Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 13. marca 2025*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) – Transakcia predaja prekvalifikovaná daňovými orgánmi na prevod podniku, ktorý nespadá do pôsobnosti DPH – Nevykonanie opravy faktúry v premlčacej lehote – Nevymožiteľnosť DPH zaplatenej z uvedenej transakcie – Zásady efektivity a daňovej neutrality – Vrátenie dane“

Vo veci C-640/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Înalta Curte de Casație şi Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko) z 26. júna 2023 a doručený Súdnemu dvoru 25. októbra 2023, ktorý súvisí s konaním:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

proti

Greentech SA,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory A. Kumin, sudcovia F. Biltgen (spravodajca), predseda prvej komory, a S. Gervasoni,

generálny advokát: R. Norkus,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Greentech SA, v zastúpení: D.-D. Dascălu a A. M. Iordache, avocați,

– rumunská vláda, v zastúpení: M. Chicu, E. Gane a A. Wellman, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: rumunčina.

– Európska komisia, v zastúpení: M. Herold a T. Isacu de Groot, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásad neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH), právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, ako aj článkov 2, 19, 168 a 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea [Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Galați – Župná správa verejných financií Vrancea, Rumunsko] a Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generálne riaditeľstvo pre správu veľkých daňovníkov, Rumunsko) na jednej strane a spoločnosťou Greentech SA na druhej strane vo veci dodatočných výmerov DPH a súvisiacich nákladov, ktoré má zaplatiť Greentech.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

4 Článok 19 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu v prípade prevodu všetkých aktív alebo ich časti za úhradu alebo bezodplatne, alebo vo forme vkladu do spoločnosti usúdiť, že nedošlo k dodaniu tovaru a že sa príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu.

Členské štáty môžu prijať opatrenia potrebné na predchádzanie narušeniu hospodárskej súťaže v prípadoch, ak príjemca nie je v plnom rozsahu povinný platiť daň. Môžu tiež prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie tomu, aby uplatňovaním tohto článku mohlo dochádzať k daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.“

5 Článok 29 uvedenej smernice znie:

„Článok 19 sa za rovnakých podmienok uplatňuje na poskytovanie služieb.“

6 Podľa článku 167 tejto 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, 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,

b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27,

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

d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22,

e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

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 čase dodania.“

9 Článok 203 uvedenej smernice stanovuje:

„DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.“

Rumunské právo

Daňový zákonník

10 Podľa článku 3 písm. a) Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o Daňovom zákonníku) z 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003, ďalej len „Daňový zákonník“):

„Dane a poplatky upravené týmto zákonníkom spočívajú v týchto zásadách:

a) neutralita daňových opatrení vo vzťahu k rôznym kategóriám investorov a kapitálu, ako aj k formám vlastníctva, ktoré zaručujú rovnaké podmienky pre rumunských a zahraničných investorov a kapitál.“

11 Článok 126 ods. 1 Daňového zákonníka stanovuje:

„Na účely DPH sú v Rumunsku zdaňované transakcie, ktoré súčasne spĺňajú tieto podmienky:

a) transakcie, ktoré v zmysle článkov 128 až 130 predstavujú dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb podliehajúcich DPH, uskutočňované za protihodnotu, alebo sú považované za takéto dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb.“

12 Článok 128 ods. 7 Daňového zákonníka stanovuje:

„Prevod všetkých aktív alebo ich časti uskutočnený v okamihu prevodu aktív a/alebo pasív, v závislosti od konkrétneho prípadu, bez ohľadu na skutočnosť, či sa tento prevod uskutoční formou predaja alebo v dôsledku takých transakcií, akými sú rozdelenie spoločnosti, jej zlúčenie alebo nepeňažný vklad do základného imania spoločnosti, nepredstavuje dodanie tovaru, ak je nadobúdateľ tovaru zdaniteľnou osobou. Nadobúdateľ majetku sa považuje za právneho nástupcu prevodcu v súvislosti s úpravou zákonom stanoveného práva na odpočítanie dane.“

13 Článok 145 ods. 2 Daňového zákonníka znie:

„Každá zdaniteľná osoba má právo odpočítať daň z nákupov použitých na účely nasledujúcich transakcií:

a) zdaniteľné transakcie,

b) transakcie vyplývajúce z hospodárskych činností, pri ktorých sa miesto dodania tovaru/poskytnutia služieb považuje za miesto nachádzajúce sa v zahraničí v prípadoch, keď by daň bola odpočítateľná, keby sa tieto transakcie uskutočnili v Rumunsku;

c) transakcie oslobodené od dane podľa článkov 143, 144 a 144a;

d) transakcie oslobodené od dane podľa článku 141 ods. 2 písm. a) bodov 1 až 5 a článku 141 ods. 2 písm. b), ak je nadobúdateľ alebo príjemca usadený mimo [Európskeho s]poločenstva alebo ak tieto transakcie priamo súvisia s tovarom určeným na vývoz mimo Spoločenstva, ako aj transakcie uskutočnené sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet inej osoby, ak sa podieľajú na uskutočňovaní takýchto transakcií;

e) transakcie uvedené v článku 128 ods. 7 a článku 129 ods. 7, ak sa na uvedený prevod uplatňovala daň.“

Daňový poriadok

14 Článok 84 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală (nariadenie vlády č. 92/2003 o Daňovom poriadku, ďalej len „Daňový poriadok“) stanovuje:

„1. Daňovník môže opraviť daňové priznania z vlastného podnetu, a to až do uplynutia premlčacej lehoty stanovenej pre právo určiť daňovú povinnosť.

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

3. V prípade [DPH] sa oprava chýb v daňových priznaniach vykonáva na základe ustanovení Daňového zákonníka. Vecné chyby v daňovom priznaní k [DPH] sa opravujú na základe postupu, ktorý schválil predseda [Agenția Națională de Administrare Fiscală (Národná agentúra pre daňovú správu, ANAF)].

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

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

6. V prípade, že daňovník počas daňovej kontroly predloží alebo opraví daňové priznania týkajúce sa období a daní, poplatkov, príspevkov a iných príjmov, ktoré sú predmetom daňovej kontroly, daňový orgán ich nevezme do úvahy.“

15 Článok 90 Daňového poriadku stanovuje:

„1. Výška daňových povinností sa určí s výhradou následnej kontroly.

2. Daňový výmer vydaný s výhradou následnej kontroly možno na podnet daňového orgánu alebo na žiadosť daňovníka zrušiť alebo zmeniť na základe zistení príslušného daňového orgánu.

3. Výhrada následnej kontroly sa zruší až po uplynutí premlčacej lehoty alebo po daňovej kontrole vykonanej v rámci premlčacej lehoty.

4. Ak daňovník opraví daňové priznania v súlade s článkom 84 ods. 4, výhrada následnej kontroly opätovne nadobúda účinnosť.“

16 Článok 91 Daňového poriadku stanovuje:

„1. Právo daňového orgánu stanoviť daňové povinnosti sa premlčí v lehote piatich rokov, pokiaľ zákon nestanovuje inak.

2. Premlčacia lehota práva stanovená v odseku 1 začína plynúť od 1. januára roka nasledujúceho po roku, v ktorom daňová pohľadávka vznikla v súlade s článkom 23, pokiaľ zákon nestanovuje inak.

3. Právo stanoviť daňové povinnosti sa premlčí v lehote desiatich rokov, ak tieto povinnosti vyplývajú zo spáchania činu stanoveného trestným zákonom.

4. Lehota stanovená v odseku 3 začína plynúť odo dňa spáchania skutku, ktorý ako taký podlieha sankcii na základe právoplatného súdneho rozhodnutia.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

17 V období od 23. novembra 2015 do 15. júla 2016 bola v spoločnosti Greentech vykonaná daňová kontrola, ktorá viedla k vydaniu daňového výmeru, v ktorom jej boli uložené dodatočné daňové povinnosti vo výške 4 388 720 rumunských lei (RON) (približne 882 352 eur) týkajúce sa DPH a s ňou súvisiacich nákladov. Vyrubenie týchto dodatočných daňových povinností vyplývalo z toho, že rumunská daňová správa transakciu predaja zariadení uskutočnenú spoločnosťou Greenfiber International SA (ďalej len „Greenfiber“) v prospech spoločnosti Greentech, ktorá sa pôvodne považovala za dodanie tovaru podliehajúce DPH, na základe ktorého bolo spoločnosti Greentech priznané právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, prekvalifikovala na prevod časti aktív medzi dvoma prepojenými spoločnosťami, čo je transakcia nepodliehajúca DPH v súlade s článkom 128 ods. 7 Daňového zákonníka.

18 Okrem toho v období od 28. mája do 17. novembra 2015 bola Greenfiber tiež predmetom daňovej kontroly, ktorá viedla k vydaniu daňového výmeru z 26. novembra 2015. V rámci tejto kontroly sa táto správa domnievala, že daňové zaobchádzanie, ktoré uplatňovali Greenfiber a Greentech na transakciu spočívajúcu v prevode tovaru – teda že transakcia podlieha DPH – bolo správne a že Greenfiber teda správne vybrala a zaplatila DPH týkajúcu sa tejto transakcie do štátnej pokladnice.

19 Keďže sťažnosť podaná spoločnosťou Greentech proti daňovému výmeru týkajúcemu sa dodatočných daňových povinností z titulu DPH, ktoré jej boli vyrubené, bola čiastočne zamietnutá, Greentech podala žalobu na Curtea de Apel Ploiești (Odvolací súd Ploješť, Rumunsko).

20 Dňa 26. novembra 2018 tento súd vyhovel žalobe spoločnosti Greentech a čiastočne zrušil rozhodnutie o zamietnutí tejto sťažnosti (ďalej len „rozsudok z 26. novembra 2018“).

21 Dňa 12. marca 2019 Curtea de Apel Ploiești (Odvolací súd Ploješť) okrem toho čiastočne zrušil daňový výmer a správu o daňovej kontrole týkajúcu sa kontroly vykonanej v spoločnosti Greentech.

22 Rumunská daňová správa podala proti rozsudku z 26. novembra 2018, doplnenému rozsudkom z 12. marca 2019, kasačný opravný prostriedok na Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko), ktorý je vnútroštátnym súdom podávajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania.

23 Dňa 23. novembra 2021 tento súd vyhovel uvedenému opravnému prostriedku, čiastočne zrušil rozsudok z 26. novembra 2018 a opätovne rozhodol, že žalobe spoločnosti Greentech sa čiastočne vyhovuje v tom zmysle, že napadnuté daňové správne akty sa zrušujú výlučne v časti

týkajúcej sa dodatočných daňových povinností stanovených za rok 2009 (ďalej len „rozsudok z 23. novembra 2021“). Žaloba spoločnosti Greentech bola v zostávajúcej časti zamietnutá ako nedôvodná a suma, ktorá jej bola predtým priznaná z dôvodu trov konania, bola znížená.

24 Greentech podala proti tomuto rozsudku návrh na obnovu konania na Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd), pričom tvrdila, že uvedený rozsudok je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora, najmä s rozsudkami z 26. apríla 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), a z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), podľa ktorej právo na odpočítanie DPH musí byť priznané aj v prípadoch, keď predmetné transakcie nepatria do pôsobnosti DPH, ak z osobitných okolností prejednávanej veci vyplýva, že pre osobu, ktorá DPH zaplatila, by bolo vymáhanie danej sumy, nemožné alebo mimoriadne ťažké, čím hrozí riziko porušenia zásad neutrality DPH a efektivity.

25 Dňa 31. januára 2023 Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) vyhovel uvedenému návrhu na obnovu konania a čiastočne zrušil rozsudok z 23. novembra 2021 vzhľadom na dôvod opravného prostriedku týkajúci sa zmeny kvalifikácie transakcie týkajúcej sa predaja zariadení na prevod majetku. Tento súd nariadil nové konanie o tomto dôvode a vypočul účastníkov konania na pojednávaní 9. mája 2023.

26 Vnútroštátny súd najmä uvádza, že vzhľadom na to, že rozsudok z 26. novembra 2018 potvrdil, že daňové zaobchádzanie spoločností Greenfiber a Greentech s predmetnou transakciou bolo správne, tieto spoločnosti nemali nijaký platný dôvod na vykonanie opravy faktúry potvrdzujúcej túto transakciu pred vyhlásením rozsudku z 23. novembra 2021. Okrem toho Greenfiber mohla vykonať opravu tejto faktúry až po vyhlásení tohto posledného uvedeného rozsudku. Ku dňu vyhlásenia uvedeného rozsudku však bolo právo na opravu uvedenej faktúry už premlčané, keďže premlčacia lehota uplynula v máji 2021.

27 Tento súd sa domnieva, že situáciu, o ktorej rozhoduje, možno prirovnať k situácii vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), vzhľadom na existenciu prinajmenšom zdanlivo objektívnej nemožnosti získať späť DPH z dôvodu, že Greenfiber nemôže opraviť ani faktúru, ani priznanie k DPH po uplynutí premlčacej lehoty stanovenej v tejto súvislosti. Túto situáciu tiež možno prirovnať k situácii vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), keď sa vrátenie DPH od vystaviteľa faktúry zdá nemožné alebo nadmerne ťažké. Na jednej strane totiž uplynula premlčacia lehota uplatňovaná v oblasti daní, v dôsledku čoho Greenfiber už nemôže vykonať opravu faktúr, a na druhej strane rumunská daňová správa po daňovej kontrole vykonanej v spoločnosti Greenfiber potvrdila, že táto spoločnosť správne vyfakturovala a zaplatila dotknutú DPH.

28 Vnútroštátny súd sa ďalej pýta, či je vzhľadom na výklad smernice o DPH relevantná skutočnosť, že rumunská daňová správa zaobchádzala s tou istou obchodnou transakciou týkajúcou sa zariadenia, ktorého prevod viedol k výberu DPH, dvoma úplne odlišnými spôsobmi, a to jednak ako s transakciou podliehajúcou DPH vo vzťahu k spoločnosti Greenfiber, od ktorej bolo toto zariadenie nadobudnuté a ktorej Greentech zaplatila DPH, a jednak s transakciou, ktorá v prípade spoločnosti Greentech nepodliehala DPH.

29 Za týchto podmienok Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia zásady neutrality, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery upravené v článkoch 2 a 19, ako aj v článku 168 [smernice o DPH] v spojení s článkom 203 [tejto smernice] odmietnutiu uznania práva na odpočítanie DPH zaplatenej v súvislosti s transakciou predaja, ktorá bola následne prekvalifikovaná daňovými orgánmi na prevod podniku nespadajúci do pôsobnosti DPH, ak už bola DPH vybraná štátom a jej vrátenie nie je možné vykonať podľa vnútroštátnej právnej úpravy?“

O prejudiciálnej otázke

30 Na úvod treba pripomenúť, že v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, zavedeného článkom 267 ZFEÚ, prináleží Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávaný spor. V tomto smere Súdnemu dvoru v prípade potreby prináleží preformulovať položené otázky. Okrem toho Súdny dvor môže vziať do úvahy aj ustanovenia práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd v znení svojej otázky neodvolával (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. septembra 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, bod 47 a citovanú judikatúru).

31 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podstatným znakom charakterizujúcim situáciu dotknutú vo veci samej je skutočnosť, že podľa vnútroštátneho súdu Greentech už fakticky nemôže dosiahnuť vrátenie DPH, ktorú jej predávajúca, teda Greenfiber, neoprávnene vyfakturovala a zaplatila do štátnej pokladnice. V takejto situácii je zásadou, ktorú treba osobitne zohľadniť, zásada efektivity, a nie zásada právnej istoty alebo zásada ochrany legitímnej dôvery.

32 V dôsledku uvedeného na účel poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu treba chápať položenú otázku tak, že tento súd sa ňou v podstate pýta, či sa články 168 a 203 smernice o DPH, ako aj zásady neutrality DPH a efektivity majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo správnej praxi, ktorá neumožňuje zdaniteľnej osobe získať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z transakcie, ktorú po daňovej kontrole daňová správa prekvalifikovala na transakciu nepodliehajúcu DPH, hoci pre túto zdaniteľnú osobu zrejme bude nemožné alebo nadmerne ťažké získať od predávajúceho vrátenie takto nedôvodne zaplatenej DPH.

33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (rozsudky z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37, a z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 42). Systém odpočítaní má za cieľ úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, bod 24, a z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 43).

34 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že transakcia, ktorá sa uskutočnila medzi spoločnosťami Greenfiber a Greentech, bola, pokiaľ ide o druhú z týchto zdaniteľných osôb, rumunskou daňovou správou s konečnou platnosťou kvalifikovaná ako transakcia nepodliehajúca DPH a že Greenfiber nemôže opraviť ani faktúru týkajúcu sa tejto transakcie, ani priznanie k DPH po uplynutí premlčacej lehoty stanovenej na tento účel.

35 V tejto súvislosti v súlade s judikatúrou Súdneho dvora v situácii, o akú ide vo veci samej, v ktorej zdaniteľná osoba zaplatila nedôvodne fakturovanú sumu DPH, prináleží v zásade vystaviteľovi faktúry, aby vykonal úpravu tejto faktúry, pričom v prípade, keď smernica o DPH neobsahuje žiadne ustanovenie týkajúce sa úpravy nedôvodne vyfakturovanej DPH zo strany vystaviteľa faktúry, v zásade prináleží členským štátom, aby stanovili podmienky, za ktorých možno túto DPH opraviť (rozsudok z 13. októbra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, bod 19 a citovaná judikatúra).

36 S cieľom zaručiť neutralitu DPH, členským štátom prináleží stanoviť v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch možnosť opravy každej nedôvodne vyfakturovanej dane, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru (rozsudok z 13. októbra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, bod 20 a citovaná judikatúra).

37 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej na jednej strane dodávateľ, ktorý omylom zaplatil daňovým orgánom DPH, môže požiadať o jej vrátenie, a na druhej strane odberateľ týchto služieb môže podľa občianskeho práva podať žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia proti tomuto dodávateľovi, rešpektuje zásady neutrality a efektivity. Takýto systém totiž umožňuje uvedenému odberateľovi, ktorý znášal daň fakturovanú omylom, získať vrátenie nedôvodne zaplatených súm (rozsudok z 13. októbra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, bod 21 a citovaná judikatúra).

38 Ak sa vrátenie DPH stalo, ako je to v prejednávanej veci, nemožným alebo nadmerne ťažkým, zásady neutrality DPH a efektivity vyžadujú, aby členské štáty stanovili nástroje potrebné na to, aby odberateľovi umožnili získať späť DPH nedôvodne fakturovanú a zaplatenú, najmä zaslaním jeho žiadosti o vrátenie priamo daňovej správe (rozsudok z 13. októbra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, bod 22 a citovaná judikatúra). Vzhľadom na to, že predávajúci už nemôže opraviť faktúru týkajúcu sa dotknutej transakcie a nadobúdateľ už nemôže získať od predávajúceho vrátenie nedôvodne vyfakturovanej DPH, nadobúdateľ musí mať v súlade s vyššie uvedenou judikatúrou možnosť podať svoju žiadosť o vrátenie dane priamo daňovej správe.

39 Treba však konštatovať, ako vyplýva z bodu 45 rozsudku z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), že takúto žiadosť o vrátenie dane treba odlišovať od žiadosti o odpočítanie DPH, o akú ide v spore vo veci samej.

40 Cieľom režimu odpočítania dane je totiž úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností a výkon práva na odpočítanie dane je obmedzený len na splatné dane, t. j. na dane zodpovedajúce transakcii podliehajúcej DPH alebo zaplatené v rozsahu, v akom boli splatné (rozsudok z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, bod 36 a citovaná judikatúra). Preto v prípade neexistencie transakcie podliehajúcej DPH si zdaniteľná osoba nemôže uplatniť právo na odpočítanie DPH v súvislosti s touto transakciou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, bod 37). Toto konštatovanie nie je spochybnené skutočnosťou, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, neexistuje riziko straty daňových príjmov.

41 Keďže transakcia dotknutá vo veci samej bola s konečnou platnosťou kvalifikovaná ako transakcia nepodliehajúca DPH, DPH, ktorú zaplatila Greentech vystaviteľovi faktúry, spoločnosti Greenfiber, nebola „splatná“ v zmysle judikatúry Súdneho dvora.

42 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že články 168 a 203 smernice o DPH, ako aj zásady neutrality DPH a efektivity sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave alebo správnej praxi, ktorá neumožňuje zdaniteľnej osobe získať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z transakcie, ktorú po daňovej kontrole daňová správa prekvalifikovala na transakciu nepodliehajúcu DPH, hoci pre túto zdaniteľnú osobu zrejme bude nemožné alebo nadmerne ťažké získať od predávajúceho vrátenie takto nedôvodne zaplatenej DPH. Tieto zásady však vyžadujú, aby v takejto situácii táto zdaniteľná osoba mohla podať svoju žiadosť o vrátenie dane priamo na daňovú správu.

O trovách

43 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 Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Články 168 a 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) a efektivity

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

nebránia vnútroštátnej právnej úprave alebo správnej praxi, ktorá neumožňuje zdaniteľnej osobe získať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z transakcie, ktorú po daňovej kontrole daňová správa prekvalifikovala na transakciu nepodliehajúcu DPH, hoci pre túto zdaniteľnú osobu zrejme bude nemožné alebo nadmerne ťažké získať od predávajúceho vrátenie takto nedôvodne zaplatenej DPH. Tieto zásady však vyžadujú, aby v takejto situácii táto zdaniteľná osoba mohla podať svoju žiadosť o vrátenie dane priamo na daňovú správu.

Podpisy