



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 19. októbra 2017*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie dane – Podmienky výkonu – Článok 273 – Vnútroštátne opatrenia – Boj proti daňovým podvodom a únikom – Faktúra vystavená platiteľom, ktorého daňový úrad vyhlásil za „nečinného“ – Riziko podvodu – Odopretie práva na odpočítanie dane – Primeranosť – Odmietnutie zohľadniť dôkazy o neexistencii daňového podvodu alebo daňovej straty – Časové obmedzenie účinkov rozsudku, ktorý sa má vyhlásiť – Neexistencia“

Vo veci C-101/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko) z 21. januára 2016 a doručený Súdnemu dvoru 19. februára 2016, ktorý súvisí s konaním:

SC Paper Consult SRL

proti

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia A. Rosas (spravodajca), C. Toader, A. Prechal, a E. Jarašiūnas,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: L. Carrasco Marco, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. januára 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- SC Paper Consult SRL, v zastúpení: A. Bora, avocat,
- rumunská vláda, v zastúpení: R. H. Radu, M. Bejenar a E. Gane, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung a G.-D. Balan, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 31. mája 2017,

* Jazyk konania: rumunčina.

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 2006/112“).
- 2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou SC Paper Consult SRL (ďalej len „Paper Consult“) na jednej strane a Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií v Kluži Napoca, Rumunsko) a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Okresná správa verejných financií Bistrița-Năsăud), Rumunsko), v ktorom Paper Consult napadla správne rozhodnutie, ktorým sa jej odoprelo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú zaplatila za služby prijaté od spoločnosti SC Rom Packaging SPRL (ďalej len „Rom Packaging“) z dôvodu, že posledná uvedená spoločnosť bola v deň uzavretia zmluvy už vyhlásená za „nečinného“ platiteľa.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2006/112

- 3 Odôvodnenie 59 smernice 2006/112 znie takto:

„S cieľom zjednodušiť výber daní alebo predchádzať určitým formám daňových únikov alebo vyhýbaniu sa dani [daňových podvodov alebo únikov – *neoficiálny preklad*], členské štáty by mali mať možnosť v rámci určitých obmedzení a za určitých podmienok zaviesť osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice alebo pokračovať v ich uplatňovaní.“

- 4 Článok 1 ods. 2 druhý pododsek smernice 2006/112, uvedený v jej hlave I s názvom „Predmet úpravy a rozsah pôsobnosti“, stanovuje:

„Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

- 5 Článok 168 uvedenej smernice, uvedený v jej hlave X, nazvanej „Odpočítanie dane“, je formulovaný takto:

„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 Podľa článku 178 písm. a) smernice 2006/112:

„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.“

7 Článok 214 ods. 1 písm. a) tejto smernice stanovuje:

„1. Členské štáty prijímú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla:

a) každej zdaniteľnej osoby s výnimkou osôb uvedených v článku 9 ods. 2, ktorá na ich území uskutočňuje iné dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane, než je dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých DPH platí výhradne odberateľ alebo príjemca v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199.“

8 Podľa článku 273 prvého odseku smernice 2006/112:

„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.“

Nariadenie (EÚ) č. 904/2010

9 Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1) je prepracovaním nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. EÚ L 264, 2003, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392). Toto nariadenie najmä rozširuje elektronickú databázu systému výmeny informácií v oblasti DPH (*VAT Information Exchange System*, ďalej len „VIES“)

10 Odôvodnenie 16 tohto nariadenia znie:

„Hospodárske subjekty stále viac využívajú na potvrdenie platnosti identifikačných čísel pre DPH Internet. Systém na potvrdzovanie platnosti identifikačných čísel pre DPH by mal poskytovať hospodárskym subjektom automatické potvrdenie relevantných informácií.“

11 Článok 17 ods. 1 písm. c) nariadenia č. 904/2010 stanovuje, že členské štáty ukladajú vo VIES tiež údaje o identifikačných číslach pre DPH, ktoré prideliť a ktoré už nie sú platné.

12 Podľa článku 23 tohto nariadenia daňová správa môže usúdiť, že osoba skončila svoju ekonomickú činnosť, ak táto osoba nepodala daňové priznania k DPH a súhrnné výkazy v priebehu jedného roka nasledujúceho po uplynutí lehoty na podanie chýbajúceho prvého daňového priznania alebo súhrnného výkazu napriek tomu, že bola povinná tak urobiť, alebo najmä ak osoby uviedli nepravdivé údaje alebo neoznámili zmeny v ich údajoch.

13 Podľa článku 62 štvrtého odseku nariadenia č. 904/2010 sa článok 17 v čase skutkových okolností vo veci samej ešte neuplatňoval.

Rumunské právo

- 14 V čase skutkových okolností vo veci samej článok 78a ods. 1 ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (nariadenie vlády č. 92/2003 o daňovom poriadku v konsolidovanom znení neskorších predpisov) stanovovalo:

„Evidencia nečinných/opätovne činných platiteľov dane

Platitelia dane, ktorí sú právnickými osobami alebo akýkoľvek iný subjekt, ktorý nemá právnu subjektivitu právnickej osoby, sa vyhlásia za nečinných a uplatnia sa na nich ustanovenia článku 11 ods. 1a a 1b zákona č. 571/2003 o daňovom zákonníku v znení neskorších predpisov [(ďalej len „daňový zákonník“)], ak spĺňajú jednu z týchto podmienok:

- a) v uplynulých šiestich mesiacoch nesplnili nijakú oznamovaciu povinnosť stanovenú zákonom;
 - b) vyhnú sa daňovej kontrole tým, že poskytnú také údaje týkajúce sa identifikácie svojho sídla, ktoré daňovému orgánu neumožnia ich identifikáciu;
 - c) daňové orgány konštatovali, že nie sú aktívne v deklarovanom sídle alebo na mieste daňového domicilu.“
- 15 Článok 11 ods. 1a colného kódexu stanovuje:

„Na platiteľov dane zdaniteľné osoby so sídlom v Rumunsku, vyhlásené za nečinné v súlade s článkom 78 [nariadenia vlády č. 92/2003], ktorí sú v období vyhlásenej nečinnosti hospodársky aktívni, sa vzťahujú povinnosti týkajúce sa platenia daní a poplatkov podľa tohto zákona, počas predmetného obdobia však nemajú právo odpočítať výdavky a DPH súvisiace s uskutočnenými nákupmi.“

- 16 Článok 11 ods. 1b daňového zákonníka stanovuje:

„Príjemcovia tovaru a/alebo služieb, ktoré im dodali platitelia dane – zdaniteľné osoby so sídlom v Rumunsku, nemajú po zápise týchto dodávateľov ako nečinných do Evidencie nečinných/opätovne činných platiteľov dane v súlade s článkom 78 [nariadenia č. 92/2003] právo odpočítať výdavky a [DPH] týkajúce sa vlastných nákupov, s výnimkou nadobudnutia tovaru v rámci exekučného konania a/alebo nákupu tovaru/služieb od zdaniteľnej osoby v konkurznom konaní podľa zákona č. 85/2006 o insolvenčných konaniach v znení neskorších predpisov.“

- 17 Článok 21 ods. 4 písm. r) daňového zákonníka znie:

„Nie je možné odpočítať tieto náklady: ...

r) náklady zapísané v účtovnej evidencii vyplývajúce z dokladu vyhotoveného nečinným platiteľom dane, ktorého osvedčenie o daňovej registrácii bolo pozastavené na základe výnosu predsedu Agenției Naționale de Administrare Fiscală (Národnej agentúry pre daňovú správu).“

- 18 Článok 3 ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală („ANAF“) nr. 819/2008 (výnos predsedu Národnej agentúry pre daňovú správu (ANAF) č. 819/2008) stanovuje:

„1. Vyhlásenie platiteľov dane za nečinných je účinné odo dňa nadobudnutia právoplatnosti výnosu predsedu [ANAF-u], ktorým sa schvaľuje zoznam platiteľov dane vyhlásených za nečinných.

2. Zoznam platiteľov vyhlásených za nečinných sa zverejňuje vyvesením v sídle [ANAF-u] a tiež na internetovej stránke tejto agentúry v sekcii ‚Informácie verejnosti – Informácie o hospodárskych subjektoch‘.
3. Výnos predsedu [ANAF-u], ktorým sa schvaľuje zoznam platiteľov vyhlásených za nečinných, nadobúda právoplatnosť v súlade s článkom 44 ods. 3 [nariadenia č. 92/2003], po 15 dňoch od svojho zverejnenia.“
- 19 V prílohe č. 1 k rozhodnutiu č. 3347/2011 predsedu ANAF-u, ktorým sa stanovuje povinnosť podávať priznania stanovené v článku 78a ods. 1 písm. a) nariadenia č. 92/2003, je uvedená povinnosť podať tieto priznania:
- „– 100 ‚Priznanie k povinnosti platieb do štátneho rozpočtu‘,
 - 112 ‚Priznanie k povinnosti platiť sociálne odvody, daň z príjmu a menovitý register poistencov‘,
 - 101 ‚Daňové priznanie k dani z príjmu právnických osôb‘,
 - 300 ‚Daňové priznanie k [DPH]‘,
 - 301 ‚Osobitné daňové priznanie k [DPH]‘,
 - 390 ‚VIES „Súhrnný výkaz dodávok/nadobudnutí tovarov v rámci EÚ‘ a
 - 394 ‚Informatívny výkaz dodávok/plnení a nadobudnutí uskutočnených na vnútroštátnom území.‘“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 20 Rozhodnutím z 11. mája 2012 daňové orgány konštatovali, že Rom Packaging, so sídlom v Bukurešti (Rumunsko) poskytla služby spoločnosti Paper Consult, so sídlom v Bistrița-Năsăud (Rumunsko), za sumu 190 340 rumunských lei (RON, približne 44 560 eur) bez DPH, na základe zmluvy o poskytnutí služieb uzavretej 3. januára 2011.
- 21 Rom Packaging bola vyhlásená za nečinnú od 7. októbra 2010 a vymazaná z registra platiteľov DPH od 1. novembra 2010 z dôvodu, že nepodala daňové priznania stanovené zákonom, a na základe článku 11 ods. 1b daňového zákonníka daňové orgány dospeli k záveru, že Paper Consult nemala právo odpočítať sumu 45 680 RON (približne 10 694 eur), konkrétne sumu zaplatenú ako DPH za služby poskytnuté spoločnosťou Rom Packaging.
- 22 Sťažnosť podaná spoločnosťou Paper Consult proti aktu orgánu daňovej kontroly bola zamietnutá ako nedôvodná rozhodnutím Regionálneho generálneho riaditeľstva verejných financií v Kluži Napoca zo 17. júla 2014. Žalobu v rámci daňového súdneho konania, ktorú Paper Consult podala proti tomuto rozhodnutiu, zas zamietol Tribunalul Bistrița-Năsăud (Súd prvého stupňa Bistrița-Năsăud) občianskoprávnym rozsudkom z 8. júla 2015.
- 23 Paper Consult v nadväznosti na to podala odvolanie proti tomuto rozsudku na Curtea de Apel Cluj (odvolací súd Kluž). Táto spoločnosť nespochybňovala vecné skutočnosti, ktoré konštatovali daňové orgány a Tribunalul Bistrița-Năsăud (súd prvého stupňa Bistrița-Năsăud). Naopak tvrdí, že rozhodnutie predsedu ANAF-u z 21. septembra 2010, ktorým bola spoločnosť Rom Packaging vyhlásená za nečinnú, jej nebolo oznámené, ale len bolo zverejnené v sídle ANAF-u a na jej internetovej stránke. Paper Consult tvrdil, že za týchto okolností toto rozhodnutie voči nej nemožno uplatniť, ani ho nemožno považovať za základ odopretia jej práva na odpočítanie DPH, keďže takéto opatrenie by bolo v rozpore s právom Únie.

- 24 Paper Consult tvrdí, že na to, aby jej vzniklo právo na odpočítanie DPH, stačí, aby splnila podmienky stanovené v článku 178 smernice 2006/112.
- 25 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa judikatúry Súdneho dvora je boj proti daňovým únikom, daňovým podvodom a zneužívaniu daňového režimu cieľom uznaným a presadzovaným smernicou 2006/112 za predpokladu, že sú príslušné vnútroštátne opatrenia primerané. Podľa tohto súdu uskutočnenie minimálneho overenia na internetovej stránke ANAF-u vo vzťahu k subjektom, s ktorými majú v úmysle vstúpiť do zmluvného vzťahu, s cieľom overiť či tieto subjekty sú alebo nie sú vyhlásené za „nečinných platiteľov“, neznamená pre uvedených platiteľov nadmernú záťaž. Uvedený súd však konštatuje, že neexistuje judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa takejto situácie.
- 26 Za týchto podmienok Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:
- „1. Bráni smernica 2006/112 vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej sa zdaniteľnej osobe odopiera právo na odpočítanie DPH s odôvodnením, že daňový úrad vyhlásil subjekt na vstupe, ktorý vyhotovil faktúru, kde sa uvádzajú náklady a DPH, za nečinný?
2. V prípade zápornej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku, bráni smernica 2006/112 vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej daňovému orgánu stačí, aby mohol za okolností uvedených v prvej otázke odoprieť právo na odpočítanie DPH, ak sa v sídle ANAF-u vyvesí zoznam platiteľov dane vyhlásených za nečinných a zároveň sa tento zoznam uverejní na internetovej stránke ANAF-u v sekcii ‚Verejné informácie – Informácie o hospodárskych subjektoch‘“

O prípustnosti

- 27 Rumunská vláda spochybňuje prípustnosť prejudiciálnych otázok, pričom tvrdí, že vnútroštátny súd neobjasnil dôvody, pre ktoré sa domnieva, že odpovede na tieto otázky sú nevyhnutné na rozhodnutie v spore, ktorý prejednáva, keďže argumentácia spoločnosti Paper Consult sa týka výlučne neuplatnitelnosti vyhlásenia o nečinnosti, a nie samotných účinkov nečinnosti vyplývajúcich z vnútroštátneho predpisu.
- 28 Treba pripomenúť, že v rámci spolupráce Súdneho dvora s vnútroštátnymi súdmi ustanovenej v článku 267 ZFEÚ prislúcha iba vnútroštátnemu súdu, ktorý koná vo veci a ktorý musí niesť zodpovednosť za prijímané súdne rozhodnutie, posúdiť z hľadiska osobitostí prípadu jednak to, či je na vydanie rozsudku potrebné rozhodnutie o prejudiciálnych otázkach, a jednak to, či sú otázky, ktoré kladie Súdnemu dvoru, právne relevantné. Preto, pokiaľ sa predložené otázky týkajú výkladu práva Únie, je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť (rozsudky z 15. januára 2013, Križan a i., C-416/10, EU:C:2013:8, bod 53, a z 21. decembra 2016, Vervloet a i., C-76/15, EU:C:2016:975, bod 56).
- 29 Z toho vyplýva, že pri otázkach týkajúcich sa práva Únie platí prezumpcia nevyhnutnosti a relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom konania vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili (rozsudky z 15. januára 2013, Križan a i., C-416/10, EU:C:2013:8, bod 54, a z 21. decembra 2016, Vervloet a i., C-76/15, EU:C:2016:975, bod 57).
- 30 V prejednávanej veci vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí uviedol, že okrem odvolacieho dôvodu založeného na neuplatnitelnosti rozhodnutia predsedu ANAF-u, Paper Consult tiež predložila odvolací dôvod založený na rešpektovaní podmienok na vznik práva na odpočítanie DPH. Preto sa vnútroštátny súd domnieva, že bolo nevyhnutné požiadať Súdny dvor o výklad smernice 2006/112.

- 31 V dôsledku toho nie je zjavné, že by výklad práva Únie, o ktorý žiada vnútroštátny súd, nijako nesúvisel s predmetom sporu vo veci samej, alebo že by išlo o hypotetický výklad.
- 32 Preto je potrebné vyhlásiť otázky predložené vnútroštátnym súdom za prípustné.

O veci samej

- 33 Týmito otázkami, ktoré je namieste preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa smernica 2006/112 má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, ktorá odopiera právo na odpočítanie DPH zdaniteľnej osobe z dôvodu, že hospodársky subjekt, ktorý jej poskytol službu na základe faktúry, na ktorej sa samostatne uvádzajú výdavky a DPH, bol daňovým orgánom členského štátu vyhlásený za nečinného, pričom toto vyhlásenie za nečinného je verejné a prístupné na internete každej zdaniteľnej osobe v tomto štáte.
- 34 Tieto otázky sa týkajú v podstate zváženia jednak práva na odpočítanie dane, ktoré je základným prvkom mechanizmu DPH, a jednak boja proti daňového podvodu, čo predstavuje cieľ priznaný a podporovaný smernicou 2006/112.
- 35 Pokiaľ ide o práva na odpočítanie, je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (pozri najmä rozsudky z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko, C-78/00, EU:C:2001:579, bod 28, a z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 37).
- 36 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43, ako aj z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 38).
- 37 Systém odpočítania dane má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri vykonaní všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 44, ako aj z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 39).
- 38 Právo odpočítať DPH je však podmienené splnením tak vecných, ako aj formálnych požiadaviek alebo podmienok.
- 39 Pokiaľ ide o vecné požiadavky alebo podmienky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na priznanie práva na odpočítanie DPH je potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a jednak, aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká toto právo, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 6. septembra 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26, ako aj z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovanú judikatúru).

- 40 Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie dane, ktoré sú rovnocenné požiadavkám alebo podmienkam formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice 2006/112 stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice.
- 41 Podľa ustálenej judikatúry základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, a to aj napriek tomu, že zdaniteľné osoby opomenuli niektoré formálne požiadavky (rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bälgarija Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 62 a citovaná judikatúra, ako aj z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45).
- 42 Inak to však môže byť vtedy, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bälgarija Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71, ako aj z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46). Ako totiž vyplýva zo spisu a ako to uviedol generálny advokát v bodoch 40 až 43 svojich návrhov, o takýto prípad v prejednávanej veci nejde.
- 43 Rovnako z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo na odpočítanie dane možno odoprieť, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je totiž cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/112 a osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť porušením práva Únie (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11 PPU, EU:C:2012:373, body 42 a 43, ako aj citovaná judikatúra).
- 44 Pokiaľ ide o vnútroštátnu právnu úpravu dotknutú vo veci samej, z dôkazov predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že jej cieľom je bojovať proti podvodom v oblasti DPH tým, že sa odopretím práva na odpočítanie dane bude postihovať správanie, ktoré môže viesť k oneskoreniu zistenia takéhoto podvodu alebo minimálne nezaplatenia DPH platiteľmi dane, ktorí nepodalí priznania stanovené zákonom, alebo sa vyhli daňovej kontrole tým, že poskytnú údaje týkajúce sa identifikácie svojho sídla, ktoré daňovému orgánu neumožnia ich identifikáciu, alebo vo vzťahu ku ktorým daňové orgány konštatovali, že nevykonávajú svoju činnosť v deklarovanom sídle alebo na mieste daňového domicilu.
- 45 Európska komisia vo svojich pripomienkach s odkazom na údaje uvedené v tlačovej správe, ktorú uverejnila 4. septembra 2015, uviedla, že podvody v oblasti DPH sa v Rumunsku vyskytujú v osobitne významnej miere, keďže v roku 2013 rozdiel medzi očakávanými príjmami v oblasti DPH a skutočne vybratou DPH predstavoval 41,1 %.
- 46 V tomto zmysle rumunská vláda tiež na pojednávaní zdôraznila, že práve ťažkosti, s ktorými sa stretávali orgány boja proti podvodom s DPH, viedli normotvorcu k zavedeniu mechanizmu prevencie pred daňovými únikmi prostredníctvom oznámenia nečinnosti takýchto platiteľov, ktorých nevhodné daňové správanie bránilo zisteniu nezrovnalostí pri výmere DPH a predstavovalo nepriamy dôkaz daňového podvodu. Okrem toho nezaplatenie DPH by sa odrazilo na predajných cenách výrobkov a služieb a poskytovalo by predávajúcemu konkurenčnú výhodu, ktorá zvyšuje objem predaja, pričom ani uloženie peňažných sankcií by nebolo dostatočné na účely boja proti podvodom s DPH.
- 47 Niet pochybností o tom, že sledovanie takéhoto cieľa predstavuje výkon povinnosti členských štátov, ktorá vyplýva z článku 4 ods. 3 ZEÚ, článku 325 ZFEÚ, článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 smernice 2006/112, podľa ktorej každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške a bude bojovať proti podvodom (rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41 a citovaná judikatúra). Okrem toho existuje priama súvislosť medzi výberom príjmov z DPH v súlade s uplatniteľným právom EÚ a dostupnosťou zodpovedajúceho zdroja založeného na DPH v rozpočte Únie, lebo akýkoľvek výpadok vo výbere týchto príjmov spôsobuje potenciálne zníženie tohto druhu zdroja finančných prostriedkov (pozri rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26).

- 48 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň (pozri rozsudok z 9. júla 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 26 a citovanú judikatúru).
- 49 V súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.
- 50 Opatrenia prijaté členskými štátmi však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (rozsudky z 21. marca 2000, *Gabalfriša i.*, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52, ako aj z 21. júna 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57).
- 51 Súdny dvor už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65, a z 31. januára 2013, *Stroj trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50).
- 52 Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, *Teleos a i.*, C-409/04, EU:C:2007:548, body 65 a 68, ako aj z 21. júna 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 54).
- 53 V tomto ohľade je namieste konštatovať, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej neprenáša na zdaniteľnú osobu kontrolné činnosti prináležiace správne mu orgánu, ale ho informuje o výsledku správneho prešetrovania, z ktorého vyplýva, že platiteľ DPH vyhlásený za nečinného nie je kontrolovateľný príslušným orgánom buď z dôvodu, že tento platiteľ nepodal priznania stanovené zákonom, alebo že v priznaniach poskytol údaje týkajúce sa identifikácie svojho sídla, ktoré príslušnému daňovému orgánu neumožnia ich identifikáciu, alebo že nevykonáva svoju činnosť v deklarovanom sídle alebo na mieste daňového domicilu.
- 54 Jediná povinnosť, ktorú má zdaniteľná osoba, je totiž nahliadnuť do zoznamu platiteľov vyhlásených za nečinných, vyvesenom v sídle ANAF-u a zverejnenom na jej internetovej stránke, overenie čoho sa navyše ľahko uskutočňuje.
- 55 Zdá sa teda, že vnútroštátna právna úprava tým, že núti zdaniteľnú osobu, aby uskutočnila toto overenie, sleduje legitímny cieľ, ktorý dokonca ukladá právo Únie, konkrétne zaručiť riadny výber DPH a predchádzať podvodom, a že takéto overenie možno rozumne požadovať od hospodárskeho subjektu. Je však potrebné preveriť, či táto právna úprava nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.
- 56 Hoci sa nepodanie daňových priznaní stanovených zákonom môže považovať za nepriamy dôkaz podvodu, existenciu podvodu s DPH nepreukazuje nevyvrátiteľným spôsobom. Okrem toho zo skutočností predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že s výhradou overenia, ktoré musí uskutočniť vnútroštátny súd, napriek tomu, že platiteľ uviedol svoju situáciu do súladu s právnymi predpismi a dosiahol svoj výmaz zo zoznamu platiteľov zapísaných ako nečinní, sankcia stanovená v článku 11 ods. 1 b daňového zákonníka pretrvávala, takže nadobúdateľ tovaru alebo služby nemohol opätovne získať právo na odpočítanie DPH. Článok 11 ods. 1a daňového zákonníka stanovuje, že platiteľ „opätovne vyhlásený za činného“ má po svojom „opätovnom vyhlásení za činného“ právo na vrátenie DPH, ktorej odpočítanie mu bolo počas obdobia nečinnosti odopreté.

- 57 V tomto ohľade rumunská vláda uviedla, že zákon bol zmenený a že od 1. januára 2017, za predpokladu opätovného vyhlásenia za činného platiteľa, ktorý bol predtým vyhlásený za nečinného, sa daňové účinky uvedenia do nečinnosti zrušujú tak vo vzťahu k dotknutému platiteľovi, ako aj vo vzťahu k jeho obchodným partnerom, ktorí opätovne získavajú právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa transakcií uzavretých počas obdobia nečinnosti.
- 58 Podľa spoločnosti Paper Consult zaplatila Rom Packaging do štátnej pokladnice DPH prijatú na základe zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou Paper Consult. V odpovedi na otázku položenú Súdny dvorom rumunská vláda potvrdila, že sumy zodpovedajúce DPH, ktorú bola povinná odviešť Rom Packaging, boli skutočne zaplatené, ale že nebolo možné overiť, že sa tieto sumy týkali transakcií uzavretých medzi týmito dvoma spoločnosťami, keďže Rom Packaging nepredložila svoje výkazy DPH.
- 59 S výhradou overení, ktoré musí uskutočniť vnútroštátny súd, platí, že článok 11 ods. 1b daňového zákonníka v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej neupravuje nápravu v prospech zdaniteľnej osoby na výstupe napriek dôkazu o zaplatení DPH zdaniteľnou osobou na vstupe s tým, že nepriznanie práva na odpočítanie DPH je konečné.
- 60 Nemožnosť zdaniteľnej osoby preukázať, že transakcie uzavreté s hospodárskym subjektom vyhláseným za nečinný, spĺňajú podmienky stanovené smernicou 2006/112, a najmä, že tento hospodársky subjekt zaplatil DPH do štátnej pokladnice, presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie legitímneho cieľa sledovaného touto smernicou.
- 61 Preto je namieste odpovedať na položené otázky tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, na základe ktorej sa právo na odpočítanie DPH odoprie daňovníkovi z dôvodu, že hospodársky subjekt, ktorý mu poskytol službu na základe faktúry, na ktorej sa samostatne uvádzajú výdavky a DPH, bol daňovým orgánom členského štátu vyhlásený za nečinného, pričom toto vyhlásenie za nečinného je verejné a prístupné na internete každej zdaniteľnej osobe v tomto štáte, pokiaľ je toto odopretie práva na odpočítanie dane systematické a konečné a neumožňuje predloženie dôkazu o neexistencii podvodu alebo straty daňových príjmov.

O návrhu na obmedzenie časových účinkov rozsudku Súdneho dvora

- 62 Rumunská vláda navrhuje Súdnemu dvoru, aby v prípade, že rozhodne, že právo Únie bráni takému zákonu, akým je zákon dotknutý vo veci samej, aby obmedzil časové účinky rozsudku, ktorý sa má vyhlásiť.
- 63 Na podporu svojho návrhu táto vláda poukazuje v prvom rade na svoju dobrú vieru vyplývajúcu z objektívnych pochybností, pokiaľ ide o dosah judikatúry Súdneho dvora, ako aj na ukončenie postupu „EU Pilot“ týkajúceho sa vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej, v rámci ktorého Komisia na základe odpovede rumunských orgánov založila spis, čo tieto orgány viedlo k domnienke, že táto právna úprava je zlučiteľná s právom Únie. Po druhé rumunská vláda poukazuje na to, že ak by sa po vnesení rozsudku Súdneho dvora muselo právo na odpočítanie DPH priznať všetkým subjektom, ktoré uzatvorili transakcie so subjektmi vyhlásenými za nečinné od roku 2007, malo by to vážne finančné následky.
- 64 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora výklad pravidla práva Únie, ktorý uskutoční Súdny dvor pri výkone svojej právomoci podľa článku 267 ZFEÚ, objasňuje a spresňuje význam a dosah tohto pravidla tak, ako sa má alebo by sa malo chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudlo účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vyložené pravidlo môže a musí byť uplatnené samotným súdom aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním rozsudku vo veci žiadosti o výklad, ak sú inak splnené podmienky umožňujúce podať na príslušné súdy návrh na

začatie konania týkajúceho sa uplatnenia tohto pravidla (pozri rozsudky z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 58, ako aj z 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International a i., C-110/15, EU:C:2016:717, bod 59).

- 65 Súdny dvor môže iba výnimočne prostredníctvom uplatnenia všeobecnej zásady právnej istoty, ktorá je vlastná právnemu poriadku Únie, pristúpiť k obmedzeniu možnosti akejkoľvek dotknutej osoby dovoľávať sa ustanovenia, ktoré vyložil, s cieľom spochybníť právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí (pozri rozsudky z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 59, a z 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International a i., C-110/15, EU:C:2016:717, bod 60).
- 66 Konkrétne, Súdny dvor sa k takémuto riešeniu uchýľoval len za presne stanovených okolností, a to najmä vtedy, keď existovalo riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá sa oprávnene považovala za platnú, a keď sa zdalo, že jednotlivci a vnútroštátne orgány boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právom Únie z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení práva Únie, ku ktorej prípadne prispelo i správanie iných členských štátov alebo Komisie (pozri rozsudky z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 60, a z 22. septembra 2016, Microsoft Mobile Sales International a i., C-110/15, EU:C:2016:717, bod 61).
- 67 Pokiaľ ide o pochybnosti, na ktoré poukazuje rumunská vláda, týkajúce sa výkladu práva Únie, treba pripomenúť, že odopretie práva na odpočítanie DPH voči zdaniteľným osobám predstavuje výnimku zo základnej zásady spoločného systému DPH, ktorej zákonnosť je podľa ustálenej judikatúry možné uznať len vo výnimočných prípadoch.
- 68 Ukončenie postupu „EU Pilot“ Komisiou na tejto analýze nič nemení. Ukončenie neformálneho postupu, ktorý nijako nie je upravený v Zmluvách, ale si vyžaduje dobrovoľnú spoluprácu medzi Komisiou a členskými štátmi, ktorej cieľom je vo všeobecnosti overiť správne uplatňovanie práva Únie a zároveň v skorom štádiu vyriešiť otázky, ktoré vnikajú pri tomto uplatňovaní, sa nijako nedotýka možnosti Komisie začať konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 258 ZFEÚ. V každom prípade na postoji Komisie ako takom nemožno zakladať legitímnu dôveru členského štátu, pokiaľ ide o súlad vnútroštátnej právnej úpravy s právom Únie, pokiaľ tak ako v prejednávanej veci z judikatúry vyplýva, že čo sa týka dosahu práva Únie, osobitne ustanovení smernice 2006/112, neexistuje žiadna vážna a objektívna právna neistota.
- 69 Keďže kritérium týkajúce sa dobrej viery dotknutých osôb nie je splnené, pokiaľ ide o rumunské orgány, nie je potrebné overiť, či je splnené kritérium vážnosti ekonomických dôsledkov.
- 70 Z vyššie uvedeného vyplýva, že nie je namieste obmedziť časové účinky tohto rozsudku.

O trovách

- 71 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:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, na základe ktorej sa právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty odoprie zdaniteľnej osobe z dôvodu, že hospodársky subjekt, ktorý jej poskytol službu na základe faktúry, na ktorej sa samostatne uvádzajú výdavky a daň z pridanej hodnoty, bol daňovým orgánom členského štátu vyhlásený za nečinného, pričom toto vyhlásenie za nečinného je verejné a prístupné na internete každej zdaniteľnej osobe v tomto štáte, pokiaľ je toto odopretie práva na odpočítanie dane systematické a konečné a neumožňuje predloženie dôkazu o neexistencii podvodu alebo straty daňových príjmov.

Podpisy