

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

YVES BOT

prednesené 17. februára 2016 (1)

Vec C-518/14

Senatex GmbH

proti

Finanzamt Hannover-Nord

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Dolné Sasko, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty – Odpočet dane na vstupe – Vydanie faktúr bez daňového identifikačného čísla alebo bez identifikačného čísla pre DPH – Právna úprava členského štátu vylučujúca opravu faktúry ex tunc“

1. Právnym rámcom prejednávanej veci je smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(2). Nastolená problematika pozostáva konkrétne jednak z otázky, aké účinky sa majú pripisovať oprave nesprávnej alebo neúplnej faktúry z hľadiska momentu, v ktorom je možné uplatniť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ale len „DPH“), a jednak z otázky, či takáto oprava môže byť časovo obmedzená.
2. V týchto návrhoch vysvetlím, prečo sa domnievam, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej oprava faktúry týkajúca sa povinného údaj, konkrétne identifikačného čísla pre DPH, nevyvoláva účinky do minulosti, takže právo na odpočítanie DPH je možné uplatniť iba za rok, v ktorom bola pôvodná faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra vystavená.
3. V tejto súvislosti uvediem dôvody, na základe ktorých si myslím, že členské štáty môžu ustanoviť opatrenia, ktorými sa sankcionuje nedodržanie povinných údajov, pod podmienkou, že rešpektujú zásadu proporcionality, a ďalej opatrenia, ktorými sa časovo obmedzuje možnosť opraviť nesprávnu alebo neúplnú faktúru, za predpokladu, že sa rovnakým spôsobom uplatňujú na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a takéto práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a že v praxi neznemožujú alebo nadmerne nesťažujú uplatnenie práva na odpočítanie dane (zásada efektivity).

I – Právny rámec

A – Právo Únie

4. V článku 63 smernice o DPH sa uvádza:

„Zdaniteľná osoba vzniká a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

5. Podľa článku 167 tejto smernice:

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

6. Článok 168 písm. a) uvedenej smernice znie:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou“.

7. Článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240“.

8. Podľa článku 179 tejto smernice:

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

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

9. Podľa článku 219 uvedenej smernice:

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

10. Článok 226 smernice o DPH znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotov[e]né podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

...

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

...“

11. ?lánok 239 tejto smernice znie:

„v prípadoch, keď ?lenské štáty využijú možnosť upravenú v ?lánku 272 ods. 1 prvom pododseku písm. b) neprideliť identifikačné ?íslo pre DPH zdaniteľným osobám, ktoré neuskutočujú žiadnu z transakcií uvedených v ?lánoch 20, 21, 22, 33, 36, 138 a 141, a keď dodávateľovi alebo odberateľovi nebolo pridelené takéto identifikačné ?íslo pre DPH, na faktúre sa nahradí iným ?íslom vymedzeným dotknutými ?lenskými štátmi, ktoré sa nazýva daňové registračné ?íslo.“

B – Nemecké právo

12. § 15 ods. 1 prvá veta, bod 1 zákona z roku 2005 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 2005)(3), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG“), stanovuje, že podnikateľ si z dôvodu dane zaplatenej na vstupe môže odpočítať daň, ktorú je povinný platiť zo zákona za dodávky a iné plnenia uskutočnené iným podnikateľom pre potreby jeho podniku. Navyše sa v tomto ustanovení uvádza, že podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie dane je to, že podnikateľ disponuje faktúrou vystavenou v súlade s § 14 a 14a UStG. Takáto faktúra musí obsahovať najmä všetky údaje uvedené v § 14 ods. 4 UStG.

13. Sumy dane zaplatenej na vstupe možno odpočítať až v tom zdaňovacom období, v ktorom sú splnené všetky hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie tohto práva, v zmysle § 15 ods. 1 UStG.

14. Podľa § 31 ods. 5 vykonávacej vyhlášky UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej, faktúra sa môže opraviť, ak neobsahuje všetky údaje v zmysle § 14 ods. 4 a § 14a UStG alebo keď sú informácie vo faktúre nesprávne. Za týmto účelom sa v dokumente, ktorý sa osobitne a jednoznačne vzťahuje na faktúru, musia poskytnúť iba chýbajúce alebo opravené údaje. Pokiaľ ide o formu a obsah takejto opravy, platia tie isté požiadavky ako v § 14 UStG.

15. V osobitných prípadoch nesprávneho alebo neoprávneného využitia DPH sa analogicky uplatňuje § 17 ods. 1 UStG. Na základe tohto ustanovenia nevyvoláva oprava faktúry účinky do minulosti, ale vyvoláva ich v období, v priebehu ktorého sa príjemcovi plnenia doručí opravená faktúra, alebo v priebehu ktorého sa vyhovie žiadosti o opravu po tom, ako sa úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov.

16. Vnútroštátny súd tiež vysvetľuje, že ak sa odpočítanie dane odmietne z dôvodu chýbajúcich alebo nesprávnych údajov uvedených vo faktúre, právo na odpočítanie dane môže vzniknúť na základe opravy faktúry, a to v rámci tejto opravy. V takomto prípade je príjem správcu DPH rovnaký. Naopak, pre podnikateľa z toho môže vyplývať zvýšenie daňového dlhu. Keď totiž k odmietnutiu odpočítania dane dôjde až o niekoľko rokov neskôr, napríklad v rámci kontroly na mieste, úroky z omeškania podľa § 233a daňového zákonníka (Abgabenordnung), účinného v období, o aké ide vo veci samej, vedú k značnej finančnej záťaži.

II – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej

17. Senatex GmbH (ďalej len „Senatex“) prevádzkuje veľkoobchod s textilom. V rokoch 2008 – 2011 vo svojich daňových priznaniach uviedla odpočet dane zaplatenej na vstupe, a to na základe využitia provízie, ktoré vydala svojim obchodným zástupcom, ako aj na základe faktúr autora reklamy (ďalej spoločne ako „sporné faktúry“).

18. V období od 11. februára do 17. mája 2013 sa v spoločnosti Senatex uskutočnila kontrola zo strany Finanzamt Hannover-Nord (daňový úrad Hannover-sever), týkajúca sa rokov 2008-2011.

Pri tejto kontrole sa zistilo, že sporné faktúry, ktoré boli predložené na účely odpočítania dane zaplatenej na vstupe, neboli riadne vystavené v zmysle § 15 ods. 1 a § 14 ods. 4 UStG. Tieto faktúry totiž neobsahovali daňové identifikačné číslo alebo identifikačné číslo pre DPH dotknutých obchodných zástupcov ani autora reklamy, či už v samotných týchto faktúrach alebo v priložených dokumentoch.

19. Senatex 2. mája 2013, t. j. počas obdobia kontroly, opravila vyúčtované provízie iba za roky 2009–2011, a to tak, že ich doplnila o údaj, ktorým je daňové identifikačné číslo alebo identifikačné číslo pre DPH každého dotknutého obchodného zástupcu. Faktúry autora reklamy boli tiež predmetom obdobnej opravy za roky 2009 – 2011.

20. Napriek týmto opravám vydal Finanzamt Hannover-Nord 2. júla 2013 dodatočné daňové výmery za roky 2008-2011, v ktorých uvádza, že odpočítania dane z dôvodu dane zaplatenej na vstupe na základe sporných faktúr nie je možné uskutočniť za roky 2009 – 2011, a to z dôvodu, že podmienky pre tieto odpočítania dane boli splnené až v čase uskutočnenia opráv, to znamená v priebehu roka 2013, a nie v priebehu rokov 2009 – 2011.

21. Senatex preto podala proti týmto dodatočným daňovým výmerom námietku. V tomto konaní o námietke sa navyše zistilo, že neboli vyhotovené opravy sporných faktúr za rok 2008. Dňa 11. februára 2014 teda Senatex opravila tieto vyúčtovania provízií za uvedený rok 2008, a to tak, že ich doplnila o údaj, ktorým je daňové identifikačné číslo alebo identifikačné číslo pre DPH dotknutých obchodných zástupcov. Faktúry autora reklamy za rok 2008 boli tiež predmetom obdobnej opravy.

22. Finanzamt Hannover-Nord v rozhodnutí z 3. marca 2014 zotrval na svojom stanovisku, keď usúdil, že podmienky pre odpočítania dane z dôvodu dane zaplatenej na vstupe na základe sporných faktúr boli splnené až v čase opráv týchto faktúr, ku ktorým došlo v roku 2013 a v roku 2014. Podľa jeho názoru nie je možné, aby sa oprava faktúry retroaktívne vzťahovala na čas poskytnutia plnenia a že by tak priznávala úšinek *ex tunc*.

23. Dňa 5. marca 2014 podala Senatex na vnútroštátny súd žalobu proti tomuto rozhodnutiu. Usudzuje totiž, že opravy faktúr vyvolávajú úšinky do minulosti, a to pre roky 2008–2011, vzhľadom na to, že tieto opravy boli vykonané pred posledným správnym rozhodnutím, t. j. rozhodnutím z 3. marca 2014. Preto navrhuje, aby vnútroštátny súd zrušil dodatočné daňové výmery, ktoré vydal Finanzamt Hannover-Nord pre roky 2008–2011.

III – Prejudiciálne otázky

24. Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Dolné Sasko) sa vzhľadom na pochybnosti v súvislosti s tým, ako sa majú vykladať rozsudky Súdneho dvora, ako aj ustanovenia smernice o DPH, rozhodol prerušiť konanie a položiť tieto prejudiciálne otázky:

„1. Sú úšinky *ex nunc* prvého vystavenia faktúry, ktoré Súdny dvor konštatoval vo svojom rozsudku Terra Baubedarf Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) spochybnené rozsudkami Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), ako aj Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297)], v prípade, o aký ide vo veci samej a ktorým je doplnenie neúplnej faktúry, keďže Súdny dvor chcel v takomto prípade v konečnom dôsledku povoliť retroaktívny úšinek?

2. Aké minimálne požiadavky sa vzťahujú na faktúru, ktorú je možné opraviť, na to, aby mohla mať retroaktívny úšinek? Musí už pôvodná faktúra obsahovať daňové identifikačné číslo alebo identifikačné číslo pre DPH alebo je ju možné doplniť o tento údaj neskôr, v dôsledku čoho sa zachová odpôčet dane zaplatenej na vstupe, ktorý bol uskutočnený na základe pôvodnej faktúry?

3. Ide o v?asnú opravu faktúry, ak sa uskuto?ní až v rámci konania o námietke, ktoré smeruje proti rozhodnutiu (dodato?nému výmeru) da?ového orgánu?“

IV – Moja analýza

25. Prvou a druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v skuto?nosti pýta, ?i sa majú ?lánok 167, ?lánok 178 písm. a), ?lánok 179 a ?lánok 226 bod 3 smernice o DPH vyklada? tak, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, pod?a ktorej oprava faktúry týkajúca sa povinného údajaj, konkrétne identifika?ného ?ísla pre DPH, nevyvoláva ú?inky do minulosti, takže právo na odpo?ítanie dane je možné uplatni? iba za rok, v ktorom bola pôvodná faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra vystavená.

26. Tre?ou otázkou sa vnútroštátny súd pýta na to, ?i sa má smernica o DPH vyklada? v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, pod?a ktorej sa zdanite?nej osobe odmietne právo na odpo?ítanie DPH v prípade, že k oprave faktúry týkajúcej sa povinného údajaj dôjde po prijatí rozhodnutia, ktorým sa odmietlo odpo?ítanie DPH z dôvodu, že tento údaj bol pôvodne opomenutý.

27. Prvá a druhá otázka ma privádzajú k zamysleniu sa nad dôsledkami, aké má oprava faktúry na ur?enie ?asu, kedy možno uplatni? právo na odpo?ítanie dane. Pod?a nemeckej právnej úpravy má totiž oprava faktúry za následok uplatnenie práva na odpo?ítanie DPH iba za rok, v ktorom bola pôvodná faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra vystavená.

28. Pod?a názoru nemeckej vlády z ustanovení smernice o DPH vyplýva, že právo na odpo?ítanie dane možno uplatni? iba vtedy, ak sú sú?asne splnené dve podmienky. Jednak musí právo na odpo?ítanie dane vzniknú?, v zmysle ?lánku 167 tejto smernice, a jednak musí zdanite?ná osoba sp??a? podmienky uvedené v ?lánku 178 tejto smernice, medzi ktoré patrí podmienka ma? faktúru vyhotovenú v súlade s ?lámkami 220 až 236 a ?lámkami 238, 239 a 240 uvedenej smernice. Pri oprave faktúry pritom dochádza k splneniu týchto dvoch podmienok až v ?ase tejto opravy, a nie vtedy, kedy bola vystavená pôvodná faktúra. Pod?a názoru nemeckej vlády z toho vyplýva, že právo na odpo?ítanie dane možno uplatni? až v ?ase opravy.

29. S týmto stanoviskom nesúhlasím, a to z nasledovných dôvodov.

30. Pod?a už ustálenej judikatúry je právo na odpo?et základnou zásadou spoločného systému DPH, ktorá v zásade nemôže by? obmedzená a uplat?uje sa bezprostredne na všetky dane za?ážujúce plnenia uskuto?nené na vstupe(4). Právo na odpo?ítanie dane má teda bezprostredný a všeobecný charakter. Navyše, ako pravidelne pripomína Súdny dvor, cie?om režimu odpo?tov je úplne zbavi? podnikate?a bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych ?inností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpe?uje da?ovú neutralitu, pokia? ide o da?ovú zá?až všetkých hospodárskych ?inností bez oh?adu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto ?innosti samy v zásade podliehajú DPH(5).

31. Pod?a ?lánku 167 smernice o DPH vzniká právo odpo?íta? da? vtedy, keď vzniká da?ová povinnos? v súvislosti s da?ou, ktorá je odpo?ítateľná. Hmotnoprávne podmienky požadované na vznik tohto práva sú uvedené v ?lánku 168 písm. a) tejto smernice. Na priznanie uvedeného práva je tak potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola zdanite?nou osobou v zmysle uvedenej smernice a jednak aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká právo na odpo?ítanie dane, zdanite?ná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdanite?ných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdanite?ná osoba(6).

32. Pokia? ide o spôsoby uplatnenia práva na odpo?ítanie dane, tieto sú uvedené v ?lánku 178

smernice o DPH. Zdaniteľná osoba musí mať najmä faktúru vyhotovenú v súlade s článkom 226 tejto smernice(7), na ktorej musí byť okrem iného uvedené identifikačné číslo pre DPH(8).

33. Tieto podmienky, ktoré musí zdaniteľná osoba splniť na to, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane, označil Súdny dvor za „formálne podmienky“(9). Nepredstavujú podmienky, ktoré musia byť splnené na vznik práva na odpočítanie DPH, ale umožňujú daňovým orgánom mať k dispozícii všetky informácie potrebné na výber DPH, ako aj vykonávať kontrolu s cieľom zabrániť podvodu(10).

34. Ak napríklad daňové úrady pri kontrole zistia nesprávnosti alebo opomenutia pri vyhotovení faktúry, zdaniteľná osoba má možnosť opraviť túto faktúru za účelom uplatnenia svojho práva na odpočítanie dane. Táto možnosť je upravená v článku 219 smernice o DPH, v ktorom sa uvádza, že „za faktúru sa považuje každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje.“ Súd tiež rozhodol, že táto smernica nezakazuje opravu nesprávnych faktúr(11).

35. Vzhľadom na vyššie uvedené je otázkou, ktorú treba zodpovedať, aké časové účinky má oprava faktúry na právo na odpočítanie DPH.

36. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza rozsudky Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268); Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), ako aj Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297). Pokiaľ ide o dva rozsudky, ktoré sú uvedené ako posledné, hoci je pravda, že sa týkajú opravy faktúry za účelom uplatnenia práva na odpočítanie dane, otázka časových účinkov takejto opravy na uplatnenie práva na odpočítanie dane v nich naopak nebola rozobratá.

37. V rozsudku Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) tak otázka znela, či sa majú ustanovenia smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, na základe ktorej sa odmieta právo na odpočítanie DPH v prípade, že faktúra týkajúca sa tovaru dodaného alebo služieb poskytnutých zdaniteľnej osobe pôvodne obsahovala nesprávny údaj, ktorého neskoršia oprava nedodržiava všetky podmienky stanovené uplatniteľnými vnútroštátnymi pravidlami(12). Rozhodnutie Súdneho dvora teda muselo byť také, že oprava faktúry za účelom uplatnenia práva na odpočítanie dane je možná, a že členské štáty majú možnosť stanoviť podmienky nad rámec hmotnoprávnych a procesných podmienok stanovených smernicou o DPH, v prejednávacom prípade poradové číslovanie opravenej faktúry(13). V rozsudku Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297) Súdny dvor pripomenul, že spoločný systém DPH nezakazuje opravu chybných faktúr, ale rozhodol, že pokiaľ ide o spor vo veci, ktorá viedla k vydaniu uvedeného rozsudku, nevyhnutné informácie určené na doplnenie a opravu faktúr boli predložené až po tom, ako daňový orgán prijal svoje rozhodnutie o odmietnutí práva na odpočítanie DPH, v dôsledku čoho pred prijatím tohto rozhodnutia faktúry predložené uvedenému orgánu ešte neboli opravené, aby mu umožnili zabezpečenie správneho výberu dane, ako aj jeho kontrolu(14). Treba teda konštatovať, že rozsudok Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), ako ani Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297), sa nevyjadrujú k otázke, či má oprava faktúry retroaktívny účinok na uplatnenie práva na odpočítanie dane, alebo nie.

38. Uplatnenie judikatúry založenej na rozsudku Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) na podporu tvrdenia nemeckej vlády treba podľa môjho názoru odmietnuť. V tomto rozsudku totiž Súdny dvor uviedol, že právo na odpočítanie DPH sa musí uplatniť z titulu toho zdaňovacieho obdobia, v priebehu ktorého sú splnené obidve podmienky vyžadované článkom 18 ods. 2 prvým pododsekom šiestej smernice 77/388/EHS(15)(16). Inými slovami, ako dodal Súdny dvor, musí dôjsť k dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služby a zdaniteľná osoba musí mať k dispozícii faktúru(17). V predmetnom prípade však Terra Baubedarf-Handel GmbH nemala

k dispozícii faktúru v ?ase, kedy si uplatnila právo na odpo?ítanie DPH za služby, ktoré jej boli poskytnuté v rámci jej ?innosti. Nemohla tak vykona? platbu, a teda túto DPH nezaplatila v priebehu obdobia na odpo?ítanie dane. V takomto prípade nebolo možné usudzova?, že by DPH za?ážovala dané plnenie(18). Z tohto dôvodu Súdny dvor rozhodol, že je potrebné sp??a? obidve podmienky vyžadované ?lánkom 18 ods. 2 prvým pododsekom šiestej smernice 77/388 na to, aby bola rešpektovaná zásada, podľa ktorej sa právo na odpo?ítanie dane uplat?uje bezprostredne na všetky dane za?ážujúce plnenia uskuto?nené na vstupe.

39. Vec, ktorá viedla k vydaniu uvedeného rozsudku Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), sa tak odlišuje od prejednávanej veci, keďže Senatex, na rozdiel od Terra Baubedarf-Handel GmbH, mala k dispozícii faktúru v ?ase uplatnenia svojho práva na odpo?ítanie dane a zaplatila DPH na vstupe. Táto da? teda za?ážila plnenie uskuto?nené na vstupe v rámci hospodárskej ?innosti spoločnosti Senatex. V prejednávanej veci sa teda podľa môjho názoru na uvedený rozsudok nemožno odvoláva? na ú?ely tvrdenia, že Súdny dvor zakázal retroaktívny ú?inok práva na odpo?ítanie dane po tom, ako došlo k oprave faktúry.

40. Podľa môjho názoru rozsudok Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268) naopak podporuje opa?né tvrdenie. V bode 35 tohto rozsudku totiž Súdny dvor preberá konštantnú judikatúru, podľa ktorej sa právo na odpo?ítanie DPH uplat?uje bezprostredne na všetky dane za?ážujúce plnenia uskuto?nené na vstupe. ?lánok 179 prvý odsek smernice o DPH tak stanovuje, že „zdanite?ná osoba vykoná odpo?ítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zda?ovacie obdobie odpo?íta celkovú výšku DPH za to isté zda?ovacie obdobie, v ktorom právo na odpo?ítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa ?lánku 178“.

41. Bezprostredný charakter odpo?ítania dane má za ú?el najmä zabezpe?i? neutralitu spoločného systému DPH a to, aby zdanite?né osoby neboli vystavené finan?nému riziku tým, že by na nich viazla celá zá?až tejto dane resp. jej ?as?(19). Z tohto dôvodu sa podľa ?lánku 179 smernice o DPH obdobie, v ktorom bol za?ažený nadobudnutý majetok alebo poskytnutá služba, ?ím vzniklo právo na odpo?ítanie dane, musí zhodova? s obdobím, v priebehu ktorého sa právo na odpo?ítanie dane uplat?uje. Uvedenú zásadu prelamuje v tejto smernici iba jedna výhrada, a to že ?lenské štáty môžu vyžadova? od zdanite?ných osôb, ktoré uskuto??ujú príležitostné transakcie uvedené v ?lánku 12 tejto smernice, aby uplat?ovali právo na odpo?ítanie dane len v ?ase dodania(20), ?o však nie je prípad prejednávanej veci.

42. Ak by sa malo usudzova?, že oprava faktúry má za následok uplatnenie práva na odpo?ítanie dane iba za obdobie, v priebehu ktorého sa táto oprava vykonala, a nie za obdobie, v priebehu ktorého bola faktúra vystavená a zaplatená, ako je tomu vo veci samej, bolo by to v rozpore so zásadou, podľa ktorej má toto právo bezprostredný charakter. Navyše by to zdanite?nú osobu vystavovalo nezanedbate?nému finan?nému riziku, pretože vzh?adom na úsudok da?ových orgánov, že si nemohla uplatni? svoje právo na odpo?ítanie DPH, ktorá bola zaplatená na vstupe, pred opravením faktúry, by mu mohla byť uložená povinnos? zaplati? úroky z omeškania, ako to napokon predvída da?ový zákonník, a to aj napriek tomu, že vo vz?ahu k ?lenskému štátu nevznikol žiaden da?ový dlh, keďže príjmy z DPH ostávajú *in fine* rovnaké(21).

43. Napriek tomu nespochyb?ujem význam faktúry v spoločnom systéme DPH. Faktúra je dôkazným prostriedkom, ktorý umož?uje výber DPH alebo jej odpo?ítanie. Podnikateľ, ktorý fakturuje za predaj tovaru alebo poskytnutie služby tak vydáva faktúru s DPH a túto DPH vyberá na ú?et štátu. Táto faktúra rovnako umožní zdanite?nej osobe, ktorá zaplatila DPH, preukáza?, že ju zaplatila, a teda si ju odpo?íta?. Identifika?né ?íslo pre DPH osobitne umož?uje da?ovým orgánom ?ahší výber DPH na základe identifikácie dotknutej zdanite?nej osoby a kontrolu, či skuto?ne dochádza k plneniam, s cie?om boja proti podvodu.

44. Ako však Súdny dvor viackrát rozhodol, základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby

odpo?ítanie DPH na vstupe bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci ur?ité formálne požiadavky zdanite?né osoby opomenuli splniť(22). Táto judikatúra sa o to viac uplatní v prejednávacom prípade, keďže opomenutie identifika?ného ?íslo pre DPH bolo napravené zdanite?nou osobou, ktorá faktúry opravila, ?ím tak tiež dodržala formálne požiadavky stanovené právom Únie.

45. V tejto súvislosti, hoci sú ?lenské štáty povinné preverova? da?ové priznania zdanite?ných osôb a kontrolova? všetky relevantné dokumenty za ú?elom výpo?tu sumy dane alebo overova?, ?i skuto?ne došlo k plneniam, ni? im nebráni v tom, aby upravili sankcie za nedodržanie týchto formálnych požiadaviek. Takto uložená sankcia by totiž mala odradzujúci charakter a jej cie?om by bolo zabezpe?iť efektivitu povinnosti uvádza? na faktúre povinné údaje stanovené smernicou o DPH, nabádala by zdanite?nú osobu k tomu, aby bola v budúcnosti svedomitejšia, a umožnila by zoh?adni? administratívne náklady vynaložené v dôsledku opomenutia a opravy, ktorá bola potrebná na nápravu tejto faktúry(23). ?lenské štáty sú však povinné vykonáva? túto právomoc pri rešpektovaní práva Únie, a najmä pri rešpektovaní zásady proporcionality.

46. Nemecká vláda na pojednávaní uviedla, že presunutie práva na odpo?ítanie dane na neskorší dátum a uloženie úrokov z omeškania zdanite?nej osobe, ktorá si nesplnila svoju povinnos?, tak ako v spore vo veci samej, predstavovalo sankciu. Pod?a môjho názoru však táto sankcia nerešpektuje zásadu proporcionality. Ú?elom povinných údajov na faktúre, medzi ktoré patrí identifika?né ?íslo pre DPH, je totiž umožni? da?ovým orgánom správny výber DPH a kontrolu s cie?om zabráni? podvodu. Ako bolo vyjadrené na pojednávaní, nerozumiem pritom tomu, ako môžu da?ové orgány v takomto prípade rozlišova? medzi zdanite?nou osobou, ktorá je v dobrej viere, a podvodníkom. Navyše, pre podvodníka je jednoduchšie uvies? falošné identifika?né ?íslo pre DPH, pri?om tak staví na to, že jeho da?ové priznanie nebude predmetom da?ovej kontroly, ako toto ?íslo vôbec neuvies?, ?o by naopak pritiahlo pozornos? da?ových orgánov a privodilo kontrolu z ich strany. Predstavme si však zdanite?nú osobu, ktorá je v dobrej viere a ktorej faktúra priložená k da?ovému priznaniu by neobsahovala identifika?né ?íslo pre DPH. Táto zdanite?ná osoba by bola ve?mi pravdepodobne vystavená kontrole da?ových orgánov a mohla by sa ocitnú? v rovnakej situácii ako Senatex, t. j. že by jej právo na odpo?ítanie dane bolo presunuté na neskorší dátum a boli by jej uložené úroky z omeškania, ?o by malo nezanedbate?né finan?né dôsledky. Domnievam sa, že takýto systém postráda právnu istotu a nie je vhodným prostriedkom na efektívny boj proti podvodu. Navyše by to mohlo vies? k tomu, že by boli zdanite?ná osoba, ktorá je v dobrej viere, a podvodník rovnako sankcionovaní.

47. S cie?om zabráni? podvodu tiež ?lenské štáty pod?a môjho názoru môžu upravi? opatrenia, ktorými sa ?asovo obmedzuje možnos? poskytnú? opravné faktúry. To ma privádza k tretej otázke vnútroštátneho súdu, ktorou sa tento súd Súdneho dvora pýta, ?i sa má smernica o DPH vyklada? v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, pod?a ktorej sa zdanite?nej osobe odmieta právo na odpo?ítanie DPH v prípade, že k oprave faktúry týkajúcej sa povinného údajá dôjde po prijatí rozhodnutia, ktorým sa odmieta odpo?ítanie DPH z dôvodu, že tento údaj bol pôvodne opomenutý.

48. Zavedenie opatrení stanovujúcich lehotu s cie?om ?asovo obmedzi? opravu nesprávnych alebo neúplných faktúr nie je v smernici o DPH upravené. Preto sa domnievam, že prináleží ?lenským štátom, aby takéto opatrenia upravili vo svojom vnútroštátnom práve. Tieto štáty sa musia ubezpe?iť, že zavedené opatrenia rešpektujú zásady ekvivalencie a efektivity.

49. V prejednávacom prípade sa zákaz akejko?vek opravy po rozhodnutí da?ového úradu, ktorým sa odmieta uplatnenie práva na odpo?ítanie dane, môže zda? ako prehnaný, a v praxi tak znemož?ova? alebo nadmerne s?ažova? uplatnenie tohto práva.

50. V niektorých prípadoch, odhladnuc od prípadu podvodu, sa totiž zdanite?ná osoba môže o

opomenutí alebo nesprávnosti, ktoré sa týkajú povinného údajá na faktúre, dozvedie? až v štádiu vydania dodato?ného da?ového výmeru. Zákaz akejk?vek opravy po vydaní rozhodnutia, akým je dodato?ný výmer, by mohol vies? k automatickému odmietaniu akejk?vek opravy nesprávnej alebo neúplnej faktúry. Závažným dôsledkom toho by bolo, že by zdanite?ná osoba bola zbavená svojho práva na odpo?ítanie dane, ktoré je základným právom umož?ujúcim zabezpe?í? zásadu da?ovej neutrality, a to tým viac, že nesprávnosti alebo opomenutia sa v mnohých prípadoch môže dopusti? osoba, ktorá faktúru vystavila, t. j. predávajúci tovaru alebo poskytovate? služieb.

51. Vo vz?ahu k tejto problematike sa teda pod?a môjho názoru musí k rozsudku Petroma Transports a i. (C?271/12, EU:C:2013:297) pristupova? so zna?nou rezervou(24).

52. Vzh?adom na všetky vyššie uvedené úvahy sa domnievam, že ?lánok 167, ?lánok 178 písm. a), ?lánok 179 a ?lánok 226 bod 3 smernice o DPH sa majú vyklada? v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, pod?a ktorej oprava faktúry týkajúca sa povinného údajá, konkrétne identifika?ného ?ísla pre DPH, nevyvoláva ú?inky do minulosti, takže právo na odpo?ítanie DPH je možné uplatni? iba za rok, v ktorom bola pôvodná faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra vystavená. V tejto súvislosti, ?lenské štáty môžu ustanovi? opatrenia, ktorými sa sankcionuje nedodržanie povinných údajov, pod podmienkou, že rešpektujú zásadu proporcionality, a ?alej opatrenia, ktorými sa ?asovo obmedzuje možnos? opravi? nesprávnu alebo neúplnú faktúru, za predpokladu, že sa rovnakým spôsobom uplat?ujú na analogické práva v da?ovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a takéto práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a že v praxi neznemož?ujú alebo nadmerne nes?ažujú uplatnenie práva na odpo?ítanie dane (zásada efektivity).

V – Návrh

53. Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na otázky, ktoré mu položil Niedersächsisches Finanzgericht (Finan?ný súd spolkovej krajiny Dolné Sasko) odpovedal takto:

?lánok 167, ?lánok 178 písm. a), ?lánok 179 a ?lánok 226 bod 3 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vyklada? v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, pod?a ktorej oprava faktúry týkajúca sa povinného údajá, konkrétne identifika?ného ?ísla pre da? z pridanej hodnoty, nevyvoláva ú?inky do minulosti, takže právo na odpo?ítanie tejto dane je možné uplatni? iba za rok, v ktorom bola pôvodná faktúra opravená, a nie za rok, v ktorom bola táto faktúra vystavená.

V tejto súvislosti, ?lenské štáty môžu ustanovi? opatrenia, ktorými sa sankcionuje nedodržanie povinných údajov, pod podmienkou, že rešpektujú zásadu proporcionality, a ?alej opatrenia, ktorými sa ?asovo obmedzuje možnos? opravi? nesprávnu alebo neúplnú faktúru, za predpokladu, že sa rovnakým spôsobom uplat?ujú na analogické práva v da?ovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a takéto práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a že v praxi neznemož?ujú alebo nadmerne nes?ažujú uplatnenie práva na odpo?ítanie dane (zásada efektivity).

1 – Jazyk prednesu: francúzština.

2 – Ú. v. ES L 347, s. 1, ?alej len „smernica o DPH“.

3 – BGBl. 2005 I, s. 386.

4 – Pozri rozsudok PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 26 a citovanú judikatúru).

- 5 – Pozri rozsudok PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 27 a citovanú judikatúru).
- 6 – Pozri rozsudok PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovanú judikatúru).
- 7 – Pozri ?lánok 178 písm. a) uvedenej smernice.
- 8 – Pozri ?lánok 226 bod 3 smernice o DPH.
- 9 – Pozri rozsudky Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, bod 25); Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, bod 41), a PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 29).
- 10 – ?o sa týka ?alších povinností, ktoré môžu ?lenské štáty stanovi? s cie?om zabezpe?i? správny výber DPH a zabráni? podvodu, pozri rozsudky Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, body 49 a 50), ako aj VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, body 44 a 45).
- 11 – Rozsudky Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, body 43 až 45), ako aj Petroma Transports a i. (C?271/12, EU:C:2013:297, bod 34).
- 12 – Pozri bod 36 tohto rozsudku.
- 13 – Pozri body 42 až 45 uvedeného rozsudku.
- 14 – Pozri body 21, 34 a 35 uvedeného rozsudku.
- 15 – Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).
- 16 – Toto ustanovenie bolo nahradené ?lánkom 179 prvým odsekom smernice o DPH.
- 17 – Rozsudok Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, bod 34).
- 18 – Rozsudok Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, bod 35).
- 19 – ?o sa týka presunu nadmerného odpo?tu DPH do nasledujúceho zda?ovacieho obdobia, pozri rozsudok Komisia/Ma?arsko (C?274/10, EU:C:2011:530, bod 45 a citovanú judikatúru).
- 20 – Pozri ?lánok 179 druhý odsek smernice o DPH.
- 21 – Pozri bod 5 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.
- 22 – Pozri rozsudky Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, body 50 a 51), ako aj Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, bod 43). Pozri tiež, ?o sa týka povinnosti ohlási? za?iatok vykonávania zdanite?nej ?innosti, rozsudok Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, body 33 až 36), a ?o sa týka ú?tovných nezrovnalostí a nezrovnalostí v da?ovom priznaní, ktoré majú vplyv na plnenia podriadené režimu prenesenia da?ovej povinnosti, rozsudok Ecotrade (C?95/07 a C?96/07, EU:C:2008:267, bod 63).
- 23 – V tejto súvislosti poznamenávam, že takéto pokuty upravujú viaceré ?lenské štáty (pozri ?lánok 70 belgického zákonníka DPH, ?lánok 77 luxemburského zákona o dani z pridanej hodnoty alebo ?lánok 1737 francúzskeho všeobecného da?ového zákonníka).
- 24 – V tomto rozsudku Súdny dvor uviedol, že „treba ... pripomenú?, že spoločný systém DPH

nezakazuje opravu chybných faktúr. Preto ak sú splnené všetky hmotnoprávne podmienky potrebné na vznik nároku na odpoveť DPH a zdaniteľná osoba predloží *daťovému orgánu pred prijatím jeho rozhodnutia* opravenú faktúru, tento nárok by jej v zásade nemal byť odopretý z dôvodu, že pôvodná faktúra bola chybná“ (bod 34, kurzívou zvýraznil generálny advokát).