

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 13. marca 2014 (*)

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Zaplatenie preddavkov – Nepriznanie práva na odpočítanie dane – Podvod – Úprava odpočítanej dane, keď sa zdaniteľné plnenie neuskutočnilo – Podmienky“

Vo veci C-107/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд Велико Търново (Bulharsko) zo 14. februára 2013 a doručený Súdnemu dvoru 4. marca 2013, ktorý súvisí s konaním:

FIRIN OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan??no?osiguritelna praktika“ – Veliko Tърново pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

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

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 dan??no?osiguritelna praktika“ – Veliko Tърново pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, v zastúpení: A. Manov, splnomocnený zástupca,
- bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova a D. Drambozova, splnomocnené zástupkyne,
- estónska vláda, v zastúpení: N. Grünberg a M. Linntam, splnomocnené zástupkyne,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a N. Nikolova, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 19. decembra 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 65, článku 90 ods. 1, článku 168 písm. a), článku 185 ods. 1, článkov 193 a 205 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou FIRIN OOD (ďalej len „FIRIN“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan?“no?osiguritelna praktika“ – Veliko Tŕnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riadite? riadite?stva „Opravné prostriedky a prax v oblasti daní a sociálneho poistenia“ pre mesto Veliko Tŕnovo pri Ústrednej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, ďalej len „riadite?“) týkajúceho sa práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo forme daňového dobropisu v súvislosti so zaplatením preddavku touto spoločnosťou na dodávku múky.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 dodanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH.

4 Podľa článku 14 ods. 1 tejto smernice:

„Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

5 Podľa článku 63 uvedenej smernice zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

6 Článok 65 tej istej smernice stanovuje:

„Ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.“

7 Článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.“

8 Podľa článku 167 tejto smernice právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

9 Článok 168 uvedenej 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:

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;

...“

10 § 178 tejto smernice stanovuje:

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

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

...“

11 § 184 smernice 2006/112 stanovuje, že pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.

12 § 185 tejto smernice znie:

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

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpočítanej 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 uvedených v § 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

13 Podľa § 186 tejto smernice členské štáty stanovujú pravidlá na vykonávanie jej § 184 a 185.

14 § 193 tejto smernice stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v § 194 až 199 a § 202.“

15 Podľa § 203 smernice 2006/112 DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.

16 Podľa § 205 tejto smernice:

„V situáciách uvedených v § 193 až 200 a v § 202, 203 a 204 môžu členské štáty stanoviť, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ruší spoločne a nerozdielne za platbu DPH.“

Bulharské právo

17 § 70 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za dan'k v'rchu dobavenata stojnost) v znení, ktoré sa uplatňuje na spor vo veci samej (DV č. 63, zo 4. augusta 2006, ďalej len „ZDDS“), stanovuje, že právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe neexistuje, ak bola fakturovaná nedôvodne.

18 § 177 ZDDS stanovuje:

- „1. Zaregistrovaná osoba – príjemca zdaniteľného plnenia – je zodpovedná za splatnú daň, ktorú nezaplatila iná zaregistrovaná osoba, pokiaľ si uplatnila právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, ktoré priamo alebo nepriamo súvisí so splatnou a nezaplatenou DPH.
2. Zodpovednosť podľa odseku 1 vzniká, keď zaregistrovaná osoba vedela alebo mala vedieť, že daň nebola zaplatená a táto skutočnosť bola preukázaná kontrolným orgánom podľa článkov 117 až 120 zákonníka o dani z pridanej hodnoty a konaní vo veciach sociálneho zabezpečenia.
3. Na účely odseku 2 sa predpokladá, že osoba mala vedieť o tejto skutočnosti, pokiaľ sú kumulatívne splnené tieto podmienky:
- (1) splatná daň v zmysle odseku 1 nebola výsledne za zdaňovacie obdobie skutočne zaplatená žiadnym z predchádzajúcich dodávateľov zdaniteľného dodania rovnakého tovaru alebo poskytnutia rovnakej služby, bez ohľadu na to, či sa plnenie uskutočnilo v takej istej, zmenenej alebo spracovanej forme;
- (2) zdaniteľné plnenie je fiktívne, obchádza zákon alebo jeho cena sa značne odlišuje od trhovej ceny.
4. Zodpovednosť podľa odseku 1 nie je podmienená získaním určitej výhody z dôvodu nezaplatenia splatnej dane.
5. Za podmienok stanovených v odsekoch 2 a 3 je zodpovedný tiež predchádzajúci dodávateľ zdaniteľnej osoby, ktorá dlhuje nezaplatenú daň.
6. V prípadoch uvedených v odsekoch 1 a 2 je zodpovedná zdaniteľná osoba, ktorá je priamo príjemcom plnenia, za ktoré nebola zaplatená splatná daň, a pokiaľ výber dane zlyhá, možno vziať na zodpovednosť každého nasledujúceho príjemcu v rámci dodávateľského reťazca.
7. Odsek 6 sa uplatňuje obdobne aj na predchádzajúcich dodávateľov.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 19 FIRIN, právna nástupkyňa spoločnosti „Chlebozavod Korn“, je spoločnosť založená podľa bulharského práva a pôsobí v oblasti výroby a predaja chleba a cukrárskych výrobkov. 99 % jej kapitálu vlastní spoločnosť Jork Skaj EOOD (ďalej len „Jork Skaj“) a zvyšok pán Jorkišev.
- 20 Na konci roku 2010 FIRIN objednala 10 000 ton pšenice od spoločnosti Agra Plani EOOD (ďalej len „Agra Plani“), ktorej stopercentným vlastníkom je pán Jorkišev. Na toto plnenie, za ktoré sa malo zaplatiť vopred, spoločnosť Agra Plani EOOD vystavila 29. novembra 2010 faktúru na 3 600 000 BGN s uvedením splatnej DPH vo výške 600 000 BGN.
- 21 Bulharská daňová správa v nadväznosti na kontrolu spochybnila odpočítanie tejto sumy vo výške 600 000 BGN, ktoré uskutočnila spoločnosť FIRIN v rámci svojich priznaní k DPH za obdobie november/december 2010.
- 22 Daňová správa odôvodnila toto spochybnenie tvrdením, že plnenie sa neuskutočnilo a že faktúra z 29. novembra 2010 je časťou systému daňových podvodov, ktoré daňová kontrola odhalila. Vzhľadom na skutočnosť, že Agra Plani nebola zaregistrovaná na národnom úrade pre obilniny, totiž nebola podľa vnútroštátneho zákona oprávnená obchodovať s obilninami, čo FIRIN musela vedieť. Okrem toho celková suma platieb vykonaných spoločnosťou FIRIN 30. novembra 2010 v prospech spoločnosti Agra Plani vo výške 4 170 000 BGN, t. j. suma prevyšujúca splatnú sumu uvedenú na faktúre, bola v tento deň prevedená na konto spoločnosti Jork Skaj. V ten istý

de? sumu vo výške 3 600 000 BGN previedla spoločnosť Jork Skaj na bankový účet spoločnosti FIRIN.

23 Daťová správa z dôvodu nedôveryhodných odôvodnení neakceptovala vysvetlenia týkajúce sa povahy týchto pohybov na účtoch, ktoré údajne podľa spoločnosti FIRIN vyplývali v prvom prípade z pôžičky spoločnosti Agra Plani poskytnutej spoločnosti Jork Skaj a potom v druhom prípade z dodatočného kapitálového vkladu do spoločnosti FIRIN.

24 Na základe tejto kontroly bol 26. septembra 2011 vydaný opravný daťový výmer. FIRIN podala proti tomuto výmeru správny opravný prostriedok Direktorovi. Rozhodnutím zo 16. januára 2012 Direktor tento výmer potvrdil.

25 FIRIN následne podala žalobu proti tomuto rozhodnutiu, ktorým Direktor potvrdil uvedený výmer, na vnútroštátny súd a tvrdila, že spô?a všetky podmienky na odpo?ítanie sumy 600 000 BGN a že dôvody zamietnutia tohto odpo?tu dane sa týkali takých okolností, ako je napr. fiktívny charakter plnení, ktoré nie sú uplatniteľné na účely odmietnutia práva na odpo?ítanie, ale na vznik zodpovednosti za DPH nezaplatenej jej dodávateľom.

26 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd pýta, či je možné priznať právo na odpo?ítanie DPH v prípade, keď sa plánované plnenie nemohlo z rôznych dôvodov uskutočniť, a či zostáva zachovaná možnosť vykonať neskoršiu úpravu. Tiež sa pýta, či vnútroštátny systém solidárnej zodpovednosti v oblasti DPH je v súlade s právom Únie.

27 Za týchto podmienok Administratívne súd Veliko Tŕnovo rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Majú sa v takých prípadoch, o aké ide v konaní vo veci samej, keď sa pri poskytnutí preddavku za budúce a jasne určené dodanie tovaru okamžite a účinne vykonal odpo?et DPH, vykladať ustanovenia článku 168 písm. a) v spojení s článkom 65, článkom 90 ods. 1 a článkom 185 ods. 1 smernice 2006/112/ES... v tom zmysle, že vzhľadom na nedodanie hlavného protiplnenia v súlade s podmienkami dodania, podmienené objektívnymi a/alebo subjektívnymi dôvodmi, treba odoprieť právo na odpo?et dane v prípade jeho uplatnenia?

2. Vyplýva zo súvisiaceho výkladu a s ohľadom na zásadu neutrality DPH, že v tejto situácii je (resp. nie je) relevantná objektívna možnosť dodávateľa upraviť vyfakturovanú DPH a/alebo základ dane spôsobom stanoveným vo vnútroštátnom zákone; a ako by taká úprava mohla ovplyvniť nepriznanie pôvodného odpo?tu dane?

3. Má sa článok 205 v spojení s článkom 168 písm. a) a článkom 193 aj s ohľadom na odôvodnenie 44 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že členským štátom sa povoľuje, aby príjemcovia plnenia odopreli odpo?et DPH pri uplatnení výlučne takých kritérií, ktoré sami stanovili vnútroštátnym zákonom a podľa ktorých sa daťový dlh stanoví voči inému subjektu než voči zdaniteľnej osobe, keby sa v tomto prípade konečný výsledok dane líšil od výsledku, v prípade ktorého by sa prísne dodržali pravidlá stanovené zo strany členského štátu?

4. V prípade kladnej odpovede na tretiu otázku: Sú také vnútroštátne právne predpisy ako tie, o ktoré ide v konaní vo veci samej, prípustné pri uplatnení článku 205 smernice 2006/112 a zlučiteľné so zásadami efektivity a proporcionality, ak zavádzajú solidárnu zodpovednosť za zaplatenie DPH pri uplatnení domniek, ktoré nie sú podmienené priamo zistiteľnými objektívnymi skutočnosťami, ale sformulovanými inštitútmi občianskeho práva, o ktorých sa v spornom prípade následne rozhodne iným procesným postupom?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

28 Svojimi otázkami vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o výklad ustanovení smernice 2006/112 týkajúcich sa dvoch rôznych aspektov právnej úpravy DPH, a to jednak úpravy práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe a jednak úpravy solidárnej zodpovednosti zdaniteľnej osoby za dať, ktorú dlhuje tretia osoba, ako je stanovené v článku 205 tejto smernice.

29 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry konanie, ktoré upravuje článok 267 ZFEÚ, je nástrojom spolupráce medzi Súdny dvorom a vnútroštátnymi súdmi, prostredníctvom ktorého Súdny dvor poskytuje týmto súdom výklad práva Únie, ktorý potrebujú pre vyriešenie sporu, ktorý prejednávajú tieto súdy (pozri najmä rozsudok z 19. decembra 2013, *Fish Legal a Shirley*, C-279/12, bod 29).

30 V rámci tejto spolupráce platí pre otázky týkajúce sa práva Únie domnienka relevancie. Súdny dvor teda môže odmietnuť návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (pozri najmä rozsudok *Fish Legal a Shirley*, už citovaný, bod 30).

31 Aj keď je nesporné, že spor vo veci samej sa týka spochybnenia práva spoločnosti FIRIN na odpočítanie DPH, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že bulharská daňová správa nepovažovala FIRIN za spoločne a nerozdielne zodpovednú za platbu DPH, ktorú dlhuje Agra Plani.

32 Pokiaľ teda ide o rozsah tejto solidárnej zodpovednosti, čiastočne tretia otázka a štvrtá otázka vnútroštátneho súdu týkajúce sa výkladu ustanovenia článku 205 smernice 2006/112 zjavne nemajú súvislosť s predmetom sporu vo veci samej a v dôsledku toho ich treba vyhlásiť za neprípustné.

O veci samej

33 Svojimi otázkami týkajúcimi sa úpravy práva na odpočítanie DPH, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 65, článok 90 ods. 1, článok 168 písm. a), článok 185 ods. 1 a článok 193 smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že odpočítanie DPH, ktoré vykonal príjemca faktúry vystavenej na účely zaplatenia preddavku týkajúceho sa dodania tovaru, sa musí upraviť, pokiaľ sa toto dodanie tovaru za okolností, aké sú vo veci samej, napokon neuskutočnilo, aj keby dodávateľ bol naďalej povinný zaplatiť túto daň a nevrátil by preddavok.

34 Treba pripomenúť, že podľa článku 167 smernice 2006/112 právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, a podľa článku 63 tej istej smernice zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

35 Článok 65 smernice 2006/112, podľa znenia ktorého, ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby, predstavuje výnimku z pravidla uvedeného v článku 63 a ako taká musí byť vykladaná doslovne (rozsudok z 21. februára 2006, *BUPA Hospitals a Goldsborough Developments*,

36 Na to, aby za týchto okolností vznikla daňová povinnosť, je potrebné, aby všetky relevantné prvky zdaniteľnej udalosti, teda budúceho dodania tovarov alebo budúceho poskytnutia služieb, boli už známe, a teda najmä, aby tieto tovary a služby boli presne určené už v okamihu vyplatenia preddavku (v tomto zmysle rozsudok BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, už citovaný, bod 48).

37 Je potrebné overiť, či ide o taký prípad vo veci samej, aby sa mohla konštatovať existencia práva na odpočítanie dane vykonaného spoločnou FIRIN na základe predmetného preddavku.

38 V tejto súvislosti z rozhodnutia, ktorým sa podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, vyplýva, že keď FIRIN zaplatila preddavok dotknutý vo veci samej, tovar, ktorý mal byť predmetom dodania, bol jasne určený.

39 Ako uviedla generálna advokátka v bode 24 svojich návrhov, článok 65 smernice 2006/112 sa nemá uplatniť ani v tom prípade, keď sa ukáže, že poskytnutie plnenia v záse zaplattenia preddavku je neisté. To by bol najmä prípad podvodného konania.

40 Treba totiž pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/112. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať právnych noriem Únie. Vnútroštátne orgány a súdy teda môžu zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (v tomto zmysle rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, body 35 až 37).

41 Tak je to v prípade, keď daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba. V takom prípade totiž nie sú splnené objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, a hospodárska činnosť (rozsudok Bonik, už citovaný, bod 38 a citovaná judikatúra).

42 Naopak, nie je zlučiteľné s úpravou práva na odpočítanie dane stanovenou v smernici 2006/112 potrestanie nepriznaním tohto práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza plneniu tejto zdaniteľnej osoby alebo nasleduje po ňom, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (rozsudok Bonik, už citovaný, bod 41 a citovaná judikatúra).

43 Zavedením takého systému sankcií by sa totiž prekročil rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (pozri v tomto zmysle rozsudok Bonik, už citovaný, bod 42 a citovaná judikatúra).

44 V dôsledku toho, keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových orgánov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho či nasledujúceho subjektu dodávateľského reťazca (rozsudok Bonik, už citovaný, bod 43 a citovaná judikatúra).

45 V rámci konania začatého podľa článku 267 ZFEÚ však Súdny dvor nemá právomoc preskúmať či posúdiť skutkové okolnosti týkajúce sa veci samej. Vnútroštátnemu súdu tak

prislúcha vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností tejto veci v súlade s pravidlami dokazovania podľa vnútroštátneho práva (pozri najmä rozsudok Bonik, už citovaný).

46 Z uvedeného vyplýva, že len vnútroštátnemu súdu prislúcha preskúmať, či predmetné daňové orgány preukázali objektívne skutočnosti, na základe ktorých dospeli k záveru, že FIRIN vedela alebo musela vedieť, že preddavok zaplatený jej dodávateľovi v skutočnosti nebol za predmet dodania tovaru, ako bolo uvedené vo faktúre vystavenej dodávateľom.

47 Na účely poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu je však potrebné preskúmať otázky týkajúce sa podmienok úpravy DPH, ktorú odpôčila FIRIN, pre prípad, že na konci posúdenia, ktoré má súd vykonať, dospeje k záveru, že všetky relevantné okolnosti budúceho dodania sa mohli považovať za známe v okamihu platby preddavku touto spoločnosťou a že toto dodanie sa teda nejavilo ako neisté.

48 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že články 184 až 186 smernice 2006/112 určujú podmienky, za ktorých daňová správa môže vyžadovať úpravu odpôčítanej dane zo strany zdaniteľnej osoby (v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2012, TETS Chaskovo, C-234/11, bod 26).

49 Pokiaľ ide o prípadný vplyv udalostí, ku ktorým došlo po odpôčítaní DPH uskutočnené zdaniteľnou osobou, na toto odpôčítanie, z judikatúry vyplýva, že skutočné alebo plánované použitie tovarov alebo služieb vymedzuje rozsah pôvodného odpôčítania, na ktoré má zdaniteľná osoba právo, a rozsah prípadných úprav odpôčítanej dane počas nasledujúcich období, ktoré sa musia vykonať za podmienok stanovených v článkoch 184 až 186 (rozsudok TETS Chaskovo, už citovaný, bod 29 a citovaná judikatúra).

50 Mechanizmus úprav stanovený uvedenými článkami smernice je totiž neoddeliteľnou súčasťou režimu odpôčtu DPH upraveného touto smernicou. Má za cieľ zvýšiť presnosť odpôčítaní spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpôčítanie len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Tento mechanizmus má takisto za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpôčítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné transakcie na výstupe (rozsudok TETS Chaskovo, už citovaný, body 30 a 31).

51 Pokiaľ ide o vznik prípadnej povinnosti upraviť odpôčítanie DPH zaplatenej na vstupe, článok 185 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje zásadu, podľa ktorej takú úpravu treba vykonať najmä vtedy, keď k zmene skutočností zohľadňovaných pri určení výšky uvedeného odpôčítania došlo po podaní daňového priznania k DPH (rozsudok TETS Chaskovo, už citovaný, bod 32).

52 V situácii, ako je situácia vo veci samej, z ktorej vyplýva, že podľa údajov vnútroštátneho súdu sa dodanie tovaru, za ktoré FIRIN zaplatila preddavok, neuskutočnilo, treba dospieť k záveru, ako uviedla generálna advokátka v bode 35 svojich návrhov, že k zmene skutočností zohľadnených na určenie sumy uvedeného odpôčítania došlo až po podaní priznania k DPH. V takej situácii daňová správa teda môže vyžadovať úpravu DPH, ktorú odpôčítala zdaniteľná osoba.

53 Tento záver nemôže spochybniť okolnosť, že DPH, ktorú dlhuje dodávateľ, sa neupraví.

54 Pokiaľ ide o postup týkajúci sa nedôvodne vyfakturovanej DPH z dôvodu neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, treba v tejto súvislosti pripomenúť, že zo smernice 2006/112 vyplýva, že s dvomi dotknutými hospodárskymi subjektmi netreba zaobchádzať rovnako. Na jednej strane je

totiž vystavíte? faktúry podľa ?lánku 203 smernice 2006/112 povinný zaplatí? DPH uvedenú na tejto faktúre aj v prípade neuskuto?nenia zdanite?ného plnenia. Na druhej strane príjemca faktúry môže podľa ?lánkov 63 a 167 tejto smernice uplatni? právo na odpo?et len v súvislosti s da?ami vz?ahujúcimi sa na plnenie podliehajúce DPH (rozsudok z 31. januára 2013, LVK – 56, C?643/11, body 46 a 47).

55 V takej situácii je dodržiavanie zásady da?ovej neutrality zabezpe?ené možnos?ou ?lenských štátov stanovi? úpravu nedôvodne vyfakturovanej dane, ak vystavíte? faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak vystavíte? faktúry v dostato?nom ?asovom predstihu úplne zabráni nebezpe?enstvu straty da?ových príjmov (rozsudok LVK – 56, už citovaný, bod 48).

56 Okrem toho, ako uviedla generálna advokátka v bode 43 svojich návrhov, za okolností, ako sú okolnosti vo veci samej, pokia? dodávateľ nevráti preddavok, nie je možné základ dane, ktorú dlhuje dodávateľ, zníži? podľa ustanovení ?lánku 65 v spojení s ?lánkami 90 a 193 smernice 2006/112 z dôvodu prijatia tohto preddavku (pozri v tomto zmysle, pokia? ide o úpravu základu dane v prípade vrátenia plnenia, rozsudok z 29. mája 2001, Freemans, C?86/99, Zb. s. I?4167, bod 35).

57 Za týchto podmienok a bez toho, aby bolo dotknuté právo zdanite?nej osoby príslušnými vnútroštátnymi právnymi prostriedkami nápravy dosiahnu? od svojho dodávate?a vrátenie preddavku zaplateného za dodanie tovaru, ktoré sa napokon neuskuto?nilo, okolnos?, že DPH, ktorú dlhuje dodávateľ, nebude upravená, nemá vplyv na právo da?ovej správy požadova? vrátenie DPH odpo?ítanej touto zdanite?nou osobou z dôvodu zaplatenia preddavku v súvislosti s týmto dodaním.

58 Na základe uvedených úvah treba na položené otázky odpoveda? tak, že ?lánok 65, ?lánok 90 ods. 1, ?lánok 168 písm. a), ?lánok 185 ods. 1 a ?lánok 193 smernice 2006/112 sa majú vyklada? v tom zmysle, že vyžadujú, aby sa odpo?ítanie DPH, ktoré vykonal príjemca faktúry vystavenej na ú?ely zaplatenia preddavku týkajúceho sa dodania tovaru, upravilo, pokia? sa za okolností, aké sú vo veci samej, toto dodanie tovaru napokon neuskuto?nilo, aj keby dodávateľ bol na?alej povinný túto da? zaplati? a preddavok by nevrátil.

O trovách

59 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 Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

?lánok 65, ?lánok 90 ods. 1, ?lánok 168 písm. a), ?lánok 185 ods. 1 a ?lánok 193 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vyklada? v tom zmysle, že vyžadujú, aby sa odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty, ktoré vykonal príjemca faktúry vystavenej na ú?ely zaplatenia preddavku týkajúceho sa dodania tovaru, upravilo, pokia? sa za okolností, aké sú vo veci samej, toto dodanie tovaru napokon neuskuto?nilo, aj keby dodávateľ bol na?alej povinný túto da? zaplati? a preddavok by nevrátil.

Podpisy

* Jazyk konania: bulhar?ina.