

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

GERARD HOGAN

prednesené 4. marca 2021(1)

Vec C-521/19

CB

proti

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal
Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Vrchný súd Galície, Španielsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Správna žaloba hospodárskej povahy proti vyrubeniu dane a uloženiu sankcií v súvislosti s daňou z príjmu – Nefakturované transakcie podliehajúce dani z pridanej hodnoty – Základ dane – Zahnutie do ceny dohodnutej stranami“

I. Úvod

1. Aké opatrenia, ak vôbec nejaké, by mal prijať daňový orgán, ak zistí, že určité zdaniteľné osoby (t. j. strany transakcie, ktoré nie sú konečnými spotrebiteľmi) podvodne zatajili transakciu? Môže sa odôvodnenie uvedené v skoršom rozsudku Súdneho dvora zo 7. novembra 2013, Tulic a Plavošin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722), považovať na tento účel za uspokojivé usmernenie? To sú niektoré z otázok, ktoré vznikajú v tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý bol podaný v rámci konania prebiehajúceho na Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Vrchný súd Galície, Španielsko) medzi fyzickou osobou CB a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Regionálny daňový súd Galície, Španielsko).

2. Skôr než sa budem zaoberať skutkovými okolnosťami, musím najprv uviesť príslušný právny rámec.

II. Právny rámec

A. Právo EÚ

3. Odôvodnenia 25, 26 a 39 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(2) stanovujú:

„(25) Základ dane by sa mal zosúladiť tak, aby uplatnenie DPH na zdaniteľné transakcie viedlo k porovnateľným výsledkom vo všetkých členských štátoch.

(26) členské štáty by mali mať za konkrétnych obmedzených okolností možnosť zasiahnuť, pokiaľ ide o základ dane pri dodaní tovaru, poskytovaní služieb a nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva, a zabezpečiť, aby využitím prepojených strán na účely získania daňových výhod nevznikla strata na dani.

...

(39) Pravidlá upravujúce odpočítanie dane by sa mali zosúladiť v takom rozsahu, aby pôsobili na skutočnú výšku vybratých daní a aby sa odpočítateľná časť požívala podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch.“

4. Článok 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. Táto smernica ustanovuje spoločný systém dane z pridanej hodnoty (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 uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaplatené rôzne nákladové prvky.

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

5. Článok 72 smernice 2006/112, ktorý je súčasťou hlavy VII nazvanej „Základ dane“, stanovuje:

„Na účely tejto smernice je ‚trhová hodnota na voľnom trhu‘ celá suma, ktorú by mal za účelom zaobstarania príslušného tovaru alebo služby odberateľ zaplatiť na rovnakom obchodnom stupni ako na tom, na ktorom sa dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb uskutočňuje, za podmienok spravodlivej hospodárskej súťaže nezávislému dodávateľovi alebo poskytovateľovi na území členského štátu, v ktorom transakcia podlieha dani, v prípade tohto dodania alebo poskytnutia služieb.

Ak nie je možné zabezpečiť porovnateľné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ‚trhová hodnota na voľnom trhu‘ je:

1. v prípade tovaru suma, ktorá nie je nižšia ako kúpna cena daného tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak kúpna cena neexistuje, výrobná cena určená v prípade dodania,

2. v prípade služieb suma, ktorá nie je nižšia ako celková výška nákladov, ktoré vznikli zdaniteľnej osobe v súvislosti s poskytnutím týchto služieb.“

6. Článok 73 smernice 2006/112 stanovuje:

„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

poskytovate? za tieto transakcie od odberate?a alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

7. ?lánok 74 smernice 2006/112 stanovuje:

„Ak zdanite?ná osoba používa alebo využíva tovar, ktorý je sú?as?ou majetku jej podniku, alebo ak si zdanite?ná osoba alebo v prípade ukon?enia jej zdanite?nej ekonomickej ?innosti jej právny nástupca ponechajú tovar, ako je to uvedené v ?lánoch 16 a 18, základ dane tvorí kúpna cena daného tovaru alebo podobného tovaru alebo v prípade, že kúpna cena neexistuje, cena predstavujúca náklady ur?ené v ?ase, keď došlo k použitiu, využitiu alebo ponechaniu tohto tovaru.“

8. ?lánok 77 smernice 2006/112 stanovuje:

„V prípade poskytovania služieb zdanite?nou osobou na ú?ely jej podnikania v zmysle ?lánku 27, základom dane je trhov? hodnota poskytnutej služby na vo?nom trhu.“

9. ?lánok 78 smernice 2006/112 stanovuje:

„Do základu dane sa zah??ajú 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 dodávate? ú?tuje odberate?ovi.

Na ú?ely prvého odseku písm. b) môžu ?lenské štáty považova? za súvisiace výdavky tie, ktoré podliehajú samostatnej dohode.“

10. ?lánok 273 smernice 2006/112 stanovuje:

„?lenské štáty môžu uloži? iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie da?ovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskuto??ovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskuto??ovanými medzi ?lenskými štátmi zdanite?nými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnos? ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použi? na uloženie ?alších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

B. Španielske právo

11. ?lánok 78 ods. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 37/1992 o dani z pridanej hodnoty)(3) z 28. decembra 1992 (?alej len „zákon 37/1992“) je nazvaný „Základ dane. Všeobecné pravidlo“ a stanovuje:

„Základ dane tvorí celková suma protiplnenia poskytnutého príjemcom plnenia alebo tre?ou osobou za plnenia podliehajúce tejto dani.“

12. ?lánok 88 zákona 37/1992 nazvaný „Fakturovanie dane“ stanovuje:

„1. Zdaniteľné osoby sú povinné fakturovať v plnom rozsahu sumu dane osobe, pre ktorú sa vykonáva zdaniteľná transakcia, 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 zahrnúť daň z pridanej hodnoty, ktorá však musí byť v prípade potreby fakturovaná ako samostatná položka v dokumentoch predložených na vyrubenie dane, bez toho, aby došlo k zvýšeniu celkovej zmluvnej sumy v dôsledku fakturovania dane.

2. Fakturovanie dane sa musí uskutočniť prostredníctvom faktúry 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 transakcie stanovené právnou úpravou.

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

4. Právo na fakturovanie dane zanikne uplynutím jedného roka odo dňa vzniku zdaniteľnej udalosti.

5. Prijemca transakcie, ktorá podlieha dani z pridanej hodnoty, nie je povinný fakturovať daň zaplatiť pred vznikom zdaniteľnej udalosti.

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.“

13. Článok 89 zákona 37/1992 nazvaný „Oprava výšky fakturovanej dane“ stanovuje:

„1. Zdaniteľné osoby sú povinné vykonať opravu výšky dane na výstupe, ak sa ich výška nesprávne určila alebo ak nastali okolnosti, ktoré podľa článku 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 okolnosti uvedené v predchádzajúcom pododseku, za predpokladu, že neuplynuli štyri roky od vzniku povinnosti zaplatiť daň, ktorá zodpovedá transakcii, alebo prípadne od vzniku okolností uvedených v článku 80.

2. Ustanovenia predchádzajúceho odseku sa použijú aj vtedy, keď sa bez fakturovania dane vystavila faktúra zodpovedajúca transakcii.

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

1) Ak oprava nie je založená na dôvodoch uvedených v článku 80 tohto zákona, vedie k zvýšeniu výšky dane a príjemcovia transakcií 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 nasledujúcom mesiaci.

2) Ak daňová správa prostredníctvom príslušných daňových výmerov zistí vyššiu výšku dane, ktorá sa mala priznať a ktorá sa nevybrala, ako je výška dane, ktorú uviedla zdaniteľná osoba, a

prostredníctvom objektívnych údajov sa preukáže, že uvedená zdaniteľná osoba sa zúčastnila na podvode alebo že pri uplatnení náležitej starostlivosti vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii, ktorá je súasťou podvodu.“

III. Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a návrh na začatie prejudiciálneho konania

14. CB, žalobca vo veci samej, je samostatne zárobkovo činnou osobou vykonávajúcou činnosť zástupcu umelcov, ktorá v zásade podlieha DPH. Z tohto titulu poskytoval služby Lito Group, skupine podnikov vo vlastníctve tej istej osoby, ktoré boli zodpovedné za riadenie infraštruktúry a hudobných zoskupení vystupujúcich na náboženských a dedinských slávnostiach v Galícii. Konkrétne CB kontaktoval výbory pre slávnosti, neformálne zoskupenia obyvateľov zodpovedné za organizovanie slávností, a dojednával vystúpenia hudobných skupín v mene Lito Group.

15. Výbory pre slávnosti v tejto súvislosti platili Lito Group väčšinou v hotovosti bez vystavenia faktúry alebo zápisu do účtovníctva. Platby neboli priznané na účely dane z príjmu právnických osôb alebo DPH. Desať percent príjmov Lito Group bolo CB vyplácaných v hotovosti a neboli priznané. CB nevedol účtovníctvo ani úradné záznamy, nevystavoval ani neprijímal faktúry, a preto nepodával daňové priznania k DPH.

16. Dňa 14. júla 2014 na základe daňovej kontroly daňové orgány konštatovali, že sumy, ktoré CB prijal ako odmenu za svoju činnosť sprostredkovateľa pre Lito Group, konkrétne 64 414,90 eura v roku 2010, 67 565,40 eura v roku 2011 a 60 692,50 eura v roku 2012, nezahŕňali DPH. Domnievali sa preto, že DPH, ako aj daň z príjmu treba vymierať tak, že základom dane bude celková suma, ktorú CB prijal.

17. Žalobca podal proti rozhodnutiu daňových orgánov sťažnosť, ktorá bola zamietnutá rozhodnutím z 10. mája 2018.

18. CB podal na vnútroštátny súd žalobu, ktorou napadol toto rozhodnutie. Tvrdil, že uplatnenie DPH *a posteriori* na sumy utajených príjmov je okrem iného v rozpore s rozsudkom Súdného dvora zo 7. novembra 2013, Tulicová a Plavoštin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722), podľa ktorého ak daňový inšpektorát odhalí transakcie, ktoré v zásade podliehajú DPH a ktoré neboli priznané a fakturované, DPH sa musí považovať za zahrnutú v cene dohodnutej zmluvnými stranami týchto transakcií. CB sa preto domnieva, že v rozsahu, v akom si podľa španielskeho práva nemôže nárokovať vrátenie DPH, ktorú nemohol fakturovať z dôvodu svojho konania predstavujúceho daňový trestný čin, DPH sa musí považovať za zahrnutú v cene služieb, ktoré poskytol.

19. Vnútroštátny súd sa domnieva, že na účely rozhodnutia sporu vo veci samej musí určiť, či je vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje, že ak hospodárske subjekty dobrovoľne a zosúladeným spôsobom uskutočňujú transakcie, za ktoré platia v hotovosti bez vystavenia faktúr a bez výkazov DPH, takéto platby sa považujú za platby vrátane DPH, zlučiteľná so smernicou 2006/112.

20. Za týchto okolností sa 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, zásadu zákazu daňových podvodov a zneužitia práva a zásadu zákazu nezákonného narušenia hospodárskej súťaže vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave a judikatúre, ktorá ju vykladá, podľa ktorých v prípadoch, keď daňová správa zistí zatažené nefakturované transakcie, ktoré podliehajú dani z pridanej hodnoty, sa cena za uvedené transakcie, na ktorej sa dohodli

strany, považuje za cenu, ktorá už zahŕňa daň z pridanej hodnoty?

V prípadoch podvodu, keď bola transakcia pred daňovou správou zatajená, je teda možné domnievať sa, ako to možno vyvodíť z rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie z 28. júla 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), z 5. októbra 2016, *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 nezahŕňajú fakturované a prijaté sumy daň z pridanej hodnoty.“

IV. Analýza

A. Predbežné poznámky

21. Na úvod musím uviesť, že vnútroštátny súd vychádza pri svojej otázke z predpokladu, že vnútroštátna právna úprava stanovuje to, čo tvrdí žalobca, konkrétne že ak daňové orgány odhalia skryté transakcie podliehajúce dani z pridanej hodnoty, ktoré neboli fakturované, DPH by sa mala považovať za zahrnutú v cene dohodnutej zmluvnými stranami. Treba však pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou⁽⁴⁾ smernica sama osebe nemôže zakladať povinnosti jednotlivcovi, takže sa na smernicu ako takú voči nemu nemožno odvolávať.⁽⁵⁾ Navrhujem preto preformulovať túto otázku v tom zmysle, či je možné články 73 a 78 smernice 2006/112 vzhľadom na zásadu neutrality, zásadu zákazu daňových podvodov a zneužitia práva a zásadu zákazu nezákonného narušenia hospodárskej súťaže vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave a judikatúre, ktorá ju vykladá, podľa ktorých v prípadoch, keď daňová správa zistí zatajené nefakturované transakcie, ktoré podliehajú dani z pridanej hodnoty, sa cena za uvedené transakcie, na ktorej sa dohodli strany, považuje za cenu, ktorá nezahŕňa DPH.

1. Predstavenie spoločného režimu DPH

22. Na úvod treba pripomenúť, že v článku 73 smernice 2006/112 je pojem „základ dane“ vymedzený ako skutočne prijatá protihodnota za dodaný tovar alebo službu. Podľa článku 78 smernice 2006/112 tento základ dane zahŕňa súvisiace výdavky, dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH. Táto definícia sa následne uplatní v každom stupni dodávateľského reťazca na výpočet DPH, ktorú má dodávateľ účtovať a odberateľ zaplatiť. Hoci je však DPH v dôsledku toho vyberaná v každom štádiu dodávateľského reťazca, neznášajú ju mediodberatelia, ale v konečnom dôsledku spotrebiteľ. ⁽⁶⁾ Zásadu rozdelenej platby si totiž netreba zamieňať s otázkou, kto znáša daňové bremeno.

23. Podľa zásady rozdelenej platby nie je uložená jediná daň z predaja konečným spotrebiteľom, ale DPH sa namiesto toho vyberá v každom štádiu výrobného a distribučného procesu. V súlade s touto zásadou sa teda DPH určuje úmerne k cene, ktorú zdaniteľná osoba účtuje za dodané tovary a poskytnuté služby, a preto bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo. Treba však pamätať na to, že dodávateľ len vyberá daň, ktorú následne odvedie dotknutému členskému štátu. DPH platí odberateľ.

24. Keďže však má byť uplatnenie DPH neutrálne, odberateľ si môže odpočítať DPH, ktorú musí zaplatiť nad rámec ceny účtovanej dodávateľom, pokiaľ je dotknutý tovar alebo služba určená na použitie na účely zdanenej činnosti.⁽⁷⁾ Aby sa obmedzil vplyv spoločného systému DPH na peňažné toky zdaniteľných osôb, spoločný systém DPH stanovuje, že každá zdaniteľná osoba, ktorá je odberateľom, musí dotknutému členskému štátu odviesť len rozdiel medzi DPH vybratou z jej vlastného predaja, ktorý podlieha DPH, a odpočítanou DPH, teda tou, ktorú zaplatil na účely svojich činností podliehajúcich DPH.⁽⁸⁾

25. V nasledujúcom štádiu odberateľ, pokiaľ je zdaniteľnou osobou, urobí to isté a tak ďalej až do záverečnej fázy, v ktorej sa tovar alebo služba predá buď nezdaniteľnej osobe, alebo

zdanite?nej osobe, ale na ú?ely ?inností, pri ktorých nevzniká právo na odpo?ítanie dane. Z toho vyplýva, že celková vybratá DPH nezávisí od po?tu etáp výrobného re?azca, ale skôr od kone?nej predajnej ceny. Ke?že však nepodanie da?ových priznaní k DPH v medzistupni tohto re?azca je v rozpore s týmito mechanizmami, také opomenutie sa považuje za nezákonné.(9)

2. O požadovaných opatreniach ?lenských štátov v prípade porušenia spoločného systému DPH

26. Opatrenia, ktoré majú ?lenské štáty prija? v prípade akéhoko?vek porušenia práva EÚ jednotlivcami, možno rozdeli? do dvoch kategórií, a to na sankcie a nápravné opatrenia.(10) Sankcie majú represívny a odradzujúci charakter. Nápravné opatrenia sú na druhej strane zamerané na obnovenie situácie, ktorá by nastala, ak by k porušeniu nedošlo. Preto majú naj?astejšie podobu nápravy alebo vrátenia.

27. Pokia? ide o opatrenia zamerané na nápravu dôsledkov protiprávneho ?inu v da?ovej oblasti, Súdny dvor napríklad v rozsudku Fontana poukázal na to, že aby sa taký ?in mohol považova? za podvod, znamená to pre ?lenské štáty povinnos? prija? v prípade odhalenia nezákonnej transakcie potrebné opatrenia s cie?om „obnovi? situáciu, ktorá by existovala v prípade neexistencie [da?ového podvodu]“. (11) Pokia? ide o sankcie, Súdny dvor v rozsudku Menci rozhodol, že „?lánok 325 ZFEÚ ukladá ?lenským štátom povinnos? bojova? proti protiprávnym konaniam poškodzujúcim finan?né záujmy Európskej únie prostredníctvom odstrašujúcich a ú?inných opatrení a osobitne im ukladá povinnos? prija? rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finan?né záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finan?né záujmy“. (12)

28. Súdny dvor síce len ve?mi zriedka spomína toto rozlíšenie v da?ových záležitostiach, no napriek tomu je dôležité. Po prvé zatia? ?o povinnos? prija? nápravné opatrenia i povinnos? prija? sank?né opatrenia vyplývajú z prednosti práva EÚ(13) a sú dôsledkom povinnosti ?lenských štátov zabezpe?i? plný ú?inok smernice 2006/112,(14) nemajú ?lenské štáty vo vz?ahu k obom týmto povinnostiam rovnakú mieru vo?nej úvahy. Pokia? ide totiž o povinnos? napravi? situáciu, ke?že ide o povinnos? dosiahnu? určitý výsledok, ?lenské štáty musia prija? opatrenia potrebné na to, aby zabezpe?ili prinajmenšom obnovenie situácie, ktorá mala nasta?,(15) zatia? ?o pokia? ide o povinnos? odradi? od ?alšieho porušovania pravidiel v oblasti DPH, ke?že v smernici 2006/112 nie je uvedené, aký druh sankcií sa má prija?, je na ?lenskom štáte, aby presne vymedzil, ktoré sankcie by sa mali prija?, pri?om však, ako som uviedol vyššie, musia by? ú?inné, odradzujúce a primerané.(16) Po druhé zatia? ?o ?lenské štáty musia zabezpe?i? prijatie prvého druhu opatrení aj bez existencie pochybenia, da?ovníkov musia sankcionova? len vtedy, ak sa prinajmenšom dopustili nedbanlivosti.(17)

29. Vzh?adom na predchádzajúce úvahy je podľa môjho názoru dôležité v prejednávanej veci pamäta? na to, že spornú otázku treba vníma? oddelene od otázky, ?i je dotknutým osobám potrebné uloži? sankciu za porušenie pravidiel spoločného mechanizmu DPH. Otázky položené Súdnemu dvoru sa totiž týkajú opatrení, ktoré sa majú prija? vzh?adom na pojem „základ dane“ s cie?om obnovi? situáciu, ktorá by nastala v prípade neexistencie podvodu. Preto sa budem zaobera? priamo týmito otázkami, a nie otázkou sankcií, ktoré by sa mohli prija? s cie?om potresta? a odradi? da?ovníkov, ktorí si neplnili da?ové povinnosti v rámci systému DPH.(18)

3. O pojme „základ dane“

30. Z odôvodnenia 25 smernice 2006/112 jasne vyplýva, že jedným z jej cieľov je harmonizovať pojem „základ dane“, aby uplatňovanie DPH na zdaniteľné transakcie viedlo k porovnateľným výsledkom vo všetkých členských štátoch. Tento pojem sa preto musí považovať za autonómny pojem práva EÚ, ktorý treba vykladať jednotne v celej Európskej únii.(19)

31. V takej situácii, aká je predmetom rozsudku Tulică a Plavoşin alebo prejednávanej veci, však nejde o samotný pojem „základ dane“, ale skôr o opatrenia, ktoré sa majú prijať na spätné určenie tohto základu dane, konkrétne ceny pred zdanením. Je pravda, že v prejednávanej veci je cena zaplatená za poskytované služby známa, ale keďže nie je jasné, či DPH bola alebo nebola vybratá a neodvedená, a teda či táto cena zahŕňa DPH, treba vychádzať z toho, že základ dane ešte nie je úplne nanovo stanovený.

B. O relevantnosti judikatúry Súdneho dvora citovanej vnútroštátnym súdom a žalobcom

1. Rozsudky Astone, Dobre a Maja Marinova

32. Vnútroštátny súd sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania pýta, či z troch rozsudkov, konkrétne Astone,(20) Dobre(21) a Maja Marinova,(22) možno vyvodiť, že sumy zaplatené a prijaté v rámci utajenej transakcie sa majú považovať za sumy vrátane DPH, ktorá nebola zaplatená, čoho dôsledkom je v podstate to, že daň, ktorú mal podľa vnútroštátneho súdu dodávateľ odvieť, sa má vypočítať zo základu dane, ktorý je nižší ako takto dosiahnutý obrat.

33. Ani jeden z troch rozsudkov uvedených vnútroštátnym súdom však neposkytuje *priamu* odpoveď na túto otázku. Rozsudky Astone a Dobre sa zhodou okolností týkajú práva na odpočítanie dane, a nie určenia základu dane, ktorý sa má v prípade potreby použiť na výpočet splatnej DPH. Pokiaľ ide o rozsudok Maja Marinova, je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že „článok 2 ods. 1 písm. a), článok 9 ods. 1, článok 14 ods. 1 a články 73 a 273 smernice [2006/112], ako aj zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave... podľa ktorej... finančná správa môže... určiť základ dane z predaja... tovaru podľa dôkazov, ktoré má k dispozícii, na základe pravidiel, ktoré táto smernica neupravuje“. (23) Treba však poukázať na to, že v uvedenej veci daňová správa nezistila cenu, ktorú skutočne zaplatil odberateľ počas utajených transakcií. V dôsledku toho Súdny dvor nemusel zaujať stanovisko k tomu, či by sa cena mala považovať za zahŕňajúcu DPH, keby bola známa.

2. Rozsudok Tulică a Plavoşin

34. Žalobca sa zas odvoláva na rozsudok Tulică a Plavoşin,(24) ktorý sa týka prípadov dvoch fyzických osôb, ktoré uzavreli početné zmluvy o predaji pozemkov a nehnuteľností, na ktoré sa pôvodne neúčtovala DPH.(25) Daňové orgány neskôr zistili, že činnosti vykonávané týmito fyzickými osobami vykazujú znaky hospodárskej činnosti a že v dôsledku toho tieto transakcie v skutočnosti podliehajú DPH. Daňové orgány im vydali daňové výmery, ktorým nariadili zaplatenie DPH vypočítanej zo základu dane, ktorým bola cena dohodnutá zmluvnými stranami plus úroky z omeškania. V tejto súvislosti sa otázka, ktorú položil vnútroštátny súd v oboch veciach, v podstate týkala toho, či sa majú články 73 a 78 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že keď strany stanovili cenu za tovar bez zmienky o DPH a dodávateľom tohto tovaru je zdaniteľná osoba, dojednaná cena sa má považovať za cenu vrátane DPH alebo bez DPH, ktorá sa k tejto cene musí pripočítať.

35. Súdny dvor vo svojom rozsudku v týchto spojených veciach rozhodol, že články 73 a 78 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že ak bola cena za tovar určená bez akejkoľvek zmienky o dani z pridanej hodnoty a dodávateľ tohto tovaru je zdaniteľnou osobou

povinnou odvieť dať z pridanej hodnoty zo zdaniteľnej transakcie, treba dohodnutú cenu v prípade, že dodávateľ nemá možnosť od odberateľa získať späť DPH vyžadovanú daňovými orgánmi, považovať za cenu, ktorá už zahŕňa DPH.

36. Tieto úvahy si však vyžadujú ďalšie preskúmanie a možno aj ďalšie objasnenie. Odhliadnuc od bodov tohto rozsudku, v ktorých sú len opätovne uvedené určité kľúčové zásady v oblasti DPH, môžem poukávať na to, že Súdny dvor uvádza dve tvrdenia na odôvodnenie záverov, ku ktorým dospel, prvé v bodoch 34 a 35 a druhé v bode 36.

37. Podľa prvého tvrdenia sa fakturovaná cena musí považovať za cenu zahŕňajúca DPH, aby útovaná DPH dodávateľ a zažila o najmenej, v súlade so zásadou, že DPH by mal znášať výlučne konečný spotrebiteľ.

38. Podľa druhého tvrdenia ak by daňové orgány vychádzali z toho, že DPH nebola zahrnutá do útovej ceny, porušovalo by sa tým „pravidlo, podľa ktorého daňová správa nemôže ako DPH vybrať vyššiu sumu, než je suma, ktorú prijala zdaniteľná osoba“.

39. Hoci slová „suma, ktorú prijala zdaniteľná osoba“, ktoré použil Súdny dvor, môžu byť nejednoznačné, keďže by sa mohli chápať tak, že odkazujú buď na sumu zaplatenú za príslušný tovar – protihodnotu –, alebo na DPH zaplatenú odberateľom, napriek tomu sa domnievam, že pojem „suma“ treba jednoznačne chápať tak, že tu odkazuje na útovanú DPH.(26) Uvedené pravidlo sa preto má chápať v tomto zmysle: daňové orgány nemôžu od dodávateľa vybrať vyššiu DPH, než je DPH, ktorú dodávateľ správne vypočítal a fakturoval odberateľovi. Toto tvrdenie je teda podobné prvému tvrdeniu, ktoré uviedol Súdny dvor a ktoré vychádza zo zásady daňovej neutrality chápanej v tomto kontexte vo „vertikálnom zmysle“.(27) V oboch prípadoch totiž ide o to, že bremeno DPH by nemali znášať hospodárske subjekty.

40. V tejto súvislosti by toto riešenie mohlo byť nejasné, keby, ako sa môže zdať na základe neexistencie výslovného odkazu na okolnosti veci, sa malo uplatniť na všetky situácie, v ktorých transakcie nie sú v súlade s pravidlami DPH, a najmä ak sa ako v prejednáwanej veci dve zdaniteľné osoby dohodli, že zataja svoje transakcie pred daňovými orgánmi. V takej situácii je logickým dôsledkom zatajenia transakcie to, že vôbec nezohľadnili DPH. Keďže obe strany vedia, že transakcia nebude podliehať DPH, a preto si odberateľ nebude môcť odpísať DPH zo zaplatenej ceny, táto cena pre odberateľa logicky zodpovedá nákladom, ktoré by inak znášal, bez DPH, ktorú by v zásade zaplatil, a pre dodávateľa odmene, ktorú by prijal, bez DPH, ktorú by za normálnych okolností vybral a odviedol.(28) V skutočnosti ak sa dve zdaniteľné osoby dohodnú, že zataja transakciu, ktorú uskutočnia na účely zdaňovanej činnosti, vo všeobecnosti je ich cieľom jednoducho vyhnúť sa dani z príjmu, ale nie DPH ako takej, keďže DPH je zo svojej podstaty práve z dôvodu zásady neutrality pre nich neutrálna. Dôvodom nepodania daňového priznania k DPH je jednoducho to, že sa chcú vyhnúť akémukoľvek formálnemu záznamu transakcie na účely všeobecných príjmov (vrátane dane z príjmu).

41. Situácia je iná, ak odberateľ nevie, že dodávateľ neodvedie DPH. V takom prípade bude totiž odberateľ v zásade ochotný zaplatiť cenu zodpovedajúcu cene, ktorú by zaplatil za podobný tovar alebo službu vrátane DPH, keďže odberateľ je buď konečným spotrebiteľom a v takom prípade oľakáva, že bude znášať DPH, alebo je tento odberateľ zdaniteľnou osobou a v takom prípade oľakáva, že si bude môcť odpísať DPH.(29)

42. Chcem však poukávať na to, že aj v tejto situácii z ekonomickej racionality vyplýva, že za určitých okolností nemusí zaplatená cena zahŕňať DPH. Dodávateľ sa totiž môže rozhodnúť, že neodvedie DPH práve preto, aby znížil predajnú cenu bez poklesu marže, a teda aby rýchlo predal veľké množstvá tovaru alebo služieb (najmä ak sa blíži koniec jeho podnikania).

43. Podľa môjho názoru existuje ďalší prípad, v ktorom sa nevyhnutne neuplatní prístup prijatý v rozsudku Tulic a Plavošin, a to jednoducho vtedy, keď daňová správa nemá informácie o zaplatenej cene. V závislosti od metódy použitej na spätné určenie tejto ceny a najmä v prípadoch porovnávania by sa DPH mala alebo nemala považovať za nezahrnutú do takto stanovenej ceny. Všetko závisí od použitého porovnávacieho bodu.(30)

44. To všetko ilustruje, že z hľadiska opatrení, ktoré sa majú prijať na opätovné vytvorenie situácie, ktorá by nastala, keby nedošlo k nezákonnosti, neexistuje jediná metóda, ktorá by sa mohla uplatniť vo všetkých situáciách.(31) Predovšetkým prístup, ktorý Súdny dvor prijal v rozsudku Tulic a Plavošin, sa javí ako platný len vtedy, ak sa transakcia uskutočnila s odberateľmi, u ktorých sa dalo odôvodnene očakávať, že si neuvedomujú, že uskutočnené transakcie podliehajú DPH. Len v tejto situácii je totiž možné dôvodne vychádzať z toho, že zaplatená cena je rovnaká ako cena, ktorá by bola zaplatená, ak by toto plnenie podliehalo DPH.

45. Preto podľa môjho názoru prístup prijatý v rozsudku Tulic a Plavošin treba považovať za uplatniteľný len v tejto situácii a aj v tejto situácii len v tom zmysle, že stanovuje domnienku, ktorú môžu daňové orgány vyvrátiť, ak sa napríklad ukáže, že realizovaná cena bola bližšie k cene bez dane, ktorá sa požaduje za podobné tovary alebo výrobky.(32)

3. O tom, aký druh prístupu sa má použiť na určenie opatrení, ktoré sa majú prijať

46. Môže byť lákavé zájsť ešte ďalej a konštatovať, že ak zdaniteľné osoby (t. j. strany transakcie, ktoré nie sú konečnými spotrebiteľmi) podvodne zatajili transakciu, DPH by sa nemala platiť. Ak sa totiž z ekonomického hľadiska vezme do úvahy celý dodávateľský reťazec, logickým dôsledkom tvrdenia založeného na zásade neutrality by bolo to, že za určitých okolností nie je na opätovné vytvorenie situácie, ktorá by mala nastať, potrebná nijaká platba DPH dotknutému členskému štátu.(33)

47. Predovšetkým ak sa transakcia uskutočňuje medzi dvoma zdaniteľnými osobami, ako je to v prejednávanej veci (rozsudok Tulic a Plavošin nešpecifikuje, či odberatelia boli alebo neboli zdaniteľnými osobami na účely DPH), je pravda, že ak by sa transakcia uskutočnila tak, ako sa mala uskutočniť, odberateľ by zaplatil DPH dodávateľovi, ktorý by ju potom poukázal dotknutému členskému štátu. Odberateľ by si však zároveň odpočítal túto DPH od dane, ktorú by vybral z vlastného predaja (alebo by mu bola vrátená nadmerne zaplatená DPH).(34) Preto ako som už vysvetlil, DPH, ktorú by členský štát v konečnom dôsledku vybral, by zostala rovnaká ako DPH vybratá vo fáze konečnej transakcie, konkrétne transakcie, do ktorej je zapojený kupujúci, ktorý nebude používať tovary alebo služby na potreby svojich zdaniteľných operácií.(35) Ako zdôrazňuje judikatúra Súdneho dvora, práve preto DPH, ktorá je nepriamou spotrebnou daňou, v konečnom dôsledku spočíva len na spotrebiteľovi.(36)

48. Za týchto podmienok ak členský štát požaduje zaplatenie DPH od dodávateľa, ktorý ju a priori nezahrnul do predajnej ceny, a preto si ju odberateľ následne neodpočítal, po prvé odberateľ by mohol v konečnom dôsledku vybrať vyššiu DPH, než je tá, ktorá by sa vybrala v prípade neexistencie podvodu. Po druhé taká požiadavka nevyhnutne zníži zisk dodávateľa, ak nemôže fakturovať túto daň odberateľovi, čo sa zdá byť v rozpore so zásadou neutrality naŕtnutou v bode 38 týchto návrhov.(37)

49. Je pravda, že Súdny dvor v rozsudku Tulic a Plavošin súhlasil s tým, že otázka opatrení, ktoré sa majú prijať na nápravu situácie, sa môže líšiť v závislosti od toho, či dodávateľ je alebo nie je oprávnený vymáhať od odberateľa DPH, ktorú si nárokuje daňové orgány, a to práve s cieľom zabezpečiť túto neutralitu. Existencia takej možnosti však problém nerieši, ale skôr ho prenáša na odberateľa, ktorý mohol konať v dobrej viere. Odberateľ si totiž oprávnené nemusel

by? vedomý napríklad toho, že dodávateľ nezahrnul do ceny DPH alebo že ju zahrnul, ale nemal v úmysle odvieť ju. Odberateľ teda mohol zaplatiť rovnakú cenu, akú by zaplatil, ak by transakcia *ab initio* podliehala DPH, a teda už si uplatnil právo na odpočítanie sumy DPH uvedenej vo vystavenej faktúre, keď sa dodávateľ bude domáhať vrátenia DPH požadovanej daňovými orgánmi.(38)

50. Dalo by sa následne tvrdiť, že odberateľ by mal mať možnosť odpočítať si DPH, ktorú určitým spôsobom zaplatil druhýkrát, aby pre tohto odberateľa zostala neutrálnou. To by však znevýhodnilo dotknutý členský štát, lebo odberateľ by si odpočítal vyššiu DPH, než bola odvedená.(39) Podľa môjho názoru by odberatelia ani členské štáty (a teda nepriamo ich daňovníci) nemali trpieť v dôsledku nezákonností, ktorých sa hoci aj v dobrej viere dopustili dodávatelia. Z tohto hľadiska ak sa má vychádzať z toho, že DPH by mala v konečnom dôsledku spočívať len na spotrebiteľoch, ako si to vyžaduje zásada neutrality, obnovenie situácie, ktorá by nastala v prípade neexistencie nezákonnosti, by si vyžadovalo vopred preskúmať, či by mala byť odvedená DPH vzhľadom na štádium výroby, v ktorom došlo k porušeniu, a druh spáchaného porušenia.(40)

51. Napriek tomu, že tento prístup je konzistentný z hľadiska ekonomického hľadiska, ktoré bolo zamerané na dodávateľský reťazec ako celok a teoretické základy celého systému DPH, sa však domnievam, že takéto hľadisko musí dať priestor praktickej realite systému, ktorá sa zas musí zamerať na povinnosti, ktoré znáša každá zdaniteľná osoba.

52. Z právneho hľadiska totiž treba otázku, aké opatrenia by sa mali prijať na nápravu situácie, posudzovať len z pohľadu povinností, ktoré si dotknutá osoba nesplnila.(41) Nie je potrebné skúmať, či by sa DPH následne odpočítala alebo neodpočítala, prípadne či členské štáty nakoniec získajú alebo nezískajú vyššiu sumu DPH, než by vybrali v prípade neexistencie podvodu. Podstatná je len otázka, či by sa v prípade utajených transakcií daň súvisiaca s týmito plneniami mala alebo nemala vypočítať na základe predpokladu, že táto DPH bola zahrnutá do súm, ktoré dodávateľ inkasoval v súvislosti s transakciou.

53. V podstate keďže každá zdaniteľná osoba musí dodržiavať pravidlá DPH, ak niekto na transakcie neuplatní DPH, náprava situácie znamená požadovať od tejto osoby odvedenie príslušnej DPH. Z tohto hľadiska nie je cieľom pojmu povinnosť napraviť situáciu neutralizácia účinkov spáchaného nezákonného skutku, ale skôr jednoducho donútiť zdaniteľnú osobu k tomu, aby dodržiavala právne predpisy v oblasti DPH bez ohľadu na úvahy súvisiace s daňovými výnosmi alebo s konkurenčnou neutralitou.

54. Táto otázka síce nebola Súdneho dvoru nikdy jasne položená, no keby som vychádzal z toho, že opatrenia, ktoré sa majú prijať na obnovenie situácie, by sa mali posudzovať z hľadiska vplyvu podvodu na celý dodávateľský reťazec, bola by to pomerne radikálna zmena existujúcej judikatúry. Totiž aj keď podľa judikatúry Súdneho dvora zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality je základným kritériom na uplatnenie spoločného systému DPH,(42) domnievam sa, že prístup Súdneho dvora, aspoň pokiaľ ide o zaplatenie dane, bol vždy implicitne založený na tom, že určenie opatrení, ktoré sa majú prijať na obnovenie situácie, treba posudzovať na špecifickej úrovni každej zdaniteľnej osoby, a teda každej etapy dodávateľského reťazca.(43)

55. Táto dichotómia medzi prístupom k opatreniam, ktoré sa majú prijať a ktorý by bol hospodársky a globálny, na jednej strane a právnym prístupom založeným na individuálnej situácii každej zdaniteľnej osoby na druhej strane však z vyššie uvedených dôvodov ilustruje, že prístup prijatý v rozsudku Tulic a Plavo in nemožno odôvodniť zásadou neutrality. Ak totiž vychádzam z toho, že opatrenia, ktoré sa majú prijať, treba posudzovať na úrovni každej zdaniteľnej osoby, pričom nie je potrebné určiť, či mal podvod vo všeobecnosti vplyv na výnosy DPH, prijaté riešenia nemusia byť nevyhnutne ekonomicky neutrálne.

56. Je to zrejmé najmä v súvislosti s rozlišovaním, ktoré bolo uvedené v tomto rozsudku v závislosti od toho, či vnútroštátne právo umožňuje alebo neumožňuje, aby dodávateľ vymáhal od odberateľa DPH požadovanú daňovými orgánmi, lebo je ťažké pochopiť, ako môže byť v dôsledku toho, že dodávateľ môže od odberateľa vymáhať DPH, ktorú si nárokujú daňové orgány, vylúčené, že dodávateľ DPH inkasoval, ale neodviedol, a preto bola zahrnutá do ceny, ale nebola odvedená. Rovnako sa zdá byť ťažké odôvodniť riešenie prijaté výlučne na základe zásady neutrality, keďže Súdny dvor sa nepokúsil určiť, aké dôsledky bude mať pre odberateľa, ktorý mohol konať v dobrej viere, skutočnosť, že dodávateľ by mohol mať právo vymáhať od odberateľa DPH, ktorú požaduje daňový úrad.(44)

57. Podľa môjho názoru jediný spôsob, ako plne dodržiavať zásadu neutrality v zmysle, ktorý jej dal Súdny dvor v rozsudku Tulic a Plavo in, by spočíval v tom, že od členských štátov by sa požadovalo, aby po prvé stanovili, že dodávateľ môže vymáhať DPH požadovanú daňovým orgánom od odberateľa, ale len ak sa dá z okolností veci dôvodne vyvodiť, že táto daň nebola zahrnutá v cene, a po druhé, že odberateľ si môže v prípade, že si dôvodne nemusel byť vedomý podvodu, odpočítať rozdiel medzi už odpočítanou DPH vypočítanou na základe zaplatenej ceny a DPH nárokovanou neskôr. Keďže však táto otázka v prejednávanej veci priamo nevzniká, nie je potrebné ťalej sa ňou zaoberať.

58. Zostáva však záver, že najpraktickejší prístup, ktorý sa má prijať na individuálnej úrovni v prípade podvodu, spočíva v tom, či je zrejmé, že zaplatená cena nezahŕňa DPH, lebo pre obchodníkov by nebolo rozumné zahrnúť ju. Z tohto hľadiska treba chápať prístup prijatý v rozsudku Tulic a Plavo in v tom zmysle, že vychádza z predpokladu, že odberateľ nebol informovaný o nezákonnosti, ktorej sa dopustil dodávateľ.

59. Odôvodnenie Súdneho dvora v rozsudku Tulic a Plavo in by sa preto malo chápať v tom zmysle, že sa týka len v situácii, v ktorej odberateľ nemá dôvod domnievať sa, že dodávateľ neodvedie DPH, a že v tejto osobitnej situácii stanovuje domnienku na zjednodušenie úlohy daňových orgánov.(45) Taká domnienka by sa však mala považovať za vyvrátenú v tom zmysle, že ak je možné poskytnúť dôkazy o tom, že vzťahom na ceny, ktoré sa zvyčajne útvujú za príslušný výrobok alebo službu, cena nezahŕňa DPH, domnienku, že cena dojednaná medzi stranami zahŕňa DPH, je možné vyvrátiť.

60. Keďže ako som už vysvetlil, v prejednávanej veci zo spisu na Súdnom dvore vyplýva, že zmluvné strany sa dohodli na tom, že zataja svoje transakcie, domnienka stanovená v rozsudku Tulic a Plavo in sa neuplatní. Za týchto okolností treba skôr predpokladať, že zaplatená cena nezahŕňa DPH, pokiaľ napríklad strany nepreukážu, že táto cena sa blíži k cene, ktorá by bola zaplatená, ak by transakcia podliehala DPH. Ak teda v takom prípade CB preukáže, že celková odmena, ktorú dostal za tieto služby, v podstate zodpovedá cene za také služby (vrátane DPH) na príslušnom trhu, ktorá v tom prípade prevládala, daňové orgány by museli vychádzať z toho, že táto suma nevyhnutne zahŕňa DPH.

V. Návrh

61. Za týchto okolností navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú položil Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Vrchný súd Galície, Španielsko), v tom zmysle, že články 73 a 78 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladané vzhľadom na zásadu neutrality, zásadu zákazu daňových podvodov a zneužitia práva a zásadu zákazu nezákonného narušenia hospodárskej súťaže nebránia tomu, aby sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy za takých okolností ako v spore vo veci samej (konkrétne v prípade utajenej transakcie, ktorú uskutočnia dve zdaniteľné osoby v rámci svojej činnosti, pri ktorej vzniká nárok na odpočet dane) vypočítala splatná DPH na základe predpokladu, že nebola zahrnutá do útovej ceny. Za týchto okolností však vnútroštátne právne predpisy musia stanoviť aj to, že daňovník môže vyvrátiť tento predpoklad poskytnutím dôkazu o opaku, najmä porovnaním zaplatenej ceny s prevládajúcimi cenami (vrátane DPH) za podobné tovary alebo služby.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 BOE č. 312 z 29. decembra 1992, s. 44 247.

4 Pozri najmä rozsudky z 26. februára 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84 bod 48), z 12. mája 1987, Traen a i. (372/85 až 374/85, EU:C:1987:222, body 24 až 26), zo 14. júla 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, body 20 až 23), zo 7. januára 2004, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, bod 56), z 21. októbra 2010, Accardo a i. (C-227/09, EU:C:2010:624, bod 45), z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 37), a z 15. januára 2015, Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, bod 30).

5 Je pravda, že Súdny dvor pripomenul, že zásada zákazu zneužívania uplatňovaná v oblasti DPH judikatúrou vyplývajúcou z rozsudku z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121), nie je pravidlom stanoveným v smernici, ale všeobecnou právnou zásadou. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27). Prejednávaná vec sa však netýka zneužívania, čo je pojem, ktorý má v práve EÚ presný význam (pozri rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74), ale toho, ako sa má spätne určiť základ dane po zistení podvodu. Na druhej strane treba pripomenúť, že vnútroštátne súdy sú povinné preskúmať, či vzhľadom na metódy výkladu povolené vnútroštátnym právom je možné právne predpisy vykladať odlišne, aby sa dosiahol výsledok sledovaný smernicou. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 2004, Pfeiffer a i. (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, body 108 až 118).

6 Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28).

7 Ak nie je uvedené inak alebo nejde o konečného spotrebiteľa, odkazy na hospodárske subjekty v týchto návrhoch treba chápať ako odkazy na zdaniteľné osoby.

8 Pozri články 168 a 179 smernice 2006/112.

9 Pozri napríklad rozsudok z 5. októbra 2016, Maja Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 39).

10 Napríklad s cieľom objasniť pojem „obvinený z trestného činu“ v článku 6 Európskeho dohovoru o ľudských právach (ale len „EDP“) a pojem „trest“ v článku 7 EDP Európsky súd pre ľudské práva stanovil rozlišovanie medzi daňovými opatreniami určenými na penalizáciu

daťovníkov a opatreniami, ktorých cieľom je napraviť dôsledky ich protiprávneho konania na verejné financie. Pozri najmä rozsudok ESĽP z 24. februára 1994, Bendenoun v. Francúzsko (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, bod 47).

11 Pozri rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, body 33 a 34).

12 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, bod 19).

13 Podľa judikatúry Súdneho dvora sú členské štáty povinné upraviť účinné, primerané a odradzujúce sankcie v prípade akéhokoľvek porušenia práva EÚ, aj pokiaľ to dotknutý akt EÚ výslovne nestanovuje. Pozri rozsudky z 10. apríla 1984, von Colson a Kamann (14/83, EU:C:1984:153, bod 28), a z 21. septembra 1989, Komisia/Grécko (68/88, EU:C:1989:339, bod 24). Pokiaľ ide o spoločný systém DPH, pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. decembra 2017, M.A.S. a M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, body 34 a 35).

14 Je pravda, že podľa článku 273 smernice 2006/112 štáty „môžu“ prijať iné opatrenia, a preto ho treba chápať v tom zmysle, že oprávňuje členské štáty prijať určité dodatočné opatrenia. Povinnosť členských štátov konať proti daňovým podvodom však vyplýva z článku 310 ods. 6 a článku 325 ZFEÚ, ako aj všeobecnejšie z povinnosti členských štátov zabezpečiť plný účinok práva EÚ. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. decembra 2017, M.A.S. a M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, bod 30), a pokiaľ ide o povinnosť štátov zabezpečiť plný účinok práva EÚ v oblasti DPH, rozsudok z 5. júla 2016, Ogdenov (C-614/14, EU:C:2016:514, bod 34).

15 Pozri rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, body 33 a 34).

16 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. decembra 2017, M.A.S. a M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, bod 33), alebo z 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, bod 20).

17 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 47), a zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 41 a 42).

18 Podľa môjho názoru to tak bolo aj v rozsudku zo 7. novembra 2013, Tulic a Plavočin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722), ktorým sa budem zaoberať nižšie.

19 Je pravda, že články 74 až 82 smernice 2006/112 stanovujú určité výnimky z definície pojmu „základ dane“ v článku 73 smernice, podľa jej odôvodnenia 26 najmä s cieľom zabrániť strate daňových príjmov prostredníctvom využívania prepojených strán. Tieto výnimky sa však uplatňujú jednotne na operácie, na ktoré sa zameriavajú: ich cieľom nie je v tejto súvislosti poskytnúť členským štátom právomoc voľnej úvahy, ale skôr stanoviť alternatívne definície v určitých konkrétnych situáciách, v ktorých buď nie je zaplatená nijaká cena, alebo zaplatená cena nemusí byť úplne v súlade s hospodárskou realitou. Harmonizovanú povahu pojmu „základ dane“ nespochybňuje ani článok 273 smernice 2006/112, ktorý stanovuje, že „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 uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc“. Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Zo znenia tohto ustanovenia totiž vyplýva, že oprávňuje členské štáty len na ukladanie dodatočných povinností. Nepovoľuje však členským štátom odchyliť sa od existujúcich pravidiel, pokiaľ ide o základ dane. V každom prípade sa mi zdá byť jasné z kontextu článku 273 smernice 2006/112, že keď sú v článku 273 spomenuté „iné povinnosti“, je to vo vzťahu k povinnostiam uvedeným v hlave XI nazvanej „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“.

20 Rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

21 Rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

22 Rozsudok z 5. októbra 2016, Maja Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

23 Bod 50 tohto rozsudku.

24 Rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722) (talej len „rozsudok Tulică a Plavoşin“).

25 Táto skutočnosť bola spomenutá v oboch návrhoch na začatie prejudiciálneho konania.

26 Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15), a z 26. apríla 2012, Balkan and Sea Properties a Proadinvest (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 44), na ktoré Súdny dvor odkazuje v rozsudku Tulică a Plavoşin. V anglickom znení rozsudku in Tulică a Plavoşin je použitý výraz „amount paid by the taxable person“ (suma, ktorú zaplatila zdaniteľná osoba), zatiaľ čo v rumunskom znení je použitý výraz „superioară celei primite de persoana impozabilă“ a vo francúzskom znení „que l'assujetti a perçu“, čo skôr znamená „vyplatená zdaniteľnej osobe“.

27 Pojem „zásada neutrality“ môže totiž v rámci DPH odkazovať aj na uplatňovanie zásady nediskriminácie v oblasti DPH. Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 48).

28 Ak dodávateľ nie je registrovaný na účely DPH a odberateľ nemal v úmysle odpísať si DPH, odberateľ logicky nakúpil tovar za cenu, ktorú by zaplatil bez uplatnenej DPH, ak by plnenie podliehalo tejto dani, lebo sa dá predpokladať, že odberateľ vedel, že v takom prípade by si mohol odpísať zaplatenú daň. Z tohto dôvodu sú v podnikateľskej praxi medzi obchodníkmi ceny v obchodných ponukách často uvedené bez dane, lebo odberateľ a zaujíma práve táto cena.

29 Treba však pamätať na to, že aby si odberateľ zachoval právo na odpísanie dane v prípade podvodu, nesmie sa prinajmenšom dopustiť nebanlivosti. Súdny dvor totiž opakovane

rozhodol, že noriem práva EÚ sa nemožno dovoľávať zneužívajúcim spôsobom alebo podvodne. Prináleží teda vnútroštátnym súdom a orgánom, aby nepriznali právo na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Pozri napríklad rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a tam citovaný judikatúru). Platí to, keď sa podvodu dopustí samotná zdaniteľná osoba, a rovnako to platí v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Pozri rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 46). Pokiaľ ide o úroveň starostlivosti požadovanú od daovníka, ktorý si chce uplatniť právo na odpočítanie, Súdny dvor sa domnieva, že daovník musí prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho úasti na daňovom podvode. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 52). Predovšetkým ak existuje podozrenie z nezrovnalostí alebo podvodu, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60).

30 Práve v tomto zmysle chápem prístup, ktorý Súdny dvor použil v rozsudku Fontana, kde v podstate rozhodol, že ak neboli splnené ohlasovacie povinnosti, je možné použiť ako základ dane obrat podniku vypočítaný metódou indukcie na základe odvetvových štúdií schválených ministerským dekrétom, pričom neodkázal na prístup uplatnený v rozsudku Tulic a Plavořin. Pozri rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 36).

31 Analogicky chcem poukázať na to, že pokiaľ ide o úpravacie opatrenia, ktoré musí prijať európska inštitúcia, ktorej rozhodnutie bolo zrušené, aby žalobcu vrátila späť do situácie, v ktorej by sa nachádzal, keby nedošlo k nezákonnosti, toto úrenie si vyžaduje podrobné preskúmanie situácie. Pozri rozsudky z 31. marca 1971, Komisia/Rada (22/70, EU:C:1971:32, bod 60), zo 6. marca 1979, Simmenthal/Komisia (92/78, EU:C:1979:53, bod 32), zo 17. februára 1987, Samara/Komisia (21/86, EU:C:1987:88, bod 7), a výslovnejšie, no v súvislosti so všeobecným súdom, rozsudok z 23. apríla 2002, Campolargo/Komisia (T-372/00, EU:T:2002:103, bod 109.)

32 V tejto súvislosti chcem poukázať na to, že trhovú cenu predstavuje metódu nápravy cenových anomálií, ktorú predpokladá samotná smernica 2006/112. Článok 80 smernice 2006/112, ktorý je súčasťou tej istej hlavy ako články 73 a 78 smernice, totiž v prípade, že strany sú prepojené, a preto je pravdepodobné, že zaplatená cena neodráža skutočnú ekonomickú hodnotu transakcie, umožňuje členským zohľadniť namiesto zaplatenej ceny bežnú trhovú hodnotu. Pozri tiež odôvodnenie 26 a článok 77 smernice 2006/112.

33 Je pravda, že v bode 28 rozsudku z 2. júla 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), Súdny dvor rozhodol, že „pokiaľ však vystavíte faktúry v dostatočnom časovom predstihu úplne odstráni nebezpečenstvo straty daňových príjmov, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby nedôvodne vyfakturovaná daň mohla byť opravená“. Nemyslím si však, že keď Súdny dvor odkázal na existenciu straty daňových príjmov, mal skutočne v úmysle podrobne skúmať celkové dôsledky porušenia pravidiel DPH.

34 Podľa judikatúry Súdneho dvora právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpodet DPH zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Pozri rozsudok zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 45).

35 Ako príklad uvediem štandardný obchodný dodávateľský reťazec v súvislosti s tovarom, ktorý zahŕňa tri medziľánky, pričom každý z nich dosiahne zisk z marže vo výške 10 eur. Ale vychádzam z toho, že na každú transakciu sa uplatní DPH vo výške 20 %. Pri prvom predaji sa teda tovar predá za 12 eur (vrátane DPH), čo znamená, že DPH vybratá a následne odvedená nemeckému štátu má výšku 2 eurá. Druhýkrát sa tovar predá za 24 eur (vrátane DPH), pričom sa vyberie DPH vo výške 4 eurá, ale odvedú sa len 2 eurá, lebo DPH vo výške 2 eurá, ktorá bola zaplatená v predchádzajúcej fáze, je odpoditateľná. Pri treťom predaji konečnému spotrebiteľovi za 36 eur (vrátane DPH) dosiahne vybratá daň výšku 6 eur, ale odvedú sa len 2 eurá (vybratých 6 eur mínus 4 eurá zaplatené v predchádzajúcej fáze). Na konci bude celková suma vybratej dane 6 eur, teda presne rovnaká suma, ako keby prvý daňovník predal tento tovar priamo konečnému spotrebiteľovi za 36 eur (vrátane DPH).

36 Pozri napríklad rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28).

37 Z tohto hľadiska pokiaľ platba určitej sumy DPH nie je potrebná na obnovu verejných financií, taká povinnosť by sa mala považovať za sankciu, a nie za opatrenie určené na obnovenie situácie.

38 Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž daňový orgán nemôže zdaniteľnej osobe odprieť právo na odpodet DPH zaplatenej za nákup tovaru, ktorý jej bol dodaný, s odôvodnením, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za dôveryhodné. Pozri uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, bod 66).

39 Keďže DPH by bola odvedená len raz, ale odpodítaná by bola dvakrát.

40 Z tohto istého ekonomického hľadiska skutočnosť, že povinnosť napraviť situáciu si v určitých situáciách nemusí vyžadovať odvedenie DPH, nie je naozaj spochybnená tým, že systém DPH je založený na zásade rozdelenej platby. Ako som totiž vysvetlil vyššie, mechanizmus, ktorým sa táto zásada vykonáva, nemá vplyv na výnosy z tejto dane, ale skôr sleduje iné ciele. Na jednej strane sa zameriava na obmedzenie rizika straty daňových príjmov v prípade platobnej neschopnosti medziľánku. Na druhej strane je cieľom takého systému poskytnúť daňovej správe prehľad o obrate dosiahnutom zdaniteľnou osobou a o jej medzis potrebe, ktorý umožňuje krížové porovnávanie s priznaniami podanými k iným daniam. Ak sa však ďalší predaj osobám, ktoré sú v skutočnosti konečnými spotrebiteľmi, už uskutočnil, podliehal DPH a v dôsledku toho nemecký štát vybral celú sumu splatnej DPH, ako je to v prejednávanej veci, tento prvý cieľ stráca svoj význam, pokiaľ ide o opatrenia, ktoré sa majú prijať na nápravu situácie. Z tohto hľadiska je však naalej plne relevantný, pokiaľ ide o sankcie, ktoré sa majú prijať voči tým, ktorí neoprávnene zatajili určité transakcie, lebo sankcie by mali odradiť ostatných od toho, aby robili to isté. Čo sa týka druhého cieľa, keďže nie je priamo spojený so samotnou zásadou DPH, môže byť v zásade relevantný len v súvislosti s určením sankcie, ktorá sa má upraviť.

41 V rámci takého právneho prístupu rozlišovanie medzi opatreniami zameranými na obnovenie situácie a opatreniami predstavujúcimi sankciu nezávisí od toho, či opatrenie presahuje rámec nápravy škody, ktorú dotknutý nemecký štát utrpel, ale len od cieľa sledovaného

predmetným opatrením, ktorým je boj proti daňovým únikom v oblasti DPH: sankciu správny orgán požaduje okrem zaplatenia splatnej DPH od dotknutej osoby za porušenie pravidiel DPH bez ohľadu na to, či táto platba presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na náhradu utrpenej straty dane.

42 Pozri napríklad rozsudky z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, bod 43), alebo z 11. júna 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, bod 40).

43 Hoci totiž Súdny dvor vo veciach DPH zohľadňuje hospodárske účinky správania zdaniteľných osôb, z celkového chápania judikatúry v tejto oblasti vyplýva, že Súdny dvor stále prikladá väčší význam dodržiavaniu normy, ktorá bola porušená, s cieľom obnoviť situáciu. Pozri napríklad rozsudok z 5. októbra 2016, Maja Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 48), v ktorom Súdny dvor odkázal na „všetky individuálne okolnosti“.

44 Zdá sa, že toto rozlíšenie je o to ťažšie pochopiť, že ako som vysvetlil, povinnosť členských štátov prijať opatrenia potrebné na obnovenie situácie vyplýva z povinnosti tých istých štátov zabezpečiť plný účinok smernice 2006/112, a preto ju nemôže zmariť vnútroštátne právo členských štátov. V tejto súvislosti chcem poukázať na to, že podľa niektorých rozsudkov Súdny dvor rozhodol, že členské štáty nemôžu predávajúcemu brániť vo vystavení opravných faktúr (ktoré predstavujú doklad o obchodnej transakcii, a nie o zaplatení účtovanej ceny), ak bolo odstránené nebezpečenstvo straty daňových príjmov. Pozri rozsudok z 2. júla 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 28). V tejto súvislosti vzhľadom na to, že Súdny dvor konštatoval, že túto povinnosť je potrebné zvážiť v porovnaní so zásadou právnej istoty, mal Súdny dvor v zásade rozhodnúť, v ktorých prípadoch z tejto zásady vyplýva, že členské štáty musia predávajúcim odoprieť právo fakturovať daň kupujúcim. Pozri analogicky v tomto zmysle rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, body 53 a 54).

45 Pozri v tomto zmysle odôvodnenie 5 smernice 2006/112.