

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 19. decembra 2013 (1)

Vec C-107/13

FIRIN OOD

proti

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan??no?osiguritelna praktika“ Veliko T?rnovo pri
Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite**

[návrh na za?atie prejudiciálneho konania, ktorý podal Administrativen s?d Veliko T?rnovo
(Bulharsko)]

„Da?ová právna úprava – Da? z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Odpo?et dane
zaplatenej na vstupe – Oprava odpo?ítanej dane v prípade vyplateného preddavku, keď sa plnenie
neuskuto?ní“

I – Úvod

1. Súdnemu dvoru sa opätovne predložili otázky, ktorým ?elí bulharské súdnictvo z dôvodu nepriznania práva na odpo?et dane zaplatenej na vstupe v súvislosti s údajnými podvodmi v oblasti DPH. Osobitos? prejednávaneho prípadu spo?íva v tom, že odpo?et dane zaplatenej na vstupe sa uplatnil na základe preddavku, avšak po vyplatení preddavku nenasledovalo nijaké plnenie.

2. Súdny dvor sa doposia? nezaoberal otázkou odpo?tu dane na vstupe v uvedenej situácii. V tomto prípade treba preto rešpektova? nielen, ako je bežné, ustálenú judikatúru Súdneho dvora k nepriznaniu práva na odpo?et dane v prípadoch – niekedy ?ažko preukázate?ného – podvodu v oblasti dane z pridanej hodnoty, ale aj odpoveda? na výkladovú otázku, ktorá má všeobecný význam pre právnu úpravu dane z pridanej hodnoty a doposia? sa jej nevenovala pozornos?.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

3. Právo na odpo?et dane na vstupe sa upravuje v ?lánku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(2) (?alej len „smernica o DPH“):

„Pokia? ide o tovar a služby, ktoré sú použité na ú?ely zdanite?ných transakcií zdanite?nej osoby, táto má právo v ?lenskom štáte, v ktorom uskuto?uje tieto transakcie, odpo?íta? 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.“

4. Podľa článku 167 smernice o DPH právo odpítať daň vzniká vtedy, keď „vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpítrateľná“. Podľa článku 63 daňová povinnosť „vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby“. Článok 65 však stanovuje túto osobitnú úpravu:

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

5. Smernica o DPH upravuje v určitých prípadoch opravu daňovej povinnosti a práva na odpísanie dane. Oprava daňovej povinnosti sa uskutočňuje podľa článku 90 ods. 1:

„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.“

6. Podľa článku 184 smernice o DPH sa „pôvodne uplatnené odpísanie dane... upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpísanie, na ktor[é] mala zdaniteľná osoba právo“. Článok 185 smernice o DPH v tejto súvislosti stanovuje:

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

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpísanej 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 článku 16.

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

7. Smernica o DPH okrem toho v článku 192a a nasl. obsahuje ustanovenia týkajúce sa „osôb povinných platiť daň správcovi dane“. Podľa základného pravidla v článku 193 DPH platí každá zdaniteľná osoba, „ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb...“

8. V odôvodnení 44 smernice o DPH sa v tejto súvislosti stanovuje:

„Členské štáty by mali mať možnosť stanoviť, aby niekto iný ako osoba, ktorá je povinná platiť DPH, ručil spoločne a nerozdielne za platbu DPH.“

9. Článok 205 smernice o DPH preto dopĺňujúco stanovuje:

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

B – Vnútroštátne právo

10. Podľa článku 177 bulharského zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za danък върху dobavenata stojnost, ďalej len „zákon o DPH“) je zaregistrovaná osoba – príjemca zdaniteľného

plnenia – zodpovedná za da?, ktorú dlhuje a nezaplatila iná zaregistrovaná osoba, pokiaľ sa uplatnilo právo na odpočet dane, ktoré priamo alebo nepriamo súvisí s dlhovanou a nezaplatenou da?ou.

III – Konanie vo veci samej a konanie pred Súdnym dvorom

11. Konanie vo veci samej sa týka opravného da?ového výmeru, ktorým sa žalobkyni, spoločnosti Firin OOD (ďalej len „Firin“), odoprelo právo na odpočet dane z faktúry, ktorú vystavila spoločnosť Agra Plani EOOD (ďalej len „Agra Plani“).

12. Tieto dve spoločnosti v roku 2010 uzatvorili kúpnu zmluvu na 10 000 ton pšenice, hoci Agra Plani nebola podľa bulharskej právnej úpravy oprávnená prevádzkovať obchod s obilninami. Agra Plani mala pšenicu dodať najneskôr do 31. decembra 2012, Firin mala kúpnu cenu vo výške 3,6 mil. BGN (približne 1,8 mil. eur) zaplatiť už vopred. Po tom, ako spoločnosť Agra Plani vyplatila 4,17 mil. BGN, Firin uplatnila právo na odpočítanie dane.

13. Agra Plani uvedenú sumu okamžite previedla ako údajnú pôžičku spoločnosti York Sky EOOD, ktorá sumu 3,6 mil. BGN poukázala v ten istý deň na účet spoločnosti Firin ako údajný dodatočný vklad do základného imania. Spoločníkmi spoločnosti Firin boli spoločnosť York Sky EOOD a fyzická osoba, ktorá bola zároveň jediným spoločníkom spoločnosti Agra Plani.

14. Po tom, ako Agra Plani neodviedla na základe kúpnej zmluvy nijakú daň z pridanej hodnoty a okrem toho bola v apríli 2011 z úradnej moci odhlásená ako platiteľ dane, bulharská daňová správa požadovala od spoločnosti Firin vrátenie preddavku na daň, ktorý sa už uplatnil na základe kúpnej zmluvy. Zastáva názor, že pôvodné právo na odpočet dane z preddavku zaniká, keď sa prisľúbené plnenie neskôr neposkytne. Okrem toho sa domnieva, že ide o predstieraný obchod a fiktívne finančné toky, keďže Firin vedela, že daň z pridanej hodnoty splatná na základe kúpnej zmluvy nebude zaplatená.

15. Administratívne súd Veliko Tŕnovo, ktorý sa zaoberá právnym sporom vo veci odopretia práva na odpočet dane, predložil Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Majú sa v takých prípadoch, o aký ide v konaní vo veci samej, keď sa pri poskytnutí preddavku za budúce a jasne stanovené dodanie tovaru okamžite a úplne vykonal odpočet dane z pridanej hodnoty, vykladať ustanovenia článku 168 písm. a) v spojení s článkom 65, článkom 90 ods. 1 a článkom 185 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v tom zmysle, že vzhľadom na chýbajúce dodanie hlavného protiplnenia v súlade s podmienkami dodania, ktoré je podmienené objektívnymi a/alebo subjektívnymi dôvodmi, treba odoprieť právo na odpočet dane v prípade jeho uplatnenia?

2. Vyplýva zo súvisiaceho výkladu a s ohľadom na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty, že v tejto situácii je (resp. nie je) relevantná objektívna možnosť dodávateľky opraviť fakturovanú daň z pridanej hodnoty a/alebo základ dane faktúry spôsobom stanoveným vo vnútroštátnom zákone; a ako by taká oprava ovplyvnila nepriznanie požiadovaného odpočtu 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 odpočet dane pri uplatnení výlučne takých kritérií, ktoré samy stanovili vnútroštátnym zákonom a podľa ktorých sa daňový 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 spoločnú zodpovednosť za zaplatenie dane z pridanej hodnoty pri uplatnení domnienok, ktoré nie sú podmienené priamo zistiteľnými objektívnymi skutočnosťami, ale sformulovanými inštitútmi občianskeho práva, o ktorých sa v spornom prípade následne rozhodne inou právnou cestou“

16. Na konaní pred Súdnym dvorom predložili písomné pripomienky bulharská daňová správa, Bulharská republika, Estónska republika, Talianska republika a Komisia.

IV – Právne posúdenie

17. Vnútroštátny súd predkladá svoje štyri prejudiciálne otázky k dvom odlišným oblastiam, ktoré upravuje smernica o DPH. Na jednej strane ide v prípade prvej, druhej a tretej prejudiciálnej otázky o odopretie práva na odpočet dane, predovšetkým na základe podmienok, ktoré sú upravené v článku 167 a nasl., resp. v článku 184 a nasl. smernice o DPH. Na druhej strane sa štvrtá a čiastočne aj tretia prejudiciálna otázka zaoberajú spoločnou a nerozdielnou zodpovednosťou platiteľov dane za splatnú daň iného subjektu podľa článku 205 smernice o DPH.

18. Treba zdôrazniť, že odopretie práva na odpočet dane treba jasne oddeliť od zodpovednosti za splatnú daň iného subjektu. Na odpočet dane a zodpovednosť sa totiž vzťahujú odlišné podmienky a ustanovenia smernice o DPH.

19. Samotný vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania uviedol, že bulharská daňová správa *neuplatnila* voči platiteľovi dane, spoločnosti Firin, spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť za splatnú daň spoločnosti Agra Plani, ale odoprela jej právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Súdnym dvorom môže podľa ustálenej judikatúry odmietnuť žiadosť o výklad, ak je zjavné, že nemá žiadnu súvislosť s predmetom sporu vo veci samej.⁽³⁾ Z tohto hľadiska sú prejudiciálne otázky neprípustné, pokiaľ sa týkajú spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti platiteľov dane za splatnú daň iného subjektu, pretože z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania nemožno odvodiť význam týchto otázok pre konanie vo veci samej. Z toho vyplýva, že na štvrtú ani tretiu prejudiciálnu otázku netreba odpovedať, pokiaľ sa tiež vzťahujú na výklad článku 205 smernice o DPH.

20. V súvislosti s právom na odpočet dane sa vnútroštátny súd svojou prvou, druhou a treťou prejudiciálnou otázkou chce dozvedieť, či toto právo treba odoprieť, keď v prípade vyplatenia preddavku podľa článku 65 smernice o DPH nedošlo k poskytnutiu plnenia (o tom v časti B), a či je dôležité, že dodávateľ naďalej dlhuje DPH za neposkytnuté plnenie (o tom v časti C). Na účely toho, aby vnútroštátny súd získal nad rámec toho užitočnú odpoveď,⁽⁴⁾ sa budem najprv venovať otázke, za akých podmienok vôbec vzniká právo na odpočet dane na základe vyplatenia preddavku (o tom v časti A).

A – Vznik práva na odpočet dane v prípade vyplatenia preddavku

21. Podľa článku 167 smernice o DPH právo na odpočítanie dane vzniká, keď vznikne daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Vznik práva spoločnosti Firin na odpočet dane, ktoré je predmetom sporu v konaní vo veci samej, si s ohľadom na kúpnu zmluvu uzatvorenú so spoločnosťou Agra Plani podľa toho vyžaduje, aby vznikla daňová pohľadávka štátu voči spoločnosti Agra Plani. Táto daňová povinnosť voči štátu vzniká podľa článku 63 smernice o DPH zásadne až dodaním tovaru, ktoré však Agra Plani neuskutočnila.

22. Keď sa však vyplatí preddavok za zdaniteľné plnenie, vzniká podľa článku 65 smernice o DPH daňová povinnosť a s ňou právo na odpustenie dane zaplatenej na vstupe už spolu s tým, že zdaniteľná osoba prijme preddavok. Taký preddavok nemusí byť obmedzený na časť protihodnoty plnenia, ale môže – ako v prejednávanom prípade – pozostávať z celkovej protihodnoty plnenia.(5) Podľa judikatúry Súdneho dvora je však podmienkou uplatnenia článku 65 smernice o DPH v zásade to, aby všetky príslušné prvky zdaniteľného plnenia, 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.(6)

23. Odôvodnenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania vychádza z toho, že nezávisle od neskorších platieb bolo protiplnenie dodávateľky, spoločnosti Agra Plani, účinne k dispozícii a išlo teda o vyplatenie preddavku v zmysle článku 65 smernice o DPH. Okrem toho predovšetkým prvá prejudiciálna otázka predpokladá, že pokiaľ ide o určiteľnosť dodania, podmienky uvedenej judikatúry sú v prejednávanom prípade splnené. Vnútroštátny súd z toho vyvodzuje záver, že spoločnosť Firin v zásade prináleží právo na odpustenie dane.

24. Vnútroštátny súd ale musí rešpektovať, že článok 65 smernice o DPH sa nemusí uplatniť ani v tom prípade, keď je poskytnutie plnenia v čase vyplatenia preddavku neisté.

25. Súdny dvor tak zamietol uplatnenie tohto ustanovenia v istom prípade okrem iného preto, že kupujúci mohol kedykoľvek jednostranne odstúpiť od zmluvy.(7) V dôsledku uvedenej možnosti odstúpenia od zmluvy teda nebolo isté, či sa zdaniteľné plnenie dani neskôr aj skutočne poskytne.

26. Okrem toho treba článok 65 ako výnimku zo základnej úpravy, ktorá sa uvádza v článku 63 smernice o DPH, podľa ustálenej judikatúry vykladať reštriktívne.(8) Podľa článku 62 ods. 1 smernice o DPH sú totiž vznikom zdaniteľnej udalosti splnené len právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti voči štátu. Z toho vyplýva, že daň sa môže stať splatnou v rovnakom čase alebo po tom, ako vznikne zdaniteľná udalosť, ale v zásade nie predtým.(9) Zdaniteľná udalosť podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktorú treba zohľadniť v tomto prípade, je však splnená len vtedy, ak došlo k dodaniu tovaru. Keď článok 65 smernice o DPH umožňuje vznik daňovej povinnosti len v prípade vyplatenia preddavku predtým, ako nastala zdaniteľná udalosť, čím sa vôbec vytvoril dôvod zdanenia, treba poíť s tým, že pri normálnom vývoji sa uskutoční aj poskytnutie zdaniteľného plnenia. Keď o tom existujú konkrétne pochybnosti, článok 65 smernice o DPH sa neuplatní.

27. V konaní vo veci samej by mohli uvedené pochybnosti existovať.

28. Platí to jednak vzhľadom na to, že vnútroštátny súd označuje v odôvodnení návrhu na začatie prejudiciálneho konania kúpnu zmluvu čiastočne za „fiktívnu“. To znamená, že pokiaľ ide o dodanie pšenice, od začiatku pravdepodobne neexistoval vážny úmysel.

29. Na druhej strane treba v tejto súvislosti zohľadniť aj okolnosť, že Agra Plani nemala zo zákona právo na dodanie pšenice, a kúpna zmluva bola preto zrejme neúčinná. Zásada neutrality dane bráni všeobecnému rozlišovaniu medzi dovolenými a nedovolenými plneniami.(10) Zákonný zákaz dodania však v čase vyplatenia preddavku môže byť zároveň príčinou nejasností, či sa dodanie niekedy uskutoční.

30. Keďže obe uvedené okolnosti sa týkajú skutočností, resp. výkladu vnútroštátneho práva, je povinnosťou vnútroštátneho súdu, aby ich vysvetlil v rámci konania vo veci samej. Pokiaľ by sa článok 65 smernice o DPH nemal v prejednávanom prípade uplatniť z dôvodu pochybností o budúcom poskytnutí plnenia, ktoré existujú v čase vyplatenia preddavku, podľa článku 167 v

spojení s ?lánkom 63 smernice o DPH by v ?ase vyplatenia preddavku ešte nedošlo k vzniku práva na odpo?et dane. Na ú?ely odpovede na prejudiciálne otázky však ?alej budem vychádzať z toho, že v prípade spoločnosti Firin také právo vzniklo.

B – Odopretie práva na odpo?et dane pri neposkytnutí plnenia

31. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd chce teda dozvedieť, či právo na odpo?et dane bude zachované v prípade vyplatenia preddavku, ktoré vedie k uplatneniu ?lánku 65 smernice o DPH, keď sa zdaniteľné plnenie následne neposkytne.

32. Osoby zú?astnené na konaní upozornili v tejto súvislosti na to, že podľa ustálenej judikatúry treba právo na odpo?et odoprieť, keď je na základe objektívnych skutočností isté, že toto právo sa uplatnilo podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Tak je to v prípade, ak da?ový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba alebo ak táto osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zú?astňuje na plnení, ktoré je sú?as?ou podvodu vo vz?ahu k DPH.(11)

33. Pred otázkou, či právo na odpo?et dane treba odoprieť na základe správania, ktoré predstavuje podvod, má však logicky prednosť otázka, či také právo podľa všeobecne platných predpisov vôbec existuje – to znamená úplne nezávisle od podvodu, ktorý sa má ešte len preukázať. V prejednávanom prípade preto treba najprv objasniť, či sa má aj tak uskutočniť úprava práva na odpo?et dane podľa ?lánku 184 a nasl., keď sa v prípade vyplatenia preddavku podľa ?lánku 65 smernice o DPH neuskutoční dodanie tovaru.

34. Podľa ?lánku 185 ods. 1 smernice o DPH sa úprava odpo?ítanej dane vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri ur?ení výšky odpo?ítanej dane, objavili po podaní da?ového priznania k DPH. Ako som podrobnejšie vysvetlila vo veci TETS Haskovo, v tejto súvislosti ide okrem iného o otázku, či sa neskôr skutočne naplnili o?akávania, ktoré predstavovali základ vzniku práva na odpo?et dane.(12)

35. Medzi faktory, ktoré treba v prejednávanom prípade zoh?adniť pri ur?ení odpo?tu dane, patrí v prípade vyplatenia preddavku podľa ?lánku 65 smernice o DPH – ako sa už uviedlo(13) – aj o?akávanie, že pri bežnom vývoji situácie sa poskytne zdaniteľné plnenie. Keď treba konštatovať, že toto o?akávanie už nie je reálne, pretože zdaniteľné plnenie sa pravdepodobne neposkytne, zmenili sa faktory, ktoré sú relevantné na ú?ely odpo?tu dane. Podľa ?lánku 185 ods. 1 smernice o DPH teda treba v zásade vykonať opravu odpo?ítanej dane vtedy, keď už nemožno po?ítať s poskytnutím plnenia. Je povinnos?ou vnútroštátneho súdu, aby to objasnil v konaní vo veci samej.

36. Režim výnimky podľa ?lánku 185 ods. 2 smernice o DPH oprave nebráni. Uvádzajú sa v ?om rôzne prípady, keď sa oprava nevykoná. Neposkytnutie plnenia po vyplatení preddavku sa tam však neuvádza.

37. Na prvú prejudiciálnu otázku teda treba v zásade odpovedať, že opravu odpo?tu dane treba v prípade vyplatenia preddavku, ktoré viedlo k uplatneniu ?lánku 65 smernice o DPH, vykonať vtedy, keď napokon nedôjde k poskytnutiu zdaniteľného plnenia.

C – Súvislosť s opravou da?ového dlhu

38. Svojou druhou a treťou otázkou sa vnútroštátny súd chce napriek tomu subsidiárne dozvedieť, či oprava odpočítanej dane závisí v prejednávacom prípade s ohľadom na zásadu neutrality dane od objektívnej možnosti opravy príslušného daňového dlhu. Ak sa totiž tento daňový dlh neopraví, hoci dôjde k oprave odpočítanej dane, štátny rozpočet by v konečnom dôsledku mohol dostať viac ako v prípade štandardného vývinu situácie.

39. Zásada neutrality dane predstavuje nielen osobitné vyjadrenie zásady rovnosti v oblasti právnej úpravy dane z pridanej hodnoty, ale stanovuje aj to, že mechanizmus odpočtu má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci jeho podnikateľských činností.⁽¹⁴⁾ Domnienka nesystémového zaťaženia zdaniteľnej osoby by mohla v prejednávanej situácii prichádzať do úvahy v tej súvislosti, že dodávateľ, Agra Plani, by naalej mohol byť povinný platiť daň z pridanej hodnoty, kým jeho zmluvný partner, Firin, síce vyplatil preddavok, ale napriek tomu je jeho povinnosťou vykonať opravu vzniknutého odpočtu dane.

40. V tejto súvislosti treba vziať do úvahy skutočnosť, že v takej situácii, ako je tá prejednávaná, existuje daňový dlh z dvoch dôvodov.

41. Po prvé, ako právom poukázali osoby zúčastnené na konaní, daň z pridanej hodnoty dlhuje dodávateľ podľa článku 203 smernice o DPH na základe dane z pridanej hodnoty, ktorú vyúčtoval vo faktúre. Podľa ustálenej judikatúry síce dodávateľ môže tento daňový dlh za určitých podmienok opraviť,⁽¹⁵⁾ pričom oprava nie je vylúčená tým, že v ňase opravy už nie je zaregistrovaný ako platiteľ DPH.⁽¹⁶⁾ Pokiaľ sa však tak nestalo, daňový dlh existuje naalej, pričom, ako je zrejmé, treba v zásade opraviť príslušný odpočet dane.

42. Súdny dvor v rozsudkoch Stroj trans a LVK v súlade s tým konštatoval, že s hospodárskymi subjektmi, ktoré sa zúčastňujú na plnení, sa nevyhnutne nemusí zaobchádzať rovnako, keď vystaviteľ faktúry neopravil faktúru. Vystaviteľ faktúry je totiž podľa článku 203 smernice o DPH povinný zaplatiť daň z pridanej hodnoty uvedenú na tejto faktúre aj v prípade neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, kým príjemca faktúry nemá v takom prípade nijaké právo na odpočet dane.⁽¹⁷⁾

43. Po druhé, v prejednávacom prípade však dodávateľ dlhuje daň z pridanej hodnoty aj podľa článku 193 v spojení s článkom 65 smernice o DPH na základe vyplatenia preddavku. Uvedený daňový dlh však podľa článku 90 smernice o DPH môže v zásade znovu zaniknúť znížením základu dane. Je však sporné, či sa to môže uskutočniť bez vrátenia vyplateného preddavku. Rozsudok Súdného dvora vo veci Freemans totiž možno chápať v tom zmysle,⁽¹⁸⁾ že zníženie základu dane si vo všeobecnosti vyžaduje, aby sa skutočne vrátili sumy, ktoré boli vyplatené zdaniteľnej osobe.⁽¹⁹⁾ Keď teda dodávateľ nevráti preddavok, nebolo by už na rozdiel od prípadu podľa článku 203 smernice o DPH možné vykonať opravu daňového dlhu, hoci by súčasne bolo nutné opraviť odpočet dane.

44. V tejto súvislosti treba posúdiť dva rozdielne aspekty.

45. V prvom rade treba konštatovať, že podľa judikatúry nemožno vo všeobecnosti namietať proti situácii, keď existuje daňový dlh, ale príslušné právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe nemožno uplatniť. Súdny dvor tak v rozsudku Petroma Transports a i. rozhodol, že vznik povinnosti zaplatiť DPH nie je podmienený skutočným výkonom práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Podľa toho sa samotná daň z pridanej hodnoty smie z transakcií vyberať aj v tom prípade, keď príslušné právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe nebolo možné uplatniť z dôvodu chýbania určitých povinných údajov na faktúrach.⁽²⁰⁾

46. Okrem toho však vzniká otázka, či je oprava odpočítanej dane osobitne v prípade

vyplatenia preddavku podmienená tým, že došlo k vráteniu preddavku. To by na jednej strane zodpovedalo opísaným podmienkam opravy základu dane, a teda daňovej povinnosti. Na druhej strane by to osobe oprávnenej vykonať odpôčet dane zaplatenej na vstupe v prípade platobnej neschopnosti jej dodávateľa ušetrilo stratu vo výške jej podielu na preddavku na dani.

47. Bez ohľadu na to, či kritériá rozsudku Freemans platia aj pre prípad vyplatenia preddavku, pre opravu základu dane podľa článku 90 a opravu odpôtu dane podľa článku 184 a nasl. smernice o DPH platia rozdielne podmienky. Súdny dvor tak svoj rozsudok Freemans opieral o to, že podľa ustálenej judikatúry predstavuje konečný základ dane protiplnenie, ktoré sa naozaj získalo.⁽²¹⁾ V súvislosti s právom na odpôčet dane zaplatenej na vstupe však neexistuje porovnateľná zásada, že odpôčet dane zaplatenej na vstupe nadväzuje na skutočné poskytnutie protiplnenia. Táto skutočnosť sa prejavuje už v tom, že článok 185 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH zásadne vylučuje opravu odpôčítanej dane v prípade plnení, ktoré neboli celkovo alebo čiastočne zaplatené. V uvedenom prípade si teda zdaniteľná osoba zachová právo na odpôčet dane zaplatenej na vstupe, hoci ju vôbec nezaplatila.

48. Zo zásady neutrality dane okrem toho nevyplýva ani požiadavka, aby sa v prípade vyplatenia preddavku právo na odpôčet dane zaplatenej na vstupe neopravilo tak dlho, pokiaľ sa nevrátil preddavok. Súdny dvor už konštatoval, že s touto zásadou je vo všeobecnosti zlučiteľné, keď príjemca plnenia môže na zachovanie svojich finančných záujmov podať len podľa občianskeho práva žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia proti svojmu zmluvnému partnerovi.⁽²²⁾

49. Keď Súdny dvor v príslušnom rozsudku Reemtsma Cigarettenfabriken priznal príjemcovi plnenia v prípade platobnej neschopnosti jeho zmluvného partnera voči štátu priamy nárok na vrátenie neprávom zaplatenej dane z pridanej hodnoty, táto situácia nie je porovnateľná s prejednáványm prípadom, keď štátny rozpočet nezískal nijakú daň z pridanej hodnoty. Talianska republika v tejto súvislosti právom zdôraznila, že v prejednávanom prípade sa odopretím práva na odpôčet dane zaplatenej na vstupe pri súasnom nezaplatení splatnej dane v konečnom dôsledku iba zabráni tomu, aby strata pripadla na archu štátneho rozpočtu, ale nie tomu, že sa daň z pridanej hodnoty vyberá nesystémovým spôsobom. To, že táto strata namiesto toho vznikne u potenciálneho príjemcu plnenia, ktorému sa za určitých okolností nevráti jeho preddavok, je odôvodnené tým, že príjemca si svojho zmluvného partnera vybral sám, čím na seba vedome prevzal riziko, že platbu bude musieť uhradiť vopred.

50. V konečnom dôsledku treba teda na druhú a tretiu otázku vnútroštátneho súdu odpovedať, že právo na opravu odpôčítanej dane nezávisí ani od opravy príslušného daňového dlhu, ani od vrátenia preddavku.

V – Návrh

51. Na základe uvedeného navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky Administrativen съд Велико Търново takto:

1. Podmienkou vzniku daňovej povinnosti podľa článku 65 smernice o DPH je ošakávanie, že pri obvyklom postupe sa zdaniteľné plnenie aj poskytne.

2. Podľa článku 185 ods. 1 smernice o DPH treba odpôčet dane zaplatenej na vstupe v prípade vyplatenia preddavku v zmysle článku 65 smernice o DPH opraviť, keď sa zdaniteľné plnenie napokon neposkytne. Oprava odpôčítanej dane nezávisí ani od opravy príslušného daňového dlhu, ani od vrátenia preddavku.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

3 – Rozsudok z 11. apríla 2013, Della Rocca (C?290/12, bod 29 a citovaná judikatúra).

4 – K tejto právomoci Súdneho dvora pozri len rozsudky z 20. marca 1986, Tissier (35/85, Zb. s. 1207, bod 9), a z 30. mája 2013, Worten (C?342/12, bod 30).

5 – Rozsudky z 19. decembra 2012, Orfej B?lgarija (C?549/11, bod 37), a zo 7. marca 2013, Efir (C?19/12, bod 39).

6 – Rozsudky z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C?419/02, Zb. s. I?1685, bod 48); zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts (C?270/09, Zb. s. I?13179, bod 31); z 3. mája 2012, Lebara (C?520/10, bod 26); z 19. decembra 2012, Orfej B?lgarija (už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 28) a Efir (už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 32).

7 – Pozri rozsudok BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (už citovaný v poznámke pod ?iarou 6, bod 51).

8 – Tamže, bod 45; pozri rozsudky Orfej B?lgarija (už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 27), a Efir (už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 32).

9 – Rozsudok BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (už citovaný v poznámke pod ?iarou 6, bod 46).

10 – Pozri len rozsudky z 11. júna 1998, Fischer (C?283/95, Zb. s. I?3369, bod 22), a zo 7. marca 2013, GfBk (C?275/11, bod 32).

11 – Pozri len rozsudok z 18. júla 2013, Evita?K (C?78/12, bod 39 a nasl. a citovanú judikatúru).

12 – Pozri návrhy vo veci TETS Haskovo, ktoré som predniesla 14. júna 2012 (rozsudok z 18. októbra 2012, C?234/11, body 25 až 28).

13 – Pozri bod 24 a nasl.

14 – Pozri rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann (C?174/11, body 46 až 48 a citovaná judikatúra).

15 – Pozri len rozsudok z 11. apríla 2013, „Rusedespred“ (C?138/12, body 25 až 27 a citovaná judikatúra).

16 – Rozsudok z 31. januára 2013, LVK (C?643/11, bod 49).

17 – Rozsudky z 31. januára 2013, Stroj trans (C?642/11, bod 41 a nasl.) a LVK (už citovaný v poznámke pod ?iarou 16, bod 46 a nasl.).

18 – Tak Bundesfinanzhof, rozsudok z 2. septembra 2010, V R 34/09, bod 17 s odkazom na Bundesfinanzhof, rozsudok z 18. septembra 2008, V R 56/06, bod 43 a nasl.

19 – Pozri rozsudok z 29. mája 2001, Freemans (C?86/99, Zb. s. I?4167, bod 35).

20 – Pozri rozsudok z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C?271/12, body 41 až 43).

21 – Pozri rozsudok Freemans (už citovaný v poznámke pod ťiarou 19, bod 27).

22 – Pozri rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Zb. s. I-2425, bod 39).