

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 11. apríla 2019 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe – článok 199 ods. 1 písm. a) – Prenesenie daňovej povinnosti – Nesprávne zaplatenie dane, ktorú uhradil príjemca služieb poskytovateľom služieb na základe nesprávne vystavenej faktúry podľa pravidiel všeobecného zdanenia – Rozhodnutie daňového orgánu o určení daňového dlhu na záarchu príjemcu služieb a o zamietnutí žiadosti o odpočítanie dane – Nepreskúmanie možnosti vrátenia dane zo strany daňového orgánu“

Vo veci C-691/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko) z 29. novembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 11. decembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

PORR Építési Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory C. Lycourgos (spravodajca), sudcovia E. Juhász a M. Ilešič,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. januára 2019,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- PORR Építési Kft., v zastúpení: É. Radnai a G. Hajdu, ügyvédek,
- maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: K. Talabér-Ritz a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

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 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica 2006/112“), ako aj výkladu zásad proporcionality, daňovej neutrality a efektivity.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou PORR Építési Kft. (ďalej len „PORR“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) (ďalej len „daňová správa“) vo veci dodatočného daňového výmeru uloženého uvedenej spoločnosti z dôvodu neuplatnenia vnútroštátnych ustanovení o systéme prenesenia daňovej povinnosti týkajúcej sa dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 167 smernice 2006/112 stanovuje:

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

4 Článok 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, odpôítať 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,

...“

5 Článok 178 uvedenej smernice stanovuje:

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

...

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“.

6 Podľa článku 199 ods. 1 tejto istej smernice:

„Členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

a) poskytovanie stavebných prác vrátane opravárenských, ústiacich, údržbárskych, prestavbových a demolačných služieb týkajúcich sa nehnuteľného majetku, ako aj odovzdanie stavebných prác považované za dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 3;

...“

7 § 226 smernice 2006/112 stanovuje:

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

...

11a. označenie „prenesenie daňovej povinnosti“, ak je DPH povinný platiť odberateľ“;

...“

8 § 226 smernice 2006/112/ES v znení pred nadobudnutím účinnosti smernice 2010/45 stanovoval:

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

...

11. v prípade oslobodenia od dane alebo ak je zaplatiť 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,

...“

Maďarské právo

9 § 70 ods. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na vec samu (talej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb budú zahrnuté do základu dane:

...

b) súvisiace výdavky, ktoré dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby prenáša na odberateľa tovaru alebo príjemcu služby, najmä náklady na provízie alebo iný druh sprostredkovania, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady na poistenie;

...“

10 § 119 ods. 1 tohto zákona znie:

„Pokiaľ zákon nestanovuje inak, právo na odpis dane vzniká vtedy, keď sa má určiť splatná daň zodpovedajúca dani vyhlásenej na vstupe (§ 120)...“

11 § 120 toho uvedeného zákona stanovuje:

„Pokiaľ sa tovary alebo služby používajú, prípadne inak využívajú, na účely zdaniteľných dodaní tovarov a poskytnutí služieb zdaniteľnej osoby, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, zdaniteľná osoba je oprávnená od dane, ktorú je povinná zaplatiť, odpustiť:

a) dať fakturovanú v súvislosti s nadobudnutím tovaru alebo poskytnutím služieb inou zdaniteľnou osobou vrátane osôb a organizácií podliehajúcich zjednodušenému režimu dane z príjmu právnických osôb;

b) dať vypočítanú inou zdaniteľnou osobou ako dať splatnú v súvislosti s nadobudnutím tovaru alebo poskytnutím služieb vrátane nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva;

...“

12 § 127 zákona o DPH znie takto:

„1. Uplatnenie práva na odpustenie je viazané na hmotnoprávnu podmienku, že zdaniteľná osoba osobne disponuje:

a) v prípade uvedenom v § 120 písm. a) faktúrou vystavenou na jej meno preukazujúcou uskutočnenie plnenia;

b) v prípadoch uvedených v § 120 písm. b):

ba) v prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva faktúrou vystavenou na jej meno preukazujúcou uskutočnenie plnenia alebo

bb) vo všetkých ostatných prípadoch, ktoré nepatria pod písm. ba), taktiež faktúrou vystavenou na jej meno preukazujúcou uskutočnenie plnenia, alebo ak v zase stanovenia dane, ktorá sa má zaplatiť, zdaniteľná osoba nemá k dispozícii faktúru, všetkou dokumentáciou potrebnou na výpočet dane;

...

4. Výška odpustenej DPH na vstupe nesmie prekročiť výšku DPH uvedenú v doklade podľa odseku 1, ktorú možno na základe tohto dokladu vypočítať.

...“

13 Podľa § 169 zákona o DPH:

„Faktúra musí povinne obsahovať tieto údaje:

...

j) prenesenú dať, ak tento zákon neustanovuje jej neuplatnenie;

k) v prípade oslobodenia od dane alebo v prípade, keď je osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo ktorej bola poskytnutá služba, daňovým dlžníkom, odkaz na ustanovenie právneho predpisu alebo iný odkaz na skutočnosť, že predaj tovaru alebo poskytnutie služby

ka) je oslobodené od dane alebo

kb) je zdaniteľné u osoby, ktorej bol dodaný tovar alebo ktorej bola poskytnutá služba;

...“

14 § 142 ods. 1 tohto zákona uvádza:

„Povinnosť platiť DPH má príjemca plnenia alebo poskytnutej služby:

...

b) pri poskytovaní stavebných a inštalačných prác a iných kvalifikovaných inštalačných prác v súvislosti s poskytovaním služieb určených na výstavbu, rozšírenie, prestavbu, iné stavebné úpravy vrátane demolácie nehnuteľného majetku, a to za predpokladu, že výstavby, rozšírenia, prestavby a iné stavebné úpravy podliehajú stavebnému povoleniu, ktoré musí príjemca plnenia vopred písomne oznámiť poskytovateľovi služieb

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Riaditeľstvo národného daňového a colného úradu pre veľké daňové subjekty, Maďarsko) vykonal *ex post* kontrolu daňových priznaní spoločnosti PORR, ktorej predmetom boli dane a verejné dotácie za roky 2010 a 2011.

16 Uznesením z 13. marca 2015 tento daňový orgán uložil spoločnosti PORR povinnosť zaplatiť nedoplatok na DPH vo výške 88 644 000 maďarských forintov (HUF) (približne 275 000 eur), daňovú pokutu vo výške 26 593 000 HUF (približne 82 200 eur), pokutu za omeškanie vo výške 13 908 000 HUF (približne 43 000 eur), ako aj pokutu za nesplnenie povinnosti vo výške 500 000 HUF (približne 1 550 eur).

17 V nadväznosti na správny opravný prostriedok, ktorý podala spoločnosť PORR proti rozhodnutiu z 13. marca 2015, daňová správa 31. júla 2015 potvrdila uvedené rozhodnutie, pokiaľ ide o dodatočný daňový výmer týkajúci sa DPH.

18 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že PORR v rámci výstavby diaľnice prijala zo strany aspoň troch dodávateľov faktúry, ktoré boli vystavené vo všeobecnom režime zdanenia a na ktorých bola uvedená DPH. PORR zaplatila tieto faktúry, z ktorých odpôčila uvedené sumy DPH a neskôr žiadala o ich vrátenie. Daňová správa sa pritom domnievala, že predmetné faktúry sa týkali hlavnej stavebnej činnosti a že v súlade s uplatniteľnými vnútroštátnymi pravidlami mali podliehať režimu prenesenia daňovej povinnosti DPH. Osoby, ktoré vystavili faktúry, ich teda mali vystaviť bez toho, aby na nich uviedli DPH, alebo na nich mali uviesť, že podliehali režimu prenesenia daňovej povinnosti.

19 Daňová správa teda dospela k záveru, že PORR mohla mať právo na odpôčítanie sumy DPH uvedenej na týchto faktúrach len podľa § 120 písm. b) zákona od DPH a nie podľa § 120 písm. a) tohto zákona. Daňová správa uviedla, že nešlo o dvojité zdanenie a že nesprávna fakturácia, ku ktorej došlo, neoslobodila PORR od uložených sankcií. Taktiež zdôraznila, že osoby, ktoré vystavili faktúry, o ktoré ide vo veci samej, mohli byť vyzvané k oprave týchto faktúr.

20 PORR podala na Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko) žalobu proti rozhodnutiu daňovej správy. Táto spoločnosť vo svojej žalobe v prvom rade tvrdí, že daňová správa nesprávne posúdila skutkový stav, keď sa domnievala, že faktúry, o ktoré ide vo veci samej, podliehali zdaneniu prenesením daňovej povinnosti.

21 PORR subsidárne tvrdí, že aj keby tieto faktúry skutočne podliehali zdaneniu prenesením daňovej povinnosti, daňová správa by jej napriek tomu neodoprela právo na odpočítanie DPH. Táto spoločnosť zdôrazňuje, že daňová správa nespochybnila existenciu transakcií uskutočnených so spoločnosťami, ktoré vystavili faktúry, a dodáva, že tieto spoločnosti si pravdepodobne splnili svoju povinnosť zaplatiť vybratú DPH, to znamená odviedli DPH do štátneho rozpočtu.

22 PORR tak uvádza, že daňová správa nesplnila svoju povinnosť overiť, či osoby, ktoré vystavili faktúry, o ktoré ide vo veci samej, zaplatili DPH a či ešte mohli opraviť tieto faktúry. Tento orgán *a fortiori* nezohľadnil skutočnosť, že takáto oprava bola pravdepodobne vylúčená, keďže odstránenie nezrovnalostí vo faktúre bolo totiž v prípade kontroly týkajúcej sa predchádzajúcich daňových priznaní zakázané. V dôsledku toho je táto spoločnosť definitívne zbavená možnosti uplatniť právo na odpočítanie.

23 Daňová správa na obranu tvrdí, že spoločnosť PORR priznala právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s faktúrami vystavenými podľa režimu prenesenej daňovej povinnosti, čo vylučuje riziko dvojitého zdanenia.

24 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti) odkazuje na judikatúru Súdného dvora, podľa ktorej ak sa vrátenie DPH vyplatenej daňovým orgánom omylom stane nemožné alebo nadmerne ťažké, najmä v prípade insolventnosti predávajúceho, zásada efektivity vyžaduje, aby predmetná osoba, ktorej bol dodaný tovar, mohla adresovať svoju žiadosť o vrátenie DPH priamo daňovým orgánom. členské štáty tak musia na účely dodržania zásady efektivity upraviť nástroje a procesné postupy potrebné na to, aby mala uvedená osoba možnosť získať späť nesprávne fakturovanú daň.

25 Podľa vnútroštátneho súdu mala daňová správa overiť, či mohli osoby, ktoré vystavili faktúry, vrátiť žalobkyni vo veci samej sumy DPH zaplatené nesprávne a či mali právo vymáhať tieto sumy od tejto daňovej správy. Vzhľadom totiž na skutočnosť, že začalo konanie o daňovej kontrole, čo bráni akémukoľvek odstráneniu nezrovnalostí vo faktúre, daňová správa mala vykonať nápravu situácie. Súd tiež kladie otázku, na základe akého konania, konkrétne správneho konania pred súdom alebo nového konania pred daňovou správou, má byť žalobkyňa vo veci samej schopná získať nesprávne zaplatenú sumu DPH.

26 Za týchto podmienok vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ustanovenia smernice [2006/112], najmä s ohľadom na zásady proporcionality, daňovej neutrality a efektivity, vykladať v tom zmysle, že bránia praxi vnútroštátneho daňového orgánu, v rámci ktorej tento orgán bez existencie daňového podvodu neprizná pri vyúčtovaní dane právo na jej odpočítanie, ktoré možno uplatniť na základe faktúry na DPH vystavenej v súlade s pravidlami všeobecného režimu zdanenia, z dôvodu, že správne mala byť faktúra týkajúca sa transakcie vystavená v súlade s mechanizmom prenesenej daňovej povinnosti, pričom pred nepriznaním práva na odpočet nebolo skúmané,

– či osoba, ktorá vystavila faktúru, môže príjemcovi faktúry vrátiť nesprávne zaplatenú sumu DPH, ani

– či osoba, ktorá vystavila faktúru, ju môže zákonným spôsobom (v rámci vnútroštátnej právnej úpravy) opraviť a odstrániť v nej nezrovnalosti a týmto získať od daňového orgánu vrátenie nesprávne zaplatenej dane?

2. Majú sa ustanovenia smernice [2006/112], najmä s ohľadom na zásady proporcionality, daťovej neutrality a efektivity, vykladať v tom zmysle, že bránia praxi vnútroštátneho daťového orgánu, v rámci ktorej tento orgán neprizná pri vyúťtovaní dane právo na jej odpoťítanie, ktoré možno uplatniť na základe faktúry na DPH vystavenej v súlade s pravidlami všeobecného režimu zdanenia, z dôvodu, že správne mala byť faktúra týkajúca sa transakcie vystavená v súlade s mechanizmom prenesenej daťovej povinnosti, a podťa ktorej nie je stanovené, že pri vyúťtovaní sa nesprávne vyplatená dať vráti príjemcovi faktúry napriek tomu, že osoba, ktorá vystavila faktúru, odvieďa dať do štátneho rozpoťtu“

O prejudiciálnych otázkach

27 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú smernica 2006/112, ako aj zásady proporcionality, daťovej neutrality a efektivity vykladať v tom zmysle, že bránia praxi daťového orgánu, podťa ktorej v prípade neexistencie podozrenia z podvodu tento orgán odoprie podniku právo na odpoťítanie DPH, ktorú tento podnik ako odberateľ služieb nesprávne zaplatil poskytovateľovi týchto služieb na základe faktúry, ktorú tento poskytovateľ vystavil v súlade s pravidlami všeobecného režimu DPH, pričom relevantná transakcia spadala do mechanizmu prenesenia daťovej povinnosti, a to bez toho, aby daťový orgán

- pred odopretím práva na odpoťítanie dane preskúmal, či osoba, ktorá vystavila túto nesprávnu faktúru, mohla vrátiť príjemcovi tejto faktúry nesprávne zaplatenú sumu DPH a mohla opraviť uvedenú faktúru v rámci postupu odstránenia nezrovnalostí vo faktúre v súlade s uplatniteľnou vnútroštátnou právnou úpravou na účely získania dane, ktorú nesprávne odvieďa do štátnej pokladnice, späť, alebo
- rozhodol, že sám vráti príjemcovi tejto istej faktúry dať, ktorú nesprávne zaplatil osobe, ktorá vystavila túto faktúru, a ktorú táto osoba následne nesprávne odvieďa do štátnej pokladnice.

28 Na úvod treba uviesť, že rozhodnutie vnútroštátneho súdu neobsahuje nijakú skutočnosť, ktorá by Súdnemu dvoru umožnila na účely zodpovedania položených otázok posúdiť potrebu výkladu zásady proporcionality. Odpoveť na tieto otázky je preto obmedzená na výklad relevantných ustanovení smernice 2006/112, ako aj zásad daťovej neutrality a efektivity.

29 V prvom rade treba overiť, či je v súlade s týmito ustanoveniami a s týmito zásadami, aby bolo právo na odpoťítanie DPH odopreté odberateľovi služieb, ktorý sa nachádza v podobnej situácii ako spoločnosť PORR.

30 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že na základe režimu prenesenia daťovej povinnosti nedochádza medzi dodávateľom a odberateľom služieb k nijakej platbe DPH, pričom odberateľ je povinný zaplatiť DPH na vstupe za uskutočnené transakcie a zároveň môže v zásade vykonať odpoťítanie tej istej dane tak, že daťovej správe netreba zaplatiť nijakú sumu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41 a citovaný judikatúru).

31 Rovnako treba zdôrazniť, že právo na odpoťítanie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (rozsudky z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37, a z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 42).

32 Systém odpoťítaní má za cieľ úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje

neutralitu vo vzťahu k daňovému bremenu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účely alebo výsledky týchto činností, a to pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade samy podliehajú DPH (rozsudky z 22. februára 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, bod 24, a z 26. apríla 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 43).

33 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že pokiaľ ide o pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie DPH v rámci postupu prenesenia daňovej povinnosti podľa článku 199 ods. 1 smernice 2006/112, zdaniteľná osoba, ktorá je ako odberateľ služby povinná zaplatiť príslušnú DPH, nie je povinná mať faktúru, ktorá bola vystavená v súlade s formálnymi požiadavkami tejto smernice, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie, pričom musí splniť iba náležitosti stanovené dotknutým členským štátom pri uskutočnení voľby, ktorú jej umožňuje článok 178 písm. f) uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 44 a citovanú judikatúru).

34 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že faktúry, o ktoré ide vo veci samej, neobsahujú povinné údaje vyžadované podľa § 169 ods. 1 písm. k) zákona o DPH a že PORR nesprávne zaplatila sumu DPH chybné uvedenú v týchto faktúrach osobám, ktoré ich vystavili, kým podľa mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti mala táto spoločnosť ako odberateľ služieb zaplatiť DPH priamo daňovým orgánom v súlade s § 142 ods. 1 písm. b) tohto zákona, ktorým Maarsko zaviedlo možnosť stanovenú v článku 199 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112.

35 Okrem toho, že uvedené faktúry tak nezodpovedajú formálnym požiadavkám stanoveným vnútroštátnou právnou úpravou, ktorou bola prebratá táto smernica, nebola dodržaná ani hmotnoprávna požiadavka tohto mechanizmu, konkrétne zaplatenie DPH daňovým orgánom zdaniteľnou osobou, ktorá žiada odpočítanie tejto DPH. Taká situácia bránila príslušnému daňovému orgánu vykonať kontrolu uplatňovania režimu prenesenia daňovej povinnosti a spôsobila riziko strát daňových príjmov pre dotknutý členský štát (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, body 45 a 46).

36 Navyše DPH, ktorú zaplatila PORR dodávateľom služieb, t. j. osobám, ktoré vystavili faktúry, nebola splatná, kým výkon práva na odpočítanie dane je obmedzený len na splatné dane, t. j. na dane zodpovedajúce transakcii podliehajúcej DPH alebo zaplatené v rozsahu, v akom boli splatné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 47).

37 Vzhľadom na to, že PORR nedodržala hmotnoprávne požiadavky režimu prenesenia daňovej povinnosti a že DPH, ktorú zaplatila dodávateľom služieb, nebola splatná, táto spoločnosť nemohla uplatňovať právo na odpočítanie uvedenej DPH.

38 V druhom rade je potrebné preskúmať, či má daňový orgán v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, a ako v podstate uvádza PORR, povinnosť pred odopretím práva na odpočítanie DPH, ktorú zdaniteľná osoba nesprávne zaplatila osobám, ktoré vystavili faktúry, o ktoré ide vo veci samej, overiť, či tieto osoby mohli opraviť tieto faktúry a vrátiť tejto zdaniteľnej osobe sumu DPH, ktorá je v nich uvedená. Podľa PORR, ak by sa pripustilo, že daňový orgán môže odoprieť príjmom faktúr právo na odpočítanie DPH bez toho, aby zároveň požadoval od osôb, ktoré vystavili tieto faktúry, aby uplatňovali režim prenesenej daňovej povinnosti a opravili tieto faktúry, príjemca uvedených faktúr by podliehal dvojitému zdaneniu. V prejednávanej veci sa PORR domnieva, že vnútroštátne pravidlá uplatniteľné na daňové kontroly neumožňujú osobám, ktoré vystavili faktúry, aby ich opravili.

39 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že vzhľadom na neexistenciu právnej úpravy Únie pre oblasť žiadostí o vrátenie dane je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského

štátu stanoví? procesné postupy, ktoré majú zabezpe?i? ochranu práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z práva Únie, a to na základe zásady procesnej autonómie členských štátov, pričom podmienky, za ktorých možno podať tieto žiadosti, musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť ani nevýhodnejšie ako podmienky týkajúce sa podobných žiadostí založené na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili alebo nadmerne sťažili výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, body 50 a 52, ako aj citovanú judikatúru).

40 V tejto súvislosti Súdny dvor pripustil, že systém, v ktorom na jednej strane poskytovateľ služieb, ktorý omylom zaplatil daňovým orgánom DPH, môže požiadať o jej vrátenie, a na druhej strane odberateľ týchto služieb môže podľa občianskeho práva podať žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia proti tomuto poskytovateľovi, rešpektuje zásady neutrality a efektivity. Takýto systém totiž umožňuje uvedenému odberateľovi, ktorý znášal daň fakturovanú omylom, získať vrátenie nesprávne zaplatených súm (rozsudky z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, body 38 a 39, ako aj z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 51).

41 V prejednávanej veci s výhradou overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, maarská vláda potvrdila tak vo svojich písomných pripomienkach, ako aj na pojednávaní pred Súdnym dvorom, že maarský právny systém, najmä procesné podmienky, ktoré stanovuje v oblasti žiadosti o vrátenie nesprávne fakturovaných daní, umožňuje na jednej strane odberateľovi služieb, ktorý je príjemcom faktúry, na základe ktorých bola DPH fakturovaná omylom, podať proti poskytovateľom služieb, ktorí vystavili tieto faktúry, žalobu podľa občianskeho práva o vydanie bezdôvodného obohatenia na účely spätného získania nesprávne zaplatených súm a na druhej strane týmto poskytovateľom služieb požiadať daňový úrad o vrátenie nesprávne zaplatenej DPH.

42 Treba však uviesť, že ak sa v prípade, ak bola DPH skutočne odvedená do štátnej pokladnice poskytovateľom služieb, vrátenie DPH poskytovateľom služieb odberateľovi služieb stane nemožným alebo nadmerne ťažkým, najmä v prípade platobnej neschopnosti uvedeného poskytovateľa služieb, zásada efektivity môže vyžadovať, aby mal odberateľ služieb možnosť adresovať svoju žiadosť o vrátenie DPH priamo daňovým orgánom. členské štáty v takomto prípade musia pre dodržanie zásady efektivity upraviť nástroje a procesné postupy potrebné na to, aby mal uvedený odberateľ služieb možnosť získať späť nesprávne fakturovanú daň (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 53).

43 Na pojednávaní pred Súdnym dvorom PORR uviedla, že jeden z dodávateľov služieb, ktorý vystavil faktúry, o ktoré ide vo veci samej, je alebo bol predmetom konkurzného konania. S výhradou overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, je takéto konštatovanie znakom toho, že pre PORR mohlo byť nemožné alebo nadmerne ťažké získať vrátenie DPH, ktorú dodávateľ nesprávne vyfakturoval.

44 Je potrebné dodať, že podľa informácií pochádzajúcich od vnútroštátneho súdu nič v prejednávanej veci nepoukazuje na to, že by došlo k podvodu, pričom poskytovatelia služieb, ktorí vystavili faktúry, o ktoré ide vo veci samej, odvedli DPH do štátnej pokladnice, ktorá tak neutrpela nijakú ujmu vzhľadom na to, že tieto faktúry boli chybné vystavené v zmysle všeobecného režimu zdanenia namiesto mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.

45 Za týchto podmienok v prípade, že by bolo vrátenie nesprávne fakturovanej DPH spoločnosti PORR poskytovateľmi služieb, o ktorých ide vo veci samej, nemožné alebo nadmerne ťažké, najmä z dôvodu insolventnosti týchto dodávateľov, musí mať PORR možnosť adresovať svoju žiadosť o vrátenie DPH priamo daňovému orgánu. Takáto žiadosť je napriek tomu odlišná od žiadosti o odpočítanie DPH, ktorá je predmetom sporu vo veci samej.

46 Pokiaľ ide navyše o otázku položenú vnútroštátnym súdom týkajúcu sa prípadnej existencie povinnosti daňového orgánu overiť, či sú oprava dotknutých faktúr a vymáhanie nesprávne odvedenej dane do štátnej pokladnice osobami, ktoré vystavili tieto faktúry, z právneho hľadiska možné, treba pripomenúť, že spor vo veci samej sa týka zamietnutia žiadosti o odpočítanie DPH daňovým orgánom, ktorú podal príjemca uvedených faktúr. Možnosť osôb, ktoré vystavili tieto faktúry, vykonať opravu týchto faktúr alebo získať nesprávne odvedenú daň do štátnej pokladnice, je síce, ako bolo uvedené v bodoch 42 až 45 tohto rozsudku, aspektom, ktorý je potrebný overiť na účely určenia, či predmetný príjemca faktúr musí mať možnosť adresovať svoju žiadosť o vrátenie DPH priamo daňovému orgánu. Tento aspekt naopak nie je relevantný na overenie súladu zamietnutia žiadosti o odpočítanie DPH daňovým orgánom, ktorú podal príjemca dotknutých faktúr v situácii, o akú ide vo veci samej, s právom Únie.

47 Z toho vyplýva, že v rozsahu, v akom maarský systém umožňuje spoločnosti PORR získať späť DPH, ktorú nesprávne zaplatila osobám, ktoré vystavili predmetné faktúry, daňový orgán nemá povinnosť pred zamietnutím žiadosti o odpočítanie DPH overiť, či tieto osoby môžu opraviť tieto faktúry na základe vnútroštátnej právnej úpravy, ani nariadiť takúto opravu.

48 Z prechádzajúcich úvah vyplýva, že smernica 2006/112, ako aj zásady daňovej neutrality a efektivity treba vykladať v tom zmysle, že nebránia praxi daňového orgánu, podľa ktorej v prípade neexistencie podozrenia z podvodu tento orgán odoprie podniku právo na odpočítanie DPH, ktorú tento podnik ako odberateľ služieb nesprávne zaplatil poskytovateľovi týchto služieb na základe faktúry, ktorú tento poskytovateľ vystavil v súlade s pravidlami všeobecného režimu DPH, kým relevantná transakcia spadala do mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, a to bez toho, aby daňový orgán

- pred odopretím práva na odpočítanie dane preskúmal, či osoba, ktorá vystavila túto nesprávnu faktúru, mohla vrátiť príjemcovi tejto faktúry nesprávne zaplatenú sumu DPH a mohla opraviť uvedenú faktúru v rámci postupu odstránenia nezrovnalostí vo faktúre v súlade s uplatniteľnou vnútroštátnou právnou úpravou na účely získania dane, ktorú nesprávne odviedla do štátnej pokladnice, alebo
- rozhodol, že sám vráti príjemcovi tejto istej faktúry daň, ktorú nesprávne zaplatil osobe, ktorá vystavila túto faktúru, a ktorú táto osoba následne nesprávne odviedla do štátnej pokladnice.

Tieto zásady však vyžadujú v prípade, ak bolo vrátenie DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná, dodávateľom služieb odberateľovi týchto služieb nemožné alebo nadmerne ťažké, najmä v prípade insolventnosti dodávateľa, aby odberateľ služieb mohol adresovať svoju žiadosť o vrátenie DPH priamo daňovému orgánu.

O trovách

49 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 (desiata komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenená smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ako aj zásady daňovej neutrality a efektivity sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia praxi daňového orgánu, podľa ktorej v prípade neexistencie podozrenia z podvodu tento orgán odoprie podniku právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorú tento podnik ako odberateľ služieb nesprávne zaplatil poskytovateľovi týchto služieb na základe faktúry, ktorú tento poskytovateľ vystavil v súlade s pravidlami všeobecného režimu dane z pridanej hodnoty (DPH), kým relevantná transakcia spadala do mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, a to bez toho, aby daňový orgán

- pred odopretím práva na odpočítanie dane preskúmal, či osoba, ktorá vystavila túto nesprávnu faktúru, mohla vrátiť príjemcovi tejto faktúry nesprávne zaplatenú sumu DPH a mohla opraviť uvedenú faktúru v rámci postupu odstránenia nezrovnalostí vo faktúre v súlade s uplatniteľnou vnútroštátnou právnou úpravou na účely získania dane, ktorú nesprávne odvieďla do štátnej pokladnice, alebo
- rozhodol, že sám vráti príjemcovi tejto istej faktúry daň, ktorú nesprávne zaplatil osobe, ktorá vystavila túto faktúru, a ktorú táto osoba následne nesprávne odvieďla do štátnej pokladnice.

Tieto zásady však vyžadujú v prípade, ak bolo vrátenie DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná, dodávateľom služieb odberateľovi týchto služieb nemožné alebo nadmerne ťažké, najmä v prípade insolventnosti dodávateľa, aby odberateľ služieb mohol adresovať svoju žiadosť o vrátenie DPH priamo daňovému orgánu.

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.