

62018CJ0835

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

2. ?ervence 2020 (*1)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Dan? – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty (DPH) – Sm?rnice 2006/112/ES – Oprava faktury – Chybn? naú?tovaná da? – Vrácení bezd?vodn? zaplacené dan? – Režim p?enesení da?ové povinnosti k DPH – Pln?ní vztahující se ke zda?ovacím období, které již bylo p?edm?tem da?ové kontroly – Da?ová neutralita – Zásada efektivity – Proporcionalita“

Ve v?ci C?835/18,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Timi?oara (odvolací soud v Temešváru, Rumunsko) ze dne 21. listopadu 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 24. prosince 2018, v ?ízení

SC Terracult SRL

proti

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara –Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Arad – Serviciul Inspec?ie Fiscal? Persoane Juridice 5,

ANAF Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara Serviciul de Solu?ionare a Contesta?iilor,

SOUDNÍ DV?R (pátý senát),

ve složení E. Regan, p?edseda senátu, I. Jarukaitis, E. Juhász (zpravodaj), M. Ileši? a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kancelá?e: R. Schiano, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 5. února 2020,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

—

za spole?nost SC Terracult SRL I. Kocsis-Josan, avocat?,

—

za rumunskou vládu p?vodn? E. Gane, R. I. Ha?ieganu, A. Wellman, O.?C. Ichim a C.?R. Can??rem, poté E. Gane, R. I. Ha?ieganu, A. Wellman a O.?C. Ichim jako zmocn?nci,

—

za Evropskou komisi A. Armenia a N. Gossement, jako zmocněnkyní,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. března 2020,
vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013 (Úř. věst. 2013, L 201, s. 4, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad daňové neutrality, efektivity a proporcionality.

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi obchodní společností SC Terracult SRL založenou podle rumunského práva (dále jen „společnost Terracult“) na jedné straně a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (generální ředitelství veřejných financí v Temešváru – okresní správa veřejných financí v Aradu – oddělení pro daňovou kontrolu právnických osob č. 5, Rumunsko) a ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Národní agentura pro daňovou správu – generální ředitelství veřejných financí v Temešváru – oddělení pro řešení sporů, Rumunsko) na straně druhé ohledně návrhu na zrušení platebního výměru, v němž byl uvedené společnosti odepřen nárok na vrácení daní z přidané hodnoty (DPH) a byla jí domněna daň.

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 193 směrnice o DPH zní takto:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199b a článku 202.“

4

Článek 199a této směrnice ve znění směrnice 2013/43, jež vstoupila v platnost dne 15. srpna 2013, stanovil:

„1. členské státy mohou do 31. prosince 2018 na dobu alespoň dvou let stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z tohoto zboží nebo poskytnuta některá z těchto služeb:

[...]

i)

dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, které nejsou

běžně používány v nezmeněném stavu ke konečné spotřebě,

[...]

1a. členské státy mohou stanovit podmínky pro používání mechanismu uvedeného v odstavci 1.

1b. Používání mechanismu uvedeného v odstavci 1, pokud jde o dodání kteréhokoli ze zboží nebo poskytnutí kterýchkoli služeb uvedených v písm. c) až j) uvedeného odstavce, je podmíněno zavedením vhodných a účinných ohlašovacích povinností pro osoby povinné k dani, které dodávají zboží nebo poskytují služby, na něž se vztahuje mechanismus uvedený v odstavci 1.“

5

Podle prováděcího rozhodnutí Rady ze dne 20. června 2011, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 163, s. 26), které se použilo do 31. května 2013, poté podle čl. 199a odst. 1 směrnice o DPH ve znění směrnice 2013/43, uplatňoval tento členský stát ve vztahu k některým obilovinám, včetně epky, režim přenesení daňové povinnosti.

Rumunské právo

6

Článek 7 odst. 2 Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (nařízení vlády č. 92 o daňovém řádu) ze dne 24. prosince 2003 (Monitorul Oficial al României, část I, č. 941 ze dne 29. prosince 2003) zní:

„Daňový orgán je oprávněn z moci úřední zkoumat skutkový stav a obstarávat si a využívat veškeré informace a doklady potřebné ke správnému určení daňové situace osoby povinné k dani. Daňový orgán v rámci prováděné analýzy zjistí a zohlední veškeré relevantní okolnosti daného případu.“

7

Článek 205 tohoto řádu, nadepsaný „Možnost podat odvolání“, v odstavci 1 stanoví:

„Proti rozhodnutí o dluhu a jakémukoliv jinému správnímu daňovému aktu lze podat v souladu se zákonem odvolání. Odvolání je prostředkem autoremedury a osob, která se domnívá, že byla správním daňovým aktem nebo tím, že tento akt nebyl vydán, poškozena, tudíž nebrání, aby za podmínek stanovených zákonem podala žalobu.“

8

Článek 207 odst. 1 uvedeného řádu zní:

„Odvolání se podává v pevné promlčecí lhůtě 30 dnů od doručení správního daňového aktu.“

9

Článek 213 téhož řádu, nadepsaný „Vyřízení odvolání“, v odstavcích 1 a 4 stanoví:

„(1) Příslušný orgán rozhodující o odvolání přezkoumá skutkové a právní důvody, na nichž je předmětný správní daňový akt založen. Při posuzování odvolání se zohlední argumenty účastníků řízení, ustanovení právních předpisů, jichž se dovolávají, a písemnosti založené ve spise týkající se dané věci. Odvolání se projedná v rozsahu vymezeném v příslušném podání.

[...]

(4) Odvolatel, vedlejší účastníci řízení nebo jejich zástupci mohou na podporu svého návrhu předložit nové důkazy. V takovém případě má daňový orgán, který napadený správní daňový akt vydal, nebo případně orgán, který provedl přezkum, možnost se k těmto novým skutečnostem vyjádřit.“

10

Legea nr. 571 privind Codul fiscal (zákon č. 571, daňový zákoník) ze dne 22. prosince 2003 (Monitorul Oficial al României, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003), ve znění změn a doplňků provedených Legea nr. 343 (zákon č. 343) ze dne 17. srpence 2006 (Monitorul Oficial al României, část I, č. 662 ze dne 1. srpna 2006), kterým byla do rumunského práva provedena mimo jiné i směrnice o DPH, v článku 159 stanoví:

„(1) Oprava údajů uvedených na fakturách nebo jiných dokladech, které je nahrazují, se provádí následujícími způsoby:

(a)

pokud doklad nebyl zaslán příjemci, stornuje se a vystaví se nový doklad;

(b)

pokud doklad byl zaslán příjemci, vystaví se buď nový doklad, který obsahuje zaprvé údaje obsažené v původním dokladu, číslo a datum vydání opravného dokladu a hodnoty se znaménkem mínus („–“) a zadruhé správné údaje a hodnoty, nebo se vydá nový doklad, který obsahuje správné údaje a hodnoty, a současně je vystaven doklad s hodnotami se znaménkem minus, na kterém je uvedeno číslo a datum vystavení opravného dokladu.

[...]

(3) Osoby povinné k dani, u kterých byla provedena daňová kontrola, v jejímž rámci byla zjištěna pochybení při výpočtu daní, a které jsou povinny zaplatit tyto částky na základě správního aktu vydaného příslušným daňovým orgánem, mohou vystavit příjemcům opravné faktury podle odstavce 1 písm. b). Na vystavených fakturách musí být uvedeno, že byly vystaveny v návaznosti na provedenou kontrolu, a tyto faktury musí být zahrnuty do samostatné položky přiznání k DPH. Příjemci mají nárok na odpočet daní uvedených na těchto fakturách v mezích a za podmínek stanovených v člácích 145 až 147b.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

11

V období od 10. do 14. října 2013 dodala obchodní společnost Donauland SRL založená podle rumunského práva obchodní společnosti Almos Alfons Mosel Handels GmbH založené podle německého práva (dále jen „společnost Almos“) šepku. Odpovídající plnění považovala za dodání zboží uvnitř Společenství.

12

Vzhledem k tomu, že společnost Donauland nebyla schopna při daňové kontrole, která u ní byla provedena, předložit doklady, které by prokázaly, že dodávaná šepka opustila území Rumunska, příslušný daňový orgán konstatoval, že se na tato plnění nevztahuje osvobození od DPH za dodání zboží uvnitř Společenství. Tento orgán tedy platebním výměrem ze dne 4. března 2014 (dále jen „platební výměr ze dne 4. března 2014“) uložil společnosti Donauland povinnost zaplatit částku 440241 rumunského leu (RON) (přibližně 100000 eur) coby DPH z dodávek šepky společnosti Almos, které proběhly v říjnu 2013 a byly kvalifikovány jako vnitrostátní dodání podléhající základní sazbě ve výši 24 %. Společnost Donauland tento platební výměr nenapadla, a ten proto nabyl právní moci.

13

Dne 27. března 2014 společnost Donauland v souladu s platebním výměrem ze dne 4. března 2014 předemětně dodání zboží uvnitř Společenství překvalifikovala a zařadila je do kategorie vnitrostátních dodání podléhajících základní sazbě DPH a v tomto ohledu vystavila opravné faktury. V těchto fakturách bylo uvedeno, že zmíněná dodání zboží uvnitř Společenství se stornují a dochází k jejich překvalifikování. Bylo v nich zmíněno, že se jedná o opravné faktury a že jsou vystaveny na základě platebního výměru ze dne 4. března 2014.

14

Dne 28. března 2014 společnost Almos informovala společnost Donauland, že zjistila, že uvedené opravné faktury obsahují její německé daňové identifikační číslo a požádala o opravu uvedených faktur v tom smyslu, aby obsahovaly její identifikační údaje v Rumunsku. Společnost Almos společnosti Donauland rovněž sdělila, že předemětná šepka neopustila území Rumunska a že dotčená dodání musí podléhat režimu přenesení daňové povinnosti k DPH.

15

Dne 31. března 2014 tedy společnost Donauland vystavila nové opravné faktury, ve kterých překvalifikovala dotčená vnitrostátní dodání podléhající základní sazbě DPH a zařadila je do kategorie dodání zboží podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti k DPH, a to z důvodu nesprávné identifikace kupujícího zjištěné na základě sdělení společnosti Almos ze dne 28. března 2014. Tyto nové opravné faktury byly zaneseny do přiznání k DPH za březen 2014, a společnost Donauland v důsledku toho odpočetla DPH související s těmito fakturami od DPH splatné za běžné období. Jelikož bylo vypočteno, že výše DPH je záporná, požádala společnost Donauland o vrácení DPH ve výši 440241 RON (přibližně 100000 eur) odpovídající doplatku DPH uvedenému v platebním výměru ze dne 4. března 2014.

16

Poté, co příslušný daňový orgán v období od 28. listopadu 2016 do 10. února 2017 uvedenou žádost o vrácení DPH posoudil, platebním výměrem ze dne 10. února 2017 (dále jen „platební výměr ze dne 10. února 2017“) s konečnou platností společnosti Terracult, která dne 1. srpna 2016 na základě sloučení nabyla společnost Donauland, domáhl za dodání šepky uskutečnit v

říjnu 2013 DPH ve výši 440241 RON (přibližně 100000 eur). Tento daňový orgán měl zejména za to, že překvalifikováním těchto dodání šepky a jejich zařazením do kategorie dodání zboží podléhajícího režimu přenesení daňové povinnosti k DPH byly protiprávně zrušeny úinky platebního výměru ze dne 4. března 2014, přestože tento výměr nabyl právní moci.

17

Společnost Terracult podala proti platebnímu výměru ze dne 10. února 2017 správní odvolání, která bylo dne 14. července 2017 zamítnuto.

18

Dne 2. února 2018 podala společnost Terracult u Tribunalul Arad (soud prvního stupně v Aradu, Rumunsko) žalobu znějící zejména na zrušení rozhodnutí ze dne 14. července 2017, kterým bylo zamítnuta její odvolání, na částečné zrušení platebního výměru ze dne 10. února 2017 a na vrácení částky zaplacené na základě platebního výměru ze dne 4. března 2014. Společnost Terracult uvedla, že toto vrácení je na místě, jelikož společnost Donauland pouze postupovala v souladu s informacemi poskytnutými společností Almos, podle nichž měla dodávaná šepka opustit území Rumunska, dále s platebním výměrem ze dne 4. března 2014, v němž bylo konstatováno, že předmetná šepka toto území neopustila, a byla v něm domněna DPH z vnitrostátních dodání, a nakonec se skutečnostmi vedoucími k uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti k DPH na tato dodání. Společnost Terracult namítla, že pravidla týkající se tohoto režimu a zásada neutrality DPH vyžadují, aby byla připuštěna oprava dotčených faktur provedená dne 31. března 2014 v závislosti na skutkovém stavu a vrácení bezdůvodně uhrazeného doplatku DPH.

19

Dne 18. května 2018 uvedený soud žalobu společnosti Terracult zamítl s odůvodněním, že společnost Donauland nepodala správní odvolání, která by jí umožnilo pozměnit daňový stav uvedený v platebním výměru ze dne 4. března 2014. Společnost Terracult podala dne 29. června 2018 proti rozhodnutí, kterým byla zamítnuta její žaloba, odvolání u Curtea de Apel Timișoara (odvolací soud v Temešváru, Rumunsko).

20

Vzhledem k tomu, že Curtea de Apel Timișoara (odvolací soud v Temešváru) měl pochybnosti o slučitelnosti relevantní vnitrostátní právní úpravy a jejího uplatnění ze strany vnitrostátních orgánů s unijním právem, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, správní praxi nebo výkladu vnitrostátních právních předpisů, které neumožňují opravu faktur, a v důsledku toho zahrnutí opravných faktur do přiznání k DPH za období, ve kterém byla provedena oprava, v souvislosti s plněními uskutečněnými v období, jež bylo předmětem daňové kontroly, po které daňové orgány vydaly platební výměr, jenž nabyl právní moci, a to za situace, kdy jsou po vydání platebního výměru zjištěny dodatečné údaje a informace, které vedou k uplatnění jiného daňového režimu?“

K předběžné otázce

21

Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být ustanovení směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní

právní úprav? nebo vnitrostátní správní praxi, které neumožňují osob? povinné k dani, jež uskutečnila plnění, u nichž později vyšlo najevo, že se na ně vztahuje režim přenesení daňové povinnosti k DPH, opravit faktury týkající se těchto plnění a uplatnit je prostřednictvím opravy předchozího daňového přiznání nebo podáním nového daňového přiznání, v němž je zohledněna takto provedená oprava, za účelem vrácení DPH, kterou tato osoba povinná k dani bezdůvodně naúčtovala a odvedla, a to z toho důvodu, že období, v němž byla uvedena plnění uskutečnila, již bylo předmětem daňové kontroly, na jejímž základě příslušný daňový orgán vydal platební výměr, který uvedená osoba povinná k dani nenapadla, takže nabyl právní moci.

22

Mezi zúčastněnými, kteří v projednávané věci předložili písemná vyjádření, je nesporné, že všechna dodání epky, která osoba povinná k dani – dodavatel uskutečnila v Rumunsku v říjnu 2013 ve prospěch druhé osoby povinné k dani, přičemž obě mají rumunské daňové identifikační číslo, měla podléhat režimu přenesení daňové povinnosti k DPH. V rámci tohoto režimu přitom nedochází mezi dodavatelem a osobou povinnou k dani, které se zboží dodává, k žádné platbě DPH, přičemž poslední uvedená osoba je povinna odvést z provedených plnění DPH na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41 a citovaná judikatura).

23

Vzhledem k tomu, že takový dodavatel DPH neodvádí, podle článků 193, 199 a 199a směrnice o DPH ho nelze považovat za osobu povinnou k DPH a na základě okolností, že tento dodavatel DPH odvedl v důsledku mylného předpokladu, že dotčené dodání nepodléhá režimu přenesení daňové povinnosti k DPH, se od tohoto pravidla nelze odchýlit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. dubna 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, body 28 a 29), takže tato chybně naúčtovaná a odvedená DPH musí být uvedenému dodavateli v zásadě vrácena.

24

Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž platí, že nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je následkem a doplňkem práv, která jsou jednotlivcům přiznána ustanoveními unijního práva, jak byla vyložena Soudním dvorem. Dotčený členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem. Žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH lze podadit pod nárok na vydání bezdůvodného obohacení, jehož účelem je podle ustálené judikatury napravit důsledky rozporu daně s unijním právem, a sice tím, že se odstraní hospodářská zátěž, která hospodářskému subjektu takto bezdůvodně vznikla a kterou tento subjekt v konečném důsledku skutečně nesl (rozsudek ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, body 29 a 30, jakož i citovaná judikatura).

25

V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem zásady neutrality DPH, která je základní zásadou společného systému DPH, je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH v rámci všech jejích ekonomických činností. Tento systém tudíž zaručuje, že všechny ekonomické činnosti bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH, jsou zdaněny zcela neutrálním způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41 a citovaná judikatura).

26

Pokud jde o vrácení chybně naúčtované DPH, Soudní dvůr již uvedl, že směrnice o DPH

neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo opravu částky DPH bezdůvodně naúčtované výstavcem faktury, a že za těchto podmínek je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za nichž lze opravit DPH, která byla naúčtována bezdůvodně (rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 25 a citovaná judikatura).

27

Za účelem zajištění neutrality DPH přísluší členským státům, aby ve svých vnitrostátních právních předpisech stanovily možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 26 a citovaná judikatura).

28

Pokud ovšem vystavitel faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality DPH, aby bezdůvodně naúčtovaná DPH mohla být opravena a členské státy nemohly stanovit, že taková oprava je podmíněna dobrou vírou vystavitele uvedené faktury. Tato oprava nemůže záviset na uvážení daňové správy (rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 27 a citovaná judikatura).

29

V případě dodání zboží, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti k DPH, je však nebezpečí ztráty daňových příjmů související s uplatněním nároku na vrácení vyloučeno. I když je totiž osoba povinná k dani, které se zboží dodává, povinna odvést DPH na vstupu, může tutéž daň v zásadě odpočíst, takže daňové správy není dlužena žádná částka (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, bod 30 a citovaná judikatura).

30

Pokud by tedy v případě neexistence nebezpečí ztráty daňových příjmů bylo dodavateli odepřeno vrácení bezdůvodně odvedené DPH, která byla naúčtována navzdory tomu, že na dodání, které tento dodavatel uskutečnil v rámci svých ekonomických činností podléhajících DPH, se měla uplatnit pravidla režimu přenesení daňové povinnosti k DPH, a nikoliv obecná pravidla režimu DPH, byla by mu uložena povinnost nést daňovou zátěž v rozporu se zásadou neutrality DPH.

31

Takové právní úpravy nebo správní praxe, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, kromě toho brání i zásady efektivity a proporcionality.

32

Co se týče zásady efektivity, která vyžaduje, aby vnitrostátní procesní ustanovení prakticky neznemožovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv priznaných jednotlivcem unijním právem, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že možnost požádat o vrácení DPH bez jakéhokoli časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani, pokud jde o její práva a povinnosti vůči daňové správě, nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat. Soudní dvůr uznal slučitelnost stanovení příjmových pevných proměnných lhůt pro podání žaloby s unijním právem v zájmu právní jistoty, která chrání jak daňového poplatníka, tak dotčený správní orgán. Povaha těchto lhůt totiž není taková, aby prakticky znemožovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv priznaných unijním právním

žádem, i když uplynutí této lhůty již z podstaty věci vede k úplnému nebo částečnému odmítnutí podané žaloby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, body 41 a 42, jakož i citovaná judikatura).

33

Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v povodním řízení daňové orgány a soud rozhodující v prvním stupni nepustily, aby dodavatel využil ustanovení vnitrostátních daňových předpisů upravujících možnost vrácení chybně naúčtované a odvedené DPH ve lhůtu pět let na základě opravy faktur, které vystavil, s odvodněním, že tento dodavatel měl v souladu s vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v povodním řízení využít k tomuto vrácení možnost napadnout první platební výměr před tím, než nabyl právní moci.

34

Jak nicméně uvedl generální advokát v bodě 47 svého stanoviska, aťkoliv vnitrostátní právní úprava stanoví, že osoba povinná k dani může podat odvolání ve lhůtu 30 dnů od doručení platebního výměru, tato osoba může mít k podání takového odvolání pouze velmi krátkou lhůtu nebo dokonce může tuto lhůtu zmeškat, pokud jsou skutečnosti, na jejichž základě by bylo možné tento platební výměr napadnout, zjištěny až po vydání uvedeného výměru, takže uplatnění nároku na odpočet DPH se pro osobu povinnou k dani stává prakticky nemožným nebo přinejmenším nadměrně obtížným. Podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, měl v projednávaném případě předchůdce společnosti Terracult k ústinnému napadení prvního platebního výměru v rámci řízení o odvolání, které mohl podat, pouze několik dní.

35

Za těchto podmínek zásada efektivit brání takové vnitrostátní právní úpravě nebo správní praxi v rozsahu, v němž mohou osobu povinnou k dani připravit o možnost opravit faktury týkající se některých jejích plnění a uplatnit je za účelem vrácení DPH, kterou tato osoba povinná k dani bezdůvodně naúčtovala a odvedla, přestože ještě neuplynula pevná promlčecí lhůta pět let stanovená v uvedené právní úpravě (obdobně viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 40).

36

Pokud jde o pochybnosti předkládajícího soudu týkající se zásady proporcionality, je třeba připomenout, že vnitrostátní zákonodárce má možnost podmínit formální povinnosti osob povinných k dani sankcí, která je pro tyto osoby pobídkou k dodržování uvedených povinností za účelem zajištění řádného fungování systému DPH, a že osobě povinné k dani, jejíž žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH je důsledkem její vlastní nedbalosti, lze uložit peněžitou správní sankci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, body 48 a 49).

37

Je třeba uvést, že v případě prokázání nedbalosti na straně osoby povinné k dani, přičemž učinění takového závěru je na předkládajícím soudu, musí dotčený členský stát využít prostředků, které umožní účinně dosáhnout cíle vnitrostátní právní úpravy, avšak zároveň co nejméně naruší zásady stanovené dotčenými unijními předpisy, jako je zásada neutrality DPH. Vzhledem k postavení, které tato zásada zaujímá v rámci společného systému DPH, se tudíž sankce spočívající v úplném odepření nároku na vrácení chybně naúčtované a bezdůvodně odvedené DPH jeví jako nepřiměřená (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018,

38

Je rovněž namístě dodat, že jak zdraznila rumunská vláda, nárok na vrácení DPH je třeba odepřít, je-li uplatňován podvodný nebo zneužívajícím způsobem. Boj proti daňovým únikům a případným zneužitím je totiž cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a jednotlivci se unijního práva nemohou dovolávat podvodný nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. října 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, bod 29 a citovaná judikatura). V projednávaném případě se nicméně předkládající soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce o tom, že by došlo k daňovému úniku nebo zneužití, nezmiňuje.

39

S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že ustanovení směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo vnitrostátní správní praxi, které neumožňují osobě povinné k dani, jež uskutečnila plnění, u nichž později vyšlo najevo, že se na ně vztahuje režim přenesení daňové povinnosti k DPH, opravit faktury týkající se těchto plnění a uplatnit je prostřednictvím opravy předchozího daňového přiznání nebo podáním nového daňového přiznání, v němž je zohledněna takto provedená oprava, za účelem vrácení DPH, kterou tato osoba povinná k dani bezdůvodně naúčtovala a odvedla, a to z toho důvodu, že období, v němž byla uvedena plnění uskutečněná, již bylo předmětem daňové kontroly, na jejímž základě příslušný daňový orgán vydal platební výměr, který uvedená osoba povinná k dani nenapadla, takže nabyl právní moci.

K nákladům řízení

40

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo vnitrostátní správní praxi, které neumožňují osobě povinné k dani, jež uskutečnila plnění, u nichž později vyšlo najevo, že se na ně vztahuje režim přenesení daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty (DPH), opravit faktury týkající se těchto plnění a uplatnit je prostřednictvím opravy předchozího daňového přiznání nebo podáním nového daňového přiznání, v němž je zohledněna takto provedená oprava, za účelem vrácení DPH, kterou tato osoba povinná k dani bezdůvodně naúčtovala a odvedla, a to z toho důvodu, že období, v němž byla uvedena plnění uskutečněná, již bylo předmětem daňové kontroly, na jejímž základě příslušný daňový orgán vydal platební výměr, který uvedená osoba povinná k dani nenapadla, takže nabyl právní moci.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: rumunština.