

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 6. februára 2014 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – DPH – Smernica 2006/112/ES – Prenesenie daňovej povinnosti – Právo na odpočítanie dane – Zaplatenie dane poskytovateľovi služieb – Neuvedenie povinných údajov – Zaplatenie DPH bez právneho dôvodu – Strata práva na odpočítanie dane – Zásada daňovej neutrality – Zásada právnej istoty“

Vo veci C-424/12,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Oradea (Rumunsko) z 26. júna 2012 a doručený Súdnemu dvoru 18. septembra 2012, ktorý súvisí s konaním:

SC Fatorie SRL

proti

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

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

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- SC Fatorie SRL, v zastúpení: C. Costa, advokát,
- rumunská vláda, v zastúpení: R. H. Radu, V. Angelescu a I. Barabă, splnomocnení zástupcovia,
- estónska vláda, v zastúpení: M. Linntam, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Keppenne a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie 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, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), a najmä výkladu ustanovení týkajúcich sa práva na odpočítanie pri uplatnení systému prenesenia daňovej povinnosti, ako aj zásady daňovej neutrality dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a zásady právnej istoty.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou SC Fatorie SRL (ďalej len „Fatorie“) a Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (Generálne riaditeľstvo verejných financií v Bihori, ďalej len „Direcția“) vo veci zamietnutia odpočítania DPH v prípade spoločnosti Fatorie z dôvodu neuplatnenia ustanovení týkajúcich sa systému prenesenia daňovej povinnosti.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 178 písm. a) a f) smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240,

...

f) ak sa od nej žiada, aby zaplatila DPH ako odberateľ alebo nadobúdateľ v prípade uplatnenia článkov 194 až 197 a článku 199, musí splniť náležitosti stanovené každým členským štátom“.

4 Článok 199 ods. 1 tejto smernice stanovuje, že v prípade niektorých poskytnutí služieb môžu členské štáty stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej boli poskytnuté tieto služby. Tento režim známy pod bežným názvom „prenesenie daňovej povinnosti“ sa podľa uvedeného článku 199 ods. 1 písm. a) môže uplatňovať najmä na „poskytovanie stavebných prác vrátane opravárenských, inštalácií, údržbových, prestavbových a demolačných služieb týkajúcich sa nehnuteľného majetku, ako aj odovzdanie stavebných prác“.

5 Článok 226 bod 11 uvedenej smernice znie:

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

...

11. v prípade oslobodenia od dane alebo ak je zaplatená daň povinný odberateľ, odkaz na uplatňované ustanovenie tejto smernice alebo na príslušné vnútroštátne ustanovenie, alebo iný odkaz, ktorý uvádza, že dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb je oslobodené od dane alebo je predmetom prenesenia daňovej povinnosti“.

Rumunské právo

6 Článok 146 ods. 1 písm. a) zákona č. 571/2003, Daňový zákonník (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) z 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003, ďalej len „daňový zákonník“) stanovuje:

„Aby si mohla zdaniteľná osoba uplatniť právo na odpočítanie dane, musí spĺňať tieto podmienky:

a) pokiaľ ide o daň, ktorú má zaplatiť alebo ktorú zaplatila za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, alebo za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, musí disponovať faktúrou obsahujúcou údaje podľa § 155 ods. 5“.

7 § 155 ods. 5 písm. n) bod 2 daňového zákonníka stanovuje:

„Faktúra musí povinne obsahovať tieto údaje:

...

2. ak má daň zaplatiť príjemca za podmienok podľa § 150 ods. 1 písm. b) až d) a g), odkaz na ustanovenia tejto hlavy alebo smernice 2006/112 alebo poznámku ‚prenesenie daňovej povinnosti‘ v prípade transakcií podľa § 160“.

8 § 160 daňového zákonníka v znení uplatniteľnom v čase, keď nastali skutkové okolnosti vo veci samej, znie:

„1. Dodávateľia a príjemcovia tovaru alebo služieb podľa odseku 2 sú povinní uplatňovať zjednodušujúce opatrenia stanovené týmto § 160. Nevyhnutnou podmienkou na účely uplatnenia zjednodušujúcich opatrení je, aby tak dodávateľ, ako aj príjemca boli v súlade s § 153 identifikovaní na účely DPH.

2. Zjednodušujúce opatrenia sa uplatnia na dodanie alebo poskytnutie týchto tovarov a služieb:

...

b) budovy, časti budov a pozemky akéhokoľvek druhu, pri ktorých dodaní sa uplatní daňový režim;

c) stavebné a montážne práce;

...

3. Na faktúrach vystavených v súvislosti s dodaním tovaru podľa odseku 2 sú dodávateľia povinní uviesť poznámku ‚prenesenie daňovej povinnosti‘, bez označenia príslušnej dane. Na faktúrach od dodávateľov príjemcovia uvedú príslušnú daň, ktorá sa v daňovom priznaní označí jednak ako zaplatená a zároveň ako odpočítateľná daň. Za transakcie podliehajúce zjednodušujúcim opatreniam sa daň medzi dodávateľom a príjemcom neplatí.

...

5. Za uplatňovanie ustanovení tohto § 160 zodpovedajú dodávateľia alebo poskytovatelia rovnako ako príjemcovia. Ak dodávateľ alebo poskytovateľ neuviedol na faktúre vystavenej v súvislosti s tovarom alebo službami podľa odseku 2 poznámku ‚prenesenie daňovej povinnosti‘, príjemca je povinný uplatniť prenesenie daňovej povinnosti, nezaplatiť daň dodávateľovi alebo poskytovateľovi, označiť z vlastnej iniciatívy faktúru poznámkou ‚prenesenie daňovej povinnosti‘ a splniť povinnosti podľa odseku 3.“

9 Bod 82 vládneho nariadenia ?. 44/2004, ktorým sa vykonáva daňový zákonník (hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej stanovuje:

„1. Povinnou podmienkou stanovenou v článku 160 ods. 1 daňového zákonníka na účely uplatnenia zjednodušujúcich opatrení a prenesenia daňovej povinnosti je, aby tak dodávateľ alebo poskytovateľ, ako aj príjemca boli v súlade s článkom 153 daňového zákonníka identifikovaní na účely DPH a aby bola predmetná transakcia zdaniteľná. Zjednodušujúce opatrenia sa uplatňujú výlučne na transakcie uskutočnené v tuzemsku v zmysle článku 125b daňového zákonníka.

...

3. V prípade dodávok tovarov alebo poskytovaní služieb stanovených v článku 160 ods. 2 daňového zákonníka vrátane vyplatených záloh dodávateľa alebo poskytovateľa vystavia faktúry bez dane a uvedú na nich poznámku ‚prenesenie daňovej povinnosti‘. Daň vypočíta príjemca a zapíše ju na faktúry a do registra nákupov, pričom sa táto daň uvedie v daňovom priznaní jednak ako zaplatená daň a jednak ako odpočítateľná daň. V účtovnej rovine príjemca v rámci zdaňovacieho obdobia zapíše sumu príslušnej dane do položky 4426 [odpočítateľná DPH] a zároveň do položky 4427 [zaplatená DPH].

...

12. V prípade stavebných a montážnych prác, za ktoré boli zaplatené zálohy a/alebo vystavené faktúry na celkovú alebo čiastočnú hodnotu v rámci prenesenia daňovej povinnosti do 31. decembra 2007 vrátane, pri ktorých však došlo k zdaniteľnej udalosti počas roka 2008, t. j. v čase, keď boli vystavené výkazy o napredovaní diela a prípadne boli schválené príjemcami, sa uplatní bežný režim dane výlučne na rozdiel medzi hodnotou prác, pri ktorých došlo k zdaniteľnej udalosti počas roka 2008, a hodnotou zaplatených záloh alebo súm zapísaných na faktúrach, ktoré boli vystavené do 31. decembra 2007 vrátane. ...“.

10 Článok 105 ods. 1 a 3 uznesenia vlády ?. 92/2003 o daňovom poriadku (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală) v znení uverejnenom v *Monitorul Oficial al României* (časť I, ?. 513 z 31. júla 2007) stanovuje:

„Pravidlá týkajúce sa daňovej kontroly

1. Cieľom daňovej kontroly je preskúmať úplnosť skutkových a právnych okolností, ktoré sú relevantné na účely vymerania dane.

...

3. Daňová kontrola sa vykonáva iba raz pre každú daň, poplatok a ostatné sumy, ktoré sa majú odviesť do všeobecného konsolidovaného rozpočtu, a za každé zdaňovacie obdobie. Príslušný správca dane môže výnimočne rozhodnúť, že sa vykoná opätovná kontrola týkajúca sa daného obdobia, ak v období medzi ukončením daňovej kontroly a uplynutím premlčacej doby zistí dodatočné údaje, ktoré mu v čase overovania neboli známe, alebo chyby v počítaní, ktoré mali vplyv na výsledky týchto overovaní.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Dňa 3. januára 2007 uzatvorila Fatorie so spoločnosťou SC Megasal Construcții SRL (ďalej len „Megasal“) rámcovú zmluvu, ktorej predmetom bola výstavba a montáž ošipární a modernizácia fariem zaoberajúcich sa chovom ošipaných. Práce boli ukončené vo februári 2008.

12 Počas roka 2007 Megasal ako poskytovateľ dotknutých služieb vystavila niekoľko faktúr na zaplatenie záloh, a to v režime prenesenia daňovej povinnosti, pričom uplatnila zjednodušujúce opatrenia podľa bodu 82 vládneho nariadenia č. 44/2004, ktorým sa vykonáva daňový zákonník. Celková suma vyhotovených faktúr, ktoré boli vystavené bez DPH, bola 1 017 834,37 rumunských leu (RON).

13 Dňa 3. marca 2008 Megasal vystavila faktúru, na ktorej bola uvedená celková hodnota vykonaných prác v sume 1 052 840,10 RON, z čoho suma 168 101 RON predstavovala DPH a suma 884 740 RON bola cena prác. Fatorie zaplatila spoločnosti Megasal uvedenú DPH.

14 V nadväznosti na žiadosť o vrátenie DPH, ktorú Fatorie adresovala Rumunsku, Direcția rozhodnutím z 2. júla 2008 schválilo vrátenie DPH vo výške 173 057 RON, pričom táto suma zahŕňovala DPH vo výške 168 101 RON týkajúcu sa faktúry z 3. marca 2008, a to v súlade so správou o daňovej kontrole z 13. júna 2008 za obdobie od 1. júla 2007 do 31. marca 2008.

15 V roku 2009 v nadväznosti na druhú daňovú kontrolu týkajúcu sa DPH, ktorú Fatorie zaplatila za obdobie od 1. januára 2007 do 31. marca 2008, Direcția rozhodlo, že DPH týkajúca sa faktúry z 3. marca 2008 sa má vymáhať, pretože neboli dodržané zjednodušujúce opatrenia upravujúce systém prenesenia daňovej povinnosti. Daňovým výmerom z 18. mája 2009 sa Direcția teda domáhala, aby Fatorie zaplatila do štátneho rozpočtu sumu 221 221 RON, ktorá v prípade sumy 168 101 RON zodpovedá sume DPH a v prípade sumy 53 120 RON úrokom z omeškania.

16 Vzhľadom na skutočnosti predložené Súdnemu dvoru sa zdá, že Megasal sa dostala do úpadku a rumunskej daňovej správe nezaplatila DPH vyznačenú na faktúre z 3. marca 2008, ktorú jej zaplatila spoločnosť Fatorie.

17 Dňa 15. júla 2009 podala Fatorie žalobu proti Direcția, ktorou sa domáhala zrušenia rozhodnutia o vymáhaní a daňového výmeru z 18. mája 2009.

18 Rozsudkom z 22. septembra 2010 Tribunalul Bihor (Okresný súd v Bihori) zamietol žalobu ako nedôvodnú. Odvolanie podané proti tomuto rozsudku bolo rozsudkom z 9. marca 2011 zamietnuté z toho istého dôvodu a rozsudok sa stal právoplatný.

19 Dňa 17. mája 2011 Fatorie podala návrh na preskúmanie rozsudku z 22. septembra 2010 z dôvodu, že tento rozsudok bol vydaný v rozpore s právom Únie. Tento návrh bol zamietnutý ako neprípustný rozsudkom zo 7. novembra 2011.

20 Dňa 12. januára 2012 podala Fatorie proti tomuto rozsudku odvolanie na Curtea de Apel Oradea (Odvolací súd v Oradei).

21 Fatorie tvrdí, že na vec samu treba uplatniť najmä judikatúru Súdneho dvora vyplývajúcu z rozsudku z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, Zb. s. I-3303), podľa ktorej v prípade, keď je uplatniteľný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, nemá skutočnosť, že neboli dodržané požiadavky týkajúce sa fakturácie, nijaký vplyv na právo na odpočítanie dane. Nezrovnalosti, ktorých sa dopustil dodávateľ pri vystavovaní faktúry z 3. marca 2008, a absencia nápravy zo strany spoločnosti Fatorie teda nemohli mať vplyv na právo tejto spoločnosti na odpočítanie DPH týkajúcej sa tejto faktúry.

22 Direcția sa domnieva, že Fatorie stratila právo na odpočítanie DPH uvedenej na faktúre z 3. marca 2008, lebo jednak spoločnosť, ktorá vystavila faktúru, t. j. Megasal, ju vystavila nesprávne, keď uplatnila bežné pravidlá v oblasti DPH, zatiaľ čo táto faktúra mala byť vyhotovená v súlade so zjednodušujúcimi opatreniami stanovenými v článku 160 ods. 2 písm. b) daňového zákonníka, a jednak si Fatorie tým, že z vlastnej iniciatívy na faktúre neuviedla poznámku „prenesenie daňovej povinnosti“ a zaplatila daň poskytovateľovi služieb, nesplnila povinnosť stanovenú v článku 160 ods. 5 tohto zákonníka.

23 Za týchto podmienok Curtea de Apel Oradea rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Umožňujú ustanovenia [smernice o DPH] uplatniť sankciu spočívajúcu v strate práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH v prípadoch, keď:

- a) faktúru, na základe ktorej si zdaniteľná osoba uplatnila právo na odpočítanie, vyhotovila tretia osoba nesprávnym spôsobom, pričom nedošlo k uplatneniu zjednodušujúcich opatrení;
- b) zdaniteľná osoba zaplatila DPH uvedenú na faktúre?

2. Bráni zásada právnej istoty podľa práva Únie správnej praxi rumunských daňových orgánov, ktoré:

- a) najprv na základe právoplatného správneho rozhodnutia uznali právo na odpočítanie DPH a
- b) následne toto rozhodnutie zmenili a zdaniteľnej osobe stanovili povinnosť zaplatiť do štátneho rozpočtu DPH, v prípade ktorej bolo najskôr uplatnené právo na odpočítanie, spolu s úrokmi a pokutou z omeškania?

3. V situácii, keď:

- a) zdaniteľná osoba zaplatila DPH, ktorú na faktúre nesprávne uviedla tretia osoba;
- b) daňové orgány nepodnikli nijaké opatrenie s cieľom požiadať tretiu osobu o opravu nesprávne vyhotovenej faktúry, a
- c) oprava faktúry je v súčasnosti nemožná z dôvodu úpadku tretej osoby, umožňuje zásada daňovej neutrality DPH zbaviť zdaniteľnú osobu práva na odpočítanie DPH?“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

24 Európska komisia bez toho, aby výslovne vzniesla námietku neprípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vyjadruje pochybnosti o jeho prípustnosti z dôvodu, že sa v ňom neuvádzajú dôvody, ktoré viedli vnútroštátny súd k položeniu otázky o výklade alebo platnosti niektorých ustanovení práva Únie, ani súvislosť, ktorú tento vnútroštátny súd zaviedol medzi týmito ustanoveniami a vnútroštátnou právnou úpravou uplatniteľnou na spor.

25 Podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor môže zamietnuť návrh na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátneho súdu len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s realitou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudky z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 28, ako aj z 20. júna 2013, Rodopi, M 91, C-259/12, bod 27).

26 Treba však konštatovať, že v tomto prípade to tak nie je. Požadovaný výklad rozsahu práva na odpočítanie DPH, ako aj zásad daňovej neutrality a právnej istoty totiž priamo súvisí s predmetom sporu vo veci samej, ktorej skutočný charakter, zdá sa, nemožno spochybniť. Okrem toho návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahuje skutkové a právne podklady, ktoré sú dostatočné na to, aby Súdny dvor mohol poskytnúť užitočnú odpoveď na položené otázky.

27 Preto treba návrh na začatie prejudiciálneho konania vyhlásiť za prípustný.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej otázke

28 Svojou prvou a treťou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či smernica o DPH a zásada daňovej neutrality bránia tomu, aby v rámci transakcie podliehajúcej režimu prenesenia daňovej povinnosti bolo príjemcovi služieb odňaté právo na odpočítanie DPH, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil poskytovateľovi služieb na základe nesprávne vystavenej faktúry, a to aj vtedy, ak je oprava tejto chyby nemožná z dôvodu úpadku uvedeného poskytovateľa.

29 Najskôr treba pripomenúť, že na základe režimu prenesenia daňovej povinnosti nedochádza medzi poskytovateľom a príjemcom služieb k nijakej platbe DPH, pričom príjemca je povinný zaplatiť DPH na vstupe za uskutočnené transakcie a zároveň môže v zásade vykonať odpočítanie tej istej dane tak, že daňovej správe netreba zaplatiť nijakú sumu.

30 Rovnako treba na jednej strane zdôrazniť, že právo na odpočítanie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (rozsudky Bockemühl, už citovaný, bod 38, ako aj z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Zb. s. I-7467, bod 37 a citovaná judikatúra).

31 Systém odpočítaní má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, a to pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24, ako aj zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 48).

32 Na druhej strane, pokiaľ ide o pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie DPH stanovené v článku 178 smernice o DPH, uplatniteľné sú iba pravidlá stanovené v písm. f) tohto článku v prípade, že ide o postup prenesenia daňovej povinnosti podľa článku 199 ods. 1 písm. a)

uvedenej smernice.

33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zdaniteľná osoba, ktorá je ako príjemca služieb povinná odvieť príslušnú DPH, nie je povinná mať faktúru vystavenú v súlade s formálnymi požiadavkami smernice o DPH, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie, a musí splniť iba náležitosti stanovené dotknutým členským štátom pri uskutočnení voľby, ktorú jej umožňuje uvedený článok 178 písm. f) (pozri v tomto zmysle rozsudok Bockemühl, už citovaný, bod 47).

34 Z judikatúry Súdneho dvora takisto vyplýva, že rozsah náležitostí takto stanovených dotknutým členským štátom, ktoré musí zdaniteľná osoba dodržať na to, aby mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH, nesmie presiahnuť to, čo je nevyhnutne potrebné na účely kontroly správneho uplatnenia postupu prenesenia daňovej povinnosti a zabezpečenia vybratia DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Bockemühl, už citovaný, bod 50, a z 30. septembra 2010, *Uszodaépít*, C-392/09, Zb. s. I-8791, bod 38).

35 Súdny dvor tak už usúdil, že v rámci režimu prenesenia daňovej povinnosti zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne podmienky, napriek tomu, že zdaniteľné osoby nesplnili niektoré formálne požiadavky (rozsudky z 8. mája 2008, *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, Zb. s. I-3457, bod 63, ako aj *Uszodaépít*, už citovaný, bod 39).

36 Na rozdiel od toho, čo tvrdí Fatorie, okolnosti vo veci samej sú však rozdielne od okolností, ktoré viedli k rozsudku v už citovanej veci Bockemühl.

37 Vo veci samej z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že faktúra z 3. marca 2008 neobsahuje poznámku „prenesenie daňovej povinnosti“, čo je v rozpore s požiadavkami podľa článku 160 ods. 3 daňového zákonníka, a že Fatorie neprijala nevyhnutné opatrenia na nápravu tejto absencie stanovené v odseku 5 tohto článku. Okrem toho treba konštatovať, že Fatorie omylom zaplatila DPH, ktorá bola nesprávne vyznačená na uvedenej faktúre, spoločnosti Megasal, zatiaľ čo na základe uvedeného režimu mala ako príjemca služieb zaplatiť DPH daňovým orgánom v súlade s článkom 199 smernice o DPH. Okrem toho, že sporná faktúra tak nezodpovedá formálnym požiadavkám stanoveným vnútroštátnou právnou úpravou, nebola dodržaná hmotnoprávna podmienka režimu prenesenia daňovej povinnosti.

38 Taká situácia bránila daňovej správe vykonať kontrolu uplatňovania režimu prenesenia daňovej povinnosti a spôsobila riziko strát daňových príjmov pre dotknutý členský štát.

39 Navyše z ustálenej judikatúry vyplýva, že výkon práva na odpočítanie dane je obmedzený len na splatné dane, t. j. dane zodpovedajúce transakcii podliehajúcej DPH alebo zaplatené v rozsahu, v akom boli splatné (rozsudky z 13. decembra 1989, *Genius*, C-342/87, Zb. s. 4227, bod 13, ako aj z 19. septembra 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel*, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 53).

40 Vzhľadom na to, že DPH, ktorú Fatorie zaplatila spoločnosti Megasal, tak nebola splatná a táto platba nerešpektovala hmotnoprávnu požiadavku režimu prenesenia daňovej povinnosti, Fatorie si nemohla uplatniť právo na odpočítanie tejto DPH.

41 V tejto súvislosti úpadok spoločnosti Megasal nemôže spochybniť zamietnutie odpočítania DPH pripísateľné tomu, že Fatorie si nesplnila základné povinnosti na účely uplatnenia režimu prenesenia daňovej povinnosti.

42 Príjemca služieb, ktorý bez právneho dôvodu zaplatil DPH poskytovateľovi uvedených služieb, však môže od tohto poskytovateľa žiadať vrátenie v súlade s vnútroštátnym právom.

43 ?o sa týka okolnosti, pod?a ktorej da?ová správa nenariadila spoločnosti Megasal opraviť nesprávne vystavené faktúry, treba uviesť, že vec sama sa týka toho, že Direc?ia odmietlo priznať spoločnosti Fatorie právo na odpod?ítanie, a že na ú?ely odpovede na položené otázky sa netreba vyjadrovať k prípadnej povinnosti da?ovej správy voči tretím osobám.

44 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na prvú a tretiu otázku odpovedať tak, že v rámci transakcie podliehajúcej režimu prenesenia da?ovej povinnosti za takých okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, smernica o DPH a zásada da?ovej neutrality nebránia tomu, aby bolo príjemcovi služieb od?até právo na odpod?ítanie DPH, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil poskytovateľovi služieb na základe nesprávne vystavenej faktúry, a to aj vtedy, ak je oprava tejto chyby nemožná z dôvodu úpadku uvedeného poskytovateľa.

O druhej otázke

45 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zásada právnej istoty bráni správnej praxi vnútroštátnych da?ových orgánov, ktorá spočíva v zrušení rozhodnutia, ktorým tieto orgány priznali zdaniteľnej osobe právo na odpod?ítanie DPH, pričom v nadväznosti na opakovanú kontrolu od nej žiadajú zaplatať uvedenú DPH a úrokov z omeškania.

46 Najskôr treba pripustiť, že zásada právnej istoty vyžaduje, aby sa da?ová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k da?ovej správe nemohla donekonečna spochybňovať (pozri v tomto zmysle rozsudok Ecotrade, už citovaný, bod 44).

47 V tejto súvislosti rumunská vláda vo svojich písomných pripomienkach odkazuje na ?lánok 105 ods. 3 uznesenia vlády ? 92/2003 o da?ovom poriadku, ktorý výnimočne v rámci preml?acej doby umožňuje vykonať opakovanú kontrolu týkajúcu sa daného obdobia, ak správca dane zistí dodatočné údaje, ktoré mu v ?ase overovaní neboli známe, alebo chyby v po?ítaní, ktoré mali vplyv na výsledky týchto overovaní.

48 Treba pripustiť, že taká právna úprava, ktorej jednoznačnosť a predvídateľnosť pre zdaniteľnú osobu neboli vážne spochybnené, rešpektuje zásadu právnej istoty.

49 Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či ustanovenie vnútroštátnej právnej úpravy citované v bode 47 tohto rozsudku je uplatniteľné v spore, o ktorom rozhoduje.

50 ?o sa týka úrokov z omeškania, treba pripomenúť, že pri neexistencii zosúladenia právnej úpravy Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou ostáva ?lenským štátom právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú pod?a nich najvhodnejšie. Napriek tomu sú pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda aj zásadu proporcionality (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 16. decembra 1992, Komisia/Grécko, C?210/91, Zb. s. I?6735, bod 19 a citovanú judikatúru; zo 7. decembra 2000, de Andrade, C?213/99, Zb. s. I?11083, bod 20, ako aj Rodopí?M 91, už citovaný, bod 31).

51 Vzhľadom na uvedené skutočnosti treba na druhú otázku odpovedať tak, že zásada právnej istoty nebráni správnej praxi vnútroštátnych da?ových orgánov, ktorá spočíva v zrušení rozhodnutia, ktorým tieto orgány priznali zdaniteľnej osobe právo na odpod?ítanie DPH, v rámci prekluzívnej lehoty, pričom v nadväznosti na opakovanú kontrolu od nej žiadajú zaplatať DPH a úrokov z omeškania.

O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k úastníkom konania vo

veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

- 1. V rámci transakcie podliehajúcej režimu prenesenia daňovej povinnosti za takých okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zásada daňovej neutrality nebránia tomu, aby bolo príjemcovi služieb odňaté právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil poskytovateľovi služieb na základe nesprávne vystavenej faktúry, a to aj vtedy, ak je oprava tejto chyby nemožná z dôvodu úpadku uvedeného poskytovateľa.**
- 2. Zásada právnej istoty nebráni správnej praxi vnútroštátnych daňových orgánov, ktorá spočíva v zrušení rozhodnutia, ktorým tieto orgány priznali zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, v rámci prekluzívnej lehoty, pričom v nadväznosti na opakovanú kontrolu od nej žiadajú zaplatenie tejto dane a úrokov z omeškania.**

Podpisy

* Jazyk konania: rumunčina.