

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 21. októbra 2021 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – články 167 až 171 a článok 178 písm. a) – Právo na odpočítanie DPH – Vrátanie DPH zdaniteľným osobám usadeným v inom členskom štáte, ako je členský štát vrátenia dane – Vlastníctvo faktúry – Smernica 2008/9/ES – Zamietnutie žiadosti o vrátenie dane – ‚Stornovanie‘ faktúry dodávateľom – Vyhotovenie novej faktúry – Nová žiadosť o vrátenie dane – Zamietnutie“

Vo veci C-80/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunalul București (Krajský súd Bukurešť, Rumunsko) z 19. decembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 12. februára 2020, ktorý súvisí s konaním:

Wilo Salmson France SAS

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,

SÚDNY DVOR (piata komora),

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

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Wilo Salmson France SAS, v zastúpení: C. Apostu, avokat,
- rumunská vláda, v zastúpení: E. Gane a R. I. Hațieganu, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 22. apríla 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 167 a 178 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 2010/45/ES z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), a článku 14 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Wilo Salmson France SAS (ďalej len „Wilo Salmson“) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Národná agentúra pre daňovú správu – Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť, Rumunsko) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Národná agentúra pre daňovú správu – Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Správa daní pre daňovníkov nerezidentov, Rumunsko) (spolu ďalej len „daňové orgány“) vo veci rozhodnutia o zamietnutí žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) podanej touto spoločnosťou v roku 2015 v súvislosti s nadobudnutím tovaru uskutočneným v roku 2012.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Článok 62 smernice o DPH definuje na účely tejto smernice „zdaniteľnú udalosť“ ako „udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti“ a „daňová povinnosť vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhládnuť od toho, že čas platby sa môže odložiť“.

4 Článok 63 tejto smernice spresňuje, že „zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby“.

5 Článok 167 uvedenej smernice stanovuje, že „právo odpítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpítatelná“.

6 Článok 168 tej istej smernice znie:

„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, odpítať 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,

...“

7 Podľa článku 169 smernice o DPH:

„Okrem odpíťania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpíťanie

DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

a) transakcie súvisiace s inosťami uvedenými v druhom pododseku článku 9 ods. 1 uskutočnenými mimo členského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpočítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu,

...“

8 Článok 170 tejto smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá... nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, má právo na vrátenie DPH, pokiaľ sa tovar a služby použijú na tieto účely:

a) transakcie uvedené v článku 169,

...“

9 Článok 171 ods. 1 uvedenej smernice 1 v odseku 1 stanovuje, že „DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, v súlade s podrobnými predpismi ustanovenými v smernici [2008/9]“.

10 Článok 178 písm. a) tej istej smernice spresňuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6...“

11 Článok 178 písm. a) smernice 2006/112 pred svojou zmenou smernicou 2010/45 stanovoval:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240...“

12 Článok 179 smernice o DPH v odseku 1 stanovuje:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178.“

13 Hlava X tejto smernice s názvom „Odpočítanie dane“ obsahuje kapitolu 5 týkajúcu sa úpravy odpočítanej dane. V tejto kapitole článok 185 uvedenej smernice v odseku 1 spresňuje:

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

14 Článok 186 smernice 2006/112 stanovuje, že „členské štáty stanovia pravidlá pre

vykonávanie článkov 184 a 185“.

15 Článok 218 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole 3 s názvom „Fakturácia“ hlavy XI smernice o DPH týkajúcej sa povinností zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb, stanovuje:

„Na účely tejto smernice akceptujú členské štáty ako faktúru každý doklad alebo oznámenie, ktoré sú vyhotovené na papieri alebo elektronicky a ktoré spĺňajú podmienky ustanovené v tejto kapitole.“

16 Podľa článku 219 tejto smernice:

„Za faktúru sa považuje každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje.“

Smernica 2008/9

17 Článok 1 smernice 2008/9 uvádza, že „táto smernica ustanovuje podrobné pravidlá pre vrátenie [DPH], ktoré sú ustanovené v článku 170 [smernice o DPH], zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky ustanovené v článku 3“.

18 Článok 2 tejto smernice obsahuje tieto definície:

„Na účely tejto smernice sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

...

3. ‚obdobie vrátenia dane‘ je obdobie uvedené v článku 16, na ktoré sa vzťahuje žiadosť o vrátenie dane;

...

5. ‚žadateľ‘ je zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane a ktorá podáva žiadosť o vrátenie dane.“

19 Článok 3 uvedenej smernice spresňuje, že táto smernica sa vzťahuje na každú zdaniteľnú osobu, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane a ktorá spĺňa podmienky vymenované v tomto článku.

20 Článok 5 tej istej smernice znie:

„Každý členský štát vráti každej zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, DPH uplatnenú na tovar alebo služby, ktoré jej dodali alebo poskytli iné osoby zdaniteľné v tomto členskom štáte..., ak sa tento tovar a služby používajú na účely týchto transakcií:

a) transakcií uvedených v článku 169 písm. a) a b) [smernice o DPH];

...

Bez toho, aby bol dotknutý článok 6, na účely tejto smernice sa oprávnenie na vrátenie vstupnej dane stanoví podľa [smernice o DPH] tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane.“

21 Článok 8 smernice 2008/9 v odseku 2 spresňuje:

„Okrem informácií uvedených v odseku 1 sa v žiadosti o vrátenie dane pre každý členský štát vrátenia dane a pre každú faktúru alebo dovozný doklad uvádzajú tieto údaje:

...

d) dátum a číslo faktúry alebo dovozného dokladu;

...“

22 Článok 10 tejto smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté požiadavky na poskytnutie informácií podľa článku 20, členský štát vrátenia dane môže požadovať od žiadateľa, aby spolu so žiadosťou o vrátenie dane elektronicky predložil kópiu faktúry alebo dovozného dokladu, ak je základ dane vo faktúre alebo dovoznom doklade alebo jeho ekvivalent v národnej mene 1 000 [eur] alebo viac. Ak sa faktúra týka pohonnej látky, stanovený prah je 250 [eur] alebo jeho ekvivalent v národnej mene.“

23 Podľa článku 13 prvého odseku uvedenej smernice:

„Ak sa po podaní žiadosti o vrátenie dane upraví odpoveďná časť v súlade s článkom 175 [smernice o DPH], žiadateľ opraví sumu, o ktorú žiadal alebo ktorá sa mu už vrátila.“

24 Článok 14 tej istej smernice v odseku 1 písm. a) stanovuje:

„Žiadosť o vrátenie dane sa vzťahuje na tieto transakcie:

a) nákup tovarov a služieb, ktorý bol fakturovaný počas obdobia vrátenia dane[,] pod podmienkou, že daňová povinnosť vznikla pred fakturáciou alebo v rámci fakturácie, alebo v súvislosti s ktorými daňová povinnosť vznikla počas obdobia vrátenia dane[,] pod podmienkou, že nákup bol fakturovaný pred vznikom daňovej povinnosti...“

25 Článok 15 ods. 1 smernice 2008/9 stanovuje:

„Žiadosť o vrátenie dane sa podáva členskému štátu usadenia najneskôr do 30. septembra kalendárneho roka, ktorý nasleduje po období vrátenia dane. Žiadosť sa považuje za podanú, len ak v nej žiadateľ uviedol všetky informácie požadované podľa článkov 8, 9 a 11.“

26 Článok 20 tejto smernice 2008/9 uvádza:

„1. Ak členský štát vrátenia dane usúdi, že nemá všetky potrebné informácie na prijatie rozhodnutia týkajúceho sa celej žiadosti alebo časti žiadosti o vrátenie dane, môže... požadovať dodatočné informácie, najmä od žiadateľa alebo príslušných orgánov členského štátu usadenia...“

Ak je to potrebné, členský štát vrátenia dane môže požiadať o ďalšie dodatočné informácie.

...

2. Informácie požadované v súlade s odsekom 1 sa poskytnú členskému štátu vrátenia dane do jedného mesiaca od dátumu doručenia požiadavky osobe, ktorej sú určené.“

27 Podľa článku 23 uvedenej smernice:

„1. V prípade, že sa celá žiadosť alebo časť žiadosti o vrátenie dane zamietne, rumunský štát vrátenia dane žiadateľovi spolu s rozhodnutím oznámi dôvody zamietnutia.

2. Žiadateľ sa môže proti zamietavému rozhodnutiu o žiadosti o vrátenie dane odvolať na príslušné orgány rumunského štátu vrátenia dane spôsobom a v lehotách stanovených pre odvolania v prípade žiadostí o vrátenie dane predložených osobami, ktoré sú usadené v uvedenom rumunskom štáte vrátenia dane.

...“

Rumunské právo

28 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovom zákonníku) z 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927, z 23. decembra 2003), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (čalej len „Daňový zákonník“) vo svojom článku 145 ods. 2 stanovoval:

„2. Každá zdaniteľná osoba má nárok odpísať daň týkajúcu sa nákupov použitých na účely týchto transakcií:

a) zdaniteľné transakcie;

b) transakcie vyplývajúce z hospodárskej činnosti, pri ktorých sa miesto dodania/poskytnutia služieb považuje za nachádzajúce sa v zahraničí v prípade, že by daň bola odpísateľná, keby sa tieto transakcie uskutočnili v Rumunsku;

...“

29 Článok 146 Daňového zákonníka v odseku 1 stanovoval:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpísanie dane:

a) pokiaľ ide o daň, ktorú má zaplatiť alebo ktorú zaplatila za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, alebo za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté zdaniteľnou osobou, musí disponovať faktúrou obsahujúcou údaje podľa článku 155...“.

30 Článok 147b ods. 1 písm. a) tohto zákonníka spresoval, že „zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v Rumunsku, ale v inom rumunskom štáte, ktorá nie je identifikovaná a ktorá nie je povinná zaregistrovať sa na účely DPH v Rumunsku, má nárok na vrátenie [DPH] zaplatenej za dovozy a nadobudnutie tovaru alebo služieb uskutočnené v Rumunsku“.

31 Hotováreña Guvernului nr. 44/2004 (nariadenie vlády č. 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 112 zo 6. februára 2004) potvrdzuje vykonávacie pravidlá k Daňovému zákonníku, ktoré sú uvedené v prílohe tohto rozhodnutia. V znení uplatniteľnom na spor vo veci samej sa tieto pravidlá (čalej len „pravidlá uplatňovania“) v bode 49 vzťahujú na článok 147b Daňového zákonníka, ktorý bol vtedy účinný. Tento bod 49 v odseku 1 uvádza:

„Podľa článku 147b ods. 1 písm. a) Daňového zákonníka má každá zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v Rumunsku, ale v inom rumunskom štáte, nárok na vrátenie [DPH] zaplatenej za dovoz a nadobudnutie tovaru alebo služieb uskutočnené v Rumunsku.“

32 Uvedený bod 49 v odseku 15 písm. a) spresuje, že žiadosť o vrátenie dane sa týka

„nákupu tovaru alebo služieb, ktorý bol fakturovaný v období vrátenia dane a zaplatený do dňa podania žiadosti o vrátenie dane“ a že „faktúry, ktoré neboli uhradené do dňa podania žiadosti o vrátenie dane, sú súčasťou žiadostí o vrátenie dane za obdobia, v ktorých boli uhradené“.

33 Bod 49 ods. 16 pravidiel uplatňovania stanovuje, že „bez toho, aby boli dotknuté transakcie uvedené v odseku 15, žiadosť o vrátenie dane sa môže vzťahovať aj na faktúry alebo dovozné doklady, ktoré neboli zahrnuté do predchádzajúcich žiadostí o vrátenie dane a týkajú sa transakcií uskutočnených v príslušnom kalendárnom roku“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

34 V roku 2012 Pompes Salmson SAS, spoločnosť, ktorej sídlo ekonomickej činnosti sa nachádza vo Francúzsku, kúpila od spoločnosti ZES Zollner Electronic SRL (ďalej len „Zollner“), ktorá bola usadená a registrovaná na účely DPH v Rumunsku, výrobné zariadenia. Keďže Pompes Salmson dali tieto zariadenia k dispozícii spoločnosti Zollner, aby ich používala na účely výroby tovaru, ktorý jej mal byť neskôr dodaný, tieto zariadenia neopustili územie Rumunska.

35 V tom istom roku Zollner vyhotovila faktúry s DPH zodpovedajúce týmto nákupom. Na základe týchto rozhodnutí Pompes Salmson požiadala o vrátenie DPH zaplatenej v Rumunsku za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2012 v súlade so smernicou 2008/9, ako aj článkom 147b ods. 1 písm. a) Daňového zákonníka v spojení s bodom 49 vykonávacích pravidiel. Táto žiadosť bola zamietnutá rozhodnutím zo 14. januára 2014 „z dôvodov súvisiacich s dokumentmi priložených k žiadosti a nesúlalom pripojených faktúr“ (ďalej len „rozhodnutie zo 14. januára 2014“). Zollner následne stornovala faktúry pôvodne vyhotovené v roku 2012. V roku 2015 vyhotovila nové faktúry za tie isté nákupy.

36 V priebehu roka 2014 sa Pompes Salmson zlúčila so spoločnosťou Wilo France SAS. Nový subjekt, ktorý vznikol na základe tohto zlúčenia s názvom Wilo Salmson France, ktorý prevzal všetky práva a povinnosti spoločnosti Pompes Salmson, podal v roku 2015 na základe nových faktúr vyhotovených spoločnosťou Zollner novú žiadosť o vrátenie DPH, ktorá bola zaplatená v Rumunsku pri kúpe dotknutého zariadenia, pričom sa týkala obdobia od 1. augusta do 31. októbra 2015. Rumunské orgány túto žiadosť zamietli rozhodnutím z 12. mája 2016 z dôvodu, že Wilo Salmson nedodržala bod 49 ods. 16 vykonávacích pravidiel a už požiadala o vrátenie DPH uvedenej na týchto faktúrach.

37 Wilo Salmson podala proti tomuto rozhodnutiu sťažnosť na Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Správa daní pre daňovníkov nerezidentov, Rumunsko). Rozhodnutím z 2. septembra 2016 bola táto sťažnosť zamietnutá z dôvodu, že DPH, ktorej vrátenie sa žiadalo, bola predmetom predchádzajúcej žiadosti o vrátenie dane a transakcie, v súvislosti s ktorými sa žiadalo vrátenie, nepatrili do roku 2015, ale do roku 2012.

38 Táto spoločnosť preto podala na Tribunalul București (Súd prvého stupňa Bukurešť, Rumunsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, žalobu, ktorou sa domáhala zrušenia tohto rozhodnutia z 2. septembra 2016, ako aj zrušenia rozhodnutia z 12. mája 2016, ktorým bola zamietnutá žiadosť o vrátenie sumy vo výške 449 538,38 rumunských lei (RON) (približne 91 310 eur) zodpovedajúcej DPH, ktorej vrátenie sa žiadalo za obdobie od 1. augusta 2015 do 31. októbra 2015.

39 Vnútroštátny súd uvádza, že musí určiť, či v roku 2015 bolo možné získať vrátenie DPH zaplatenej za nákupy uskutočnené v roku 2012, pre ktoré boli vyhotovené platné daňové faktúry až v roku 2015. Domnieva sa, že situácia spoločnosti Wilo Salmson je atypická vo vzťahu k predpokladom uvedeným v smernici 2008/9 alebo už preskúmaným Súdnym dvorom vzhľadom

na to, že faktúry vyhotovené spoločnosťou Zollner v roku 2012 boli zrušené ich stornovaním vzhľadom na ich nezrovnalosť, ktorú konštatovali rumunské daňové orgány, že za tie isté nákupy boli platné faktúry vyhotovené až v priebehu roka 2015, že Wilo Salmson uplatnila svoje právo na vrátenie dane až podaním žiadosti o vrátenie v roku 2015, ktorá obsahovala faktúry vyhotovené v roku 2015, a že táto posledná uvedená spoločnosť dovtedy nedostala požadované vrátenie.

40 Tvrdí, že smernica o DPH neupravuje lehotu na uplatnenie práva na odpočítanie dane, a teda že je potrebné objasniť, či sa dátum, od ktorého táto lehota začne plynúť, môže určiť výlučne vo vzťahu ku dňu dodania predmetného tovaru, pričom sa neprihliadne na žiadnu inú relevantnú okolnosť. Vzhľadom na články 167 a 178 tejto smernice, ako aj skutočnosť, že vyhotovenie faktúry nepodlieha kontrole nositeľa tohto práva, je potrebné, aby Súdny dvor spresnil, či sa vzhľadom na článok 14 ods. 1 písm. a) prvý prípad smernice 2008/9 môže žiadosť o vrátenie DPH týkať kúpy tovaru alebo služieb, ktoré boli fakturované počas obdobia vrátenia dane, bez ohľadu na to, či daňová povinnosť v súvislosti s touto DPH vznikla v priebehu tohto obdobia alebo skôr.

41 Pokiaľ ide o prvé dve otázky, uvádza, že rumunské daňové orgány nerozlišovali medzi dátumom vyhotovenia faktúr ako procesným prvkom a vznikom daňovej povinnosti v súvislosti s DPH ako hmotnoprávnym prvkom, hoci tieto dva dátumy by z daňového hľadiska mali mať odlišné účinky a právo na odpočítanie nemožno uplatniť bez faktúry vyhotovenej v súlade so zákonnými požiadavkami. Hoci je určite potrebné, aby daňová povinnosť v súvislosti s DPH vznikla pred vyhotovením faktúry alebo v čase fakturácie, pokiaľ ide o podanie žiadosti o vrátenie dane, mal by byť relevantný okamih vyhotovenia faktúry.

42 V súvislosti s treťou a štvrtou otázkou uvádza, že rumunské daňové orgány sa domnievali, že faktúry vyhotovené v roku 2015 za nákupy uskutočnené v roku 2012 nemohli byť predmetom žiadosti o vrátenie za rok 2015 z dôvodu existencie skorších faktúr. Zollner ich však jednostranne stornovala, účinkom čoho bolo zrušenie, a držiteľ práva na odpočítanie nemá žiadny právny prostriedok donútiť dodávateľa vyhotoviť novú faktúru.

43 Navyše vzhľadom na články 169 a 178 smernice o DPH, článok 14 ods. 1 písm. a) prvý prípad smernice 2008/9, ako aj potrebu mať platnú faktúru na to, aby bolo možné uplatniť právo na vrátenie dane, musí byť žiadosť o vrátenie DPH založená výlučne na faktúrach vyhotovených počas „obdobia na vrátenie dane“, pričom jedinou podmienkou je, aby daňová povinnosť v súvislosti s DPH vznikla pred fakturáciou alebo súčasne s ňou.

44 Vzhľadom na to, že Zollner zrušila faktúry vyhotovené v roku 2012, len nové faktúry vyhotovené v roku 2015 mohli preukázať nákupy a podporiť žiadosť o vrátenie, o ktorú ide vo veci samej. Podľa vnútroštátneho súdu preto iba posledné uvedené faktúry musia predstavovať „procesný referenčný bod“, ktorý umožňuje podať žiadosť o vrátenie dane v súlade so smernicou 2008/9.

45 Za týchto okolností Tribunalul București (Súd prvého stupňa Bukurešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Pokiaľ ide o výklad článku 167 v spojení s článkom 178 [smernice o DPH], odlišuje sa okamih vzniku práva na odpočítanie dane od okamihu uplatnenia tohto práva v súvislosti so spôsobom fungovania systému DPH?

V tejto súvislosti je potrebné objasniť, či právo na odpočítanie dane možno uplatniť pri neexistencii (platnej) daňovej faktúry za uskutočnený nákup tovaru.

2. Pokiaľ ide o výklad uvedených ustanovení v spojení s článkom 14 ods. 1 písm. a) [prvým

prípadoch] smernice 2008/9/ES, aký je procesný referenčný bod, na základe ktorého sa má posúdiť správnosť uplatnenia práva na vrátenie DPH?

V tejto súvislosti je potrebné objasniť, či možno podať žiadosť o vrátenie DPH, v súvislosti s ktorou vznikla daňová povinnosť pred obdobím vrátenia dane, avšak príslušná fakturácia sa vykonala počas obdobia vrátenia dane.

3. Pokiaľ ide o výklad tých istých ustanovení článku 14 ods. 1 písm. a) [prvého prípadu] smernice 2008/9 v spojení s článkami 167 a 178 [smernice o DPH], aké sú účinky zrušenia a vyhotovenia nových faktúr za nákup tovaru pred obdobím vrátenia dane na uplatnenie práva na vrátenie DPH za takýto nákup?

V tejto súvislosti je potrebné objasniť, či v prípade zrušenia pôvodne vyhotovených faktúr za nákup tovaru a neskoršieho vyhotovenia nových faktúr dodávateľom sa uplatnenie práva príjemcu na vrátenie DPH za tento nákup musí vzťahovať na dátum vyhotovenia nových faktúr, a to v situácii, keď o zrušení pôvodných faktúr a vyhotovení nových faktúr nerozhoduje príjemca, ale rozhoduje o nich výlučne dodávateľ v rámci svojej voľnej úvahy.

4. Môžu vnútroštátne právne predpisy podmieniť vrátenie DPH priznané podľa smernice 2008/9 vznikom daňovej povinnosti, ak správna faktúra bola vyhotovená počas obdobia, v ktorom bola podaná žiadosť?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

46 Rumunská vláda tvrdí, že položené otázky sú neprípustné. Na jednej strane sú založené na nesprávnom a neúplnom opise skutkových okolností sporu vo veci samej, takže ak by bol opravený a zohľadnený v celom rozsahu, otázky by sa stali bezpredmetnými alebo irelevantnými pre vyriešenie sporu. Na druhej strane sa táto prezentácia obmedzuje na opakovanie názoru jedného z účastníkov uvedeného sporu, takže vnútroštátny súd nespĺnil svoju povinnosť objasniť skutkové okolnosti pred podaním návrhu na Súdny dvor, ako aj uviesť dôvody, pre ktoré sa pýta na výklad práva Únie, a domnieva sa, že odpoveď Súdneho dvora je nevyhnutná na rozhodnutie sporu, ktorý mu bol predložený.

47 V prvom rade treba pripomenúť, že článok 267 ZFEÚ zavádza konanie priamej spolupráce medzi Súdny dvorom a súdmi členských štátov. V rámci tohto postupu, ktorý vychádza z jednoznačného rozdelenia úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom, je na konštatovanie a posúdenie konkrétneho skutkového stavu príslušný vnútroštátny súd, ktorému prináleží, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia pre možnosť vydať svoj rozsudok, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdny dvor, pričom Súdny dvor je oprávnený vyjadriť sa výlučne k výkladu alebo platnosti textu práva Únie s prihliadnutím na skutkový a právny stav, ktorý mu opísal vnútroštátny súd (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. decembra 2017, Schweppes, C-291/16, EU:C:2017:990, bod 21 a citovanú judikatúru, ako aj z 20. apríla 2021, Repubblika, C-896/19, EU:C:2021:311, bod 28 a citovanú judikatúru).

48 Preto ak sa položené otázky týkajú výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť (rozsudky zo 16. júna 2015, Gauweiler a i., C-62/14, EU:C:2015:400, bod 24, ako aj citovanú judikatúru, a z 15. júla 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, bod 54, ako aj citovanú judikatúru).

49 Vzhľadom na to, že na otázky týkajúce sa práva Únie sa vzťahuje prezumpcia

relevantnosti, Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že výklad alebo posúdenie platnosti právnej normy Únie nijako nesúvisí s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi nevyhnutnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. júna 2015, Gauweiler a i., C-62/14, EU:C:2015:400, bod 25, ako aj citovanú judikatúru, a z 15. júla 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, bod 55, ako aj citovanú judikatúru).

50 V prejednávanej veci argumentácia rumunskej vlády na preukázanie zbytočnosti položených otázok na účely vyriešenia sporu vo veci samej spočíva na kritike posúdenia skutkových okolností vykonaného vnútroštátnym súdom, ktoré je podľa nej nesprávne a nedostatočné. Súdnemu dvoru však neprislúcha spochybovať toto posúdenie, ktoré v rámci tohto konania patrí do právomoci vnútroštátneho súdu. V dôsledku toho táto argumentácia nemôže stať sa na vyvrátenie prezumpcie relevantnosti uvedenej v predchádzajúcom bode (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júna 2015, Gauweiler a i., C-62/14, EU:C:2015:400, bod 26, ako aj citovanú judikatúru).

51 V druhom rade v rozsahu, v akom rumunská vláda poznamenáva, že skutkové okolnosti predložené vnútroštátnym súdom spočívajú v reprodukcii tvrdení jedného z účastníkov konania vo veci samej, treba uviesť, že aj keby táto okolnosť bola preukázaná, nepreukazuje, že týmto postupom si tento súd nesplnil svoju povinnosť uviesť v návrhu na začatie prejudiciálneho konania skutkové okolnosti, na ktorých sa otázky zakladajú, alebo dôvody, na základe ktorých mal pochybnosti o výklade ustanovení práva Únie, alebo na základe ktorých sa domnieva, že odpoveď Súdneho dvora je nevyhnutná na vyriešenie sporu, ktorý mu bol predložený.

52 Naopak, ako vyplýva z bodov 39 až 44 tohto rozsudku, návrh na začatie prejudiciálneho konania umožňuje pochopiť dôvody, pre ktoré sa vnútroštátny súd pýta na pôsobnosť rôznych ustanovení smernice o DPH a smernice 2008/9, a obsahuje dostatok údajov na to, aby mu Súdny dvor mohol poskytnúť výklad práva Únie, ktorý potrebuje na rozhodnutie sporu, ktorý mu bol predložený.

53 V tejto súvislosti treba tiež pripomenúť, že ani článok 267 ZFEÚ, ani žiadne iné ustanovenie práva Únie nevyžadujú ani nezakazujú, aby vnútroštátny súd po vyhlásení rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní zmenil skutkové a právne zistenia, ktoré uviedol v rámci návrhu na začatie prejudiciálneho konania, pokiaľ tento súd plne vykonáva výklad práva Únie, ktorý podal Súdny dvor (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2016, Ogánov, C-614/14, EU:C:2016:514, body 28 až 30).

54 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že položené otázky sú prípustné.

O veci samej

Úvodné pripomienky

55 Na úvod treba uviesť, že vnútroštátny súd, ktorý ako jediný disponuje všetkými relevantnými vnútroštátnymi skutkovými a právnymi podkladmi, sa pýta Súdneho dvora na výklad ustanovení smernice 2006/112 v ich znení vyplývajúcom zo zmien zavedených smernicou 2010/45, ktoré sú v súlade s článkom 2 ods. 1 druhým pododsekom tejto smernice uplatniteľné od 1. januára 2013.

56 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania pritom vyplýva, že dodanie tovaru, o ktorý ide v spore vo veci samej, sa uskutočnilo v roku 2012, že dokumenty považované za faktúry týkajúce sa týchto dodaní boli vyhotovené v priebehu roka 2012 a v dôsledku toho boli rozhodnutím zo 14.

januára 2014 považované za „nevyhovujúce“ a následne boli v priebehu roka 2014 alebo 2015 stornované a napokon boli v roku 2015 vydané nové dokumenty považované za faktúry týkajúce sa tých istých dodaní.

57 Okrem toho na jednej strane podľa článku 63 smernice o DPH zdaniteľná osoba nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb. Na druhej strane právo na odpočítanie stanovené v smernici o DPH, ktoré zodpovedá právu na vrátenie dane (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 36 a citovaná judikatúra) je z vecného, ako aj časového hľadiska priamo spojené so vznikom povinnosti zaplatiť DPH, ktorá je splatná alebo už zaplatená na vstupe z tovarov a služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. júna 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, bod 22), pričom článok 167 tejto smernice stanovuje, že právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

58 Články 64 a 65 smernice o DPH okrem toho stanovujú odlišné pravidlá pre vznik daňovej povinnosti uplatniteľné za okolností, ktoré tieto články spresujú, zatiaľ čo článok 66 tejto smernice umožňuje členským štátom odchylné od týchto článkov 63 až 65 stanoviť, že daňová povinnosť vzniká pri určitých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb v jednom z okamihov, ktorý tento článok 66 spresuje.

59 Je teda potrebné, aby vnútroštátny súd vzhľadom na všetky vnútroštátne skutkové a právne okolnosti, ktoré má k dispozícii, overil, či ustanovenia smernice 2006/112, ktoré vyplývajú zo zmien zavedených smernicou 2010/45, sú ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na riešenie každého z jednotlivých aspektov sporu, ktorý prejednáva.

60 V tejto súvislosti však treba spresniť, že jediná zmena, ktorú priniesla smernica 2010/45 do ustanovenia smernice 2006/112, ktorá je relevantná na účely analýzy tejto veci Súdnym dvorom, sa týka článku 178 písm. a) smernice 2006/112, ktorý pred touto zmenou neodkazoval na vlastníctvo faktúry „ktorá bola vyhotovená v súlade s ustanoveniami hlavy XI kapitoly 3 oddielov 3 až 6“ smernice o DPH, ale na vlastníctvo faktúry vyhotovenej „v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240“ smernice 2006/112.

61 Hoci v týchto dvoch prípadoch ide o odkazy na ustanovenia týchto smerníc, ktoré v podstate stanovujú okolnosti a podmienky, za ktorých musia byť vyhotovené faktúry, ich obsah, možnosť vyhotovovať alebo odovzdávať elektronické faktúry, ako aj možnosť členských štátov prijať za určitých podmienok zjednodušujúce opatrenia, nie sú tieto ustanovenia totožné. Ich obsahové rozdiely však nemajú vplyv na analýzu, ktorú má vykonať Súdny dvor v prejednáwanej veci, takže odpovede, ktoré budú poskytnuté v tomto rozsudku, budú uplatniteľné aj v prípade, ak by vnútroštátny súd napokon dospel k záveru, že jeden alebo viaceré sporných bodov, o ktorých má rozhodnúť, nepatria do časovej pôsobnosti ustanovení smernice o DPH, ale do znenia smernice 2006/112, ktoré predchádza zmenám, ktoré boli vykonané smernicou 2010/45.

O prvej otázke

62 Pokiaľ ide o prvú položenú otázku, treba na úvod poznamenať, že vo veci samej ide o situáciu zdaniteľnej osoby usadenej v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom došlo k nákupu predmetného tovaru. Vec sama sa teda netýka samotného práva na odpočítanie DPH uvedeného v článku 168 smernice o DPH, ale práva na vrátenie tejto dane, ako je upravené v článku 170 tejto smernice, ktorý sám odkazuje na transakcie uvedené v jej článku 169.

63 Treba tiež pripomenúť, že článok 171 uvedenej smernice v odseku 1 stanovuje, že DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, ale ktoré sú usadené v inom členskom

štáte, v súlade s podrobnými predpismi ustanovenými v smernici 2008/9. Predmetom uvedenej smernice však nie je stanoviť podmienky výkonu, ani rozsah práva na vrátenie dane. Treba tiež pripomenúť, že článok 5 druhý odsek tejto smernice totiž stanovuje, že bez toho, aby bol dotknutý jej článok 6, na účely tejto smernice sa právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe stanoví podľa smernice o DPH tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 35).

64 Za týchto podmienok sa treba domnievať, že vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa články 167 až 171 a 178 smernice o DPH, ako aj smernica 2008/9 majú vykladať v tom zmysle, že právo na vrátenie DPH zaplatenej pri dodaní tovaru si môže uplatniť zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, ale v inom členskom štáte, ak táto zdaniteľná osoba nemá faktúru v zmysle smernice o DPH týkajúcu sa nákupu dotknutého tovaru.

65 Podľa článku 1 smernice 2008/9 je jej účelom stanoviť podrobné pravidlá pre vrátenie DPH stanovené v článku 170 smernice o DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky stanovené v článku 3 tejto prvej smernice, pričom podmienky výkonu a rozsahu práva na vrátenie DPH sa však v súlade s ustanoveniami tejto smernice, ako to už bolo pripomenuté v bode 63 tohto rozsudku, stanovujú podľa smernice o DPH, ako je uplatňovaná v členskom štáte vrátenia dane.

66 Právo zdaniteľnej osoby usadenej v členskom štáte na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte podľa smernice 2008/9 teda zodpovedá právu na odpočítanie už zaplatenej dane na vstupe vo vlastnom členskom štáte podľa smernice o DPH (rozsudky z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 36 a citovaná judikatúra, ako aj zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 36 a citovaná judikatúra).

67 Okrem toho rovnako ako právo na odpočítanie dane, aj právo na vrátenie dane predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH preto zaručuje daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudky z 2. mája 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 35 a citovaná judikatúra, ako aj zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 45).

68 Právo na odpočítanie dane, a tým aj na jej vrátenie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Konkrétne sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudky z 2. mája 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 36 a citovaná judikatúra, ako aj zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 46).

69 Právo na vrátenie DPH je však podmienené splnením tak hmotnoprávných, ako aj procesnoprávných podmienok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 40 a citovanú judikatúru).

70 Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky alebo podmienky upravujúce výkon tohto práva na vrátenie dane, z článku 169 písm. a) a článku 170 tejto smernice vyplýva, že na to, aby dotknutá osoba mohla využiť právo na vrátenie dane, je na jednej strane potrebné, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice, ktorá nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, a na druhej strane, že uvedený tovar a služby zakladajúce právo na vrátenie DPH táto zdaniteľná osoba použila na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných transakcií uskutočnených mimo územia

členského štátu, ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpočítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. mája 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 33). Táto zdaniteľná osoba musí okrem toho spĺňať kumulatívne podmienky uvedené v článku 3 smernice 2008/9 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 2020, *CHEP Equipment Pooling*, C-242/19, EU:C:2020:466, bod 55 a citovanú judikatúru).

71 Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na vrátenie dane, ktoré sú rovnocenné požiadavkám alebo podmienkam procesnoprávnej povahy, treba uviesť, že pokiaľ ide o právo na odpočítanie DPH, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že pri odpočte uvedenom v článku 168 písm. a) tejto smernice musí zdaniteľná osoba disponovať faktúrou vystavenou v súlade s ustanoveniami hlavy XI kapitoly 3 oddielov 3 až 6 tejto smernice (pozri analogicky rozsudok z 21. marca 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 42 a citovanú judikatúru).

72 Súdny dvor na základe toho dospel k záveru, že hoci právo na odpočítanie DPH podľa článku 167 smernice o DPH vzniká súbežne so vznikom danej povinnosti, uplatnenie tohto práva je v zmysle článku 178 tejto smernice v zásade možné až vtedy, keď má zdaniteľná osoba faktúru (rozsudok z 21. marca 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 43 a citovaná judikatúra). Okrem toho rozhodol, že to isté platí aj pre uplatnenie práva na vrátenie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

73 Pokiaľ ide o spôsoby vrátenia DPH, treba najskôr pripomenúť, že podľa článku 8 ods. 2 písm. d) smernice 2008/9 pre každý členský štát vrátenia dane a za každú faktúru alebo dovozný doklad žiadosť o vrátenie DPH obsahuje „dátum a číslo faktúry alebo dovozného dokladu“. Ďalej podľa článku 15 ods. 1 druhej vety tejto smernice sa žiadosť o vrátenie dane považuje za podanú, len ak v nej žiadateľ uviedol všetky informácie požadované najmä podľa článku 8. Napokon podľa článku 10 prvej vety uvedenej smernice môže členský štát vrátenia dane od žiadateľa požadovať, aby spolu so žiadosťou o vrátenie dane elektronicky predložil kópiu faktúry alebo dovozného dokladu, ak je základ dane vo faktúre alebo dovoznom doklade alebo jeho ekvivalent v národnej mene 1 000 eur alebo viac.

74 Tieto skutočnosti tiež preukazujú, že na to, aby si zdaniteľná osoba mohla uplatniť právo na vrátenie DPH, ako je stanovené v článkoch 170 a 171 smernice o DPH, ktorého pravidlá upravuje smernica 2008/9, je nevyhnutné, aby zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, ale v inom členskom štáte, mala faktúru týkajúcu sa nákupu dotknutého tovaru alebo služieb.

75 V tejto súvislosti, ako už v podstate vyplýva z bodov 71 a 72 tohto rozsudku, článok 178 písm. a) smernice o DPH uvádza, že na vykonanie odpočítania dane uvedeného v článku 168 písm. a) tejto smernice musí zdaniteľná osoba, pokiaľ ide o dodanie tovaru a poskytovanie služieb, disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s ustanoveniami hlavy XI kapitoly 3 oddielov 3 až 6 tejto smernice, pričom táto požiadavka platí podľa článku 5 posledného odseku smernice 2008/9 aj pre právo na odpočítanie dane stanovené v článku 170 smernice o DPH. Články 218 a 219 tejto poslednej uvedenej smernice okrem toho spresujú, že členské štáty ako faktúry akceptujú všetky doklady alebo správy v papierovej alebo elektronickej podobe, ktoré spĺňajú podmienky stanovené v kapitole 3 hlavy XI uvedenej smernice, a že každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne na ňu odkazuje, sa považuje za faktúru.

76 Treba však pripomenúť, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, aj keď zdaniteľné osoby opomenuli určiť formálne požiadavky [rozsudky z 18. novembra 2020, *Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry)*, C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 80 a

citovaná judikatúra, ako aj zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47].

77 Inak to však môže byť v prípade, že porušenie takýchto formálnych požiadaviek má za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené [rozsudky z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry), C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 81 a citovaná judikatúra, ako aj zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 48].

78 Ak má daňový orgán k dispozícii údaje potrebné na preukázanie toho, že zdaniteľná osoba je povinná platiť DPH, nemôže ukladať dodatočné podmienky, ktorých účinkom by mohlo byť úplné obmedzenie výkonu práva na odpočítanie alebo vrátenie DPH [rozsudky z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry), C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 82 a citovaná judikatúra, ako aj zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 53].

79 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 20 smernice 2008/9 umožňuje členskému štátu vrátenia dane v prípade, ak sa tento štát domnieva, že nemá k dispozícii informácie, ktoré by mu umožnili rozhodnúť o celej žiadosti alebo jej časti, požadovať najmä od zdaniteľnej osoby alebo príslušných orgánov členského štátu usadenia dodatočné informácie, ktoré musia byť poskytnuté do jedného mesiaca od dátumu doručenia požiadavky osobe, ktorej sú určené.

80 Treba tiež pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným ustanoveniami práva Únie v oblasti DPH. Opatrenia prijaté členskými štátmi však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. Preto ich nemožno použiť takým spôsobom, ktorý by mal za následok systematické narušenie práva na vrátenie DPH, a teda neutrality DPH [pozri analogicky rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 48 a citovanú judikatúru, ako aj rozsudok z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry), C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 83].

81 V dôsledku toho treba konštatovať, že doklad nepredstavuje „faktúru“ v zmysle smernice o DPH, iba ak obsahuje také vady, ktoré vnútroštátnym daňovým orgánom neumožňujú získať údaje potrebné na odôvodnenie žiadosti o vrátenie dane, takže právo na vrátenie dane nebolo možné uplatniť v dobe, keď ho zdaniteľná osoba získala.

82 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 167 až 171 a 178 smernice o DPH, ako aj smernica 2008/9 sa majú vykladať v tom zmysle, že právo na vrátenie DPH, ktorou bolo zaťažené dodanie tovaru, si nemôže uplatniť zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, ale v inom členskom štáte, ak táto zdaniteľná osoba nemá faktúru v zmysle smernice o DPH týkajúcu sa nákupu dotknutého tovaru. Len v prípade, že doklad obsahuje také vady, ktoré vnútroštátnemu daňovému orgánu neumožňujú získať údaje potrebné na odôvodnenie žiadosti o vrátenie dane, možno konštatovať, že takýto doklad nie je „faktúrou“ v zmysle smernice o DPH.

O druhej a štvrtej otázke

83 Svojou druhou a štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 167 až 171 a 178 smernice o DPH, ako aj článok 14 ods. 1 písm. a) prvý prípad smernice 2008/9 majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby bola žiadosť o vrátenie DPH týkajúca sa daného obdobia vrátenia dane zamietnutá iba z toho dôvodu, že táto daňová povinnosť v súvislosti s DPH vznikla v priebehu predchádzajúceho obdobia vrátenia dane, bola však fakturovaná až v priebehu tohto daného obdobia vrátenia dane.

84 Ako už bolo pripomenuté v bode 57 tohto rozsudku, z článku 63 smernice o DPH vyplýva, že zdaniteľná osoba nastane a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby. Navyše podľa článku 167 a článku 179 prvého odseku smernice 2006/112 právo na odpočítanie DPH sa v zásade vykonáva v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 44).

85 Na jednej strane, ako vyplýva z bodu 82 tohto rozsudku, je na to, aby zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, ale v inom členskom štáte, mohla uplatniť právo na vrátenie DPH zaplatenej pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb, ako je stanovené v článkoch 170 a 171 smernice o DPH, ako aj v smernici 2008/9, však potrebné, aby táto zdaniteľná osoba mala faktúru v zmysle smernice o DPH týkajúcu sa nákupu dotknutých tovarov alebo služieb.

86 Na druhej strane článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2008/9 stanovuje, že žiadosť o vrátenie dane sa týka nákupu tovarov a služieb, ktorý bol fakturovaný počas obdobia vrátenia dane pod podmienkou, že daňová povinnosť vznikla pred fakturáciou alebo v čase fakturácie, alebo v súvislosti s ktorými daňová povinnosť vznikla počas obdobia vrátenia dane pod podmienkou, že nákup bol fakturovaný pred vznikom danej povinnosti.

87 Z týchto skutočností vyplýva, že pokiaľ ide o zdaniteľné osoby, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale v inom členskom štáte, a pod podmienkou, že daňová povinnosť vznikla pred alebo v čase fakturácie, je rozhodujúci dátum, kedy sa zdaniteľná osoba dostala k faktúre v zmysle smernice o DPH týkajúcej sa nákupu predmetného tovaru alebo služieb, ktorý určuje nákupy, ktorých sa môže týkať žiadosť o vrátenie dane. V dôsledku toho žiadosť o vrátenie DPH nemožno zamietnuť len z dôvodu, že daňová povinnosť v súvislosti s DPH z dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, ktorej vrátenie sa požaduje, vznikla v priebehu daného obdobia vrátenia dane, hoci tento nákup bol fakturovaný až v priebehu neskoršieho obdobia vrátenia dane.

88 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené skutočnosti treba na druhú a štvrtú otázku odpovedať tak, že články 167 až 171 a 178 smernice o DPH, ako aj článok 14 ods. 1 písm. a) prvý prípad smernice 2008/9 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby bola žiadosť o vrátenie DPH týkajúca sa daného obdobia vrátenia dane zamietnutá iba z toho dôvodu, že táto daňová povinnosť v súvislosti s DPH vznikla v priebehu predchádzajúceho obdobia vrátenia dane, bola však fakturovaná až v priebehu tohto daného obdobia.

O tretej otázke

89 Na úvod treba najprv uviesť, že tretia otázka sa implicitne zakladá na predpoklade, že doklady, ktoré má zdaniteľná osoba dotknutá vo veci samej v priebehu roka 2012, na základe ktorých bola podaná žiadosť o vrátenie dane, ktorá bola zamietnutá rozhodnutím zo 14. januára 2014, skutočne predstavovali faktúry v zmysle smernice o DPH. Ak by to tak totiž nebolo, z odpovedí na prvú, druhú a štvrtú otázku uvedených v bodoch 82 a 88 tohto rozsudku vyplýva, že táto zdaniteľná osoba nemohla pred rokom 2015 uplatniť svoje právo na vrátenie dane, keďže

takéto faktúry získala až v priebehu uvedeného roka. Za týchto okolností by však táto tretia otázka nebola relevantná na vyriešenie sporu vo veci samej.

90 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania ďalej vyplýva, že stornovanie faktúry dodávateľom tovaru má vo vnútroštátnom práve rovnaké účinky ako jej zrušenie. Z tohto návrhu však nevyplýva, že by k tomuto stornovaniu došlo po dohode a ani z neho nevyplýva, že sa tiež zrušili transakcie uskutočnené v roku 2012, pre ktoré boli faktúry vyhotovené v priebehu roka 2015, ani že by v dôsledku toho došlo k vráteniu zaplatenej ceny.

91 Napokon z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, že by zdaniteľná osoba spochybnila rozhodnutie zo 14. januára 2014, čo Wilo Salmson ani netvrdila v pripomienkach, ktoré predložila Súdnemu dvoru. S výhradou overení, ktoré má vykonať vnútroštátny súd, je teda potrebné vychádzať aj z predpokladu, že v prípade, keď Zollner pristúpila k stornovaniu, o ktoré ide vo veci samej, a vyhotoveniu nových faktúr, sa toto rozhodnutie stalo konečným, ako to navyše tvrdí rumunská vláda vo svojich pripomienkach, ktoré predložila Súdnemu dvoru.

92 Za týchto podmienok sa treba domnievať, že svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 167 až 171 a 178 smernice o DPH, ako aj smernica 2008/9 majú vykladať v tom zmysle, že jednostranné zrušenie faktúry dodávateľom po tom, čo členský štát vrátenia dane prijal rozhodnutie o zamietnutí žiadosti o vrátenie dane, ktorá bola založená na tejto faktúre, a to napriek tomu, že toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť, po ktorom tento dodávateľ v priebehu neskoršieho obdobia vrátenia dane vyhotovil novú faktúru pre tie isté dodania bez toho, aby boli spochybnené, nemá vplyv na existenciu práva na vrátenie DPH, ktoré už bolo uplatnené, ani na obdobie, v ktorom ho treba uplatniť.

93 Je potrebné uviesť, že článok 15 ods. 1 smernice 2008/9 stanovuje, že žiadosť o vrátenie dane sa podáva členskému štátu usadenia „najneskôr do 30. septembra kalendárneho roka, ktorý nasleduje po období vrátenia dane“. Táto lehota je prekluzívnou lehotou, ktorej nedodržanie má za následok stratu nároku na vrátenie DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júna 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, body 26 a 33, ako aj z 2. mája 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 39). Možnosť podať žiadosť o vrátenie preplatkov DPH bez časového obmedzenia by totiž bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby sa daná situácia zdaniteľnej osoby vzťahujúca na jej práva a povinnosti nemohla donekonečna spochybňovať vo vzťahu k danej správe (pozri analogicky rozsudok z 21. júna 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, bod 29 a citovanú judikatúru).

94 Navyše v súlade s odsekom 1 článku 23 smernice 2008/9 ak sa žiadosť o vrátenie dane zamietne v celom rozsahu alebo čiastočne, členský štát vrátenia dane v zmysle tejto smernice oznámi dôvody zamietnutia žiadosti spolu s rozhodnutím o zamietnutí a v súlade s odsekom 2 tohto článku môže žiadateľ podať opravné prostriedky proti rozhodnutiu o zamietnutí žiadosti o vrátenie dane príslušným orgánom členského štátu vrátenia dane, a to spôsobom a v lehotách stanovených pre sťažnosti týkajúce sa žiadostí o vrátenie dane podaných osobami usadenými v tomto členskom štáte.

95 Súdny dvor v tejto súvislosti uznal zlučiteľnosť 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 sťažaniu výkonu práv, ktoré priznáva právny poriadok Únie, aj keď ich uplynutie, ako vyplýva z ich podstaty, spôsobuje úplné alebo čiastočné zamietnutie podanej žaloby (rozsudky zo 14. júna 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 42 a citovaná judikatúra, ako aj z 2. júla 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 32 a citovaná judikatúra).

96 Ako však v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 100 a 101 svojich návrhov, ak by sa pripustilo, že za okolností opísaných v bode 92 tohto rozsudku jednostranné zrušenie faktúry dodávateľom po tom, čo rozhodnutie o zamietnutí prvej žiadosti o vrátenie dane založené na tejto žiadosti o vrátenie dane nadobudlo právoplatnosť, po ktorom nasledovalo jej nahradenie vyhotovením novej faktúry za tie isté nákupy, umožnilo zdaniteľnej osobe na základe tejto poslednej uvedenej žiadosti podať novú žiadosť o vrátenie DPH týkajúcu sa tých istých nákupov za neskoršie obdobie vrátenia dane, viedlo by to k obchádzaniu tak prekluzívnej lehoty stanovenej v článku 15 ods. 1 smernice 2008/9 na podanie žiadosti o vrátenie dane, ako aj lehoty na podanie opravného prostriedku proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí stanovenej dotknutým členským štátom podľa článku 23 ods. 2 tejto smernice, čo by tieto ustanovenia zbavilo akéhokoľvek potrebného účinku a narušilo právnu istotu.

97 Navyše smernica o DPH na jednej strane stanovuje možnosť upraviť pôvodne uplatnené odpočítanie dane, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo, v súlade s ustanoveniami jej hlavy X kapitoly 5. Článok 185 tejto smernice sa teda týka najmä prípadov zrušených nákupov a v súlade s článkom 186 uvedenej smernice prislúcha stanovenie vykonávacích pravidiel k tomuto článku členským štátom. Okrem toho, ako vyplýva z jej článku 219, tá istá smernica stanovuje možnosť opraviť faktúru, najmä ak je nesprávna alebo ak na nej boli vynechané niektoré povinné údaje (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, body 32 a 34, ako aj citovanú judikatúru). Na druhej strane článok 13 smernice 2008/9 umožňuje upraviť žiadosť o vrátenie dane, ak po podaní tejto žiadosti je odpočítateľná časť upravená podľa článku 175 smernice o DPH.

98 Treba však konštatovať, že z takých okolností, aké sú opísané v bode 92 tohto rozsudku, nijako nevyplýva, že by išlo o opravu týkajúcu sa práva na vrátenie dane, v dôsledku ktorej by bola podaná nová žiadosť o vrátenie, a dokonca ani o opravu faktúr vyhotovených v priebehu predchádzajúceho obdobia vrátenia dane, pričom ani vnútroštátny súd v prejednávanej veci nepredložil žiadnu informáciu v tomto zmysle a tretia položená otázka naopak spočíva, ako už bolo konštatované v bode 89 tohto rozsudku, na predpoklade, že právo na vrátenie dane mohlo byť účinne uplatnené na základe pôvodných faktúr.

99 Za týchto okolností judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa úpravy odpočítateľnej dane alebo prípadného retroaktívneho účinku opravných faktúr nemôže vyvrátiť konštatovanie uvedené v bode 96 tohto rozsudku.

100 V dôsledku toho vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že články 167 až 171 a 178 smernice o DPH, ako aj smernica 2008/9 sa majú vykladať v tom zmysle, že jednostranné zrušenie faktúry zo strany dodávateľa po tom, čo členský štát vrátenia dane prijal rozhodnutie o zamietnutí žiadosti o vrátenie DPH, ktorá bola založená na tejto faktúre, a to napriek tomu, že toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť, po ktorom tento dodávateľ v priebehu neskoršieho obdobia vrátenia dane vyhotovil novú faktúru pre tie isté dodania bez toho, aby boli spochybnené, nemá vplyv na existenciu práva na vrátenie DPH, ktoré už bolo uplatnené, ani na obdobie, v ktorom ho treba uplatniť.

O trovách

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

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

1. Články 167 až 171 a 178 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/ES z 13. júla 2010, ako aj smernica Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112 zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, sa majú vykladať v tom zmysle, že právo na vrátenie DPH, ktorou bolo zaťažené dodanie tovaru, si nemôže uplatniť zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, ale v inom členskom štáte, ak táto zdaniteľná osoba nemá faktúru v zmysle smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45, týkajúcu sa nákupu dotknutého tovaru. Len v prípade, že doklad obsahuje také vady, ktoré vnútroštátnemu daňovému orgánu neumožňujú získať údaje potrebné na odôvodnenie žiadosti o vrátenie dane, možno konštatovať, že takýto doklad nie je „faktúrou“ v zmysle smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45.
2. Články 167 až 171 a 178 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45, ako aj článok 14 ods. 1 písm. a) prvého prípadu smernice 2008/9 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby bola žiadosť o vrátenie z pridanej hodnoty (DPH) týkajúca sa daného obdobia vrátenia dane zamietnutá iba z toho dôvodu, že táto daňová povinnosť v súvislosti s DPH vznikla v priebehu predchádzajúceho obdobia vrátenia dane, bola však fakturovaná až v priebehu tohto daného obdobia vrátenia dane.
3. Články 167 až 171 a 178 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45, ako aj smernica 2008/9 sa majú vykladať v tom zmysle, že jednostranné zrušenie faktúry zo strany dodávateľa po tom, čo členský štát vrátenia dane prijal rozhodnutie o zamietnutí žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorá bola založená na tejto faktúre, a to napriek tomu, že toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť, po ktorom tento dodávateľ v priebehu neskoršieho obdobia vrátenia dane vyhotovil novú faktúru pre tie isté dodania bez toho, aby boli spochybnené, nemá vplyv na existenciu práva na vrátenie DPH, ktoré už bolo uplatnené, ani na obdobie, v ktorom ho treba uplatniť.

Podpisy

* Jazyk konania: rumunčina.