

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. mája 2019 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Fiktívne transakcie – Nemožnosť odpočítania dane – Povinnosť vystaviť a faktúry zaplatiť DPH na nej uvedenú – Pokuta vo výške zodpovedajúcej neoprávnene odpočítanej DPH – Zlučiteľnosť so zásadami neutrality DPH a proporcionality“

Vo veci C-712/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Commissione tributaria regionale di Lombardia (Finančný súd regiónu Lombardia, Taliansko) z 9. októbra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 20. decembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

EN.SA. Srl

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.–C. Bonichot (spravodajca), sudcovia C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci M. Capolupo a G. De Bellis, avvocati dello Stato,

– Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a F. Tomat, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní zo 17. januára 2019,

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, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi EN.SA. Srl à l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (Daťový úrad – Regionálne riaditeľstvo Lombardia, Taliansko) (ťalej len „daťový úrad“) ťkajúceho sa daťovej opravy, ktorej predmetom bola táto spoločnosť, zodpovedajúcej zvýšeniu dlžnej dane z pridanej hodnoty (DPH) s úrokmi a sankciami.

Právny rámec

Právo Únie

3 ťlánok 63 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daťová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

4 V ťlánku 167 tejto smernice sa uvádza:

„Právo odpoťítať dať vzniká vtedy, keď vzniká daťová povinnosť v súvislosti s daťou, ktorá je odpoťítateľná.“

5 V zmysle ťlánku 168 uvedenej smernice:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v ťlenskom štáte, v ktorom uskutoťňuje tieto transakcie, odpoťítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

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

6 ťlánok 203 tej istej smernice stanovuje:

„DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto dať na faktúre.“

7 Podľa ťlánku 273 smernice o DPH:

„ťlenské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daťovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého [rovnosti – *neoficiálny preklad*] zaobchádzania s transakciami uskutoťňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutoťňovanými medzi ťlenskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ťlenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ťalších povinností fakturácie ako ťých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Talianske právo

8 Le Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekrét prezidenta republiky č. 633 o zavedení a úprave dane z pridanej hodnoty) z 26. októbra 1972, v jeho znení uplatniteľnom vo veci samej (ťalej len „DPR č. 633/1972“), vo svojom ťlánku 17 ods. 1 stanovuje:

„Daťovú povinnosť majú osoby, ktoré postupujú zdaniteľné tovary a služby; dať musia zaplatiť

do štátnej pokladne súhrnne za všetky poskytnuté plnenia po odpočítaní upravenom v článku 19, a to podľa postupov a v zmysle podmienok upravených v hlave II.“

9 Podľa článku 19 ods. 1 DPR č. 633/1972:

„Na určenie splatnej dane podľa článku 17 ods. 1 alebo preplatku na dani podľa článku 30 ods. 2 možno od dane, týkajúcej sa uskutočnených transakcií, odpočítať daň, ktorú zdaniteľná osoba zaplatila alebo ktorú dlhuje, alebo daň, ktorá jej bola vyfaktúrovaná a má právo ju preniesť na dovezené tovary a služby alebo tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba nadobudla pri výkone podnikateľskej, umeleckej alebo odbornej činnosti. Právo na odpočítanie dane z nakúpeného alebo dovezeného tovaru alebo služieb vznikne v momente, keď vznikne daňová povinnosť, a môže sa vykonať najneskôr v daňovom priznaní za druhý rok nasledujúci po roku, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane, a za podmienok platných v čase vzniku tohto práva.“

10 Článok 21 DPR č. 633/1972 uvádza:

„Ak sa vystaví fiktívna faktúra alebo ak je výška protiplnenia za transakcie alebo výška príslušných daní uvedených na faktúre vyššia než v skutočnosti, daň je splatná v plnej uvedenej výške uvedenej na faktúre.“

11 Článok 6 ods. 6 Decreto legislativo n. 471 (zákonný dekrét č. 471) z 18. decembra 1997, v jeho znení uplatniteľnom v čase vzniku skutkových okolností vo veci samej uvádzal:

„Akákoľvek osoba, ktorá nezákonne odpočíta zaplatenú daň, splatnú daň alebo daň, ktorá jej bola faktúrovaná a má právo ju preniesť na ďalšie plnenia, sa potrestá administratívnou sankciou zodpovedajúcou výške vykonaného odpočítania“.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 EN.SA. je talianska spoločnosť, ktorá sa zaoberá výrobou a distribúciou elektrickej energie. Daňový úrad prikročil k oprave daňových priznaní EN.SA. týkajúcich sa DPH za úctovné obdobia rokov 2009 a 2010. Tento daňový úrad podľa článku 19 DPR č. 633/1972 odmietol odpočítanie DPH súvisiace s transakciami nákupu elektrickej energie, ktoré považoval za fiktívne, keďže nedošlo k skutočnému odovzdaniu elektrickej energie a uložil EN.SA. podľa článku 6 ods. 6 zákonného dekrétu uvedeného v bode 11 tohto rozsudku pokutu vo výške zodpovedajúcej neoprávnene odpočítanej DPH.

13 Na druhej strane daňový úrad neuviedol, že by EN.SA. nesplnila svoju povinnosť zaplatiť DPH splatnú z každej z jej transakcií predaja elektrickej energie.

14 Tieto rôzne transakcie boli podľa tohto úradu súčasťou mechanizmu predaja tých istých množstiev energie za rovnaké ceny medzi spoločnosťami tvoriacimi súčasť tej istej skupiny v kruhu. Uskutočnili sa s jediným cieľom umožniť skupine Green Network predložiť priaznivejšie úctovné správy, aby mohla získať prístup k bankovému financovaniu.

15 Daňový úrad vystavil EN.SA. dva opravné daňové výmery, pričom každý z nich zodpovedal zvýšeniu DPH, úrokom a sankciou vo výške 47 618 491 eur za zdaňovacie obdobie roku 2009 a 22 001 078 eur za zdaňovacie obdobie roku 2010.

16 EN.SA. podala proti týmto výmerom žalobu na Commissione tributaria provinciale di Milano (Finančný súd provincie Miláno, Taliansko), ktorý ju zamietol. Táto spoločnosť podala odvolanie proti rozsudku, ktorý vyhlásil tento súd na Commissione tributaria regionale di Lombardia (Finančný súd regiónu Lombardia, Taliansko).

17 Vnútroštátny súd zdôrazňuje skutočnosť, že transakcie fiktívneho predaja elektrickej energie, ktorých sa týka konanie vo veci samej, nepriniesli ich iniciátorom žiadnu výhodu z dôvodu povahy operácií vykonávaných v kruhu a neexistencie straty príjmov pre štátnu pokladnicu. Pýta sa, či v danom prípade, pokiaľ ide o fiktívne transakcie, je v súlade so zásadami práva Únie nechať hospodársky subjekt znášať DPH. Za absencie ďalšieho podvodu vnútroštátny súd zastáva názor, že by mala prevládať zásada ďalšej neutrality a že odmietnutie odpodátania riadne zaplatenej DPH a uloženie dodatočnej pokuty rovnajúcej sa sume neoprávnene odpodátanej DPH nie sú primerané porušeniu, ktoré predstavovalo vystavovanie faktúr za fiktívne transakcie.

18 Za týchto okolností Commissione tributaria regionale di Lombardia (Finančný súd regiónu Lombardia) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je vnútroštátna právna úprava vyplývajúca z uplatnenia článku 19 (Odpodátanie) a článku 21 ods. 7 (Fakturovanie transakcií) [DPR č. 633/1972] a článku 6 ods. 6 decreto legislativo n. 471 (legislatívneho dekrétu č. 471) z 18. decembra 1997 (Porušenie povinností týkajúcich sa dokladov, evidencie a identifikovania transakcií) v súlade so zásadami práva Únie v oblasti [DPH] vyvodenými v judikatúre [Súdného dvora], v prípade transakcií považovaných za fiktívne, na základe ktorých nevznikla škoda štátnej pokladnici a ktoré nepriniesli žiadnu ďalšiu výhodu ďalším, ak súčasné uplatnenie týchto ustanovení vnútroštátneho práva spôsobí, že:

- a) ďalšiu, ktorú nadobúdateľ zaplatil pri nadobudnutí, nemožno odpodáť pri žiadnej zo sporných transakcií, ktoré sa týkajú rovnakého subjektu a rovnakého ďalšieho základu;
- b) ďalšia sa vyberie z príslušných súbežných transakcií predaja, ktoré sa tiež považujú za fiktívne, a zaplatí ju dodávateľ (a vrátenie neoprávnene vybraných súm je vylúčené);
- c) sa uloží sankcia vo výške dane, ktorá sa považuje za neodpodátanú.“

O prejudiciálnej otázke

19 Hoci z formálneho hľadiska vnútroštátny súd svoje otázky obmedzil na výklad „zásad práva Únie v oblasti DPH vyvodených judikatúrou Súdného dvora“ uvádzajúc osobitne zásady proporcionality a neutrality, táto okolnosť nebráni Súdnemu dvoru podať vnútroštátnemu súdu všetky aspekty výkladu práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie v prejednávanej veci, a to bez ohľadu na to, či ich vnútroštátny súd uviedol alebo neuviedol v znení svojich otázok. V tejto súvislosti prináleží Súdnemu dvoru získať zo všetkých informácií, ktoré mu poskytol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia jeho návrhu na začatie prejudiciálneho konania, prvky práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na predmet sporu vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. októbra 2018, L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, bod 43; zo 7. februára 2019, Escibano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, bod 32, a z 12. februára 2019, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, bod 37).

O prvých dvoch častiach otázky

20 Prvými dvomi časťami svojej otázky sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v situácii, ako je situácia vo veci samej, v ktorej sú fiktívne predaje elektrickej energie realizované v kruhu medzi tými istými hospodárskymi subjektmi a za rovnaké sumy a nespôsobili straty na ďalších príjmoch, sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje odpodátanie DPH súvisiacej s fiktívnymi transakciami, pričom ale zaväzuje osoby, ktoré uvedú na faktúre DPH, zaplatiť túto ďalšiu, a to aj za fiktívnu transakciu.

21 Na úvod treba poznamenať, že dve vyššie uvedené pravidlá vnútroštátneho práva odrážajú analogické ustanovenia smernice o DPH.

22 Na jednej strane neodpočítateľnosť DPH súvisiacej s fiktívnymi transakciami vyplýva z článku 168 tejto smernice.

23 Z tohto článku totiž vyplýva, že zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH, ktorou boli zdanené tovary a služby, ktoré používa pre potreby svojich zdaniteľných transakcií. Inými slovami právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 36).

24 Keď je transakcia nadobudnutia tovaru alebo služby fiktívna, nemôže mať žiadne spojenie s transakciami zdaniteľnej osoby zdaňovanými na výstupe. V dôsledku toho ak k skutočnému dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb nedôjde, nevznikne žiadne právo na odpočítanie dane (rozsudok z 27. júna 2018, SGI a Valériane, C-459/13 a C-460/17, EU:C:2018:501, bod 36).

25 Mechanizmu DPH je tak inherentné, že fiktívna transakcia nemôže zakladať právo na žiadne odpočítanie tejto dane.

26 Na druhej strane povinnosť každej osoby, ktorá uvedie DPH na faktúre, zaplatiť túto daň, sa výslovne uvádza v článku 203 smernice o DPH. V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že DPH uvedenú na faktúre je povinný zaplatiť vystaviteľ tejto faktúry, a to aj pri absencii akejkolvek skutočnej zdaniteľnej transakcie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 31. januára 2013, Stroytrans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 38).

27 Dve vyššie uvedené pravidlá sa v zásade neuplatňujú na ten istý hospodársky subjekt. Je to vystaviteľ faktúry, kto je povinný zaplatiť DPH uvedenú na nej, zatiaľ čo neodpočítateľnosť DPH súvisiacej s fiktívnymi transakciami možno namietať voči adresátovi tejto faktúry.

28 V osobitnej situácii, o ktorú ide vo veci samej, sú však požiadavky stanovené článkami 168 a 203 smernice o DPH uložené spoločne tomu istému hospodárskemu subjektu. Rovnaké množstvá elektrickej energie totiž boli fiktívne opätovne dookola predávané za rovnakú cenu medzi spoločnosťami tej istej skupiny, takže tieto spoločnosti ich predávali a kupovali za rovnakú cenu. Každý hospodársky subjekt bol tak zároveň vystaviteľom faktúry uvádzajúcej sumu DPH a adresátom inej faktúry týkajúcej sa nadobudnutia rovnakého množstva elektrickej energie za rovnakú cenu a uvádzajúcej rovnakú sumu DPH. Ako vystaviteľka faktúry a za uplatnenia pravidla uvedeného v článku 203 smernice o DPH, EN.SA. bola povinná zaplatiť štátnej pokladnici sumu DPH tam uvedenú. Na druhej strane vzhľadom na fiktívnu povahu dotknutých transakcií tejto spoločnosti nebolo v súlade s požiadavkou vyplývajúcou z článku 168 tejto smernice povolené odpočítať si daň v rovnakej sume uvedenú na faktúre, ktorej adresátom bola z dôvodu opätovnej kúpy elektrickej energie.

29 Z týchto dôvodov sa vnútroštátny súd pýta, či spoločné uplatnenie týchto požiadaviek vyplývajúce z vnútroštátneho práva a prebraté zo smernice o DPH na hospodársky subjekt nachádzajúci sa v situácii, ako je situácia EN.SA., porušuje zásadu neutrality DPH.

30 Je pravda, že mechanizmus odpočítania DPH, tak ako je uvedený v článku 167 a nasl. smernice o DPH má za cieľ úplne zbaviť hospodársky subjekt bremena DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho hospodárskych činností, pokiaľ tieto podliehajú DPH. Spoločný systém DPH takto zaručuje úplnú neutralitu zdanenia všetkých ekonomických aktivít pod

podmienkou, že tieto možnosti v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 27, a z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, bod 38).

31 Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je tiež cieľom, ktorý uznáva a podporuje smernica o DPH (rozsudok z 31. januára 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 46). Nebezpečenstvo straty daňových príjmov však v zásade nie je úplne vylúčené, pokiaľ príjemca faktúry, na ktorej je nedôvodne vyfakturovaná DPH, túto faktúru ešte môže použiť na účely uplatnenia odpodátania tejto dane (rozsudok z 31. januára 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 31).

32 Z tohto pohľadu povinnosť stanovená v článku 203 tejto smernice smeruje k odstráneniu nebezpečenstva straty daňových príjmov, ktoré môže vytvárať právo na odpodátanie (rozsudok z 31. januára 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 32).

33 Podľa zásady proporcionality však uvedená povinnosť nemá ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa a najmä nespôsobovať prílišnú ujmu zásade neutrality DPH. V situácii, akou je situácia vo veci samej, v ktorej je fiktívna povaha transakcií prekážkou odpodátania dane, je dodržiavanie zásady neutrality DPH zabezpečené možnosťou členských štátov stanoviť, že nedôvodne vyfakturovaná daň môže byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak vystaviteľ faktúry včas úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov (rozsudok z 31. januára 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 43).

34 V prejednávanej veci z vysvetlení, ktoré Súdnemu dvoru poskytol vnútroštátny súd, vyplýva, že EN.SA. vedomo vystavila faktúry nezodpovedajúce žiadnej skutočnej transakcii. Za týchto okolností sa táto spoločnosť nemôže dovoliavať dobrej viery. Na druhej strane, podľa vnútroštátneho súdu fiktívne predaje elektrickej energie medzi dotknutými spoločnosťami nevedli k žiadnej strate daňových príjmov. Ako to uviedla generálna advokátka v bode 47 svojich návrhov, vyplýva to zo skutočnosti, že zúčastnené spoločnosti riadne zaplatili DPH z ich predaja elektrickej energie a že následne keď späť odkúpili rovnaké množstvá elektrickej energie za rovnakú cenu, odpodátali rovnakú sumu DPH, akú zaplatili.

35 Za týchto okolností z bodu 33 tohto rozsudku vyplýva, že smernica o DPH v spojení so zásadami neutrality a proporcionality ukladá členským štátom, aby umožnili vystaviteľovi faktúry súvisiacej s fiktívnou operáciou požadovať vrátenie dane uvádzanej v tejto faktúre, ktorú musel zaplatiť, ak včas úplne zabránil nebezpečenstvu straty daňových príjmov.

36 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prvé dve časti položenej otázky odpovedať, že v situácii, ako je situácia vo veci samej, v ktorej fiktívne predaje elektrickej energie vykonané v kruhu medzi tými istými hospodárskymi subjektmi a za rovnaké sumy nespôsobili straty daňových príjmov, sa smernica o DPH v spojení so zásadami neutrality a proporcionality musí vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje odpodátanie DPH súvisiacej s fiktívnymi transakciami, pričom ale zaväzuje osoby, ktoré uvedú na faktúre DPH zaplatiť túto daň a to aj za fiktívnu transakciu, pod podmienkou, že vnútroštátne právo umožňuje opraviť daňový dlh vyplývajúci z tejto povinnosti, ak vystaviteľ uvedenej faktúry, ktorý nekonal v dobrej viere, včas úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.

O tretej časti otázky

37 Treťou časťou svojej otázky sa vnútroštátny súd pýta, či sa zásada proporcionality má vykladať v tom zmysle, že v situácii, ako je situácia vo veci samej, bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého sa nezákonné odpodátanie DPH trestá pokutou, ktorá je rovnaká ako suma

vykonaného odpočítania.

38 Podľa článku 273 smernice o DPH majú členské štáty možnosť prijať opatrenia na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Za neexistencie ustanovení práva Únie v tejto oblasti členské štáty majú najmä právomoc upraviť sankcie, ktoré považujú za primerané pre prípad nesplnenia podmienok stanovených normotvorcom Únie na výkon práva na odpočítanie DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 41, a z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59, ako aj citovaných judikatúru).

39 Pri výkone ich právomocí sú však povinné dodržiavať právo Únie a jeho zásady, najmä zásady proporcionality a neutrality DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59 a citovaných judikatúru). Sankcie tak nesmú zachádzať nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov uvedených v článku 273 smernice o DPH, ani spochybňovať neutralitu tejto dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62).

40 Po prvé na účely posúdenia, či sankcia je v súlade so zásadou proporcionality, treba vziať do úvahy najmä závažnosť a povahu porušenia, ktoré sa má touto sankciou potrestať, ako aj spôsoby určenia výšky uvedenej sankcie (rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 60 a citovaná judikatúra).

41 V tejto súvislosti treba poznamenať, že v prejednávanej veci vnútroštátne právo stanovuje s cieľom zabezpečiť správny výber DPH a predísť daňovému podvodu pokutu, ktorej výška nie je vypočítaná v závislosti od daňového dlhu zdaniteľnej osoby, ale rovná sa výške dane, ktorú zdaniteľná osoba nedôvodne odpočítala. Keďže daňový dlh zdaniteľnej osoby na DPH zodpovedá rozdielu medzi daňou splatnou za tovary a služby dodané na výstupe a odpočítanou daňou za tovary a služby nadobudnuté na vstupe, výška nedôvodne odpočítanej dane nezodpovedá nevyhnutne tomuto dlhu.

42 Vo veci samej konkrétne ide o takýto prípad. Ako to uviedla generálna advokátka v bode 63 svojich návrhov, keďže EN.SA. fiktívne nakupovala a predávala rovnaké množstvá elektrickej energie za rovnakú cenu, jej daňový dlh na DPH z týchto operácií bol nula. V tejto situácii pokuta zodpovedajúca 100 % výšky nedôvodne odpočítanej dane na vstupe, uložená bez toho, aby bola zohľadnená skutočnosť, že rovnaká suma DPH bola riadne zaplatená na výstupe a že štátnej pokladnici v dôsledku toho nevznikla žiadna strata daňových príjmov, predstavuje sankciu, ktorá je vzhľadom na cieľ, ktorý sleduje, neprimeraná.

43 Po druhé v situácii, ako je situácia vo veci samej, zásada neutrality DPH bráni tiež uplatneniu sankcie, ako je sankcia stanovená vnútroštátnym právom. V tejto situácii totiž, ako bolo uvedené v bode 33 tohto rozsudku, je dodržiavanie zásady neutrality DPH zabezpečené možnosťou členských štátov stanoviť, že nedôvodne vyfakturovaná daň môže byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak včas úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov.

44 Ako to uviedla generálna advokátka v bode 57 svojich návrhov, uloženie pokuty zodpovedajúcej 100 % sumy nedôvodne odpočítanej dane zbavuje možnosť opravy daňového dlhu vzniknutého podľa článku 203 smernice DPH zmyslu. Hoci tento dlh môže byť opravený bez rizika straty daňových príjmov, suma rovnajúca sa nedôvodne odpočítanej dani zostáva dlžná z dôvodu tejto pokuty.

45 V dôsledku toho treba na tretiu časť položenej otázky odpovedať, že zásady proporcionality a neutrality DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že v situácii, ako je situácia vo veci samej,

bránia pravidlu vnútroštátneho práva, pod?a ktorého sa nezákonné odpo?ítanie DPH trestá pokutou, ktorá je rovnaká ako suma vykonaného odpo?ítania.

O trovách

46 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnyim 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 Súdnyim dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. V situácii, ako je situácia vo veci samej, v ktorej fiktívne predaje elektrickej energie vykonané v kruhu medzi tými istými hospodárskymi subjektmi a za rovnaké sumy nespôsobili straty da?ových príjmov, sa smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami neutrality a proporcionality má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) súvisiacej s fiktívnymi transakciami, pričom ale zaväzuje osoby, ktoré uvedú na faktúre DPH zaplatiť túto dať a to aj za fiktívnu transakciu, pod podmienkou, že vnútroštátne právo umož?uje opraviť da?ový dlh vyplývajúci z tejto povinnosti, ak vystaviteľ uvedenej faktúry, ktorý nekonal v dobrej viere, v?as úplne zabráni nebezpe?enstvu straty da?ových príjmov, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.

2. Zásady proporcionality a neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) sa majú vykladať v tom zmysle, že v situácii, ako je situácia vo veci samej, bránia pravidlu vnútroštátneho práva, pod?a ktorého sa nezákonné odpo?ítanie DPH trestá pokutou, ktorá je rovnaká ako suma vykonaného odpo?ítania.

Podpisy

* Jazyk konania: talian?ina.