Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 31. januára 2013 *

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

Vo veci C-642/11,

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

Stroj trans EOOD

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

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

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: S. Zlateva, splnomocnená zástupkyňa,

— bulharská vláda, v zastúpení: T. Ivanov a D. Drambozova, splnomocnení zástupcovia,

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

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

* Jazyk konania: bulharčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

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

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

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 dodávanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH.

4 Podľa článku 62 tejto smernice:

„Na účely tejto smernice:

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

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

5 Článok 63 tejto smernice stanovuje, že zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

6 Podľa článku 167 smernice 2006/112 „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“.

7 Článok 168 písm. a) tejto smernice uvádza:

„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“.

8 Článok 178 tejto smernice stanovuje:

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

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

…“

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

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

Bulharské právo

10 Podľa článku 70 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost, DV č. 63 zo 4. augusta 2006) v znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej (ďalej len „ZDDS“) „právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe nemožno uplatňovať v prípade, že bola daň fakturovaná nedôvodne“.

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

12 Podľa článku 85 ZDDS platí DPH každá osoba, ktorá túto daň uvedie na faktúre.

13 Článok 113 ods. 1 a 2 ZDDS stanovuje:

„1. Každý dodávateľ, ktorý je platiteľom dane a dodá tovar či poskytne službu alebo dostane na tento účel zálohu, musí za toto plnenie vystaviť faktúru…

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

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

15 Článok 116 ZDDS stanovuje:

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

…

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

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

(1) dôvody zrušenia;

(2) číslo a dátum dokumentu, ktorý sa ruší;

(3) číslo a dátum nového dokumentu;

(4) za každú zmluvnú stranu podpisy osôb, ktoré vystavili doklad o zrušení.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Stroj trans bola zaregistrovaná podľa ZDDS a jej hlavnou činnosťou bola cestná preprava tovaru, ako aj poskytovanie mechanizovaných služieb prostredníctvom špeciálneho vybavenia. Počas roka 2009 táto spoločnosť odpočítala DPH zaplatenú na vstupe vyplývajúcu z viacerých faktúr za dodávku motorovej nafty vydaných spoločnosťou Chadži 98 EOOD a spoločnosťou Dieseltrans-73 EOOD (ďalej len „Dieseltrans-73“).

17 Daňová správa uskutočnila v týchto dvoch spoločnostiach, ako aj u ich dodávateľov na vstupe kontroly. Počas týchto kontrol boli predložené viaceré požadované dokumenty.

18 Po vykonaní týchto kontrol daňová správa dospela k záveru, že predložené dokumenty neumožňujú spätne určiť pohyb paliva a že v súvislosti s predmetnými faktúrami nešlo o skutočnú dodávku tovaru, takže neboli splnené nevyhnutné podmienky na vznik práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Daňová správa teda zaslala Stroj trans opravný daňový výmer, ktorý zamietol právo na odpočet DPH v celkovej výške 42 759,22 BGN a vymerali sa ním úroky z omeškania (ďalej len „sporný opravný daňový výmer“).

19 Po tom, ako Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite potvrdil sporný opravný daňový výmer rozhodnutím z 28. februára 2011, podala Stroj trans žalobu na Administrativen săd Varna, v ktorej uvádza, že sporné faktúry zodpovedajú uskutočneným dodávkam tovarov, a preto je zamietnutie práva na odpočet právne nedôvodné.

20 V priebehu konania vo veci samej boli uznané závery vyplývajúce zo znaleckého posudku v oblasti účtovníctva, podľa ktorých v zmysle účtovných podkladov Dieseltrans-73 boli v čase každého predaja k dispozícii potrebné predávané množstvá paliva.

21 Navyše Stroj trans predložila zápisnicu o vykonaní daňovej kontroly u jej dodávateľa Dieseltrans-73 a opravný daňový výmer zaslaný Dieseltrans-73, ktoré boli vyhotovené pred vydaním sporného opravného daňového výmeru. Z predložených dokumentov vyplýva, že právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe týkajúcu sa nadobudnutia paliva spoločnosťou Dieseltrans-73 bolo tejto spoločnosti zamietnuté sčasti z dôvodu, že dotknutí predajcovia nepredložili dôkazy, a preto bolo potrebné dospieť k záveru, že nedošlo k dodávke spoločnosti Dieseltrans-73, a sčasti z dôvodu, že neboli predložené originály faktúr o nákupoch. Naproti tomu v súvislosti s DPH na výstupe za predaj paliva, ktorú priznala Dieseltrans-73, sa konštatovalo, že „v rámci daňovej kontroly nebol zistený dôvod na úpravu základu dane vzťahujúceho sa na uskutočnené dodávky a úpravu fakturovanej DPH“.

22 Stroj trans tvrdí, že skutočné vykonanie dodávok odôvodňujúcich jej právo na odpočet preukázal uvedený opravný daňový výmer zaslaný jej dodávateľovi Dieseltrans-73, keďže daňová správa v danom výmere neopravila DPH na výstupe priznanú týmto dodávateľom.

23 Podľa vnútroštátneho súdu je judikatúra Varchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) týkajúca sa dôkazu uskutočnenia dodávky formou opravného daňového výmeru zaslaného dodávateľovi platiteľa dane, ktorý chce uplatniť právo na odpočet, nejednotná. Niektoré komory tohto súdu sa domnievajú, že tento výmer predstavuje iba jeden z dôkazov a nemôže sám osebe dokázať uskutočnenie dodávky tovarov. Podľa názoru iných komôr skutočnosť, že tento výmer neobsahuje opravu DPH fakturovanej dodávateľom, znamená, že samotné daňové orgány vydali dokument, ktorý úradne potvrdzuje, že k plneniu skutočne došlo a že príslušná DPH bola vyfakturovaná správne.

24 Vnútroštátny súd uvádza, že vykladá článok 85 ZDDS, ktorým sa preberá článok 203 smernice 2006/112, v tom zmysle, že osobitným spôsobom stanovuje vznik povinnosti zaplatiť DPH uvedenú na faktúre bez ohľadu na to, či faktúra a vykázanie DPH sú, resp. nie sú odôvodnené. Okrem toho sa vnútroštátny súd domnieva, že tým, že vnútroštátne ustanovenia stanovujú, aby opravy a zrušenia faktúr vykonal subjekt, ktorý faktúry vystavil, a nie je upravená možnosť, aby ich mohla opraviť daňová správa, DPH uvedená na faktúre je splatná na základe samotnej faktúry a kontrolný orgán ju nemôže opraviť.

25 Za týchto okolností Administrativen săd Varna rozhodol prerušiť konanie a Súdnemu dvoru položil tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 203 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že DPH, ktorú osoba uviedla na faktúre, je splatná bez ohľadu na to, či takéto uvedenie na faktúre je alebo nie je dôvodné (absencia dodania, resp. nezaplatenie), ako aj v tom zmysle, že orgány poverené uplatňovaním ZDDS vzhľadom na vnútroštátne ustanovenia, podľa ktorých môže faktúru opraviť len ten, kto ju vystavil, nie sú oprávnené vykonať opravu DPH, ktorú táto osoba vyúčtovala?

2. Dochádza na základe praxe správnych orgánov a súdov, pri ktorej sa jednej zmluvnej strane (príjemcovi faktúry) na základe opravného daňového výmeru zamietne právo na odpočet [DPH] zaplatenej na vstupe, kým druhej zmluvnej strane (vystaviteľovi faktúry) sa oprava DPH na základe opravného daňového výmeru naopak nevykoná, k porušeniu zásad daňovej neutrality, proporcionality a ochrany legitímnej dôvery v prípadoch, keď:

— osoba, ktorá vystavila faktúru, nepredložila pri daňovej kontrole, ktorá u nej bola vykonaná, nijaké dokumenty,

— osoba, ktorá vystavila faktúru, predložila pri daňovej kontrole dokumenty, ale jej dodávatelia nepredložili nijaké dôkazy, alebo na základe predložených dôkazov nie je možné zistiť, či skutočne došlo k dodaniu tovaru alebo k poskytnutiu služieb,

— pri daňovej kontrole osoby, ktorá vystavila faktúry, neboli skontrolované sporné plnenia v reťazci dodávky?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

26 Prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 203 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že DPH, ktorú osoba uviedla na faktúre, je táto osoba povinná zaplatiť bez ohľadu na to, či skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu a či daň možno odpočítať len na základe skutočnosti, že

daňová správa v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry neopravila DPH, ktorú vystaviteľ deklaroval, a že táto správa uznala, že uvedená faktúra zodpovedá skutočnému zdaniteľnému plneniu.

27 Na úvod treba uviesť, že táto otázka je napriek tomu, že sa týka existencie daňového dlhu vystaviteľa faktúry voči daňovej správe, položená v spore medzi touto správou a príjemcom sporných faktúr. Tento prípad sa týka práva príjemcu faktúr na odpočet DPH uvedenej v predložených faktúrach, ktoré bolo zamietnuté z dôvodu, že tieto faktúry nezodpovedajú skutočným zdaniteľným dodávkam, čo platiteľ dane spochybňuje.

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

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

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

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

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

33 Vzhľadom na tento cieľ je uvedená povinnosť obmedzená možnosťou členských štátov stanoviť vo svojich vnútroštátnych právnych poriadkoch, že nedôvodne vyfakturovaná daň môže byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak vystaviteľ faktúry v dostatočnom časovom predstihu úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudky Genius, už citovaný, bod 18; z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973, body 56 až 61 a 63, ako aj zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i., C-78/02 až C-80/02, Zb. s. I-13295, bod 50).

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

35 Navyše z vyššie uvedeného vyplýva, že vzhľadom na skutočnosť, že vystaviteľ faktúry sa neodvoláva na jeden z prípadov uvedených v bode 33 tohto rozsudku, ktoré by umožnili opravu nedôvodne vyfakturovanej DPH, daňová správa v rámci daňovej kontroly tohto vystaviteľa nie je povinná preveriť, či fakturovaná a priznaná DPH zodpovedá zdaniteľným plneniam, ktoré tento vystaviteľ naozaj uskutočnil.

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

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

38 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na prvú otázku odpovedať tak, že článok 203 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že:

— DPH, ktorú osoba uviedla na faktúre, je táto osoba povinná zaplatiť bez ohľadu na to, či skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu,

— len zo skutočnosti, že daňová správa v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry neopravila DPH, ktorú priznal, nemožno vyvodiť záver, že táto správa uznala, že uvedená faktúra zodpovedá skutočnému zdaniteľnému plneniu.

O druhej otázke

39 Druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú zásady daňovej neutrality, proporcionality a ochrany legitímnej dôvery vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa príjemcovi faktúry zamietlo právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, hoci v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry sa neopravila DPH, ktorú vystaviteľ priznal.

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

41 Pokiaľ ide postup vybavenia nedôvodne vyfakturovanej DPH v prípade neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, zo smernice 2006/112 vyplýva, že s týmito dvomi dotknutými hospodárskymi subjektmi netreba zaobchádzať rovnako, pokiaľ vystaviteľ faktúry túto faktúru neopravil, ako to vyplýva z bodov 29 až 33 tohto rozsudku.

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

43 V takom prípade je dodržiavanie zásady daňovej neutrality zabezpečené možnosťou členských štátov stanoviť, že nedôvodne vyfakturovaná daň môže byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak vystaviteľ faktúry v dostatočnom časovom predstihu úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ako sa uvádza v bode 33 tohto rozsudku.

44 Z toho vyplýva, že zásada daňovej neutrality nebráni tomu, aby sa príjemcovi faktúry zamietol odpočet DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, hoci v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi faktúry DPH, ktorú tento vystaviteľ priznal, nebola opravená.

45 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania pritom vyplýva, že vo veci samej daňová správa dospela k záveru, že zdaniteľná dodávka sa neuskutočnila, predovšetkým na základe skutočnosti, že dodávateľ alebo dodávatelia príjemcu nepredložili všetky dokumenty vyžadované pri daňovej kontrole. Tento záver žalobkyňa spochybnila a je úlohou vnútroštátneho súdu preveriť to na základe celkového posúdenia všetkých skutočností a skutkových okolností veci samej podľa pravidiel vnútroštátneho práva o dokazovaní (pozri analogicky rozsudky zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 53, a zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, bod 32).

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

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

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

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

50 Z toho vyplýva, že vnútroštátny súd, ktorý má rozhodnúť o tom, či v konkrétnom prípade nedošlo k zdaniteľnému plneniu, a pred ktorým sa daňová správa odvoláva najmä na nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry alebo jeden z jeho dodávateľov, akými sú napr. medzery v účtovníctve, musí dbať na to, aby posúdenie dôkazov neviedlo k strate zmyslu judikatúry uvedenej v bode 48 tohto rozsudku a k tomu, že príjemcovi faktúry nepriamo uloží povinnosť, aby u zmluvného partnera preveril skutočnosti, hoci mu to v zásade neprináleží.

51 Ak v prípade, o aký ide vo veci samej, zamietnutie práva na odpočet vyplýva z uplatnenia smernice 2006/112, ktoré zohľadňuje požiadavky uvedené v bodoch 47 až 50 tohto rozsudku, nič nenasvedčuje tomu, že by zásady proporcionality a legitímnej dôvery takémuto zamietnutiu bránili.

52 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na druhú otázku odpovedať, že zásady daňovej neutrality, proporcionality a legitímnej dôvery sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa príjemcovi faktúry zamietlo právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, hoci v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry sa neopravila DPH, ktorú vystaviteľ priznal. Ak sa však vzhľadom na podvody alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil tento vystaviteľ alebo ku ktorým došlo na vstupe plnenia, o ktoré sa opiera právo na odpočet, považuje toto plnenie za neuskutočnené, treba na základe objektívnych skutočností a bez toho, aby sa od príjemcu faktúry vyžadovalo overovanie, ktoré mu neprináleží, preukázať, že tento príjemca vedel alebo mohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH, čo musí preveriť vnútroštátny súd.

O trovách

53 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:

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

   — **daň z pridanej hodnoty, ktorú osoba uviedla na faktúre, je táto osoba povinná zaplatiť bez ohľadu na to, či skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu,**

   — **len zo skutočnosti, že daňová správa v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry neopravila daň z pridanej hodnoty, ktorú priznal, nemožno vyvodiť záver, že táto správa uznala, že uvedená faktúra zodpovedá skutočnému zdaniteľnému plneniu.**

2. **Zásady daňovej neutrality, proporcionality a legitímnej dôvery sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa príjemcovi faktúry zamietlo právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe z dôvodu neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, hoci v opravnom daňovom výmere zaslanom vystaviteľovi tejto faktúry sa neopravila daň z pridanej hodnoty, ktorú vystaviteľ priznal. Ak sa však vzhľadom na podvody alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil tento vystaviteľ alebo ku ktorým došlo na vstupe plnenia, o ktoré sa opiera právo na odpočet, považuje toto plnenie za neuskutočnené, treba na základe objektívnych skutočností a bez toho, aby sa od príjemcu faktúry vyžadovalo overovanie, ktoré mu neprináleží, preukázať, že tento príjemca vedel alebo mohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty, čo musí preveriť vnútroštátny súd.**

Podpisy