Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 6. decembra 2012 *

„DPH — Smernica 2006/112/ES — Právo na odpočítanie — Zamietnutie“

Vo veci C-285/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen săd – Varna (Bulharsko) zo 16. mája 2011 a doručený Súdnemu dvoru 8. júna 2011, ktorý súvisí s konaním:

Bonik EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpălnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), vykonávajúca funkciu predsedníčky tretej komory, sudcovia K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz a D. Šváby,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. septembra 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Bonik EOOD, v zastúpení: O. Minčev, advokat, a M. Patchett-Joyce, barrister,

— bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova, splnomocnená zástupkyňa,

— talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci A. De Stefano, avvocato dello Stato,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Seeboruth a L. Christie, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Moser, barrister,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a D. Roussanov, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: bulharčina.

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 článkov 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 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, ktorého účastníkmi sú Bonik EOOD (ďalej len „Bonik“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpălnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľ riaditeľstva „Opravné prostriedky a správa výkonu rozhodnutia“ pre mesto Varna, pri centrálnej správe národnej agentúry pre verejné príjmy) vo veci práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo forme daňového kreditu z nákupu pšenice uskutočneného touto spoločnosťou.

Právny rámec

3 Článok 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112 stanovuje, že DPH podlieha dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 62 uvedenej smernice znie takto:

„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, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

6 Podľa článku 63 tejto smernice:

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

7 Článok 167 smernice 2006/112 znie:

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

8 Článok 168 tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

…“

9 Článok 178 uvedenej 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,

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Bonik je spoločnosťou, v ktorej sa vykonala daňová kontrola týkajúca sa mesiacov február a marec 2009.

11 V dôsledku tejto kontroly bulharské daňové orgány zistili, že neexistujú dôkazy o uskutočnení dodaní pšenice a slnečnice v rámci Spoločenstva, o ktorých Bonik vyhlásila, že sa uskutočnili v prospech spoločnosti založenej podľa rumunského práva Agrisco SRL a že so zreteľom na skutočnosť, že množstvá pšenice a slnečnice uvedené na faktúrach vyhotovených spoločnosťou Bonik boli podľa účtovného oddelenia tejto spoločnosti odvezené z jej skladu a nenachádzali sa tam v čase vykonania uvedenej kontroly, stali sa tieto množstvá predmetom zdaniteľných dodaní na bulharskom území.

12 Uvedené daňové orgány okrem toho preskúmali nákupy pšenice, ktoré uvádzala Bonik, v súvislosti s možnosťou jej nákupu od spoločností Favorit stroy Varna EOOD (ďalej len „Favorit stroy“) a Agro treyd BG Varna EOOD (ďalej len „Agro treyd“), za ktoré sa DPH odpočítala.

13 Bonik mala faktúry vyhotovené spoločnosťami Favorit stroy, ako aj Agro treyd a tieto faktúry zodpovedali týmto nákupom.

14 Bulharské daňové orgány však na to, aby sa ubezpečili o uskutočnení uvedených nákupov, vykonali dodatočné kontroly u dodávateľov spoločnosti Bonik, teda v spoločnostiach Favorit stroy a Agro treyd, ako aj u ich dodávateľov, teda v spoločnostiach Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD a Riva agro stil EOOD.

15 Vzhľadom na to, že tieto kontroly nepreukázali, že spoločnosti Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD a Riva agro stil EOOD skutočne dodali tovar spoločnostiam Favorit stroy a Agro treyd, vychádzali bulharské daňové orgány z toho, že posledné uvedené spoločnosti nemajú potrebné množstvá tovaru na to, aby uskutočnili dodania určené spoločnosti Bonik, a uvedené orgány dospeli k záveru, že nedošlo k skutočným dodaniam medzi uvedenými spoločnosťami a spoločnosťou Bonik.

16 Uvedené daňové orgány preto v opravnom daňovom výmere z 10. marca 2010 zamietli spoločnosti Bonik právo odpočítať DPH vo forme daňového kreditu za dodania pšenice uskutočnené jej dodávateľmi, spoločnosťami Favorit stroy a Agro treyd.

17 Bonik proti tomuto daňovému výmeru podala správnu žalobu na Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpălnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, ktorý rozhodnutím z 21. júna 2010 uvedený výmer potvrdil.

18 Bonik podala na vnútroštátny súd žalobu proti tomuto daňovému výmeru.

19 Vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí uviedol, že bulharské daňové orgány nenapadli skutočnosť, že Bonik uskutočnila následné dodania tovaru toho istého druhu a v rovnakom množstve, ani nepotvrdil, že táto spoločnosť nadobudla tovar od iných dodávateľov, ako sú spoločnosti Favorit stroy a Agro treyd.

20 Okrem toho dodáva, že existujú dôkazy o uskutočnení priamych dodaní a absencia dôkazov o predchádzajúcich dodaniach nemôže viesť k záveru, že sa tieto priame dodania neuskutočnili.

21 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti spresňuje, že vnútroštátna právna úprava nepodmieňuje využívanie práva na odpočítanie DPH vo forme daňového kreditu dôkazom o pôvode tovaru.

22 Podľa uvedeného súdu daňová správa v praxi a niektoré bulharské súdy požadujú dôkaz o uskutočnení predošlých dodaní na to, aby zdaniteľnej osobe priznali právo na odpočítanie DPH.

23 V tomto kontexte Administrativen sad – Varna rozhodol konanie prerušiť a Súdnemu dvoru položiť tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je možné z výkladu ustanovení článku 178 písm. a) a b), článkov 14, 62, 63, 167 a 168 smernice 2006/112 odvodiť pojem ‚absencia skutočného dodania‘, a ak áno, zhoduje sa pojem ‚absencia skutočného dodania‘ vzhľadom na svoju definíciu s pojmom ‚daňový podvod‘, alebo patrí do rozsahu uvedeného pojmu? Čo v zmysle smernice zahŕňa pojem ‚daňový podvod‘?

2. Požaduje smernica vzhľadom na definíciu pojmu daňový podvod, ako aj na odôvodnenia 26 a 59 v spojení s článkom 178 písm. b), aby sa formálne náležitosti stanovili výslovne prostredníctvom legislatívneho postupu v podobe právneho aktu najvyššieho zákonodarného orgánu členského štátu, alebo umožňuje, že sa tieto formálne náležitosti nestanovia na základe legislatívneho postupu, ale predstavujú správnu prax (a prax daňovej kontroly) a judikatúru? Môžu sa formálne náležitosti zavádzať na základe normatívnych aktov správnych orgánov a/alebo pokynov verejnej správy?

3. Predstavuje ‚absencia skutočného dodania‘, ak ide o pojem, ktorý sa líši od pojmu ‚daňový podvod‘ a definícia pojmu ‚daňový podvod‘ sa naň nevzťahuje, formálnu náležitosť podľa článku 178 písm. b) [smernice 2006/112] alebo opatrenie podľa odôvodnenia 59 [tejto] smernice, ktorého zavedenie má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane a spochybnenie neutrality DPH, podstatnú zásadu spoločného systému DPH, ktorá bola zavedená relevantnými právnymi predpismi Únie?

4. Môžu sa zdaniteľným osobám predpísať také formálne náležitosti, podľa ktorých sú povinné preukázať dodania predchádzajúce dodaniu medzi nimi (medzi posledným príjemcom a jeho dodávateľom), aby sa dodanie považovalo za skutočne vykonané, pokiaľ orgán nespochybňuje, že dotknuté subjekty (poslední dodávatelia) následne dodali rovnaké množstvo toho istého tovaru ďalším príjemcom?

5. Má sa v rámci spoločného systému dane z pridanej hodnoty a ustanovení článkov 168 a 178 smernice 2006/112 právo obchodníka na uznanie zaplatenej DPH z istej transakcie:

a) posúdiť výlučne vo vzťahu ku konkrétnej transakcii, na ktorej sa obchodník podieľa, so zohľadnením úmyslu obchodníka podieľať sa na transakcii a/alebo

b) posúdiť vzhľadom na všetky transakcie vrátane predošlých a neskorších transakcií tvoriacich dodávateľský reťazec, ktorého súčasťou je sporná transakcia, s ohľadom na úmysly ostatných účastníkov reťazca, ktorých obchodník nepozná a/alebo sa o nich nemá ako dozvedieť, resp. s ohľadom na úkony a/alebo nečinnosť osoby, ktorá vystavila faktúru, a ostatných účastníkov reťazca, a to jeho subdodávateľov, ktorých príjemca plnenia nemôže kontrolovať a nemôže od nich žiadať, aby sa správali istým spôsobom, a/alebo

c) posúdiť s ohľadom na podvodné aktivity a úmysly iných účastníkov reťazca, o ktorých účasti obchodník nevedel, a pokiaľ ide o ich aktivity alebo úmysly, nie je možné zistiť, či sa o nich mohol dozvedieť, a to nezávisle od toho, či tieto aktivity a úmysly existovali pred vykonanou transakciou alebo po jej vykonaní?

6. V závislosti od odpovede na piatu otázku: Majú sa transakcie ako tie, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, považovať za dodania za protihodnotu v zmysle článku 2 smernice 2006/112, resp. za súčasť ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112?

7. Je prípustné, aby sa transakcie, ktoré sú predmetom konania vo veci samej a ktoré dodávateľ riadne podložil dokladmi a deklaroval na účely dane z pridanej hodnoty a príjemca vo vzťahu k nim skutočne nadobudol vlastnícke právo na fakturovaný tovar, pričom neexistujú údaje o tom, či tovar naozaj dostal od jednej osoby, ktorá nevystavila faktúru, nepovažovali za dodanie za protihodnotu v zmysle článku 2 smernice 2006/112 len preto, že dodávateľa sa nepodarilo nájsť na uvedenej adrese a v rámci daňovej kontroly nepredložil všetky požadované podklady, resp. daňovým orgánom nepreukázal všetky okolnosti, za ktorých došlo k dodaniu, okrem iného pôvod predaného tovaru?

8. Ide o opatrenie prípustné na zabezpečenie výberu dane a zabránenie daňovému podvodu, ak právo na odpočítanie dane závisí od správania dodávateľa a/alebo jeho subdodávateľov?

9. V závislosti od odpovedí na druhú, tretiu a štvrtú otázku: Porušujú opatrenia daňových orgánov, ako sú tie, o ktoré ide v konaní vo veci samej, na základe ktorých nie možné uplatniť odpočítanie dane na obchody, ktoré obchodník uzatvoril v dobrej viere, zásady proporcionality, rovnosti zaobchádzania a právnej istoty zakotvené v práve Únie?

10. V závislosti od odpovedí na predchádzajúce otázky: Má príjemca dodaní za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, právo na odpočítanie dane, ktorú mu fakturovali dodávatelia?“

O prejudiciálnych otázkach

24 Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia smernice 2006/112, ako aj zásady proporcionality, rovnosti zaobchádzania a právnej istoty majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa za okolností, ako sú okolnosti dotknuté vo veci samej, zdaniteľnej osobe zamietlo právo odpočítať DPH za dodania tovaru z dôvodu, že so zreteľom na skutočnosti týkajúce sa plnení uskutočnených na vstupe tohto dodania sa toto dodanie nepovažuje za uskutočnené.

25 Je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH 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 z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 37 a citovanú judikatúru).

26 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43; z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 50; zo 6. júla 2006, Kittel, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 47, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 38).

27 Režim odpočtov má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH následne zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15; Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 44; z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 25; z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 78; Kittel, už citovaný, bod 48; z 22. decembra 2010, Dankowski, C-438/09, Zb. s. I-14009, bod 24, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 39).

28 Otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. DPH sa totiž uplatňuje na všetky plnenia výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (pozri rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 54; Kittel, už citovaný, bod 49, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 40).

29 Okrem toho zo znenia článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na využívanie práva na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (pozri rozsudky Centralan Property, už citovaný, bod 52, a zo 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, bod 26).

30 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že strany dotknuté predmetnými dodaniami tovaru, teda Bonik a jej dodávatelia, sú zdaniteľnými osobami v zmysle smernice 2006/112.

31 Aby bolo možné dospieť k existencii práva na odpočítanie, ktorého sa dovoláva Bonik na základe týchto dodaní tovaru, treba overiť, či sa tieto dodania skutočne uskutočnili a či Bonik tieto tovary skutočne využila pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení.

32 Treba teda pripomenúť, že v rámci konania začatého podľa článku 267 ZFEÚ Súdny dvor nemá právomoc preskúmať či posúdiť skutkové okolnosti týkajúce sa konania vo veci samej. Vnútroštátnemu súdu tak prislúcha vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností tejto veci, aby bolo možné určiť, či Bonik môže vykonať spoje právo na odpočítanie na základe uvedených dodaní tovaru (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 53).

33 Ak z tohto posúdenia vyplýva, že sa predmetné dodania tovaru skutočne uskutočnili a že Bonik tieto tovary využila na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, nemožno jej v zásade zamietnuť právo na odpočítanie.

34 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uviedol, že bulharské daňové orgány nepotvrdili, že Bonik nadobudla predmetné tovary od iných dodávateľov, ako sú spoločnosti Favorit stroy a Agro treyd, a že existujú dôkazy o uskutočnení priamych dodaní. Rovnako uviedol, že uvedené orgány nenapadli skutočnosť, že Bonik uskutočnila následné dodania tovaru rovnakého druhu, ako je tovar dotknutý vo veci samej, a v rovnakom množstve.

35 Treba však pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax a i., už citovaný, bod 71; Kittel, už citovaný, bod 54; zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, Zb. s. I-12605, bod 36; z 27. októbra 2011, Tanoarch, C-504/10, Zb. s. I-10853, bod 50, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 41).

36 Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudky Fini H, bod 32; Halifax a i., už citovaný, bod 68; Kittel, už citovaný, bod 54, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 41).

37 Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudky Fini H, už citovaný, bod 34; Kittel, už citovaný, bod 55, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 42).

38 Tak je to v prípade, že daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba. V takomto prípade totiž nie sú splnené objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou a hospodárska činnosť (pozri rozsudky Halifax a i., už citovaný, body 58 a 59, ako aj Kittel, už citovaný, bod 53).

39 Zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí totiž na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci ním uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe (pozri rozsudok Kittel, už citovaný, bod 56, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 46).

40 Vyplýva z toho, že právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky Kittel, už citovaný, body 56 až 61, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 45).

41 Naopak v súlade s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným v danej smernici nie je potrestanie prostredníctvom zamietnutia tohto práva zdaniteľnej osoby, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení zdaniteľnej osoby, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Optigen a i., už citovaný, body 52 a 55; Kittel, už citovaný, body 45, 46 a 60, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 47).

42 Založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa totiž prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (pozri rozsudok Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 48).

43 V dôsledku toho, keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových orgánov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (pozri rozsudok Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 49).

44 Vyplýva z toho, že ak vnútroštátny súd musel skutočné uskutočnenie dodaní tovaru dotknutých vo veci samej a využitie tohto tovaru spoločnosťou Bonik na vstupe pre uskutočnenie pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení považovať za preukázané, prináleží tak uvedenému súdu overiť, či dotknuté daňové orgány preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností.

45 Za týchto podmienok treba na položené otázky odpovedať tak, že články 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje, aby sa za okolností, ako sú okolnosti dotknuté vo veci samej, zdaniteľnej osobe zamietlo právo odpočítať DPH za dodania tovaru z dôvodu, že so zreteľom na podvody alebo nezrovnalosti spáchané na vstupe alebo výstupe tohto dodania sa toto dodanie nepovažuje za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

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

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

Články 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje, aby sa za okolností, ako sú okolnosti dotknuté vo veci samej, zdaniteľnej osobe zamietlo právo odpočítať DPH za dodania tovaru z dôvodu, že so zreteľom na podvody alebo nezrovnalosti spáchané na vstupe alebo výstupe tohto dodania sa toto dodanie nepovažuje za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba dane vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy