

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

21. října 2021(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 167 až 171 a čl. 178 písm. a) – Nárok na odpočet DPH – Vrácení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě než v členském státě vrácení daní – Držení faktury – Směrnice 2008/9/ES – Zamítnutí žádosti o vrácení – ‚Storno‘ faktury dodavatelem – Vystavení nové faktury – Nová žádost o vrácení daní – Zamítnutí“

Ve věci C-780/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti, Rumunsko) ze dne 19. prosince 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 12. února 2020, v řízení

Wilo Salmson France SAS

proti

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

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București -- Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, C. Lycourgos a I. Jarukaitis (zpravodaj), soudci,
generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Wilo Salmson France SAS C. Apostu, avocat,
- za rumunskou vládu E. Gane a R. I. Hațieganu, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi A. Armenia, jakož i R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 22. dubna 2021,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 167 a 178 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), a čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Wilo Salmson France SAS (dále jen „Wilo Salmson“) na jedné straně a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Národní agentura pro správu daní – regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti, Rumunsko) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Národní agentura pro správu daní – regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti – správa daní pro daňové poplatníky-nerezidenty, Rumunsko) (dále jen společně „daňové orgány“) na straně druhé ve věci rozhodnutí, kterým byla zamítnuta žádost této společnosti o vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) podaná v roce 2015 v souvislosti s pořízením zboží uskutečněným v roce 2012.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 62 směrnice o DPH definuje pro její účely „uskutečnění zdanitelného plnění“ jako „situaci, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti“ a „vznik daňové povinnosti“ jako „povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena“.

4 Článek 63 této směrnice stanoví, že „zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

5 Článek 167 uvedené směrnice stanoví, že „nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

6 Článek 168 též směrnice uvádí:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.

[...]“

7 Článek 169 směrnice o DPH zní:

„Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:

a) plnění spočívajících vinnostech uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskutečnena mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpot dan, kdyby byla uskutečnena v tomto členském stát;

[...]"

8 Článek 170 této směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani, která [...] není usazena v členském stát, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, má nárok na vrácení této dan, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:

a) plnění podle článku 169;

[...]"

9 Článek 171 uvedené směrnice v odst. 1 stanoví, že „[o]sob povinné k dani neusazené v členském stát, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském stát se da vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici [2008/9]“.

10 Článek 178 písm. a) též směrnice stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpot dan musí osoba povinná k dani splovat tyto podmínky:

a) při odpotu dan podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6 [...]"

11 Článek 178 písm. a) směrnice 2006/112 stanovil před svou změnou provedenou směrnicí 2010/45:

„Pro uplatnění nároku na odpot dan musí osoba povinná k dani splovat tyto podmínky:

a) při odpotu dan podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240 [...]"

12 Článek 179 směrnice o DPH stanoví v prvním pododstavci:

„Osoba povinná k dani provede odpot dan tak, že od celkové výše dan splatné za dané zdaovací období odečte celkovou výši dan, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpot dan, který je uplatován podle článku 178.“

13 Hlava X této směrnice, nadepsaná „Odpot dan“, obsahuje kapitolu 5 týkající se opravy odpotu dan. Článek 185 obsažený v této hlavě uvedené směrnice v odstavci 1 stanoví:

„Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpotu, například byly-li zrušeny určité koup nebo byla-li získána určitá snížení ceny.“

14 Ve stejné kapitole obsažený článek 186 stanoví, že „[?]enské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185“.

15 Článek 218 směrnice o DPH, který je obsažen v kapitole 3, nadepsané „Fakturace“, hlavy XI směrnice o DPH, která se týká povinností osob povinných k dani a některých osob nepovinných k

dani, stanoví:

„?lenské státy pro účely této směrnice uznávají za faktury veškeré doklady nebo veškerá sdělení v papírové nebo elektronické podobě, jež splňují podmínky stanovené v této kapitole.“

16 Podle článku 219 této směrnice:

„Za fakturu se považuje i každý doklad nebo sdělení, které máni převodní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje.“

Směrnice 2008/9

17 Článek 1 směrnice 2008/9 uvádí, že tato směrnice „stanoví prováděcí pravidla pro vrácení [DPH] podle článku 170 směrnice [o DPH] osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, které splňují podmínky stanovené v článku 3“.

18 Článek 2 této směrnice obsahuje následující definice:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

[...]

3) ‚obdobím pro vrácení daně‘ období uvedené v článku 16, jehož se týká žádost o vrácení daně;

[...]

5) ‚žadatelem‘ osoba povinná k dani neusazená v členském státě vrácení daně, která podává žádost o vrácení daně.“

19 Článek 3 uvedené směrnice stanoví, že se tato směrnice vztahuje na osobu povinnou k dani neusazenou v členském státě vrácení daně, která splňuje podmínky stanovené v tomto článku.

20 Článek 5 této směrnice uvádí:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně DPH útovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba povinná k dani v tomto členském státě, [...], pokud se toto zboží a tyto služby použijí pro účely těchto plnění:

a) plnění uvedená v čl. 169 písm. a) a b) směrnice [o DPH];

[...]

Aniž je dotčen článek 6, určí se nárok na vrácení daně na vstupu pro účely této směrnice podle směrnice [o DPH], jak je uplatňována v členském státě vrácení daně.“

21 Článek 8 směrnice 2008/9 ve druhém odstavci stanoví:

„Vedle údajů uvedených v odstavci 1 se v žádosti o vrácení daně uvedou pro každý členský stát vrácení daně a pro každou fakturu nebo dovozní doklad tyto údaje:

[...]

d) datum a číslo faktury nebo dovozního dokladu;

[...]"

22 §lánek 10 této sm?rnice stanoví:

„Aniž jsou dot?eny žádosti o údaje podle §látku 20, m?že ?lenský stát vrácení dan? od žadatele požadovat, aby spolu se žádostí o vrácení dan? poskytl elektronickými prostředky kopii faktury nebo dovozního dokladu, ?iní-li základ dan? na faktu?e nebo dovozním dokladu nejmén? 1000 [eur] nebo ekvivalent této ?ástky v národní m?n?. Pokud se však faktura týká paliva, ?iní tato prahová hodnota 250 [eur] nebo ekvivalent této ?ástky v národní m?n?.“

23 §lánek 13 první pododstavec uvedené sm?rnice stanoví:

„Pokud je po podání žádosti o vrácení dan? odpo?itatelný podíl opraven podle §látku 175 sm?rnice [o DPH], provede žadatel opravu ?ástky, o niž bylo požádáno nebo která již byla vrácena.“

24 §lánek 14 téže sm?rnice stanoví v odst. 1 písm. a):

„Žádost o vrácení dan? se týká

a) nákup? zboží nebo služeb, které byly fakturovány b?hem daného období pro vrácení dan?, vznikla-li da?ová povinnost p?ed okamžikem nebo v okamžiku fakturace, nebo ve vztahu k nimž vznikla da?ová povinnost b?hem daného období pro vrácení dan?, došlo-li k fakturaci tohoto nákupu p?ed vznikem da?ové povinnosti [...]"

25 §lánek 15 odst. 1 sm?rnice 2008/9 uvádí:

„Žádost o vrácení dan? se podává ?lenskému státu usazení do 30. zá?í kalendá?ního roku následujícího po období pro vrácení dan?. Žádost o vrácení dan? se považuje za podanou pouze v p?ípad?, že žadatel uvedl všechny údaje požadované podle §látk? 8, 9 a 11.“

26 §lánek 20 této sm?rnice stanoví:

„1. Domnívá-li se ?lenský stát vrácení dan?, že nemá k dispozici veškeré d?ležit? údaje, na základ? nichž by mohl p?ijmout rozhodnutí o celé žádosti o vrácení dan? nebo její ?ásti, m?že si [...] vyžádat dopl?ující údaje, zejména od žadatele nebo od p?íslušných orgán? ?lenského státu usazení [...].

V p?ípad? nutnosti si m?že ?lenský stát vrácení dan? vyžádat další dopl?ující údaje.

[...]

2. ?lenský stát vrácení dan? musí údaje požadované podle odstavce 1 obdržet do jednoho m?síce ode dne doru?ení žádosti o údaje p?íjemci žádosti.“

27 §lánek 23 uvedené sm?rnice zní:

„1. Je-li žádost o vrácení dan? zcela nebo z?ásti zamítnuta, oznámí ?lenský stát vrácení dan? žadateli společn? s rozhodnutím i d?vody zamítnutí.

2. Žadatel se proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení dan? m?že odvolat k p?íslušným orgán?m ?lenského státu vrácení dan? zp?sobem a ve lh?tách stanovených pro odvolání v p?ípad? žádostí o vrácení dan? podaných osobami usazenými v tomto ?lenském stát?.

[...]"

Rumunské právo

28 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon ?. 571/2003, da?ový zákoník) (*Monitorul Oficial al României*, ?ást I, ?. 927 ze dne 23. prosince 2003), ve znění použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „da?ový zákoník“), v ?l. 145 odst. 2 stanovil:

„2) Každá osoba povinná k dani má nárok na odpo?et dan? související s nákupy, pokud byly použity pro pot?eby následujících pln?ní:

a) zdanitelná pln?ní;

b) pln?ní vyplývající z ekonomických ?inností, u nichž se má za to, že se místo dodání zboží/poskytování služeb nachází v zahraničí, pokud by da? byla odpo?itatelná, kdyby tato pln?ní byla uskute?n?na v Rumunsku;

[...]"

29 ?lánek 146 da?ového zákoníku v odst. 1 písm. a) stanovil:

„Pro uplatnění nároku na odpo?et dan? musí osoba povinná k dani spl?ovat tyto podmínky:

a) mít pro dlužnou ?i zaplacenou da? týkající se zboží, které jí bylo nebo má být dodáno, nebo služeb, které jí byly nebo mají být poskytnuty osobou povinnou k dani, fakturu vystavenou v souladu s ustanoveními ?lánku 155 [...]"

30 ?lánek 147b odst. 1 písm. a) tohoto zákoníku stanovil, že „osoba povinná k dani neusazená v Rumunsku, ale v jiném ?lenském stát?, která není identifikována a nemusí být identifikována pro účely DPH v Rumunsku, m?že mít nárok na vrácení [DPH] odvedené p?i dovozu a nákupu zboží nebo služeb uskute?n?ných v Rumunsku“.

31 Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 (vládní rozhodnutí ?. 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, ?ást I, ?. 112 ze dne 6. února 2004) schvaluje provád?cí pravidla k da?ovému zákoníku, která jsou uvedena v p?íloze tohoto rozhodnutí. Ve znění použitelném na spor v p?vodním ?ízení se tato pravidla (dále jen „provád?cí pravidla“) vztahují v bod? 49 k ?lánku 147b tehdy platného da?ového zákoníku. Tento bod 49 v odstavci 1 uvádí:

„Podle ?l. 147b odst. 1 písm. a) da?ového zákoníku m?že mít každá osoba povinná k dani neusazená v Rumunsku, ale v jiném ?lenském stát?, nárok na vrácení [DPH] odvedené p?i dovozu a po?ízení zboží nebo služeb uskute?n?ných v Rumunsku.“

32 Uvedený bod 49 uvádí v odst. 15 písm. a), že žádost o vrácení dan? se vztahuje na „po?ízení zboží nebo služeb fakturovaných v období, kterého se týká vrácení dan?, zaplacených do data žádosti o vrácení dan?“ a že [f]aktury, které nebyly zaplacený do data žádosti o vrácení dan?, jsou zahrnuty do žádostí o vrácení dan? za období, v nichž byly zaplacený“.

33 Bod 49 odst. 16 provád?cích pravidel stanoví, že „[v]jedle pln?ní uvedených v odstavci 15 se m?že žádost o vrácení dan? vztahovat na faktury nebo dovozní doklady, které nebyly zahrnuty v p?edchozích žádostech o vrácení dan?, za p?edpokladu, že se týkají pln?ní dokon?ených v p?íslušném kalendářním roce“.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

34 V roce 2012 zakoupila společnost Pompes Salmson SAS, jejíž sídlo ekonomické ?innosti se nachází ve Francii, výrobní za?ízení od společnosti ZES Zollner Electronic SRL (dále jen „Zollner“), která m?la sídlo a byla identifikována pro ú?ely DPH v Rumunsku. Vzhledem k tomu, že společnost Pompes Salmson poskytla tato za?ízení k dispozici společnosti Zollner, aby je používala k výrob? zboží, které jí m?lo být pozd?ji dodáno, neopustilo toto zboží rumunské území.

35 V pr?b?hu téhož roku vystavila společnost Zollner faktury za tyto nákupy v?etn? DPH. Na jejich základ? požádala společnost Pompes Salmson v souladu se sm?rníci 2008/9, jakož i s ?l. 147b odst. 1 písm. a) da?ového zákoníku ve spojení s bodem 49 provád?cích pravidel o vrácení DPH zaplacené v Rumunsku za období od 1. ledna do 31. prosince 2012. Tato žádost byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 14. ledna 2014 „z d?vod? souvisejících s dokumenty p?iloženými k žádosti a nesouladu p?iložených faktur“ (dále jen „rozhodnutí ze dne 14. ledna 2014“). Společnost Zollner poté faktury p?vodn? vystavené v roce 2012 stornovala. V roce 2015 vystavila pro tytéž nákupy nové faktury.

36 V pr?b?hu roku 2014 se společnost Pompes Salmson slou?ila se společností Wilo France SAS. Nový subjekt vzniklý tímto spojením, nazvaný Wilo Salmson France, který p?evzal všechna práva a povinnosti společnosti Pompes Salmson, podal v pr?b?hu roku 2015 a na základ? nových faktur vystavených společností Zollner novou žádost o vrácení DPH, která byla zaplacená v Rumunsku za nákup dot?eného za?ízení, a týkala se období od 1. srpna do 31. ?íjna 2015. Rumunské orgány tuto žádost zamítly rozhodnutím ze dne 12. kv?tna 2016 s od?vodn?ním, že Wilo Salmson nedodržela bod 49 odst. 16 provád?cích pravidel a o vrácení DPH uvedené v t?chto fakturách již požádala.

37 Wilo Salmson podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (regionální generální ?editelství pro ve?ejné finance v Bukurešti – správa daní pro da?ové poplatníky-nerezidenty, Rumunsko). Rozhodnutím ze dne 2. zá?í 2016 bylo toto odvolání zamítnuto z d?vodu, že DPH, o jejíž vrácení bylo požádáno, byla p?edm?tem d?ív?jší žádosti o vrácení dan? a že pln?ní, pro n?ž bylo o vrácení zažádáno, nespadala do roku 2015, ale do roku 2012.

38 Tato společnost proto podala k Tribunalul Bucure?ti (soud prvního stupn? v Bukurešti, Rumunsko), který je p?edkládajícím soudem, žalobu na zrušení tohoto rozhodnutí ze dne 2. zá?í 2016, jakož i na zrušení rozhodnutí ze dne 12. kv?tna 2016, kterými se zamítá žádost o vrácení ?ástky 449 538,38 rumunského lei (RON) (p?ibližn? 91 310 eur), p?edstavující DPH, o jejíž vrácení bylo zažádáno za období od 1. srpna 2015 do 31. ?íjna 2015.

39 P?edkládající soud uvádí, že musí ur?it, zda je v roce 2015 možné získat zp?t DPH zaplacenou z nákup? uskute?n?ných v roce 2012, pro které byly vystaveny platné da?ové faktury až v roce 2015. Má za to, že situace společnosti Wilo Salmson je atypická ve srovnání s p?ípady, které stanoví sm?rnice 2008/9 nebo které již zkoumal Soudní dv?r, jelikož faktury vystavené společností Zollner v roce 2012 byly zrušeny na základ? storna, k n?muž došlo z d?vodu, že v nich rumunské da?ové orgány zjistily chyby, že pro tyto nákupy byly platné faktury vystaveny až v roce 2015, že Wilo Salmson uplatnila sv?j nárok na vrácení dan? na základ? žádosti o vrácení podané v roce 2015, která obsahovala faktury vystavené v roce 2015, a že tato společnost nedosáhla do té doby požadovaného vrácení.

40 Uvedený soud tvrdí, že sm?rnice o DPH neupravuje lh?tu pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan?, takže je t?eba vyjasnit, zda lze okamžik, od kterého tato lh?ta b?ží, ur?it výlu?n? ve vztahu k okamžiku dodání dot?eného zboží bez ohledu na jakoukoliv jinou relevantní okolnost. S ohledem

na články 167 a 178 této směrnice, jakož i na skutečnost, že vystavení faktury je mimo kontrolu nositele tohoto práva, je podle uvedeného soudu nezbytné, aby Soudní dvůr upřesnil, zda se s ohledem na první hypotézu uvedenou v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9 může žádost o vrácení DPH týkat nákupů zboží nebo služeb, které byly fakturovány během daného období pro vrácení daně, bez ohledu na to, zda ke vzniku povinnosti k související DPH došlo v tomto období, nebo dříve.

41 Stran prvních dvou otázek předkládající soud poukazuje na to, že rumunské daňové orgány nerozlišovaly mezi datem vystavení faktur jakožto procesním prvkem a datem vzniku povinnosti k DPH jakožto hmotněprávním prvkem, aťkoli oba tyto okamžiky mají z daňového hlediska vyvolávat odlišné účinky a nárok na odpočet není možné uplatnit bez faktury vystavené v souladu se zákonnými požadavky. I když je zajištěno nezbytné, aby povinnost k DPH vznikla před vystavením faktury nebo v okamžiku fakturace, musí být, pokud jde o podání žádosti o vrácení daně, podle názoru uvedeného soudu relevantní okamžik vystavení faktury.

42 Pokud jde o třetí a čtvrtou otázku, předkládající soud uvádí, že rumunské daňové orgány dospěly k závěru, že faktury vystavené v roce 2015 za nákupy uskutečněné v roce 2012 nemohou být předmětem žádosti o vrácení za rok 2015 z důvodu, že existovaly dřívější faktury. Ty však byly jednostranně stornovány společností Zollner, což mělo za účinek jejich zrušení, a osoba, která má nárok na odpočet, nemá žádnou právní možnost donutit dodavatele k vystavení nové faktury.

43 Navíc s ohledem na články 169 a 178 směrnice o DPH, první hypotézu uvedenou v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9, jakož i na nezbytnost mít pro uplatnění nároku na vrácení daně platnou fakturu, musí být žádost o vrácení DPH založena výlučně na fakturách vystavených během „období pro vrácení daně“, přičemž jedinou podmínkou je, aby povinnost k DPH vznikla před fakturací nebo současně s ní.

44 Vzhledem k tomu, že společnost Zollner zrušila faktury vystavené v roce 2012, mohly být proto nákupy prokázány a žádost o vrácení daně dotčená v původním řízení podložena pouze novými fakturami vystavenými v roce 2015. Podle názoru předkládajícího soudu by tedy měly představovat „procesní výchozí bod“, umožňující podání žádosti o vrácení daně v souladu se směrnicí 2008/9, pouze poslední uvedené faktury.

45 Za těchto podmínek se Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud jde o výklad článku 167 ve spojení s článkem 178 směrnice [o DPH]: existuje ve vztahu ke způsobu fungování systému DPH rozdíl mezi okamžikem vzniku a okamžikem uplatnění nároku na odpočet?

Za tímto účelem je třeba objasnit, zda nárok na odpočet DPH může být uplatněn v případě neexistence (platné) daňové faktury vystavené za uskutečněnía pořízení zboží.

2) Pokud jde o výklad těchto ustanovení ve spojení s první hypotézou uvedenou v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9/ES: jaký je procesní výchozí bod, z něhož je třeba vycházet při posuzování šádnosti uplatnění nároku na vrácení DPH?

Za tímto účelem je nezbytné objasnit, zda je možné podat žádost o vrácení DPH, ve vztahu k níž vznikla daňová povinnost, před „obdobím pro vrácení daně“, ale jejíž fakturace se uskutečnila během uvedeného období.

3) Pokud jde o výklad těchto ustanovení první hypotézy uvedené v čl. 14 odst. 1 písm. a)

směrnice 2008/9 ve spojení s články 167 a 178 směrnice [o DPH]: jaké jsou účinky zrušení a vystavení nových faktur za pořízení zboží předcházející „období pro vrácení daně“ na uplatnění nároku na vrácení DPH související s tímto pořízením?

Za tímto účelem je třeba objasnit, zda se v případě, že dodavatel zruší převodní faktury vystavené za pořízení zboží a následně dojde k vystavení nových faktur, musí uplatnění práva příjemce požadovat vrácení DPH související s tímto pořízením vztahovat k datu nových faktur, pokud jak zrušení převodních faktur, tak i vystavení nových faktur není pod kontrolou příjemce, ale je výlučně na diskreční volbě dodavatele.

4) Mohou vnitrostátní právní předpisy podílet na vrácení DPH, které je umožněno směrnicí [2008/9], podmínce vzniku daňové povinnosti, pokud správná faktura byla vystavena během období, kdy byla žádost podána?“

K předložným otázkám

K přípustnosti

46 Rumunská vláda tvrdí, že položené otázky jsou nepřípustné. Zprv jsou založeny na chybném a neúplném popisu skutkového základu sporu v převodním řízení, takže kdyby byl opraven a zohledněn v plném rozsahu, staly by se otázky pro vyřešení sporu zbytečnými a bezvýznamnými. Z druhé této popis pouze opakuje stanovisko jedné strany sporu, takže předkládající soud nesplnil svou povinnost vyjasnit skutkové okolnosti před tím, než se obrátil na Soudní dvůr, jakož i uvést důvody, proč se táže na výklad unijního práva a proč má za to, že odpověď Soudního dvora je nezbytná pro rozhodnutí sporu, který mu byl předložen.

47 V první řadě je třeba připomenout, že článek 267 SFEU zavádí postup přímé spolupráce mezi Soudním dvorem a soudy členských států. V rámci tohoto postupu založeného na jasné dělbě povinností mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem spadá zjišťování a posouzení skutkových okolností věci do pravomoci vnitrostátního soudu, jemuž přísluší posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předložné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru, kdežto Soudní dvůr se může vyslovit pouze k výkladu nebo platnosti unijního předpisu s ohledem na skutkovou a právní situaci, jak je popsána předkládajícím soudem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. prosince 2017, *Schweppes*, C-291/16, EU:C:2017:990, bod 21 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 20. dubna 2021, *Repubblika*, C-896/19, EU:C:2021:311, bod 28 a citovaná judikatura).

48 Týkají-li se tedy položené otázky výkladu nebo platnosti unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (rozsudky ze dne 16. března 2015, *Gauweiler a další*, C-62/14, EU:C:2015:400, bod 24, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 15. března 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, bod 54, jakož i citovaná judikatura).

49 Vzhledem k tomu, že se tedy na otázky týkající se unijního práva vztahuje domněnka relevance, je odmítnutí Soudního dvora rozhodnout o předložné otázce položené vnitrostátním soudem možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad nebo posouzení platnosti unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v převodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. března 2015, *Gauweiler a další*, C-62/14, EU:C:2015:400, bod 25, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 15. března 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, bod 55, jakož i citovaná judikatura).

50 V projednávané věci se argumenty rumunské vlády předložené k prokázání zbytečnosti položených otázek pro vyřešení sporu v povodním řízení zakládají na výhradách věci posouzení skutkového stavu předkládajícím soudem, které je údajně chybné a neúplné. Soudnímu dvoru přitom nepřísluší, aby takovéto posouzení, jež v rámci tohoto řízení spadá do pravomoci vnitrostátního soudu, zpochybňoval. Tyto argumenty proto nemohou stažit k vyvrácení domněnky relevance zmíněné v předchozím bodě (obdobně viz rozsudek ze dne 16. června 2015, Gauweiler a další, C-62/14, EU:C:2015:400, bod 26, jakož i citovaná judikatura).

51 V druhé řadě k tomu, že rumunská vláda uvádí, že skutkové okolnosti popsané předkládajícím soudem spoívají v převzetí tvrzení jednoho z účastníků povodního řízení, je třeba uvést, že tato samotná okolnost, i kdyby byla prokázána, nedokládá, že tento soud tímto postupem nesplnil svou povinnost vyličit v předkládacím rozhodnutí v souladu s článkem 94 jednacího řádu Soudního dvora skutkové okolnosti, na kterých jsou otázky založeny, nebo důvody, na základě kterých měl pochybnosti o výkladu ustanovení unijního práva, nebo na základě kterých má za to, že je odpověď Soudního dvora pro vyřešení jemu předloženého sporu nezbytná.

52 Jak naopak vyplývá z bodů 39 až 44 tohoto rozsudku, předkládací rozhodnutí umožňuje pochopit důvody, proč má předkládající soud pochybnosti ohledně přesobnosti různých ustanovení směrnice o DPH a směrnice 2008/9, a obsahuje dostatečné údaje k tomu, aby mu Soudní dvůr mohl poskytnout pokyny k výkladu unijního práva, které jsou nezbytné pro rozhodnutí sporu, který projednává.

53 V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 267 SFEU ani žádné jiné ustanovení unijního práva nevyžaduje ani nezakazuje, aby předkládající soud po vydání rozsudku v řízení o předběžné otázce zmínil skutková a právní konstatování učiněná v rámci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, jestliže tento soud zajistí plný účinek výkladu unijního práva, který podal Soudní dvůr (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2016, Ogėanov, C-614/14, EU:C:2016:514, body 28 až 30).

54 S ohledem na předchozí úvahy je třeba konstatovat, že položené otázky jsou přípustné.

K věci samé

Úvodní poznámky

55 Úvodem je třeba uvést, že předkládající soud, který má jako jediný k dispozici všechny relevantní poznatky ohledně skutkových okolností a vnitrostátního práva, se Soudního dvora táže na výklad ustanovení směrnice 2006/112, ve znění vyplývajícím ze změn zavedených směrnicí 2010/45, která jsou v souladu s čl. 2 odst. 1 druhým pododstavcem této směrnice použitelná od 1. ledna 2013.

56 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že dodání zboží, která jsou základem sporu v povodním řízení, byla uskutečněna v roce 2012, že dokumenty považované za faktury týkající se těchto dodání byly vystaveny v průběhu roku 2012, poté byly rozhodnutím ze dne 14. ledna 2014 označeny za „nevyhovující“ a následně v roce 2014 nebo 2015 stornovány a že nové dokumenty považované za faktury za tato stejná dodání byly nakonec vystaveny v roce 2015.

57 Podle článku 63 směrnice o DPH je zdanitelné plnění uskutečňováno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Nárok na odpočet stanovený směrnicí o DPH, který odpovídá nároku na vrácení (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 36 a citovaná judikatura), je z hlediska věcného i časového přímo spjat se

vznikem povinnosti odvést DPH, která je splatná nebo byla zaplacená za zboží a služby na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. června 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, bod 22), přičemž článek 167 této směrnice stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

58 Kromě toho članky 64 a 65 směrnice o DPH stanoví odlišná pravidla pro vznik daňové povinnosti použitelná za okolností, které tyto články upřesňují, zatímco článek 66 této směrnice umožňuje členským státům odchýlně od článků 63 až 65 stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z okamžiků, které tento článek 66 upřesňuje.

59 Předkládající soud bude tedy muset s ohledem na veškeré své poznatky o skutkových okolnostech a vnitrostátním právu ověřit, zda ustanovení směrnice 2006/112, která vyplývají ze změn zavedených směrnicí 2010/45, jsou skutečně ustanoveními, která lze použít na řešení každého jednotlivého aspektu sporu, který projednává.

60 V této souvislosti je však třeba upřesnit, že jediná změna ustanovení směrnice 2006/112, která byla provedena směrnicí 2010/45 a je relevantní pro účely posouzení projednávané věci Soudním dvorem, se týká čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112, který před touto změnou odkazoval nikoli na držení faktury „vystavené v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6“ směrnice o DPH, ale na držení faktury vystavené „v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240“ směrnice 2006/112.

61 Aťkoli se v obou těchto případech jedná o odkazy na ustanovení těchto příslušných směrnic, která v podstatě upravují okolnosti a podmínky, za kterých musí být faktury vystaveny, jejich obsah, možnost vystavit nebo předávat elektronické faktury, jakož i možnost členských států přijmout za určitých podmínek zjednodušující opatření, nejsou tato ustanovení totožná. Jejich obsahové rozdíly však nemají vliv na posouzení, které má Soudní dvůr v projednávané věci provést, takže odpovědi, které budou podány v tomto rozsudku, budou použitelné i v případě, že by předkládající soud nakonec dospěl k závěru, že jeden nebo více sporných bodů, o nichž má rozhodnout, nespádají do časové působnosti ustanovení směrnice o DPH, nýbrž do časové působnosti směrnice 2006/112, ve znění před změnami provedenými směrnicí 2010/45.

K první otázce

62 Stran první položené otázky je třeba bez dalšího poznamenat, že v povodním řízení se jedná o situaci osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě, než je stát, ve kterém byly dotčené nákupy zboží uskutečnily. Vč v povodním řízení se tedy netýká nároku na odpočet DPH jako takového upraveného v článku 168 směrnice o DPH, ale nároku na vrácení této daně, který je upraven v článku 170 této směrnice, kterýžto odkazuje na plnění uvedená v jejím článku 169.

63 Je třeba rovněž připomenout, že článek 171 uvedené směrnice ve svém prvním odstavci stanoví, že osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje mimo jiné nákup zboží a služeb, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě, se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici 2008/9. Cílem směrnice 2008/9 však není stanovit podmínky ani rozsah nároku na vrácení daně. Článek 5 druhý pododstavec této směrnice totiž stanoví, že aniž je dotčen článek 6 této směrnice, určí se nárok na vrácení daně na vstupu pro účely této směrnice podle směrnice o DPH, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 35).

64 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 167 až 171 a 178 směrnice o DPH, jakož i směrnice 2008/9 musí být vykládány v tom

smyslu, že nárok na vrácení DPH, kterou bylo zatíženo dodání zboží, může uplatnit osoba povinná k dani, která není usazená v členském státě vrácení daně, nýbrž v jiném členském státě, pokud tato osoba povinná k dani nemá fakturu za nákup dotyčného zboží ve smyslu směrnice o DPH.

65 Účelem směrnice 2008/9 je podle jejího článku 1 stanovení prováděcích pravidel pro vrácení DPH podle článku 170 směrnice o DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, které splňují podmínky stanovené v článku 3 první uvedené směrnice, avšak podmínky pro uplatnění a rozsah nároku na vrácení daně jsou v souladu s ustanoveními této směrnice a jak již bylo připomenuto v bodě 63 tohoto rozsudku, určeny na základě směrnice o DPH, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně.

66 Nárok osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě na vrácení DPH odvedené v jiném členském státě, který je upraven ve směrnici 2008/9, odpovídá tedy nároku, zavedenému v její prospěch směrnicí o DPH, na odpočet DPH zaplacené na vstupu ve vlastním členském státě (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 36 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 36 a citovaná judikatura).

67 Kromě toho nárok na vrácení daně představuje stejný jako nárok na odpočet základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy, jejímž cílem je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že jsou všechny ekonomické činnosti bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudky ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 35 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 45).

68 Nárok na odpočet, a tudíž na vrácení daně, je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Především tento nárok může být uplatněn okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (rozsudky ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 36 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 46).

69 K uplatnění nároku na vrácení DPH je však nutno stejný jako k uplatnění nároku na její odpočet dodržet požadavky nebo podmínky, a to jak včnné, tak formální povahy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 40 a citovaná judikatura).

70 Pokud jde o včnné požadavky nebo podmínky, kterými se řídí uplatnění tohoto nároku na vrácení daně, z čl. 169 písm. a) a článku 170 této směrnice vyplývá, že k tomu, aby dotyčná osoba mohla využít nároku na vrácení, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice, která není usazena v členském státě, v němž uskutečňuje nákup zboží nebo služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, a aby na výstupu byly toto zboží nebo služby uplatňované k odvodnění nároku na vrácení DPH použity touto osobou povinnou k dani pro účely jejích plnění uskutečněných mimo členský stát, v němž je tato daň splatná nebo byla odvedena, pro která by jí vznikl nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněná v tomto členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 33). Tato osoba povinná k dani musí mimoto splňovat kumulativní podmínky uvedené v článku 3 směrnice 2008/9 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, bod 55 a citovaná judikatura).

71 Pokud jde o způsob uplatnění nároku na vrácení daně, které jsou postaveny na rovné požadavkům nebo podmínkám formální povahy, postačí uvést, že ohledně nároku na odpočet

DPH stanoví ?l. 178 písm. a) směrnice o DPH, že osoba povinná k dani musí mít pro uplatnění nároku na odpočet daně podle jejího ?lánku 168 písm. a) fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6 této směrnice (obdobně viz rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 42 a citovaná judikatura).

72 Soudní dvůr z toho vyvodil, že aťkoli na základě ?lánku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet DPH okamžikem vzniku daňové povinnosti, uplatnění tohoto nároku je v zásadě v souladu s ?lánkem 178 této směrnice možné pouze od okamžiku, kdy má osoba povinná k dani fakturu (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 43 a citovaná judikatura). Rozhodl také, že totéž platí pro uplatnění nároku na vrácení daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

73 Pokud jde o podmínky vrácení DPH, je třeba nejprve připomenout, že podle ?l. 8 odst. 2 písm. d) směrnice 2008/9 se v žádosti o vrácení daně uvede pro každý ?lenský stát vrácení daně a pro každou fakturu nebo dovozní doklad „datum a číslo faktury nebo dovozního dokladu“. Podle ?l. 15 odst. 1 druhé vety této směrnice se pak žádost o vrácení daně považuje za podanou pouze v případě, že žadatel uvedl všechny údaje požadované mimo jiné podle tohoto ?lánku 8. Konečně podle ?lánku 10 první vety uvedené směrnice může ?lenský stát vrácení daně od žadatele požadovat, aby spolu se žádostí o vrácení daně poskytl elektronickými prostředky kopii faktury nebo dovozního dokladu, činí-li základ daně na fakturu nebo dovozním dokladu nejméně 1 000 eur nebo ekvivalent této částky v národní měně.

74 Tyto skutečnosti rovněž dokládají, že k tomu, aby mohla osoba povinná k dani, která není usazena v ?lenském státě vrácení daně, ale v jiném ?lenském státě, uplatnit nárok na vrácení DPH stanovený v ?láncích 170 a 171 směrnice o DPH, jehož podmínky jsou upraveny směrnicí 2008/9, je nezbytné, aby měla fakturu za nákupy dotčeného zboží nebo služeb.

75 V tomto ohledu, jak v podstatě vyplývá z bodů 71 a 72 tohoto rozsudku, ?l. 178 písm. a) směrnice o DPH uvádí, že k provedení odpočtu uvedeného v jejím ?l. 168 písm. a) musí mít osoba povinná k dani, pokud jde o dodání zboží a poskytnutí služeb, fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6 této směrnice, přičemž tento požadavek platí podle ?l. 5 posledního pododstavce směrnice 2008/9 rovněž pro nárok na vrácení daně stanovený v ?lánku 170 směrnice o DPH. ?lánky 218 a 219 poslední uvedené směrnice navíc upřesňují, že ?lenské státy uznávají za faktury veškeré doklady nebo veškerá sdělení v papírové nebo elektronické podobě, jež splňují podmínky stanovené v kapitole 3 hlavy XI uvedené směrnice, a že za fakturu se považuje i každý doklad nebo sdělení, které máni převodní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje.

76 Je však třeba připomenout, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení daně byly přiznány, jestliže jsou splněny hmotněprávní věcné požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovely určitým požadavkům formálním [rozsudky ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury), C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 80 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47].

77 Jinak tomu může být nicméně tehdy, má-li porušení takových formálních požadavků za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných požadavků [rozsudky ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury), C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 81 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 48].

78 Pokud má daňová správa k dispozici údaje nezbytné k tomu, aby určila, že osoba povinná k

dani je povinná odvést DPH, nemůže stanovit další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by nárok na odpočet nebo vrácení DPH nebylo možné vůbec uplatnit [rozsudky ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury), C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 82 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 53].

79 V této souvislosti je nutno zdraznit, že článek 20 směrnice 2008/9 umožňuje členskému státu vrácení daně, domnívá-li se, že nemá k dispozici údaje, na základě nichž by mohl přijmout rozhodnutí o celé žádosti o vrácení daně nebo její části, aby si vyžádal doplňující údaje, zejména od osoby povinné k dani nebo od příslušných orgánů členského státu usazení, které musí být poskytnuty do jednoho měsíce ode dne doručení žádosti o informace příjemci žádosti.

80 Je třeba rovněž připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je zajiště cílem uznaným a podporovaným ustanoveními unijního práva v oblasti DPH. Opatření přijatá členskými státy však nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na vrácení DPH, a tedy neutralitu DPH [obdobně viz rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 48 a citovaná judikatura, jakož i rozsudek ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury), C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 83].

81 V důsledku toho lze mít za to, že určitý dokument nepředstavuje „fakturu“ ve smyslu směrnice o DPH, takže nárok na vrácení daně nebylo možné uplatnit v době, kdy jej osoba povinná k dani získala, pouze tehdy, je-li stížen takovými vadami, které neumožňují vnitrostátnímu daňovému orgánu získat údaje nezbytné k odvodnění žádosti o vrácení daně.

82 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 167 až 171 a 178 směrnice o DPH, jakož i směrnice 2008/9 musí být vykládány v tom smyslu, že nárok na vrácení DPH, kterou bylo zatíženo dodání zboží, nemůže uplatnit osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě vrácení daně, nýbrž v jiném členském státě, pokud tato osoba povinná k dani nemá fakturu za nákup dotyčného zboží ve smyslu směrnice o DPH. Za „fakturu“ ve smyslu směrnice o DPH nelze považovat určitý dokument pouze v případě, že je stížen takovými vadami, které neumožňují vnitrostátnímu daňovému orgánu získat údaje nezbytné k odvodnění žádosti o vrácení daně.

K třetí a čtvrté otázce

83 Podstatou druhé a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda články 167 až 171 a 178 směrnice o DPH, jakož i první hypotéza uvedená v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9 musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byla žádost o vrácení DPH za dané období pro vrácení zamítnuta z důvodu, že povinnost k této DPH vznikla v průběhu dřívějšího období pro vrácení, aťkoli tato daň byla fakturována až v průběhu tohoto daného období.

84 Jak již bylo připomenuto v bodě 57 tohoto rozsudku, z článku 63 směrnice o DPH vyplývá, že zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Kromě toho se podle článku 167 a čl. 179 prvního pododstavce této směrnice nárok na odpočet DPH v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 44).

85 Jak však vyplývá z bodu 82 tohoto rozsudku, k tomu, aby osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě vrácení daně, nýbrž v jiném členském státě, mohla uplatnit nárok na

vrácení DPH zatěžující dodání zboží nebo poskytnutí služeb, který je stanoven v §láncích 170 a 171 sm?rnice o DPH, jakož i ve sm?rnici 2008/9, je nezbytné, aby m?la fakturu za nákup dot?eného zboží nebo služeb ve smyslu sm?rnice o DPH.

86 Krom? toho §lánek 14 sm?rnice 2008/9 stanoví v odst. 1 písm. a), že žádost o vrácení dan? se týká nákup? zboží nebo služeb, které byly fakturovány b?hem daného období pro vrácení dan?, vznikla-li da?ová povinnost p?ed okamžikem nebo v okamžiku fakturace, nebo ve vztahu k nimž vznikla da?ová povinnost b?hem daného období pro vrácení dan?, došlo-li k fakturaci tohoto nákupu p?ed vznikem da?ové povinnosti.

87 Z t?chto skute?ností vyplývá, že u osob povinných k dani, které nejsou usazené v ?lenském stát? vrácení dan?, nýbrž v jiném ?lenském stát?, a za podmínky, že da?ová povinnost vznikla p?ed okamžikem nebo v okamžiku fakturace, je pro ur?ení nákup?, kterých se m?že týkat žádost o vrácení dan?, rozhodující okamžik, kdy osoba povinná k dani získala fakturu, ve smyslu sm?rnice o DPH, týkající se koup? dot?eného zboží nebo služeb. Žádost o vrácení DPH nelze proto zamítnout pouze z toho d?vodu, že povinnost k DPH zatěžující dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jejíž vrácení je požadováno, vznikla v ur?itém období pro vrácení dan?, a?koli tato koup? byla fakturována až v pozd?jším období.

88 S ohledem na všechny výše uvedené skute?nosti je t?eba na druhou a ?tvrtou otázku odpov?d?t tak, že §lásky 167 až 171 a 178 sm?rnice o DPH, jakož i první hypotéza uvedená v ?l. 14 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2008/9 musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byla žádost o vrácení DPH za dané období pro vrácení zamítnuta pouze z toho d?vodu, že povinnost k této DPH vznikla v pr?b?hu d?ív?jšího období pro vrácení, a?koli tato da? byla fakturována až v pr?b?hu tohoto daného období.

K t?etí otázce

89 Úvodem je t?eba nejprve uvést, že t?etí otázka implicitn? vychází z p?edpokladu, že dokumenty, které m?la osoba povinná k dani dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení v roce 2012 a na jejichž základ? byla podána žádost o vrácení, která byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 14. ledna 2014, skute?n? p?edstavovaly faktury ve smyslu sm?rnice o DPH. Pokud by tomu tak nebylo, vyplývalo by z odpov?dí na první, druhou a ?tvrtou otázku uvedených v bodech 82 a 88 tohoto rozsudku, že tato osoba povinná k dani nemohla p?ed rokem 2015 uplatnit nárok na vrácení dan?, jelikož takové faktury získala až v pr?b?hu tohoto roku. Za takových okolností by p?itom tato t?etí otázka postrádala význam pro ?ešení sporu v p?vodním ?ízení.

90 Dále z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že storno faktury ze strany dodavatele vyvolává ve vnitrostátním právu stejné ú?inky jako její zrušení. Z tohoto rozhodnutí však nevyplývá, že by toto storno bylo provedeno na základ? dohody, a nevyplývá z n?j, ani že byla také zrušena pln?ní, pro která byly faktury vystaveny v pr?b?hu roku 2015, a uskute?ná v roce 2012 ani že by v d?sledku toho došlo k vrácení zaplacené ceny.

91 Kone?n? z p?edkládacího rozhodnutí nevyplývá, že by rozhodnutí ze dne 14. ledna 2014 bylo zpochybn?no osobou povinnou k dani, což Wilo Salmson ve vyjád?ení, které p?edložila Soudnímu dvoru, ostatn? ani netvrdí. S výhradou ov?zení, která musí provést p?edkládající soud, je tedy t?eba vycházet rovnž z p?edpokladu, že v okamžiku, kdy spole?nost Zollner provedla storno dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení a vystavila nové faktury, se toto rozhodnutí stalo kone?ným, jak ostatn? tvrdí rumunská vláda ve vyjád?ení, které p?edložila Soudnímu dvoru.

92 Za t?chto podmínek je t?eba mít za to, že podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda §lásky 167 až 171 a 178 sm?rnice o DPH, jakož i sm?rnice 2008/9 musí být vykládány v tom smyslu, že jednostranné zrušení faktury dodavatelem poté, co ?lenský stát vrácení p?ijal

rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daní, která se o tuto fakturu opírala – a byť se toto rozhodnutí již stalo konečným – po němž tento dodavatel vystavil v průběhu pozdějšího období pro vrácení novou fakturu pro stejná dodání, aniž byla zpochybněna, má dopad na existenci nároku na vrácení DPH, který byl již uplatněn, a na období, za které musí být uplatněn.

93 Je třeba uvést, že čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/9 stanoví, že žádost o vrácení daní se podává členskému státu usazení „do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daní“. Tato lhůta je prekluzivní lhůtou, jejíž nedodržení znamená zánik nároku na vrácení DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. června 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, body 26 a 33, jakož i ze dne 2. května 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 39). Možnost požádat o vrácení DPH bez jakéhokoli časového omezení by totiž byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby danovou situaci osoby povinné k dani, pokud jde o její práva a povinnosti vůči daňové správě, nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (obdobně viz rozsudek ze dne 21. června 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, bod 29 a citovaná judikatura).

94 Kromě toho podle čl. 23 odst. 1 směrnice 2008/9 platí, že je-li žádost o vrácení daní zcela nebo zčásti zamítnuta, oznámí členský stát vrácení daní žadateli ve smyslu této směrnice společně se zamítavým rozhodnutím i důvody zamítnutí a v souladu s odstavcem 2 tohoto článku se může žadatel proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daní odvolat k příslušným orgánům členského státu vrácení daní společně a ve lhůtách stanovených pro odvolání v případě žádostí o vrácení daní podaných osobami usazenými v tomto členském státě.

95 Soudní dvůr uznal v této souvislosti slučitelnost stanovení prekluzivních lhůt pro podání žaloby s unijním právem, a to v zájmu právní jistoty, která chrání jak daňového poplatníka, tak dotčený správní orgán. Povaha těchto lhůt totiž není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných unijním právním řádem, i když uplynutí těchto lhůt již z podstaty věci vede k úplnému nebo částečnému odmítnutí podané žaloby (rozsudky ze dne 14. června 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 42 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 2. července 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 32 a citovaná judikatura).

96 Jak pítem v podstatě rovněž uvedla generální advokátka v bodech 100 a 101 svého stanoviska, pokud bychom připustili, aby za takových okolností, jako jsou okolnosti popsané v bodě 92 tohoto rozsudku, umožňovalo jednostranné zrušení faktury dodavatelem, jakmile rozhodnutí o zamítnutí první žádosti o vrácení daní založené na této skutečnosti nabylo právní moci, po kterém následovalo její nahrazení vystavením nové faktury za tytéž nákupy, osobně povinné k dani, aby na základě této nové faktury podala znovu žádost o vrácení DPH týkající se týchž nákupů za pozdější období pro vrácení daní, vedlo by to k obejití jak prekluzivní lhůty upravené v čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/9 pro podání žádosti o vrácení daní, tak lhůty pro podání odvolání proti tomuto zamítavému rozhodnutí, upraveného dotčeným členským státem na základě čl. 23 odst. 2 této směrnice, což by tato ustanovení zbavilo veškerého užitečného účinku a narušilo právní jistotu.

97 Kromě toho je pravda, že směrnice o DPH stanoví možnost opravy původně provedených odpotů daní, pokud jsou vyšší nebo nižší, než na které měla osoba povinná k dani nárok, v souladu s ustanoveními kapitoly 5 hlavy X této směrnice. Článek 185 této směrnice se tedy týká zejména případů zrušených nákupů a v souladu s článkem 186 uvedené směrnice přísluší stanovení prováděcích pravidel k tomuto článku členským státům. Jak navíc vyplývá z jejího článku 219, tato směrnice stanoví možnost opravit fakturu, zejména pokud je chybná nebo v ní byly vynechány některé povinné údaje (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, body 32 a 34, jakož i citovaná judikatura). Kromě toho článek

13 směrnice 2008/9 umožňuje opravit žádost o vrácení daně, pokud je po podání této žádosti odpovídatelný podíl opraven podle článku 175 směrnice o DPH.

98 Je však třeba konstatovat, že z takových okolností, jako jsou okolnosti popsané v bodě 92 tohoto rozsudku, nijak nevyplyvá, že by se jednalo o opravu nároku na vrácení daně, v jejímž důsledku by byla podána nová žádost o vrácení daně, ani o opravu faktur vystavených v průběhu dřívějšího období pro vrácení, přičemž ostatně ani předkládající soud nedložil v tomto smyslu žádnou informaci a tímto položená otázka naopak spočívá, jak již bylo konstatováno v bodě 89 tohoto rozsudku, na předpokladu, že nárok na vrácení mohl být účinně uplatněn na základě převodních faktur.

99 Za těchto okolností nemůže judikatura Soudního dvora týkající se opravy odpot nebo případného účinku opravených faktur vyvrátit konstatování učiněné v bodě 96 tohoto rozsudku.

100 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je tedy třeba na tímto otázku odpovědět tak, že články 167 až 171 a 178 směrnice o DPH, jakož i směrnice 2008/9 musí být vykládány v tom smyslu, že jednostranné zrušení faktury dodavatelem poté, co členský stát vrácení přijal rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení DPH, která se o tuto fakturu opírala – a přestože se toto rozhodnutí již stalo konečným – po němž tento dodavatel vystavil v průběhu pozdějšího období pro vrácení novou fakturu za stejná dodání, aniž byla zpochybněna, nemá dopad na existenci nároku na vrácení DPH, který byl již uplatněn, ani na období, za které musí být uplatněn.

K nákladům řízení

101 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního 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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

1) Články 167 až 171 a 178 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, jakož i směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112 osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě, musí být vykládány v tom smyslu, že nárok na vrácení daně z přidané hodnoty (DPH), kterou bylo zatíženo dodání zboží, nemůže uplatnit osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě vrácení daně, nýbrž v jiném členském státě, pokud tato osoba povinná k dani nemá fakturu za nákup dotyčného zboží ve smyslu směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45. Za „fakturu“ ve smyslu směrnice o DPH, ve znění směrnice 2010/45, nelze považovat určitý dokument pouze v případě, že je stížen takovými vadami, které neumožní vnitrostátnímu daňovému orgánu získat údaje nezbytné k odvodnění žádosti o vrácení daně.

2) Články 167 až 171 a 178 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, jakož i první hypotéza uvedená v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9 musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byla žádost o vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) za dané období pro vrácení zamítnuta pouze z toho důvodu, že povinnost k této DPH vznikla v průběhu dřívějšího období pro vrácení, ačkoli tato daň byla fakturována až v průběhu tohoto daného období.

3) Články 167 až 171 a 178 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, jakož i směrnice 2008/9 musí být vykládány v tom smyslu, že jednostranné zrušení faktury dodavatelem, jakmile členský stát vrácení přijal rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty (DPH), která se o tuto fakturu opírala – a přestože se toto rozhodnutí již stalo konečným – po němž tento dodavatel vystavil v průběhu pozdějšího období pro vrácení novou fakturu za stejná dodání, aniž byla zpochybněna, nemá dopad na existenci nároku na vrácení DPH, který byl již uplatněn, ani na období, za které musí být uplatněn.

Podpisy.

*– Jednací jazyk: rumunština