

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

zo 4. októbra 2012 (*)

„Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie dane – Úprava – Krádež tovaru“

Vo veci C–550/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд – Varna (Bulharsko) z 24. októbra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 2. novembra 2011, ktorý súvisí s konaním:

PIGI – Pavleta Dimova ET

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenie na izpъlnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. Malenovský, sudcovia R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa) a E. Juhász,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenie na izpъlnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: S. Zlateva, splnomocnená zástupkyňa,

– bulharská vláda, v zastúpení: T. Ivanov a Y. Atanasov, splnomocnení zástupcovia,

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

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 185 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“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi PIGI – Pavleta Dimova ET (ďalej len „PIGI“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenie na izp?lnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľstvo pre „opravné prostriedky a správu výkonu rozhodnutia“ pre mesto Varna, pri centrálnej správe národnej agentúry pre verejné príjmy, ďalej len „Direktor“) vo veci úpravy odpôtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

3 ?lánok 1 ods. 2 druhý pododsek smernice stanovuje:

„Na každú transakciu sa uplatní DPH vypo?ítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpôítaní sumy DPH, ktorou boli priamo za?ažené rôzne nákladové prvky.“

4 V zmysle ?lánku 168 smernice:

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

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

...“

5 ?lánok 184 smernice stanovuje, že pôvodný odpôet dane sa upraví, ak sa vykonal vo väčšom alebo menšom rozsahu, na aký bola zdaniteľná osoba oprávnená.

6 ?lánok 185 smernice znie:

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

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpôítanej 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. ...

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže ?lenské štáty však môžu úpravu odpôítanej dane vyžadovať.“

7 Podľa ?lánku 186 smernice ?lenské štáty stanovujú pravidlá na vykonávanie ?lánkov 184 a 185.

Bulharské právo

8 Bulharská republika prebrala smernicu zákonom o dani z pridanej hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV ? 63 zo 4. augusta 2006, ďalej len „ZDDS“), účinným od 1. januára 2007.

9 Pravidlá týkajúce sa uplatnenia práva na odpôítanie DPH sú upravené najmä § 79 ZDDS,

ktorý stanovuje:

„...“

3. Zdaniteľná osoba, ktorá si v plnom rozsahu alebo pomerne odpočítala daň zaplatenú na vstupe za tovar vyrobený, kúpený, nadobudnutý alebo dovezený tovar, je povinná zaplatiť daň vo výške odpočítanej DPH, ak sa tovar zničí, stratí alebo vyradí ako odpad alebo ak sa zmení jeho účel a nový účel už neoprávňuje na odpočítanie dane.

4. Úprava... sa vykoná v zdaňovacom období, v ktorom boli splnené podmienky pre takúto úpravu, o čom sa spíše záznam...

...

6. ... zdaniteľná osoba je povinná za tovar alebo služby, ktoré predstavujú investičný majetok podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb, zaplatiť daň...“

10 Obmedzenia úpravy stanovuje § 80 ZDDS takto:

„...“

2. Úpravy podľa § 79 ods. 3 sa nevykonajú v týchto prípadoch:

(1) zničenie, strata alebo vyradenie, spôsobené vyššou mocou, ako aj v prípade zničenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý je podľa zákona o spotrebnej dani a daňovým sklade predmetom daňovej kontroly;

(2) zničenie, strata alebo vyradenie, ak boli spôsobené poruchami alebo nehodami, pri ktorých príslušná osoba môže preukázať, že neboli spôsobené jej zavinením;

...

(4) technická porucha v rámci tolerancie stanovenej technickou dokumentáciou týkajúca sa všetkých postupov alebo činností;

(5) vyradenie z dôvodu uplynutia doby trvanlivosti, ktorá bola stanovená v súlade s právnymi predpismi;

(6) odpísanie dlhodobého investičného majetku v zmysle zákona o účtovníctve, keď jeho účtovná hodnota dosahuje menej než 10 percent nadobúdacích nákladov.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 PIGI, spoločnosť s jediným spoločníkom podľa bulharského práva zastúpená P. Dimovou, sa zaoberá najmä výrobou, kúpou a predajom poľnohospodárskych výrobkov, výrobou a predajom alkoholických a nealkoholických nápojov, ako aj obchodom s potravinami.

12 Po vykonaní kontroly za obdobie od 1. augusta 2005 do 30. septembra 2010 navrhlo oddelenie príjmov oblastného riaditeľstva národnej agentúry pre príjmy mesta Varna v priebehu októbra 2010 vykonanie úpravy týkajúcej sa DPH, ktorá sa má zaplatiť za január 2007. Táto úprava bola potvrdená aj opravným daňovým výmerom zo 14. januára 2011, na základe ktorého bola PIGI povinná zaplatiť sumu 1 283, 43 BGN ako DPH splatnú za tento mesiac a sumu 656,04 BGN ako úroky z omeškania.

13 V tejto súvislosti žalobkyňa vo veci samej pred uvedeným oddelením tvrdila, že sa tovar (balené výrobky a cigarety), na ktoré sa vzťahoval dotknutý výmer, stratil pri krádeži v priestoroch tejto spoločnosti 3. januára 2007. Podľa útvarov PIGI dosahovala hodnota odcudzených tovarov až 6 417,16 BGN.

14 Na účely uznania tejto krádeže podala PIGI na okresný policajný orgán mesta Dobrich trestné oznámenie proti X. Uznesením prokurátora mesta Dobrich z 26. marca 2007 bolo trestné stíhanie prerušené z dôvodu, že páchateľ trestného činu nebol zistený. Údaje týkajúce sa predmetného skutku boli postúpené príslušníkovi policajného zboru poverenému vyšetrovaním, aby pokračoval v pátraní po páchateľovi krádeže.

15 Oddelenie príjmov oblastného riaditeľstva národnej agentúry pre príjmy mesta Varna sa však domnievalo, že v zmysle § 79 ods. 3 ZDDS bola PIGI za obdobie, v ktorom boli tovary ukradnuté, povinná zaplatiť DPH v sume rovnajúcej sa odpočítanej DPH zaplatenej na vstupe. Ďalej pripomenulo podmienky stanovené v § 80 ZDDS, podľa ktorých nie je zdaniteľná osoba povinná upraviť sumu odpočítanej dane zaplatenej na vstupe o stratený tovar. Medzi takéto podmienky patrí najmä vyššia moc. Z týchto dôvodov konštatovalo, že v prejednávanej veci existuje dôvod na úpravu, pretože žalobkyňa vo veci samej je povinná zaplatiť sumu DPH vo výške rovnajúcej sa odpočítanej DPH zaplatenej na vstupe v čase nadobudnutia strateného tovaru.

16 PIGI teda podala Direktorovi odvolanie, v ktorom tvrdila, že keďže sa tovar stratil pri krádeži, k strate došlo z dôvodu prípadu vyššej moci, ktorý nemohla predvídať. Z tohto dôvodu nebolo potrebné vykonať úpravu.

17 Rozhodnutím z 22. marca 2011 Direktor uvedené odvolanie zamietol, pretože zastával názor, že úprava odpočtu DPH zaplatenej na vstupe v prípade odcudzenia tovaru nie je vylúčená.

18 PIGI teda podala proti rozhodnutiu o zamietnutí žalobu na vnútroštátny súd. Žalobkyňa vo veci samej predovšetkým tvrdila, že keďže sa tovar stratil pri krádeži, Direktor nemohol uplatniť ustanovenia týkajúce sa úpravy odpočítanej DPH zaplatenej na vstupe. PIGI zdôraznila, že šlo o pôsobenie vyššej moci, ktoré nemohla predvídať ani mu predísť.

19 Za týchto podmienok Administratívený súd vo Varne rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. V akých prípadoch možno vychádzať z toho, že ide o prípad riadne preukázanej alebo potvrdenej krádeže podľa článku 185 ods. 2 [smernice], a je pri tom potrebné, aby bola zistená totožnosť páchateľa [krádeže] a tento páchateľ už bol právoplatne odsúdený?

2. V závislosti od odpovede na prvú otázku, zahŕňa pojem „riadne preukázaná alebo potvrdená krádež“ v zmysle článku 185 ods. 2 [smernice] aj taký prípad, o ktorý ide v konaní vo veci samej, kde pred podaním žaloby začalo trestné stíhanie voči neznámemu páchatelovi... krádeže, pričom správca dane túto skutočnosť nespochybňuje a na základe nej sa domnieva, že v [prípade ukradnutého tovaru] ide o chýbajúce množstvo?

3. Bráni článok 185 ods. 2 [smernice] takej vnútroštátnej právnej úprave, akú predstavuje § 79 ods. 3 a § 80 ods. 2 ZDDS, ako aj takej daňovej praxi, o akú ide v konaní vo veci samej, podľa ktorých v prípade nadobudnutia tovaru, ktorý bol neskôr ukradnutý, vzniká povinnosť upraviť vykonané odpočítanie dane, ak sa vychádza z toho, že štát nevyužil možnosť, ktorá mu bola poskytnutá, a výslovne neupravil úpravu odpočítania dane v prípade krádeže?“

O prejudiciálnych otázkach

20 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 185 ods. 2 smernice vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym ustanoveniam daňovej právnej úpravy, akými sú ustanovenia uvedené v § 79 a 80 ZDDS, ktoré v prípade konštatovania straty tovarov podliehajúcich DPH vyžadujú úpravu odpočtu tejto dane zaplatenej na vstupe v okamihu nadobudnutia tohto tovaru v prípade, ak sa zdaniteľná osoba stala obeťou krádeže tovaru neznámym páchatelom.

21 S cieľom odpovedať na tieto otázky treba na úvod pripomenúť, že systém odpočítania stanovený smernicou má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH má tiež zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich úspech alebo ich výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, bod 35 a citovanú judikatúru).

22 Z článku 168 smernice vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako táto osoba, použije v prípade nadobudnutia tovaru tento tovar na účely svojich zdaniteľných plnení, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za tento tovar. Toto právo na odpočítanie DPH vzniká v momente, keď sa odpočítateľná daň stane splatnou, teda v prípade dodania tovaru (pozri rozsudok Klub, už citovaný, bod 36 a citovanú judikatúru).

23 Z uvedeného vyplýva, že určujúcim kritériom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe je používanie týchto tovarov alebo služieb, ktoré sa uskutočnilo alebo ktoré sa zamýšľa. Toto používanie totiž určuje rozsah počiatočného odpočtu, na ktorý je zdaniteľná osoba oprávnená, a rozsah prípadných úprav, ktoré sa musia vykonať za podmienok stanovených v článkoch 185 až 187 smernice (pozri rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 54 a citovanú judikatúru).

24 Mechanizmus úprav stanovený uvedenými článkami smernice je totiž neoddeliteľnou súčasťou režimu odpočtu DPH upraveného touto smernicou.

25 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že pravidlá stanovené smernicou v oblasti úprav majú za cieľ zvýšiť presnosť odpočtov spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH tak, aby plnenia vykonané v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočítanie len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Prostredníctvom uvedených pravidiel má teda smernica za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov alebo služieb na zdaniteľné plnenia na výstupe (pozri rozsudok Centralan Property, už citovaný, bod 57).

26 Pokiaľ ide o vznik povinnosti vykonať úpravu odpôtu DPH zaplatenej na vstupe, článok 185 ods. 1 smernice stanovuje zásadu, podľa ktorej sa takáto úprava musí vykonať najmä v prípade, ak zmeny zohľadnených skutočností na účely určenia výšky takéhoto odpôtu vznikli až po podaní priznania k DPH.

27 Treba dodať, že keďže tovar, ktorý bol odcudzený, nemôže zdaniteľná osoba používať na zdaniteľné plnenia na výstupe, krádež predstavuje takúto zmenu a v zásade vedie k úprave odpôtu DPH zaplatenej na vstupe.

28 Napriek tomu na rozdiel od zásady uvedenej v článku 185 ods. 1 smernice odsek 2 uvedeného článku v prvom pododseku stanovuje, že úprava sa nemôže vykonať okrem iného v prípade riadne preukázanej krádeže. Podľa druhého pododseku posledného uvedeného ustanovenia má však tento odklon fakultatívnu povahu.

29 Z toho vyplýva, že členské štáty sú oprávnené stanoviť úpravu odpôtu DPH zaplatenej na vstupe vo všetkých prípadoch krádeže tovaru, za ktorý sa mohla odpôítať táto daň, a to bez ohľadu na skutočnosť, či boli, alebo neboli okolnosti krádeže celkom objasnené.

30 Za týchto podmienok, keďže Bulharská republika uplatnila možnosť poskytnutú článkom 185 ods. 2 druhým pododsekom smernice, príslušný správca dane vo veci samej nebol povinný určiť, či dotknutá krádež spáchaná neznámym a neodsúdeným páchatelom bola „riadne preukázaná“. V skutočnosti a v súlade s ustanoveniami uvedenými vyššie totiž vnútroštátna daňová právna úprava stanovuje úpravu odpôtu DPH zaplatenej na vstupe v prípade krádeže bez ohľadu na osobitné okolnosti charakterizujúce takýto čin.

31 V rámci písomných pripomienok predložených Súdnemu dvoru bolo poukázané na skutočnosť, že pojem „krádež“ sa v znení dotknutej vnútroštátnej daňovej právnej úpravy vo veci samej výslovne nepoužíva, pričom táto právna úprava uvádza ako dôvod pre úpravu odpôtu DPH zaplatenej na vstupe „konštatovanie straty“.

32 V tejto súvislosti treba poznamenať, že členské štáty v prípade, ak využívajú možnosť stanovenú v článku 185 ods. 2 druhom pododseku smernice, môžu vo svojej vnútroštátnej daňovej právnej úprave použiť výrazy, ktoré nie sú zhodné s výrazmi použitými ustanoveniami smernice o splnomocnení, pokiaľ tieto výrazy odrážajú cieľ sledovaný touto smernicou.

33 Súdny dvor v tomto ohľade spresnil, že ak členské štáty uplatnia možnosť poskytnutú uvedenou smernicou, môžu si zvoliť normatívnu techniku, ktorá sa im zdá byť najvhodnejšia. Môžu sa tak najmä obmedziť na prebratie formulácie použitej v smernici alebo výrazu, ktorý je jej rovnocenný, do vnútroštátnej daňovej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Zb. s. I-4629, bod 56).

34 Keďže pojem „krádež“ v zásade patrí do oblasti trestného práva, členské štáty sú oprávnené použiť výrazy, ktoré sa im zdajú vhodné v rámci daňovej právnej úpravy, ktorej cieľom je uplatnenie ustanovenia práva Únie v oblasti úpravy DPH.

35 Preto, keďže krádež spôsobuje „stratu“ dotknutých tovarov a z tohto dôvodu nie je možné ich použiť na účely zdaniteľných plnení na výstupe, musí sa vnútroštátna právna úprava a jej uplatnenie príslušným orgánom považovať za riadne uplatnenie článku 185 ods. 2 druhého pododseku smernice.

36 Z písomných pripomienok predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že aj na základe uplatnenia iných ustanovení daňovej právnej úpravy, ktorá je predmetom veci samej, sa úprava

odpo?tu DPH zaplatenej na vstupe nevykoná najmä v prípade „straty“ tovaru zaprí?inenej „pôsobením vyššej moci“. Sta?í preto poznamena?, že s oh?adom na skutkové zistenia vnútroštátneho súdu vo veci samej nie je v prejednávanej veci daný takýto predpoklad.

37 Za týchto podmienok treba na položené otázky odpoveda? tak, že ?lánok 185 ods. 2 smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnym ustanoveniam da?ovej právnej úpravy, akými sú ustanovenia uvedené v § 79 a 80 ZDDS, ktoré v prípade konštatovania straty tovarov podliehajúcich DPH vyžadujú úpravu odpo?tu tejto dane zaplatenej na vstupe v okamihu nadobudnutia tohto tovaru v prípade, ak sa zdanite?ná osoba stala obe?ou krádeže predmetného tovaru neznámym páchatel?om.

O trovách

38 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 Súdneho dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

?lánok 185 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vyklada? v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnym ustanoveniam da?ovej právnej úpravy, akými sú ustanovenia uvedené v § 79 a 80 bulharského zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), ktoré v prípade konštatovania straty tovarov podliehajúcich DPH vyžadujú úpravu odpo?tu tejto dane zaplatenej na vstupe v okamihu nadobudnutia tohto tovaru v prípade, ak sa zdanite?ná osoba stala obe?ou krádeže predmetného tovaru neznámym páchatel?om.

Podpisy

* Jazyk konania: bulhar?ina.