

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 1. júla 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Dažová kontrola – Poskytovanie služieb v rámci žinnosti zástupcu umelcov – Plnenia podliehajúce DPH – Plnenia neohlásené dažovému úradu, pri ktorých nebola vystavená faktúra – Podvod – Spätné urženie základu dane z príjmu právnických osôb – Zásada neutrality DPH – Zahrnutie DPH do spätne urženého základu dane“

Vo veci C-521/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa žlánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Vyšší súd Galície, Španielsko) z 19. júna 2019 a doružený Súdnemu dvoru 8. júla 2019, ktorý súvisí s konaním:

CB

proti

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsednížka tretej komory A. Prechal, sudcovia N. Wahl (spravodajca), F. Biltgen, L. S. Rossi a J. Passer,

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zretežom na písomnú žasž konania,

so zretežom na pripomienky, ktoré predložili:

- CB, v zastúpení: C. Gómez Docampo, abogada,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyž, za právnej pomoci G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitž, splnomocnené zástupkyne,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 4. marca 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 73 a 78 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi CB a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Oblasťný finančný správny súd Galície, Španielsko) vo veci daní a sankcií, ktoré mu boli uložené v rámci daňového výmeru týkajúceho sa dane z príjmov fyzických osôb splatnej za roky 2010 až 2012.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenie 7 smernice 2006/112 stanovuje:

„Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém [dane z pridanej hodnoty (DPH)] by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.“

4 Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„1. Táto smernica ustanovuje spoločný systém [DPH].

2. Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu [každé plnenie – *neoficiálny preklad*] sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky [tvoriace cenu – *neoficiálny preklad*].

Spoločný systém DPH sa uplatňuje až po maloobchodný stupeň vrátane.“

5 Článok 73 uvedenej smernice znie:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie [za tieto plnenia – *neoficiálny preklad*] od odberateľa alebo od tretej strany [od nadobúdateľa, príjemcu alebo tretej osoby – *neoficiálny preklad*] vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií [týchto plnení – *neoficiálny preklad*].“

6 Článok 78 tej istej smernice stanovuje:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH;

b) súvisiace výdavky ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré dodávateľ útuje odberateľovi [nadobúdateľovi alebo príjemcovi – *neoficiálny preklad*].

Na účely prvého odseku písm. b) môžu členské štáty považovať za súvisiace výdavky tie, ktoré podliehajú samostatnej dohode.“

7 Článok 178 smernice 2006/112 znie takto:

„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,

...“

8 Podľa článku 193 tejto smernice platí DPH každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď sa platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.

9 Podľa článku 220 ods. 1 smernice 2006/112:

„Každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buď ona sama alebo odberateľ [nadobúdateľ alebo príjemca – *neoficiálny preklad*], alebo v jej mene a na jej účet tretia strana [tretia osoba – *neoficiálny preklad*] vyhotovila faktúru v týchto prípadoch:

1. pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe,

...

5. pri zálohových platbách prijatých od inej zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby predtým, než je poskytovanie služieb ukončené.“

10 Podľa článku 226 tejto smernice:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať [musia na účely DPH povinne obsahovať – *neoficiálny preklad*] iba tieto údaje:

...

6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,

7. dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, alebo dátum, kedy bola prijatá zálohová platba uvedená v článku 220 bodoch 4 a 5, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,

8. základ dane pre každú sadzbu alebo údaj o oslobodení od dane, jednotkovú cenu bez DPH, ako aj prípadné zľavy alebo rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,

9. uplatnenú sadzbu DPH,

10. výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, okrem prípadov, keď sa uplatňuje osobitná úprava, pri ktorej sa podľa tejto smernice tento údaj vypúšťa,

...“

11. článok 273 tej istej smernice uvádza:

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

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

Španielske právo

12. Podľa článku 78 ods. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 37/1992 o dani z pridanej hodnoty) z 28. novembra 1992 (BOE č. 312 z 29. decembra 1992, s. 44247):

„Základ dane tvorí celková suma protihodnoty poskytnutej príjemcom plnenia alebo treťou osobou za plnenia podliehajúce tejto dani.“

13. článok 88 zákona č. 37/1992, nazvaný „Fakturovanie dane“, stanovuje:

„1. Zdaniteľné osoby sú povinné fakturovať v plnom rozsahu sumu dane osobe, ktorej poskytujú zdaniteľné plnenie, a táto osoba je povinná ju zaplatiť, ak fakturovanie dane je v súlade s ustanoveniami tohto zákona, bez ohľadu na to, aké dojednania existujú medzi nimi. Pri dodaní tovaru a poskytovaní služieb, ktoré podliehajú dani a nie sú od dane oslobodené a ktorých príjemcami sú orgány verejnej správy, sa vždy rozumie, že zdaniteľné osoby pri predložení svojich finančných ponúk, aj keď sú verbálne, do nich zahrnuli [DPH], ktorá však musí byť fakturovaná ako samostatná položka, a to prípadne v dokumentoch predložených na účely platby, bez toho, aby došlo k zvýšeniu celkovej zmluvnej sumy v dôsledku fakturovania dane.

2. Fakturovanie dane sa musí uskutočniť prostredníctvom faktúr za podmienok a v súlade s požiadavkami stanovenými v právnych predpisoch. Na tieto účely sa fakturovaná suma zaznamenáva oddelene od základu dane, a to aj v prípade administratívne stanovených cien, s uvedením použitej sadzby dane. Vyššie uvedené sa neuplatní na osobitné plnenia stanovené právnou úpravou.

3. Fakturovanie dane sa musí uskutočniť v čase vystavenia a doručenia príslušnej faktúry.

4. Právo na fakturovanie dane zanikne uplynutím jedného roka odo dňa zdaniteľného plnenia.

5. Príjemca plnenia podliehajúceho [DPH] nie je povinný fakturovanú daň zaplatiť pred dátumom zdaniteľného plnenia.

6. Spory, ktoré môžu vzniknúť v súvislosti s fakturovaním dane, pokiaľ ide o dôvodnosť, ako aj

jej výšku, sa na účely príslušných sťažností v administratívnom konaní považujú za spory daňovej povahy.“

14 § 89 tohto zákona, nazvaný „Oprava výšky fakturovanej dane“, stanovuje:

„1. Zdaniteľné osoby sú povinné vykonať opravu výšky fakturovanej dane, ak bola výška nesprávne určená alebo ak nastali okolnosti, ktoré podľa § 80 tohto zákona majú za následok zmenu základu dane. Oprava sa musí vykonať v okamihu, keď sa zistia príčiny nesprávneho určenia výšky dane alebo keď nastanú iné vyššie uvedené okolnosti, a to pred uplynutím štyroch rokov od vzniku povinnosti zaplatiť daň zodpovedajúcu danému plneniu, alebo prípadne od vzniku okolností uvedených v § 80.

2. Ustanovenia predchádzajúceho odseku sa použijú aj vtedy, keď bola vystavená faktúra zodpovedajúca danému plneniu bez fakturovania dane.

3. Oprava výšky fakturovanej dane sa bez ohľadu na ustanovenia predchádzajúcich odsekov nevykoná v týchto prípadoch:

(1) Ak oprava nie je založená na dôvodoch uvedených v § 80 tohto zákona, pričom vedie k zvýšeniu fakturovanej dane a príjemcovia plnení nekonajú ako podnikatelia alebo hospodárske subjekty, s výnimkou prípadov zákonného zvýšenia sadzieb dane, v ktorých sa oprava môže vykonať v mesiaci, v ktorom nové sadzby dane nadobudnú účinnosť, a v priebehu nasledujúceho mesiaca.

(2) Ak daňový úrad prostredníctvom zodpovedajúcich daňových výmerov konštatuje vyššiu výšku dane, ktorá sa mala zaplatiť a nebola fakturovaná, ako je výška dane, ktorú uviedla zdaniteľná osoba, pričom sa prostredníctvom objektívnych údajov preukáže, že uvedená zdaniteľná osoba sa zúčastnila na podvode alebo že pri uplatnení náležitej starostlivosti vedela alebo mala vedieť o tom, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

15 CB, žalobca vo veci samej, je samostatne zárobkovo činnou osobou vykonávajúcou činnosť zástupcu umelcov, ktorá v zásade podlieha DPH. Z tohto dôvodu poskytoval služby skupine Lito, združeniu podnikov poverených správou infraštruktúry a orchestrov, pre slávnosti miestnych patrónov a obecné slávnosti v Galícii (Španielsko). Presnejšie CB kontaktoval výbory pre slávnosti, neformálne zoskupenia obyvateľov zodpovedné za organizovanie uvedených slávností, a dojednával vystúpenia hudobných skupín v mene skupiny Lito.

16 Platby, ku ktorým v rámci toho dochádzalo zo strany výborov pre slávnosti v prospech skupiny Lito, sa uskutočňovali v hotovosti a neviedli k vystavovaniu faktúr ani k účtovným záznamom. V dôsledku toho neboli hlásené daňovému úradu, či už z hľadiska dane z príjmu právnických osôb alebo DPH.

17 CB ako odmenu poberal 10 % z príjmov skupiny Lito. Platby v prospech CB sa rovnako uskutočňovali v hotovosti, neboli hlásené a neviedli k vystaveniu žiadnej faktúry. CB neviedol účtovníctvo ani úradné záznamy, nevystavoval ani neprijímal faktúry, a preto nepodával daňové priznania k DPH.

18 Po kontrole daňovej situácie CB dospel daňový úrad k záveru, že sumy, ktoré táto osoba prijala ako odplatu za svoje sprostredkovateľské činnosti skupiny Lito, a to 64 414,90 eura v roku 2010, 67 565,40 eura v roku 2011 a 60 692,50 eura v roku 2012, nezahŕňali DPH, a preto mal byť zdaniteľný základ dane z príjmov za tieto roky stanovený s prihliadnutím na všetky tieto sumy.

Príslušné dodatočné výmery viedli k vyrubeniu dane z príjmov za roky 2010 až 2012 a uloženiu sankcií voči CB, ktorý akty daňového úradu o vyrubení dane a uložení sankcií napadol sťažnosťou.

19 Oblastný finančno-správny súd Galície zamietol sťažnosť CB, ktorý rozhodnutie tohto orgánu napadol na vnútroštátnom súde.

20 V rámci toho CB tvrdí, že dodatočné uplatnenie DPH na sumy, ktoré daňový úrad vyhodnotil ako príjmy, je v rozpore s judikatúrou Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko), ako aj s judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorých v prípade, že tento úrad zistí plnenia v zásade podliehajúce DPH, ktoré neboli ohlásené a fakturované, je potrebné DPH považovať za zahrnutú do ceny dohodnutej účastníkmi týchto plnení.

21 CB sa teda domnieva, že vzhľadom na to, že podľa španielskeho práva nemôže požadovať DPH, ktorá nebola vyrubená z dôvodu jeho konania predstavujúceho porušenie daňového práva, DPH je potrebné považovať za zahrnutú do ceny služieb, ktoré poskytol.

22 Vnútroštátny súd uvádza, že na účely rozhodnutia sporu vo veci samej musí určiť, či je zákon 37/1992, ako ho vykladá Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko), v súlade s právom Únie v rozsahu, v akom stanovuje, že ak subjekty dobrovoľne a zosúládene uskutočňujú plnenia, pri ktorých dochádza k platbe v hotovosti bez faktúry a bez priznania DPH, takéto platby sa musia považovať za zahŕňajúce DPH.

23 Za týchto okolností Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Vrchný súd Galície) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 73 a 78 [smernice 2006/112] vzhľadom na zásadu neutrality, zásady zákazu daňových podvodov a zneužitia práva a zásadu zákazu protiprávneho narušenia hospodárskej súťaže vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave a judikatúre, ktorá ju vykladá, podľa ktorých v prípadoch, keď daňový úrad zistí nenahlásené nefakturované plnenia, ktoré podliehajú [DPH], sa cena za uvedené plnenia, na ktorej sa dohodli strany, považuje za cenu, ktorá už zahŕňa [DPH]?

V prípadoch podvodu, keď bolo plnenie pred daňovým úradom zatajené, je teda možné dospieť k záveru, ako by bolo možné vyvodiť z rozsudkov Súdneho dvora z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614); z 5. októbra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), a zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), že na účely príslušného vyrubenia dane a uloženia zodpovedajúcej sankcie vyplatené a prijaté sumy nezahŕňajú DPH?“

O prejudiciálnej otázke

24 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd Súdneho dvora v podstate pýta na výklad článkov 73 a 78 smernice 2006/112 týkajúcich sa určenia základu dane pri plnení medzi zdaniteľnými osobami na účely DPH, a to osobitne vzhľadom na zásadu neutrality, pokiaľ tieto osoby v rámci podvodu daňovému úradu neoznámili existenciu plnenia, nevystavili faktúru, a ani neuviedli príjmy pochádzajúce z tohto plnenia v daňovom priznaní týkajúcom sa priamych daní. Vnútroštátny súd sa pýta, či je za takýchto okolností potrebné vychádzať z toho, že zaplatené a prijaté sumy už zahŕňajú DPH, alebo nie.

25 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že hoci je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam cieľom, ktorý je uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 39 a citovaná judikatúra), určenie základu dane pri plnení medzi zdaniteľnými osobami v zmysle článkov 73 a

78 tejto smernice nepatrí medzi nástroje, ktorými by členské štáty disponovali v zmysle článku 273 uvedenej smernice na dosiahnutie tohto cieľa a v tom zmysle že by v prípade podvodu mohli prijať odlišný výklad týchto ustanovení, ako v prípade neexistencie podvodného konania na strane zdaniteľných osôb.

26 Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 29 svojich návrhov, otázku položenú vnútroštátnym súdom je potrebné vnímať oddelene od otázky, či je dotknutým osobám potrebné uložiť sankciu za porušenie pravidiel spoločného mechanizmu DPH.

27 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že normotvorca Únie bez ohľadu na sankcie definované členskými štátmi s cieľom potlačiť nezákonné a osobitne podvodné daňové správanie sám prijal také pravidlá, aby zdaniteľné osoby, ktoré nedodrжали základné pravidlá smernice 2006/112, osobitne pokiaľ ide o fakturáciu, znášali dôsledky svojho konania prostredníctvom nemožnosti odpočítať DPH, a to aj vtedy, keď sú po daňovej kontrole plnenia, pri ktorých nebola vystavená faktúra, spätne zaťažované DPH.

28 Podľa ustálenej judikatúry, hoci právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie, ktorá má úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností a ktorá v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH, uplatnenie tohto práva je v zmysle článku 178 písm. a) smernice 2006/112 v zásade možné až vtedy, keď má zdaniteľná osoba faktúru (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, body 37, 38, 42 a 43, ako aj citovanú judikatúru).

29 Ako potvrdzuje vnútroštátny súd, z vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, teda z článku 88 ods. 2 a článku 89 ods. 3 bodu 2 zákona č. 37/1992 vyplýva, že skutočnosť, že zdaniteľná osoba nemôže odpočítať sumu DPH zaťažujúcu plnenie, ktoré nebolo ohlásené daňovému úradu a pri ktorom nevystavila faktúru, a to bez toho, aby tým boli dotknuté daňové sankcie, ktoré voči nemu boli alebo by mohli byť uložené, je na ujmu žalobcu vo veci samej.

30 Pokiaľ ide o určenie základu dane pri plneniach medzi zdaniteľnými osobami, teda v štádiu predchádzajúcom štádiu, v ktorom DPH platí konečný spotrebiteľ, poskytovateľ služieb, v tomto prípade žalobca vo veci samej, mal fakturovať DPH príjemcovi poskytnutých služieb, v tomto prípade skupine Lito, a priznať túto DPH daňovému úradu, čo by mu poskytlo právo na odpočítanie DPH, ktorou boli zaťažované všetky tovary alebo služby predchádzajúce v útovnej línii jeho vlastné poskytované služby. Z dôvodu podvodu zo strany žalobcu vo veci samej by však ustanovenia článku 89 ods. 3 bodu 2 zákona č. 37/1992 bránia akejkolvek možnosti opravy DPH, a teda aj výkonu predmetného práva na odpočítanie dane, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.

31 Pritom skutočnosť, že zdaniteľné osoby porušili povinnosť fakturovania stanovenú článkom 220 smernice 2006/112, a preto z hľadiska podstaty samotnej veci chýbajú povinné údaje uvedené v článku 226 bodoch 6 až 10 tejto smernice, nemôže brániť základnej zásade uvedenej smernice, ktorá podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vychádza zo skutočnosti, že systém DPH smeruje k zaťaženiu len konečného spotrebiteľa (rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulic a Plavočin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34, ako aj citovaná judikatúra).

32 Okrem toho, hoci v rámci daňovej kontroly je cieľom overení uskutočňovaných dotknutými vnútroštátnymi správami orgánmi obnoviť situáciu, ktorá by existovala bez existencie nezrovnalostí a a fortiori podvodu, a tieto orgány sa prostredníctvom rôznych metód snažia

späťne určiť skryté plnenia a zatajené príjmy, je potrebné uviesť, že tieto metódy si nemôžu nárokovať na úplnú spoľahlivosť a že obsahujú istú nevyhnutnú mieru neistoty, takže v skutočnosti smerujú k dosiahnutiu čo najpravdepodobnejšieho a najvernejšieho daňového výsledku v závislosti od materiálnych dôkazov zhromaždených pri daňovej kontrole.

33 Za týchto podmienok musí byť základ dane, ako je definovaný v článkoch 73 a 78 smernice 2006/112, to znamená protihodnota, subjektívna hodnota, ktorú skutočne prijala zdaniteľná osoba, nezahŕajúca DPH, pri jeho následnom spätnom určení zo strany dotknutého daňového úradu z dôvodu neuvedenia DPH na faktúre alebo z dôvodu neexistencie faktúry, či už tieto opomenutia sú alebo nie sú výsledkom podvodného úmyslu, vnímaný pri zohľadnení tejto nevyhnutnej miery neistoty.

34 Z tohto dôvodu sa výsledok plnenia, ktoré zdaniteľné osoby na účely DPH zatajili pred daňovým úradom, hoci malo viesť k vystaveniu faktúry podľa článku 220 smernice 2006/112 obsahujúcej požadované údaje podľa článku 226 tejto smernice a priznanej tomuto úradu, musí pri spätnom určení, ktoré tak ako vo veci samej vykonáva predmetný daňový úrad v rámci kontroly týkajúcej sa priamych daní, posudzovať tak, že zahŕa DPH, ktorou bolo zaťažené uvedené plnenie.

35 V prejednávanej veci by to naopak bolo inak v prípade, ak by vnútroštátny súd dospel k záveru, že po vykonaní overenia uvedeného v bode 30 tohto rozsudku je podľa uplatniteľného vnútroštátneho práva možná oprava DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulic a Plavočin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 37).

36 Akýkoľvek iný výklad by bol v rozpore so zásadou neutrality DPH a viedol by k tomu, že časť DPH by znášala zdaniteľná osoba, hoci v súlade s judikatúrou pripomenutou v bodoch 28 a 31 tohto rozsudku má DPH znášať len konečný spotrebiteľ.

37 Toto riešenie nie je v rozpore ani s judikatúrou, ktorú ilustrujú rozsudky z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614); z 5. októbra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), a zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), pretože ako uviedol generálny advokát v bode 33 svojich návrhov, Súdny dvor v nej nerozhodoval o otázke, či DPH má alebo nemá byť zahrnutá vo výške príjmov, ktorú daňový úrad späťne určuje v prípade podvodu, keď boli tieto príjmy vytvorené skrytými plneniami podliehajúcimi DPH, ktoré mali byť fakturované, pričom DPH mala byť predmetom daňového priznania.

38 Je potrebné dodať, že dodržanie zásady neutrality DPH nebráni možnosti členských štátov prijať na základe článku 273 smernice 2006/112 sankcie na boj proti daňovým podvodom a všeobecnejšie povinnosti uvedených štátov podľa článku 325 ods. 1 a 2 ZFEÚ bojovať proti protiprávnym konaniam poškodzujúcim finančné záujmy Európskej únie prostredníctvom účinných a odstrašujúcich opatrení, ako aj prijať rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. decembra 2017, M.A.S. a M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, bod 30). Podvod, o aký ide vo veci samej, musí byť stíhaný práve v rámci takýchto sankcií, a nie určením základu dane v zmysle článkov 73 a 78 smernice 2006/112.

39 Vzhľadom na tieto úvahy je na položenú otázku potrebné odpovedať tak, že smernica 2006/112, najmä jej články 73 a 78, v spojení so zásadou neutrality DPH sa má vykladať v tom zmysle, že ak zdaniteľné osoby na účely DPH v rámci podvodu daňovému úradu neoznámili existenciu plnenia, nevystavili faktúru, a ani neuviedli príjmy pochádzajúce z tohto plnenia v daňovom priznaní týkajúcom sa priamych daní, spätné určenie súm vyplatených a prijatých v súvislosti s predmetným plnením, ktoré vykonáva predmetný daňový úrad v rámci kontroly takéhoto daňového priznania, sa má považovať za cenu, ktorá už zahŕa DPH, s výnimkou

prípadu, že by zdaniteľné osoby bez ohľadu na podvod mali podľa vnútroštátneho práva možnosť vykonať následné fakturovanie a odpočítanie predmetnej DPH.

O trovách

40 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 Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä jej články 73 a 78, v spojení so zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) sa má vykladať v tom zmysle, že ak zdaniteľné osoby na účely DPH v rámci podvodu daňovému úradu neoznámili existenciu plnenia, nevystavili faktúru, a ani neuviedli príjmy pochádzajúce z tohto plnenia v daňovom priznaní týkajúcom sa priamych daní, spätné určenie súm vyplatených a prijatých v súvislosti s predmetným plnením, ktoré vykonáva predmetný daňový úrad v rámci kontroly takéhoto daňového priznania, sa má považovať za cenu, ktorá už zahŕňa DPH, s výnimkou prípadu, že by zdaniteľné osoby bez ohľadu na podvod mali podľa vnútroštátneho práva možnosť vykonať následné fakturovanie a odpočítanie predmetnej DPH.

Podpisy

* Jazyk konania: španielčina.