



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 22. apríla 2021¹

Vec C-80/20

Wilo Salmson France SAS
proti

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

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunalul București (Krajský súd
Bukurešť, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty – Smernica
2006/112/ES – Článok 167 a článok 178 písm. a) – Vznik práva na odpočítanie dane –
Obdobie vzniku – Vlastníctvo faktúry ako hmotnoprávna podmienka – Odlíšenie od
formálnych podmienok odpočítania dane – Smernica o vrátení dane (smernica 2008/9/ES) –
Článok 14 ods. 1 písm. a) a článok 15 – Právoplatnosť nenapadnutého zamietavého
rozhodnutia – Právne následky stornovania (zrušenia) faktúry a jej opätovného vyhotovenia“

I. Úvod

1. Podnik podal v roku 2012 v Rumunsku žiadosť o vrátenie dane, pričom v roku 2012 existovala len jedna faktúra, ktorá zrejme nebola správna. Po zamietnutí žiadosti o vrátenie dane za rok 2012 bola táto faktúra stornovaná (zrušená) a v roku 2015 opätovne vyhotovená. Následne bola podaná ďalšia žiadosť o vrátenie dane za rok 2015, o ktorej sa má rozhodnúť. Vnútroštátny súd sa teraz pýta, kedy vzniklo právo na odpočítanie dane a kedy sa mala podať žiadosť o vrátenie dane.
2. Súdny dvor môže v tomto prípade odpovedať na jednu z najdôležitejších praktických otázok týkajúcich sa právnej úpravy DPH: Je vlastníctvo faktúry nevyhnutnou podmienkou na to, aby si podnik mohol odpočítať daň?
3. V prípade, ak je odpoveď na túto otázku kladná, vlastníctvo takej faktúry má význam aj pre zdaňovacie obdobie, v ktorom sa má uplatniť právo na odpočítanie dane, resp. podať žiadosť o vrátenie dane. Ak sa pôvodná faktúra neskôr opraví, pokiaľ by sa uznala spätná účinnosť tejto opravy, bol by rozhodujúci okamih prijatia chybné faktúry (v tomto prípade rok 2012),

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

a v opačnom prípade by bol rozhodujúci okamih prijatia opravenej faktúry (v tomto prípade rok 2015). Ak je odpoveď na vyššie uvedenú otázku naopak záporná, záleží len na uskutočnení plnenia (v tomto prípade v roku 2012).

4. Ak pre odpočítanie dane platia určité časové obmedzenia (či už určité lehoty na podanie žiadosti, aké platia v tomto prípade v konaní o vrátení dane podľa smernice 2008/9, alebo premlčacie lehoty), je dôležité, kedy tieto lehoty začínajú plynúť. S tým je spojená otázka, či existuje určitý okamih, v ktorom zdaniteľná osoba musí uplatniť svoje právo na odpočítanie dane, alebo či si môže slobodne vybrať tento okamih tým, že požiada druhú zmluvnú stranu, aby jej vystavila novú faktúru a zrušila starú faktúru. Okrem toho vznikajú procesnoprávne otázky, ak podaná žiadosť o vrátenie dane medzitým už bola právoplatne zamietnutá.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

– *Smernica 2006/112*

5. Článok 63 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty² (ďalej len „smernica o DPH“) upravuje vznik zdaniteľnej udalosti a daňovej povinnosti:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

6. Článok 167 smernice o DPH sa týka vzniku práva na odpočítanie dane. Znie takto:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

7. Článok 178 tejto smernice naopak upravuje uplatnenie práva na odpočítanie dane:

„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;

...

f) ak sa od nej žiada, aby zaplatila DPH ako odberateľ alebo nadobúdateľ v prípade uplatnenia článkov 194 až 197 a článku 199, musí splniť náležitosti stanovené každým členským štátom.“

8. Článok 219 smernice o DPH sa týka zmien faktúr a v tejto súvislosti stanovuje:

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

² Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení účinnom pre sporný rok (2015).

9. Článok 168 písm. a) smernice o DPH naopak upravuje vecný rozsah odpočítania dane:

„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, odpočítať 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“.

10. Článok 169 písm. a) tejto smernice rozširuje toto právo na odpočítanie dane:

„Okrem odpočítania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

a) transakcie súvisiace s činnosťami 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“.

11. Článok 170 smernice o DPH pritom spresňuje, že zdaniteľná osoba má právo na vrátenie dane, aj keď nemá možnosť odpočítať daň:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle článku 1 smernice Rady 86/560/EHS..., bodu 1 článku 2 a článku 3 smernice 2008/9/ES... a článku 171 tejto smernice 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,

...“.

12. Článok 171 ods. 1 smernice o DPH sa týka postupu vrátenia dane týmto zdaniteľným osobám, ktoré neuskutočňujú transakcie v tuzemsku:

„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/ES.“

– *Smernica 2008/9*

13. Článok 5 smernice 2008/9/ES, 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 štáte³ (ďalej len „smernica o vrátení dane“), objasňuje vzťah k smernici o DPH.

³ Smernica Rady z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23) v znení účinnom pre sporný rok (2015).

„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, alebo uplatnenú na dovoz tovaru do tohto členského štátu, ak sa tento tovar a služby používajú na účely týchto transakcií:

- a) transakcií uvedených v článku 169 písm. a) a b) smernice 2006/112/ES;
- b) transakcií osobe [transakcií v prospech osoby – *neoficiálny preklad*], ktorá je povinná platiť daň v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199 smernice 2006/112/ES tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenie dane [ako sa uplatňujú v členskom štáte vrátenia dane – *neoficiálny preklad*].

Bez toho, aby bol dotknutý článok 6, na účely tejto smernice sa oprávnenie na vrátenie vstupnej dane [sa právo na vrátenie dane na vstupe – *neoficiálny preklad*] stanoví podľa smernice 2006/112/ES tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane.“

14. Článok 10 smernice o vrátení dane umožňuje členskému štátu vrátenia dane rozšíriť rozsah dokumentácie, ktorá sa má pripojiť k žiadosti.

„Bez toho, aby boli dotknuté požiadavky na poskytnutie [žiadosti o poskytnutie – *neoficiálny preklad*] 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.“

15. Článok 14 smernice o vrátení dane sa týka obsahu žiadosti o vrátenie dane:

„1. 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 čase fakturácie, alebo v súvislosti s ktorými daňová povinnosť vznikla počas obdobia vrátenia dane[,] pod podmienkou, že nákup bol fakturovaný pred vznikom daňovej povinnosti;

...“.

16. Článok 15 ods. 1 smernice o vrátení dane upravuje požiadavky týkajúce sa termínu, do ktorého sa taká žiadosť o vrátenie dane musí podať.

„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.

...“

17. Článok 23 smernice o vrátení dane sa týka zamietnutia žiadosti o vrátenie dane:

„1. V prípade, že sa celá žiadosť alebo časť žiadosti o vrátenie dane zamietne, členský 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 členského štátu vrátenia dane spôsobom a v lehotách stanovených pre odvolania v prípade žiadostí o vrátenie dane predložených osobami, ktoré sú usadené v uvedenom členskom štáte vrátenia dane.

...“

B. Rumunské právo

18. Článok 145 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovom zákonníku, ďalej len „daňový zákonník“) upravuje právo zdaniteľných osôb na odpočítanie DPH za nákup tovaru.

19. Článok 146 daňového zákonníka stanovuje, že na uplatnenie tohto práva musí mať zdaniteľná osoba faktúru.

20. Podľa článku 147² ods. 1 písm. a) daňového zákonníka zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená v Rumunsku, ale je usadená v inom členskom štáte a nie je povinná zaregistrovať sa ako zdaniteľná osoba v Rumunsku, možno vrátiť DPH zaplatenú za dovoz tovaru do Rumunska a nákup tovaru alebo služieb v Rumunsku.

21. Bod 49 ods. 15 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (nariadenie vlády č. 44/2004, ktorým sa vykonáva daňový zákonník) stanovuje, 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. Faktúry, ktoré neboli uhradené do dňa podania žiadosti o vrátenie dane, sú súčasťou žiadostí o vrátenie dane za obdobia, v ktorých boli uhradené“.

22. Podľa bodu 49 ods. 16 tohto nariadenia vlády „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“.

III. Konanie vo veci samej

23. ZES Zollner Electronic SRL (ďalej len „ZES“), spoločnosť usadená a registrovaná na účely DPH v Rumunsku, dodáva spoločnosti Pompas Salmson SAS tovar vyrobený v Rumunsku. Pompas Salmson je spoločnosť, ktorá je oprávnená požiadať o odpočítanie dane a ktorej sídlo ekonomickej činnosti sa nachádza vo Francúzsku. Táto spoločnosť nie je usadená a registrovaná na účely DPH v Rumunsku.

24. Pompas Salmson uzavrela so spoločnosťou ZES aj kúpnu zmluvu o nákupe výrobných zariadení. ZES predala tieto zariadenia spoločnosti Pompas Salmson, ktorá ich následne opäť poskytla spoločnosti ZES, aby sa použili pri výrobe tovaru, ktorý bude neskôr dodaný spoločnosti Pompas Salmson (tzv. tooling).

25. ZES vystavila v roku 2012 príslušné faktúry s DPH za predaj týchto výrobných zariadení spoločnosti Pompas Salmson. Nie je jasné, či a kedy Pompas Salmson tieto faktúry uhradila.

26. Pompas Salmson požiadala o vrátenie DPH splatnej v Rumunsku podľa smernice o vrátení dane a podľa článku 147² ods. 1 písm. a) daňového zákonníka v spojení s bodom 49 nariadenia vlády č. 44/2004.

27. Rozhodnutím zo 14. januára 2014 rumunské daňové orgány zamietli žiadosť o vrátenie dane za obdobie od 1. januára 2012 do 31. decembra 2012 vo výške 449 538,38 rumunských lei (RON) (cca 92 000 eur) z dôvodov, ktoré sa týkali dokumentácie pripojenej k žiadosti a zrejme⁴ nesúladu pripojených faktúr so zákonnými požiadavkami. Rumunsko uvádza, že chýbal dôkaz o zaplatení doručených faktúr, ktorý sa podľa vtedajšieho právneho stavu ešte vyžadoval. Podľa jeho názoru boli všetky faktúry ako také správne.

28. ZES v každom prípade stornovala pôvodné faktúry (z roku 2012) a vyhotovila v roku 2015 nové faktúry za predaj uvedených výrobných zariadení.

29. V roku 2014 sa Pompas Salmson zlúčila so spoločnosťou Wilo France SAS. Týmto zlúčením vznikla Wilo Salmson France SAS (ďalej len „žalobkyňa“).

30. V novembri 2015 požiadala žalobkyňa o vrátenie DPH na základe nových faktúr vyhotovených spoločnosťou ZES za obdobie od 1. augusta 2015 do 31. októbra 2015. Daňové orgány zamietli túto žiadosť o vrátenie DPH ako nedôvodnú, pričom uviedli, že žalobkyňa nedodrжала bod 49 ods. 16 nariadenia vlády č. 44/2004 a už požiadala o náhradu za faktúry.

31. Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa 13. júna 2016 odvolanie, ktoré Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Správa daní pre daňovníkov nerezidentov, Rumunsko) zamietlo ako nedôvodné. Tento orgán konštatoval, že DPH, o vrátenie ktorej žalobkyňa požiadala, bola už v minulosti predmetom inej žiadosti o vrátenie dane a že transakcie, v súvislosti s ktorými sa žiada o vrátenie DPH, sa týkajú roku 2012 a nie roku 2015. Proti tomuto rozhodnutiu o odvolaní podala žalobkyňa žalobu.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

32. Tribunalul București (Krajský súd Bukurešť, Rumunsko), ktorý prejednáva uvedenú žalobu, uznesením z 19. decembra 2019 položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Pokiaľ ide o výklad článku 167 v spojení s článkom 178 smernice 2006/112/ES, 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) prvou vetou smernice 2008/9/ES, aký je procesný referenčný bod, na základe ktorého sa má posúdiť správnosť uplatnenia práva na vrátenie DPH?

⁴ Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania žiaľ nevyplýva, čoho sa tento nesúlad konkrétne týkal a aké chyby vykazovali predmetné faktúry.

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 článku 14 ods. 1 písm. a) prvej vety smernice 2008/9 v spojení s článkami 167 a 178 smernice 2006/112, 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 sa v prípade zrušenia pôvodne vyhotovených faktúr za nákup tovaru a neskoršieho vyhotovenia nových faktúr dodávateľom 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?“

33. V konaní na Súdnom dvore predložili písomné pripomienky žalobkyňa, Rumunsko a Európska komisia.

V. Právne posúdenie

A. O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

34. Rumunsko spochybňuje prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania, lebo sa domnieva, že vnútroštátny súd nesprávne opísal skutkové okolnosti sporu vo veci samej. Podľa názoru Rumunska nebola žiadosť o vrátenie dane v roku 2012 zamietnutá z dôvodu nedostatkov faktúr, ale z dôvodu chýbajúcich dôkazov o zaplatení faktúr. Tieto dôkazy sa podľa vtedajších (vnútroštátnych) právnych predpisov ešte vyžadovali. Na základe prechodných ustanovení sa tieto žiadosti mohli opätovne podať do 30. septembra 2014 – tento raz bez dôkazu o zaplatení. Žalobkyňa to neurobila. Vzhľadom na neexistenciu chybnej faktúry sú všetky otázky položené vnútroštátnym súdom obsolétne a Súdny dvor na ne nemôže užitočným spôsobom odpovedať.

35. Ak sa skutkový stav neopíše správne, pre Súdny dvor je ťažšie podať správny výklad práva Únie. Ak neexistuje nijaká chyba vo faktúre, nevzniká – ako Rumunsko správne uvádza – žiadna z otázok položených vnútroštátnym súdom. Okrem toho nie je jasné, aký bol prípadný konkrétny nedostatok faktúr, pre ktorý bola žiadosť o vrátenie dane v roku 2012 zamietnutá. Pre zodpovedanie položených otázok je však relevantné, či boli faktúry bezchybné, či na faktúrach chýbal len dátum alebo či v nich napríklad vôbec nebola samostatne uvedená DPH.

36. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že Súdny dvor je v rámci konania upraveného v článku 267 ZFEÚ, ktoré je založené na jednoznačnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, oprávnený rozhodnúť o výklade alebo platnosti predpisu práva Únie len na základe skutkových okolností, ktoré mu predloží vnútroštátny súd.⁵ Pokiaľ ide teda

⁵ Rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 41); z 25. októbra 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, bod 27), a z 9. októbra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 19).

o údajné nedostatky skutkových okolností obsiahnuté v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, neprináleží Súdnemu dvoru, ale vnútroštátnemu súdu, aby preukázal skutkové okolnosti, ktoré viedli k sporu, a vyvodil z nich dôsledky pre rozhodnutie, ktoré má vydať.⁶

37. Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný a na prejudiciálne otázky treba odpovedať na základe predpokladu – ktorého dôvodnosť však musí preskúmať vnútroštátny súd –, že žiadosť o vrátenie dane v roku 2012 bola zamietnutá z dôvodu chybných faktúr.

B. O prejudiciálnych otázkach

38. Prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka žiadosti o vrátenie dane podľa smernice o vrátení dane, ktorá bola zamietnutá v roku 2012. Táto žiadosť bola opätovne podaná v roku 2015 po stornovaní a opätovnom vyhotovení pôvodných faktúr z roku 2012 v roku 2015. V konečnom dôsledku sa vnútroštátny súd svojimi štyrmi otázkami pýta, aký je správny okamih na vrátenie DPH, ktorú príjemca plnenia (žalobkyňa) zaplatil ako súčasť ceny za dodávky v roku 2012.

39. Aj keď sa smernice o vrátení dane týka len druhá, tretia a štvrtá otázka, zatiaľ čo prvá otázka sa týka okamihu uplatnenia práva na odpočítanie dane, aj túto otázku treba – v rozpore s názorom, ktorý zastáva Komisia – tiež zodpovedať ako nevyhnutnú predbežnú otázku.

40. Ako Súdny dvor už viackrát konštatoval, cieľom smernice o vrátení dane nie je stanoviť ani podmienky výkonu, ani rozsah práva na vrátenie dane. 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.⁷ Smernica o DPH teda stanovuje hmotnoprávny nárok a smernica o vrátení dane upravuje podrobný postup uspokojenia tohto hmotnoprávneho nároku podľa článku 170 smernice o DPH vo vzťahu k zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane (v zmysle článku 3 smernice o vrátení dane).⁸

41. Právo zdaniteľnej osoby usadenej v inom členskom štáte na vrátenie dane podľa smernice o vrátení dane teda zodpovedá právu zdaniteľnej osoby usadenej v členskom štáte, v ktorom bolo uskutočnené plnenie, na odpočítanie dane.⁹

42. Preto je rozhodujúce, kedy vzniklo právo na odpočítanie dane podľa článku 167 a nasl. smernice o DPH a kedy ho žalobkyňa mala vykonať. Z toho potom vyplýva odpoveď na otázku, na ktorej sú založené všetky prejudiciálne otázky, či žalobkyňa v tomto prípade v roku 2015 uplatnila právo na odpočítanie dane z dodaní výrobných zariadení v roku 2012 v správnom období vrátenia dane podľa článku 14 smernice o vrátení dane (a v rámci lehoty stanovenej v článku 15 smernice o vrátení dane).

⁶ Rozsudky z 9. októbra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 19), a z 13. marca 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, bod 40).

⁷ Rozsudky z 11. júna 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, bod 51), a z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 35).

⁸ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 34).

⁹ Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 36); z 11. júna 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, bod 52); z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 36). Pozri v tomto zmysle už rozsudok z 25. októbra 2012, Daimler (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 41).

43. Vnútroštátny súd potrebuje odpoveď na túto otázku najmä preto, lebo pôvodné (a podľa všetkého chybné) faktúry z roku 2012 za dodania v roku 2012 boli stornované a v roku 2015 opätovne vyhotovené. V tomto smere odpoveď na všetky otázky stojí a padá na význame faktúry pre odpočítanie dane (pozri v tejto súvislosti časť C.). Ak faktúra totiž vôbec nie je potrebná, nie je rozhodujúce, či bola chybná ani či bola stornovaná a znovu správne vyhotovená.

44. Preto treba najprv objasniť, aký význam má faktúra pre odpočítanie dane (pozri v tejto súvislosti časti C.1. a C.2.). Z toho potom vyplýva, či je *vlastníctvo faktúry*, ktoré sa vyžaduje v článku 178 písm. a) smernice o DPH, podmienkou odpočítania dane – ako to Súdny dvor konštatoval v rozsudkoch Volkswagen¹⁰ a Biosafe¹¹ –, alebo či sa tento znak v dôsledku rozsudku Súdneho dvora vo veci Vădan¹² stal obsolétnym (pozri v tejto súvislosti časť C.3.). Následne treba rozhodnúť, či sa na tom niečo zmení, ak táto faktúra bola chybná a dodávateľ ju stornoval (zrušil) a v roku 2015 opätovne vyhotovil (pozri v tejto súvislosti časť C.4.). Pri rozhodovaní o tejto otázke však treba – v rozpore s názorom, ktorý zrejme zastáva Komisia – popri hmotnoprávných aspektoch (pozri v tejto súvislosti časť C.4.a.) vziať do úvahy aj procesnoprávne aspekty (pozri v tejto súvislosti časť C.4.b.) s cieľom zohľadniť lehotu na podanie žiadosti stanovenú v článku 15 smernice o vrátení dane a právoplatnosť zamietavého (pozri článok 23 smernice o vrátení dane), ale nenapadnutého rozhodnutia finančných orgánov.

45. Po objasnení týchto okolností sa dá bez väčších ťažkostí odpovedať na otázky týkajúce sa správneho obdobia vrátenia dane v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) smernice o vrátení dane (druhá, tretia a štvrtá prejudiciálna otázka) (pozri v tejto súvislosti časť D.).

C. O okamihu vzniku práva na odpočítanie dane (prvá prejudiciálna otázka)

46. Preto je potrebné objasniť, kedy vzniklo právo žalobkyne na odpočítanie dane. Problémy pri určovaní správneho obdobia na uplatnenie práva na odpočítanie dane vyplývajú z existencie a zo znenia dvoch ustanovení týkajúcich sa vzniku práva na odpočítanie dane v článku 167 smernice o DPH a uplatnenia práva na odpočítanie dane v článku 178 písm. a) tejto smernice. Jednoznačne o tom svedčí prvá otázka vnútroštátneho súdu.

47. Článok 167 smernice o DPH stanovuje, že právo (príjemcu plnenia) na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná (teda daňová povinnosť dodávateľa – článok 63 smernice o DPH). Zatiaľ čo článok 167 smernice o DPH má v zásade zabezpečiť, aby daňová povinnosť dodávateľa a právo príjemcu plnenia na odpočítanie dane vznikli súčasne, článok 178 smernice o DPH modifikuje túto zásadu. Podmienkou úspešného uplatnenia práva na odpočítanie dane totiž nie je len vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa, ale aj to, že príjemca plnenia má faktúru. Táto faktúra pritom ešte musí spĺňať určité formálne náležitosti (ako tie, ktoré sú uvedené v článku 226 smernice o DPH).

48. Preto právo na odpočítanie dane buď vzniklo v súlade s článkami 167 a 63 smernice o DPH už pri uskutočnení plnenia. To by bolo v tomto prípade v roku 2012 a žiadosť v roku 2015 by bola podľa článku 15 smernice o vrátení dane definitívne oneskorená. Táto lehota má totiž – ako

¹⁰ Rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

¹¹ Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

¹² Rozsudok z 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

Súdny dvor už viackrát rozhodol¹³ – prekluzívnu povahu. Alebo je podľa článku 178 smernice o DPH rozhodujúce vlastníctvo faktúry. V tomto prípade prichádza ako okamih vzniku práva na odpočítanie dane do úvahy buď rok 2012 – ak faktúra nemusí spĺňať všetky formálne náležitosti uvedené v článku 226 smernice o DPH –, alebo rok 2015, keďže vtedy po prvý raz existovala faktúra, ktorá podľa všetkého spĺňala všetky požiadavky článku 226.

49. Za správny považujem druhý prístup, podľa ktorého sa vyžaduje vlastníctvo faktúry, pričom však chýbajúce formálne náležitosti nebránia odpočítaniu dane a môžu byť opravené aj so spätnou účinnosťou. Podľa môjho názoru totiž treba rozlíšiť vznik práva na odpočítanie dane z *hľadiska dôvodu* (pozri v tejto súvislosti oddiel 1) a vznik práva na odpočítanie dane z *hľadiska výšky* (pozri v tejto súvislosti oddiel 2). Len tento názor je pri podrobnom preskúmaní v súlade s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa opravy formálne chybných faktúr so spätnou účinnosťou (pozri v tejto súvislosti oddiel 3). Dôsledkom toho je, že stornovanie (zrušenie) faktúry je z občianskoprávneho hľadiska možné, ale pre posúdenie obdobia vzniku práva na odpočítanie dane je irelevantné (pozri v tejto súvislosti oddiel 4).

1. Vznik práva na odpočítanie dane z hľadiska dôvodu

50. Ak sa bližšie pozrieme na judikatúru Súdneho dvora, Súdny dvor doteraz rozhodoval predovšetkým o vzniku práva na odpočítanie dane z *hľadiska dôvodu*. Konštatoval, že právo na odpočítanie dane, a tým aj na jej vrátenie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane uplatňované na plnenia uskutočnené na vstupe.¹⁴ Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora 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 určité formálne požiadavky.¹⁵ Výnimkou je prípad, keď porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené.¹⁶

51. V článku 168 písm. a) smernice o DPH sa pritom hovorí o odpočítaní „DPH splatn[ej] alebo zaplaten[ej]“. Týmto pojmom sa označuje DPH, ktorú dodávateľ musí zaplatiť štátu alebo ktorú zaplatil štátu. Prijemca plnenia v tejto situácii nemá povinnosť zaplatiť DPH, ale musí zaplatiť druhej zmluvnej strane dohodnutú cenu.

¹³ Rozsudok z 21. júna 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, body 33 a 34). Pozri tiež rozsudok z 2. mája 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 39).

¹⁴ Rozsudky zo 17. decembra 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 46); z 18. novembra 2020, *Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – faktúry)* (C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 79); z 2. mája 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 36), a z 21. marca 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 39).

¹⁵ Rozsudky zo 17. decembra 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47); z 18. novembra 2020, *Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – faktúry)* (C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 80); z 19. októbra 2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41); z 28. júla 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45); z 15. septembra 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42); z 9. júla 2015, *Salomie a Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58); z 30. septembra 2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39); z 21. októbra 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a z 8. mája 2008, *Ecotrade* (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

¹⁶ Rozsudky zo 17. decembra 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 48); z 18. novembra 2020, *Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – faktúry)* (C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 81), a z 19. októbra 2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 42 a tam citovaná judikatúra).

52. Toto ustanovenie konkretizuje zmysel a účel odpočítania dane. Vzhľadom na to, že DPH má charakter spotrebnej dane¹⁷, a na nepriamu techniku zdanenia je potrebné oslobodiť príjemcu plnenia, ktorý má právo na odpočítanie dane, od daňového zaťaženia založeného na DPH, ktorá bola na neho prenesená – a ktorú je povinná zaplatiť iná osoba (dodávateľ) –, prostredníctvom odpočítania dane.

53. Ak zoberieme túto myšlienku vážne, v skutočnosti by malo byť rozhodujúce to, že žalobkyňa naozaj zaplatila cenu. Až vtedy totiž žalobkyňa naozaj (nepriamo) znáša daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH. Ustanovenie článku 167a smernice o DPH však svedčí o tom, že tvorca smernice tiež pripúšťa odpočítanie dane už pred zaplatením. Tento článok umožňuje obmedziť právo na odpočítanie dane na okamih zaplatenia, aj keď daňová povinnosť vzniká až prijatím ceny. To má zmysel len vtedy, keď je v ostatných prípadoch odpočítanie dane možné už pred zaplatením ceny.

54. Je teda nesporné, že tvorca smernice vychádza z toho, že príjemca plnenia znáša daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH už pred zaplatením ceny, ale po uskutočnení plnenia. K tomuto okamihu už vzniklo právo na odpočítanie dane z *hľadiska dôvodu*.

2. Vznik práva na odpočítanie dane z hľadiska výšky

55. Je však ešte potrebné objasniť okamih vzniku práva na odpočítanie dane z *hľadiska výšky*. Na tento účel má rozhodujúci význam ustanovenie článku 178 písm. a) smernice o DPH.

56. Samotné uskutočnenie plnenia totiž ešte nehovorí nič o tom, aké vysoké je daňové zaťaženie príjemcu plnenia vyplývajúce z DPH započítanej do ceny. Jasne to vidieť na tzv. dlhodobých plneniach, pri ktorých je v čase uzavretia zmluvy stanovený len predmet plnenia, ale nie množstvo (napríklad v prípade zmluvy o dodávke elektriny). Navyše existujú ďalšie situácie, v ktorých cena, ktorú treba (podľa občianskeho práva) zaplatiť, vyplynie až z vyúčtovania, ktoré musí vykonať dodávateľ po uskutočnení plnenia (napríklad v prípade hodinovej alebo podielovej odmeny advokáta).

57. Ak však samotné poskytnutie plnenia dodávateľom ešte nič nehovorí o konkrétnom daňovom zaťažení príjemcu plnenia vyplývajúcom z DPH, potom je úplne logické, že tvorca smernice neviaže odpočítanie dane len na uskutočnenie plnenia, ale v článku 178 písm. a) smernice o DPH navyše vyžaduje, aby príjemca plnenia „ma[l] faktúru“.¹⁸

58. Požiadavka týkajúca sa vlastníctva faktúry teda slúži aj na uplatnenie zásady neutrality zakotvenej v právnych predpisoch týkajúcich sa DPH. Zásada neutrality predstavuje základnú zásadu, ktorá vyplýva z toho, že DPH má charakter spotrebnej dane.¹⁹ Jej súčasťou okrem iného

¹⁷ Pozri rozsudky z 10. apríla 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, bod 40); z 18. mája 2017, Latvijas Dzēlzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69); zo 7. novembra 2013, Tulicā a Plavošīn (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19).

¹⁸ Pozri v tomto zmysle tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 60).

¹⁹ Súdny dvor v rozsudku z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 43), hovorí o zásade výkladu.

je, že podnik ako subjekt, ktorý vyberá daň na účet štátu, v zásade musí byť oslobodený od konečného daňového zaťaženia vyplývajúceho z DPH,²⁰ pokiaľ samotná podnikateľská činnosť slúži na uskutočňovanie (v zásade) zdaniteľných transakcií²¹.

59. Na tomto mieste by som chcela opäť²² upriamiť pozornosť na myšlienku oslobodenia. Z nej vyplýva²³, že odpočítanie dane prichádza do úvahy iba vtedy, ak je príjemca plnenia zaťažený DPH. Daňové zaťaženie však nevzniká už uskutočnením transakcie, ale v skutočnosti až zaplatením protiplnenia (pozri v tejto súvislosti vyššie uvedený bod 53). Ustanovenie článku 178 písm. a) smernice o DPH je zjavne založené na myšlienke, že spravidla dôjde k bezodkladnému zaplateniu, ak existuje zodpovedajúca faktúra, takže už v tomto okamihu možno predpokladať bezodkladné daňové zaťaženie príjemcu plnenia.

60. Celkom jasne to vyplýva zo skoršej judikatúry Súdneho dvora, v ktorej Súdny dvor ešte výslovne konštatoval,²⁴ že okamžité uplatnenie práva na odpočítanie dane predpokladá, že zdaniteľné osoby v zásade neuskutočnia nijakú platbu, a preto neuhradia DPH účtovanú na vstupe, kým nedostanú faktúru alebo iný doklad rovnocenný faktúre, a že sa nemožno domnievať, že DPH už bola uplatnená na určitú transakciu, skôr než bola táto daň zaplatená.

61. Skutočnosť, do akej miery príjemcu plnenia zaťažuje (alebo bude zaťažovať) DPH, totiž vyplýva až z toho, že do protiplnenia, ktoré má zaplatiť príjemca, je započítaná príslušná DPH. Započítanie DPH do protiplnenia však vyplýva iba z právneho vzťahu, na ktorom sa zakladá, a z vyúčtovania jeho uskutočnenia. K vyúčtovaniu uskutočnenia právneho úkonu dochádza odovzdaním zodpovedajúcej faktúry.

62. V konečnom dôsledku je vlastníctvo faktúry, ktoré sa vyžaduje podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH, prostriedkom na transparentné prenesenie daňového zaťaženia vyplývajúceho z DPH z dodávateľa (ktorý je povinný zaplatiť túto daň) na príjemcu plnenia (ktorý ju uhradí ako súčasť ceny). Až na základe faktúry môže príjemca plnenia zistiť, do akej miery je podľa názoru dodávateľa zaťažený DPH, a potom môže pomocou nej uplatniť svoje právo na odpočítanie dane v tejto výške.

63. Požiadavka týkajúca sa vlastníctva faktúry navyše tiež umožňuje finančnej správe – ako to Súdny dvor už uviedol²⁵ – vôbec skontrolovať vzniknutú daňovú povinnosť a uplatnené právo na odpočítanie dane. Táto kontrola je pritom tým efektívnejšia, čím viac údajov obsahuje taká faktúra, čo vysvetľuje v súčasnosti už veľmi rozsiahly zoznam, ktorý sa nachádza v článku 226 smernice o DPH.

²⁰ Rozsudky z 13. marca 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

²¹ Rozsudky z 13. marca 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 15. decembra 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51); z 21. apríla 2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a návrhy, ktoré som predniesla vo veci *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

²² Pozri už návrhy, ktoré som predniesla vo veci *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 44 a nasl.).

²³ Pozri rovnako návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 64).

²⁴ Rozsudok z 29. apríla 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 35).

²⁵ Rozsudky z 15. novembra 2017, *Geissel a Butin* (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:867, bod 41), a z 15. septembra 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 27). Pozri tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, body 30, 32 a 46).

64. Podľa môjho názoru Súdny dvor vo svojich rozsudkoch Volkswagen²⁶ a Biosafe²⁷ už objasnil tento význam vlastníctva faktúry ako nevyhnutného prostriedku na prenesenie daňového zaťaženia a podmienku oslobodenia od daňového zaťaženia prostredníctvom odpočítania dane.

65. Rozsudok Volkswagen sa týkal prípadu, keď zmluvné strany predpokladali, že ide o nezdaniteľné transakcie. Po zistení tohto omylu boli o niekoľko rokov neskôr po prvý raz vystavené faktúry so samostatne uvedenou DPH a bola podaná žiadosť o vrátenie dane podľa smernice o vrátení dane. Súdny dvor uviedol,²⁸ že za týchto okolností príjemca plnenia objektívne nemohol pred týmito opravami uplatniť svoje právo na vrátenie dane, pretože „nedisponova[l] faktúrami a ani nevede[l], že DPH je splatná. ... Až po týchto opravách [totiž] boli splnené hmotnoprávne a procesnoprávne podmienky na odpočítanie DPH“. V konečnom dôsledku začala lehota stanovená v článku 15 smernice o vrátení dane plynúť až vystavením faktúry so samostatne uvedenou DPH.

66. Rozsudok Biosafe sa týkal odpočítania dane v prípade spoločného omylu, pokiaľ ide o sadzbu dane. Predpokladalo sa, že táto sadzba je príliš nízka, a dodávateľ po niekoľkých rokoch opravil svoju faktúru, pričom zvýšil samostatne uvedenú DPH. Aj v tomto prípade dospel Súdny dvor k záveru,²⁹ že sa zdá, že bolo objektívne nemožné, aby príjemca plnenia uplatnil svoje právo na odpočítanie DPH predtým, než bola vykonaná oprava DPH, keďže predtým nemal k dispozícii „opravné faktúry, ani nevede[l], že dodatočná DPH je splatná. ... Až v nadväznosti na túto opravu totiž boli splnené všetky hmotnoprávne aj formálne požiadavky zakladajúce právo na odpočítanie DPH“. V konečnom dôsledku začala premlčacia lehota týkajúca sa tohto rozdielu stanovená v daňových predpisoch plynúť až prijatím faktúry, v ktorej bol tento rozdiel samostatne uvedený.

67. Obidve rozhodnutia Súdneho dvora podľa môjho názoru vychádzajú z toho, že okamih vzniku uplatniteľného práva na odpočítanie dane nepredchádza prijatiu faktúry, na základe ktorej sa dá určiť daňové zaťaženie príjemcu plnenia vyplývajúce z DPH. To je v súlade s článkom 167 a článkom 178 písm. a) smernice o DPH.

3. Okamih uplatnenia práva na odpočítanie dane

68. Ustanovenie článku 167 smernice o DPH teda vyjadruje vznik práva na odpočítanie dane z hľadiska dôvodu a ustanovenie článku 178 vyjadruje vznik práva na odpočítanie dane z hľadiska výšky. Na to, aby nastal správny okamih na uplatnenie práva na odpočítanie dane a začali plynúť prípadné lehoty, musia byť kumulatívne splnené obe ustanovenia. V konečnom dôsledku to vyplýva z článku 179 smernice o DPH, podľa ktorého si zdaniteľná osoba nemôže ľubovoľne uplatniť právo na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane naopak možno uplatniť len v zdaňovacom období, v ktorom toto právo – z hľadiska dôvodu a výšky – vzniklo.

69. V opačnom prípade by nemalo nijaký zmysel ustanovenie článku 180 smernice o DPH, ktorý dovoľuje členským štátom, aby zaviedli odchýlku od uvedeného ustanovenia. Z uvedeného vyplýva – ako Súdny dvor³⁰ už uviedol –, že členské štáty môžu vyžadovať, aby právo na

²⁶ Rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

²⁷ Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústrija de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

²⁸ Rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

²⁹ Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústrija de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43).

³⁰ Rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 43), prípadne tiež rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústrija de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 33 a nasl.).

odpočítanie bolo vykonané buď počas obdobia, v ktorom vzniklo, alebo počas dlhšieho obdobia s výhradou dodržania určitých podmienok a požiadaviek stanovených v ich vnútroštátnych právnych úpravách.

a) Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa preukázania práva na odpočítanie dane znalcom

70. Z rozsudku Súdneho dvora vo veci Vădan,³¹ ktorý vyvolal právnu neistotu,³² nevyplýva opačný záver. Súdny dvor síce v bode 42 tohto rozsudku uviedol, že prísne uplatňovanie požiadavky na formálne *predloženie* faktúr by bolo v rozpore so zásadami neutrality a proporcionality, pretože by neprimerane bránilo zdaniteľnej osobe využívať daňovú neutralitu prináležiacu jej plneniam.

71. Na prvý pohľad by bolo možné domnievať sa, že z tohto dôvodu je možné odpočítanie dane úplne bez faktúry a napriek zneniu článku 178. Z podrobnej analýzy však vyplýva, že Súdny dvor to nikde v citovanom rozsudku neuviedol.

72. Po prvé totiž Súdny dvor mal v tejto veci odpovedať „len“ na otázku, či je možné odpočítanie dane na základe odhadu znalca týkajúceho sa výšky obvyklého nároku na odpočítanie dane v prípade stavebných projektov tohto druhu. Súdny dvor na túto otázku správne odpovedal záporne. Odpočítanie dane je založené na *skutočnom* daňovom zaťažení vyplývajúcom z DPH, a nie na *obvyklom* daňovom zaťažení vyplývajúcom z DPH. Znalec však odhadom mohol preukázať len toto druhé daňové zaťaženie.

73. Po druhé v celom konaní nebola vyriešená otázka, či niekedy boli vystavené faktúry s uvedením DPH. Preukázané bolo len to, že pôvodné faktúry už neboli čitateľné a finančná správa trvala na predložení originálov.

74. Posledná uvedená okolnosť nie zlučiteľná so smernicou. Smernica nevyžaduje, aby zdaniteľná osoba pri daňovej kontrole ešte mala faktúru a bola schopná predložiť ju, ale len aby mala faktúru v okamihu práva na odpočítanie dane. Ak sa faktúra neskôr stratí, zdaniteľná osoba prirodzene môže všetkými možnými dôkaznými prostriedkami (spravidla kópiou) preukázať, že raz mala faktúru, z ktorej vyplynulo daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH v určitej výške.

75. Preto je správne, že úvahy Súdneho dvora uvedené v rozsudku Vădan sa týkajú len *preukázania* práva na odpočítanie dane.³³ Splnenie hmotnoprávných podmienok (t. j. podmienok stanovených v článkoch 167 a 178) odpočítania dane možno preukázať všetkými možnými dôkaznými prostriedkami – dôkaz znalca o obvykle splatnej DPH je však na tento účel ako taký nevhodný.³⁴ Tento záver podľa môjho názoru tiež celkom jednoznačne vyplýva z výroku spomenutého rozsudku, ak sa posudzuje v súvislosti s otázkami a opísaným skutkovým stavom.

³¹ Rozsudok z 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² Pozri napríklad mnohé nemecké príspevky týkajúce sa tejto problematiky: HARTMAN, T.: Vorsteuerabzug ohne Rechnung? In: *NWB*, 2019, s. 316; HUSCHENS, F.: Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich? In: *UVR*, 2019, s. 45; HÖINK, C., HUDASCH, C.: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?! In: *BB*, 2019, s. 542; HEUERMAN, B.: Urteil des EuGH in der Rechtssache Vădan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug? In: *StBp*, 2019, s. 85; SCHUMANN, M. F.: Entscheidung des EuGH in der Rs. Vădan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung? In: *DStR*, 2019, s. 1191; WEIMANN, R.: Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung. In: *AStW*, 2019, 285; ZAUMSEIL, P.: Vorsteuerabzug ohne Rechnung. In: *UR*, 2019, s. 289.

³³ Rozsudok z 21. novembra 2018, Vădan [C-664/16, EU:C:2018:933, bod 44 („predložiť objektívne dôkazy“), bod 45 („dôkazy“), bod 47 („dôkaz“) a bod 48 („preukázať“)].

³⁴ V tomto smere je úplne správny rozsudok z 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, bod 45 – odhad nemôže nahradiť také dôkazy).

b) Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa obdobia uplatnenia práva na odpočítanie dane

76. Preto tiež neexistuje rozpor s judikatúrou Súdneho dvora, v ktorej sa Súdny dvor zaoberal konkrétnym obdobím,³⁵ v ktorom sa má uplatniť právo na odpočítanie dane. V týchto rozhodnutiach totiž Súdny dvor vždy považoval za rozhodujúce, či mal príjemca plnenia, ktorý bol zdaniteľnou osobou, faktúru.³⁶

77. Súdny dvor konkrétne v rozsudku Terra Baubedarf-Handel výslovne uviedol: „Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, vôbec ju neporušuje požiadavka, aby zdaniteľná osoba vykonala odpočítanie DPH na vstupe za zdaňovacie obdobie, počas ktorého je splnená podmienka mať faktúru alebo iný doklad rovnocenný faktúre a podmienka týkajúca sa vzniku práva na odpočítanie dane. Na jednej strane je totiž táto požiadavka v súlade s jedným z cieľov sledovaných šiestou smernicou, ktorým je zabezpečiť výber DPH a jeho kontrolu daňovou správou..., a na druhej strane... k platbe za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, a teda k zaplateniu DPH na vstupe spravidla nedochádza pred prijatím faktúry“.³⁷ V rozsudku Senatex rozhodol, že právo na odpočítanie dane sa v zásade musí vykonať za obdobie, v priebehu ktorého na jednej strane toto právo vzniklo a na druhej strane zdaniteľná osoba „vlastní faktúru“.

78. Ak má však vlastníctvo faktúry rozhodujúci význam pri určovaní, v ktorom období sa má uplatniť právo na odpočítanie dane, potom jej vlastníctvo tiež nie je len formálnym, ale hmotnoprávnym kritériom. Na odpočítanie dane je preto potrebné mať zodpovedajúcu faktúru.

c) Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa opravy neúplnej, resp. chybné faktúry so spätnou účinnosťou

79. V konečnom dôsledku to vyplýva aj z novšej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa opravy faktúr so spätnou účinnosťou.³⁸ V tejto judikatúre síce Súdny dvor rozlišuje medzi hmotnoprávnymi a formálnymi požiadavkami práva na odpočítanie dane. K týmto formálnym požiadavkám patria pravidlá a kontrola výkonu tohto práva, ako aj riadne fungovanie systému DPH, ako sú požiadavky týkajúce sa vedenia účtovníctva, evidencie faktúr a daňového priznania.³⁹ Podľa Súdneho dvora pritom základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, aj keď zdaniteľné osoby opomenuli určité formálne požiadavky.⁴⁰ V dôsledku toho, pokiaľ má daňová správa k dispozícii údaje potrebné na stanovenie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené,

³⁵ To sa týkalo napríklad rozsudkov z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), a z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

³⁶ Pozri v tomto zmysle tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 58). Pozri tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 65 a nasl.).

³⁷ Rozsudok z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 37).

³⁸ Sem patria napríklad rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), a z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297).

³⁹ Rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47). Pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 41 a 42 a tam citovaná judikatúra).

⁴⁰ Rozsudky zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47); z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – faktúry) (C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 80); z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41); z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42); z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58); z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39); z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

nemôže v súvislosti s právom zdaniteľnej osoby na odpočítanie tejto dane ukladať dodatočné podmienky, ktorých dôsledkom by mohlo byť také zníženie vykonania tohto práva, až by bolo neúčinné.⁴¹

80. Z podrobného skúmania judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa formálnych nedostatkov, ktoré nebránia odpočítaniu dane, však vyplýva, že táto judikatúra sa nikdy netýka vlastníctva faktúry ako takého (resp. existencie faktúry), ale vždy podrobností týkajúcich sa vyhotovenia faktúry.⁴²

81. V tejto judikatúre sa konkrétne hovorí len o nesplnení *určitých* formálnych požiadaviek, a nie o nesplnení *všetkých* formálnych požiadaviek. Preto z nej nemožno vyvodiť záver, že právo na odpočítanie dane môže vzniknúť bez vlastníctva faktúry. Samotný Súdny dvor tiež hovorí len o tom, že „vlastníctvo faktúry obsahujúcej údaje uvedené v článku 226 [smernice o DPH] predstavuje formálnu, a nie hmotnoprávnu podmienku práva na odpočítanie DPH“.⁴³ To je pravda. Uvedenie *všetkých* údajov vymenovaných v zozname, ktorý sa nachádza v článku 226 smernice o DPH, predstavuje formálnu požiadavku. Pokiaľ tieto údaje nie sú základnými údajmi (pozri v tejto súvislosti podrobnejšie bod 93 a nasl.), možno ich doplniť alebo zmeniť aj dodatočne (napríklad podľa článku 219 smernice o DPH). *Vlastníctvo* faktúry podľa článku 178 smernice o DPH však samo osebe ako skutková okolnosť nie je takou formálnou požiadavkou.⁴⁴

82. Súdny dvor navyše z tohto konštatovania tiež vyvodil „len“ to, že daňová správa nemôže odmietnuť odpočítanie DPH iba z dôvodu, že napríklad faktúra nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 smernice o DPH (presný opis množstva a druhu plnenia a uvedenie dátumu plnenia), ak má k dispozícii všetky údaje na overenie, že vecné podmienky týkajúce sa tohto práva sú splnené.⁴⁵ To isté platí pre údaje uvedené v článku 226 bode 3 (uvedenie identifikačného čísla dodávateľa pre DPH)⁴⁶ alebo pre údaje uvedené v článku 226 bode 2 (uvedenie čísla faktúry)⁴⁷. V dôsledku toho Súdny dvor priznal oprave (formálne nesprávnej) faktúry, ktorú už mal príjemca plnenia, spätnú účinnosť.⁴⁸

⁴¹ Rozsudky z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42), a z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43), avšak s odkazom na prenesenie daňovej povinnosti, a z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), tiež v prípade prenesenia daňovej povinnosti.

⁴² Výslovne je to uvedené v rozsudku z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 39 a nasl.). Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 35 a 49), sa tiež týka faktúry, ktorej vlastníctvo bolo nesporné, avšak v ktorej boli uvedené čiastočne nepresné údaje. V rozsudku z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), sa tiež spomína držba pôvodnej faktúry.

⁴³ Rozsudky z 15. novembra 2017, Geissel a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:867, bod 40), a z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 38 a podobne v bode 29 – „vlastnením faktúry vystavenej v súlade s článkom 226 tejto smernice“). Podobne tiež rozsudky z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 42), a z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 47).

⁴⁴ Súdny dvor z toho tiež zrejme vychádzal v rozsudku z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 45), v ktorom uviedol, že článok 178 smernice o DPH bráni uloženiu dodatočných formálnych náležitostí. Samotný článok 178 smernice o DPH potom predsa nemôže predstavovať len formálnu náležitosť. V rozsudkoch z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 43), a z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 50), sa tiež konštatuje, že až po prijatí faktúry, na základe ktorej možno určiť daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH, sú splnené hmotnoprávne a formálne požiadavky na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

⁴⁵ Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43).

⁴⁶ Rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 40 a nasl.).

⁴⁷ Rozsudok z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45). Podobne tiež rozsudok zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).

⁴⁸ Pozri rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), a z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297).

83. Okrem toho aj Súdny dvor v uvedenej judikatúre výslovne predpokladá opravu existujúcej faktúry, ktorú má príjemca plnenia.⁴⁹ K vzniku práva na odpočítanie dane teda v štandardnom prípade odplatnej transakcie dochádza až vtedy, keď sú splnené obe podmienky (vznik daňovej povinnosti uskutočnením plnenia a vlastníctvo faktúry, ktorá preukazuje vznik daňovej povinnosti).

84. Význam vlastníctva faktúry tiež vysvetľuje, prečo článok 66 písm. a) smernice o DPH dovoľuje členským štátom stanoviť, že daňová povinnosť vzniká najneskôr v deň vyhotovenia faktúry. Týka sa to zálohových platieb, v ktorých sa faktúra vystaví už pred uskutočnením plnenia. V tomto prípade vznikne právo na odpočítanie dane z hľadiska dôvodu a výšky súbežne s vystavením faktúry príjemcovi plnenia. Právo na odpočítanie dane však v zásade nikdy nevznikne bez toho, aby príjemca plnenia mal faktúru.

85. Z porovnania písmen a) a písm. f) článku 178 tiež jasne vyplýva, že tvorca smernice pre štandardný prípad nepriameho výberu dane [písmeno a)] stanovil dodatočnú podmienku, a to vlastníctvo faktúry. Táto podmienka v osobitnom prípade priameho výberu dane [písmeno f) – prenesenie daňovej povinnosti] práve nie je nevyhnutná⁵⁰, a preto nie je stanovená. Toto legislatívne rozhodnutie by sa však obišlo, ak by sa konštatovalo, že vlastníctvo faktúry je len formálnou náležitosťou a je irelevantné.

d) Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa smernice o vrátení dane

86. Potrebu mať faktúru napokon potvrdzujú aj ustanovenia smernice o vrátení dane. Táto smernica na mnohých miestach výslovne vychádza z existencie faktúry. Konkrétne v článku 8 ods. 2 smernice o vrátení dane sa výslovne vyžaduje, aby sa v žiadosti o vrátenie dane uviedli určité údaje „pre každú faktúru“. Podľa článku 10 smernice o vrátení dane môže členský štát vrátenia dane požadovať od žiadateľa, aby predložil „kópiu faktúry“. V článku 14 ods. 1 písm. a) smernice o vrátení dane sa hovorí o nákupe, ktorý musí byť „fakturovaný“. Z toho vyplýva, že právo na odpočítanie dane, o vrátenie ktorej možno požiadať, vyžaduje, aby príjemca plnenia už raz mal faktúru.

87. Preto Súdny dvor⁵¹ už rozhodol, že finančná správa môže zamietnuť žiadosť o vrátenie dane, ak nedisponuje faktúrou alebo kópiou faktúry a zdaniteľná osoba neoznámila poradové číslo tejto faktúry na žiadosť finančnej správy v lehote uvedenej v smernici o vrátení dane. Toto konštatovanie by nemalo zmysel, ak by faktúra bola nadbytočná.

⁴⁹ Súdny dvor vo svojom rozsudku z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 39), výslovne odlišil predmetnú vec od rozsudku z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 38), pričom poukázal na to, že v prípade, ktorého sa týkal tento druhý uvedený rozsudok, neexistovala nijaká faktúra, zatiaľ čo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Senatex, existovala faktúra, ktorá bola zaplatená spolu s DPH. V rozsudku z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34 a nasl.), tiež išlo o opravu pôvodnej faktúry.

⁵⁰ Výslovne to bolo potvrdené v rozsudku z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, body 47 a 51). V tomto prípade totiž faktúra nemá funkciu prostriedku, ktorým sa prenáša daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH (pozri v tejto súvislosti podrobne vyššie uvedený bod 61 a nasl.), keďže dodávateľ nemá povinnosť zaplatiť DPH, a teda ju ani nemusí preniesť.

⁵¹ Rozsudok zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 57).

e) *Záver*

88. Tak zo znenia smernice o DPH a smernice o vrátení dane, ako aj z judikatúry Súdneho dvora teda vyplýva, že právo na odpočítanie dane, o vrátenie ktorej možno požiadať, vyžaduje, aby príjemca plnenia už raz mal faktúru. Okamih prijatia tejto faktúry potom určuje správne obdobie, v ktorom sa má právo na odpočítanie dane uplatniť.

4. *Právne následky „stornovania“ faktúry týkajúce sa správneho obdobia odpočítania dane*

a) *Hmotnoprávne dôsledky stornovania faktúry*

89. Ak podmienky odpočítania dane z hľadiska dôvodu (článok 167 smernice o DPH) a z hľadiska výšky [článok 178 písm. a) smernice o DPH] predstavujú hmotnoprávne podmienky, tiež z toho vyplýva, že stornovanie faktúry je irelevantné pre určenie správneho obdobia, v ktorom sa má vykonať odpočítanie dane podľa článku 179 smernice o DPH.

90. Buď boli splnené hmotnoprávne podmienky (uskutočnenie plnenia a vlastníctvo faktúry). V takom prípade právo na odpočítanie dane tiež vzniklo v tomto okamihu a musí sa uplatniť v príslušnom zdaňovacom období. Stornovanie a opätovné vyhotovenie faktúry na to nemôže mať nijaký vplyv. Stornovaním a opätovným vyhotovením faktúry možno nanajvýš odstrániť prípadné formálne nedostatky so spätnou účinnosťou pre toto obdobie, ako Súdny dvor už rozhodol aj v prípade opravnej faktúry so zrušením starej faktúry prostredníctvom dobropisu (tým sa myslí stornovanie/zrušenie).⁵²

91. Alebo neboli splnené hmotnoprávne podmienky (uskutočnenie plnenia alebo vlastníctvo faktúry). V takom prípade stornovanie a opätovné vyhotovenie faktúry predstavuje prvé vyhotovenie faktúry, ktorá zakladá právo na odpočítanie dane. Toto prvé vyhotovenie faktúry potom určuje správne obdobie, v ktorom sa má uplatniť právo na odpočítanie dane.

92. V prejednávanom prípade je preto rozhodujúce, či sa faktúry vystavené žalobkyni v roku 2012 majú považovať za „faktúr[y]“ v zmysle článku 178 písm. a) smernice o DPH. To zasa závisí od druhu nedostatku, ktorý údajne existoval, ale ktorý Súdnemu dvoru v tomto prípade nie je známy.

93. Dokument je podľa môjho názoru totiž faktúrou v zmysle článku 178 písm. a) smernice o DPH už vtedy, keď tak príjemcovi plnenia, ako aj finančnej správe umožňuje zistiť, za ktorú transakciu ktorý dodávateľ preniesol DPH v akej výške na ktorého príjemcu plnenia. To si vyžaduje údaje o dodávateľovi, príjemcovi plnenia, predmete plnenia, cene a samostatne uvedenej DPH.⁵³ Ak je uvedených týchto päť základných údajov, účel faktúry je splnený a právo na odpočítanie dane definitívne vzniklo.⁵⁴

⁵² Rozsudok z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45). Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) to v rozsudku z 22. januára 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, bod 18, tiež vyvodil z judikatúry Súdneho dvora.

⁵³ Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) z 12. marca 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, bod 23; z 22. januára 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, bod 17, a z 20. októbra 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, bod 19.

⁵⁴ Pokiaľ ide o kritérium „samostatne uvedenej DPH“, vyplýva to už z rozsudkov Súdneho dvora vo veciach Volkswagen a Biosafe, v ktorých existovali faktúry, v ktorých nebola uvedená DPH na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane v príslušnej výške. Pozri rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43), a z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

94. Nedostatky týkajúce sa jednotlivých ďalších údajov stanovených v článku 226 smernice o DPH naopak nebránia odpočítaniu dane, ak sa odstránia ešte v správnom konaní alebo v súdnom konaní. Tento právny následok vyplýva v konečnom dôsledku tiež z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa opravy faktúr so spätnou účinnosťou.⁵⁵

95. Ak sa teda nedostatok týkal uvedených základných znakov faktúry, odpočítanie dane v roku 2012 je vylúčené, keďže v tomto smere nemožno hovoriť o faktúre v zmysle právnych predpisov týkajúcich sa DPH. Právo na odpočítanie dane by v takom prípade v plnom rozsahu vzniklo až prvým prijatím faktúry v roku 2015.

96. Ak sa nedostatok faktúr naopak týkal len jednotlivých formálnych náležitostí (ako je napríklad chýbajúci dátum vystavenia faktúry, chýbajúce číslo faktúry, nesprávna adresa, nesprávny opis predmetu plnenia a obdobia alebo chýbajúce daňové identifikačné číslo atď.)⁵⁶, právo na odpočítanie dane vzniklo už uskutočnením plnenia a prijatím faktúr v roku 2012. Také nedostatky nemajú za následok nesplnenie podmienky „mať faktúru“ v zmysle článku 178 písm. a) smernice o DPH.

97. Opačný názor, ktorý zastáva Komisia a žalobkyňa, že stornovaním starej faktúry zanikajú jej právne účinky, a preto sú rozhodujúce len faktúry z roku 2015, naproti tomu nepovažujem za presvedčivý. Naopak považujem pochybnosti týkajúce sa jednostranného stornovania faktúry, ktoré vyjadril vnútroštátny súd, za oprávnené, aj keď v prejednávacom prípade zrejme došlo skôr k stornovaniu a opätovnému vyhotoveniu faktúr so vzájomným súhlasom.

98. Právo príjemcu plnenia na odpočítanie dane je totiž právom voči daňovému veriteľovi, ktoré – ak už raz vzniklo – tretia osoba nemôže jednostranne zrušiť.⁵⁷ Žiadne z ustanovení smernice o DPH tiež nestanovuje, že právo príjemcu plnenia na odpočítanie dane závisí od toho, či dodávateľ ešte stále súhlasí s faktúrou, ktorú raz vystavil, a nestornoval ju. Stačí, aby príjemca plnenia raz mal faktúru.

99. Keďže stornovaním faktúry nie je dotknutá faktická okolnosť týkajúca sa uskutočnenia plnenia a vlastníctva faktúry, stornovanie dodávateľom nemôže mať nijaký vplyv na právo príjemcu plnenia na odpočítanie dane. Z pohľadu štátu, ktorý je povinný rešpektovať základné práva, by bolo dosť ťažké odôvodniť, ak by s právom jednotlivca, ktorého hodnotu možno vyjadriť v peniazoch a ktoré už vzniklo – podľa názoru Európskeho súdu pre ľudské práva má byť právo na odpočítanie dane dokonca súčasťou základného práva vlastníť majetok⁵⁸ – mohol voľne nakladať iný jednotlivec, ktorý by toto právo mohol podľa vlastného uváženia zrušiť.

⁵⁵ Sem patria napríklad rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), a z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297).

⁵⁶ Pokiaľ ide o článok 226 body 6 a 7 smernice o DPH, pozri rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690). Pokiaľ ide o článok 226 bod 1, pozri rozsudok z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441). Pokiaľ ide o článok 226 bod 3, pozri rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

⁵⁷ Pozri v tomto zmysle výslovne rozsudok z 21. septembra 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 55 – v prípade neexistencie podvodných či zneužívajúcich okolností už raz priznaný nárok na odpočítanie dane zostáva zachovaný).

⁵⁸ Rozsudok ESLP z 22. januára 2009, „Bulves“ AD v. Bulharsko (sťažnosť č. 3991/03), § 53 a nasl.

b) Procesnoprávne dôsledky stornovania faktúry

100. Navyše – čo Komisia prehlíada – treba vziať do úvahy aj určité procesnoprávne dôsledky. Na právo na odpočítanie dane sa vzťahujú vnútroštátne premlčacie lehoty, ktoré sú ako také z hľadiska práva Únie v zásade nespochybniteľné.⁵⁹ Na rozhodnutia finančných orgánov sa vzťahujú vnútroštátne lehoty na podanie opravných prostriedkov, ktoré sú z hľadiska práva Únie tiež nespochybniteľné.⁶⁰ Aj na žiadosť o vrátenie dane podľa článku 15 smernice o vrátení dane sa vzťahuje prekluzívna lehota stanovená právom Únie, ktorá je ako taká tým skôr nespochybniteľná z hľadiska práva Únie.⁶¹ Pokiaľ však tieto verejnoprávne lehoty majú plniť svoj účel (právna istota), účastníci právnych vzťahov nimi nemôžu disponovať.

101. Tak by to však bolo v prípade, ak by sa uplynutie lehoty – ako napríklad v tomto prípade lehoty uvedenej v článku 15 smernice o vrátení dane – dalo obísť stornovaním (zrušením) faktúry a jej opätovným vyhotovením. Nenapadnuté, a teda právoplatné zamietavé rozhodnutie rumunských finančných orgánov sa následným stornovaním a opätovným vyhotovením faktúr, ku ktorému došlo v tomto prípade, *de facto* neguje. To by viedlo význam uvedených lehôt (premlčacie lehoty, lehoty na podanie opravných prostriedkov, lehoty na podanie žiadostí) *ad absurdum*.

102. Ako Súdny dvor už uviedol, zdaniteľná osoba môže byť podľa článkov 180 a 182 smernice o DPH oprávnená na odpočítanie dane, aj keď nevykonala svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo, avšak s výhradou dodržania určitých podmienok a požiadaviek stanovených vo vnútroštátnych právnych úpravách.⁶² V tomto prípade to však nebolo tak.

103. Možnosť uplatniť právo na odpočítanie dane bez akéhokoľvek časového obmedzenia je naopak v rozpore so zásadou právnej istoty. Táto zásada vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej správe nemohla donekonečna spochybňovať.⁶³ To platí tým skôr pre žiadosť o vrátenie dane, v súvislosti s ktorou článok 15 ods. 1 smernice o vrátení dane výslovne stanovuje konečný termín, do ktorého sa táto žiadosť musí podať.

⁵⁹ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 37); z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 47); z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, body 34 a 35); z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 64); z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17), a z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 45 a 46).

⁶⁰ Súdny dvor konkrétne v rozsudku zo 14. februára 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 43 a 44), automaticky vychádzal z toho, že možnosť podať proti rozhodnutiu opravný prostriedok v primeranej lehote je postačujúca. Pozri v tomto zmysle výslovne rozsudok zo 14. júna 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, bod 42 a citovaná judikatúra).

⁶¹ Rozsudok z 21. júna 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, body 33 a 34). Pozri tiež rozsudok z 2. mája 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 39).

⁶² Rozsudky z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 45); z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 32), a zo 6. februára 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46).

⁶³ Rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 36); zo 14. februára 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 41); z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 46); z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 33); z 21. júna 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, bod 29); z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48); z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 16), a z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 44).

104. Z týchto dôvodov Súdny dvor vo svojej judikatúre týkajúcej sa opravy faktúr vždy zdôrazňoval, že členský štát môže odmietnuť opravu so spätnou účinnosťou, ak k takejto oprave (alebo k doplneniu dokumentácie) dôjde „po prijatí takéhoto rozhodnutia o zamietnutí“.⁶⁴ To platí aj vtedy, keď sa – tak ako v tomto prípade – faktúra po prijatí rozhodnutia o zamietnutí nielen opraví, ale úplne stornuje a opätovne vyhotoví.

5. Záver

105. V konečnom dôsledku možno na prvú otázku odpovedať tak, že vznik práva na odpočítanie dane na základe ustanovení smernice o DPH má dve fázy. Toto právo vzniká z hľadiska dôvodu vznikom daňovej povinnosti dodávateľa (článok 167 smernice o DPH), teda spravidla uskutočnením plnenia, a z hľadiska výšky prijatím faktúry [článok 178 písm. a) smernice o DPH], ktorá je dokladom o prenesení DPH. Právo na odpočítanie dane vzniká až vtedy, keď sú splnené obe podmienky.

106. Tieto dve podmienky určujú aj obdobie, v ktorom sa má uplatniť právo na odpočítanie dane a od ktorého prípadne začínajú plynúť lehoty. Faktúra v zmysle článku 178 písm. a) smernice o DPH existuje už vtedy, keď obsahuje údaje o dodávateľovi, príjemcovi plnenia, predmete plnenia, cene a samostatne uvedenej DPH. Na tento účel nemusia byť splnené všetky formálne náležitosti vymenované v článku 226 smernice o DPH, ale tieto náležitosti sa môžu splniť aj dodatočne.

D. O správnom období vrátenia dane v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) smernice o vrátení dane (druhá, tretia a štvrtá prejudiciálna otázka)

1. O druhej otázke (rozhodujúce obdobie vrátenia dane)

107. So zreteľom na úvahy týkajúce sa prvej otázky prináleží vnútroštátnemu súdu objasniť, či faktúry v roku 2012 spĺňali uvedené požiadavky, alebo či boli také chybné, že ich nemožno označiť za faktúry v zmysle článku 178 písm. a) smernice o DPH. Podľa toho sa určí správne obdobie vrátenia dane v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) smernice o vrátení dane.

108. Ak žalobkyňa mala faktúry vo vyššie uvedenom zmysle po prvý raz v roku 2015 (pozri bod 93), je nepodstatné, že k uskutočneniu plnenia došlo už v roku 2012. To vyplýva už z článku 167 v spojení s článkom 178 písm. a) smernice o DPH a je to výslovne potvrdené v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice o vrátení dane. V tomto ustanovení sa hovorí o nákupe tovarov (t. j. o dodaní), „ktorý bol fakturovaný počas obdobia vrátenia dane“. K tomu došlo v tomto prípade v roku 2015.

109. Ak žalobkyňa mala faktúry vo vyššie uvedenom zmysle už v roku 2012 (pozri bod 93), správnym obdobím vrátenia dane bol rok 2012, v ktorom bola podaná aj prvá žiadosť o vrátenie dane. Táto žiadosť bola podľa článku 23 smernice o vrátení dane zamietnutá, pričom žalobkyňa (resp. jej právna predchodkyňa) nepodala odvolanie proti tomuto zamietavému rozhodnutiu, ktoré sa preto stalo právoplatným. Aj keby toto zamietavé rozhodnutie bolo v rozpore s právom

⁶⁴ Rozsudky zo 14. februára 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 33); z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 36), a z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45).

Únie, o tejto otázke by sa muselo rozhodnúť v konaní o opravnom prostriedku podanom proti tomuto rozhodnutiu. Z tohto dôvodu nevzniká otázka, na ktorú poukázala Komisia, či finančná správa dodržala ostatné procesné požiadavky článkov 20 a 21 smernice o vrátení dane.

2. O tretej otázke (vplyv stornovania)

110. Stornovanie (zrušenie) faktúry (vykonané so vzájomným súhlasom alebo jednostranne) nemá nijaký vplyv na toto právoplatné rozhodnutie alebo na právo na odpočítanie dane, ktoré už vzniklo. Vyplyva to už zo samotnej skutočnosti, že úkony jednotlivcov v zásade nemôžu so spätnou účinnosťou narušiť jestvujúce práva iných osôb a negovať verejnoprávne lehoty (pozri vyššie uvedený bod 98 a nasl.).

111. Inak to je v konečnom dôsledku len v prípade, ak vôbec nedošlo k stornovaniu (zrušeniu) faktúry, lebo faktúry vyhotovené v roku 2015 sa majú považovať za prvé faktúry.

3. O štvrtej otázke (faktúra ako podmienka vrátenia dane)

112. Štvrtá otázka vnútroštátneho súdu je trochu ťažšie pochopiteľná.

113. Pokiaľ je jej obsahom skutočnosť, že podľa vnútroštátneho práva obdobie vrátenia dane závisí len od vzniku daňovej povinnosti podľa článku 167 smernice o DPH (spravidla uskutočnenie plnenia, pozri článok 63), je to v rozpore s právom Únie. Ako už bolo uvedené, článok 178 písm. a) smernice o DPH navyše vyžaduje vlastníctvo faktúry, z ktorej vyplýva daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH, ktoré sa má prostredníctvom odpočítania dane neutralizovať.

114. Pokiaľ je jej obsahom skutočnosť, že podľa vnútroštátneho práva obdobie vrátenia dane bolo určené už vlastníctvom faktúr vyhotovených v roku 2012 a tieto faktúry nespĺňali všetky požiadavky článku 226 smernice o DPH, táto otázka zrejme spočíva na predpoklade, že správnou faktúrou, ktorá vedie k vzniku práva na odpočítanie dane v určitej výške, je len taká faktúra, ktorá obsahuje všetky údaje uvedené v článku 226 smernice o DPH.

115. To je však – ako bolo uvedené vyššie (bod 89 a nasl.) – v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa opravy faktúr so spätnou účinnosťou. Preto postačuje, ak faktúra umožňuje príjemcovi plnenia a daňovej správe zistiť, za ktorú transakciu ktorý dodávateľ preniesol DPH v akej výške na príjemcu plnenia. Pokiaľ má príjemca plnenia takú faktúru, právo na odpočítanie dane vzniklo aj z hľadiska výšky. Prípadné chybné formálne náležitosti potom možno ešte opraviť so spätnou účinnosťou počas prebiehajúceho konania, ak už tak či tak nie sú známe daňovej správe.⁶⁵

⁶⁵ Pozri v tomto zmysle výslovné rozhodnutie zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).

VI. Návrh

116. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Tribunalul București (Krajský súd Bukurešť, Rumunsko), takto:

1. Smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že právo na odpočítanie dane podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH vzniká z hľadiska dôvodu už vznikom daňovej povinnosti (článok 167 smernice o DPH) a z hľadiska výšky až prijatím faktúry [článok 178 písm. a) smernice o DPH]. Splnenie oboch podmienok určuje obdobie, v ktorom sa má uplatniť právo na odpočítanie dane. Faktúra potrebná na tento účel síce nemusí spĺňať všetky formálne náležitosti vymenované v článku 226 smernice o DPH. Smernica o DPH však neumožňuje odpočítať daň bez vlastníctva faktúry.
2. Správnym obdobím vrátenia dane v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) smernice o vrátení dane je obdobie, v ktorom zdaniteľná osoba mala takú faktúru. Vnútroštátny súd musí určiť, kedy mala takú faktúru žalobkyňa.
3. Stornovanie (zrušenie) faktúry (vykonané so vzájomným súhlasom alebo jednostranne) nemá nijaký vplyv na právo na odpočítanie dane, ktoré už vzniklo, a na obdobie, v ktorom sa má toto právo uplatniť.
4. Právu Únie odporujú vnútroštátne predpisy, podľa ktorých obdobie vrátenia dane v zmysle článku 14 ods. 1 písm. a) smernice o vrátení dane závisí len od vzniku daňovej povinnosti podľa článku 167 smernice o DPH. Navyše je potrebné mať faktúru, na základe ktorej možno určiť daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH, pričom táto faktúra nemusí spĺňať všetky formálne náležitosti vymenované v článku 226 smernice o DPH.