

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0835

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 2. júla 2020 ( \*1 )

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdačovanie – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Oprava faktúry – Nesprávne fakturovaná daň – Vrátenie dane zaplatenej bez právneho dôvodu – Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti k DPH – Transakcie týkajúce sa zdačovacieho obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly – Daňová neutralita – Zásada efektivity – Proporcionalita“

Vo veci C-835/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Timișoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko) z 21. novembra 2018 a doručený Súdnemu dvoru 24. decembra 2018, ktorý súvisí s konaním:

SC Terracult SRL

proti

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia I. Jarukaitis, E. Juhász (spravodajca), M. Ileși a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: R. Schiano, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. februára 2020,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

–

SC Terracult SRL, v zastúpení: I. Kocsis-Josan, avocat,

–

rumunská vláda, v zastúpení: pôvodne E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O. C. Ichim a C. R. Canțar, neskôr E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman a O. C. Ichim, splnomocnení zástupcovia,

–

Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a N. Gossement, splnomocnené zástupkyne,  
po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. marca 2020,  
vyhlásil tento

## Rozsudok

1

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013 (Ú. v. EÚ L 201, 2013, s. 4) (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad daňovej neutrality, efektivity a proporcionality.

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou SC Terracult SRL, obchodnou spoločnosťou založenou podľa rumunského práva (ďalej len „Terracult“) na jednej strane, a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Generálne riaditeľstvo verejných financií Temešvár – okresná správa verejných financií Arad – oddelenie daňovej kontroly právnických osôb č. 5, Rumunsko) a ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Národná agentúra pre daňovú správu – generálne riaditeľstvo verejných financií Temešvár – oddelenie pre riešenie sporov, Rumunsko) na druhej strane, vo veci návrhu na zrušenie daňového výmeru, v ktorom sa tejto spoločnosti odoprelo právo na vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) a nariadilo sa jej zaplatenie dodatočnej dane.

## Právny rámec

### Právo Únie

3

Článok 193 smernice o DPH znie:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202.“

4

Článok 199a tejto smernice, vyplývajúci zo smernice 2013/43, ktorá nadobudla platnosť 15. augusta 2013, stanovoval:

„1. členské štáty môžu do 31. decembra 2018 a minimálne na obdobie dvoch rokov stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, v prospech ktorej sa uskutočnilo niektoré z nasledujúcich dodaní alebo poskytnutí:

...

i)

dodania obilnín a priemyselných plodín vrátane olejnatých semien a cukrovej repy, ktoré v nespracovanom stave nie sú bežne určené na konečnú spotrebu;

...

1a. členské štáty môžu stanoviť podmienky uplatňovania mechanizmu uvedeného v odseku 1.

1b. Uplatňovanie mechanizmu uvedeného v odseku 1 na dodania akéhokoľvek tovaru alebo akýchkoľvek služieb uvedených v písmenách c) až j) uvedeného odseku podlieha zavedeniu primeraných a účinných oznamovacích povinností pre zdaniteľné osoby dodávajúce tovar alebo poskytujúce služby, na ktoré sa vzťahuje mechanizmus uvedený v odseku 1.“

5

Podľa vykonávacieho rozhodnutia Rady z 20. júna 2011, ktorým sa Rumunsku povoľuje uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 163, 2011, s. 26), ktoré bolo účinné do 31. mája 2013, a následne podľa článku 199a ods. 1 smernice o DPH, vyplývajúceho zo smernice 2013/43, tento členský štát uplatňoval režim prenesenia daňovej povinnosti, pokiaľ ide o niektoré obilniny, vrátane repky.

Rumunské právo

6

Podľa článku 7 ods. 2 Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (nariadenie vlády č. 92, ktorým sa stanovuje daňový poriadok), z 24. decembra 2003 (Monitorul Oficial al României, časť I, č. 941 z 29. decembra 2003):

„Daňový orgán je oprávnený preskúmať z úradnej povinnosti skutkový stav, zistiť a použiť všetky informácie a doklady potrebné pre riadne preskúmanie daňovej situácie platiteľa dane. Vo svojej analýze tiež identifikuje a zohľadňuje všetky relevantné skutočnosti každého jednotlivého prípadu.“

7

Článok 205 tohto poriadku, nazvaný „Možnosť podať odvolanie“, stanovuje v odseku 1:

„Odvolanie sa môže podať v súlade so zákonom proti akémukoľvek daňovému správnomu aktu a oznámeniu o dlhu. Odvolanie je prostriedkom autoremedúry a nezbavuje osobu, ktorá sa domnieva, že je dotknutá daňovým správnym aktom, práva na súdny prostriedok nápravy za podmienok ustanovených zákonom.“

8

Podľa článku 207 ods. 1 tohto poriadku:

„Odvolanie možno podať v prekluzívnej lehote 30 dní od oznámenia daňového správneho aktu.“

9

Článok 213 tohto poriadku, nazvaný „Postup pri odvolaní“, v odsekoch 1 a 4 stanovuje:

„1. Príslušný orgán, ktorý rozhoduje o odvolaní, preskúma faktické a právne dôvody, na ktorých je daňový správny akt založený. Pri analýze odvolania sa zohľadnia argumenty strán, právne ustanovenia, na ktoré sa odvolávajú, a dokumenty v spise. O odvolaní sa musí rozhodnúť v

príslušnej lehote.

...

4. Odvolateľ, vedľajší účastníci konania alebo ich zástupcovia môžu na podporu svojho odvolania podať nové dôkazy. V takom prípade bude mať daňový orgán, ktorý vydal napadnutý daňový správny akt, alebo orgán, ktorý vykonal kontrolu, možnosť vyjadriť sa k týmto novým skutočnostiam.“

10

Legea nr. 571 privind Codul fiscal (zákon nr. 571 o daňovom kódexe) z 22. decembra 2003 (Monitorul Oficial al României, nr. 927 z 23. decembra 2003), zmenený a doplnený zákonom Legea nr. 343 (zákon nr. 343) zo 17. júla 2006 (Monitorul Oficial al României, nr. 662 z 1. augusta 2006), ktorým bola do rumunského práva prebraná okrem iného smernica o DPH, v článku 159 stanovuje:

„1. Údaje uvedené vo faktúre alebo v iných dokladoch, ktoré faktúru nahrádzajú, sa upravujú týmto spôsobom:

a)

pokiaľ sa doklad nezaslal príjemcovi, zruší sa a vydá sa nový doklad;

b)

pokiaľ sa doklad zaslal príjemcovi, buď sa vyhotoví nový doklad, ktorý musí obsahovať údaje pôvodného dokladu, číslo a dátum správneho dokladu, záporné hodnoty (,-'), ako aj správne údaje a hodnoty, alebo sa vyhotoví nový doklad obsahujúci správne údaje a hodnoty, pričom súčasne sa vyhotoví doklad so zápornými hodnotami, v ktorom sa uvedú číslo a dátum opraveného dokladu.

...

3. Zdaniteľné osoby, ktoré sa podrobili daňovej kontrole a vo vzťahu ku ktorým kontrolný orgán konštatoval a zistil chyby, pokiaľ ide o správne určenie vybranej dane, pričom zodpovedajúce sumy sú tieto osoby povinné zaplatiť na základe správneho aktu vydaného príslušným daňovým orgánom, môžu príjemcom vyhotoviť opravné faktúry podľa odseku 1 písm. b). Na takýchto faktúrach sa uvedie, že sa vyhotovili po daňovej kontrole, pričom v daňovom priznaní ich treba zaradiť do samostatnej položky. Príjemcovia majú právo odpočítať daň uvedenú v týchto faktúrach v rámci obmedzení a za podmienok stanovených v článkoch 145 až 147.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11

V období od 10. do 14. októbra 2013 Donauland SRL, obchodná spoločnosť založená podľa rumunského práva, dodala repku spoločnosti Almos Alfons Mosel Handels GmbH (ďalej len „Almos“), obchodnej spoločnosti založenej podľa nemeckého práva. Príslušné plnenia považovala za dodávky v rámci Spoločenstva.

12

Keďže Donauland nebola schopná požiadať o daňovú kontrolu, ktorej bola podrobená, predloží

dokumenty potvrdzujúce, že takto dodaná repka opustila územie Rumunska, príslušný daňový orgán sa domnieval, že oslobodenie od DPH stanovené pre dodania tovaru v rámci Spoločenstva sa na tieto plnenia neuplatňuje. Tento orgán teda uložil spoločnosti Donauland daňovým výmerom zo 4. marca 2014 (ale len „daňový výmer zo 4. marca 2014“) povinnosť zaplatiť sumu 440241 rumunských lei (RON) (približne 100000 eur) z titulu DPH z dodávok repky určenej spoločnosti Almos za október 2013, ktoré boli kvalifikované ako vnútroštátne dodania podliehajúce štandardnej sadzbe 24 %. Donauland tento daňový výmer, ktorý sa v dôsledku toho stal právoplatným, nespochybnila.

13

Dňa 27. marca 2014 Donauland v súlade s daňovým výmerom zo 4. marca 2014 prekvalifikovala dotknuté dodávky v rámci Spoločenstva tak, že ich zaradila do kategórie vnútroštátnych dodávok podliehajúcich bežnej sadzbe DPH a na tento účel vystavila opravné faktúry. V týchto faktúrach sa uvádzalo zrušenie uvedených dodávok v rámci Spoločenstva a zmena ich kvalifikácie. Uvádzala sa v nich ich opravná povaha a spresovalo sa, že ich vydanie sa uskutočnilo na základe daňového výmeru zo 4. marca 2014.

14

Dňa 28. marca 2014 Almos informovala Donauland, že zistila, že uvedené opravné faktúry obsahujú jej nemecké daňové identifikačné číslo, a požiadala o opravu týchto faktúr tak, aby obsahovali jej identifikačné údaje v Rumunsku. Almos tiež oznámila spoločnosti Donauland, že dotknutá repka neopustila územie Rumunska a že predmetné dodávky mali podliehať režimu prenesenia daňovej povinnosti k DPH.

15

Donauland preto 31. marca 2014 vystavila nové opravné faktúry, v ktorých prekvalifikovala predmetné vnútroštátne dodávky podliehajúce bežnej sadzbe DPH a zaradila ich do kategórie dodávok tovarov podliehajúcich režimu prenesenia daňovej povinnosti k DPH z dôvodu nesprávnej identifikácie kupujúceho zistenej v nadväznosti na oznámenie spoločnosti Almos z 28. marca 2014. Keďže tieto nové opravné faktúry boli zohľadnené v daňovom priznaní k DPH za marec 2014, Donauland odpožičala DPH vzťahujúcu sa na tieto faktúry od DPH splatnej za príslušné obdobie. Keďže bola vypožičaná záporná suma DPH, Donauland požiadala o vrátenie DPH vo výške 440241 RON (približne 100000 eur), ktorá zodpovedá doplatku DPH uvedenému v daňovom výmere zo 4. marca 2014.

16

Po tom, čo príslušný daňový orgán v období od 28. novembra 2016 do 10. februára 2017 overil uvedenú žiadosť o vrátenie DPH, daňovým výmerom z 10. februára 2017 (ale len „daňový výmer z 10. februára 2017“) definitívne vyrubil spoločnosti Terracult, ktorá 1. augusta 2016 zlúžením nadobudla Donauland, túto sumu 440241 RON (približne 100000 eur) ako doplatok DPH vzťahujúci sa na dodávky repky uskutočnené v októbri 2013. Tento daňový orgán sa najmä domnieval, že zmenou kvalifikácie týchto dodávok repky a ich zaradením do kategórie dodávok tovaru, na ktoré sa vzťahuje režim prenesenia daňovej povinnosti k DPH, sa protiprávne zrušili účinky daňového výmeru zo 4. marca 2014, hoci tento platobný výmer nadobudol právoplatnosť.

17

Proti platobnému výmeru z 10. februára 2017 Terracult podala správne odvolanie, ktoré bolo 14. júla 2017 zamietnuté.

18

Dňa 2. februára 2018 podala Terracult na Tribunalul Arad (Súd prvého stupňa Arad, Rumunsko) žalobu, ktorou sa domáhala najmä zrušenia rozhodnutia zo 14. júla 2017, ktorým bolo zamietnuté jej odvolanie, čiastočného zrušenia daňového výmeru z 10. februára 2017 a vrátenia sumy zaplatenej na základe daňového výmeru zo 4. marca 2014. Terracult uviedla, že toto vrátenie bolo potrebné z dôvodu, že Donauland len jednoducho postupovala v súlade s informáciami poskytnutými spoločnosťou Almos, pod ktorých dodaná repka mala opustiť územie Rumunska, alej s daňovým výmerom zo 4. marca 2014, v ktorom sa konštatuje, že uvedená repka neopustila toto územie a ukladá sa povinnosť zaplatiť doplatok DPH z dôvodu vnútroštátnych dodávok, ako aj napokon v súlade so skutočnosťami, ktoré vedú k uplatneniu režimu prenesenia daňovej povinnosti k DPH na tieto dodávky. Terracult tvrdila, že pravidlá týkajúce sa tohto režimu a zásada neutrality DPH vyžadujú, aby sa pripustila oprava predmetných faktúr vykonaná 31. marca 2014 v závislosti od skutkových okolností a vrátenie neoprávnene zaplatenej dodatočnej sumy DPH.

19

Dňa 18. mája 2018 tento súd zamietol žalobu spoločnosti Terracult z dôvodu, že Donauland nepodala správne odvolanie, ktoré by jej umožnilo pozmeniť daňový stav uvedený v daňovom výmere zo 4. marca 2014. Dňa 29. júna 2018 Terracult podala odvolanie proti rozhodnutiu, ktorým bola zamietnutá jej žaloba, na Curtea de Apel Timișoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko).

20

Keďže Curtea de Apel Timișoara (Odvolací súd Temešvár) mal pochybnosti o zlučiteľnosti relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy a jej uplatňovania vnútroštátnymi orgánmi s právom Únie, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia smernica o DPH a tiež zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality, za okolností, aké nastali vo veci samej, správnej praxi a/alebo výkladu ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré neumožňujú opravu určitých faktúr a v dôsledku toho ani zaradenie opravných faktúr do daňového priznania k DPH za obdobie, v ktorom sa daná úprava vykonala, a to v súvislosti s transakciami realizovanými v období, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly, v dôsledku ktorej vydali daňové orgány právoplatné rozhodnutie o vyrubení dane, v prípade, že po vydaní predmetného rozhodnutia sa objavia dodatočné údaje a informácie, ktoré by viedli k uplatneniu odlišného daňového režimu?“

O prejudiciálnej otázke

21

Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo vnútroštátnej správnej praxi, ktoré nedovoľujú zdaniteľnej osobe, uskutočňujúcej transakcie, ktoré boli neskôr zaradené do režimu prenesenia daňovej povinnosti k DPH, opraviť faktúry týkajúce sa týchto transakcií a uplatniť ich prostredníctvom opravy predchádzajúceho daňového priznania alebo podaním nového daňového priznania, v ktorom už bola zahrnutá takto vykonaná oprava, na účely vrátenia DPH, ktorú táto zdaniteľná osoba neoprávnene fakturovala a zaplatila, a to z dôvodu, že obdobie, v ktorom boli uvedené

transakcie vykonané, už bolo predmetom daňovej kontroly, na základe ktorej príslušný daňový orgán vydal daňový výmer, ktorý zdaniteľná osoba nespochybnila, takže nadobudol právoplatnosť.

22

Medzi dotknutými osobami, ktoré predložili písomné pripomienky v prejednávanej veci, je nesporné, že každé dodanie repky, ktoré v októbri 2013 v Rumunsku uskutočnila zdaniteľná osoba, ktorá je dodávateľom, v prospech inej zdaniteľnej osoby, pričom obe mali rumunské identifikačné číslo, malo podliehať režimu prenesenia daňovej povinnosti k DPH. V rámci tohto režimu sa však medzi dodávateľom a zdaniteľnou osobou, ktorej boli určené dodávky, neplatí nijaká platba DPH, pričom posledná uvedená osoba je povinná za uskutočnené transakcie odvieť DPH na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41 a citovanú judikatúru).

23

Keďže takýto dodávateľ nedlhuje DPH v súlade s článkami 193, 199 a 199a smernice o DPH, nemožno tohto dodávateľa považovať za osobu povinnú platiť DPH a okolnosť, že tento dodávateľ zaplatil DPH na základe nesprávneho predpokladu, že predmetné dodanie nepodliehalo režimu prenesenia daňovej povinnosti k DPH, neumožňuje odchyliť sa od tohto pravidla [pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. apríla 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, body 28 a 29), takže táto nesprávne fakturovaná a zaplatená DPH sa musí v zásade vrátiť uvedenému dodávateľovi.

24

Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora platí, že právo na vrátenie daní vybraných v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré vyplývajú jednotlivcom z ustanovení práva Únie, ako ich vyložil Súdny dvor. členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Únie. Žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu je súčasťou nároku na vymáhanie plnenia poskytnutého bez právneho dôvodu, ktorého účelom je podľa ustálenej judikatúry napravenie dôsledkov nezlučiteľnosti dane s právom Únie, a to tak, že odstráni hospodárske zaťaženie, ktoré v konečnom dôsledku bolo neoprávnene uložené hospodárskemu subjektu a ktoré tento subjekt skutočne znášal (rozsudok zo 14. júna 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, body 29 a 30, ako aj citovaná judikatúra).

25

V tejto súvislosti treba pripomenúť, že cieľom zásady neutrality DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, je úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH v rámci jej hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41 a citovanú judikatúru).

26

Pokiaľ ide o vrátenie DPH fakturovanej omylom, Súdny dvor už uviedol, že smernica o DPH neobsahuje žiadne ustanovenie týkajúce sa úpravy odpôčítanej dane zo strany vystaviteľa faktúry v súvislosti s nedôvodne vyfakturovanou DPH a že za týchto podmienok v zásade prináleží členským štátom, aby stanovili podmienky, za ktorých možno opraviť odpôčítanú DPH, ktorá bola

nedôvodne vyfakturovaná (rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, bod 25, a citovaná judikatúra).

27

S cie?om zaru?i? neutralitu DPH ?lenským štátom prináleží stanovi? v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch, aby každá nedôvodne vyfakturovaná da? mohla by? opravená, ak vystavite? faktúry preukáže svoju dobrú vieru (rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, bod 26 a citovaná judikatúra).

28

Pokia? však vystavite? faktúry v dostato?nom ?asovom predstihu úplne odstráni nebezpe?enstvo straty da?ových príjmov, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby nedôvodne vyfakturovaná da? mohla by? opravená bez toho, aby takáto úprava mohla by? ?lenskými štátmi podriadená dobrej viere vystavite?a tejto faktúry. Táto úprava nemôže závisie? od diskre?nej právomoci da?ovej správy (rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, bod 27, a citovaná judikatúra).

29

V prípade dodania tovaru, na ktoré sa vz?ahuje režim prenesenia da?ovej povinnosti k DPH, je riziko straty da?ových príjmov spojené s uplatnením práva na vrátenie dane vylú?ené. Ak je totiž zdanite?ná osoba, ktorej sú uvedené dodávky ur?ené, povinná zaplati? DPH na vstupe, v zásade si môže odpo?íta? tú istú da?, takže da?ovému úradu nie je dlžná žiadna suma (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft., C?691/17, EU:C:2019:327, bod 30 a citovanú judikatúru).

30

V prípade neexistencie rizika straty da?ových príjmov by preto odmietnutie prizna? dodávate?ovi vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu, ktorá bola fakturovaná napriek tomu, že namiesto pravidiel týkajúcich sa všeobecného režimu DPH sa na dodanie uskuto?nené týmto dodávate?om v rámci jeho hospodárskych ?inností podliehajúcich DPH mali vz?ahova? pravidlá týkajúce sa režimu prenesenia da?ovej povinnosti k DPH, znamenalo, že by sa na? prenieslo da?ové za?aženie v rozpore so zásadou neutrality DPH.

31

Okrem toho zásady efektivity a proporcionality bránia aj takej právnej úprave alebo správnej praxi, o aké ide vo veci samej.

32

Pokia? ide o zásadu efektivity, ktorá vyžaduje, aby vnútroštátne procesné ustanovenie nespôsobovalo praktickú nemožnosť alebo nadmerné s?aženie výkonu práv, ktoré jednotlivcom priznáva právo Únie, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že možnosť poda? žiados? o vrátenie DPH bez akéhoko?vek ?asového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby da?ovú situáciu zdanite?nej osoby vzh?adom na jej práva a povinnosti vo?i da?ovému úradu nebolo možné donekone?na spochyb?ova?. Súdny dvor uznal zlu?ite?nos? stanovenia primeraných prekluzívnych lehôt na podanie žalôb s právom Únie v záujme právnej istoty, ktorá chráni tak dotknutú osobu, ako aj dotknutý správny orgán. Tieto lehoty totiž nie sú takej povahy, aby viedli k praktickej nemožnosti alebo k neprimeranému s?aženiu výkonu práv, ktoré priznáva právny poriadok Únie, aj ke? ich uplynutie, ako vyplýva z ich podstaty, spôsobuje



úplné alebo čiastočné zamietnutie podanej žaloby (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. februára 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, body 41 a 42 a citovanú judikatúru).

33

Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vo veci samej daňové orgány a súd, ktorý rozhodoval na prvom stupni, odmietli v prípade dodávateľa uplatniť ustanovenia vnútroštátnej daňovej právnej úpravy upravujúcej možnosť získať vrátenie nesprávne vyfakturovanej a zaplatenej DPH v lehote piatich rokov prostredníctvom opravy faktúr, ktoré vystavil, z dôvodu, že tento dodávateľ mal v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej využiť na účely tohto vrátenia možnosť napadnúť prvý daňový výmer predtým, než nadobudol právoplatnosť.

34

Ako však uviedol generálny advokát v bode 47 svojich návrhov, hoci vnútroštátna právna úprava stanovuje, že zdaniteľná osoba má na podanie odvolania lehotu 30 dní od doručenia daňového výmeru, táto zdaniteľná osoba môže mať na účely podania tohto odvolania k dispozícii len veľmi krátku lehotu, alebo dokonca môže túto lehotu zmeškať, ak sa skutočnosti, na základe ktorých by bolo možné tento daňový výmer napadnúť, zistia až po vydaní uvedeného daňového výmeru, takže uplatnenie práva na odpočítanie DPH sa pre túto zdaniteľnú osobu stáva prakticky nemožným alebo prinajmenšom nadmerne sťaženým. V prejednávanej veci podľa informácií, ktoré má k dispozícii Súdny dvor, mal právny predchodca spoločnosti Terracult na účinné napadnutie prvého daňového výmeru len niekoľko dní, a to prostredníctvom konania o odvolaní, ktoré mal k dispozícii.

35

Za týchto podmienok zásada efektivity bráni takej právnej úprave alebo vnútroštátnej správnej praxi v rozsahu, v akom môže zbaviť zdaniteľnú osobu možnosti opraviť faktúry týkajúce sa niektorých z týchto transakcií a odvolávať sa na ne s cieľom vrátiť DPH, ktorú táto zdaniteľná osoba fakturovala a zaplatila, hoci päťročná prekluzívna lehota stanovená uvedenou právnou úpravou ešte neuplynula (pozri analogicky rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 40).

36

Pokiaľ ide o otázky vnútroštátneho súdu týkajúce sa zásady proporcionality, treba pripomenúť, že vnútroštátny zákonodarca má možnosť spojiť formálne povinnosti zdaniteľných osôb so sankciami, ktoré ich podnecujú k tomu, aby dodržiavali uvedené povinnosti, s cieľom zabezpečiť riadne fungovanie systému DPH, a teda že voči zdaniteľnej osobe, ktorej žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu vyplýva z jej vlastnej nedbanlivosti, možno uložiť správnu sankciu peňažnej povahy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, body 48 a 49).

37

Treba uviesť, že za predpokladu, že by sa preukázala nedbanlivosť zdaniteľnej osoby, čo prislúcha konštatovať vnútroštátnemu súdu, dotknutý členský štát musí použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnou právnou úpravou, čo najmenej ohrozujú zásady stanovené právnou úpravou Únie, akou je zásada neutrality DPH. Vzhľadom na miesto, ktoré má táto zásada v spoločnom systéme DPH, sa teda sankcia spočívajúca v absolútnom odmietnutí práva na vrátenie DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná a

bola zaplatená bez právneho dôvodu, javí ako neprimeraná (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, body 50 a 51 a citovanú judikatúru).

38

Treba ešte dodať, ako zdôraznila rumunská vláda, že právo na vrátenie DPH treba zamietnuť, ak sa toto právo uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Boj proti podvodom a prípadným zneužitiam je totiž cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH a osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať nariadením práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. októbra 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, bod 29 a citovanú judikatúru). V prejednávanej veci však vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vôbec neuvádza existenciu podvodu alebo zneužitia.

39

Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že ustanovenia smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo vnútroštátnej správnej praxi, ktoré nedovoľujú zdaniteľnej osobe uskutočňujúcej transakcie, ktoré boli neskôr zaradené do režimu prenesenia daňovej povinnosti k DPH, opraviť faktúry týkajúce sa týchto transakcií a uplatniť ich prostredníctvom opravy predchádzajúceho daňového priznania alebo podaním nového daňového priznania, v ktorom už bola zohľadnená takto vykonaná oprava, na účely vrátenia DPH, ktorú táto zdaniteľná osoba neoprávnene fakturovala a zaplatila, a to z dôvodu, že obdobie, v ktorom boli uvedené transakcie vykonané, už bolo predmetom daňovej kontroly, na základe ktorej príslušný daňový orgán vydal daňový výmer, ktorý zdaniteľná osoba nespochybnila, takže nadobudol právoplatnosť.

O trovách

40

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (piata komora) rozhodol takto:

Ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013, ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo vnútroštátnej správnej praxi, ktoré nedovoľujú zdaniteľnej osobe uskutočňujúcej transakcie, ktoré boli neskôr zaradené do režimu prenesenia daňovej povinnosti k dani z pridanej hodnoty (DPH), opraviť faktúry týkajúce sa týchto transakcií a uplatniť ich prostredníctvom opravy predchádzajúceho daňového priznania alebo podaním nového daňového priznania, v ktorom už bola zohľadnená takto vykonaná oprava, na účely vrátenia DPH, ktorú táto zdaniteľná osoba neoprávnene fakturovala a zaplatila, a to z dôvodu, že obdobie, v ktorom boli uvedené transakcie vykonané, už bolo predmetom daňovej kontroly, na základe ktorej príslušný daňový orgán vydal daňový výmer, ktorý zdaniteľná osoba nespochybnila, takže nadobudol

právoplatnos?.

Podpisy

( \*1 ) Jazyk konania: rumun?ina.