Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 28. júla 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Články 167, 168, 178 až 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 a 273 — Právo na odpočítanie DPH — Hmotnoprávne požiadavky — Formálne požiadavky — Prekluzívna lehota — Vnútroštátne ustanovenia vylučujúce právo na odpočítanie dane v prípade nedodržania väčšiny formálnych požiadaviek — Daňový podvod“

Vo veci C-332/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunale di Treviso (Súd v Trevise, Taliansko) zo 17. apríla 2015 a doručený Súdnemu dvoru 6. júla 2015, ktorý súvisí s trestným konaním proti:

Giuseppemu Astonemu

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsedníčka siedmej komory C. Toader, sudcovia A. Rosas a E. Jarašiūnas (spravodajca),

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

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

— grécka vláda, v zastúpení: K. Nasopoulou a A. Dimitrakopoulou, splnomocnené zástupkyne,

— Európska komisia, v zastúpení: D. Recchia a C. Soulay, splnomocnené zástupkyne,

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

vyhlásil tento

* Jazyk konania: taliančina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 167, 168, 178 až 181, 244 a 250 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci trestného konania začatého proti pánovi Giuseppemu Astonemu ako štatutárnemu zástupcovi spoločnosti La Società Del Ferro Srl (ďalej len „Del Ferro“) z dôvodu, že nepodal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie 2010.

Právny rámec

Právo Únie

3 Hlava X smernica o DPH, nazvaná „Odpočítanie dane“, obsahuje päť kapitol. V kapitole 1 tejto hlavy, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, sa nachádzajú najmä články 167 a 168 tejto smernice, ktoré znejú:

„Článok 167

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

Článok 168

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,

b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb…

c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva…

d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva…

e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

4 V kapitole 4 uvedenej hlavy X, nazvanej „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“, sa nachádzajú najmä články 178 až 182 uvedenej smernice, ktoré spresňujú:

„*Článok 178*

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,

b) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. b), týkajúce sa transakcií, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, musí splniť náležitosti ustanovené každým členským štátom,

c) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. c), týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, musí uviesť v daňovom priznaní k DPH ustanovenom v článku 250 všetky údaje potrebné pre vypočítanie výšky splatnej DPH z tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva a mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236,

d) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. d), týkajúce sa transakcií, ktoré sa považujú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, musí splniť náležitosti ustanovené každým členským štátom,

e) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. e), týkajúce sa dovozu tovaru, musí mať dovozný doklad, v ktorom je uvedená ako príjemca alebo dovozca a ktorý uvádza výšku splatnej DPH alebo umožňuje jej výpočet,

…

Článok 179

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.

…

Článok 180

Členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu vykonať odpočítanie dane, ktoré nevykonala v súlade s článkami 178 a 179.

Článok 181

Členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu, ktorá nemá faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236, aby vykonala odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. c) pri svojich nadobudnutiach tovaru v rámci Spoločenstva.

Článok 182

Členské štáty určia podmienky a pravidlá pre vykonávanie článkov 180 a 181.“

5 Hlava XI smernice o DPH, nazvaná „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“, obsahuje osem kapitol. Kapitola 1 tejto hlavy sa týka „Platobnej povinnosti“. Článok 193 tejto smernice, ktorý sa nachádza v oddiele 1 tejto kapitoly, nazvanom „Osoby povinné platiť daň správcovi dane“, spresňuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba…“

6 Článok 206 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v oddiele 2 kapitoly 1 v hlave XI tejto smernice, nazvanom „Spôsoby platby“, stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá je osobou povinnou platiť daň, musí zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250. Členské štáty však môžu stanoviť iný termín na platbu tejto sumy, alebo môžu požadovať zaplatenie preddavkov.“

7 Kapitola 4 hlavy XI smernice o DPH, nazvaná „Vedenie účtovníctva“, obsahuje štyri oddiely. Článok 242 tejto smernice, ktorý sa nachádza v oddiele 2 tejto kapitoly, nazvanom „Všeobecné povinnosti“, stanovuje:

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

8 Článok 244 uvedenej smernice, ktorý sa nachádza v oddiele 3 tej istej kapitoly 4, nazvanom „Osobitné povinnosti týkajúce sa uchovávania všetkých faktúr“, stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba zabezpečí uchovávanie kópií faktúr, ktoré vyhotovila alebo ktoré vyhotovil odberateľ, alebo ktoré boli vyhotovené v jej mene a na jej účet treťou stranou, ako aj všetkých faktúr, ktoré prijala.“

9 Články 250 a 252 smernice o DPH, ktoré sa nachádzajú v kapitole 5 hlavy XI tejto smernice, nazvanej „Daňové priznanie“, spresňujú:

„*Článok 250*

1. Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.

…

Článok 252

1. Daňové priznanie k DPH sa musí podať v lehote, ktorú určia členské štáty. Táto lehota nesmie prekročiť dva mesiace od uplynutia každého zdaňovacieho obdobia.

2. Každý členský štát určí zdaňovacie obdobie v trvaní jedného, dvoch alebo troch mesiacov.

Členské štáty však môžu určiť rôzne zdaňovacie obdobia za predpokladu, že nepresiahnu jeden rok.“

10 Článok 273 prvý odsek smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole 7 hlavy XI tejto smernice, nazvanej „Rôzne ustanovenia“, 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.“

Talianske právo

11 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekrét prezidenta republiky č. 633, ktorým bola zriadená a upravená daň z pridanej hodnoty) z 26. októbra 1972 (riadna príloha GURI č. 292 z 11. novembra 1972) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „dekrét č. 633“) obsahuje článok 19, nazvaný „Odpočítanie dane“. Odsek 1 tohto článku stanovuje:

„Na určenie splatnej dane podľa článku 17 prvého odseku alebo preplatku na dani podľa článku 30 druhého odseku možno od dane týkajúcej sa uskutočnených transakcií odpočítať daň, ktorú zdaniteľná osoba zaplatila alebo ktorá je voči nej splatná, alebo daň, ktorá na ňu bola prevedená v rámci vyrovnania vo vzťahu k dovezeným tovarom a službám alebo tovarom a službám, ktoré zdaniteľná osoba nadobudla pri výkone podnikateľskej, umeleckej alebo odbornej činnosti. Právo na odpočítanie dane z nakúpených alebo dovezených tovarov a služieb vznikne v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť, a môže sa vykonať najneskôr v daňovom priznaní za druhý rok nasledujúci po roku, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane, a za podmienok platných v čase vzniku tohto práva.“

12 Článok 25 dekrétu č. 633, nazvaný „Evidencia nákupov“, stanovuje:

„Daňovník je povinný číslovať vo vzostupnom poradí faktúry a colné faktúry týkajúce sa tovarov a služieb nadobudnutých alebo dovezených pri výkone podnikateľskej, umeleckej alebo odbornej činnosti… a zaznamenávať ich do osobitnej evidencie pred pravidelným zúčtovaním alebo pred podaním ročného daňového priznania, v ktorom daňovník uplatní právo na odpočítanie príslušnej dane týkajúcej sa týchto faktúr.

V evidencii musia byť uvedené dátum vystavenia faktúry alebo colnej faktúry, poradové číslo, ktoré jej bolo pridelené, obchodný meno, označenie alebo obchodný názov predávajúceho alebo poskytovateľa služieb alebo ich meno a priezvisko, pokiaľ nejde o podnik, spoločnosť alebo právnickú osobu, ako aj zdaniteľná suma a suma dane, ktoré sú odlíšené v závislosti od uplatniteľnej sadzby.

…“

13 Článok 39 tohto dekrétu, nazvaný „Vedenie a uchovávanie záznamov a dokladov“, spresňuje:

„Záznamy podľa tohto dekrétu… sa vedú v súlade s článkom 2219 Občianskeho zákonníka a číslujú sa vzostupne na každej strane, pričom sú oslobodené od kolkových poplatkov. …

…

Záznamy, príjmové bloky, kartotéky a výpisy, ako aj faktúry, colné faktúry a ďalšie doklady podľa tohto dekrétu sa uchovávajú v súlade s článkom 22 dekrétu prezidenta republiky č. 600 z 29. septembra 1973. …“

14 Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (legislatívny dekrét č. 74, ktorým sa stanovuje nová právna úprava daňových trestných činov v oblasti dane z príjmov a dane z pridanej hodnoty v súlade s článkom 9 zákona č. 205 z 25. júna 1999) z 10. marca 2000 (GURI č. 76 z 31. marca 2000, s. 4), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „legislatívny dekrét č. 74“), vo svojom článku 5, nazvanom „Nepodanie daňového priznania“, stanovuje:

„1. Kto nepodá s cieľom vyhnúť sa plateniu dane z príjmov alebo [DPH] príslušné ročné daňové priznanie k týmto daniam, a to napriek tomu, že mu vznikla predmetná povinnosť, pričom nepriznaná daň je, pokiaľ ide o ktorúkoľvek z uvedených daní, vyššia ako 30 000 eur, potrestá sa odňatím slobody na jeden až tri roky.

…“

15 V súlade s článkom 1 ods. 1 písm. f) tohto legislatívneho dekrétu „nepriznaná daň“ predstavuje „rozdiel medzi skutočnou splatnou daňou a daňou uvedenou v daňovom priznaní alebo v prípade nepodania daňového priznania celú splatnú daň po odpočítaní súm, ktoré daňovník alebo tretia osoba zaplatili ako zálohu, zrážku alebo akoukoľvek formou na účely predmetnej dane pred podaním daňového priznania alebo pred uplynutím lehoty na podanie priznania“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Počas daňovej kontroly začatej 4. júla 2013 Guardia di Finanza (Finančná polícia, Taliansko) konštatovala, že pán Astone ako zástupca spoločnosti Del Ferro nebol schopný predložiť účtovné záznamy ani záznamy k DPH za zdaniteľné obdobia 2010, 2011, 2012 a 2013. Tá istá kontrola tiež odhalila, že za zdaňovacie obdobie 2010 táto spoločnosť vystavila faktúry na sumu podliehajúcu DPH vo výške 320 205 eur, avšak tým, že nepodala daňové priznanie k príslušnej DPH, vyhla sa zaplateniu sumy 64 041 eur, a zároveň že za nasledujúce zdaňovacie obdobia vôbec nepodala daňové priznanie k DPH. Uvedená kontrola tiež odhalila, že Del Ferro nesplnila povinnosť evidencie vystavených faktúr.

17 V súvislosti s nepodaním daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie 2010 sa proti pánovi Astonemu ako štatutárnemu zástupcovi spoločnosti Del Ferro vedie trestné konanie pred trestnou komorou Tribunale di Treviso (Súd v Trevise, Taliansko) z dôvodu trestného činu podľa článku 5 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 74.

18 Počas tohto konania pred vnútroštátnym súdom pán Astone predložil faktúry, ktoré vystavili tretie podniky voči spoločnosti Del Ferro počas zdaňovacieho obdobia 2010 a ktoré boli zaplatené vrátane DPH, avšak neboli evidované v účtovníctve tejto spoločnosti. Na základe týchto faktúr bola suma odpočítateľnej DPH stanovená vo výške 30 590 eur. Pán Astone tvrdí, že tieto faktúry mali byť zohľadnené v súlade s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa práva na odpočítanie DPH, ktorú zdaniteľná osoba zaplatila na vstupe. Vzhľadom na tuto sumu odpočítateľnej DPH a predchádzajúci daňový kredit v jeho prospech nepresahovala suma nepriznanej dane hranicu 30 000 eur, ktorú stanovuje článok 5 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 74, v dôsledku čoho nedošlo vôbec k spáchaniu trestného činu, za ktorý môže byť uložený trest podľa tohto ustanovenia. Pán Astone navrhuje, aby bol zbavený obvinenia. Prokurátor takisto navrhuje, aby bol pán Astone zbavený obvinenia.

19 Vnútroštátny súd uvádza, že talianska právna úprava podmieňuje právo na odpočítanie DPH dodržaním formálnych povinností týkajúcich sa najmä podania dotknutých daňových priznaní, okamihu, keď zdaniteľná osoba uplatňuje kredit na účely DPH, a skutočnosti, že dotknuté faktúry boli zaznamenané v príslušnej evidencii, s tým dôsledkom, že zdaniteľná osoba nemôže podľa tohto súdu vykonať odpočítanie DPH na vstupe, hoci aj zaplatenú, ak nebola riadne zaznamenaná.

20 Vnútroštátny súd odkazom na článok 5 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 74 uvádza, že v prípade nepodania daňového priznania k DPH talianske právo stanovuje, že nepriznaná daň zahrnuje splatnú daň v plnej výške bez toho, aby bolo možné zohľadniť DPH zaplatenú dodávateľom, ak neboli splnené zákonné formálne povinnosti. V prejednávanej veci splatná daň, a to aj na účely určenia možnosti začatia trestných stíhaní podľa tohto ustanovenia, je tak podľa tohto súdu tá daň, ktorá vyplýva z vystavených faktúr. Podľa uvedeného vnútroštátneho súdu totiž možnosť zohľadniť DPH zaplatenú na vstupe predpokladá, že právo na odpočítanie bolo uplatnené pri daňovom ročnom priznaní a môže sa týkať iba faktúr, ktoré boli zaznamenané v príslušnej evidencii.

21 Vnútroštátny súd uvádza, že právo Únie podmieňuje uplatnenie práva na odpočítanie dane tiež dodržaním určitých povinností a v tejto súvislosti odkazuje na články 167, 168, 178 až 181, 244 a 250 smernice o DPH. Okrem toho pripomína, že v súlade s rozsudkami z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267), a z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), zásada

daňovej neutrality vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky upravujúce právo na odpočítanie dane, a to aj napriek tomu, že zdaniteľné osoby nesplnili niektoré formálne požiadavky. Tieto rozsudky však nespresňujú, o aké požiadavky ide, a najmä aké formálne povinnosti musia byť v každom prípade splnené, aby mohla zdaniteľná osoba uplatniť svoje právo na odpočítanie dane. Vzhľadom na to, že pán Astone nesplnil nijakú formálnu povinnosť, je potrebná odpoveď Súdneho dvora na účely rozhodnutia o jeho trestnej zodpovednosti.

22 Za týchto podmienok Tribunale di Treviso (Súd v Trevise) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bránia ustanovenia smernice o DPH, tak ako boli vyložené v judikatúre súdov Únie uvedenej v odôvodnení [návrhu na začatie prejudiciálneho konania], vnútroštátnym ustanoveniam členských štátov, ktoré tak ako ustanovenia uvedené [v návrhu na začatie prejudiciálneho konania], platné v Taliansku (článok 19 dekrétu č. 633), vylučujú, a to aj z trestnoprávneho hľadiska, aby daňovník mohol uplatniť právo na odpočítanie dane, ak nepodal daňové priznanie k DPH, a najmä daňové priznanie za druhý rok nasledujúci po roku, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane?

2. Bránia ustanovenia smernice o DPH, tak ako boli vyložené v judikatúre súdov Únie uvedenej v odôvodnení [návrhu na začatie prejudiciálneho konania], vnútroštátnym ustanoveniam členských štátov, ktoré tak ako ustanovenia uvedené [v návrhu na začatie prejudiciálneho konania], platné v Taliansku (články 25 a 39 dekrétu č. 633), vylučujú, a to aj z trestnoprávneho hľadiska, aby sa na účel odpočítania DPH zohľadnili zaplatené faktúry, ktoré daňovník nijakým spôsobom neeviduje?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

23 Talianska vláda spochybňuje prípustnosť prejudiciálnych otázok z dôvodu, že sa zakladajú na nesprávnom výklade talianskeho práva, ktorý v skutočnosti stanovil, že vnútroštátne ustanovenia upravujúce rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie DPH sa nezohľadnia na účely posúdenia toho, či bola splnená hranica začatia trestného stíhania stanovená v článku 5 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 74. Z toho by vyplývalo, že odpoveď, ktorú by mal Súdny dvor poskytnúť na položené otázky, nebude užitočná na účely vyriešenia sporu vo veci samej, keďže talianske ustanovenia preberajúce smernicu o DPH nie sú na tento spor uplatniteľné.

24 Treba však pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v rámci konania zavedeného článkom 267 ZFEÚ prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý spor prejednáva a ktorý musí prevziať zodpovednosť za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti konkrétneho prípadu posúdil potrebu prejudiciálneho rozhodnutia na účely vydania svojho rozhodnutia, ako aj relevantnosť otázok položených Súdnemu dvoru. V dôsledku toho, pokiaľ sa položené otázky týkajú výkladu práva Únie, je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť (rozsudok z 8. septembra 2010, Stoß a i., C-316/07, C-358/07 až C-360/07, C-409/07 a C-410/07, EU:C:2010:504, bod 51, ako aj citovaná judikatúra). Takisto v rámci tohto konania výklad vnútroštátnej právnej úpravy prináleží výlučne vnútroštátnemu súdu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. januára 2013, Križan a i., C-416/10, EU:C:2013:8, bod 58, ako aj citovanú judikatúru).

25 Z uvedeného vyplýva, že bez ohľadu na pochybnosti, ktoré v tejto súvislosti vyjadrila talianska vláda vo svojich písomných pripomienkach, je potrebné, aby Súdny dvor považoval za preukázané to, čo uviedol vnútroštátny súd, t. j. že talianske právo stanovuje, že hranica začatia trestného stíhania stanovená v článku 5 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 74 sa určí na základe hmotnoprávnych ustanovení upravujúcich rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie DPH, v dôsledku čoho konštatoval, že položené otázky sú prípustné.

O veci samej

26 Na úvod treba uviesť, že smernica o DPH v súlade s jej článkami 411 a 413 zrušila a nahradila od 1. januára 2007 právnu úpravu Únie v oblasti DPH, najmä šiestu smernicu Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

27 Podľa odôvodnení 1 a 3 smernice o DPH bolo prepracovanie šiestej smernice 77/388 potrebné, aby boli všetky uplatniteľné ustanovenia uvedené jasne a prehľadne v prepracovanej štruktúre a verzii, aj keď to v zásade neprinesie podstatné obsahové zmeny. Ustanovenia smernice o DPH, ktoré sú relevantné v rámci veci samej, sú pritom v podstate totožné s príslušnými ustanoveniami šiestej smernice 77/388. Za týchto podmienok zostáva judikatúra týkajúca sa uvedených ustanovení šiestej smernice 77/388 relevantná na účely výkladu príslušných ustanovení smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 35).

O prvej otázke

28 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že obžalovaný vo veci samej zamýšľal uplatniť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe až počas konania začatého pred vnútroštátnym súdom, zatiaľ čo podľa článku 19 ods. 1 dekrétu č. 633 sa toto právo má vykonať najneskôr v daňovom priznaní za druhý rok nasledujúci po roku, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane. Za týchto podmienok a vzhľadom na to, čo uviedol vnútroštátny súd a čo bolo pripomenuté v bode 25 tohto rozsudku, treba tomu rozumieť tak, že vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa články 167, 168, 178, článok 179 prvý odsek a články 180 a 182 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje prekluzívnu lehotu na uplatnenie takého práva na odpočítanie dane, o aké ide vo veci samej.

29 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že systém odpočítania dane stanovený smernicou o DPH má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH tak má zabezpečovať úplnú daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel alebo ich výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti v zásade samy podliehajú DPH (rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 43 a citovaná judikatúra).

30 Podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane, ktoré stanovujú články 167 a 168 smernice o DPH, neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (pozri najmä rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 39 a citovanú judikatúru, ako aj z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 44).

31 Ako vyplýva zo znenia článku 167 a článku 179 prvého odseku smernice o DPH, právo na odpočítanie dane sa v zásade vykonáva v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť.

32 Zdaniteľná osoba však môže byť podľa článkov 180 a 182 tej istej smernice oprávnená na odpočítanie dane, aj keď nevykonala svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo, avšak s výhradou dodržania určitých podmienok a požiadaviek stanovených vo vnútroštátnych právnych úpravách (rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 46 a citovaná judikatúra).

33 Možnosť vykonávať právo na odpočítanie dane bez akéhokoľvek časového obmedzenia by však bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej správe nemohla donekonečna spochybňovať (rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 44, ako aj z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48).

34 Súdny dvor už v súvislosti s uplatnením systému prenesenia daňovej povinnosti rozhodol, že prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k potrestaniu nedostatočne starostlivej zdaniteľnej osoby, ktorá opomenula požiadať o odpočítanie DPH na vstupe, a to stratou práva na odpočítanie dane, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH jednak v rozsahu, v akom sa táto lehota uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie), a jednak v rozsahu, v akom v praxi neznemožňuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie dane (zásada efektivity) (rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 46 a citovaná judikatúra, ako aj z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 49).

35 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, či vo veci samej bol alebo nebol systém prenesenia daňovej povinnosti uplatniteľný. To však nemá vplyv na účely odpovede na prvú položenú otázku, keďže ustanovenia smernice o DPH pripomenuté v bodoch 31 a 32 tohto rozsudku nestanovujú v súvislosti s prekluzívnou lehotou na vykonanie práva na odpočítanie dane, ktorú môžu členské štáty stanoviť na základe týchto ustanovení, že treba rozlišovať medzi prípadmi, keď bol systém prenesenia daňovej povinnosti uplatniteľný, a prípadmi, keď tento systém uplatniteľný nebol.

36 Pokiaľ ide o to, či taká dvojročná prekluzívna lehota, o akú ide vo veci samej, zodpovedá podmienkam uvedeným v bode 34 tohto rozsudku, treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora vnútroštátnemu súdu prináleží, aby posúdil zlučiteľnosť vnútroštátnych opatrení s právom Únie. Súdny dvor mu však môže poskytnúť všetky užitočné informácie na účely rozhodnutia sporu, ktorý prejednáva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 51 a citovanú judikatúru).

37 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, rovnako ako Súdny dvor už konštatoval vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 47), ktorý sa týka najmä rovnakej prekluzívnej lehoty, o akú ide vo veci samej, zo spisu, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, nevyplýva a navyše pred Súdnym dvorom sa ani netvrdilo, že prekluzívna lehota stanovená v článku 19 ods. 1 dekrétu č. 633 nie je v súlade s touto zásadou.

38 Čo sa týka zásady efektivity, Súdny dvor už konštatoval, že taká dvojročná prekluzívna lehota, aká je stanovená v článku 19 ods. 1 dekrétu č. 633 a o akú ide vo veci samej, nemôže sama osebe v praxi znemožniť výkon práva na odpočítanie dane alebo ho neprimerane sťažiť, keďže článok 167 a článok 179 prvý odsek smernice o DPH umožňujú členským štátom vyžadovať, aby zdaniteľná osoba vykonala svoje právo na odpočítanie počas rovnakého obdobia ako toho, v ktorom toto právo vzniklo (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 48).

39 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 167, 168, 178, článok 179 prvý odsek a články 180 a 182 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje takú prekluzívnu lehotu na vykonanie práva na odpočítanie dane, o akú ide vo veci samej, pokiaľ sú dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, čo overiť prináleží vnútroštátnemu súdu.

O druhej otázke

40 Na úvod treba uviesť, že hoci vnútroštátny súd vo svojej druhej otázke odkazuje iba na to, že obžalovaný vo veci samej si nesplnil povinnosť evidencie faktúr, ktoré boli vystavené voči spoločnosti, ktorej je štatutárnym zástupcom, a na základe ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, tento vnútroštátny súd v odôvodnení návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že tento obžalovaný si ako štatutárny zástupca uvedenej spoločnosti nesplnil „nijakú“ formálnu povinnosť, ktorú má v oblasti DPH.

41 V tomto zmysle z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že za zdaňovacie obdobie 2010, v prípade ktorého sa proti uvedenému obžalovanému vedie trestné konanie pred uvedeným súdom, tento obžalovaný nemohol predložiť účtovné doklady ani záznamy DPH za spoločnosť, ktorej je štatutárnym zástupcom. Navyše z toho vyplýva, že táto spoločnosť nepodala daňové priznanie k DPH, hoci vystavila faktúry na sumu podliehajúcu DPH vo výške 320 205 eur, že nezaplatila DPH, ktorú dlhovala, že si nesplnila povinnosť evidencie vystavených faktúr a tiež že si nesplnila povinnosť evidencie faktúr, ktoré voči nej vystavili tretie podniky a ktoré zaplatila.

42 Za týchto podmienok a vzhľadom na to, čo uviedol vnútroštátny súd a čo bolo pripomenuté v bode 25 tohto rozsudku, treba tomu rozumieť tak, že vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou v podstate pýta, či sa články 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 a 273 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá umožňuje, aby daňová správa odmietla priznať zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH, ak sa preukáže, že táto zdaniteľná osoba si nesplnila väčšinu formálnych povinností, ktoré jej prislúchajú na účely uplatnenia tohto práva.

43 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 25 a citovaná judikatúra, ako aj z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 23).

44 Ako už v podstate bolo uvedené v bodoch 29 až 31 tohto rozsudku, právo na odpočítanie dane stanovené v článkoch 167 až 192 smernice o DPH, ktoré má zabezpečovať úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH, nemôže byť v zásade obmedzené a uplatňuje sa okamžite na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe.

45 Podľa ustálenej judikatúry tak základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, a to aj napriek tomu, že zdaniteľné osoby opomenuli niektoré formálne požiadavky (rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 62 a citovaná judikatúra, ako aj z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58 a citovaná judikatúra).

46 Inak to však môže byť vtedy, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71, ako aj z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 39 a citovaná judikatúra).

47 V tejto súvislosti treba spresniť, že hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie dane sú tie, ktoré upravujú samotný základ a rozsah pôsobnosti tohto práva, tak ako sú požiadavky stanovené v kapitole 1 hlavy X smernice o DPH, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, zatiaľ čo formálne požiadavky uvedeného práva upravujú pravidlá a kontrolu výkonu tohto práva, ako aj riadne

fungovanie systému DPH, tak ako sú požiadavky týkajúce sa vedenia účtovníctva, evidencie faktúr a daňového priznania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 41 a 42, ako aj citovanú judikatúru).

48 Hlava XI smernice o DPH tak na účely uplatnenia DPH a jeho kontroly daňovou správou stanovuje určité povinnosti, ktoré sa vzťahujú na zdaniteľné osoby, ktoré majú zaplatiť túto daň. Konkrétne okrem povinnosti platiť DPH vyplývajúcej z článkov 193 a 206 tejto smernice jej článok 242 stanovuje povinnosť viesť primerané účtovníctvo, článok 244 uvedenej smernice stanovuje povinnosť uchovávania všetkých faktúr a články 250 a 252 tej istej smernice ukladá povinnosť podať daňové priznanie v stanovenej lehote.

49 Navyše podľa článku 273 smernice o DPH môžu členské štáty uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa tohto ustanovenia, však nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 66, ako aj z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57 a citovanú judikatúru).

50 Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je preto cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH a Súdny dvor opakovane rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Vnútroštátnym orgánom a súdom preto prináleží zamietnuť uplatnenie práva na odpočítanie dane, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že dotknutá osoba sa tohto práva dovoláva podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 citovaná judikatúra, ako aj 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 42 až 44 a citovaná judikatúra).

51 O taký prípad ide vtedy, ak sa daňového podvodu dopustila samotná zdaniteľná osoba (rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 38 a citovaná judikatúra, ako aj z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27).

52 Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že objektívne skutočnosti preukazujúce existenciu podvodu alebo zneužívajúceho konania sú splnené. Vnútroštátnym súdom následne prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 29 a citovaná judikatúra).

53 V rámci konania začatého podľa článku 267 ZFEÚ Súdny dvor nemá právomoc preskúmať ani posúdiť skutkové okolnosti týkajúce sa veci samej. V dôsledku toho prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v súlade s vnútroštátnymi pravidlami dokazovania vykonal celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností veci samej, aby bolo vzhľadom na objektívne skutočnosti, ktoré mu boli predložené, možné určiť, či sa obžalovaný vo veci samej dopustil takého odvodu alebo zneužívajúceho konania (pozri analogicky rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 30). Súdny dvor však v duchu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi a s cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď môže tomuto súdu poskytnúť všetky informácie, ktoré považuje za nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 42, a z 3. septembra 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 46).

54 V prejednávanej veci, ako už bolo konštatované v bode 41 tohto rozsudku, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že obžalovaný vo veci samej si za zdaňovacie obdobie 2010, v súvislosti s ktorým sa voči nemu vedie trestné konanie pred vnútroštátnym súdom, nesplnil nielen povinnosť podať správnemu orgánu daňové priznanie k DPH a zaplatiť sumu dane, ktorú spoločnosť,

ktorej je štatutárnym zástupcom, dlhovala, ale ani nemohol predložiť účtovné doklady ani evidenciu DPH za túto spoločnosť a navyše nedodržal povinnosť stanovenú talianskym právom, a to viesť, pokiaľ ide o faktúry vystavené alebo zaplatené touto spoločnosťou, evidenciu týchto faktúr podľa poradia.

55 Aj za predpokladu, že by tieto nesplnenia týchto formálnych povinností, ktoré prislúchali obžalovanému vo veci samej ako štatutárnemu zástupcovi spoločnosti Del Ferro na účely uplatnenia DPH a jeho kontroly zo strany daňovej správy, nebránili predloženiu jasného dôkazu, že hmotnoprávne požiadavky zakladajúce právo na odpočítanie DPH na vstupe boli splnené, treba konštatovať, že – ako uviedla Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach – takéto okolnosti môžu preukázať existenciu prípadu najjednoduchšieho daňového podvodu, keď zdaniteľná osoba úmyselne s cieľom vyhnúť sa plateniu dane nesplní formálne povinnosti, ktoré jej prislúchajú.

56 Konkrétne nepodanie daňového priznania k DPH rovnako ako opomenutie viesť účtovníctvo, ktoré by umožnili uplatnenie DPH a jeho kontrolu zo strany daňovej správy, a neexistencia evidencie vystavených a zaplatených faktúr môžu brániť riadnemu výberu dane, a v dôsledku toho narušiť riadne fungovanie spoločného systému DPH. Právo Únie preto nebráni členským štátom, aby takéto nesplnenia povinností považovali za daňový podvod a v takom prípade zamietli právo na odpočítanie dane (pozri analogicky rozsudok zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, body 48 a 49).

57 V tejto súvislosti treba tiež uviesť, že v prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania takisto vyplýva, že obdobné nesplnenia povinností sa opakovali počas viacerých nasledujúcich zdaňovacích období. Aj keď tieto posledné uvedené zdaňovacie obdobia nie sú dotknuté v konaní vo veci samej, platí, že ide o skutkové okolnosti, ktoré vnútroštátny súd môže zohľadniť v rámci celkového posúdenia, ktoré musí vykonať v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 53 tohto rozsudku.

58 Napokon treba zdôrazniť, že zamietnutie práva na odpočítanie dane za okolností, keď došlo k daňovému podvodu zo strany zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha uplatnenia tohto práva, nemožno považovať za v rozpore so zásadou daňovej neutrality, pričom na túto zásadu sa nemôže platne odvolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa úmyselne podieľala na takomto daňovom podvode a ohrozila fungovanie spoločného systému DPH (pozri analogicky rozsudok zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, body 51 a 54, ako aj 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 48).

59 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že články 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 a 273 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia takej vnútroštátnej právnej úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá umožňuje, aby daňová správa odmietla priznať zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH, ak sa preukáže, že táto zdaniteľná osoba si podvodným spôsobom nesplnila väčšinu formálnych povinností, ktoré jej prislúchajú na účely uplatnenia tohto práva, čo overiť prináleží vnútroštátnemu súdu.

O trovách

60 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 (siedma komora) rozhodol takto:

1. **Články 167, 168, 178, článok 179 prvý odsek a články 180 a 182 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje takú prekluzívnu lehotu na vykonanie práva na odpočítanie dane, o akú ide vo veci samej, pokiaľ sú dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, čo overiť prináleží vnútroštátnemu súdu.**

2. **Články 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 a 273 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia takej vnútroštátnej právnej úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá umožňuje, aby daňová správa odmietla priznať zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa preukáže, že táto zdaniteľná osoba si podvodným spôsobom nesplnila väčšinu formálnych povinností, ktoré jej prislúchajú na účely uplatnenia tohto práva, čo overiť prináleží vnútroštátnemu súdu.**

Podpisy