



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 15. septembra 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 167, článok 178 písm. a), článok 179 a článok 226 bod 3 — Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe — Vydanie faktúr bez daňového identifikačného čísla a bez identifikačného čísla pre DPH — Právna úprava členského štátu vylučujúca opravu faktúry ex tunc“

Vo veci C-518/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd Spolkovej krajiny Dolné Sasko, Nemecko) z 3. júla 2014 a doručený Súdnemu dvoru 18. novembra 2014, ktorý súvisí s konaním:

Senatex GmbH

proti

Finanzamt Hannover-Nord

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (spravodajca) a K. Jürimäe,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. januára 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Senatex GmbH, v zastúpení: D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, a A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Wasmeier a M. Owsiany-Hornung, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 17. februára 2016,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Senatex GmbH a Finanzamt Hannover-Nord (daňová správa Hanover-Sever, Nemecko, ďalej len „daňová správa“) vo veci odmietnutia tejto správy priznať odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej spoločnosťou Senatex na vstupe za roky, v ktorých boli faktúry vlastnené touto spoločnosťou vystavené, z dôvodu, že tieto faktúry vo svojom originálnom znení nespĺňajú požiadavky stanovené vnútroštátnou daňovou právnou úpravou.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Podľa článku 63 smernice 2006/112:
„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“
- 4 Článok 167 tejto smernice stanovuje:
„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“
- 5 Podľa článku 168 uvedenej smernice:
„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,
...“
- 6 Článok 178 tej istej smernice stanovuje:
„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,
...“
- 7 Článok 179 smernice 2006/112 znie:
„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.“

Členské štáty však môžu vyžadovať od zdaniteľných osôb, ktoré uskutočňujú príležitostné transakcie uvedené v článku 12, aby uplatňovali právo na odpočítanie dane len v čase dodania.“

8 Článok 219 tejto smernice stanovuje:

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

9 Podľa článku 226 tejto smernice:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia [na účely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahovať iba tieto údaje:

...

3) identifikačné číslo pre DPH ustanovené v článku 214, pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovar alebo poskytla služby,

...“

10 Článok 273 tej istej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého [rovnosti – *neoficiálny preklad*] zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Nemecké právo

11 Podľa § 15 ods. 1 prvej vety bodu 1 prvej vety Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) môže podnikateľ odpočítať daň zaplatenú na vstupe od dane splatnej zo zákona za dodania a iné poskytovanie služieb, ktoré boli uskutočnené iným podnikateľom v rámci jeho činnosti (plnenia na vstupe).

12 § 15 ods. 1 prvá veta bod 1 druhá veta UStG stanovuje, že podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie DPH je to, že podnikateľ disponuje faktúrou vystavenou v súlade s § 14 a § 14a UStG. Takáto faktúra musí najmä obsahovať všetky údaje uvedené v § 14 ods. 4 bodoch 1 až 9 UStG.

13 Podľa ustálenej judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) sumy dane zaplatenej na vstupe možno odpočítať až v tom zdaňovacom období, v ktorom sú splnené všetky hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie tohto práva v zmysle § 15 ods. 1 prvej vety UStG.

14 § 31 ods. 5 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (vykonávacie nariadenie UStG) vo všeobecnosti upravuje, že faktúra sa môže opraviť, ak neobsahuje všetky údaje uvedené v § 14 ods. 4 alebo v § 14a UStG, alebo keď sú informácie vo faktúre nesprávne. Na tento účel stačí v dokumente, ktorý sa osobitne a jednoznačne vzťahuje na faktúru, poskytnúť chýbajúce alebo opravené údaje. Táto oprava podlieha tým istým formálnym a hmotnoprávnym požiadavkám, ako sú požiadavky stanovené v § 14 UStG.

- 15 V osobitných prípadoch nesprávneho alebo neoprávneného vyúčtovania DPH sa v zmysle § 14c ods. 1 a 2 UStG analogicky uplatňuje § 17 ods. 1 UStG. Podľa tohto ustanovenia nemá oprava faktúr spätnú účinnosť, ale platí pre obdobie, keď sa príjemcovi plnenia poskytne opravená faktúra, resp. keď sa žiadosti o opravu vyhovie po tom, ako sa úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov.
- 16 Ak sa odpočítanie dane nepovolí z dôvodu chýbajúcich alebo nesprávnych údajov uvedených vo faktúrach, môže právo na odpočítanie DPH podľa nemeckej právnej úpravy vzniknúť úpravou faktúry v čase opravy. V takom prípade ak sú príjmy získané daňovou správou z DPH rovnaké, má uplatnenie úrokov z omeškania podľa § 233a Abgabenordnung (Všeobecný daňový kódex) za následok dodatočné finančné náklady.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 17 Spoločnosť Senatex prevádzkuje veľkoobchod s textilom. V každom zo svojich daňových priznaní za roky 2008 až 2011 uviedla odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, a to na základe vyúčtovaní provízie vo vzťahu k svojim obchodným zástupcom, ako aj na základe faktúr autora reklamy.
- 18 Dňa 21. januára 2013 daňová správa rozhodla o vykonaní kontroly na mieste od 11. februára do 17. mája 2013 s cieľom overiť dôvodnosť daňových priznaní spoločnosti Senatex týkajúcich sa rokov 2008 až 2011. V rámci tejto kontroly daňová správa dospela k záveru, že odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe na základe vyúčtovaní provízie vydaných spoločnosťou Senatex svojim obchodným zástupcom nebolo možné, keďže takéto vyúčtovania nepredstavovali riadne faktúry v zmysle ustanovení § 15 ods. 1 v spojení s § 14 ods. 4 UStG. Podľa tejto správy totiž tieto dokumenty neobsahovali, či už v týchto vyúčtovaniach provízie alebo v ich prílohách, daňové identifikačné číslo alebo identifikačné číslo pre DPH ich adresáta. Okrem toho tieto vyúčtovania neodkazujú na nijaký iný dokument, z ktorého by tieto údaje mohli byť vyvodené. Z rovnakých dôvodov daňová správa konštatovala, že ani odpočítanie vykonané z titulu faktúr vystavených autorom reklamy nebolo oprávnené.
- 19 Dňa 2. mája 2013, ešte počas kontroly na mieste, Senatex opravila vyúčtovania provízií, pokiaľ ide o roky 2009 až 2011, vo vzťahu k svojim obchodným zástupcom takým spôsobom, že do týchto dokumentov sa doplnilo daňové identifikačné číslo alebo identifikačné číslo pre DPH každého obchodného zástupcu. Aj faktúry autora reklamy za roky 2009 až 2011 sa s rovnakým dátumom opravili príslušným spôsobom, to znamená počas kontroly na mieste.
- 20 Napriek týmto okolnostiam daňová správa 2. júla 2013 vydala dodatočné daňové výmery za roky 2008 až 2011, ktorými znížila na základe konštatovaní vykonaných v rámci jej kontroly na mieste sumy, ktoré Senatex mohla odpočítať z titulu DPH z dôvodu, že podmienky tohto odpočítania neboli pre uvedené roky splnené, ale boli splnené až v čase uskutočnenia opravy faktúr, to znamená v priebehu roka 2013.
- 21 Listom z 19. júla 2013 Senatex podala námietku proti týmto daňovým výmerom. V priebehu konania o námietke vyšlo najavo, že Senatex neopravila vyúčtovania provízií vystavené v priebehu roka 2008 a dotknuté týmito daňovými výmery. Z toho vyplýva, že táto spoločnosť až 11. februára 2014 opravila pre rok 2008 vyúčtovania provízií vo vzťahu k svojim obchodným zástupcom a faktúry autora reklamy tým, že do nich doplnila ich daňové identifikačné číslo alebo identifikačné číslo pre DPH.
- 22 Rozhodnutím z 3. marca 2014 daňová správa odmietla opravný prostriedok Senatex a ďalej zastávala názor, podľa ktorého vzhľadom na to, že podmienky odpočítania DPH boli splnené iba v okamihu, keď došlo k opravám faktúr, teda v priebehu rokov 2013 a 2014, účinky opravy faktúry nemohli platiť spätne k dátumu poskytnutia služby, ktorá je predmetom tohto dokumentu.

- 23 Práve proti tomuto rozhodnutiu smeruje žaloba spoločnosti Senatex podaná 5. marca 2014 na vnútroštátny súd Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd Spolkovej krajiny Dolné Sasko, Nemecko). Senatex tvrdí, že opravy, ktoré vykonala, majú retroaktívny účinok, keďže boli vykonané pred posledným administratívnym rozhodnutím, a to rozhodnutím daňovej správy z 3. marca 2014, ktorým sa zamietla jej námietka. Svojou žalobou preto Senatex žiada vnútroštátny súd, aby zrušil dodatočné daňové výmery vydané daňovou správou pre roky 2008 až 2011.
- 24 Za týchto podmienok SNiedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd Spolkovej krajiny Dolné Sasko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Sú účinky *ex nunc* prvého vystavenia faktúry, ktoré Súdny dvor konštatoval vo svojom rozsudku [z 29. apríla 2004,] Terra Baubedarf-Handel [(C-152/02, EU:C:2004:268)], spochybnené rozsudkami [z 15. júla 2010,] Pannon Gép Centrum [(C-368/09, EU:C:2010:441),] a [z 8. mája 2013,] Petroma Transports a i. [(C-271/12, EU:C:2013:297),] v prípade, o aký ide vo veci samej a ktorým je doplnenie neúplnej faktúry, keďže Súdny dvor chcel v takomto prípade v konečnom dôsledku povoliť retroaktívny účinok?
 2. Aké minimálne požiadavky treba stanoviť pre faktúru, v prípade ktorej je možný retroaktívny účinok a oprava? Musí už pôvodná faktúra obsahovať daňové identifikačné číslo alebo identifikačné číslo pre DPH alebo ho možno doplniť neskôr, v dôsledku čoho sa zachová odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z pôvodnej faktúry?
 3. Ide o včasnú opravu faktúry, ak sa uskutoční až v rámci konania o námietke, ktoré smeruje proti rozhodnutiu (dodatočnému daňovému výmeru) daňového orgánu?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

- 25 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 167, článok 178 písm. a), článok 179 a článok 226 bod 3 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej oprava faktúry týkajúca sa povinného údajá, konkrétne identifikačného čísla pre DPH, nevyvoláva retroaktívne účinky, takže právo na odpočítanie DPH vykonané na základe opravenej faktúry je možné uplatniť iba za rok, v ktorom bola faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra pôvodne vystavená.
- 26 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 23 a citovaná judikatúra).
- 27 Systém odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 27 a citovaná judikatúra).
- 28 Podľa článku 167 smernice 2006/112 právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Hmotnoprávne podmienky požadované na vznik tohto práva sú uvedené v článku 168 písm. a) tejto smernice. Na priznanie uvedeného práva je tak potrebné,

aby jednak dotknutá osoba bola zdaniteľnou osobou v zmysle uvedenej smernice a jednak aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovanú judikatúru).

- 29 Pokiaľ ide o formálne podmienky práva na odpočítanie, z článku 178 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že výkon tohto práva je podmienený vlastnením faktúry vystavenej v súlade s článkom 226 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, bod 41, a z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 29). Podľa článku 226 bodu 3 tejto smernice musí faktúra uvádzať najmä identifikačné číslo DPH, pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovary alebo poskytla služby.
- 30 V predmetnej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že identifikačné číslo DPH upravené v článku 226 bode 3 smernice 2006/112 pôvodne chýbalo na faktúrach a vyúčtovaniach dotknutých vo veci samej, pričom toto číslo Senatex doplnila až o niekoľko rokov neskôr po dátume vystavenia týchto dokumentov. Nie je spochybnené, že tieto faktúry a tieto vyúčtovania obsahovali ďalšie informácie povinne vyžadované v tomto článku.
- 31 Vnútroštátny súd sa pýta, či smernica 2006/112 bráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej právo na odpočítanie DPH môže byť za takýchto podmienok vykonané iba za rok, v ktorom bola pôvodná faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra vystavená.
- 32 Predovšetkým treba uviesť, že smernica 2006/112 upravuje možnosť opraviť faktúru, na ktorej chýbali niektoré povinné údaje. Vyplýva to z článku 219 tejto smernice, ktorý uvádza, že „za faktúru sa považuje každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje“.
- 33 Je nepochybné, že faktúry dotknuté vo veci samej boli riadne opravené.
- 34 Ďalej Súdny dvor v bode 43 rozsudku z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), ako aj v bode 34 rozsudku z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297), potvrdil, že smernica 2006/112 nezakazuje opravu nesprávnych faktúr. Ako však uviedol generálny advokát v bodoch 36 a 37 svojich návrhov, Súdny dvor vo svojich rozsudkoch neriešil otázku časových účinkov takejto opravy na vykonanie práva na odpočítanie DPH.
- 35 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 179 prvého odseku smernice 2006/112 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“. Z toho vyplýva, že právo na odpočítanie DPH sa v zásade musí vykonať za obdobie, v priebehu ktorého na jednej strane toto právo vzniklo a na druhej strane zdaniteľná osoba vlastní faktúru (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, bod 34).
- 36 Podľa nemeckej vlády pri oprave faktúry doplnením identifikačného čísla DPH, ktoré chýbalo na pôvodne vystavenej faktúre, je požiadavka na faktúru obsahujúcu identifikačné číslo DPH splnená až v okamihu tejto opravy, takže podľa článkov 178 a 179 smernice 2006/112 právo na odpočítanie DPH možno vykonať až v okamihu opravy.
- 37 V tomto ohľade treba po prvé pripomenúť, že Súdny dvor už opakovane rozhodol, že právo na odpočítanie DPH upravené v článku 167 a nasledujúcich článkoch smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené a že toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane zatažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri v tomto

zmysle rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 24 a citovanú judikatúru). Cieľom režimu odpočítaní je, ako sa pripomenulo v bode 27 tohto rozsudku, úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Vnútroštátna právna úprava, akou je úprava dotknutá vo veci samej, ktorá uplatňuje úroky z omeškania zo súm DPH, ktoré považuje za sumy splatné pred opravou pôvodne vystavenej faktúry, však ukladá daňovú povinnosť vyplývajúcu z DPH na tieto hospodárske činnosti, ktorým napriek tomu spoločný systém DPH zaručuje neutralitu tejto dane.

- 38 Po druhé Súdny dvor rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42 a citovanú judikatúru, ako aj z 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43). Ako bolo pripomenuté v bode 29 tohto rozsudku, vlastníctvo faktúry obsahujúcej údaje uvedené v článku 226 smernice 2006/112 predstavuje formálnu, a nie hmotnoprávnu podmienku práva na odpočítanie DPH.
- 39 Po tretie, hoci Súdny dvor v bode 38 rozsudku z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), rozhodol, že právo na odpočítanie sa musí vykonať za obdobie priznania, v priebehu ktorého sa vykonalo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb a v priebehu ktorého zdaniteľná osoba vlastní faktúru, treba uviesť, že vec, ktorá viedla k vydaniu tohto rozsudku, sa týkala podniku, ktorý nevlastnil faktúru v okamihu, keď vykonal právo na odpočítanie a že Súdny dvor preto nerozhodol o časových účinkoch opravy pôvodne vystavenej faktúry. Ako uviedol generálny advokát v bode 39 svojich návrhov, táto vec sa odlišuje od veci samej, keďže Senatex mala k dispozícii faktúru v čase uplatnenia svojho práva na odpočítanie DPH a zaplatila DPH na vstupe.
- 40 Po štvrté samotná nemecká vláda na pojednávaní uznala, že za určitých okolností neskoršia oprava faktúry, smerujúca napríklad k oprave chyby v identifikačnom čísle DPH, ktoré sa na nej nachádza, nebráni tomu, aby sa právo na odpočítanie mohlo vykonať za rok, keď bola faktúra vystavená. Naopak, táto vláda neuviedla presvedčivé dôvody na odlíšenie takýchto okolností od veci samej.
- 41 Nakoniec treba spresniť, že členské štáty majú právomoc upraviť sankcie pre prípad nesplnenia formálnych podmienok týkajúcich sa výkonu práva na odpočítanie DPH. Podľa článku 273 smernice 2006/112 členské štáty majú možnosť prijať opatrenia s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom pod podmienkou, že tieto opatrenia nepôjdu nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov a nespochybnia neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62).
- 42 Nemecká vláda na pojednávaní uviedla, že presunutie práva na odpočítanie DPH na rok, keď bola faktúra opravená, predstavovalo sankciu. Napriek tomu s cieľom sankcionovať nedodržanie formálnych požiadaviek možno zamýšľať iné sankcie ako odmietnutie práva na odpočítanie dane za rok vystavenia faktúry, ako napríklad uloženie pokuty alebo peňažná sankcia primeraná závažnosti porušenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 63). Okrem toho podľa právnej úpravy dotknutej vo veci samej k odloženiu tohto práva spolu s uplatnením úrokov z omeškania dôjde za každého predpokladu bez zohľadnenia okolností vyžadujúcich opravu pôvodne vystavenej faktúry, čo ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov uvedených v predchádzajúcom bode tohto rozsudku.
- 43 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na prvú a druhú otázku tak, že článok 167, článok 178 písm. a), článok 179 a článok 226 bod 3 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej oprava faktúry týkajúca sa povinného údajá, konkrétne identifikačného čísla pre DPH, nevyvoláva retroaktívne účinky, takže právo na odpočítanie DPH vykonané na základe opravenej faktúry je možné uplatniť iba za rok, v ktorom bola faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra pôvodne vystavená.

O tretej otázke

- 44 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave alebo vnútroštátnej praxi, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe odmietne právo na odpočítanie DPH v prípade, že k oprave faktúry dôjde po prijatí rozhodnutia, ktorým sa odmietlo odpočítanie DPH, daňovými orgánmi.
- 45 Cieľom tejto otázky je v podstate určiť, či daňové orgány môžu dospieť k záveru, že k oprave faktúry týkajúcej sa povinného údajja, konkrétne identifikačného čísla DPH, došlo oneskorene, ak sa vykoná až potom, čo tieto orgány prijali rozhodnutie, ktorým sa zamietá odpočítanie DPH.
- 46 Z pripomienok nemeckej vlády a spoločnosti Senatex jasne vyplýva, že vo veci samej daňová správa prejavila úmysel prijať opravené faktúry predložené spoločnosťou Senatex a že sa preto nedomnieva, že k opravám spoločnosti Senatex došlo oneskorene.
- 47 Za týchto okolností nie je potrebné odpovedať na tretiu otázku.

O trovách

- 48 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 167, článok 178 písm. a), článok 179 a článok 226 bod 3 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej oprava faktúry týkajúca sa povinného údajja, konkrétne identifikačného čísla pre daň z pridanej hodnoty, nevyvoláva retroaktívne účinky, takže právo na odpočítanie tejto dane vykonané na základe opravenej faktúry je možné uplatniť iba za rok, v ktorom bola faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra pôvodne vystavená.

Podpisy