

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 12. júla 2012 (*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie – Prekluzívna lehota na uplatnenie práva na odpočítanie DPH – Zásada efektivity – Odmietnutie práva na odpočítanie DPH – Zásada daňovej neutrality“

Vo veci C-284/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vŕchoven administrativen съд (Bulharsko) z 25. mája 2011 a doručený Súdnemu dvoru 8. júna 2011, ktorý súvisí s konaním:

EMS-Bългария Transport OOD

proti

Direktor na Direkcija „Обжалване и управление на изпъlnението“ Пловдив,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues (spravodajca), sudcovia U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev a C. G. Fernlund,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. marca 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- EMS-Bългария Transport OOD, v zastúpení: N. Nikolov, advokat,
- Direktor na Direkcija „Обжалване и управление на изпъlnението“ Пловдив, v zastúpení: E. Rajčeva a G. Arnaudov, splnomocnení zástupcovia,
- bulharská vláda, v zastúpení: T. Ivanov a E. Petranova, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a D. Roussanov, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom 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 článkov 179, 180 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ

L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad efektivity a daňovej neutrality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci žaloby podanej spoločnosťou EMS-Bulgaria Transport OOD (ďalej len „EMS“) proti daňovému výmeru vydanému v nadväznosti na zamietnutie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe daňovými orgánmi.

Právny rámec

Právo Únie

3 Ďlánok 20 prvý odsek smernice o DPH stanovuje:

„Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

4 Ďlánok 68 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva uskutočnením nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za uskutočnené, keď sa za uskutočnené považuje dodanie podobného tovaru na území príslušného členského štátu.“

5 Podľa Ďlánku 69 uvedenej smernice:

„1. V prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva daňová povinnosť vzniká 15. dňom mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom nastala zdaniteľná udalosť.

2. Odchyľne od odseku 1 daňová povinnosť vzniká vyhotovením faktúry podľa Ďlánku 220, ak táto faktúra bola vyhotovená pred 15. dňom mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom nastala zdaniteľná udalosť.“

6 Ďlánok 167 smernice o DPH stanovuje:

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

7 Ďlánok 168 tejto 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:

...

c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa Ďlánku 2 ods. 1 písm. b) bod (i);

...“

8 V zmysle Ďlánku 179 uvedenej smernice:

„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 uskutočnia príležitostné transakcie uvedené v článku 12, aby uplatňovali právo na odpočítanie dane len v prípade dodania.“

9 Článok 180 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu vykonať odpočítanie dane, ktoré nevykonala v súlade s článkami 178 a 179.“

10 Článok 182 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty určujú podmienky a pravidlá pre vykonávanie článkov 180 a 181.“

11 Článok 213 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.

...

2. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia prvého pododseku odseku 1, každá zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorá v rámci Spoločenstva nadobúda tovar nepodliehajúci DPH podľa článku 3 ods. 1, musí oznámiť, že takéto nadobudnutie uskutočňuje, ak podmienky ustanovené v uvedenom článku, za ktorých takéto nadobudnutie nepodlieha dani, už viac nie sú splnené.“

12 Podľa článku 214 ods. 1 tej istej smernice:

„Členské štáty prijímajú 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;

b) každej zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby, ktorá uskutočňuje v rámci Spoločenstva nadobudnutie tovaru podliehajúce DPH v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. b), alebo ktorá využila možnosť stanovenú v článku 3 ods. 3 platiť DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva;

c) každej zdaniteľnej osoby, ktorá na ich území uskutočňuje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva na účely svojich transakcií týkajúcich sa činností uvedených v druhom pododseku článku 9 ods. 1 a ktoré uskutočňuje mimo tohto územia.“

13 Článok 273 smernice o DPH stanovuje:

„?lenské 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 ?lenskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými 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.“

Bulharské právo

14 § 6 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost, DV ?. 63 zo 4. augusta 2006) v znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej (ďalej len „ZDDS“) stanovuje:

„Na účely tohto zákona sa za ‚dodanie tovaru‘ považuje tiež:

1. prevod vlastníckeho práva alebo iného vecného práva k tovaru na základe návrhu alebo aktu štátneho alebo miestneho orgánu alebo na základe zákona za náhradu;
2. skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy, ktorá stanovuje prevod vlastníckeho práva k tovaru s odkladacou podmienkou alebo po uplynutí stanovenej lehoty;
3. skutočné odovzdanie tovaru na základe leasingovej zmluvy, ktorá výslovne stanovuje prevod vlastníckeho práva k tovaru, ktorý je predmetom zmluvy; toto ustanovenie nie je uplatniteľné, ak bolo v leasingovej zmluve dohodnuté len opätovné právo na prevod vlastníckeho práva;
4. skutočné odovzdanie tovaru osobe, ktorá koná vo vlastnom mene a na cudzí účet.“

15 V súlade s § 13 ods. 1 ZDDS sa nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva rozumie nadobudnutie vlastníctva k tovaru, v prípadoch podľa § 6 ods. 2 ZDDS tiež faktické prevzatie tovaru, ktorý bol do tuzemska odoslaný alebo dopravený z iného ?lenského štátu, ak je dodávateľ zdaniteľnou osobou, ktorá je na účely DPH registrovaná v inom ?lenskom štáte.

16 Podľa § 25 ZDDS:

„1. Za zdaniteľnú udalosť sa podľa tohto zákona považuje dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré uskutočňujú zdaniteľné osoby v zmysle tohto zákona, nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a dovoz tovaru v zmysle § 16.

2. Zdaniteľná udalosť nastáva v okamihu prevodu vlastníctva na tovar alebo v okamihu poskytnutia služby.

3. Okrem prípadov uvedených v odseku 2 nastane zdaniteľná udalosť:

(1) v okamihu faktického prenechania tovaru v zmysle § 6 ods. 2, okrem prípadov uvedených v odseku 6;

...

6. Ak sa pred vznikom zdaniteľnej udalosti v zmysle odsekov 2, 3 alebo 4 poskytne úplne alebo čiastočne preddavok na dodanie alebo službu, daňová povinnosť vznikne v okamihu prijatia platby (primerane prijatej sume), okrem prípadu, keď bola platba prijatá v súvislosti s dodaním v

rámci Spoločenstva. V takýchto prípadoch sa predpokladá, že daň je už zahrnutá vo výške platby.“

17 § 63 ZDDS stanovuje:

„1. Pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva nastáva zdaniteľná udalosť v deň, kedy by zdaniteľná udalosť nastala pri dodaní v tuzemsku.

...

3. V prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva daňová povinnosť vzniká 15. dňom mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom nastala zdaniteľná udalosť podľa odsekov 1 a 2.

4. Bez ohľadu na odsek 3 vzniká daňová povinnosť vyhotovením faktúry, ak táto faktúra bola vyhotovená pred 15. dňom mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom nastala zdaniteľná udalosť.“

18 Z § 70 ods. 4 ZDDS vyplýva, že dotknutá osoba zaregistrovaná podľa § 99 ZDDS nemá právo na odpočítanie dane.

19 § 71 ZDDS stanovuje:

„Dotknutá osoba uplatní svoje právo na odpočítanie dane, ak je splnená niektorá z nasledujúcich podmienok:

...

5. Dotknutá osoba disponuje dokumentom, ktorý zodpovedá požiadavkám § 114, vyhotovila protokol v zmysle § 117 a naplnila požiadavky stanovené v § 86 (ak ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva)“.

20 V zmysle § 72 ZDDS:

„1. Dotknutá osoba zaregistrovaná podľa tohto zákona je oprávnená uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom toto právo vzniklo alebo počas troch nasledujúcich zdaňovacích období.

2. Právo podľa odseku 1 sa uplatní tak, že dotknutá osoba:

(1) zahrnie odpočítateľný preplatok DPH určený podľa hospodárskeho výsledku stanoveného v odseku 1 do daňového priznania podľa § 125 za rovnaké zdaňovacie obdobie.

(2) uvedie dokument podľa § 71 do nákupného denníka podľa § 124 za zdaňovacie obdobie podľa odseku 1.“

21 § 99 ZDDS stanovuje:

„1. Povinnej registrácii podľa tohto zákona podlieha každá zdaniteľná osoba alebo každá nezdaniteľná právnická osoba, ktorá nie je registrovaná podľa § 96, § 97, § 98, § 100 ods. 1 alebo ods. 3 a § 102 a ktorá nadobúda tovary v rámci Spoločenstva.

2. Odsek 1 sa neuplatní, ak celková hodnota zdaniteľných nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva za príslušný kalendárny rok nepresiahne sumu 20 000 BGN.

3. Osoby podľa odseku 2 sú povinné podať žiadosť o registráciu podľa tohto zákona

najneskôr sedem dní pred dňom zdaniteľného nadobudnutia tovaru, ktorým sa presiahne celková hodnota 20 000 BGN stanovená pre zdaniteľné nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorým sa prekročí táto prahová hodnota, podlieha zdaneniu podľa tohto zákona.

4. Hodnota uvedená v odseku 2 sa vypočíta z celkovej hodnoty zdaniteľných nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva s výnimkou nadobudnutia nových dopravných prostriedkov alebo tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, znížená o DPH, ktorá sa má zaplatiť alebo ktorá bola odvedená v členskom štáte, z ktorého bol tovar dopravený alebo odoslaný.

5. Odsek 1 sa neuplatní na:

- (1) osoby podľa § 168, ktoré nadobúdajú nové dopravné prostriedky;
- (2) osoby podľa § 2 ods. 4 (také, ktoré v rámci Spoločenstva nadobúdajú tovary podliehajúce spotrebnej dani).

6. Každá osoba, ktorá je zaregistrovaná podľa tohto paragrafu a u ktorej vzniknú dôvody pre povinnú registráciu podľa § 96, § 97 alebo § 98 alebo pre dobrovoľnú registráciu podľa § 100 ods. 1 alebo ods. 3, je povinná sa registrovať v konaní a v rámci lehôt stanovených pre povinnú alebo dobrovoľnú registráciu.“

22 V súlade s § 100 ods. 1 a 2 ZDDS je každá zdaniteľná osoba, ktorá nespĺňa podmienky pre povinnú registráciu v zmysle § 96 ods. 1 (zdaniteľný obrat 50 000 BGN a viac za obdobie dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov pred aktuálnym mesiacom) a v zmysle § 99 ods. 1 ZDDS, oprávnená sa registrovať podľa tohto zákona.

23 Podľa § 73a ZDDS, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2009:

„1. Ak ide o dovozy, pre ktoré nadobúdateľovi vznikla daňová povinnosť, vznikne právo na odpočítanie DPH aj v tom prípade, ak dodávateľ tovaru nevyhotovil dokument spĺňajúci podmienky uvedené v § 114 a/alebo ak nadobúdateľ nemá k dispozícii dokument v zmysle § 71 bodov 2, 4 alebo 5, a/alebo ak nadobúdateľ nesplnil podmienky uvedené v § 72, pokiaľ sa dodanie nezatajilo a údaje o tomto dodaní sú uvedené v účtovníctve nadobúdateľa.

2. V prípadoch uvedených v odseku 1 sa právo na odpočítanie DPH uplatní v zdaniteľnom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť...”

24 Odsek 18 prechodných a záverečných ustanovení zákona o zmene a doplnení ZDDS, ktorý takisto nadobudol účinnosť 1. januára 2009, stanovuje:

„1. Registrované osoby, ktoré sú nadobúdateľmi alebo dovozcami tovaru a ktorým vznikla daňová povinnosť ako osobe povinnej zaplatiť daň v zmysle kapitoly 8 pred nadobudnutím účinnosti tohto zákona a ktoré doposiaľ nezaplatili daň v zmysle § 86 ods. 1, resp. neuplatnili svoje právo na odpočítanie dane, môžu daň zaplatiť, resp. uplatniť svoje právo na odpočítanie dane v lehote štyroch mesiacov od nadobudnutia účinnosti tohto zákona.

2. Ak osoby odpočítali DPH podľa odseku 1 až po uplynutí lehoty v zmysle § 72 ods. 1, predpokladá sa, že svoje právo na odpočítanie dane uplatnili v súlade so zákonom.

3. Odsek 2 a § 73a sa uplatnia na správne a súdne konania prebiehajúce v čase nadobudnutia účinnosti zákona.

...“

25 § 72 ods. 1 ZDDS v znení uplatniteľnom s účinnosťou od 1. januára 2010 stanovuje:

„Osoba registrovaná podľa tohto zákona je oprávnená uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom toto právo vzniklo alebo počas dvanástich nasledujúcich zdaňovacích období.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

26 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Marcotran International Transport C. A, spoločnosť so sídlom v Španielsku, predala 14. novembra 2008 spoločnosti EMS so sídlom v Bulharsku ojazdené nákladné automobily a náhradné. Tento španielsky dodávateľ pri tejto príležitosti vyhotovil 10 faktúr pod názvom „predaj nákladných ojazdených automobilov/náhrad“ a v elektronickej databáze výmeny informácií v oblasti DPH (VIES) („VAT Information Exchange System“) oznámil dovoz v rámci Spoločenstva.

27 Z tohto rozhodnutia tiež vyplýva, že 22. decembra 2008 podala EMS v súlade s §100 ods. 1 ZDDS žiadosť o dobrovoľnú registráciu na účely DPH a že registrácia bola vykonaná 12. januára 2009.

28 V júni 2009 vyhotovila EMS desať protokolov o nadobudnutiach tovaru uskutočnených v rámci Spoločenstva v súlade s § 117 ZDDS v spojení s § 84 ZDDS. Spoločnosť zaplatila splatnú daň a uplatnila si právo na odpočítanie. Na tento postup sa uplatnili pravidlá prenesenia danej povinnosti.

29 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že daňové orgány dospeli k záveru, že EMS 14. novembra 2008 uskutočnila v rámci Spoločenstva nadobudnutie tovarov, na ktoré sa z dôvodu, že neboli novými automobilmi ani tovarmi podliehajúcimi spotrebnej dani, nevzťahovali výnimky stanovené v § 99 ods. 5 ZDDS. Keďže celková hodnota tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva presiahla 20 000 BGN a hodnota jednotlivých zdaniteľných tovarov nadobudnutých v rámci Spoločenstva bola podľa každej z desiatich faktúr vyššia ako 20 000 BGN, podliehala EMS podľa § 99 ods. 1 ZDDS povinnej registrácii na účely DPH a podľa § 86 a § 99 ods. 3 tohto istého zákona bola povinná zaplatiť DPH z celkovej hodnoty takéhoto tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva vo výške 229 548,50 BGN. Zúčtovanie sa vykonalo v júni 2009 a nie v novembri 2008.

30 Pre oneskorený výpočet dane bola EMS povinná zaplatiť sumu 18 250,38 BGN z titulu úrokov z omeškania.

31 Okrem toho daňové orgány odmietli priznať spoločnosti EMS právo na odpočítanie DPH v zmysle § 70 ods. 4 ZDDS, pretože uvedené právo bolo uplatnené po lehote stanovenej v § 72 ods. 1 ZDDS, ako aj z dôvodu, že § 18 prechodných a záverečných ustanovení zákona o zmene a doplnení ZDDS v znení účinnom od 1. januára 2009 sa neuplatní.

32 Tak správna žaloba podaná na Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpъlnenieto“ Plovdiv, ako aj správna žaloba podaná na administrativen съд – grad Plovdiv (Správny súd v Plovdive) boli zamietnuté.

33 Podľa tohto posledného uvedeného súdu je § 73a ZDDS hmotnoprávnym ustanovením, ktoré sa uplatňuje s účinnosťou od 1. januára 2009. Jeho retroaktívny účinok vyplýva z odseku 18 prvého pododseku prechodných a záverečných ustanovení zákona o zmene a doplnení ZDDS, ktorý tiež nadobudol účinnosť 1. januára 2009. Toto ustanovenie umožňuje registrovaným

osobám, aby zaplatili daň a uplatnili právo na odpočítanie počas nasledujúcich štyroch mesiacov po nadobudnutí účinnosti zmeny zákona, ak DPH vznikla pred uvedeným nadobudnutím účinnosti. Keďže EMS nebola zaregistrovaná v daňse, keď uvedený odsek 18 nadobudol účinnosť, nemôže sa odvolávať na tento odsek, a teda nie je oprávnená odpočítať DPH.

34 Vnútroštátny súd však zdôrazňuje, že právo EMS na odpočítanie DPH nebolo zamietnuté preto, lebo nebola zaregistrovaná, ale preto, lebo ho neuplatnila v prekluzívnej lehote.

35 EMS podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Vrchoven administratívny súd (Najvyšší správny súd).

36 Tento súd sa domnieva, že ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a že daň sa stala splatnou 14. novembra 2008, keď boli vyhotovené faktúry. Skutočnosť, že EMS nebola v tomto daňse registrovaná podľa ZDDS, neznamená, že sa neuskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.

37 Vrchoven administratívny súd zdôrazňuje, že povinnosť zaregistrovať sa podľa ZDDS na uplatnenie práva na odpočítanie DPH vyplýva najmä z § 72 ods. 1 tohto zákona.

38 Okrem toho z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v súlade s novým § 73a ZDDS účinným od 1. januára 2009 chcel bulharský zákonodarcovia dosiahnuť, aby uplatnenie práva na odpočítanie v prípadoch konania o prenesenie daňovej povinnosti nebolo neprimerane obmedzené tým, že umožňuje uplatnenie tohto práva aj v prípade nedodržania lehoty stanovenej v § 72 tohto istého zákona, ak správca dane disponuje dostatočnými informáciami a dotknutá osoba, ktorá je nadobúdateľom tovaru, je zároveň aj osobou povinnou zaplatiť DPH. V prejednávanej veci daňové orgány bezpochyby disponovali takýmito údajmi, ktoré boli okrem iného uvedené v účtovníctve EMS.

39 Vnútroštátny súd napokon spresňuje, že nová lehota, počas ktorej je zdaniteľná osoba oprávnená uplatniť právo na odpočítanie, ktorá vyplýva zo zmeny § 72 ods. 1 ZDDS, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2010, a to dvanásť zdaňovacích období namiesto troch zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie vzniklo, naznačuje, že vyššie uvedená prekluzívna lehota bola neprimerane krátka a sťažovala uplatnenie práva na odpočítanie.

40 Podľa vnútroštátneho súdu bola táto lehota v prejednávanej veci skrátená, pretože EMS sa musela na účely DPH zaregistrovať pred uplatnením svojho práva na odpočítanie, hoci prekluzívna lehota už začala plynúť. Podľa toho istého súdu mala EMS na uplatnenie práva na odpočítanie iba jeden mesiac.

41 Vzhľadom na tieto skutočnosti Vrchoven administratívny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 179 prvý odsek a články 180 a 273 smernice o DPH, ako aj zásada efektivity v oblasti nepriamych daní, ktorou sa zaoberal rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade, (C-95/07 a C-96/07, Zb. s. I-3457), vykladať tak, že umožňujú, aby bola prekluzívna lehota tak, ako v tejto veci stanovuje § 72 ods. 1 [ZDDS] (v znení účinnom v roku 2008), predžatá prijatím odseku 18 prechodných a záverečných ustanovení zákona o zmene a doplnení [ZDDS] do konca apríla 2009 len pre nadobúdateľov tovaru, ktorým vznikla daňová povinnosť pred 1. januárom 2009, a to s ohľadom na okolnosti sporu vo veci samej, čiže na:

– skutočnosť, že registrácia je predbežnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočítanie, takže dotknutá osoba, ktorá nadobudla tovar v rámci Spoločenstva a nie je registrovaná podľa

[ZDDS], je povinná dobrovoľne sa registrovať, hoci nespĺňa podmienky na povinnú registráciu,

– novú právnu úpravu uvedenú v § 73a [ZDDS] účinnú od 1. januára 2009, podľa ktorej možno právo na odpočítanie vykonať bez ohľadu na to, či bolo uplatnené v rámci lehoty stanovenej v § 72 ods. 1, ak daňová povinnosť vznikla príjemcovi tovaru a ak sa dodanie nezatajilo, pričom príslušné údaje sú zaznamenané v účtovníctve,

– neskoršiu zmenu a doplnenie § 72 ods. 1 [ZDDS] účinnú od 1. januára 2010, podľa ktorej právo na odpočítanie možno uplatniť v zdaňovacom období, v ktorom toto právo vzniklo, alebo počas nasledujúcich dvanástich zdaňovacích období?

2. Má sa zásada daňovej neutrality ako základná zásada, ktorá je významná pre vytvorenie a fungovanie spoločného systému DPH, vykladať tak, že je prípustná taká prax daňových kontrol, o akú ide v konaní vo veci samej, ktorá v prípade oneskoreného výpočtu dane z pridanej hodnoty stanovuje ako sankciu povinnosť zaplatiť úroky a okrem toho sankciu v podobe odmietnutia práva na odpočítanie DPH, za konkrétnych okolností, ktoré existujú v prípade žalobkyne, aj s ohľadom na skutočnosť, že sa obrat nezatajil, údaje o ňom sú uvedené v účtovníctve, správca daní má k dispozícii potrebné informácie, nešlo o zneužitie a štátny rozpočet tým nebol poškodený?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

42 Svojou prvou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či článok 179 prvý odsek a články 180 a 273 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej prekluzívnej lehote ohraničujúcej výkon práva na odpočítanie, o akú ide v konaní vo veci samej.

43 Na úvod je potrebné pripomenúť, že systém odpočítania stanovený smernicou o DPH, má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH má zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel alebo ich výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19, a z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, bod 35).

44 Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou systému DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (pozri najmä rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfriša a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43; z 8. mája 2008, Ecotrade, už citovaný, bod 39, ako aj zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, bod 68 a tam citovanú judikatúru).

45 Ako teda vyplýva zo znenia článku 167 a článku 179 prvého odseku smernice o DPH, právo na odpočítanie dane sa v zásade vykonáva v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť.

46 Zdaniteľná osoba však môže byť podľa článkov 180 a 182 rovnakej smernice oprávnená na odpočítanie dane, aj keď nevykonala svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo, s výhradou dodržania určitých podmienok a požiadaviek stanovených vo vnútroštátnych právnych úpravách (pozri v tomto zmysle rozsudok Ecotrade, už citovaný, body 42 a 43).

47 V tejto súvislosti, ak majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice o DPH opatrenia s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým únikom, tieto nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné pre dosiahnutie týchto cieľov, a nesmú sa používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH (rozsudky z 21. októbra 2010, Nidera

Handelscompagnie, C-385/09, Zb. s. I-10385, bod 49, a Klub, už citovaný, bod 50).

48 Treba tiež spresniť, že možnosť vykonávať právo na odpočítanie bez akéhokoľvek časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby daná situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k danému úradu nemohla byť donekonečna spochybňovaná (rozsudok Ecotrade, už citovaný, bod 44).

49 Súdny dvor už v súvislosti s prenesením danej povinnosti rozhodol, že prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k potrestaniu nedostatočne starostlivej zdaniteľnej osoby, ktorá opomenula žiadať odpočítanie DPH na vstupe, a to stratou práva na odpočítanie, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH v rozsahu, v akom sa na jednej strane táto lehota uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v danej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a na druhej strane, v akom v praxi neznemožuje alebo neprimerane sťažuje výkon práva na odpočítanie (zásada efektivity) (rozsudok Ecotrade, už citovaný, bod 46 a tam citovaná judikatúra).

50 Vnútroštátny súd sa pýta, či taká prekluzívna lehota, o akú ide v konaní vo veci samej, neznemožuje alebo neprimerane sťažuje výkon práva na odpočítanie zdaniteľnou osobou.

51 Podľa judikatúry Súdneho dvora vnútroštátnemu súdu prináleží, aby posúdil zlučiteľnosť vnútroštátnych opatrení s právom Únie, v prejednávanej veci so zásadou efektivity (pozri analogicky rozsudok z 29. júla 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 30), pričom Súdnemu dvoru prináleží poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky užitočné informácie pre rozhodnutie sporu, o ktorom tento súd koná (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. októbra 2001, Adam, C-267/99, Zb. s. I-7467, bod 39, a Eon Aset Menidjmont, už citovaný, bod 49).

52 Na účely posúdenia takejto prekluzívnej lehoty treba zohľadniť jej celkovú dĺžku, ktorú v prejednávanej veci tvoria tri dané obdobia okrem daného obdobia, počas ktorého vzniklo právo na odpočítanie. Jedno dané obdobie sa podľa uplatnenej vnútroštátnej právnej úpravy rovná jednému mesiacu.

53 Hoci takáto prekluzívna lehota nemôže sama osebe znemožniť alebo neprimerane sťažiť uplatnenie práva na odpočítanie, keďže článok 167 a článok 179 prvý odsek smernice o DPH členským štátom umožňujú, aby od zdaniteľnej osoby požadovali, aby svoje právo na odpočítanie uplatnila počas doby, kedy jej právo vzniklo, treba zlučiteľnosť tejto prekluzívnej lehoty so zásadou efektivity preskúmať s ohľadom na všetky okolnosti prejednávanej veci.

54 Rovnako dôvody, ktoré viedli vnútroštátneho zákonodarcu k zmene uvedenej lehoty, môžu predstavovať relevantné údaje, pretože môžu preukazovať, že vnútroštátny zákonodarcu prípadne zohľadnil konkrétne ťažkosti, s ktorými sa stretli zdaniteľné osoby pri výkone ich práva na odpočítanie.

55 V tejto súvislosti možno pripomenúť, že bulharský zákonodarcu pristúpil k následnému predžňeniu prekluzívnej lehoty jednak tým, že v § 73a ZDDS stanovil možnosť uplatniť v rámci prenosu danej povinnosti právo na odpočítanie bez ohľadu na to, či bola alebo nebola dodržaná lehota stanovená v § 72 ZDDS, pokiaľ sa dodanie nezatajilo a údaje o tomto dodaní sú uvedené v účtovníctve, a jednak tým, že zmenil § 72 ods. 1 s cieľom umožniť výkon tohto práva na odpočítanie počas niektorého z dvanástich daných období nasledujúcich po požiatočnom období.

56 Okrem toho prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preveril, či sa zápis do registra zdaniteľných osôb pre DPH musí nevyhnutne vykonať v tej istej prekluzívnej lehote. V prípade, ak

sa ukáže, že musí, treba takúto skutočnosť zohľadniť.

57 Tak ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, registrácia ako podmienka na uplatnenie práva na odpočítanie sa považuje za vykonanú v okamihu registrácie, a nie od okamihu podania žiadosti o registráciu.

58 Otázka, či sa uplatnenie práva na odpočítanie v takejto prekluzívnej lehote nestalo v praxi nemožným alebo neprimerane sťažným, teda závisí od dĺžky registračného konania.

59 Ako však už bolo uvedené v bode 40 tohto rozsudku, v konaní vo veci samej mala EMS od okamihu svojej registrácie k dispozícii iba jeden mesiac.

60 Treba spresniť, že povinnosť zdaniteľnej osoby oznámiť zaťažok svojej činnosti stanovená v článkoch 213 a 214 smernice o DPH nie je konštitutívna pre vznik práva na odpočítanie, ale predstavuje formálne požiadavky na účely kontroly (pozri rozsudok Nidera Handelscompagnie, už citovaný, bod 50).

61 Okrem toho náležitosti stanovené členským štátom, ktoré musí zdaniteľná osoba splniť, aby mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH, nesmú presiahnuť to, čo je prísne potrebné pre kontrolu správneho uplatnenia postupu prenesenia daňovej povinnosti (rozsudok z 30. septembra 2010, Uszodaépít, C-392/09, Zb. s. I-8791, bod 38).

62 Súdny dvor tiež rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH na vstupe bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľnej osoby opomenuli splniť. Vzhľadom na to, že daňový úrad disponuje s údajmi nevyhnutnými na stanovenie, že zdaniteľná osoba ako adresát dotknutého poskytovania služieb je povinná zaplatiť DPH, nemôže ukladať, pokiaľ ide o právo tejto osoby odpočítať túto daň, dodatočné podmienky, ktoré by mohli urobiť toto právo neúčinným (pozri rozsudky Ecotrade, už citovaný, body 63 a 64; Nidera Handelscompagnie, už citovaný, bod 42, ako aj rozsudok z 22. decembra 2010, Dankowski, C-438/09, Zb. s. I-14009, bod 35).

63 Z uvedeného vyplýva, že neexistencia registrácie na účely DPH nemôže zbaviť zdaniteľnú osobu jej práva na odpočítanie, ak sú splnené podmienky vyžadované pre možnosť uplatniť toto právo.

64 Na prvú otázku preto treba odpovedať tak, že článok 179 prvý odsek a články 180 a 273 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia prekluzívnej lehote ochrany výkonu práva na odpočítanie, o akú ide v konaní vo veci samej, ak táto lehota neprimerane nesťažuje alebo prakticky neznemožňuje uplatnenie tohto práva. Takéto posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý môže predovšetkým zohľadniť neskôr uskutočnené následné predloženie prekluzívnej lehoty, ako aj dĺžku registračného konania pre DPH, ktoré musí prebehnúť v tej istej lehote, aby bolo možné uplatniť uvedené právo na odpočítanie.

O druhej otázke

65 Svojou druhou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či zásada daňovej neutrality bráni sankcii v podobe odmietnutia práva na odpočítanie a v podobe uloženia povinnosti zaplatiť úroky, ak je daň zaplatená oneskorene.

66 V prvom rade treba spresniť, že táto otázka zjavne nezohľadňuje skutočnosť, či prekluzívna lehota na uplatnenie práva na odpočítanie bola alebo nebola dodržaná.

67 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ak môžu členské štáty prijať sankcie v prípade nesplnenia povinností s cieľom zabezpečiť správne odvedenie dane a zamedziť únikom, tieto

sankcie nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaného cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudky Ecotrade, už citovaný, body 65 a 67, ako aj Dankowski, už citovaný, bod 37).

68 Pokiaľ ide o sankciu v podobe úplného odmietnutia práva na odpísanie, treba zdôrazniť, že spoločný systém DPH, ako to vyplýva z bodu 43 tohto rozsudku, má zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností, ktorá predpokladá, že zdaniteľná osoba bude mať možnosť odpísať DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jej ekonomických činností v súlade s článkom 167 smernice o DPH.

69 členské štáty však musia v súlade so zásadou proporcionality použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ, ktorým je boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených právnou úpravou Únie, akou je základná zásada práva na odpísanie DPH (pozri rozsudok z 10. júna 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 23).

70 S ohľadom na prevládajúce postavenie, ktoré patrí právu na odpísanie DPH v spoločnom systéme DPH, sa takáto sankcia zdá byť neprimeraná v prípade, ak nedošlo ani k podvodu, ani k poškodeniu štátneho rozpočtu.

71 Teda, tak ako vyplýva z judikatúry uvedenej v bode 62 tohto rozsudku, odpísanie DPH na vstupe sa v zásade musí priznať, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formality boli zdaniteľnými osobami opomenuté. Inak by to bolo v prípade, ak má porušenie takýchto formálnych požiadaviek za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že základné požiadavky boli splnené (pozri analogicky rozsudok z 29. septembra 2007, Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 31).

72 Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu v konaní vo veci samej sa pritom dodanie v rámci Spoločenstva nezatajilo a príslušné údaje sú zaznamenané v účtovníctve zdaniteľnej osoby. Daňová správa mala k dispozícii nevyhnutné informácie, ktoré jej v zásade umožňovali preveriť, či boli hmotnoprávne podmienky riadne splnené, čo v každom prípade prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu.

73 členské štáty samozrejme môžu za určitých podmienok považovať zatajenie existencie dodávky v rámci Spoločenstva za pokus o únik DPH a uplatňovať v takom prípade pokuty alebo peňažné sankcie podľa ich vnútroštátneho práva pod podmienkou, že takéto sankcie budú proporcionálne k závažnosti zneužitia (pozri v tomto zmysle rozsudok Collée, už citovaný, bod 40).

74 V každom prípade však oneskorené zaplatenie DPH nemožno samé osebe stotožniť s podvodom, ak na jednej strane dotknuté plnenie napriek dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice o DPH a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedlo k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami a ak na druhej strane zo všetkých objektívnych skutočností vyplýva, že hlavným cieľom predmetného plnenia je získať daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 74 a 75, ako aj Klub, už citovaný, bod 49).

75 Zaplatenie úrokov z omeškania môže byť primeranou sankciou, ak nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa uvedeného v bode 67 tohto rozsudku, ktorým je zabránenie únikom a zabezpečenie riadneho výberu DPH.

76 Ako vyplýva aj z bodu 68 a nasl. tohto rozsudku, takáto sankcia by bola neprimeraná, ak by celková suma požadovaných úrokov zodpovedala výške odpísateľnej dane, čo by malo za

následok, že zdaniteľná osoba by v podstate bola zbavená svojho práva na odpočítanie. Posúdenie primeranosti sankcie prináleží vnútroštátnemu súdu.

77 Na druhú otázku preto treba odpovedať tak, že zásada daňovej neutrality bráni sankcii v podobe odmietnutia práva na odpočítanie v prípade oneskoreného zaplatenia DPH, ale nebráni zaplateniu úrokov z omeškania pod podmienkou, že táto sankcia je v súlade so zásadou proporcionality, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

78 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 Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. Článok 179 prvý odsek a články 180 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia prekluzívnej lehote ochrany výkonu práva na odpočítanie, o akú ide v konaní vo veci samej, ak táto lehota neprimerane nesťažuje alebo prakticky neznemožuje uplatnenie tohto práva. Takéto posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý môže predovšetkým zohľadniť neskôr uskutočnené následné predženie prekluzívnej lehoty, ako aj dĺžku registračného konania pre daň z pridanej hodnoty, ktoré musí prebehnúť v tej istej lehote, aby bolo možné uplatniť uvedené právo na odpočítanie.

2. Zásada daňovej neutrality bráni sankcii v podobe odmietnutia práva na odpočítanie v prípade oneskoreného zaplatenia dane z pridanej hodnoty, ale nebráni zaplateniu úrokov z omeškania pod podmienkou, že táto sankcia je v súlade so zásadou proporcionality, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.