Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 18. júla 2013 *

„Smernica 2006/112/ES — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Dodanie tovaru — Pojem — Právo na odpočítanie dane — Zamietnutie — Skutočné vykonanie zdaniteľného plnenia — Nariadenie (ES) č. 1760/2000 — Systém identifikácie a registrácie hovädzieho dobytka — Ušné štítky“

Vo veci C-78/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen sǎd Sofija-grad (Bulharsko) zo 6. februára 2012 a doručený Súdnemu dvoru 14. februára 2012, ktorý súvisí s konaním:

„Evita-K“ EOOD

proti

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

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), sudcovia G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev a J. L. da Cruz Vilaça,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— „Evita-K“ EOOD, v zastúpení: A. Kaškina,

— Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpălnenieto“ – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: A. Georgiev, splnomocnený zástupca,

— bulharská vláda, v zastúpení: J. Atanasov, splnomocnený zástupca,

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

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

* Jazyk konania: bulharčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 14 ods. 1, článku 178 písm. a), článku 185 ods. 1, článku 226 bodu 6 a článku 242 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 predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou „Evita-K“ EOOD (ďalej len „Evita-K“) a Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpălnenieto“ – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľ riaditeľstva „Odvolania a správa výkonu“ pre mesto Sofia pri Ústrednej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, ďalej len „riaditeľ“) týkajúceho sa zamietnutia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo forme daňového úveru v súvislosti s faktúrami týkajúcimi sa dodávok jatočných teliat.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2006/112

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

4 Článok 14 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

5 Článok 168 tej istej smernice stanovuje:

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

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

…“

6 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;

…“

7 Článok 184 smernice 2006/112 stanovuje, že pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.

8 Článok 185 tejto smernice stanovuje:

„1. Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchylne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

9 Podľa článku 186 tejto smernice členské štáty stanovia pravidlá na vykonávanie jej článkov 184 a 185.

10 Článok 220 tejto smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba zabezpečuje, aby v nasledujúcich prípadoch vyhotovila faktúru ona sama alebo jej odberateľ, alebo aby faktúru v jej mene a na jej účet vyhotovila tretia strana:

1. pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe;

…“

11 Podľa článku 226 smernice 2006/112:

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

…

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

…“

12 Článok 242 tejto smernice znie:

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

13 Článok 273 tejto smernice 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.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Nariadenie (ES) č. 1760/2000

14 Odôvodnenie 12 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1760/2000 zo 17. júla 2000, ktorým sa zriaďuje systém identifikácie a registrácie hovädzieho dobytka, o označovaní hovädzieho mäsa a výrobkov z hovädzieho mäsa, a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (ES) č. 820/97 (Ú. v. ES L 204, s 1; Mim. vyd. 03/030, s. 248), zmeneného a doplneného nariadením Rady (ES) č. 1791/2006 z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, s. 1, ďalej len nariadenie č. 1760/2000), stanovuje:

„Terajšie pravidlá týkajúce sa identifikácie a registrácie hovädzieho dobytka boli ustanovené smernicou Rady 92/102/EHS z 27. novembra 1992 o identifikácii a registrácii zvierat [(Ú. v. ES L 355, s. 32; Mim. vyd. 03/013, s. 232)] a nariadením (ES) č. 820/97 [nariadenie Rady z 21. apríla 1997 zavádzajúce systém pre identifikáciu a registráciu hovädzieho dobytka a týkajúce sa označovania hovädzieho mäsa a výrobkov z hovädzieho mäsa [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 117, s. 1)]. Skúsenosti ukázali, že implementácia smernice 92/102/EHS pre hovädzí dobytok nebola celkom uspokojujúca a potrebuje ďalšie vylepšenie. Je preto potrebné prijať osobitné pravidlá pre hovädzí dobytok, aby sa posilnili ustanovenia uvedenej smernice.“

15 Článok 1 ods. 1 nariadenia č. 1760/2000 stanovuje, že každý členský štát zavedie systém pre identifikáciu a registráciu hovädzieho dobytka v súlade s ustanoveniami hlavy 1 tohto nariadenia.

16 Podľa článku 3 prvého odseku tohto nariadenia:

„Systém pre identifikáciu a registráciu hovädzieho dobytka zahŕňa tieto prvky:

a) ušné štítky, na individuálnu identifikáciu zvierat;

b) počítačové databázy;

c) pasy zvierat;

d) jednotlivé registre udržiavané v každom podniku.“

17 Článok 4 tohto nariadenia stanovuje:

„1. Všetky zvieratá, ktoré sa narodili v podniku po 31. decembri 1997, alebo ktoré sú určené pre obchod vo vnútri spoločenstva po 1. januári 1998, sú identifikované ušným štítkom, ktorý schváli príslušný orgán, aplikovaným do každého ucha… Všetky zvieratá, ktoré sa narodili v podniku v Bulharsku alebo Rumunsku do dňa pristúpenia alebo ktoré sú určené pre obchod v rámci spoločenstva po tomto dni, sú identifikované ušným štítkom, ktorý schváli príslušný orgán, aplikovaným do každého ucha. Oba ušné štítky majú rovnaký jednotný identifikačný kód, ktorý umožní identifikovať každé zviera jednotlivo spolu s podnikom, kde sa narodilo. …

…

2. Ušný štítok sa aplikuje počas lehoty, ktorú určí členský štát od narodenia zvieraťa, a v každom prípade predtým, než zviera opustí podnik, na ktorom sa narodilo. …

…“

Nariadenie (ES) č. 1725/2003

18 Nariadenie Komisie (ES) č. 1725/2003, ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Ú. v. ES L 261, s. 1; Mim. vyd. 13/032, s. 4), prijalo medzinárodný účtovný štandard IAS 41 „Poľnohospodárstvo“ (ďalej len „štandard IAS 41“), ktorý je uvedený v prílohe tohto nariadenia.

19 Cieľom tohto štandardu je určiť spôsob vyúčtovania, predkladanie účtovnej závierky a informácií súvisiacich s poľnohospodárskou činnosťou.

20 Body 10 a 11 štandardu IAS 41 znejú takto:

„10. Podnik by mal účtovať biologický majetok alebo poľnohospodársku produkciu vtedy a len vtedy, ak:

a) podnik riadi majetok v dôsledku minulých udalostí;

b) je pravdepodobné, že v budúcnosti do podniku pribudne hospodársky prínos spojený s majetkom, a

c) reálnu hodnotu alebo obstarávaciu cenu majetku je možné spoľahlivo oceniť.

11. V poľnohospodárskej činnosti sa kontrola môže preukázať napríklad právnym vlastníctvom dobytka a značkovaním alebo iným označením dobytka pri získaní, narodení alebo skončení pridájania. Budúce úžitky sa zvyčajne stanovia ocenením významných fyzických vlastností.“

Bulharské právo

21 § 70 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost) v znení, ktoré sa uplatňuje na spor vo veci samej (DV č. 63, zo 4. augusta 2006, ďalej len „ZDDS“), stanovuje, že právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe neexistuje, ak bola vyúčtovaná v rozpore so zákonom.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 Evita-K je spoločnosť založená podľa bulharského práva, ktorej hlavná hospodárska činnosť spočíva v obchodovaní so zvieratami.

23 Táto spoločnosť vyúčtovala 9 faktúr týkajúcich sa dodávok jatočných teliat vystavených v septembri a októbri 2007 spoločnosťou „Ekspertis-7“ EOOD (ďalej len „Ekspertis-7“) s cieľom získať odpočítanie DPH v súvislosti s týmito faktúrami vo forme daňového úveru.

24 Spoločnosť Evita-K ďalej uviedla, že počas týchto mesiacov vyviezla živé teľatá do Albánska, preukázala ich nákup predmetnými faktúrami a predložila colné vyhlásenia, veterinárne osvedčenia spolu s ušnými štítkami zvierat a veterinárne osvedčenia na prepravu zvierat na bulharskom území.

25 Na preukázanie nadobudnutia týchto zvierat spoločnosť Evita-K predložila okrem deviatich faktúr, ktoré vystavila spoločnosť Ekspertis-7, aj osvedčenia o hmotnosti, výpisy z bankových účtov o zaplatení týchto faktúr a zmluvu o dodávke teliat uzavretú so spoločnosťou Ekspertis-7.

26 V spoločnosti Evita-K sa uskutočnila daňová kontrola zameraná na mesiace september a október 2007. Pri tejto kontrole bulharské daňové orgány požiadali spoločnosť Ekspertis-7 o predloženie podkladov týkajúcich sa dodávok tovaru, ktorý fakturovala spoločnosti Evita-K.

27 Vzhľadom na to, že z odpovedí spoločnosti Ekspertis-7 vyšli podľa týchto orgánov najavo určité nedostatky v účtovníctve a pri splnení veterinárnych formalít týkajúce sa najmä nadobúdacích dokladov k zvieratám a ušných štítkov, tieto orgány zastávali názor, že sa nepreukázalo, že skutočne došlo k týmto dodávkam, a spoločnosti Evita-K preto nevzniklo právo na odpočítanie DPH v súvislosti s týmito dodávkami.

28 Platobným výmerom na daň z 26. novembra 2009 tak bulharské daňové orgány zamietli právo spoločnosti Evita-K na odpočítanie DPH vo forme daňového úveru v súvislosti s faktúrami vystavenými spoločnosťou Ekspertis-7.

29 Spoločnosť Evita-K podala správnu žalobu riaditeľovi proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí odpočítania dane, ktorý toto rozhodnutie potvrdil 29. apríla 2010.

30 Spoločnosť Evita-K preto podala odvolanie proti platobnému výmeru z 26. novembra 2009 na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Pred týmto súdom okrem iného uviedla, že skutočnosti, ktoré uviedla, dostatočne preukazujú uskutočnenie dodávok, ktoré fakturovala spoločnosť Ekspertis-7, že bez ohľadu na prípadné nezrovnalosti tejto spoločnosti treba spoločnosť Evita-K považovať podľa bulharského práva za nadobúdateľa v dobrej viere a že otázka práva na odpočítanie DPH je nezávislá od otázky vlastníctva a pôvodu nadobudnutého tovaru.

31 Za týchto okolností Administrativen săd – Sofija-grad rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem ‚dodanie tovaru' v zmysle článku 14 ods. 1 smernice [2006/112] v spojení s článkom 345 [ZFEÚ] vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, je prípustné, aby príjemca dodania nadobudol právo nakladať s tovarom (s hnuteľnými vecami, ktoré sú určené iba druhovo) tak, že vlastníctvo k uvedenému tovaru nadobudne za odplatu na základe držby v dobrej viere od osoby, ktorá nie je vlastníkom, čo je podľa vnútroštátneho práva členského štátu prípustné, pričom je nutné vziať do úvahy, že podľa tejto právnej úpravy prechádza vlastnícke právo k uvedeným veciam ich odovzdaním?

2. Je na preukázanie toho, že sa uskutočnilo ‚dodanie tovaru' v zmysle článku 14 ods. 1 smernice 2006/112, pokiaľ ide o konkrétnu faktúru – v súvislosti s uplatnením práva podľa článku 178 písm. a) [tejto] smernice na odpočítanie dane, ktorá je v danej faktúre vyúčtovaná a bola skutočne zaplatená –, potrebné, aby príjemca tovaru preukázal vlastnícke právo dodávateľa v prípade, ak sú predmetom dodania hnuteľné druhovo určené veci a vlastnícke právo k nim sa podľa vnútroštátneho práva prevádza ich odovzdaním, pričom podľa tohto právneho poriadku je prípustné aj nadobudnutie vlastníckeho práva k uvedeným veciam za odplatu na základe držby v dobrej viere, od osoby, ktorá nie je ich vlastníkom?

Má sa ‚dodanie tovaru' na účely odpočítania dane v zmysle smernice [2006/112] považovať za preukázané, ak *príjemca* za podmienok, o aké ide v konaní vo veci samej, *uskutočnil následné dodanie toho istého tovaru* (zvierat podliehajúcich identifikačnej povinnosti) vývozom spojeným s podaním colného vyhlásenia, pričom neexistujú dôkazy o právach tretích osôb k uvedenému tovaru?

3. Je na účely preukázania, že došlo k ‚dodaniu tovaru' v zmysle článku 14 ods. 1 smernice 2006/112, pokiaľ ide o konkrétnu faktúru súvisiacu s uplatnením práva podľa článku 178 písm. a) [tejto] smernice na odpočítanie dane, ktorá bola uvedená v danej faktúre a skutočne zaplatená, *nutné vychádzať z toho, že dodávateľ a príjemca, ktorí nie sú poľnohospodárskymi výrobcami, nekonali*

v dobrej viere, ak pri prijatí tovaru nebol priložený nijaký doklad od predošlého vlastníka, v ktorom by v súlade s požiadavkami podľa veterinárnych právnych noriem Európskej únie mali byť uvedené ušné štítky zvierat, pričom ušné štítky zvierat nie sú uvedené vo veterinárnom osvedčení, ktoré vydal správny orgán a ktoré zvieratá sprevádza počas ich prepravy na účely uskutočnenia konkrétneho dodania?

Ak dodávateľ a príjemca samostatne vyhotovili zoznamy ušných štítkov zvierat, ktoré im boli dodané, je nutné vychádzať z toho, že splnili požiadavky uvedených veterinárnych právnych noriem Únie, pokiaľ správny orgán vo veterinárnom osvedčení, ktoré zvieratá sprevádza pri ich dodaní, neuviedol ušné štítky zvierat?

4. Sú dodávateľ a príjemca v konaní vo veci samej, ktorí nie sú poľnohospodárskymi výrobcami, podľa článku 242 smernice 2006/112 povinní viesť predmet dodania (zvieratá podliehajúce identifikačnej povinnosti, resp. ‚biologické aktíva') vo svojom účtovníctve s použitím štandardu [IAS 41] a preukázať kontrolu nad aktívami podľa uvedeného štandardu?

5. Je podľa článku 226 bodu 6 smernice 2006/112 potrebné, aby sa v takých faktúrach dane z pridanej hodnoty, akými sú faktúry, ktoré sú predmetom sporu v konaní vo veci samej, uviedli aj ušné štítky zvierat, ktoré podľa veterinárnych právnych noriem Únie podliehajú identifikačnej povinnosti a predstavujú predmet dodania, ak vnútroštátne právo nestanovuje v súvislosti s prevodom vlastníckeho práva k týmto zvieratám výslovne uvedenú podmienku a účastníci dodania nie sú poľnohospodárskymi výrobcami?

6. Je podľa článku 185 ods. 1 smernice 2006/112 prípustné, aby sa na základe takého vnútroštátneho ustanovenia, o aké ide v konaní vo veci samej, upravil odpočet dane na základe záveru, že vlastnícke právo dodávateľa k tovaru, ktorý je obsahom dodania, nebolo preukázané, pokiaľ nijaký z účastníkov dodanie neodvolal, príjemca uskutočnil následné dodanie toho istého tovaru, nijaké práva tretích osôb k tovaru (zvieratám podliehajúcim označovaniu) neboli uplatnené a netvrdí sa, že príjemca tovaru nekonal v dobrej viere, pričom vlastnícke právo k tovaru, ktorý je určený len druhovo, sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy prevádza jeho odovzdaním?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej až tretej otázke

32 Svojou prvou až treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že v kontexte uplatnenia práva na odpočítanie DPH pojem „dodanie tovaru" a dôkaz o tom, že sa toto dodanie skutočne uskutočnilo, vyžadujú, aby sa formálne preukázalo vlastnícke právo dodávateľa dotknutých tovarov, alebo či v tejto súvislosti postačuje nadobudnutie vlastníckeho práva k týmto tovarom na základe držby v dobrej viere.

33 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pojem „dodanie tovaru" uvedený v článku 14 ods. 1 smernice 2006/12 neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (pozri rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7, zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C-435/03, Zb. s. I-7077, bod 35, a z 3. júna 2010, De Fruytier, C-237/09, Zb. s. I-4985, bod 24).

34 V tejto súvislosti je na vnútroštátnom súde, aby v závislosti od okolností veci určil, či ide o prevod práva nakladať s dotknutým tovarom ako vlastník (pozri rozsudok Shipping and Forwarding Enterprise Safe, už citovaný, bod 13).

35 Z toho vyplýva, že plnenie možno považovať za „dodanie tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 1 smernice 2006/112, pokiaľ týmto plnením zdaniteľná osoba prevedie hmotný majetok oprávňujúc inú osobu na nakladanie s týmto majetkom, akoby bola jeho vlastníkom, pričom spôsob nadobudnutia vlastníckeho práva k tomuto majetku nemá nijaký význam.

36 Rovnako aj dôkaz o tom, že sa dodanie tovaru skutočne uskutočnilo – od čoho závisí existencia práva na odpočítanie dane –, nemôže závisieť od spôsobu nadobudnutia vlastníckeho práva k dotknutým tovarom.

37 Pokiaľ ďalej z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že bulharské daňové orgány zamietli právo spoločnosti Evita-K na odpočítanie DPH v súvislosti s dodaním tovaru, o ktoré ide vo veci samej, z dôvodu, že sa nepreukázalo, že k tomuto dodaniu skutočne došlo, a spoločnosť Evita-K toto neuskutočnenie dodania spochybnila, treba pripomenúť po prvé, že osoba, ktorá žiada o odpočítanie DPH, musí preukázať, že splnila požadované podmienky (pozri rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 24), a po druhé, že vnútroštátnemu súdu prislúcha vykonať v súlade s vnútroštátnymi pravidlami týkajúcimi sa vykonávania dôkazov celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností tohto sporu vo veci samej, aby bolo možné určiť, či si spoločnosť Evita-K môže uplatniť právo na odpočítanie dane na základe predmetných dodaní (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 53; zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, bod 32, a z 31. januára 2013, LVK – 56, C-643/11, bod 57).

38 V rámci tohto celkového posúdenia môže vnútroštátny súd zohľadniť dôkazy týkajúce sa plnení, ktoré predchádzali plneniu dotknutému vo veci samej alebo po ňom nasledovali, ako aj doklady, ktoré sa ich týkali, napríklad certifikáty alebo osvedčenia vystavené na účely prepravy alebo vývozu dotknutých zvierat.

39 V tejto súvislosti vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 55; z 21. júna 2012; Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 42; Bonik, už citovaný, bod 37, ako aj LVK – 56, už citovaný, bod 59).

40 Tak je to v prípade, ak daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba alebo ak táto osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH (pozri rozsudok Bonik, už citovaný, body 38 a 39, ako aj citovanú judikatúru).

41 Naopak, zlučiteľné s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným v smernici 2006/112 nie je potrestať zamietnutím tohto práva zdaniteľnú osobu, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza plneniu zdaniteľnej osoby alebo nasleduje po ňom, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (pozri rozsudky 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; Bonik, už citovaný, bod 41, ako aj LVK – 56, už citovaný, bod 60).

42 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že daňová správa nemôže od platiteľa dane uplatňujúceho si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať, aby preveril, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, mala postavenie zdaniteľnej osoby, 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, alebo aby v tejto súvislosti disponoval takýmito dokumentmi (pozri rozsudky Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 61, ako aj LVK – 56, už citovaný, bod 61). Daňová správa rovnako nemôže od takej zdaniteľnej osoby požadovať predloženie dokladov od osoby, ktorá vystavila faktúru, v ktorých sú uvedené ušné štítky zvierat patriacich do systému identifikácie a registrácie zavedeného nariadením č. 1760/2000.

43 Za týchto okolností treba na prvú až tretiu otázku odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že v kontexte uplatnenia práva na odpočítanie DPH pojem „dodanie tovaru“ v zmysle tejto smernice a dôkaz o tom, že sa toto dodanie skutočne uskutočnilo, nezávisia od spôsobu nadobudnutia vlastníckeho práva k dotknutým tovarom. V súlade s vnútroštátnymi pravidlami týkajúcimi sa vykonávania dôkazov vnútroštátnemu súdu prislúcha vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností sporu, ktorý rozhoduje, aby určil, či sa dodanie tovaru, o ktoré ide vo veci samej, skutočne uskutočnilo a či si prípadne na základe tohto dodania tovaru možno uplatniť právo na odpočítanie dane.

O štvrtej otázke

44 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 242 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že vyžaduje, aby zdaniteľné osoby, ktoré nie sú poľnohospodárskymi výrobcami, viedli vo svojom účtovníctve predmet uskutočňovaného dodania tovaru, ak ide o zvieratá, a preukázali, že tieto zvieratá podliehali kontrole v súlade so štandardom IAS 41.

45 V tejto súvislosti stačí konštatovať, že tento článok 242 nestanovuje, že zdaniteľné osoby sú povinné splniť štandard IAS 41, ale vyžaduje len to, aby zdaniteľná osoba viedla dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveriť.

46 Skutočnosť, že účtovníctvo spoločností Ekspertis-7 a Evita-K obsahuje údaje, ktoré údajne nevyhovujú uvedenému štandardu, je preto na účely DPH irelevantná, pokiaľ je účtovníctvo dostatočne podrobné v zmysle článku 242.

47 Za týchto okolností treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 242 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nevyžaduje, aby zdaniteľné osoby, ktoré nie sú poľnohospodárskymi výrobcami, viedli vo svojom účtovníctve predmet uskutočňovaného dodania tovaru, ak ide o zvieratá, a preukázali, že tieto zvieratá podliehali kontrole v súlade so štandardom IAS 41.

O piatej otázke

48 Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 226 bod 6 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že vyžaduje, aby zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje dodania tovaru tvoreného zvieratami, ktoré patria do systému identifikácie a registrácie zavedeného nariadením č. 1760/2000, uviedla ušné štítky týchto zvierat na faktúrach týkajúcich sa týchto dodaní.

49 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 178 písm. a) smernice 2006/112 sa výkon práva na odpočítanie dane upravený v článku 168 písm. a) tejto smernice viaže na držbu faktúry. Podľa článku 220 bodu 1 tejto smernice musí byť faktúra vyhotovená pre každé dodanie tovarov alebo poskytovanie služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční pre inú zdaniteľnú osobu (pozri rozsudky z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Zb. s. I-7467, bod 39, a z 1. marca 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, bod 41).

50 Článok 226 smernice 2006/112 spresňuje, že bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, iba údaje uvedené v tomto článku musia byť na účely DPH povinne uvedené na faktúrach vystavených podľa článku 220 tejto smernice (pozri rozsudky Pannon Gép Centrum, už citovaný, bod 40, a Polski Trawertyn, už citovaný, bod 41).

51 Z toho vyplýva, že členské štáty nemôžu viazať výkon práva na odpočítanie DPH na dodržanie podmienok týkajúcich sa obsahu faktúr, ktoré nie sú výslovne uvedené v ustanoveniach smernice 2006/112. Tento výklad podporuje aj článok 273 tejto smernice, ktorý stanovuje, že členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie

daňovým podvodom, avšak táto možnosť sa nesmie použiť na uloženie dodatočných povinností fakturácie okrem tých, ktoré sú už stanovené v článku 226 tejto smernice (pozri rozsudky Pannon Gép Centrum, už citovaný, bod 41, a Polski Trawertyn, už citovaný, bod 42).

52 Podľa článku 226 bodu 6 smernice 2006/112 musí byť na účely DPH na faktúre uvedené množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb.

53 Treba preto konštatovať, že toto ustanovenie nevyžaduje, aby zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje dodanie zvierat patriacich do systému identifikácie a registrácie zavedeného nariadením č. 1760/2000, uviedla ušné štítky týchto zvierat na faktúrach týkajúcich sa tohto dodania.

54 Za týchto okolností treba na piatu otázku odpovedať tak, že článok 226 bod 6 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nevyžaduje, aby zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje dodania tovaru tvoreného zvieratami, ktoré patria do systému identifikácie a registrácie zavedeného nariadením č. 1760/2000, uviedla ušné štítky týchto zvierat na faktúrach týkajúcich sa týchto dodaní.

O šiestej otázke

55 Svojou šiestou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 185 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že umožňuje, aby sa na základe ustanovenia vnútroštátneho práva, akým je článok 70 ods. 5 ZDDS, upravilo odpočítanie DPH z dôvodu, že vlastnícke právo dodávateľa k tovaru, ktorý dodal, sa nepreukázalo.

56 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že tento súd predkladá túto otázku preto, lebo zastáva názor, že článok 70 ods. 5 ZDDS predstavuje pravidlo na vykonávanie článkov 184 a 185 smernice 2006/112 v zmysle článku 186 tejto smernice.

57 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa uvedeného článku 184 sa pôvodne uplatnené odpočítanie dane upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.

58 Pokiaľ ide o vznik prípadnej povinnosti upraviť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, článok 185 ods. 1 stanovuje zásadu, podľa ktorej takú úpravu treba vykonať najmä vtedy, keď k zmene skutočností zohľadňovaných pri určení výšky uvedeného odpočítania došlo po podaní daňového priznania k DPH (rozsudok z 29. novembra 2012, Gran Via Moineşti, C-257/11, bod 40).

59 Článok 184 a článok 185 ods. 1 smernice 2006/112 preto možno uplatniť len vtedy, ak sa odpočítanie DPH v súvislosti so zdaniteľným plnením pôvodne uskutočnilo, to znamená len za predpokladu, že dotknutá zdaniteľná osoba mala najprv právo na odpočítanie DPH za podmienok uvedených v článku 168 písm. a) tejto smernice.

60 Z toho vyplýva, že vzhľadom na to, že článok 70 ods. 5 ZDDS stanovuje predpoklad neexistencie práva na odpočítanie DPH, ak bola vyúčtovaná v rozpore so zákonom, toto ustanovenie nemôže slúžiť ako základ pre úpravu v zmysle článku 185, pretože sa vo svojej podstate týka situácie, v ktorej zdaniteľná osoba nemá toto právo.

61 Za týchto okolností treba na piatu otázku odpovedať tak, že článok 185 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje upraviť odpočítanie DPH len za predpokladu, že dotknutá zdaniteľná osoba mala najprv právo na odpočítanie DPH za podmienok stanovených v článku 168 písm. a) tejto smernice.

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 (druhá komora) rozhodol takto:

1. **Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že v kontexte uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pojem „dodanie tovaru“ v zmysle tejto smernice a dôkaz o tom, že sa toto dodanie skutočne uskutočnilo, nezávisia od spôsobu nadobudnutia vlastníckeho práva k dotknutým tovarom. V súlade s vnútroštátnymi pravidlami týkajúcimi sa vykonávania dôkazov vnútroštátnemu súdu prislúcha vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností sporu, ktorý rozhoduje, aby určil, či sa dodanie tovaru, o ktoré ide vo veci samej, skutočne uskutočnilo a či si prípadne na základe tohto dodania tovaru možno uplatniť právo na odpočítanie dane.**

2. **Článok 242 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nevyžaduje, aby zdaniteľné osoby, ktoré nie sú poľnohospodárskymi výrobcami, viedli vo svojom účtovníctve predmet uskutočňovaného dodania tovaru, ak ide o zvieratá, a preukázali, že tieto zvieratá podliehali kontrole v súlade s medzinárodným účtovným štandardom IAS 41 „Poľnohospodárstvo“.**

3. **Článok 226 bod 6 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nevyžaduje, aby zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje dodanie tovaru tvoreného zvieratami, ktoré patria do systému identifikácie a registrácie zavedeného nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1760/2000 zo 17. júla 2000, ktorým sa zriaďuje systém identifikácie a registrácie hovädzieho dobytka, o označovaní hovädzieho mäsa a výrobkov z hovädzieho mäsa, a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (ES) č. 820/97, zmeneným a doplneným nariadením Rady (ES) č. 1791/2006 z 20. novembra 2006, uviedla ušné štítky týchto zvierat na faktúrach týkajúcich sa týchto dodaní.**

4. **Článok 185 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje upraviť odpočítanie dane z pridanej hodnoty len za predpokladu, že dotknutá zdaniteľná osoba mala najprv právo na odpočítanie tejto dane za podmienok stanovených v článku 168 písm. a) tejto smernice.**

Podpisy