Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 18. marca 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 203 – Nedôvodne fakturované dane – Dobrá viera vystaviteľa faktúry – Riziko straty daňových príjmov – Povinnosti členských štátov stanoviť možnosť opravy nedôvodne fakturovanej dane – Zásady daňovej neutrality a proporcionality“

Vo veci C-48/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 15. novembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 28. januára 2020, ktorý súvisí s konaním:

**UAB „P.“**

proti

**Dyrektor Izby Skarbowej w B.,**

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory L. Bay Larsen, podpredsedníčka Súdneho dvora R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa) a sudca M. Safjan,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– UAB „P.“, v zastúpení: D. Kosacka, doradca podatkowy,

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a J. Szczodrowski, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

* Jazyk konania: poľština.

## Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka hlavne výkladu článku 203 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“), ako aj zásady proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou UAB „P.“ (ďalej len „P.“) a Dyrektor Izby Skarbowej w B. (riaditeľ Daňovej komory B., Poľsko) vo veci zaplatenia nedôvodne fakturovanej dane z pridanej hodnoty (DPH).

### Právny rámec

#### *Právo Únie*

3 Článok 203 smernice 2006/112 stanovuje:

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

#### *Poľské právo*

4 § 108 ods. 1 ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2004, č. 54, položka 535) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (Dz. U. z roku 2016, položka 710) (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Ak právnická osoba, organizačná jednotka bez právnej subjektivity alebo fyzická osoba vystaví faktúru, v ktorej uvedie výšku DPH, je povinná ju zaplatiť.“

### Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

5 P. je spoločnosť so sídlom v Litve, ktorá litovským prepravným spoločnostiam poskytovala palivové karty umožňujúce týmto prepravným spoločnostiam zásobovať sa palivom na niektorých čerpacích staniciach nachádzajúcich sa na poľskom území.

6 Keďže P. sa domnievala, že jej obchodná činnosť spočíva v nákupe paliva na poľských čerpacích staniciach s cieľom jeho následného predaja litovským prepravným spoločnostiam prostredníctvom palivových kariet, vystavila faktúry za dodanie paliva týmto prepravným spoločnostiam, pričom na nich uviedla sumu DPH.

7 Rozhodnutím z 27. júna 2014 Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (riaditeľ Daňového úradu Białystok, Poľsko) konštatoval existenciu dlhu spoločnosti P. z titulu DPH za obdobie od marca do decembra 2011, preplatku na daniach za obdobie od marca do júna 2011, ako aj sumu DPH, ktorá sa má zaplatiť podľa § 108 zákona o DPH. Okrem toho usúdil, že P. nemôže využiť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe na základe faktúr vystavených čerpacími stanicami za nákup motorového paliva.

8 P. podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Dyrektor Izby Skarbowej w B. (riaditeľ Daňovej komory B., Poľsko).

9 Rozhodnutím z 2. októbra 2014 riaditeľ Daňovej komory B. zrušil rozhodnutie riaditeľa Daňového úradu Białystok z 27. júna 2014 z dôvodu, že riaditeľ daňového úradu určil miesto zdanenia činností žalobkyne vo veci samej v rozpore s ustanoveniami zákona o DPH. Okrem toho rozhodol vo veci samej, pričom určil daňové povinnosti spoločnosti P. v oblasti DPH.

10 Vo svojom rozhodnutí z 2. októbra 2014 riaditeľ Daňovej komory B. potvrdil, podobne ako riaditeľ Daňového úradu Białystok, že P. na poľskom území nekúpila ani nedodala palivo. Podľa neho poľské čerpacie stanice dodávali palivo priamo litovským prepravným spoločnostiam, ktoré sa prostredníctvom palivových kariet kúpených od spoločnosti P. zásobovali na týchto čerpacích staniciach s úplnou slobodou výberu, najmä pokiaľ ide o množstvo a druh paliva. Skutočná činnosť spoločnosti P. tak spočívala vo financovaní nákupu paliva na uvedených čerpacích staniciach litovskými prepravnými spoločnosťami prostredníctvom palivových kariet. Táto činnosť predstavuje finančnú službu oslobodenú od DPH v Poľsku na základe zákona o DPH.

11 Okrem toho, keďže faktúry vystavené spoločnosťou P. neodrážali skutočný priebeh jej činností, riaditeľ Daňovej komory B. tiež potvrdil, že žalobkyňa vo veci samej nemala právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z titulu faktúr vystavených čerpacími stanicami. Okrem toho usúdil, že na základe faktúr za predaj vystavených spoločnosťou P. vzniká na základe zákona o DPH tejto spoločnosti povinnosť zaplatiť sumu DPH, ktorá bola na nich uvedená.

12 P. podala proti rozhodnutiu riaditeľa Daňovej komory B. žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Vojvodský správny súd Białystok, Poľsko), ktorý rozsudkom zo 7. apríla 2015 toto rozhodnutie zrušil.

13 Riaditeľ Daňovej komory B. podal proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko).

14 Rozsudkom zo 17. februára 2017 tento súd na jednej strane zrušil rozsudok Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Vojvodský správny súd Białystok) zo 7. apríla 2015, pričom konštatoval, že tento súd bol povinný na základe spisu, ktorý mu bol postúpený, posúdiť, či daňové orgány správne usúdili, že vystavenie faktúr spoločnosťou P. spôsobilo riziko straty daňových príjmov pre štát, a na druhej strane vrátil vec na jej nové preskúmanie.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Vojvodský správny súd Białystok) rozsudkom z 19. júla 2017 zamietol žalobu spoločnosti P. z dôvodu, že existovalo riziko straty daňových príjmov pre štát.

16 P. podala proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Opierajúc sa o rozsudky zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), a z 15. mája 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), tento súd uvádza, že skutočná činnosť spoločnosti P. spočívala vo financovaní nákupu paliva jej litovskými zákazníkmi na čerpacích staniciach prostredníctvom palivových kariet, a v dôsledku toho sa táto spoločnosť obmedzovala na poskytovanie finančných služieb litovským subjektom, ktoré nepodliehajú DPH v Poľsku.

17 Uvedený súd však uvádza, že nie je preukázané, že správanie spoločnosti P. a jej zmluvných partnerov predstavuje podvod alebo zneužitie. Práve z dôvodu praxe poľských daňových orgánov boli také transakcie, aké uskutočnila P., považované za reťazové transakcie, ktorých predmetom je dodanie paliva prepravným spoločnostiam. Podľa tejto praxe každý subjekt, ktorý sa zúčastňuje na zásobovacom reťazci pohonných hmôt, vykonával dodávku tovaru za protihodnotu, teda dodávku pohonných hmôt, hoci v skutočnosti došlo len k jednému fyzickému dodaniu tovaru.

18 Vnútroštátny súd preto uvádza, že na základe tejto praxe sa P. mohla považovať za účastníka reťazovej transakcie, a to za nadobúdateľa paliva na čerpacích staniciach s cieľom jeho ďalšieho predaja litovským prepravným spoločnostiam. Litovské prepravné spoločnosti dostávali od spoločnosti P. faktúry uvádzajúce DPH týkajúcu sa tohto paliva a mohli požiadať o jej vrátenie v Poľsku.

19 Tento súd okrem toho spresňuje, že v rozsahu, v akom sa spor vo veci samej týka daňových priznaní spoločnosti P. týkajúcich sa období, počas ktorých poľské daňové orgány postupovali v súlade s dotknutou vnútroštátnou praxou, P. mohla legitímne vychádzať z výkladu ustanovení zákona o DPH vypracovaného týmito orgánmi v rámci záväzných daňových stanovísk.

20 Uvedený súd uvádza, že hoci P. konala v dobrej viere, v roku 2011 zaslala litovským prepravným spoločnostiam nesprávne faktúry s uvedením DPH, a v dôsledku toho sú formálne splnené podmienky uplatnenia § 108 ods. 1 zákona o DPH, ktorým sa vykonáva článok 203 smernice 2006/112.

21 Pripomína však, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora na zabezpečenie neutrality DPH musí mať osoba, ktorá vystavila faktúru, ktorá konala v dobrej viere, možnosť upraviť daň, ktorá bola na faktúre nedôvodne uvedená, v súlade s postupom upraveným dotknutým členským štátom. Keďže poľské právo nestanovuje takýto postup v prípade začatia daňového konania proti dotknutej osobe, vnútroštátny súd uvádza, že P. nemala možnosť opraviť daň, ktorá bola nedôvodne uvedená na faktúrach adresovaných litovským prepravným spoločnostiam.

22 Okrem toho vnútroštátny súd poznamenáva, že ak by transakcie medzi čerpacími stanicami, spoločnosťou P. a litovskými prepravnými spoločnosťami boli riadne zdanené DPH, týmto prepravným spoločnostiam by neboli zaslané faktúry vystavené spoločnosťou P., ktoré nedôvodne uvádzajú DPH, ale faktúry vystavené čerpacími stanicami za dodávku paliva uvádzajúce sumu DPH približujúcu sa sume uvedenej na faktúrach vystavených spoločnosťou P.

23 Podľa tohto súdu by tak správne daňové priznanie týchto transakcií zúčastnenými subjektmi umožnilo litovským prepravným spoločnostiam požiadať o vrátenie DPH uvedenej na faktúrach vystavených čerpacími stanicami, čo preukazuje, že vystavenie faktúr nedôvodne uvádzajúcich DPH spoločnosťou P. nepredstavuje riziko straty daňových príjmov pre štát. Uvedený súd naopak zdôrazňuje, že uplatnenie § 108 zákona o DPH na faktúry vystavené spoločnosťou P., hoci dodanie paliva čerpacími stanicami musí byť tiež zdanené DPH, vedie k tomu, že tá istá transakcia podlieha dvojitému zdaneniu DPH.

24 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 203 [smernice 2006/112] a zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa v situácii, o akú ide vo veci samej, uplatnilo vnútroštátne ustanovenie, akým je článok 108 ods. 1 [zákona o DPH]), na faktúry s nedôvodne uvedenou DPH vystavané zdaniteľnou osobou konajúcou v dobrej viere, ak:

– konanie zdaniteľnej osoby nepredstavovalo daňový podvod, ale vyplývalo z nesprávneho výkladu právnych predpisov stranami transakcie, ktorý vychádzal z výkladu podaného daňovými orgánmi a zo súvisiacej všeobecnej praxe uplatňovanej v okamihu uskutočnenia transakcie, a nesprávne predpokladal, že vystaviteľ faktúry dodával tovar, hoci v skutočnosti poskytoval službu finančného sprostredkovania, ktorá je oslobodená od DPH, a

– príjemca faktúry s nedôvodne uvedenou DPH by mal právo žiadať o jej vrátenie, ak by transakcia bola správne vyfakturovaná zdaniteľnou osobou, ktorá v skutočnosti uskutočňovala pre príjemcu dodanie tovaru?“

**O prejudiciálnej otázke**

25 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 203 smernice 2006/112 a zásady proporcionality a neutrality DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje zdaniteľnej osobe konajúcej v dobrej viere opraviť faktúry, na ktorých je nedôvodne uvedená DPH, po začatí daňovej kontroly, hoci príjemca týchto faktúr by mal právo na vrátenie tejto dane, ak by transakcie, ktoré sú predmetom týchto faktúr, boli riadne vykázané.

26 Podľa článku 203 smernice 2006/112 každá osoba, ktorá uvedie DPH na faktúre, je povinná zaplatiť daň uvedenú na tejto faktúre. V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že DPH uvedenú na faktúre je povinný zaplatiť vystaviteľ tejto faktúry, a to aj pri absencii akejkoľvek skutočnej zdaniteľnej transakcie (rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 26).

27 Súdny dvor rozhodol, že toto ustanovenie má za cieľ zabrániť nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z práva na odpočet dane podľa tejto smernice (rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24).

28 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že hoci majú členské štáty možnosť prijať opatrenia na zabezpečenie riadneho výberu dane a predchádzanie daňovým podvodom, tieto opatrenia nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie takto sledovaných cieľov, a nemôžu sa teda používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právom Únie v tejto oblasti (rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, body 28 a 29, ako aj citovaná judikatúra).

29 Pokiaľ ide o zásadu neutrality DPH, jej cieľom je úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH v rámci jej hospodárskych činností. Tento systém takto zaručuje úplnú neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 25 a citovaná judikatúra).

30 Pokiaľ ide konkrétnejšie o vrátenie DPH fakturovanej omylom, Súdny dvor rozhodol, že smernica 2006/112 neobsahuje žiadne ustanovenie týkajúce sa opravy nedôvodne vyfakturovanej DPH zo strany vystaviteľa faktúry a že za týchto podmienok v zásade prináleží členským štátom, aby stanovili podmienky, za ktorých možno opraviť nedôvodne vyfakturovanú DPH (rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 26 a citovaná judikatúra).

31 S cieľom zaručiť neutralitu DPH členským štátom prináleží stanoviť v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch, aby každá nedôvodne vyfakturovaná daň mohla byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru (rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27 a citovaná judikatúra).

32 Toto riešenie je uplatniteľné najmä v situácii, keď zdaniteľná osoba pri vystavení faktúr nedôvodne uvádzajúcich DPH konala v dobrej viere, keďže sa domnievala, že poskytnutie palivových kariet subjektom, ktoré im umožňujú zásobovať sa palivom na čerpacích staniciach, nepredstavuje finančnú službu oslobodenú od DPH v Poľsku, ale dodanie tovaru podliehajúce tejto dani v tomto členskom štáte, pričom vychádzala z ustálenej praxe poľských daňových orgánov.

33 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že hoci poľské právo v zásade upravuje konanie umožňujúce opravu nedôvodne fakturovanej DPH zdaniteľnou osobou konajúcou v dobrej viere, toto konanie sa neuplatní, ak sa voči dotknutej osobe začne daňová kontrola.

34 V tejto súvislosti treba konštatovať, že odmietnutie priznať možnosť opraviť faktúry týkajúce sa pohonných hmôt, na ktorých sa nedôvodne uvádza DPH, vystavené prepravným spoločnostiam, hoci dodávky paliva čerpacími stanicami týmto prepravným spoločnostiam tiež podliehajú DPH, by znamenalo uložiť žalobkyni vo veci samej povinnosť znášať daňové bremeno v rozpore so zásadou neutrality DPH.

35 Za týchto podmienok treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 203 smernice 2006/112 a zásady proporcionality a neutrality DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje zdaniteľnej osobe konajúcej v dobrej viere vykonať opravu faktúr nedôvodne uvádzajúcich DPH po začatí daňovej kontroly, hoci príjemca týchto faktúr by mal právo na vrátenie tejto dane, ak by transakcie, ktoré sú predmetom uvedených faktúr, boli riadne vykázané.

## O trovách

36 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 (šiesta komora) rozhodol takto:

**Článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zásady proporcionality a neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje zdaniteľnej osobe konajúcej v dobrej viere vykonať opravu faktúr nedôvodne uvádzajúcich DPH po začatí daňovej kontroly, hoci príjemca týchto faktúr by mal právo na vrátenie tejto dane, ak by transakcie, ktoré sú predmetom uvedených faktúr, boli riadne vykázané.**

Podpisy