, ktoré dostala Litdana, sa musí chápať tak, že v podstate zodpovedá označeniu „úprava zdaňovania prírážky – použitý tovar“, ktoré musí byť podľa článku 226 bodu 14 smernice o DPH povinne uvedené na faktúrach v prípade uplatňovania osobitnej úpravy uplatniteľnej na použitý tovar. Navyše z rozhodnutia vnútroštátneho súdu ani z pripomienok predložených účastníkmi konania vo veci samej Súdnemu dvoru nevyplýva, že by vo veci samej išlo o otázku súladu faktúr, ktoré dostala Litdana, s požiadavkami stanovenými v článku 226 smernice o DPH.

O otázkach

22 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať? spoľu?ne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 314 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby príslušné orgány členského štátu odmietli zdanenie?nej osobe, ktorá dostala faktúru, na ktorej sú uvedené ozna?enia týkajúce sa tak úpravy zda?ovania prirážky, ako aj oslobodenia od DPH, právo uplatniť úpravu zda?ovania prirážky, keď z následnej kontroly vykonanej uvedenými orgánmi vyplýva, že zdanenie?ný obchodník, ktorý dodal použitý tovar, v skuto?nosti neuplatnil túto úpravu na dodanie tohto tovaru.

23 Na úvod je potrebné pripomenúť, že úprava zda?ovania prirážky dosiahnutej zdanenie?ným obchodníkom pri dodaní takého použitého tovaru, o aký ide vo veci samej, predstavuje osobitnú úpravu DPH, ktorá je výnimkou zo všeobecnej úpravy smernice o DPH. Článok 314 tejto smernice, ktorý určuje prípady uplatnenia tejto osobitnej úpravy, sa preto musí vykladať reštriktívne (pozri rozsudok z 19. júla 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, body 28 a 29, ako aj citovanú judikatúru).

24 Ako vyplýva z článkov 314 a 315 smernice o DPH, úprava zda?ovania prirážky umožň?uje zdanenie?nému obchodníkovi uplatniť DPH len na ziskovú prirážku, ktorú dosiahol pri opätovnom predaji použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností nadobudnutých od niektorej z osôb spadajúcich pod článok 314 písm. a) až d) smernice o DPH, pričom uvedená zisková prirážka zodpovedá rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú zdanenie?ný obchodník požaduje za tovar, a kúpnou cenou.

25 Cieľom úpravy zda?ovania prirážky je, ako vyplýva z odôvodnenia 51 smernice o DPH, zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej sú?áže medzi zdanenie?nými osobami v oblasti obchodu s použitým tovarom, umeleckými dielami, zberateľskými predmetmi alebo starožitnosťami (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, bod 47 a citovanú judikatúru).

26 Zdanie? v celkovej cene dodanie použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností zdanenie?ným obchodníkom, hoci cena, za ktorú tento obchodník nadobudol tento tovar, zahŕňa sumu DPH zaplatenú na vstupe osobou patriacou do niektorej z kategórií uvedených v článku 314 písm. a) až d) uvedenej smernice a neumožniť tejto osobe, ani zdanenie?nému obchodníkovi odpo?et dane, totiž prináša riziko dvojitého zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, bod 48 a citovanú judikatúru).

27 Podmienky, ktoré musia byť splnené na to, aby sa zdanenie?nej osobe umožnilo uplatniť úpravu zda?ovania prirážky, sú stanovené v článku 314 smernice o DPH. Tento článok okrem toho, že vymedzuje druhy tovaru, ktoré môže zdanenie?ný obchodník dodávať v rámci úpravy zda?ovania prirážky, vo svojich písmenách a) až d) uvádza zoznam osôb, na jednu z ktorých sa musí tento zdanenie?ný obchodník obrátiť s cieľom nadobudnúť tento tovar, čo mu teda umožní uplatniť túto osobitnú úpravu. Tieto jednotlivé osoby majú spoločné to, že vôbec nemohli odpo?ítať daň zaplatenú na vstupe pri kúpe uvedeného tovaru, a teda znášali túto daň v celom rozsahu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. júla 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, bod 37).

28 V tomto prípade z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že na faktúrach, ktoré Litdana dostala od spoločnosti Handicare Auto, boli uvedené ozna?enia týkajúce sa tak úpravy zda?ovania prirážky, ako aj oslobodenia od DPH. Na faktúre č. 96681, ktorá je zahrnutá v spise predloženom Súdnemu dvoru a ktorá predstavuje príklad typu faktúry vystavenej spoločnosťou

Handicare Auto za dodanie tovaru, o ktorý ide vo veci samej, sú tak okrem označení týkajúcich sa dátumu vystavenia faktúry, identifikačného čísla DPH, pod ktorým Handicare Auto uskutočnila dodanie tovaru, celého názvu a adresy tejto spoločnosti, množstva a povahy dodaného tovaru, jednotkovej ceny, ceny „Total DKK“, sumy DPH rovnajúcej sa „0“ a sumy „Total DKK incl. VAT“, uvedené aj označenia „Sections 69 – 71“ a „Free of VAT“.

29 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že označenie uvedené na faktúrach vystavených spoločnosťou Handicare Auto, pokiaľ ide o uplatnenie úpravy zdačovania prírážky, je nesprávne, pretože v nadväznosti na kontrolu vykonanú daňovými orgánmi sa ukázalo, že Handicare Auto v skutočnosti neuplatnila túto úpravu na dodanie predmetných ojazdených vozidiel. Uvedené orgány z toho vyvodili, že Litdana nemala právo uplatniť úpravu zdačovania prírážky, keďže podmienky na uplatnenie uvedenej úpravy neboli splnené, čo je dôvod, pre ktorý neskôr požiadali spoločnosť Litdana, aby zaplatila príslušnú sumu DPH.

30 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že prípad uplatnenia úpravy zdačovania prírážky, na ktorý sa vzťahuje článok 314 písm. d) smernice o DPH, podlieha podmienke, že tovar uvedený v tomto článku dodal zdaniteľnej osobe iný zdaniteľný obchodník, ktorý uplatnil túto osobitnú úpravu na dodanie, čo je podmienka, ktorá nie je v tomto prípade splnená. Navyše z informácií uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu vôbec nevyplýva, že by situácia vo veci samej spadala pod niektorý z iných prípadov uplatnenia uvedenej úpravy stanovený v tomto článku 314.

31 V tomto kontexte je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor opakovane rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať právnych noriem Únie (rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 43).

32 Súdny dvor z toho najskôr v rámci ustálenej judikatúry týkajúcej sa práva na odpočet DPH upraveného smernicou o DPH vyvodil, že prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť priznať právo na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že dovoľávanie sa tohto práva je podvodné alebo zneužívajúce. Ďalej rozhodol, že dôsledok zneužitia alebo podvodu sa v zásade týka aj uplatnenia práva na oslobodenie od dane na základe dodania v rámci Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54). Súdny dvor napokon potvrdil, že v rozsahu, v akom prípadné odmietnutie priznania práva vychádzajúceho zo smernice o DPH odráža všeobecnú zásadu, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva upravené právnym systémom Únie, takéto odmietnutie vo všeobecnosti prináleží vykonať vnútroštátnym orgánom a súdom, a to bez ohľadu na právo v oblasti DPH, ktoré ovplyvnil podvod, teda vrátane práva na vrátenie DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 46).

33 Podľa ustálenej judikatúry ide o takýto prípad nielen vtedy, ak sa daňového podvodu dopustí samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutou operáciou zúčastňuje na operácii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasiahol do reťazca dodania (pozri v oblasti práva na odpočet rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 38 až 40, v oblasti oslobodenia dodania v rámci Spoločenstva od dane rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54, a v oblasti vrátenia DPH rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 49 a 50).

34 Nie je teda v rozpore s právom Únie požadovať, aby hospodársky subjekt konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jeho úasti na daňovom podvode (rozsudok zo 6.

septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 48 a citovaná judikatúra).

35 Naopak, nie je zlučiteľné s úpravou práva na odpísanie dane stanovenou v smernici o DPH, aby bola zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknutá operácia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná operácia tvoriaca súčasť reťazca dodaní, ktorá predchádza operácii uvedenej zdaniteľnej osoby alebo nasleduje po nej, bola poznaná podvodom vo vzťahu k DPH, sankcionovaná nepriznaním tohto práva. Založením systému zodpovednosti bez ohľadu na zavinenie by sa totiž prekročil rozsah nevyhnutný na ochranu práv štátnej pokladnice (rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 41 a 42, ako aj citovaná judikatúra).

36 Z toho vyplýva, že aj keby neboli splnené všetky podstatné podmienky, na základe ktorých vzniká právo na oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od DPH alebo na odpísanie DPH, Súdny dvor rozhodol, že priznanie uvedeného práva nemožno odmietnuť zdaniteľnej osobe, ktorá konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej úasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 68, ako aj zo 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, body 47 až 50 a 55).

37 Úvahy pripomenuté v bodoch 32 až 35 tohto rozsudku sú relevantné v prípade, že vnútroštátne orgány alebo súdy odmietnu priznať právo na uplatnenie úpravy zdačovania prirážky stanovené v článku 314 smernice o DPH, na čom sa zhodujú všetci účastníci konania a dotknuté osoby, ktoré predložili pripomienky Súdnemu dvoru.

38 Podľa judikatúry Súdneho dvora určenie opatrení, ktoré možno v prejednávanej veci rozumne požadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá chce uplatniť právo priznané smernicou o DPH, aby sa uistila, že jej operácie nie sú súčasťou podvodu spáchaného hospodárskym subjektom na vstupe, závisí predovšetkým od okolností tejto prejednávanej veci (pozri analogicky rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 53, 54 a 59, ako aj zo 6. septembra 2012, Mecsek/Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53).

39 Ak existujú okolnosti vzbudzujúce podozrenie na existenciu nezrovnalostí alebo podvodu, obozretný hospodársky subjekt môže podľa okolností prejednávanej veci považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom hospodárskom subjekte, od ktorého zamýšľa nakúpiť tovar alebo služby tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti (pozri analogicky rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60).

40 Daňová správa však nemôže od zdaniteľnej osoby, ktorá chce vykonávať právo na uplatnenie úpravy zdačovania prirážky, všeobecne požadovať, aby na jednej strane najmä overila, či si osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, v súvislosti s ktorým sa požaduje vykonanie tohto práva, splnila svoje povinnosti podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa uistila, že na úrovni hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezrovnalostiam alebo podvodu, alebo na druhej strane, aby v tejto súvislosti disponovala dokumentmi (pozri analogicky rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61).

41 V zásade totiž prináleží daňovým orgánom, aby hospodárske subjekty podrobili nevyhnutným kontrolám s cieľom odhaliť nezrovnalosti a podvody na DPH a uložili tresty hospodárskemu subjektu, ktorý sa dopustil takýchto nezrovnalostí alebo podvodov (pozri analogicky rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 62).

42 Otázka, či Litdana konala v dobrej viere a prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že operácie, ktoré uskutočnila, neboli súčasťou daňového

podvodu, teda patrí do posúdenia vnútroštátnym súdom vzhľadom na zásady uvedené v bodoch 37 až 41 tohto rozsudku.

43 Medzi skutočnosťami a skutkovými okolnosťami, ktoré vnútroštátny súd môže v tejto súvislosti zohľadniť, bude môcť figurovať najmä skutočnosť, že nie je preukázané, že by Litdana vedela, že Handicare Auto v skutočnosti neuplatnila úpravu zdaťovania prirážky na dodania, o ktoré ide vo veci samej. V každom prípade to z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vôbec nevyplýva.

44 Pokiaľ ide o otázku, či Litdana prijala všetky opatrenia nevyhnutné na to, aby sa uistila, že operácie, ktoré uskutočnila, neboli súčasťou daňového podvodu, vnútroštátny súd bude môcť v rámci svojho celkového posúdenia zohľadniť najmä skutočnosť, že sa zdá, že dodania, o ktoré ide vo veci samej, patria do rámca dlhodobého obchodného vzťahu medzi spoločnosťami Litdana a Handicare Auto, v kontexte ktorého Litdana v minulosti u daňových orgánov overovala význam označenia „Sections 69 – 71“ uvedeného na faktúrach vystavených spoločnosťou Handicare Auto a dostala potvrdenie uvedených orgánov, že faktúry, na ktorých bolo uvedené toto označenie, predstavovali dostatočný dôkaz, ktorý jej umožňuje uplatňovať úpravu zdaťovania prirážky. Za takých okolností by bolo v rozpore so zásadou proporcionality vyžadovať od zdaniteľnej osoby, aby systematicky overovala, pokiaľ ide o každé dodanie, či dodávateľ skutočne uplatnil úpravu zdaťovania prirážky, prinajmenšom keď neexistuje žiadna okolnosť vzbudzujúca podozrenie na existenciu nezrovnalostí alebo podvodu v zmysle bodu 39 tohto rozsudku.

45 Pokiaľ ide o otázku, či vo veci samej existujú okolnosti vzbudzujúce podozrenie na existenciu nezrovnalostí alebo podvodu, je potrebné zdôrazniť, že litovská vláda na pojednávaní v odpovedi na otázku Súdneho dvora uznala, že samotné uvedenie označenia „Sections 69 – 71“ na faktúrach, ktoré dostala Litdana, samo osebe nepredstavuje okolnosť, ktorá by mala u nej vzbudzovať podozrenie, pokiaľ ide o existenciu nezrovnalostí alebo podvodu. Pre túto vládu predstavuje okolnosť existencie nezrovnalostí alebo podvodu v zmysle bodu 39 tohto rozsudku skutočnosť, keď sú na faktúrach uvedené zároveň označenia „Sections 69 – 71“ a „Free of VAT“.

46 Aj keď v tejto súvislosti platí, že takéto dvojaké označenie nie je celkom zbavené dvojsmyselnosti, pretože sa zdá, že odkazuje tak na pravidlá zdanenia dodania na základe ziskovej prirážky obchodníka, ako aj na pravidlá, ktoré ho oslobodzujú od DPH, je potrebné zdôrazniť, ako to urobila Európska komisia, že nie je zrejmé, že by uvedené dvojaké označenie bolo takej povahy, aby vzbudzovalo podozrenia obozretného hospodárskeho subjektu bez toho, aby bol odborníkom v oblasti DPH, pokiaľ ide o existenciu nezrovnalostí alebo podvodu, ktorého sa dopustil hospodársky subjekt na vstupe. Nie je totiž vylúčené, že zdaniteľná osoba by si mohla toto dvojaké označenie vykladať ako potvrdenie skutočnosti, že dodanie vykonal podľa článku 314 písm. d) smernice o DPH iný zdaniteľný obchodník, pokiaľ dodanie zo strany tohto iného zdaniteľného obchodníka podliehalo DPH v súlade s úpravou zdaťovania prirážky. Tak označenie týkajúce sa oslobodenia od DPH, ako aj označenie týkajúce sa úpravy zdaťovania prirážky, ktoré sú uvedené na faktúrach, o ktoré ide vo veci samej, by si zdaniteľná osoba mohla vykladať tak, ako uviedla Litdana na pojednávaní, že ide o potvrdenie skutočnosti, že sa zdaťuje len prirážka obchodníka, pričom hodnota predmetného tovaru zostáva oslobodená od dane, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

47 Okrem toho a pod podmienkou, že to vnútroštátny súd overí, označenie „Free of VAT“ v kombinácii s označeniami „Sections 69 – 71“ a „Total DKK incl. VAT“ uvedenými na týchto faktúrach by si zdaniteľná osoba mohla vykladať aj tak, že sa nimi potvrdzuje, že v rámci uplatňovania úpravy zdaťovania prírážky nemôže podľa článku 323 smernice o DPH odpočítať dať vyberanú na vstupe pri kúpe predmetného tovaru, alebo tiež tak, že ide o dodania podliehajúce uvedenej úprave, v rámci ktorej nemožno podľa článku 325 tejto smernice na faktúrach vystavených zdaniteľným obchodníkom uvádzať samostatne DPH týkajúcu sa dodaní.

48 Vzhľadom na uvedené úvahy je potrebné na položené otázky odpovedať tak, že článok 314 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby príslušné orgány členského štátu odmietli zdaniteľnej osobe, ktorá dostala faktúru, na ktorej sú uvedené označenia týkajúce sa tak úpravy zdaťovania prírážky, ako aj oslobodenia od DPH, právo uplatniť úpravu zdaťovania prírážky, aj keď z následnej kontroly vykonanej uvedenými orgánmi vyplýva, že zdaniteľný obchodník, ktorý dodal použitý tovar, v skutočnosti neuplatnil túto úpravu na dodanie tohto tovaru, pokiaľ príslušné orgány nezistia, že zdaniteľná osoba nekonala v dobrej viere alebo že neprijala všetky primerané opatrenia, ktoré sú v jej moci, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej úasti na daťovom podvode, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

49 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 (deviata komora) rozhodol takto:

Článok 314 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby príslušné orgány členského štátu odmietli zdaniteľnej osobe, ktorá dostala faktúru, na ktorej sú uvedené označenia týkajúce sa tak úpravy zdaťovania prírážky, ako aj oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH), právo uplatniť úpravu zdaťovania prírážky, aj keď z následnej kontroly vykonanej uvedenými orgánmi vyplýva, že zdaniteľný obchodník, ktorý dodal použitý tovar, v skutočnosti neuplatnil túto úpravu na dodanie tohto tovaru, pokiaľ príslušné orgány nezistia, že zdaniteľná osoba nekonala v dobrej viere alebo že neprijala všetky primerané opatrenia, ktoré sú v jej moci, aby sa uistila, že operácia, ktorú uskutočňuje, nevedie k jej úasti na daťovom podvode, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: litovčina.