Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 21. novembra 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Odpočítanie DPH – Zásada neutrality DPH – Oneskorené podanie žiadosti o registráciu – Vyhotovenie a obsah faktúr – Faktúra, v ktorej nie je uvedená DPH na vstupe – Daň vypočítaná na základe zápisnice – Neexistencia opravnej faktúry – Právo na odpočítanie dane – Vylúčenie“

Vo veci C-624/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen săd – Varna (Správny súd Varna, Bulharsko) z 27. septembra 2023 a doručený Súdnemu dvoru 10. októbra 2023, ktorý súvisí s konaním:

„SEM Remont“ EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda prvej komory F. Biltgen, vykonávajúci funkciu predsedu siedmej komory, predsedníčka piatej komory M. L. Arastey Sahún (spravodajkyňa) a sudca J. Passer,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– „SEM Remont“ EOOD, v zastúpení: A. Bochu, M. Gouraud a B. Le Bret, avocats,

– Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: D. Želazkov,

– bulharská vláda, v zastúpení: T. Mitova a T. Cingileva, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: bulharčina.

– Európska komisia, v zastúpení: D. Drambozova a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom 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 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 smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj výkladu zásady neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „SEM Remont“ EOOD a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľ riaditeľstva pre opravné prostriedky a postupy v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia vo Varne pri Národnej agentúre pre verejné príjmy, Bulharsko) vo veci odmietnutia priznať tejto spoločnosti právo na odpočítanie DPH.

Právny rámec

Právo Únie

3 V článku 63 smernice o DPH sa uvádza:

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

4 Článok 167 tejto smernice stanovuje:

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

5 Článok 168 uvedenej smernice znie:

„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,

…“

6 Článok 176 tejto smernice stanovuje:

„Rada [Európskej komisie] na návrh [Európskej k]omisie jednomyseľne určuje, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpočítanie DPH. …

Do nadobudnutia účinnosti ustanovení uvedených v prvom pododseku si členské štáty môžu ponechať všetky výnimky, ktoré stanovovali ich vnútroštátne právne predpisy k 1. januáru 1979, alebo, v prípade členských štátov, ktoré pristúpili do [Európskeho s]poločenstva po tomto dátume, ku dňu ich pristúpenia.“

7 V článku 178 smernice o DPH sa uvádza:

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

a) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6;

…“

8 Článok 179 tejto smernice stanovuje:

„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.

Členské štáty však môžu vyžadovať od zdaniteľných osôb, ktoré uskutočňujú príležitostné transakcie uvedené v článku 12, aby uplatňovali právo na odpočítanie dane len v čase dodania.“

9 Článok 203 uvedenej smernice znie:

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

10 Podľa článku 218 tejto smernice:

„Na účely tejto smernice akceptujú členské štáty ako faktúru každý doklad alebo oznámenie, ktoré sú vyhotovené na papieri alebo elektronicky a ktoré spĺňajú podmienky ustanovené v tejto kapitole.“

11 V článku 219 smernice o DPH sa uvádza:

„Za faktúru sa považuje každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje.“

12 Článok 226 tejto smernice, ktorý sa nachádza v oddiele 4 kapitoly 3 hlavy XI tejto smernice, stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia [musia na účely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahovať iba tieto údaje:

…

3. identifikačné číslo pre DPH ustanovené v článku 214, pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovar alebo poskytla služby,

…

6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,

7. dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, alebo dátum, kedy bola prijatá zálohová platba uvedená v článku 220 bodoch 4 a 5, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,

…

8. základ dane pre každú sadzbu alebo údaj o oslobodení od dane, jednotkovú cenu bez DPH, ako aj prípadné zľavy alebo rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,

9. uplatnenú sadzbu DPH,

10. výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, okrem prípadov, keď sa uplatňuje osobitná úprava, pri ktorej sa podľa tejto smernice tento údaj vypúšťa,

…“

Bulharské právo

13 Článok 25 zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) (DV č. 63 zo 4. augusta 2006) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „ZDDS“) stanovuje:

„1. Zdaniteľnou udalosťou v zmysle tohto zákona je dodanie tovaru a poskytovanie služieb osobami podliehajúcimi dani podľa tohto zákona, nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ako aj dovozy tovaru uvedené v článku 16.

2. … Zdaniteľná udalosť nastáva v okamihu prevodu vlastníctva k tovaru alebo akéhokoľvek iného vecného práva, ako aj akéhokoľvek iného práva nakladať s tovarom ako vlastník, alebo v okamihu poskytnutia služby.“

14 V článku 71 ZDDS sa uvádza:

„Dotknutá osoba vykoná svoje právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, ak splnila aspoň jednu z nasledujúcich podmienok:

(1) má daňový doklad vyhotovený v súlade s podmienkami stanovenými v článkoch 114 a 115, v ktorom je DPH uvedená samostatne pre tovary, ktoré jej boli dodané, alebo služby, ktoré jej boli poskytnuté,

…“

15 Podľa článku 96 ods. 1 ZDDS:

„Každá zdaniteľná osoba usadená na území Bulharska, ktorá dosiahla zdaniteľný obrat vo výške minimálne 50 000 [bulharských levov (BGN) (približne 25 600 eur)] za obdobie nepresahujúce dvanásť po sebe nasledujúcich mesiacov, ktoré predchádzajú aktuálnemu mesiacu, je povinná podať žiadosť o registráciu podľa tohto zákona v lehote siedmich dní od uplynutia zdaňovacieho obdobia, v ktorom tento obrat dosiahla. Ak je uvedený obrat dosiahnutý počas obdobia nepresahujúceho dva

po sebe nasledujúce mesiace vrátane aktuálneho mesiaca, osoba je povinná podať žiadosť o registráciu v lehote siedmich dní odo dňa, keď bol tento obrat dosiahnutý.“

16 Článok 102 ZDDS stanovuje:

„1. Ak daňový úrad zistí, že osoba si včas nesplnila svoju registračnú povinnosť, jej registráciu vykoná rozhodnutím o registrácii, pokiaľ sú splnené podmienky na registráciu.

2. V rozhodnutí uvedenom v odseku 1 sa uvedie základ a dátum vzniku registračnej povinnosti.

3. … Na účely určenia daňových dlhov osoby, ktorá nepodala žiadosť o registráciu v stanovenej lehote, hoci bola povinná tak urobiť, sa táto osoba považuje za osobu povinnú zaplatiť daň zo zdaniteľných dodaní tovaru a nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré uskutočnila, ako aj zo zdaniteľných služieb, ktoré jej boli poskytnuté, za ktoré je povinný platiť daň príjemca:

(1) za obdobie od uplynutia lehoty, v ktorej malo byť prijaté rozhodnutie o registrácii, ak osoba podala žiadosť o registráciu v lehote do jej registrácie daňovým úradom;

(2) za obdobie od uplynutia lehoty, v ktorej malo byť prijaté rozhodnutie o registrácii, ak osoba podala žiadosť o registráciu v lehote až do zániku dôvodov na registráciu;

4. … V prípadoch uvedených v článku 96 ods. 1 druhej vete sa na účely určenia daňových dlhov osoby, ktorá nepodala žiadosť o registráciu v lehote, hoci bola povinná tak urobiť, považuje táto osoba za osobu povinnú zaplatiť daň zo zdaniteľných dodaní, kde došlo k presiahnutiu zdaniteľného obratu 50 000 BGN [približne 25 600 eur] odo dňa presiahnutia obratu až do dňa, keď bola zaregistrovaná daňovým úradom, alebo do zániku dôvodov na registráciu. Daň je splatná za zdaniteľné dodanie, ktoré vedie k presiahnutiu obratu. Osoba je tiež povinná zaplatiť daň zo zdaniteľných služieb, ktoré jej boli poskytnuté a za ktoré má daň zaplatiť príjemca, a zo zdaniteľných nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnených počas tohto obdobia.

…“

17 Článok 114 ods. 1 ZDDS znie:

„Faktúra musí obsahovať nasledujúce údaje:

…

(11) jednotková cena bez dane a základ dane pri dodaní, ako aj poskytnuté obchodné zľavy a rabaty, ak nie sú zahrnuté v jednotkovej cene;

(12) sadzbu dane a, v prípade, že je sadzba nulová, dôvody jej uplatnenia a dôvody neuhradenia dane;

(13) výšku dane;

(14) sumu, ktorá sa má zaplatiť, ak sa líši od sumy základu dane a dane;

…“

18 Článok 116 ZDDS stanovuje:

„1. Nie je dovolené vykonávať opravy a doplnenia na faktúrach a oznámeniach k nim. Nesprávne vystavené alebo opravené dokumenty sa musia zrušiť a je potrebné vystaviť ich nanovo.

2. Za nesprávne vystavené dokumenty sa považujú aj faktúry a oznámenia k nim, v ktorých nie je uvedená DPH, hoci by v nich mala byť uvedená.

…

4. Na to, aby nesprávne vystavené alebo opravené dokumenty zapísané v účtovníctve dodávateľa alebo príjemcu mohli byť zrušené, musí byť pre každú zmluvnú stranu vypracovaná zápisnica obsahujúca tieto údaje:

(1) dôvod zrušenia;

(2) číslo a dátum zrušeného dokumentu;

(3) číslo a dátum vystavenia nového dokumentu;

(4) podpis osôb, ktoré vypracovali zápisnicu pre každú zmluvnú stranu.

5. Všetky vyhotovenia zrušených dokumentov si ich vystaviteľ ponechá a zaznamenajú sa do účtovníctva dodávateľa a príjemcu v súlade s vykonávacím nariadením k zákonu.

…

7. … Oprava faktúr a oznámení v prípade právoplatného rozhodnutia vydaného daňovou správou sa vykoná v súlade s odsekmi 1 až 6, ak povinnosť konštatovaná v tomto rozhodnutí bola splnená zaplatením do štátnej pokladnice na účet príslušného územného riaditeľstva Nacionalna agencija za prichodite [Národná agentúra pre verejné príjmy, Bulharsko] alebo započítaná daňovou správou.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

19 SEM Remont je spoločnosť založená podľa bulharského práva, ktorá vykonáva činnosť výstavby podzemných a nadzemných železníc. Táto spoločnosť je zdaniteľnou osobou na účely DPH.

20 Dňa 4. augusta 2020 uzavrela so spoločnosťou Gidrostroy – Russia OOD, ktorá spoločnosťou založenou podľa ruského práva, ktorá sa špecializuje na poskytovanie plavidiel na vykonávanie bagrovacích prác, zmluvu na účely vykonávania bagrovacích prác vo vodnej zóne prístavu Varna (Bulharsko) uvedenou spoločnosťou. Podľa tejto zmluvy bola Gidrostroy – Russia dodávateľom a SEM Remont príjemcom.

21 Dňa 31. októbra a 15. novembra 2020 vystavila Gidrostroy – Russia spoločnosti SEM Remont dve faktúry týkajúce sa prác vykonaných na základe tejto zmluvy, a to vo výške 1 320 542,97 BGN (približne 675 200 eur) a 2 440 972,26 BGN (približne 1 248 100 eur). V čase vyhotovenia týchto faktúr nebola Gidrostroy – Russia v Bulharsku zaregistrovaná na účely DPH na základe ZDDS, a teda na uvedených faktúrach neuviedla DPH. Predmetné práce boli vykonané neskôr a ich prí-

jemcom bola spoločnosť ES BILD, ktorú si medzi sebou založili spoločnosti SEM Remont a EIS – Stroitelna kompania AD, ktorá je subjektom zastupujúcim spoločnosť Gidrostroy – Russia v Bulharsku.

22 Gidrostroy – Russia podala svoju žiadosť o registráciu na účely DPH 26. novembra 2020. Dňa 10. decembra 2020 jej bolo vydané rozhodnutie o registrácii, ktoré jej bolo doručené 11. decembra 2020.

23 V spoločnosti Gidrostroy – Russia bola vykonaná daňová kontrola, na základe ktorej sa zistilo, že táto spoločnosť k 9. decembru 2019 prekročila hranicu zdaniteľného obratu stanovenú v článku 96 ods. 1 ZDDS, čo bolo dôvodom ja jej registráciu na účely DPH, a teda že na základe tohto ustanovenia mala podať žiadosť o registráciu podľa tohto zákona najneskôr 16. decembra 2019. Keďže si uvedená spoločnosť túto povinnosť nesplnila, uplatnila sa domnienka, že je povinná zaplatiť DPH z dodaní, pri ktorých došlo k prekročeniu tejto hranice, za obdobie od 9. decembra 2019 do dňa jej skutočnej registrácie na základe článku 96 ods. 1 ZDDS, t. j. do 11. decembra 2020.

24 Daňový orgán 11. decembra 2020 vyzval Gidrostroy – Russia, aby zaplatila DPH zo zdaniteľných plnení za toto obdobie a predložila zápisnicu podľa článku 117 ods. 1 bodu 1 ZDDS. Listom z 12. júla 2021 mu táto spoločnosť predložila túto zápisnicu z 29. júna 2021 o zaplatení tejto DPH, kde bola uvedená ako poskytovateľ a príjemca v rámci týchto transakcií. V uvedenej zápisnici sa uvádzali okrem iného dve faktúry, a to z 31. októbra a 15. novembra 2020, na celkovú sumu DPH vo výške 752 303,05 BGN (približne 384 650 eur).

25 EIS – Stroitelna kompania, t. j. subjekt zastupujúci spoločnosť Gidrostroy – Russia v Bulharsku, ktorej bankový účet sa používal na zaplatenie daňových povinností tejto spoločnosti v tomto členskom štáte, uzavrela 13. júla 2021 so spoločnosťou SEM Remont zmluvu, na základe ktorej jej táto spoločnosť poskytla úver vo výške 752 303,05 BGN, čo je suma totožná so sumou DPH uvedenou v zápisnici na základe týchto dvoch faktúr. EIS – Stroitelna kompania skutočne použila sumu tohto úveru na zaplatenie tejto DPH do bulharskej Štátnej pokladnice.

26 SEM Remont zapísala do svojej evidencie nákupov a do daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie december 2021 na základe zápisnice právo na odpočítanie DPH vo výške 753 390,12 BGN (približne 385 200 eur).

27 Daňový orgán však konštatoval, že ku dňu vypracovania tejto zápisnice nedošlo ku vzniku daňovej povinnosti a že v dôsledku toho DPH nebola splatná. Za týchto okolností tento orgán dospel k záveru, že SEM Remont nesplnila podmienky na odpočítanie DPH uvedené v článku 71 ZDDS, keďže na jej faktúrach nie je uvedená DPH. V tejto súvislosti konštatoval, že uvedená zápisnica nie je platným dokumentom potvrdzujúcim existenciu práva na odpočítanie dane.

28 V dôsledku toho daňový orgán na základe článku 25 ods. 1 a 4 ZDDS v spojení s článkom 71 ods. 1 tohto zákona nepriznal spoločnosti SEM Remont právo na odpočítanie predmetnej DPH.

29 Toto nepriznanie zo strany daňového orgánu bolo okrem iného odôvodnené skutočnosťou, že DPH spojená s dodávkami prijatými od spoločnosti Gidrostroy – Russia bola zaplatená v nadväznosti na vykonanie kontroly v tejto spoločnosti, a to na základe článku 102 ods. 4 ZDDS. V tejto súvislosti tento orgán zvolil výklad tohto ustanovenia, ktorý poskytol Konstitucionen săd (Ústavný súd, Bulharsko) a podľa ktorého dodávateľ v rámci zdaniteľnej transakcie, ktorý nepodal žiadosť o registráciu v stanovenej lehote, je povinný zaplatiť DPH z tejto transakcie, ale nemá

právo opraviť faktúry vystavené v období odo dňa, keď dosiahol hranicu zdaniteľného obratu, počnúc ktorou je registrácia na účely DPH povinná, do dňa, keď bol skutočne zaregistrovaný na účely DPH.

30 SEM Remont podala proti rozhodnutiu daňového orgánu, ktorým jej nebolo priznané právo na odpočítanie DPH, žalobu na Administrativen săd – Varna (Správny súd Varna, Bulharsko), ktorý je vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd sa zamýšľa nad tým, či sú v súlade so smernicou o DPH a zásadou neutrality DPH také ustanovenia vnútroštátneho práva a prax vnútroštátneho správneho orgánu, podľa ktorých sa v situácii, o akú ide vo veci samej, príjemcovi dodania neprizná právo na odpočítanie DPH, ak dodávateľ, ktorý nebol zaregistrovaný na účely DPH, vystavil faktúru bez uvedenia DPH, no na žiadosť daňového orgánu bol zaregistrovaný na účely DPH po tom, čo došlo k dodaniu, a po vykonaní kontroly nevystavil opravnú faktúru, ale zápisnicu, v ktorej je uvedený ako dodávateľ a príjemca v rámci tejto transakcie, pričom táto zápisnica obsahuje údaj o predmetnej faktúre, základe dane a DPH, ktorá sa na ňu uplatňuje.

31 Za týchto okolností Administrativen săd – Varna (Správny súd Varna) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je podľa článkov 63 a 167, článku 168 písm. a), článku 178 písm. a), ako aj článkov 218 až 220, 226 a 228 [smernice o DPH] prípustná prax orgánu príslušného pre daňové príjmy týkajúca sa článku 71 ods. 1 [ZDDS] v spojení s jeho článkom 25 ods. 1, článkom 102 ods. 4, ako aj článkami 114, 116, 117, 125 a 126, podľa ktorej bolo príjemcovi služby podliehajúcej DPH odopreté právo na odpočítanie DPH za obdobie poskytovania služby, ako aj za obdobie jej registrácie v daňovom priznaní, z dôvodu, že na faktúre, ktorú mu vystavil poskytovateľ služby, nebola uvedená DPH a neskôr (v priebehu daňovej kontroly vykonanej u poskytovateľa služby) bol vyhotovený doklad, ktorý nespĺňal náležitosti obsahu faktúry (bola vyhotovená zápisnica, v ktorej bol jej autor uvedený ako poskytovateľ a zároveň ako príjemca služby) a v ktorej bola uvedená faktúra vystavená príjemcovi služby a DPH bola vypočítaná zo základu dane v nej uvedenom a bola zaplatená, pričom príjemca služby až následne na základe tejto zápisnice deklaroval právo na odpočítanie dane (‚právo na daňovú úľavu' podľa ZDDS), a je zdaniteľnej osobe prostredníctvom takého postupu prakticky znemožnené alebo nadmerne sťažené uplatnenie práva na odpočítanie [DPH]?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku záporná: V ktorom okamihu sa má uplatniť právo na odpočítanie dane – v čase vystavenia faktúry bez uvedenej DPH alebo v čase vypracovania zápisnice poskytovateľom služby?

3. Je podľa článku 203 v spojení s článkom 178 písm. a) a článkom 176 smernice o DPH a zásadou daňovej neutrality prípustné pravidlo, aké je stanovené v článku 102 ods. 4 ZDDS, a prax vnútroštátnej daňovej správy, podľa ktorých poskytovateľ služby podliehajúcej DPH, ktorý nepodal žiadosť o registráciu podľa ZDDS v zákonom stanovenej lehote odo dňa, keď sa stal povinným registrovať podľa ZDDS, je len povinný platiť DPH zo služieb, ktoré poskytol v období odo dňa vzniku povinnosti registrácie do registrácie na príslušnom daňovom úrade, no nie je daná možnosť, aby poskytovateľ, ktorému vznikla povinnosť platiť DPH podľa článku 102 ods. 4 ZDDS, vystavil príjemcom služieb opravné faktúry (alebo iný doklad), aby si mohli uplatniť právo na odpočítanie DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

32 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej príjemca dodania podliehajúceho DPH nemá právo na odpočítanie tejto dane, ktoré je stanovené touto smernicou, v prípade, že si dodávateľ po prvé nesplnil svoju povinnosť, ktorú stanovuje vnútroštátna právna úprava, podať žiadosť o registráciu na účely DPH a príjemcovi vystavil faktúry, v ktorých nebola uvedená DPH, a po druhé v priebehu daňovej kontroly vyhotovil zápisnicu, v ktorej je táto DPH uvedená a v ktorej je tento dodávateľ označený aj ako príjemca tohto dodania.

33 Podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie uvedené v článku 167 a nasl. smernice o DPH neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane uplatniteľné na plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudok z 13. januára 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, bod 21 a citovaná judikatúra).

34 Toto právo na odpočítanie dane je však podmienené splnením určitých požiadaviek, a predovšetkým požiadavky stanovenej v článku 168 písm. a) smernice o DPH, podľa ktorej DPH, ktorej odpočítanie sa požaduje, musí byť splatná alebo zaplatená (rozsudok z 13. januára 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, bod 22).

35 Je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že ak bola cena určená bez akejkoľvek zmienky o DPH a dodávateľ je zdaniteľnou osobou povinnou odviesť DPH zo zdaniteľnej transakcie, treba dohodnutú cenu v prípade, že dodávateľ nemá možnosť od nadobúdateľa získať späť DPH vyžadovanú daňovou správou, považovať za cenu, ktorá už zahŕňa DPH (rozsudky zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 43, ako aj z 13. januára 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, bod 23; pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. júla 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, body 30 až 34).

36 V prejednávanej veci sa však, ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, v predmetných faktúrach uvádzal len základ dane bez DPH, pričom táto daň bola uvedená len v zápisnici vypracovanej dodávateľom, t. j. spoločnosťou Gidrostroy – Russia, počas daňovej kontroly.

37 Za týchto okolností sa domnienka stanovená judikatúrou uvedenou v bode 35 tohto rozsudku vo veci samej neuplatní.

38 Pokiaľ ide o túto zápisnicu, treba poznamenať, že je pravda, že v rozsudku z 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, bod 46), Súdny dvor rozhodol, že článok 203 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zmluva, po ktorej uzavretí zmluvné strany nevystavili faktúru, sa môže považovať za faktúru v zmysle tohto ustanovenia, ak táto zmluva obsahuje všetky informácie potrebné na to, aby daňový orgán členského štátu mohol určiť, či sú v prejednávanej veci splnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie DPH.

39 Po prvé však zápisnicu, o ktorú ide v prejednávanej veci, vyhotovená spoločnosťou Gidrostroy – Russia, v ktorej sa uvádzalo, že táto spoločnosť je zároveň dodávateľom a príjemcom v rámci dotknutej transakcie a ktorá nebola odovzdaná spoločnosti SEM Remont, ale daňovému orgánu počas ním vykonanej kontroly, nemožno považovať za zmluvu medzi zmluvnými stranami, akou je zmluva, o ktorú išlo v rozsudku uvedenom v predchádzajúcom bode.

40 Po druhé, ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, smernica o DPH a základná zásada neutrality DPH vyžadujú, aby bolo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznané, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky, hoci aj zdaniteľné osoby nesplnili určité formálne požiadavky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, bod 38 a citovanú judikatúru).

41 Treba pritom konštatovať, že vo veci samej SEM Remont nezaplatila DPH a nebola povinná ju zaplatiť. Daňový orgán totiž konštatoval, že predmetné faktúry boli vystavené za transakciu, ktorú neskôr uskutočnila Gidrostroy – Russia, pričom príjemcom v rámci tejto transakcie bola ES BILD, ktorú si medzi sebou založili SEM Remont a EIS – Stroitelna kompania,

42 Toto konštatovanie nie je spochybnené existenciou zmluvy o pôžičke týkajúcej sa sumy, vo vzťahu ku ktorej nebolo spoločnosti SEM Remont priznané právo na odpočítanie DPH, t. j. zmluvy, ktorú si medzi sebou založili SEM Remont a EIS – Stroitelna kompania, ktorá je subjektom zastupujúcim spoločnosť Gridostroy – Russia, keďže takáto zmluva nezakladá povinnosť spoločnosti SEM Remont zaplatiť DPH dodávateľovi a nepredstavuje opravu faktúr vystavených spoločnosťou Gidrostroy – Russia spoločnosti SEM Remont.

43 Za týchto okolností požiadavky uvedené v bode 34 tohto rozsudku, ktorým podlieha právo na odpočítanie DPH, nemožno považovať za splnené.

44 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej príjemca dodania podliehajúceho DPH nemá právo na odpočítanie tejto dane, ktoré je stanovené touto smernicou, v prípade, že si dodávateľ po prvé nesplnil svoju povinnosť, ktorú stanovuje táto právna úprava, podať žiadosť o registráciu na účely DPH a príjemcovi vystavil faktúry, v ktorých nebola uvedená DPH, a po druhé v priebehu daňovej kontroly vyhotovil zápisnicu, v ktorej je táto DPH uvedená a v ktorej je tento dodávateľ označený aj ako príjemca tohto dodania.

O druhej otázke

45 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade uvedenom v prvej otázke právo na odpočítanie DPH vzniká v okamihu vystavenia faktúry, v ktorej táto daň nie je uvedená, alebo v okamihu vyhotovenia zápisnice dodávateľom.

46 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku sa druhá otázka stala bezpredmetnou, a preto na ňu nie je potrebné odpovedať.

O tretej otázke

47 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa smernica o DPH a zásada neutrality DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje možnosť opraviť faktúru v prípade, že po prvé sa na faktúre, ktorú dodávateľ odovzdal

príjemcovi dodania podliehajúceho DPH, táto daň nebola uvedená, a po druhé pri daňovej kontrole u tohto dodávateľa tento dodávateľ vyhotovil zápisnicu, v ktorej DPH je uvedená a v ktorej je uvedený dodávateľ označený aj ako príjemca tohto dodania.

48 Hoci Súdny dvor uznal, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané napriek tomu, že zdaniteľné osoby nesplnili určité formálne požiadavky, je to tak pod podmienkou, že okrem toho boli splnené hmotnoprávne požiadavky (rozsudok z 8. decembra 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, bod 59 a citovaná judikatúra).

49 Zároveň platí, že judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa spätnej opravy faktúr sa vzťahuje na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

50 Súdny dvor v tejto súvislosti v rozsudku z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43), rozhodol, že článok 167, článok 178 písm. a), článok 179 a článok 226 bod 3 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej oprava faktúry týkajúca sa povinného údaja, konkrétne identifikačného čísla pre DPH, nevyvoláva retroaktívne účinky, takže právo na odpočítanie DPH vykonané na základe opravenej faktúry je možné uplatniť iba za rok, v ktorom bola faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra pôvodne vystavená.

51 Vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, však bola DPH zaplatená na vstupe spoločnosťou, ktorá vo svojich daňových priznaniach uviedla odpočítanie tejto DPH.

52 Ako vyplýva z rozsudku z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), daňová správa sa nemôže obmedziť na preskúmanie samotnej faktúry. Musí tiež zohľadniť dodatočné informácie, ktoré poskytla zdaniteľná osoba. Toto konštatovanie potvrdzuje článok 219 smernice o DPH, podľa ktorého sa za faktúru považuje každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje.

53 V dôsledku uvedeného Súdny dvor v tomto poslednom uvedenom rozsudku rozhodol tak, že článok 178 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátne daňové orgány mohli odmietnuť právo na odpočítanie DPH iba z dôvodu, že zdaniteľná osoba má faktúru, ktorá nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 tejto smernice, hoci tieto orgány majú k dispozícii všetky informácie nevyhnutné na overenie, že sú vecné podmienky týkajúce sa vykonania tohto práva splnené.

54 Rovnako vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), bola DPH zaplatená na vstupe spoločnosťou, ktorá bola príjemcom služieb podliehajúcim DPH a ktorá požiadala o odpočítanie tejto dane.

55 Vzhľadom na úvahy týkajúce sa prvej otázky v prejednávanej veci, týkajúce sa neexistencie práva spoločnosti SEM Remont na odpočítanie DPH, treba zdôrazniť, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora sa mechanizmus úpravy neoprávnene odpočítanej DPH neuplatní, ak k odpočítaniu pôvodne došlo bez toho, aby existovalo akékoľvek právo na odpočítanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, body 42 a 43).

56 Okrem toho v rozsudku z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297, body 34 a 35), Súdny dvor rozhodol, že hoci spoločný systém DPH nezakazuje opravu chybných faktúr, nič to nemení na skutočnosti, že pokiaľ ide o spor vo veci, ktorá viedla k vydaniu uvedeného rozsudku, nevyhnutné informácie určené na doplnenie a opravu faktúr boli predložené až po tom, čo daňový orgán prijal svoje rozhodnutie o odmietnutí práva na odpočítanie DPH. Pred prijatím tohto rozhodnutia teda faktúry predložené tomuto orgánu ešte neboli opravené, tak aby tento orgán mohol zabezpečiť riadny výber DPH, ako aj svoju kontrolu.

57 V bode 36 uvedeného rozsudku Súdny dvor konštatoval, že harmonizovaný režim DPH nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľným osobám, ktoré sú príjemcami služieb a ktoré sú držiteľmi neúplných faktúr, možno nepriznať nárok na odpočet DPH, hoci boli tieto faktúry doplnené po prijatí takéhoto rozhodnutia poskytnutím informácií s cieľom potvrdiť pravosť, povahu a sumu fakturovaných transakcií.

58 V rozsudku z 23. apríla 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, bod 39), ktorý sa týka bulharskej právnej úpravy, Súdny dvor rozhodol, že nemožnosť úpravy daňových dokladov v prípade, že akékoľvek nebezpečenstvo straty daňových príjmov bolo definitívne odstránené, nie je potrebná na zabezpečenie výberu DPH a na predchádzanie podvodom.

59 Vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, však tak poskytovateľ, ako aj príjemca predmetných služieb zaplatili DPH, a k výberu tejto dane daňovým úradom tak došlo dvakrát. Neexistovalo teda žiadne riziko straty daňových príjmov.

60 O takýto prípad však nejde v situácii, o akú ide vo veci samej, keďže, tak ako bolo uvedené v bode 41 tohto rozsudku, SEM Remont nezaplatila DPH na vstupe a na jej zaplatenie nebola povinná.

61 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že smernica o DPH a zásada neutrality DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje možnosť opraviť faktúru v prípade, že po prvé na faktúre, ktorú dodávateľ odovzdal príjemcovi dodania podliehajúceho DPH, táto daň nebola uvedená, a po druhé pri daňovej kontrole u tohto dodávateľa tento dodávateľ vyhotovil zápisnicu, v ktorej DPH je uvedená a v ktorej je daný dodávateľ označený aj ako príjemca tohto dodania.

O trovách

62 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. **Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenená smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010,**

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej príjemca dodania podliehajúceho dani z pridanej hodnoty (DPH) nemá právo na odpočítanie tejto dane, ktoré je stanovené touto smernicou, v prípade, že si dodávateľ po prvé nesplnil svoju povinnosť, ktorú stanovuje táto právna úprava, podať žiadosť o registráciu na účely DPH a príjemcovi vystavil faktúry, v ktorých nebola uvedená DPH, a po druhé v priebehu daňovej kontroly vyhotovil zápisnicu, v ktorej je táto DPH uvedená a v ktorej je tento dodávateľ označený aj ako príjemca tohto dodania.

2. **Smernica 2006/112, zmenená smernicou 2010/45/EÚ, a zásada neutrality dane z pridanej hodnoty**

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

nebránia právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje možnosť opraviť faktúru v prípade, že po prvé na faktúre, ktorú dodávateľ odovzdal príjemcovi dodania podliehajúceho DPH, táto daň nebola uvedená, a po druhé pri daňovej kontrole u tohto dodávateľa tento dodávateľ vyhotovil zápisnicu, v ktorej DPH je uvedená a v ktorej je daný dodávateľ označený aj ako príjemca tohto dodania.

Podpisy