

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 17. januára 2019 (1)

Vec C-712/17

EN.SA. Srl

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Finančný súd regiónu Lombardia, Taliansko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dať z pridanej hodnoty – Fiktívne transakcie – Odopretie odpočítania DPH – Vznik daňového dlhu na základe vystavenia faktúry – Dodatočná sankcia v plnej výške odopretého odpočítania dane – Zlučiteľnosť so zásadou neutrality – Zlučiteľnosť so zásadou proporcionality“

I. Úvod

1. Táto vec sa opäť(2) týka problematiky „sankčnej povahy“ práva v oblasti dane z pridanej hodnoty. V boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty je Súdny dvor v tejto súvislosti celkom prísny: odopretie odpočítania dane (a oslobodenia od dane) pritom neprichádza do úvahy nielen vtedy, keď sa daňového podvodu dopustí samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH.(3)

2. Platí tento prísny prístup (odopretie odpočítania dane na všetkých úrovniach reazca plnení) aj v prípade, že možno vylúčiť podvod v oblasti dane z pridanej hodnoty, no prostredníctvom fingovaných transakcií sa podvodným spôsobom majú získať iné bezdôvodné výhody? Môžu byť osoby dotknuté v tejto veci – bez ohľadu na trestnoprávne sankcie – „sankcionované“ právnou úpravou v oblasti DPH tým, že v ďalšom reazci plnení sa každej zúčastnenej osobe odoprie odpočítanie dane, súčasne sa však uloží daňová povinnosť a navyše správna sankcia vo výške 100 % odopretého odpočítania dane?

II. Právny rámec

A. Právo Únie

3. Právny rámec Únie v prejednávanej veci tvorí smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(4) (ďalej len „smernica o DPH“).

4. Článok 168 ods. 1 písm. a) tejto smernice stanovuje:

„1. 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, odpísať 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 203 smernice o DPH znie:

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

B. Talianske právo

6. V talianskom práve sa požiadavky smernice o dane z pridanej hodnoty vykonali vo viacerých dekrétach prezidenta republiky.

7. Článok 19 dekrétu prezidenta republiky č. 633/72 z 26. októbra 1972 (ďalej len „dekrét č. 633/72“) stanovuje, „že od dane týkajúcej sa uskutočnených transakcií možno odpísať daň, ktorú zdaniteľná osoba zaplatila alebo ktorá je voči nej splatná, alebo daň, ktorá na ňu bola prevedená v rámci vyrovnania vo vzťahu k dovezeným tovarom a službám alebo tovarom a službám, ktoré zdaniteľná osoba nadobudla pri výkone podnikateľskej, umeleckej alebo odbornej činnosti“.

8. Článok 21 ods. 7 dekrétu č. 633/72 naopak stanovuje: „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 alebo vo výške zodpovedajúcej fakturačným údajom“.

9. V prípade, že transakcia, za ktorú bola vystavená a zaknihovaná faktúra, celkom alebo čiastočne zanikne, má poskytovateľ podľa článku 26 dekrétu č. 633/72 v rámci podmienok a lehôt, ktoré sú v ňom uvedené, právo zaknihovať a odpísať DPH, pričom príjemca musí prostredníctvom regresu vyzvať poskytovateľa na vrátenie zaplatenej sumy.

10. Článok 6 ods. 6 legislatívneho dekrétu č. 471 z 18. decembra 1997 („Porušenie povinností v súvislosti so záznamom, evidenciou a identifikáciou transakcií“) umožňuje podľa údajov vnútroštátneho súdu daňovej správe uložiť sankciu v plnej výške neuznanej sumy dane zaplatenej na vstupe.

III. Spor vo veci samej

11. Spor vo veci samej opísal vnútroštátny súd takto:

12. Žalobca vo veci samej (EN.SA. S.r.l. – ďalej len „EN.SA.“) pôsobí v oblasti obchodovania s elektrinou a na základe terminovaných zmlúv prevádzkuje obchod s elektrinou mimo rámec Piattaforma dei Conti Energia (PCE).

13. EN.SA. v daných rokoch 2009 a 2010 predala veľké množstvo elektriny spoločnostiam

skupiny „Green Network“ a od nich ju „kolotočovým“ spôsobom aj opäť nakupovala. Z útovného hľadiska boli transakcie zaknihované v správnej výške. O týchto transakciách sa vystavili aj príslušné faktúry.

14. Nie je známe, či je EN.SA. súčasťou skupiny podnikov „Green Network“ alebo samostatným podnikom. Nie je ani známe, či EN.SA. spätne odkúpila rovnaké množstvo elektriny v časovej blízkosti a za rovnakú cenu. Nevie sa tiež, v čom mal spočívať údel nákupu a predaja medzi rovnakými osobami. Daňový orgán sa domnieva, že tento údel spočíval vo vykazovaní veľkých súm v účtovníctve dotknutých spoločností, aby tieto získali (lepší) prístup k bankovým úverom. EN.SA. to však popiera.

15. Je však nesporné, že DPH uvedená na faktúrach týkajúcich sa týchto transakcií s elektrinou bola včas a riadne zaplatená a príslušný príjemca uplatnil svoj nárok na odpočítanie dane. Tiež je nesporné, že štátnemu rozpočtu tým v oblasti DPH nevznikla žiadna škoda. Podľa informácií vnútroštátneho súdu je najmä vylúčená akákoľvek možnosť tzv. „kolotočového“ podvodu. Z položenej otázky však vyplýva, že vnútroštátny súd sa domnieva, že transakcie súvisiace s elektrinou v sporných rokoch 2009 a 2010, ktoré treba preskúmať, sa majú považovať za neexistujúce.

16. Daňová správa odprela spoločnosti EN.SA. platobným výmerom pri týchto neexistujúcich transakciách nárok na odpočítanie dane na vstupe (teda v prípade nákupu elektriny touto spoločnosťou). V súvislosti s neexistujúcimi transakciami na výstupe (teda v prípade predaja elektriny zo strany EN.SA.) sa však stanovil daňový dlh, pretože vo faktúrach spoločnosti EN.SA. bola samostatne uvedená DPH. To viedlo k stanoveniu daňového dlhu (dodatková DPH, úroky a sankcie) vo výške 47 618 491 eur za rok 2009 a 22 001 078 eur za rok 2010.

17. EN.SA. podala proti tomuto výmeru žalobu, ktorú Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Finančný súd provincie Miláno, Taliansko) zamietol. Vnútroštátny súd musí rozhodnúť o odvolaní spoločnosti EN.SA.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdnym dvorom

18. Rozhodnutím z 9. októbra 2017 doručeným 20. decembra 2017 predložil Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Finančný súd regiónu Lombardia, Taliansko) Súdnemu dvoru v súlade s článkom 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke:

Je vnútroštátna právna úprava vyplývajúca z uplatnenia článku 19 (Odpôčet) a článku 21 ods. 7 (Fakturovanie transakcií) dekrétu prezidenta republiky č. 633 z 26. októbra 1972 a článku 6 ods. 6 legislatívneho dekrétu č. 471 z 18. decembra 1997 (Porušenie povinností týkajúcich sa dokladov, evidencie a identifikovania transakcií) v súlade so zásadami Spoločenstva v oblasti DPH vyvedenými Súdnym dvorom, v prípade transakcií považovaných za fiktívne, na základe ktorých nevznikla škoda v štátnej pokladnici a ktoré nepriniesli žiadnu daňovú výhodu daňovníkovi, ak sú asné uplatnenie vnútroštátnych predpisov spôsobí, že

- a) daň, ktorú nadobúdateľ zaplatil pri nadobudnutí, nemožno odpočítať pri žiadnej zo sporných transakcií, ktoré sa týkajú rovnakého subjektu a rovnakého daňového základu;
- b) daň sa vyberie z príslušných súbežných transakcií predaja, ktoré sa tiež považujú za neexistujúce, a zaplatí ju dodávateľ (a vrátenie neoprávnene vybraných súm je vylúčené);
- c) sa uloží sankcia vo výške dane, ktorá sa považuje za neodpočítateľnú?

19. V konaní pred Súdnym dvorom predložili písomné pripomienky Talianska republika a

V. Posúdenie

A. Úvodné poznámky k skutkovému stavu a prejudiciálnej otázke

20. Na účely odpovede na položenú otázku treba s prihliadnutím na jej konkrétne znenie vychádzať z toho, že v prípade predmetných transakcií s elektrinou ide o neexistujúce (fiktívne) transakcie (teda o fingované obchody), ktoré sa takto neuskutočnili.

21. Uvedený skutkový stav však nevyhnutne nevylučuje, že došlo k existujúcim (teda skutočným) transakciám. Vzhľadom na to, že pri transakciách s elektrinou medzi obchodníkmi s elektrinou v konečnom dôsledku nikdy nedochádza k fyzickému odovzdaniu elektrickej energie, ale iba (spravidla elektronicky) k nákupu a predaju práv na odber elektriny, nie sú pri nich potrebné žiadne osobitné úkony súvisiace s odovzdaním. Pokiaľ sa tieto práva na odber skutočne právne účinne previedli, zo samotnej okolnosti, že prostredníctvom týchto obchodov sa mala prípadne umelo nafúknuť bilancia, nemožno nevyhnutne dospieť k záveru, že ide o neexistujúce transakcie.⁽⁵⁾ Možno sa tiež domnievať, že tento cieľ predpokladá transakcie, ktoré sa účinne uskutočnili. Pokiaľ sú náklady na transakciu v (elektronickom) obchode s energiami skôr marginálne, neexistuje totiž žiadny dôvod nahrádzať skutočné transakcie fiktívnymi.

22. Vnútroštátny súd by mal z tohto dôvodu presne overiť, či predsa len nedošlo ku skutočným transakciám. Pri nich by však vznikol problém možného odopretia odpočítania dane pri podvodnom, z hľadiska DPH však riadnom konaní, čo však nebolo predmetom otázky položenej Súdnemu dvoru.

B. Právne posúdenie

23. Položená prejudiciálna otázka obsahuje naproti tomu tri ďalšie aspekty, ktorými sa budem zaoberať samostatne. Vnútroštátny súd by chcel po prvé v podstate zistiť, či z článku 168 smernice o DPH vyplýva, že v prípade reazca plnení s neexistujúcimi transakciami možno zakaždým odoprieť odpočítanie (o tom pozri bod 1). Po druhé sa vnútroštátny súd pýta, či z článku 203 smernice o DPH vyplýva, že v prípade neexistujúcich ďalších predajov sa napriek tomu uloží daň (a je vylúčené vrátenie súm zaplatených bez právneho dôvodu) (o tom pozri bod 2). Vnútroštátny súd chce po tretie zistiť, či je v takom prípade primeraná dodatočná sankcia vo výške dane zaplatenej na vstupe, ktorú nemožno odpočítať (o tom pozri bod 3).

1. Odopretie odpočítania dane na vstupe v prípade neexistujúcich transakcií

24. Článok 168 smernice o DPH umožňuje zdaniteľnej osobe odpočítať daň zaplatenú na vstupe iba za určitých podmienok. Zdaniteľná osoba musí po prvé sama uskutočniť transakcie a po druhé môže odpočítať iba daň z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo bola zaplatená za tovar, ktorý jej dodala iná zdaniteľná osoba. Podľa článku 15 ods. 1 smernice o DPH sa elektrina považuje za hmotný majetok.

25. Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe teda predpokladá, že skutočne došlo k dodaniu elektriny.⁽⁶⁾ Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe nie je preto možné v prípade, že nedošlo k dodaniu tovaru.⁽⁷⁾

26. Nie je prekážkou, ako tiež uvádzajú Komisia a Taliansko, že osoba poskytujúca fiktívne plnenie je povinná zaplatiť daň podľa článku 203 smernice o DPH, pretože za fiktívne dodanie vystavila faktúru, na ktorej je samostatne uvedená DPH. Súdnym dvorom totiž už opakovane spresnil, že nárok na odpočítanie sa nevzťahuje na daň, ktorá musí byť zaplatená iba z dôvodu, že je

vykázaná na faktúre.(8)

27. V konečnom dôsledku z toho vyplýva, že EN.SA. nemá nárok na odpôčítanie dane zaplatenej na vstupe, pokiaľ jej nebolo dodané žiadne plnenie. Na tom nemení nič ani okolnosť, že v ďalšom reazci plnení existuje viacero nadväzujúcich fiktívnych plnení. Článok 168 smernice o DPH nerozlišuje medzi jedinou transakciou a viacerými transakciami, ktoré sú uskutočnené po sebe alebo v kruhu.

28. Z dôvodu neexistujúceho oprávnenia na odpôčítanie dane zaplatenej na vstupe nevzniká otázka odopretia nároku na odpôčítanie z dôvodu podvodného konania.

2. Daňová povinnosť z dôvodu vystavenia faktúry

29. Ďalej treba preskúmať, či napriek fiktívnemu dodaniu na vstupe, ktoré neoprávňuje na odpôčítanie, možno v prípade fiktívneho dodania na výstupe stanoviť daň z pridanej hodnoty. V ďalšom reazci plnení by to viedlo k veľmi vysokým daňovým príjmom dotknutého štátu, hoci nie sú splnené základné podmienky právnej úpravy DPH (článok 2 ods. 1 – dodanie tovaru alebo poskytnutie služby za protihodnotu zdaniteľnou osobou).

a) Daňový dlh vystaviteľa faktúry za fiktívne transakcie

30. Na účely odpovede na túto otázku sú relevantné články 193 a 203 smernice o DPH. Článok 193 smernice o DPH stanovuje, že daň z pridanej hodnoty v prvom rade platí zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru. Podľa údajov vnútroštátneho súdu k takému dodaniu nedošlo. Okrem toho však článok 203 smernice o DPH stanovuje, že daň z pridanej hodnoty platí (tiež) každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. Táto konštelácia je v prípade spoločnosti EN.SA. splnená.

1) Zmysel a účel článku 203 smernice o DPH

31. Zmysel a účel článku 203 smernice o DPH spočíva vo vylúčení rizika straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z uplatnenia neoprávneného odpôčítania dane na vstupe príjmom faktúry.(9) Toto riziko vykazuje tento skutkový stav.

32. Je pravda, že nárok na odpôčítanie dane existuje iba pre tie dane, ktoré súvisia s transakciou podliehajúcou DPH.(10) Daňové príjmy sú však ohrozené, pokiaľ adresát faktúry, na ktorej je DPH bezdôvodne uvedená, môže túto faktúru použiť ešte na uplatnenie práva na odpôčítanie podľa článku 168 smernice o DPH.(11) Nemožno totiž vylúčiť, že daňová správa nebude môcť včas zistiť, že využitiu formálne priznaného práva na odpôčítanie bránia hmotnoprávne dôvody.

33. Účelom článku 203 smernice o DPH je teda porovnatelný súbeh odpôčítania dane na vstupe *príjemcu* faktúry a daňového dlhu *vystaviteľa* faktúry, aký by tiež zvyčajne existoval v prípade skutočného dodania medzi poskytovateľom plnenia a jeho príjmom. Podľa znenia článku 203 smernice o DPH nie je pritom nevyhnutné, aby príjemca faktúry odpôčítanie skutočne vykonal.

34. V konečnom dôsledku ruší teda vystaviteľ faktúry nezávisle od zavinenia za riziko (teda abstraktne), že na základe tejto (nesprávnej) faktúry môže jej príjemca vykonať neoprávnené odpôčítanie dane. Ide o abstraktnú objektívnu zodpovednosť vystaviteľa faktúry. Vzniká nielen v prípade omylu o správnej daňovej sadzbe (na faktúre je uvedená základná daňová sadzba namiesto zníženej), ale najmä aj v prípade fakturácie fiktívnych transakcií.

2) Žiadne uplatnenie v prípade fakturácie fiktívneho dodania?

35. Súdny dvor však v jednom rozhodnutí rozhodol, že sumu nesprávne vykázanú vo faktúre ako DPH nemožno považovať za DPH, pretože ani plnenie, na ktorom je založená, nepodlieha DPH.(12)
36. Dôsledné nadviazanie na túto judikatúru by v prejednávanej veci znamenalo, že fakturácia fiktívnych transakcií, vzhľadom na to, že tiež nepodliehajú dani z pridanej hodnoty (pozri bod 25 a nasl. vyššie), by nevyvolala právne dôsledku článku 203 smernice o DPH. Článok 203 smernice o DPH by sa potom uplatnil iba na prípad príliš vysokej vykázanej dane z pridanej hodnoty v prípade (skutočného) dodania tovaru alebo poskytnutia služby. Také obmedzenie však nenaznačuje znenie alebo zmysel a účel ako abstraktná objektívna zodpovednosť.
37. Súdny dvor navyše v tom istom a jednom ďalšom rozhodnutí(13) uviedol, že šiesta smernica(14) výslovne nepredvída prípad, že sa na faktúre omylom uvedie daň z pridanej hodnoty, hoci nie je dlžná. V konečnom dôsledku však aj v týchto rozsudkoch išlo o opravy takých faktúr, ktoré článok 203 smernice o DPH v skutočnosti nestanovuje.(15) Tieto rozsudky sa navyše netýkali zámernej fakturácie fiktívnych transakcií, ale omylov v súvislosti s postavením subjektu ako zdaniteľnej osoby a miestom plnenia.
38. V inej veci Súdny dvor najmä potvrdil, že článok 21 bod 1 písm. c) šiestej smernice (ktorý zodpovedá článku 203 smernice o DPH) zahŕňa tiež faktúry *pro forma* (t. j. faktúry za fiktívne transakcie).(16)
39. Napokon treba uviesť, že je neprijateľné, aby za vzniknuté (abstraktné) ohrozenie daňových príjmov ručil iba vystaviteľ faktúry, ktorý sa nachádza v omyle, pokiaľ ide o výšku daňovej sadzby, alebo vedome uvedie DPH pri transakcii, ktorá je od tejto dane oslobodená, nie však ten, kto vedome fakturuje fiktívne transakcie. V oboch prípadoch je ohrozenie daňových príjmov v dôsledku neoprávneného odpočítania príjmom faktúry rovnaké.(17) Z tohto dôvodu sa tak Komisia, ako aj Taliansko domnievajú, že článok 203 smernice o DPH je v prejednávanej veci uplatniteľný.
40. Článok 203 smernice o DPH zahŕňa teda aj v prejednávanej veci vzniknutú konšteláciu, v ktorej je na faktúre zámerne uvedená daň z pridanej hodnoty, hoci z dôvodov neuskutočnených transakcií nie je dlžná. EN.SA. je preto v zásade povinná zaplatiť daň z pridanej hodnoty, ktorú uviedla vo faktúrach za fiktívne transakcie.

b) Oprava daňového dlhu podľa článku 203 smernice o DPH

41. Treba ešte preskúmať, či musí byť možné opraviť tento daňový dlh v každom prípade vtedy, keď nedošlo ku skutočnému ohrozeniu daňových príjmov. Táto otázka vzniká najmä z dôvodu, že vnútroštátny súd vo svojej otázke naznačuje, že vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej bez právneho dôvodu je vylúčené.
42. Súdny dvor v tejto súvislosti však už rozhodol, že šiesta smernica (to isté platí pre aktuálne uplatniteľnú smernicu o DPH) neobsahuje žiadne ustanovenia o oprave DPH neoprávnene uvedenej na faktúre jej vystaviteľom.(18) Pokým normotvorca Únie teda túto medzeru neodstráni, prislúcha členským štátom, aby našli riešenie tejto veci.(19)

1) Povinnosť poskytnúť možnosť vykonať opravu

43. V tejto súvislosti je na jednej strane vecou členských štátov stanoviť v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch, aby každá bezdôvodne vyfakturovaná daň mohla byť opravená, ak

vystavíte? faktúry preukáže svoju *dobrú vieru*.(20)

44. Zásada neutrality DPH okrem toho vyžaduje, aby bolo možné opraviť bezdôvodne vyfakturovanú DPH, pokiaľ vystavíte? faktúry včas a úplne odstráni riziko straty daňových príjmov *bez toho*, aby členské štáty mohli takú opravu podmieniť dobrou vierou vystavíte?a faktúry.(21) Táto úprava nemôže navyše závisieť od diskrenej právomoci daňovej správy.(22)

45. Okrem toho opatrenia, ktoré členské štáty príjmu s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takto sledovaných cieľov. Tieto opatrenia preto nesmú byť použité tak, že by spochybňovali neutralitu DPH, ktorá je základnou zásadou spoločného systému DPH.(23) To platí najmä pre znaky abstraktného rizika (o tom pozri body 34 a 35 vyššie).

46. Pokiaľ je vrátenie DPH vzhľadom na podmienky, za ktorých možno podať žiadosť o vrátenie dane, nemožné alebo neprimerane zložené, môže sa podľa uvedených zásad vyžadovať, aby členské štáty stanovili nástroje a procesné pravidlá potrebné na to, aby sa zdanitenej osobe mohla neodôvodnene vyfakturovaná daň vrátiť.(24)

47. Podľa vnútroštátneho súdu nie sú daňové príjmy ohrozené. Vyplýva to zo skutočnosti, že dotknuté spoločnosti riadne zaplatili príslušnú DPH, a taliansky štát teda z dôvodu súbehu DPH a dane zaplatenej na vstupe nevyplatil žiadnemu zo zúčastnených DPH bez toho, aby mohol sumu predtým vybrať. V tomto rozsahu nebol ohrozený cieľ, ktorým je zabezpečenie súbehu odpočítania dane zaplatenej na vstupe a daňového dlhu (o tom pozri bod 32 a nasl. vyššie).

48. Okrem toho zo skutkového stavu a prejudiciálnej otázky vyplýva, že daňová správa pozná všetky dotknuté osoby, ktorým odprel neoprávnené odpočítanie dane. Ani z tohto hľadiska nedochádza k ohrozeniu daňových príjmov. Pokiaľ však fakturáciou fiktívnych transakcií nedôjde k ohrozeniu daňových príjmov, musí byť možné vykonať opravu tejto dane podľa článku 203 smernice o DPH, aj keď EN.SA. v súvislosti s fiktívnymi plneniami nekonala v dobrej viere.

2) *Okamih vykonania opravy*

49. Požadovaným okamihom opravy je okamih, kedy je nesporné, že nevzniká žiadne ohrozenie daňových príjmov. Mohol by to byť napríklad okamih, kedy sa daňová správa dozvie o neexistujúcom oprávnení príjemcu faktúry na odpočítanie dane na vstupe a úspešne mu toto odpočítanie odoprie.

50. Na otázku, či je predpokladom opravy daňového dlhu podľa článku 203 smernice o DPH navyše aj vrátenie sumy príjemcovi faktúry, pokiaľ tento vychádzal v dobrej viere zo svojho oprávnenia odpočítať daň na vstupe, nie je z dôvodu neexistencie dobrej viery(25) skupiny „Green Network“ dotknutej v tejto veci potrebné odpovedať.

3) *Dôsledok*

51. V konečnom dôsledku vyžaduje právo Únie (a predovšetkým zásady proporcionality a neutrality DPH) možnosť opravy dlhu na DPH, ktorý má podobu abstraktnej objektívnej zodpovednosti, podľa článku 203 smernice o DPH k okamihu, kedy je vylúčené ohrozenie daňových príjmov.

52. Ako už však tiež rozhodol Súdny dvor, právo Únie nebráni členským štátom, aby vystavenie fiktívnych faktúr (za fiktívne transakcie), v ktorých je bezdôvodne uvedená DPH, považovali za trestný čin a ukladali v takom prípade sankcie upravené v ich vnútroštátnom práve.(26)

3. Proporcionalita sankcie, ktorá predstavuje 100 % nesprávne uplatneného odpočítania dane zaplatenej na vstupe

53. Napokon treba ešte odpovedať na otázku uvedenú v tretej časti návrhu na začatie prejudiciálneho konania, či v takom prípade, akým je prejednávaná vec, je primeraná dodatočná sankcia vo výške 100 % nesprávne uplatneného odpočítania dane zaplatenej na vstupe.

54. Pri neexistencii harmonizácie právnej úpravy Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou ostáva členským štátom totiž právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie. Napriek tomu sú pri výkone týchto právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda aj zásadu proporcionality.(27)

55. Takéto sankcie nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov, a to zabezpečiť riadny výber dane a predísť podvodom. Na účely posúdenia otázky, či je sankcia v súlade so zásadou proporcionality, treba zohľadniť okrem iného povahu a závažnosť porušenia, ktoré táto sankcia má potrestať, ako aj spôsoby výpočtu sumy tejto sankcie.(28)

56. V súvislosti s možnosťami členských štátov ukladať finančné sankcie v rámci právnych predpisov v oblasti DPH už Súdny dvor prijal viacero rozhodnutí, z ktorých vyplýva, že sankcie sú prípustné. Nesmú však viesť k obchádzaniu hodnôt, na ktorých je založené právo v oblasti DPH, a najmä k spochybneniu neutrality tejto dane.(29)

57. V prejednávanej veci vedie sankcia vo výške 100 % nesprávne vykonaného odpočítania dane zaplatenej na vstupe k tomu, že požadovaná možnosť opravy daňového dlhu podľa článku 203 smernice o DPH je v konečnom dôsledku zbavená svojho zmyslu. Hoci je daňový dlh opravený podľa článku 203 smernice o DPH z dôvodu neexistujúceho ohrozenia daňových príjmov, zostáva totiž ešte porovnateľne vysoký peňažný dlh. Pokiaľ sú kúpne a predajné ceny identické, zostáva dokonca peňažný dlh v rovnakej výške.

58. Súdny dvor už rozhodol, že sankcia vo výške 50 % – pokiaľ konanie nevedlo k strate príjmov daňovej správy, ani u nej nemožno konštatovať náznaky daňového úniku –, sa javí ako neprimeraná, čo však musí overiť vnútroštátny súd.(30) To platí o to viac pri sankcii vo výške 100 % v prípade, že je vylúčená škoda na dani a daňový podvod.(31)

59. Okrem toho, ako už Súdny dvor rozhodol v inej veci,(32) prichádzajú do úvahy aj iné, miernejšie prostriedky. V prejednávanej veci do úvahy prichádza uloženie pokuty alebo peňažnej sankcie, ktorá je primeraná závažnosti protiprávneho konania a výške škody. Podľa právnej úpravy dotknutej vo veci samej je však uložená sankcia v každom prípade, bez ohľadu na konkrétne okolnosti a konkrétne ohrozenie DPH, príp. konkrétna škoda na DPH. Táto právna úprava však prekračuje – ako správne poznamenala Komisia – rámec toho, čo je potrebné na riadny výber dane a na predchádzanie daňovým únikom (v súvislosti s týmito cieľmi pozri len článok 273 a aj článok 131 smernice o DPH).

60. Z rovnakého dôvodu nemožno predmetnú sankciu považovať ani za primeranú vo vzťahu k bezdôvodne vystaveným faktúram (o možnosti pozri bod 53 vyššie) najmä preto, že nie je viazaná na výšku v nej vykázaného daňového dlhu a ohrozenie, ale skôr na nesprávne uplatnené

odpo?ítanie dane.

61. Dodato?ne treba zoh?adni?, že proti nesprávne vykonanému odpo?ítaniu DPH (z dôvodu fiktívnych dodaní na strane vstupu) stojí tiež bezdôvodne zaplatená DPH z fiktívnych dodaní na strane výstupu. Obe „platby“ sa vz?ahujú k tomu istému predmetu dodania a už z toho dôvodu ich nemožno posudzova? izolovane. K oboom došlo omylom a musia sa preto vráti?.

62. Ako navyše zrete?ne ukazuje systematika smernice o DPH (pozri ?lánok 206 smernice o DPH), da?ový dlh zdanite?nej osoby pozostáva vždy z dlžnej dane z plnení na výstupe po odpo?ítaní odpo?ítate?nej dane zaplatenej z plnení na vstupe, ku ktorým došlo v tom istom da?ovom období. Táto myšlienka by sa mala tiež zoh?adni? pri posudzovaní primeranosti sankcionovania fiktívnych transakcií.

63. Pri zapo?ítaní oboch nárokov v prejednávanej veci vyplýva konkrétna platba na ?archu spoloznosti EN.SA. (a teda škoda na dani pre Taliansko) vo výške 0 eur, pokia? kúpna a predajná cena boli rovnaké, ?o nazna?ujú informácie od vnútroštátneho súdu. Uloženie sankcie vo výške 100 % odpo?tu uplatneného neoprávnene a na ?archu talianskeho štátu bez zoh?adenia DPH, ktorá bola tiež zaplatená bezdôvodne, ale v prospech talianskeho štátu, je z dôvodu obsahovej blízkosti oboch nárokov neprimerané.

64. Taliansko sa však môže rozhodnú?, že da?ový dlh, ktorý vznikol podľa ?lánku 203 smernice o DPH (abstraktná objektívna zodpovednos?), primerane zúro?í až do jeho opravy a – ako už bolo uvedené vyššie – trestnoprávne postihne vystavenie faktúr za fiktívne transakcie.

VI. Návrh

65. Súdnemu dvoru navrhujem aby na otázku, ktorú položil Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Finan?ný súd regiónu Lombardia, Taliansko), odpovedal takto:

„?lánky 168 a 203 smernice 2006/112/ES nebránia v prípade fiktívnych transakcií sú?asnému vzniku da?ového dlhu z dôvodu vystavenia faktúry a odopretiu odpo?ítania dane zaplatenej na vstupe (a to aj opakovane v rámci koloto?ového re?azca plnení). Podmienkou je, že da?ový dlh možno podľa ?lánku 203 smernice o DPH opravi?, hne? ako sa vylú?i ohrozenie da?ových príjmov. Hoci v takom prípade možno z dôvodu vystavenia nesprávnej faktúry uloži? sankciu, sankcia v plnej výške neodpo?ítate?nej dane z fiktívnych plnení na vstupe je neprimeraná, pokia? bola zaplatená príslušná DPH za fiktívne plnenia na výstupe, a da?ové príjmy teda neboli ohrozené.

1 Jazyk prednesu: nem?ina.

2 Bez snahy o úplnos? pozri rozsudky z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719); z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014:2455); z 9. októbra 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267); z 13. februára 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69); zo 6. decembra 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774); zo 6. septembra 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547); z 21. júna 2012, Mahagében (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446).

3 Pozri rozsudky z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 48); z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, bod 94); z 13. februára 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, bod 27); zo 6. septembra 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, bod 54); zo 6. decembra 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a zo 6.

júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, bod 56); o probléme nadmernej náhrady vzniknutej škody, ktorá z toho vyplýva, pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Vetsch Int. Transporte (C?531/17, EU:C:2018:677, bod 39 a nasl.).

4 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

5 Samotná kvalifikácia tohto konania ako trestného by sama osebe neviedla k tomu, že predmetný postup nie je zdaniteľný – v tomto zmysle pozri najmä rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C?439/04 a C?440/04, EU:C:2006:446, bod 50); z 12. januára 2006, Optigen a i. (C?354/03, C?355/03 a C?484/03, EU:C:2006:16, bod 49), a z 29. júna 2000, Salumets a i. (C?455/98, EU:C:2000:352, bod 19).

6 Rozsudky z 27. júna 2018, SGI a Valérieane (C?459/17 a C?460/17, EU:C:2018:501, bod 35); z 31. januára 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 34); z 26. mája 2005, António Jorge (C?536/03, EU:C:2005:323, body 24 a 25); z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, bod 31), a z 8. júna 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, bod 36).

7 V tomto zmysle pozri najmä rozsudok z 27. júna 2018, SGI a Valérieane (C?459/17 a C?460/17, EU:C:2018:501, bod 36).

8 Rozsudky z 27. júna 2018, SGI a Valérieane (C?459/17 a C?460/17, EU:C:2018:501, bod 37); z 31. januára 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 34); z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, bod 23), a z 13. decembra 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, bod 19).

9 Rozsudky z 31. januára 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, body 35 a 36); z 18. júna 2009, Stadeco [C?566/07, EU:C:2009:380, bod 28 a nasl., s odkazom na rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, body 57 a 61)], a zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 50).

10 Rozsudok z 13. decembra 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, bod 13).

11 V tomto zmysle pozri najmä rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco [C?566/07, EU:C:2009:380, bod 28 a nasl., s odkazom na rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 57)].

12 Rozsudok zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 53).

13 Rozsudky zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 49), a z 18. júna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 35).

14 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

15 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 48): „Šiesta smernica neobsahuje žiadne ustanovenie o oprave nesprávne vyfakturovanej dane z pridanej hodnoty vystaviteľom faktúry“.

16 Rozsudok z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko (C?427/98, EU:C:2002:581, bod 41).

17 V tomto zmysle aj rozsudok z 31. januára 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 42) – Da? je podľa článku 203 smernice o DPH dlžná nezávisle od existencie skutočnej zdaniteľnej

transakcie.

18 V tomto zmysle pozri najmä rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 48). Citovaný v rozsudkoch z 18. júna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 35), a zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 49), v ktorých sa uvádza, že šiesta smernica výslovne nestanovuje prípad, že DPH sa omylom uvedie na faktúre.

19 Rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 35); zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 49), a z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 49).

20 Rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 36), a z 13. decembra 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

21 Rozsudky z 31. januára 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 37); z 18. júna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 37); zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C?78/02 až C?80/02, EU:C:2003:604, bod 50), a z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 58).

22 Rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 38), a z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 68).

23 Rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 39). Pozri analogicky rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 68 a citovanú judikáciu).

24 Rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, bod 40). Pozri analogicky a v tomto zmysle rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, bod 41).

25 Pokiaľ sa vychádza z toho, že v rámci skupiny podnikov došlo k fiktívnym transakciám, vylučuje to v zásade aj dobrú vieru v rámci skupiny.

26 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, bod 62).

27 Rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, bod 59); pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 6. februára 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, bod 50), a zo 7. decembra 2000, de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678, bod 20).

28 Rozsudky z 26. apríla 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, bod 60); pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. júna 2013, Rodopi?M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, bod 38), a z 8. mája 2008, Ecotrade (C?95/07 a C?96/07, EU:C:2008:267, body 65 až 67).

29 Rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 41); pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, bod 62).

30 Rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, body 65 a 66).

31 Pozri analogicky, hoci v inom kontexte, rozsudok zo 17. júla 2014, Equoland (C?272/13, EU:C:2014:2091, bod 47).

32 Rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 42); pozri v

tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 63).