

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 18. marca 2021(*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Nepriame dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva – Odpočítanie dane splatnej na vstupe z dôvodu takéhoto nadobudnutia – Formálne požiadavky – Hmotnoprávne požiadavky – Lehota na podanie daňového priznania – Zásady daňovej neutrality a proporcionality“

Vo veci C-895/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správny súd Gliwice, Poľsko) zo 4. novembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 4. decembra 2019, ktorý súvisí s konaním:

A.

proti

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

za úasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory N. Piçarra, sudcovia S. Rodin a K. Jürimäe (spravodajkyňa),

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- A., v zastúpení: M. Bielawski, doradca podatkowy,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, v zastúpení: P. Chrupek, radca prawny,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Siekierzyńska a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 167 a 178 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou A. a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ štátneho úradu pre daňové informácie, Poľsko) (ďalej len „daňový orgán“) vo veci odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) splatnej na vstupe z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu (i) smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

(i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nemá nárok na oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a na ktorú sa nevzťahujú ustanovenia článkov 33 alebo 36;“

4 Článok 68 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva uskutočnením nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za uskutočnené, keď sa za uskutočnené považuje dodanie podobného tovaru na území príslušného členského štátu.“

5 Článok 69 uvedenej smernice stanovuje:

„V prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva vzniká daňová povinnosť dom vyhotovenia faktúry alebo, ak sa do uvedeného dátumu žiadna faktúra nevyhotovila, v deň uplynutia lehoty uvedenej v prvom odseku článku 222.“

6 Podľa článku 167 tej istej smernice:

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

7 Článok 168 smernice o DPH stanovuje:

„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, odpísať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

...

c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod (i),

...“

8 Článok 178 tejto smernice stanovuje:

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

...

c) na odpísanie dane uvedené v článku 168 písm. c), týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, musí uviesť v daňovom priznaní k DPH ustanovenom v článku 250 všetky údaje potrebné na vypočítanie výšky splatnej DPH z tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva a mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 5;

...“

9 Podľa článku 179 uvedenej smernice:

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

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

10 Článok 180 tejto smernice stanovuje:

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

11 Článok 181 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu, ktorá nemá faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 5, aby vykonala odpísanie dane uvedené v článku 168 písm. c) v súvislosti s nadobudnutiami tovaru v rámci Spoločenstva.“

12 Článok 182 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty určia podmienky a pravidlá pre vykonávanie článkov 180 a 181.“

13 Podľa článku 222 prvého odseku uvedenej smernice:

„V prípade dodaní tovaru uskutočnených v súlade s podmienkami uvedenými v článku 138 alebo v prípade poskytnutí služieb, za ktoré je povinný platiť DPH odberateľ podľa článku 196, sa faktúra vyhotoví najneskôr v pätnásty deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom zdaniteľná

udalos? nastala.“

14 ?lánok 273 prvý odsek tej istej smernice stanovuje:

„?lenské štáty môžu uloži? iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie da?ovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskuto??ovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskuto??ovanými medzi ?lenskými štátmi zdanite?nými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

Po?ské právo

15 § 86 ustawa o podatku od towarów i us?ug (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2018, položka 2174), v znení uplatnite?nom na spor vo veci samej, (?alej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. V rozsahu, v akom sa tovary a služby používajú na vykonávanie zdanite?ných transakcií, má zdanite?ná osoba právo na odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe od splatnej dane.

...

10. Právo na odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe od splatnej dane vzniká v da?ovom období, v ktorom vznikla da?ová povinnos? v súvislosti s tovarmi a službami získanými alebo dovezenými zdanite?nou osobou.

10b. Právo na odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe od splatnej dane v prípadoch, ktoré sú upravené v:

...

2. odseku 2 bode 4 písm. c) vznikne pod?a odseku 10 za podmienky, že zdanite?ná osoba:

a) do troch mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom vznikla da?ová povinnos? týkajúca sa nadobudnutého tovaru, dostane faktúru potvrdzujúcu dodanie tovaru, ktoré predstavuje nadobudnutie tovaru v rámci Spolo?enstva;

b) uvedie sumu dane splatnej z titulu nadobudnutia tovarov vo vnútri Spolo?enstva v da?ovom priznaní, v ktorom je povinná túto da? vy?ísli?, a to do troch mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom vznikla da?ová povinnos? týkajúca sa nadobudnutého tovaru.

...

10i. V prípade, ak zdanite?ná osoba uvedie sumu splatnej dane v da?ovom priznaní, v ktorom je povinná vy?ísli? túto da?, v neskoršom termíne než termíne stanovenom v odseku 10b bode 2 písm. b) a odseku 10b bode 3, môže zdanite?ná osoba zodpovedajúcim spôsobom zvýši? da? zaplatenú na vstupe pri výpo?te dane za da?ové obdobie, v ktorom ešte neuplynula lehota na podanie da?ového priznania.

...

13. Ak zdanite?ná osoba nevykonala odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe od splatnej dane v termínoch uvedených v odsekoch 10, 10d, 10e a 11, môže vykona? odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe prostredníctvom opravného da?ového priznania za obdobie, v ktorom vzniklo právo na

odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe, nie však neskôr ako po uplynutí 5 rokov od začiatku roka, v ktorom vzniklo právo na odpo?ítanie, s výhradou odseku 13a.

13a. Ak zdaniteľná osoba v súvislosti s nadobudnutím a dodaním tovarov alebo poskytnutím služieb vo vnútri Spoločenstva, pre ktoré je v súlade s článkom 17 zdaniteľnou osobou nadobúdateľ tovarov alebo služieb, nevykonala odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe od splatnej dane v termínoch uvedených v odsekoch 10 a 11, môže vykonať odpo?ítanie prostredníctvom oprávneného daňového priznania za obdobie, v ktorom vzniklo právo na odpo?ítanie dane, nie však neskôr ako po uplynutí 5 rokov od konca roka, v ktorom vzniklo právo na odpo?ítanie.“

16 Znenie § 86 ods. 10b bodu 2 písm. b) zákona o DPH vychádza z legislatívnej zmeny, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2017. V dôsledku tejto zmeny bolo do tohto ustanovenia vložené slovné spojenie „a to do troch mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť týkajúca sa nadobudnutého tovaru“. Pred týmto dátumom uvedené ustanovenie nestanovovalo žiadnu lehotu. Touto zmenou bol odsek 10i doplnený do § 86 tohto zákona.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

17 A. je spoločnosť, ktorá v rámci svojej obchodnej činnosti uskutočňuje najmä nadobúdanie tovaru v rámci Spoločenstva na poľskom území. Tento tovar používa na účely plnení podliehajúcich DPH na tomto území.

18 A. podala na daňový orgán žiadosť o záväzné daňové stanovisko týkajúce sa nasledujúcej skutkovej situácie. V určitých situáciách nie je schopná uviesť dlžnú DPH vyplývajúcu z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v daňovom priznaní podanom v lehote troch mesiacov od konca mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť týkajúca sa nadobudnutého majetku. V takom prípade uvedie DPH po uplynutí tejto lehoty prostredníctvom opravy svojho daňového priznania. Môže k tomu dochádzať v prípade oneskoreného doručenia faktúry, nesprávneho zatriedenia transakcie spoločnosťou A. alebo omylu osoby poverenou registráciou a daňovými priznaniami na DPH.

19 Konkrétne sa A. pýtala daňového orgánu, či si v takomto prípade môže odpo?ítať DPH splatnú na vstupe z dôvodu nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v priebehu toho istého zdaňovacieho obdobia, v ktorom bola priznaná splatná DPH, a to aj v prípade, ak bolo podané oprávnené daňové priznanie na DPH mimo lehoty troch mesiacov stanovenej v § 86 ods. 10b bode 2 písm. b) zákona o DPH. Podľa A. na túto otázku treba odpovedať kladne, keďže toto ustanovenie dopĺňa dodatočnú požiadavku k podmienkam, ktorým podlieha právo na odpo?ítanie dane stanovené smernicou o DPH, a je v rozpore so zásadami daňovej neutrality a proporcionality.

20 Ako vyplýva zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, daňový orgán 27. decembra 2018 prijal záväzné daňové stanovisko, podľa ktorého trojmesačná lehota stanovená v § 86 ods. 10b bode 2 písm. b) zákona o DPH neobmedzuje právo na odpo?ítanie dane, a preto ju nemožno považovať za nezlučiteľnú so smernicou o DPH alebo so zásadami daňovej neutrality a proporcionality. Okrem toho článok 178 tejto smernice umožňuje členským štátom zaviesť formálne požiadavky podmieňujúce právo na odpo?ítanie dane, ako je lehota troch mesiacov.

21 A. podala na vnútroštátny súd, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správny súd Gliwice, Poľsko), žalobu o neplatnosť uvedeného daňového stanoviska. Na podporu svojej žaloby uviedla, že § 86 ods. 10b bod 2 písm. b) zákona o DPH je nezlučiteľný s článkami 167 a 178 smernice o DPH, ako aj so zásadami daňovej neutrality a proporcionality.

22 Vnútroštátny súd má pochybnosti o zlučiteľnosti § 86 ods. 10b bodu 2 písm. b) zákona o

DPH s právom Únie.

23 Spresťuje, že od 1. januára 2017 toto ustanovenie stanovuje novú podmienku lehoty, podľa ktorej je priznanie práva na odpočítanie podmienené podaním daňového priznania v lehote troch mesiacov od konca mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť týkajúca sa nadobudnutého majetku. Po uplynutí tejto lehoty musí zdaniteľná osoba opraviť skoršie daňové priznanie a môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe z dôvodu nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva len za prebiehajúce obdobie v súlade s § 86 ods. 10i zákona o DPH. Zdaniteľná osoba tak znáša ekonomickú záťaž dlžnej DPH a prípadne zaplatenie úrokov.

24 Podľa odôvodnenia, ktoré sprevádzalo túto legislatívnu zmenu, mala táto zmena umožniť lepšiu kontrolu obchodu v rámci Spoločenstva, v súvislosti s ktorým boli zistené nezrovnalosti, a kontrolu mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti na DPH.

25 Vnútroštátny súd tiež zdôrazňuje, že § 86 zákona o DPH stanovuje päťročnú lehotu na úpravu splatnej DPH, a zároveň stanovuje dve lehoty na uplatnenie práva na odpočítanie, a to jednak trojmesačnú prekluzívnu lehotu na vyčíslenie tejto dane a jednak päťročnú premlčiaciu lehotu. Prekluzívna lehota môže spôsobovať ťažkosti z hľadiska práva Únie.

26 Z judikatúry Súdného dvora totiž vyplýva, že členské štáty môžu v zásade stanoviť prekluzívne lehoty na výkon práva na odpočítanie, pokiaľ dodržiavajú zásady ekvivalencie a efektivity. Okrem toho by takéto lehoty nemali byť v rozpore so zásadou daňovej neutrality a mali by byť proporcionálne v tom zmysle, že nezavádzajú nadmerné formality vo vzťahu k sledovaným cieľom a nespôsobujú finančné zaťaženie zdaniteľnej osoby. Na účely posúdenia dodržiavania týchto zásad je potrebné zohľadniť dôvody, ktoré spôsobili oneskorené podanie daňového priznania, podľa toho, či sú tieto dôvody nezávislé od zdaniteľnej osoby, alebo odrážajú chyby, ktoré jej možno pripísať.

27 V prejednávanej veci vnútroštátny súd na jednej strane zdôrazňuje, že zavedenie trojmesačnej prekluzívnej lehoty, ktorej dŕžka sa zdá byť v zásade postačujúca, môže viesť zdaniteľnú osobu k disciplíne, pričom môže bojovať proti zneužívaniu práva. Cieľom tejto lehoty je teda predísť situáciám, v ktorých by v prípade sumy DPH zaplatenej na vstupe zodpovedajúcej výške splatnej DPH zdaniteľné osoby využili možnosti oneskorenej nápravy na účely daňovej optimalizácie a zneužitia práva. Na druhej strane však existujú situácie, v ktorých zdaniteľná osoba nie je schopná dodržať túto trojmesačnú lehotu, najmä v prípade oneskoreného alebo chybného vydania faktúry, alebo nezrovnalostí, ktoré možno pripísať prevádzkovateľom poštových služieb. § 86 ods. 10b bod 2 písm. b) zákona o DPH nerozlišuje podľa toho, či zdaniteľná osoba koná v dobrej viere, alebo nie.

28 Tento súd dospel k záveru, že články 167 a 178 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je § 86 ods. 10b bod 2 písm. b) zákona o DPH, pokiaľ sa uvedená trojmesačná lehota uplatňuje na zdaniteľnú osobu konajúcu v dobrej viere.

29 Za týchto okolností Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správny súd Gliwice) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 167 v spojení s článkom 178 smernice [o DPH] vykladať tak, že bráni vnútroštátnym právnym predpisom, ktoré podmieňujú uplatnenie práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v tom istom daňovom období, v ktorom je daň splatná v súvislosti s transakciami predstavujúcimi nadobudnutia tovarov vo vnútri Spoločenstva, a to uvedením dane z takýchto transakcií v príslušnom daňovom priznaní podanom v prekluzívnej lehote, ktorá je v Poľsku v dŕžke tri mesiace od konca mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť vo vzťahu k

nadobudnutým tovarom a službám?“

O prejudiciálnej otázke

30 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 167 a 178 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej je uplatnenie práva na odpočítanie DPH súvisiacej s nadobudnutím v rámci Spoločenstva počas toho istého zdaňovacieho obdobia, v ktorom je DPH splatná, podmienené uvedením splatnej DPH v daňovom priznaní podanom v lehote troch mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť týkajúca sa nadobudnutých tovarov.

31 Na úvod treba pripomenúť, že v rámci nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva na základe režimu prenesenia daňovej povinnosti nedochádza medzi nadobúdateľom a dodávateľom tovaru k nijakej platbe DPH, pričom nadobúdateľ je povinný zaplatiť za nadobudnutia v rámci Spoločenstva DPH na vstupe, pričom v zásade môže túto daň odpočítať, takže daňovému orgánu nie je splatná žiadna suma (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 33).

32 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 (rozsudky z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 30 a citovaná judikatúra, ako aj z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 26 a citovaná judikatúra). Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, toto právo je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 37 a citovaná judikatúra).

33 Systém odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľov 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 cieľ alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 27 a citovaná judikatúra).

34 Podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo odpočítať DPH vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Podľa článku 69 tejto smernice v prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva vzniká daňová povinnosť dňom vyhotovenia faktúry alebo, ak sa do uvedeného dátumu žiadna faktúra nevyhotovila, v deň uplynutia lehoty stanovenej v prvom odseku článku 222 uvedenej smernice.

35 Okrem toho právo na odpočítanie DPH podlieha splneniu hmotnoprávných a formálnych podmienok stanovených v smernici o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-781/17, EU:C:2018:283, bod 35).

36 Hmotnoprávne podmienky vyžadované na vznik práva na odpočítanie DPH splatnej za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) tejto smernice sú vymenované v jej článku 168 písm. c). Tieto podmienky vyžadujú, aby tieto nadobudnutia uskutočnila zdaniteľná osoba, aby bola táto zdaniteľná osoba zároveň platiteľom DPH vzťahujúcej sa na uvedené nadobudnutia a aby predmetný tovar bol použitý na účely jej zdaniteľných plnení.

37 Formálne požiadavky práva na odpočítanie na druhej strane upravujú pravidlá a kontrolu výkonu tohto práva, ako aj riadne fungovanie systému DPH, ako sú povinnosti týkajúce sa

ú?tovania, evidencie faktúr a da?ových priznaní (rozsudok z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, bod 42).

38 Pokia? ide o DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spolo?enstva, z ?lánku 178 písm. c) smernice o DPH vyplýva, že uplatnenie práva na odpo?ítanie dane podlieha podmienke, že zdanite?ná osoba uviedla v da?ovom priznaní na DPH stanovenom v ?lánku 250 tejto smernice všetky údaje potrebné na ur?enie sumy DPH splatnej za jej nadobudnutie a že bude mať faktúru vyhotovenú v súlade s ustanoveniami hlavy XI kapitoly 3 oddielov 3 až 5 uvedenej smernice.

39 Okrem toho sa podľa ?lánku 179 prvého odseku smernice o DPH vykoná odpo?ítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zda?ovacie obdobie sa odpo?íta celková výška DPH „za to isté zda?ovacie obdobie, v ktorom právo na odpo?ítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa ?lánku 178“.

40 Z toho podľa judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo na odpo?ítanie DPH sa v zásade musí vykona? za obdobie, v priebehu ktorého na jednej strane toto právo vzniklo, a na druhej strane zdanite?ná osoba vlastní faktúru (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf?Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, bod 34, a z 15. septembra 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, bod 35).

41 Právo na odpo?ítanie dane sa teda v zásade vykonáva v tom istom období, v ktorom vzniklo, teda vzh?adom na ?lánok 167 smernice o DPH v okamihu, keď vznikne da?ová povinnosť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, bod 36).

42 Zdanite?ná osoba však môže byť podľa ?lánkov 180 a 182 smernice o DPH oprávnená na odpo?ítanie dane, aj keď nevykonala svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo, s výhradou dodržania ur?itých podmienok a požiadaviek stanovených vo vnútroštátnych právnych úpravách (rozsudky z 12. júla 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, bod 46 a citovaná judikatúra, ako aj z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, bod 37).

43 V tejto súvislosti majú ?lenské štáty možnosť prija? podľa ?lánku 273 smernice o DPH opatrenia na zabezpe?enie riadneho výberu dane a na predchádzanie da?ovým podvodom. Tieto opatrenia však nesmú ís? nad rámec toho, ?o je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cie?ov, a nesmú sa používať spôsobom spochyb?ujúcim neutralitu DPH (rozsudky z 12. júla 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, bod 47 a citovaná judikatúra, ako aj z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, bod 47 a citovaná judikatúra).

44 V prejednávanej veci podľa vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, vzniká právo na odpo?ítanie DPH týkajúcej sa nadobudnutia tovaru v rámci Spolo?enstva, pokia? v lehote troch mesiacov od skon?enia mesiaca, v ktorom vznikla da?ová povinnosť týkajúca sa nadobudnutého tovaru, zdanite?ná osoba na jednej strane dostane faktúru preukazujúcu dodanie tovaru, ktoré pre ?u predstavuje nadobudnutie tovaru v rámci Spolo?enstva, a na druhej strane uvádza sumu splatnej DPH z titulu tohto nadobudnutia tovaru v da?ovom priznaní, v ktorom je povinná vy?ísli? túto da?. V prípade absencie takejto zmienky v da?ovom priznaní predloženom v tejto lehote môže zdanite?ná osoba ešte upravi? svoje da?ové priznanie do piatich rokov od konca roka, v ktorom vzniklo právo na odpo?ítanie DPH splatnej pri nadobudnutí tovaru v rámci Spolo?enstva. V tomto prípade musí zdanite?ná osoba retroaktívne vy?ísli? DPH splatnú pri tomto nadobudnutí, pričom si však môže odpo?íta? DPH vz?ahujúcu sa na toto nadobudnutie len za prebiehajúce zda?ovacie obdobie.

45 V tejto súvislosti po prvé, keďže sa zdá, že takáto právna úprava podmie?uje samotný vznik práva na odpo?ítanie podmienkou získania faktúry a podania da?ového priznania, treba uviesť, že

vzhľadom na body 34 a 36 tohto rozsudku vznik práva na odpočítanie môže podliehať len hmotnoprávnym podmienkam stanoveným smernicou o DPH, ktoré sú pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva vymenované v článku 168 písm. c) tejto smernice. Na druhej strane nezávisí nevyhnutne od získania faktúry ani od podania daňového priznania a vyhlásenia DPH splatnej za takéto nadobudnutie v určitej lehote.

46 Po druhej taká vnútroštátna právna úprava, aká je opísaná v bode 44 tohto rozsudku, môže mať za následok, že k vyhláseniu sumy splatnej DPH a tej istej odpočítateľnej DPH vzťahujúcich sa na jedno a to isté nadobudnutie v rámci Spoločenstva nedôjde v priebehu toho istého zdaňovacieho obdobia, nezávisle od okolností prejednávanej veci, dobrej viery zdaňovanej osoby a dôvodov oneskoreného priznania DPH splatnej za takéto nadobudnutie. Uplatnenie tejto právnej úpravy len z dôvodu nesplnenia formálnej podmienky odpočítania výkon práva na odpočítanie DPH splatnej z dôvodu nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Dočasne tak musí znášať DPH zdaňovaná osoba.

47 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však na jednej strane vyplýva, že v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, a to aj napriek tomu, že zdaňované osoby opomenuli niektoré formálne požiadavky. Pokiaľ má teda daňový orgán k dispozícii údaje potrebné na stanovenie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže v súvislosti s právom zdaňovanej osoby na odpočítanie tejto dane ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli urobiť toto právo až neúčinným (rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 62 a citovaná judikatúra, ako aj z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra). Inak to môže byť vtedy, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jednoznačný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71 a citovaná judikatúra, ako aj z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 39).

48 Na druhej strane treba uviesť, že požiadavka pripomenutá v bode 41 tohto rozsudku, podľa ktorej sa právo na odpočítanie dane v zásade vykonáva v období, v ktorom sa daň stala splatnou, je takej povahy, aby zaručovala daňovú neutralitu. Umožňuje totiž zaručiť, že v rovnakom období dôjde k zaplateniu DPH a k jej odpočítaniu tak, aby zdaňovaná osoba bola úplne odbremenená od DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, body 35 až 37).

49 Bolo by v rozpore s touto logikou dočasne zaťažovať zdaňovanú osobu bremenom DPH splatnej z dôvodu nadobudnutia v rámci Spoločenstva, a *fortiori*, keďže, ako vyplýva z bodu 31 tohto rozsudku, daňovému orgánu z dôvodu takéhoto nadobudnutia nie je splatná žiadna suma.

50 Preto s výhradou splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie DPH, ktoré musí overiť vnútroštátny súd, uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy nemôže automaticky a z dôvodu nedodržania formálnej požiadavky brániť výkonu práva na odpočítanie DPH splatnej z dôvodu nadobudnutia v rámci Spoločenstva počas toho istého obdobia, ako je obdobie vyhlásenia tej istej sumy DPH bez toho, aby sa zohľadnili všetky relevantné okolnosti, a najmä dobrá viera zdaňovanej osoby.

51 Žiadny iný odlišný záver nemožno vyvodiť z judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej členské štáty môžu stanoviť z dôvodov právnej istoty prekľuzivnú lehotu, ktorej uplynutie vedie k potrestaniu nedostatočne starostlivej zdaňovanej osoby, ktorá opomenula žiadať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, a to stratou práva na odpočítanie, pokiaľ sa na jednej strane táto lehota uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na

vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie), a na druhej strane v praxi neznemožuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpodítanie (zásada efektivity) (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38 a citovaný judikatúru).

52 Zo skutočností uvedených v bodoch 44 a 46 tohto rozsudku totiž vyplýva, že trojmesačná lehotu, ktorú zaviedla vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej na účely priznania DPH týkajúcej sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, nemožno považovať za prekluzívnu lehotu v zmysle tejto judikatúry, ktorá spôsobuje stratu práva na odpodítanie.

53 Ako ďalej vyplýva z judikatúry citovanej v bode 43 tohto rozsudku, členské štáty majú právomoc stanoviť pri dodržaní zásady proporcionality sankcie v prípade nedodržania formálnych podmienok týkajúcich sa výkonu práva na odpodítanie DPH podľa článku 273 smernice o DPH. Právo Únie najmä nebráni členským štátom, aby v prípade potreby uložili pokutu alebo peňažnú sankciu primeranú závažnosti porušenia s cieľom sankcionovať porušenie formálnych požiadaviek (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 48 a citovaná judikatúra).

54 Naproti tomu vnútroštátna právna úprava, ktorá systematicky zakazuje výkon práva na odpodítanie DPH týkajúcej sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva počas toho istého obdobia, ako je obdobie, počas ktorého sa rovnaká suma DPH musí vyjsť bez toho, aby stanovovala zohľadnenie všetkých relevantných okolností, a najmä dobrej viery zdanitej osoby, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné jednak na zabezpečenie riadneho výberu DPH v prípade, keď, ako vyplýva z judikatúry uvedenej v bode 31 tohto rozsudku, daňovému orgánu nie je splatná žiadna suma DPH, a jednak na predchádzanie daňovým podvodom.

55 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na položenú otázku tak, že články 167 a 178 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej je uplatnenie práva na odpodítanie DPH súvisiacej s nadobudnutím v rámci Spoločenstva počas toho istého zdaňovacieho obdobia, v ktorom je DPH splatná, podmienené uvedením splatnej DPH v daňovom priznaní podanom v lehote troch mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť týkajúca sa nadobudnutých tovarov.

O trovách

56 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 a 178 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej je uplatnenie práva na odpodítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) súvisiacej s nadobudnutím v rámci Spoločenstva počas toho istého zdaňovacieho obdobia, v ktorom je DPH splatná, podmienené uvedením splatnej DPH v daňovom priznaní podanom v lehote troch mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť týkajúca sa nadobudnutých tovarov.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.