

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 26. apríla 2018 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Smernica 2006/112/ES – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Právo na vrátenie DPH – Transakcie patriace do zdaťovacieho obdobia, ktoré už bolo predmetom ukončenej daňovej kontroly – Vnútroštátna právna úprava – Možnosť zdaniteľnej osoby opraviť daňové priznania, ktoré už boli predmetom daňovej kontroly – Vylúčenie – Zásada efektivity – Daňová neutralita – Právna istota“

Vo veci C-81/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Suceava (Odvolací súd Suceava, Rumunsko) z 23. januára 2017 a doručený Súdnemu dvoru 14. februára 2017, ktorý súvisí s konaním:

Zabrus Siret SRL

proti

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory C. Vajda, sudcovia E. Juhász (spravodajca) a K. Jürimäe,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– rumunská vláda, v zastúpení: R. Radu, C. M. Florescu a R. Mangu, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a L. Radu Bouyon, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení smernice Rady

2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj výkladu zásad daňovej neutrality, efektivity a proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktorého účastníkmi sú spoločnosť Zabrus Siret SRL (ďalej len „Zabrus“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Generálne riaditeľstvo verejných financií Jasy – oblastná správa verejných financií Suceava, Rumunsko) (ďalej len „generálne riaditeľstvo“) vo veci možnosti zdaniteľnej osoby opraviť daňové priznania k dani z pridanej hodnoty (DPH) na účely uplatnenia práva na odpočítanie DPH.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 167 smernice o DPH stanovuje:

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

4 Článok 168 tejto smernice znie:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, tá 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,

...“.

5 Podľa článku 179 prvého odseku tejto smernice „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“.

6 Článok 180 tejto smernice znie takto:

„Členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu vykonať odpočítanie dane, ktoré nevykonala v súlade s článkami 178 a 179.“

7 Podľa článku 182 smernice o DPH „členské štáty určia podmienky a pravidlá pre vykonávanie článkov 180 a 181“.

8 Článok 183 smernice o DPH stanovuje:

„Ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.“

Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu.“

9 ?lánok 250 tejto smernice znie:

„1. Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.

2. ?lenské štáty umožnia a môžu požadovať, aby sa v súlade s podmienkami, ktoré stanovujú, daňové priznania k DPH uvedené v odseku 1 podávali elektronicky.“

10 ?lánok 252 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Daňové priznanie k DPH sa musí podať v lehote, ktorú určia ?lenské štáty. Táto lehota nesmie prekročiť dva mesiace od uplynutia každého zdaňovacieho obdobia.

2. Každý ?lenský štát určí zdaňovacie obdobie v trvaní jedného, dvoch alebo troch mesiacov.

?lenské štáty však môžu určiť rôzne zdaňovacie obdobia za predpokladu, že nepresiahnu jeden rok.“

Rumunské právo

11 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (nariadenie vlády ? 92/2003 o Kódexe daňového konania, *Monitorul Oficial al României*, ?as? I, ? 863 z 26. septembra 2005), v znení účinnom v ?ase skutkových okolností vo veci samej (?alej len „daňový poriadok“) v ?lánku 84, nazvanom „Oprava daňových priznaní“, stanovuje:

„1. Daňový subjekt môže opraviť daňové priznania na základe vlastného podnetu, a to až do uplynutia premlčacej lehoty týkajúcej sa práva stanoviť daňovú povinnosť.

2. Daňové priznania možno opraviť prostredníctvom podania opravného daňového priznania vždy, keď daňový subjekt zistí, že v pôvodnom daňovom priznaní sú chyby.

3. V prípade [DPH] sa oprava chýb v daňových priznaniach týkajúcich sa tejto dane vykonáva na základe ustanovení daňových zákonov. Vecné chyby v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty sa opravujú na základe postupu (ktorý schválil prezident Agenția Națională de Administrare Fiscală [Národná agentúra pre daňovú správu (ANAF)]).

4. Daňové priznania nemožno podávať ani opravovať po zrušení výhrady následnej kontroly, s výnimkou prípadov, v ktorých sa oprava vyžaduje na prípadné splnenie zákonnej podmienky stanovujúcej opravu základu dane a/alebo príslušnej dane.

5. ‚Chyby‘ podľa tohto ?lánku znamenajú chyby týkajúce sa výšky daní, poplatkov a príspevkov, zdaniteľného tovaru a príjmov, ako aj každej inej súčasti základu dane.

6. V prípade, že daňový subjekt dane počas daňovej kontroly predloží alebo opraví daňové priznania týkajúce sa obdobia a daní, poplatkov, príspevkov a iných príjmov, ktoré sú predmetom daňovej kontroly, daňový orgán tieto skutočnosti nevezme do úvahy.“

12 ?lánok 105 daňového poriadku obsahujúci „Pravidlá týkajúce sa daňovej kontroly“ stanovuje:

„...“

3. Daťová kontrola sa vykonáva iba raz pre každú dať, poplatok a ostatné sumy, ktoré sa majú odviesť do všeobecného konsolidovaného rozpočtu, a za každé zdaťovacie obdobie.

...

5. Daťová kontrola sa vykonáva v súlade so zásadami nezávislosti, neopakovanosti, samostatnosti, hierarchie, teritoriality a decentralizácie.

...

8. Na záver daťovej kontroly je daťový subjekt povinný predložiť na vlastnú zodpovednosť písomné vyhlásenie o tom, že sprístupnil všetky dokumenty a informácie potrebné na daťovú kontrolu.

9. Daťový subjekt je povinný vykonať opatrenia uvedené v protokole vypracovanom pri príležitosti daťovej kontroly, v lehotách a za podmienok stanovených orgánmi daťovej kontroly.“

13 Článok 105a tohto poriadku upravujúci „Pravidlá týkajúce sa opätovného preskúmania“ znie:

„1. Bez ohľadu na ustanovenie článku 105 odseku 3, daťový kontrolór môže rozhodnúť o vykonaní opätovného preskúmania určitého zdaťovacieho obdobia.

2. ‚Opätovné preskúmanie‘ znamená daťovú kontrolu vykonávanú v dôsledku odhalenia dodatočných údajov, ktoré boli v čase pôvodnej kontroly daťovým kontrolórom neznáme a ktoré majú vplyv na výsledok kontroly.

3. ‚Dodatočné údaje‘ znamenajú informácie, doklady alebo iné písomnosti získané v dôsledku krížovej kontroly, bez predchádzajúceho upozornenia, alebo ktoré daťovému orgánu oznámili orgány činné v trestnom konaní alebo iné orgány verejnej moci, alebo ktoré kontrolné orgány získali akýmkoľvek iným spôsobom a ktoré môžu viesť ku zmene výsledkov predchádzajúcej daťovej kontroly.

4. Na začiatku konania o opätovnom preskúmaní je orgán daťovej kontroly povinný oznámiť daťovému subjektu rozhodnutie o vykonaní opätovného preskúmania, ktoré možno napadnúť v súlade s podmienkami tohto kódexu. Ustanovenia týkajúce sa obsahu a doručenia oznámenia o kontrole sa primeraným spôsobom vzťahujú aj a na rozhodnutie o opätovnom preskúmaní.“

14 Článok 106 uvedeného daťového poriadku, nazvaný „Povinnosť spolupráce daťového subjektu“, vo svojom odseku 1 stanovuje, že daťový subjekt je povinný pri preskúmaní skutkových okolností daťového charakteru poskytnúť súčinnosť. Daťový subjekt je povinný poskytnúť informácie, sprístupniť na mieste vykonávania daťovej kontroly celú dokumentáciu, ako aj všetky ostatné údaje potrebné na objasnenie skutkového stavu, významného z daťového hľadiska.

15 Príloha 1 Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (výnos č. 179 o schválení pokynov na opravu vecných chýb v daťových priznaniach k dani z pridanej hodnoty) zo 14. mája 2007 (čalej len „výnos č. 179/2007“) vo svojich bodoch 1, 3.1, 4.1 a 4.2 stanovuje:

„1. Daťové priznania k dani z pridanej hodnoty podané zdaniteľnými osobami na DPH môže opraviť, pokiaľ ide o vecné chyby, príslušný daťový orgán, a to na vlastný podnet alebo na žiadosť zdaniteľnej osoby.

...

3.1. Opravu vecných chýb v daňovom priznaní k [DPH] možno vykonať v premlčacej lehote 5 rokov, ktorá plynie od 1. januára roka nasledujúceho po roku, v ktorom bolo podané daňové priznanie, ktoré je predmetom opravy.

...

4.1. V súlade s týmito pokynmi nie je možné vykonať opravu daňového priznania k [DPH] za zdaňovacie obdobia, ktoré už boli predmetom daňovej kontroly, alebo vo vzťahu ku ktorým daňová kontrola prebieha.

4.2. Bez ohľadu na bod 4.1, opravu vecných chýb v daňovom priznaní k [DPH] možno vykonať na základe opatrenia oznámeného orgánom daňovej kontroly. V uvedenom prípade sa k žiadosti daňového subjektu o opravu vecných chýb priloží kópia a originál predmetného opatrenia.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 V spoločnosti Zabrus bola vykonaná daňová kontrola súvisiaca s DPH za obdobie od 1. mája 2014 do 30. novembra 2014. Táto kontrola bola ukončená správou z 26. januára 2015.

17 Zabrus podala 25. mája 2015 daňové priznanie k DPH za apríl 2015 s možnosťou vrátenia tejto dane. Pri tejto príležitosti požiadala najmä o vrátenie súm vo výške 39 637 rumunských lei (RON) a 26 627 RON. Prvá suma bola zaznamenaná v tomto daňovom priznaní v dôsledku opravy po skončení vyššie uvedenej daňovej kontroly prostredníctvom útovného zápisu o vyrovnaní DPH z júla 2014. Druhá suma vyplýva z opravy vo februári 2015 za transakcie uskutočnené v roku 2014, vo vzťahu ku ktorým Zabrus vo svojom útovníctve predložila relevantné dôkazy až po uvedenej daňovej kontrole.

18 V dôsledku toho prebehla v spoločnosti Zabrus daňová kontrola za obdobie od 1. decembra 2014 do 30. apríla 2015. Táto daňová kontrola bola ukončená správou vydanou 9. júla 2015.

19 Daňové orgány odmietli vrátiť sumy DPH vo výške 39 637 RON a 26 627 RON z dôvodu, že požadované sumy sa týkali transakcií uskutočnených v zdaňovacom období, ktoré predchádzalo kontrolovanému obdobiu, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly v oblasti DPH, ukončenej 26. januára 2015. Uviedli, že zásada neopakovanosti daňovej kontroly podľa uplatnenej vnútroštátnej právnej úpravy bráni vráteniu týchto súm požadovaných spoločnosťou Zabrus, pretože vo vzťahu k už kontrolovanému obdobiu sa nezistila žiadna nezrovnalosť týkajúca sa platieb DPH a kontrolné orgány neprijali žiadny akt o opatreniach, ktoré má Zabrus prijať.

20 Zabrus sa prostredníctvom rôznych správnych postupov márne usilovala o uplatnenie svojho práva na vrátenie DPH. Konkrétne bol zamietnutý tak jej návrh na opakovanú daňovú kontrolu za obdobie od 1. mája 2014 do 30. novembra 2014, ako aj jej žiadosť o opravu vecnej chyby v daňových priznaniach k DPH za máj až október 2014.

21 Zabrus podala 22. októbra 2015 na Tribunalul Suceava (Krajský súd Suceava, Rumunsko) žalobu o neplatnosť rozhodnutia generálneho riaditeľstva, ktorým sa zamietlo vrátenie DPH zodpovedajúcej uvedeným sumám. Zabrus vo svojej žalobe zdôraznila, že odpočítanie DPH predstavuje právo daňového subjektu, ktoré v prípade splnenia hmotnoprávných požiadaviek nemožno obmedziť, hoci sa nedodrжали niektoré formálne požiadavky. Uviedla tiež, že zamietnutie preskúmania DPH daňovými orgánmi s odkazom na zásadu neopakovanosti daňovej kontroly sa rovná zrušeniu práva odpočítať daň prostredníctvom stanovenia dodatočných hmotnoprávných

a formálnych podmienok, nezlučiteľných s právom Únie, takže ide o neprimerané opatrenie, nadmerne zaťažujúce daňový subjekt.

22 Generálne riaditeľstvo uviedlo, že podľa ustanovení daňového poriadku a výnosu 179/2007 nemožno plnenia týkajúce sa časového obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly, opraviť, ani ich opätovne preskúmať, s výnimkou podnetu daňového orgánu v prípade, že na základe spolupráce s inými inštitúciami odhalí nové údaje alebo informácie, alebo v prípade, že sa pri predchádzajúcej kontrole prijalo príslušné opatrenie. V prejednávanej veci však o taký prípad nejde.

23 Rozsudkom z 31. marca 2016 Tribunalul Suceava (Krajský súd Suceava) žalobu spoločnosti Zabrus zamietol ako nedôvodnú s odôvodnením, že opätovné preskúmanie obdobia, ktoré už predtým podliehalo daňovej kontrole, si vyžaduje existenciu nových informácií vo vzťahu k už prešetrovaným informáciám, ktoré boli daňovým orgánom v čase prvej daňovej kontroly neznáme a za ktorých oneskorené predloženie nie je zodpovedná zdaniteľná osoba podliehajúca kontrole alebo daňový orgán.

24 Uvedený súd konštatoval, že zásada neopakovateľnosti daňovej kontroly a istoty právnych vzťahov by bola porušená, keby sa po vykonaní kontroly umožnilo predkladať podpornú dokumentáciu alebo zohľadňovať chyby v evidencii vedúce ku zmene sumy, ktorá sa má vrátiť, a to za odlišných podmienok než tých, ktoré v tejto oblasti restriktívne stanovil zákonodarcia. Uviedol tiež, že strata práva odpôíť sa nezdá byť neprimeraná v prípade, ak je za chybnú evidenciu, ako aj za neskoršie odhalenie podpornej dokumentácie, zodpovedná Zabrus.

25 Uvedený súd okrem toho uviedol, že chyba v evidencii DPH, ktorá sa má vrátiť, vo výške 39 637 RON, a neskoršie odhalenie podpornej dokumentácie pre daňové priznanie k DPH vo výške 26 627 RON, nie sú dodatočnými informáciami v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy, ale vecnými chybami v daňových priznaniach k DPH, ktoré už nemožno opraviť, pretože po daňovej kontrole obdobia od 1. mája 2014 do 30. novembra 2014, ukončenej daňovou správou z 26. januára 2015, pri nezistení nezrovnalostí spôsobilých zmeniť zdaniteľný základ na účely DPH nenasledovalo prijatie aktu umožňujúceho vykonanie opravy a týkajúceho sa opatrení, ktoré má Zabrus prijať.

26 Zabrus podala 31. marca 2016 proti tomuto rozsudku odvolanie na Curtea de Apel Suceava (Odvolací súd Suceava), pričom uviedla, že právo na vrátenie DPH nemožno odoprieť prostredníctvom stanovenia dodatočných vecných alebo formálnych podmienok, akými sú podmienky stanovené vo vnútroštátnej právnej úprave, na účely opravy vecných chýb alebo opätovného preskúmania zdaňovacieho obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly. S odkazom na zásadu daňovej neutrality a proporcionality Zabrus uviedla, že neprimerané riešenie prijaté daňovými orgánmi, ktoré schválil aj súd prvého stupňa, jej odopiera právo na odpôítanie DPH z dôvodov, ktoré sú v rozpore so smernicou o DPH.

27 Vnútroštátny súd sa domnieva, že Zabrus sa nemôže odvolávať na judikatúru Súdneho dvora v oblasti daňovej neutrality, pretože právo na odpôítanie DPH jej nebolo odmietnuté z dôvodu nedodržania formálnej požiadavky práva na odpôítanie, ale z dôvodu zásady neopakovateľnosti daňovej kontroly vyplývajúcej zo zásady právnej istoty, pričom táto zásada je uznaná a chránená právom Únie a judikatúrou Súdneho dvora.

28 Podľa vnútroštátneho súdu treba vziať do úvahy aj možnosť stanovenú vo vnútroštátnej právnej úprave týkajúcu sa opätovného preskúmania zdaňovacieho obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly, táto možnosť sa však stanovuje iba na podnet daňových orgánov z dôvodu získania dodatočných údajov a informácií, ktoré boli následne zhromaždené na základe spolupráce medzi štátnymi úradmi a inštitúciami, pričom Súdny dvor vo svojom rozsudku zo 6. februára 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), toto ustanovenie považoval za také, ktoré je v

súlade s právom Únie.

29 Vnútroštátny súd sa domnieva, že zásady neutrality, proporcionality a právnej istoty treba v prejednávanej veci posúdiť nielen vzhľadom na nedostatok náležitej starostlivosti spoločnosti Zabrus, ale aj na okolnosti, že zápisy o vyrovnaní a vrátení vydal mestský daňový úrad.

30 Za týchto podmienok Curtea de Apel Suceava (Odvolací súd Suceava) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Bráni smernica o [DPH] a tiež zásady daňovej neutrality a proporcionality za okolností, aké nastali vo veci samej, takej správnej praxi a/alebo výkladu ustanovení vnútroštátnych predpisov, ktoré vytvárajú prekážku pre preskúmanie a priznanie práva na vrátenie DPH vyplývajúceho z úprav týkajúcich sa plnení uskutočnených v období, ktoré predchádzalo kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu a ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly, na základe ktorej daňové orgány nekonštatovali nepresnosti, ktoré by viedli ku zmene zdaniteľného základu DPH, napriek tomu, že uvedené ustanovenia sa vykladajú v tom zmysle, že daňové orgány môžu vykonať opätovné preskúmanie zdaňovacieho obdobia, ktoré už bolo predmetom predchádzajúcej daňovej kontroly, založené na dodatočných údajoch a informáciách, ktoré získali neskôr, na základe spolupráce medzi štátnymi orgánmi a inštitúciami?

2. Majú sa smernica o [DPH] a tiež zásady daňovej neutrality a proporcionality vykladať v tom zmysle, že za okolností, aké nastali vo veci samej, bráni vnútroštátnej právnej úprave normatívneho charakteru, odopierajúcej možnosť opraviť vecné chyby v daňových priznaniach k DPH za zdaňovacie obdobia, ktoré už boli predmetom daňovej kontroly, s výnimkou prípadu, keď sa oprava vykonáva na základe opatrenia, ktoré orgán daňovej kontroly oznámil pri príležitosti predchádzajúcej kontroly?“

O prejudiciálnych otázkach

31 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 167, 168, 179, 180 a 182 smernice o DPH, ako aj zásady efektivity, daňovej neutrality a proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá odchýlením sa od päťročnej premlčacej lehoty zavedenej vnútroštátnym právom na opravu daňových priznaní k DPH, za okolností sporu vo veci samej, zdaniteľnej osobe neumožňuje pristúpiť k takej oprave, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane, iba z dôvodu, že sa táto oprava týka obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly.

32 Pokiaľ ide o právo na odpočítanie, je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré im boli poskytnuté na vstupe, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného normotvorcom Únie (pozri najmä rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 37, ako aj z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 35).

33 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 38, ako aj z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 36).

34 Systém odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje

da? z pridanej hodnoty splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych ?inností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje da?ovú neutralitu, pokia? ide o da?ovú zá? až všetkých hospodárskych ?inností bez oh?adu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto ?innosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 39, ako aj z 19. októbra 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, bod 37).

35 Hoci právo na odpo?ítanie DPH podlieha splneniu hmotnoprávných a formálnych podmienok stanovených v smernici o DPH, z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že otázky vnútroštátneho súdu sú založené iba na skutočnosti, že bolo odmietnuté právo na odpo?ítanie z dôvodu, že zdaniteľná osoba nemohla opravi? svoje da?ové priznanie k DPH, pretože žiados? o opravu sa vz?ahovala na obdobie, ktoré už bolo predmetom ukon?enej da?ovej kontroly.

36 V tejto súvislosti treba pripomenú?, že podľa ?lánku 167 a ?lánku 179 prvého odseku smernice o DPH právo na odpo?ítanie dane sa v zásade vykonáva v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vznikne da?ová povinnos?.

37 Zdaniteľná osoba však môže byť podľa ?lánkov 180 a 182 uvedenej smernice oprávnená na odpo?ítanie dane, aj keď nevykonala svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo, s výhradou dodržania určitých podmienok a požiadaviek stanovených vo vnútroštátnych právnych úpravách (pozri rozsudok z 12. júla 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, bod 46 a citovanú judikáciu).

38 V tejto súvislosti z judikáúry Súdneho dvora vyplýva, že možnosť vykonáva? právo na odpo?ítanie dane bez akéhoko?vek ?asového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby sa da?ová situácia zdaniteľnej osoby vzh?adom na jej práva a povinnosti vo vz?ahu k da?ovej správe nemohla donekone?na spochyb?ovať. Lehotu na prepadnutie práv, ktorej uplynutie vedie k sankcii vo?i nedostato?ne starostlivému da?ovému subjektu, ktorý opomenul požiada? o odpo?ítanie DPH na vstupe, a to ku strate práva na odpo?ítanie, teda nemožno považova? za nezlu?iteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH v rozsahu, v akom sa na jednej strane táto lehota uplat?uje rovnakým spôsobom na analogické práva v da?ovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a v akom na druhej strane v praxi neznemož?uje alebo neprimerane nes?ažuje výkon práva na odpo?ítanie (zásada efektivity) (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, body 48 a 49, ako aj citovanú judikáciu).

39 V prejednávanej veci z vnútroštátnej právnej úpravy citovanej v rozhodnutí vnútroštátneho súdu vyplýva, že právo na odpo?ítanie DPH podlieha v rumunskom práve všeobecnej pä?ro?nej preml?acej lehote. Výkon práva na odpo?ítanie je však v prípade da?ovej kontroly predmetom kratšej lehoty na prepadnutie práv. Zdaniteľná osoba v zásade nemôže pristúpi? k oprave da?ových priznaní k DPH za zda?ovacie obdobia, ktoré už boli predmetom kontroly da?ovými orgánmi. Za okolností, ako sú tie dotknuté vo veci samej, teda zdaniteľná osoba nemôže opravi? svoje da?ové priznania k DPH. Rumunská vláda tvrdí, že toto obmedzenie vyplýva zo zásady neopakovanosti da?ovej kontroly a že zásada právnej istoty vyžaduje jednotnosť takej kontroly.

40 Hoci z úvah vnútroštátneho súdu nevyplýva, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej v oblasti DPH stanovuje odlišný režim, než je ten stanovený v iných da?ových oblastiach vnútroštátneho práva, zásada efektivity naopak bráni takej právnej úprave, pokia? za okolností, ako sú tie dotknuté vo veci samej, je spôsobilá od?a? zdaniteľnej osobe možnosť opravi? svoje da?ové priznania k DPH, ak táto zdaniteľná osoba bola podrobená da?ovej kontrole týkajúcej sa zda?ovacieho obdobia, na ktoré sa vz?ahuje uvedená oprava, aj keď pä?ro?ná lehota na

prepadnutie práv stanovená v uvedenej právnej úprave ešte neuplynula.

41 Ak sa totiž, ako za okolností dotknutých vo veci samej, k daňovej kontrole pristúpi hneď po podaní daňového priznania alebo krátko potom, je zdaniteľná osoba podľa uvedenej právnej úpravy zbavená možnosti opraviť svoje daňové priznanie k DPH, takže sa výkon práva na odpočítanie DPH zdaniteľnou osobou stane prakticky nemožný alebo prinajmenšom mimoriadne obťažný.

42 Z tohto dôvodu je v rozpore so zásadou efektivity skutočnosť, že taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, zdaniteľnej osobe skrátením lehoty, ktorú by mala na tento účel, znemožní opraviť svoje daňové priznanie.

43 Okrem toho bránia takej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, aj zásady daňovej neutrality a proporcionality.

44 Zásada neutrality DPH podľa ustálenej judikatúry vyžaduje, aby odpočítanie tejto dane na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45).

45 V prejednávanej veci to však bolo práve nezohľadnenie určitých formálnych požiadaviek spornej vnútroštátnej právnej úpravy, ktoré viedlo k odmietnutiu práva spoločnosti Zabrus na odpočítanie DPH, napriek tomu, že Zabrus chcela opraviť svoje daňové priznania, aby preukázala, že boli splnené hmotnoprávne podmienky požadované na uplatnenie práva na odpočítanie oboch dotknutých súm.

46 Nedodržanie formálnych požiadaviek, ktoré možno opraviť, nie je takej povahy, aby spochybnilo riadne fungovanie systému DPH.

47 Uplatnením takej vnútroštátnej právnej úpravy, ako je tá dotknutá vo veci samej, sa zdaniteľná osoba v konečnom dôsledku zaťaží záťažou DPH, čo je v rozpore s judikatúrou citovanou v bode 34 tohto rozsudku.

48 V súvislosti so zásadou proporcionality má vnútroštátny zákonodarcu síce možnosť stanoviť tresty, aby zdaniteľné osoby prinútil dodržiavať formálne požiadavky s cieľom zabezpečiť riadne fungovanie systému DPH.

49 Peňažná administratívna sankcia by sa mohla uplatniť najmä vtedy, keď nedbanlivá zdaniteľná osoba opraví svoje daňové priznanie k DPH a pritom sa opiera o dokumenty preukazujúce jej právo na odpočítanie DPH, ktoré mala k dispozícii už v čase podania tohto daňového priznania, alebo po tom, ako sa objavila chyba v evidencii, ktorá mení výšku DPH, ktorá sa má vrátiť.

50 členské štáty však musia v súlade so zásadou proporcionality použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ uvedený vo vnútroštátnej právnej úprave, v čo najmenšej miere zasahujú do zásad stanovených právnu úpravou Únie, akou je základná zásada práva na odpočítanie DPH (rozsudok z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, bod 23).

51 V takej situácii, o akú ide vo veci samej, sa zdá, že vzhľadom na prevládajúce postavenie, ktoré patrí právu na odpočítanie v spoločnom systéme DPH, je takáto sankcia v podobe absolútneho odmietnutia práva na odpočítanie neprimeraná v prípade, ak nedošlo ani k podvodu, ani k poškodeniu štátneho rozpočtu (rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport,

C-284/11, EU:C:2012:458, bod 70, ako aj citovaná judikatúra).

52 Žiadny prvok v spise predloženom Súdnemu dvoru nenasvedčuje riziku podvodu alebo zásahu do štátneho rozpočtu.

53 Napokon treba odmietnuť tvrdenie rumunskej vlády, podľa ktorého právna úprava predmetná vo veci samej, odôvodnená zásadou neopakovanosti daňovej kontroly, vyplýva zo zásady právnej istoty.

54 Vnútroštátny daňový režim, o aký ide vo veci samej, ktorý zdaniteľnej osobe neumožňuje opraviť svoje daňové priznanie k DPH, zatiaľ čo takú opravu stanovuje, ak sa uskutoční pri výkone aktu daňového orgánu, ako aj daňovým orgánom pri existencii nových informácií umožňuje vykonať novú kontrolu, sa nevzťahuje na zabezpečenie práv zdaniteľných osôb a neslúži na uplatnenie zásady právnej istoty. V skutočnosti slúži taká právna úprava, vrátane uvedených výnimiek, v prvom rade účinnosti daňových kontrol a fungovaniu vnútroštátnej administratívy.

55 Iný záver nemožno vyvodiť ani z rozsudku zo 6. februára 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). Z tohto rozsudku síce vyplýva, že zdaniteľná osoba sa pred uplynutím lehoty na prepadnutie práv s odvolaním sa na zásadu právnej istoty nemôže brániť proti späťvzatiu rozhodnutia daňovými orgánmi, ktorým uznali zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH, pričom od nej v nadväznosti na novú kontrolu žiadajú túto daň zvýšenú o úroky z omeškania (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 51). Z tohto rozsudku však nevyplyva, že daňové orgány sa pred uplynutím lehoty na prepadnutie práv môžu opierať o túto zásadu, aby si mohli uplatniť právo na odpočítanie dane, iba z dôvodu, že sa táto oprava týka obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly.

56 Za týchto podmienok treba na položené otázky odpovedať tak, že články 167, 168, 179, 180 a 182 smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá odchýlením sa od päťročnej premlčacej lehoty zavedenej vnútroštátnym právom na opravu daňových priznaní k DPH, za okolností sporu vo veci samej, zdaniteľnej osobe neumožňuje pristúpiť k takej oprave, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane, iba z dôvodu, že sa táto oprava týka obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly.

O trovách

57 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 Súdný dvor (deviata komora) rozhodol takto:

Články 167, 168, 179, 180 a 182 směrnice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, změněné směrnicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ako aj zásad efektivity, daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že za okolností, o aké ide vo veci samej, bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá odchýlením sa od päťročnej premlčacej lehoty zavedenej vnútroštátnym právom na opravu daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty (DPH), za okolností sporu vo veci samej, zdanitej osobe neumožňuje pristúpiť k takej oprave, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane, iba z dôvodu, že sa táto oprava týka obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly.

Podpisy

* Jazyk konania: rumunčina.