Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 26. marca 2020[1]

Vec C-835/18

SC Terracult SRL
proti
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Curtea de Apel Timișoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Smernica 2006/112/ES – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti – Úprava nedôvodne vyfakturovanej dane – Vrátenie neoprávnene zaplatenej dane – Transakcie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly – Zásada efektivity – Daňová neutralita – Dobrá viera – Zneužitie práv – Daňový podvod – Právna istota“

I. Úvod

1. Zdaniteľná osoba sa podrobila daňovej kontrole. Po zistení chýb týkajúcich sa konkrétnej transakcie, pri ktorej táto zdaniteľná osoba konala ako dodávateľ, daňové orgány vystavili daňový výmer, v ktorom požadovali, aby zdaniteľná osoba zaplatila dodatočnú daň z pridanej hodnoty (DPH). Zdaniteľná osoba konala v súlade s daňovým výmerom a zaplatila požadovanú dodatočnú DPH.

2. Následne sa však v súvislosti so spornou transakciou objavili nové skutočnosti, ktoré viedli k odlišnému daňovému režimu (mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti). Môžu za týchto okolností vnútroštátne daňové orgány odmietnuť povoliť zdaniteľnej osobe upraviť príslušné faktúry, a teda v skutočnosti odoprieť zdaniteľnej osobe právo na daňovú úpravu, pretože faktúry sa týkajú transakcií uskutočnených v období, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly a výsledný daňový výmer nebol zdaniteľnou osobou spochybnený v tom čase?

1 Jazyk prednesu: angličtina.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

3. Článok 193 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[2] v znení platnom v rozhodnom čase[3] stanovoval:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202.“

4. Článok 199a smernice o DPH stanovoval:

„1. Členské štáty môžu do 31. decembra 2018 a minimálne na obdobie dvoch rokov stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, v prospech ktorej sa uskutočnilo niektoré z nasledujúcich dodaní alebo poskytnutí:

…

i) dodania obilnín a priemyselných plodín vrátane olejnatých semien a cukrovej repy, ktoré v nespracovanom stave nie sú bežne určené na konečnú spotrebu;

…“

5. V zmysle vykonávacieho rozhodnutia 2011/363/EÚ bolo Rumunsku umožnené uplatniť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti na niektoré obilniny, vrátane semien repky.[4] Dňa 20. februára 2014 Rumunsko informovalo Komisiu, že v súlade so smernicou 2013/43 bude pokračovať v uplatňovaní daného mechanizmu vo vzťahu k určitým obilninám do 18. decembra 2018.

B. Vnútroštátne právo

6. Podľa článku 7 ods. 2 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (nariadenie vlády č. 92/2003, ktorým sa ustanovuje daňový poriadok) je daňový orgán oprávnený preskúmať z úradnej povinnosti skutkový stav, zistiť a použiť všetky informácie a doklady potrebné pre riadne preskúmanie daňovej situácie platiteľa dane, pričom tiež identifikuje a zohľadňuje všetky relevantné skutočnosti každého jednotlivého prípadu.

7. Podľa článku 205 ods. 1 a článku 207 ods. 1 daňového poriadku sa odvolanie môže podať proti akémukoľvek daňovému správnemu aktu do 30 dní od jeho oznámenia, ak nie je oneskorené. Odvolacie konanie nezbavuje zdaniteľnú osobu práva na súdny prostriedok nápravy za podmienok ustanovených zákonom.

8. Článok 213 ods. 1 daňového poriadku znie takto:

„Príslušný orgán, ktorý rozhoduje o odvolaní, preskúma faktické a právne dôvody, na ktorých je daňový správny akt založený. Pri analýze odvolania sa zohľadnia argumenty strán, právne ustanovenia, na ktoré sa odvolávajú a dokumenty v spise. O odvolaní sa musí rozhodnúť v príslušnej lehote.“

2 Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

3 Vyplývajúcom zo zmien, ktoré boli prijaté na základe smernice Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013 ktorou sa mení smernica 2006/112 (Ú. v. EÚ L 201, 2013, s. 4).

4 Vykonávacie rozhodnutie Rady z 20. júna 2011, ktorým sa Rumunsku povoľuje uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 163, 2011, s. 26).

9. Článok 159 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovom kódexe) v konsolidovanom znení podľa Legea nr. 343/2006 (zákon č. 343/2006), ktorým sa prostredníctvom hlavy VI prebrala do vnútroštátneho práva okrem iného smernica o DPH, stanovuje:

„(1) Údaje uvedené vo faktúre alebo v iných dokladoch, ktoré faktúru nahrádzajú, sa upravujú týmto spôsobom:

…

b) pokiaľ sa doklad zaslal príjemcovi, buď sa vyhotoví nový doklad, ktorý musí obsahovať údaje pôvodného dokladu, číslo a dátum správneho dokladu, záporné hodnoty, ako aj správne údaje a hodnoty, alebo sa vyhotoví nový doklad obsahujúci správne údaje a hodnoty, pričom súčasne sa vyhotoví doklad so zápornými hodnotami, v ktorom sa uvedú číslo a dátum opraveného dokladu.

…

(3) Zdaniteľné osoby, ktoré sa podrobili daňovej kontrole a vo vzťahu ku ktorým kontrolný orgán konštatoval a zistil chyby, pokiaľ ide o správne určenie vybranej dane, pričom zodpovedajúce sumy sú tieto osoby povinné zaplatiť na základe správneho aktu vydaného príslušným daňovým orgánom, môžu príjemcom vyhotoviť opravné faktúry podľa odseku 1 písm. b). Na takýchto faktúrach sa uvedie, že sa vyhotovili po daňovej kontrole, pričom v daňovom priznaní ich treba zaradiť do samostatnej položky. Príjemcovia majú právo odpočítať daň uvedenú v týchto faktúrach v rámci obmedzení a za podmienok stanovených v článkoch 145 až 147^2.“

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

10. Spoločnosť Donauland SRL, ktorá sa neskôr zlúčila so spoločnosťou Terracult SRL (ďalej len „spoločnosť Terracult“), sa podrobila daňovej kontrole zo strany rumunských orgánov, ktorá bola ukončená v marci 2014. Pri kontrole sa zistilo, že v období od 10. do 14. októbra 2013 dodala spoločnosť Donauland semená repky olejnej a spoločnosti Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Nemecko) (ďalej len „spoločnosť Almos“). Vzhľadom na to, že daňové orgány vyhlásili, že spoločnosť Donauland nebola schopná poskytnúť podporné doklady o tom, že predmetný tovar opustil územie Rumunska, dospeli k záveru, že na danú spoločnosť sa nevzťahovalo oslobodenie od DPH za dodanie tovaru v rámci Spoločenstva.

11. Dňa 4. marca 2014 vydali daňové orgány rozhodnutie o vyrubení dane (ďalej len „prvý daňový výmer“) a protokol o daňovej kontrole, ktorými spoločnosti Donauland uložili niektoré dodatočné daňové povinnosti, vrátane sumy 440 241 rumunských lei (RON) ako DPH za niektoré dodávky semien repky olejnej spoločnosti Almos realizované v októbri 2013, pri ktorých daňové orgány usúdili, že išlo o vnútroštátne dodanie tovaru, na ktoré sa vzťahuje štandardná sadzba DPH vo výške 24 %.

12. Spoločnosť Donauland pôvodný daňový výmer nespochybnila.

13. Dňa 28. marca 2014 spoločnosť Almos oznámila spoločnosti Donualand svoje zistenie, že táto spoločnosť jej vyhotovila faktúry s nemeckým daňovým identifikačným číslom (ďalej len „DIČ“). Spoločnosť Almos informovala spoločnosť Donauland, že tovar neopustil územie Rumunska a požiadala o opravné faktúry s identifikačnými údajmi daňového zastúpenia spoločnosti Almos v Rumunsku.

14. V súlade s článkom 159 ods. 3 zákona č. 571/2003 o daňovom kódexe spoločnosť Donauland na základe dokumentácie vydanej spoločnosťou Almos zaevidovala do účtovných záznamov 180 opravných faktúr. Opravné faktúry boli vystavené pre spoločnosť Almos (boli adresované jednak spoločnosti Almos so sídlom v Nemecku, jednak daňovému zástupcovi tejto spoločnosti v Rumunsku) a vyplývajú

z nich tieto transakcie: 1. storno realizovaných dodaní tovaru v rámci Spoločenstva a ich opätovná klasifikácia ako vnútroštátne dodanie tovaru s uplatnením štandardnej sadzby DPH vo výške 24 % a 2. storno vnútroštátnych dodaní tovaru, na ktoré sa uplatnila štandardná sadzba DPH, a ich zaradenie do kategórie dodávok tovaru, na ktoré sa uplatnili zjednodušujúce opatrenia, a to s ohľadom na upozornenie o nesprávnej identifikácii nadobúdateľa vyplývajúcej z oznámenia z 28. marca 2014.

15. Opravné faktúry vyhotovené spoločnosťou Donauland boli zaradené do daňového priznania k DPH za marec 2014. Spoločnosť Donauland odpočítala DPH týkajúcu sa týchto faktúr z daňového dlhu na DPH v danom období.

16. Po žiadosti o vrátenie DPH sa v období od novembra 2016 do februára 2017 vykonala nová daňová kontrola, v dôsledku ktorej vydal daňový orgán rozhodnutie o vyrubení dane z 10. februára 2017 (ďalej len „druhý daňový výmer“). Na základe tohto daňového výmeru bola spoločnosti Terracult uložená povinnosť zaplatiť dodatočnú DPH vo výške 440 241 RON.

17. Druhý daňový výmer napadlo spoločnosť Terracult odvolaním v správnom konaní, ktoré Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Generálne riaditeľstvo verejných financií Temešvár, Rumunsko) zamietlo 14. júla 2017.

18. Dňa 2. februára 2018 podala spoločnosť Terracult žalobu na Tribunalul Arad (Súd prvého stupňa Arad, Rumunsko), v ktorej navrhla okrem iného čiastočne zrušiť druhý daňový výmer a vrátiť sumu, ktorú táto spoločnosť zaplatila na základe prvého daňového výmeru. Súd uvedenú žalobu zamietol.

19. Dňa 29. júna 2018 podala spoločnosť Terracult proti rozsudku odvolanie na Curtea de Apel Timișoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko). Tento súd, ktorý mal pochybnosti o zlučiteľnosti spornej vnútroštátnej právnej úpravy s právom Únie, sa rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia smernica o DPH a tiež zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality, za okolností, aké nastali vo veci samej, správnej praxi a/alebo výkladu ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré neumožňujú opravu určitých faktúr a v dôsledku toho ani zaradenie opravných faktúr do daňového priznania k DPH za obdobie, v ktorom sa daná úprava vykonala, a to v súvislosti s transakciami realizovanými v období, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly, v dôsledku ktorej vydali daňové orgány právoplatné rozhodnutie o vyrubení dane, v prípade, že po vydaní predmetného rozhodnutia sa objavia dodatočné údaje a informácie, ktoré by viedli k uplatneniu odlišného daňového režimu?“

20. Písomné pripomienky v tomto konaní boli doručené zo strany spoločnosti Terracult, rumunskej vlády a Európskej komisie. Tieto strany taktiež predložili svoje vyjadrenia ústne na pojednávaní, ktoré sa konalo 5. februára 2020.

IV. Analýza

21. Prostredníctvom svojej otázky sa vnútroštátny súd pýta, či ustanovenia smernice o DPH a tiež zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality bránia ustanoveniu alebo praxi členského štátu, ktorá neumožňuje opravu faktúr v súvislosti s transakciami realizovanými v období, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly, v dôsledku ktorej vydali daňové orgány právoplatné rozhodnutie o vyrubení dane, v prípade, že po vydaní predmetného rozhodnutia sa objavia dodatočné informácie, ktoré by viedli k uplatneniu mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.

22. Podľa môjho názoru je takáto prax nezlučiteľná s právom Únie. Na účely vysvetlenia tohto záveru je potrebné najskôr určiť zdaniteľnú osobu povinnú zaplatiť DPH za predmetnú transakciu (A). Následne zdôrazním význam práva vykonať úpravu dane a dosiahnuť vrátenie neoprávnene zaplatených daní (B). Nakoniec posúdim dôvody, na ktoré sa rumunské orgány odvolávajú pri zamietnutí úpravy dane a vrátenia neoprávnene zaplatenej dane v prejednávanej veci (C).

A. Zdaniteľná osoba povinná zaplatiť DPH

23. V zmysle článku 193 smernice o DPH „DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb *okrem prípadov, keď daň platí iná osoba* v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202“. [5]

24. Na základe vykonávacieho rozhodnutia 2011/363 bolo Rumunsko oprávnené – v rozhodnom čase – uplatňovať mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti na predaj semien repky olejnej. V zmysle článku 199a ods. 1 smernice o DPH v takomto prípade „osobou povinnou platiť DPH je *zdaniteľná osoba, v prospech ktorej sa uskutočnilo [plnenie alebo poskytnutie]*“. [6]

25. V tejto súvislosti Súdny dvor potvrdil, že „na základe režimu prenesenia daňovej povinnosti nedochádza medzi dodávateľom a odberateľom služieb k nijakej platbe DPH, pričom odberateľ je povinný zaplatiť DPH na vstupe za uskutočnené transakcie a zároveň môže v zásade vykonať odpočítanie tej istej dane tak, že daňovej správe netreba zaplatiť nijakú sumu“. [7]

26. Keďže medzi účastníkmi konania (v súčasnosti) nie je sporné, že vo vzťahu k napadnutej transakcii sa uplatňuje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti a odberateľ bol zodpovedný zaplatenie DPH, nie dodávateľ. Skutočnosť, že dodávateľ zaplatil DPH na základe chybného predpokladu, že sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti neuplatňoval, nemôže daňovým orgánom umožniť odchýliť sa od mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti tým, že tvrdí, že osoba povinná zaplatiť DPH nie je odberateľ, ale dodávateľ. [8]

27. Z toho vyplýva, že ďalšou otázkou, ktorú je potrebné preskúmať, je, či je dodávateľ v zásade oprávnený upraviť nesprávne vyfakturovanú daň a dosiahnuť vrátenie neoprávnene zaplatenej dane.

B. Práva upraviť nesprávne vyfakturovanú daň a dosiahnuť vrátenie neoprávnene zaplatenej dane

28. Podľa ustálenej judikatúry „s cieľom zaručiť neutralitu DPH je vecou členských štátov stanoviť v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch, *aby každá nedôvodne vyfakturovaná daň mohla byť opravená*, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru“. [9]

29. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že *právo na vrátenie daní* vybratých v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré sú priznané subjektom ustanoveniami práva Únie, tak ako ich vyložil Súdny dvor. Členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Únie. [10]

5 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

6 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

7 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. júna 2013, Promociones/Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, bod 23); z 26. apríla 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41), a z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, bod 30).

8 Pozri analogicky rozsudok z 23. apríla 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, bod 29).

9 Pozri rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 26 a citovaná judikatúra) (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

10 Pozri spomedzi mnohých rozsudok zo 16. mája 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, bod 22 a citovaná judikatúra).

30. Pri neexistencii pravidiel EÚ o postupoch pri úprave nedôvodne fakturovanej DPH zo strany vystavovateľa [11] a o vrátení daní [12] sú podrobné procesné pravidlá na tieto účely záležitosťou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu v súlade so zásadou procesnej autonómie. Tieto vnútroštátne pravidlá však musia dodržiavať zásady ekvivalencie a efektivity: nesmú byť menej priaznivé ako pravidlá, ktoré sa týkajú podobných nárokov založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ani nesmú byť koncipované tak, aby prakticky znemožňovali alebo nadmerne sťažovali výkon práv priznaných právom Únie.

31. Z tohto dôvodu by zdaniteľnej osobe, ktorá nedôvodne vyfakturovala DPH, malo byť umožnené vykonať úpravu a požiadať o jej vrátenie. Postupy, podľa ktorých môže zdaniteľná osoba pristúpiť k úprave dane a požiadať o vrátenie dane, sú vecou vnútroštátneho práva.

32. V prejednávanej veci sa netvrdí, že vnútroštátne postupy nie sú v súlade so zásadou ekvivalencie. Spoločnosť Terracult však argumentuje, že tieto postupy okrem iného porušujú zásadu efektivity vzhľadom na to, že jej znemožňujú vykonať úpravu dane a požiadať o jej vrátenie.

33. Rumunská vláda toto tvrdenie spochybňuje. Táto vláda tvrdí, že v danom prípade by orgány mohli zákonne zabrániť dodávateľovi vykonať úpravu a požadovať vrátenie dane. Existujú dva dôvody. Po prvé dodávateľ v stanovenej lehote nenapadol prvý daňový výmer. Po druhé sa zdá, že rumunská vláda tvrdí, že dodávateľ nekonal v dobrej viere alebo že zneužíval svoje práva. Tieto dve tvrdenia posúdim postupne.

C. Mohli by daňové orgány namietať proti úprave a vráteniu dane?

1. Lehoty

34. Rumunská vláda tvrdí, že spoločnosť Terracult nenapadla prvý daňový výmer v stanovenej lehote. Preto sa stal právoplatným a už ho nie je možné spochybniť.

35. Podľa môjho názoru tvrdenie uvedené rumunskou vládou spája dve situácie. Na jednej strane je scenár, v ktorom boli niektoré skutočnosti a/alebo ich právne posúdenie podrobené kontrole správneho orgánu. Metaforicky povedané sa otvorila, skontrolovala a zavrela kolónka obsahujúca určité skutočnosti. Na druhej strane existuje dosť odlišný scenár, keď sa neskôr objavia nové skutočnosti, ktoré ako také neboli v okamihu kontroly v kolónke. Za týchto okolností by tieto osobitné prvky nemohli byť nikdy preskúmané z jednoduchého dôvodu, a to že ich nebolo možné posúdiť v relevantnom čase.

36. Pokiaľ ide o prvý scenár, bol by som ochotný súhlasiť s tým, že ak by bol daňový výmer v čase jeho vydania nesprávny, bolo by nepochybne úlohou spoločnosti Terracult napadnúť ho v lehote stanovenej vnútroštátnym právom. Ak tak neurobila, mohlo to znamenať, že výmer sa stal právoplatným a – bez ohľadu na jeho správnosť alebo zákonnosť – už ho nebolo možné zo strany platiteľa dane napadnúť.

37. Súdny dvor uznal zlučiteľnosť stanovenia primeraných lehôt na podanie žalôb s právom Únie pod hrozbou preklúzie v záujme právnej istoty, ktorá chráni tak dotknutú osobu, ako aj dotknutý správny orgán. Tieto lehoty totiž nie sú takej povahy, aby viedli k praktickej nemožnosti alebo k neprimeranému sťaženiu výkonu práv, ktoré priznáva právny poriadok Únie, aj keď ich uplynutie, ako vyplýva z ich podstaty, spôsobuje úplné alebo čiastočné zamietnutie podanej žaloby. [13]

11 Pozri okrem iného rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, body 48 a 49).

12 Pozri napríklad rozsudok z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, bod 39 a citovaná judikatúra).

13 Pozri, okrem iného, rozsudok zo 14. februára 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 41 a citovaná judikatúra).

38. Pri uplatňovaní tejto zásady Súdny dvor v súvislosti s prenesením daňovej povinnosti rozhodol, že prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k potrestaniu nedostatočne starostlivej zdaniteľnej osoby, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH.[14] Možnosť podať žiadosť o vrátenie preplatkov DPH bez časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti nemohla donekonečna spochybňovať vo vzťahu k daňovej správe.[15]

39. Táto vec má však zjavne odlišnú povahu. Zdá sa, že spadá do druhého z vyššie uvedených scenárov. V prejednávanej veci nebol daňový výmer, pokiaľ je to možné zistiť zo spisu, nesprávny, keď bol vydaný daňovými orgánmi. Výmer odzrkadľoval údaje uvedené na faktúrach a výsledky kontroly vykonanej daňovými orgánmi. Vstupné údaje sa zmenili až neskôr, keď o to spoločnosť Almos požiadala spoločnosť Donauland.

40. Situácia sa tak zmenila až *po* vydaní daňového výmeru a splnení jeho podmienok zo strany spoločnosti Terracult.[16] Požiadavka odberateľa použiť jeho rumunské daňové identifikačné číslo viedla k zmene právneho režimu. Za týchto okolností možno spoločnosti Terracult len ťažko vytýkať, že namiesto použitia napadnutia zákonnosti daňového výmeru využila najbežnejší mechanizmus na úpravu nedôvodne fakturovanej DPH.

41. Chápem, že by pravdepodobne bolo možné zo strany spoločnosti Terracult napadnúť prvý daňový výmer podľa vnútroštátneho práva napriek tomu, že by nebol nezákonný, na základe nových skutočností, ktoré nastali po vydaní výmeru.[17] Napriek tomu by to však bolo vzhľadom na pravidlá EÚ a vnútroštátne pravidlá trochu neortodoxným spôsobom, akým by spoločnosť Terracult postupovala.

42. Osobitný mechanizmus na nápravu situácie, o akú ide vo veci samej, je vo vnútroštátnom práve výslovne uvedený v článku 159 zákona č. 571/2003 o daňovom kódexe. Existencia takéhoto mechanizmu je – čo možno stojí za to zdôrazniť – podporená právom Únie. Súdny dvor už objasnil, že zásada neutrality, ako aj zásada efektivity *vyžadujú*, aby členské štáty upravili nástroje a procesné postupy potrebné na to, aby mala zdaniteľná osoba možnosť upraviť daň vyfakturovanú bez právneho dôvodu a získať späť dane vybrané v rozpore s pravidlami práva Únie.[18]

43. Tvrdenia rumunskej vlády smerujúce proti možnosti spoločnosti Terracult takto postupovať nie sú presvedčivé. Táto vláda tvrdí, že predmetný prípad vedie k prípadnému rozporu medzi zásadou právnej istoty (vyplývajúcou z potreby zachovať platnosť aktov, ktoré neboli napadnuté v stanovenej lehote) a zásadou daňovej neutrality (ktorá vyplýva z potreby zabezpečiť, aby zdaniteľná osoba neplatila daň, na ktorej zaplatenie nebola povinná) a že môže legitímne zvýhodniť prvú nad druhou uvedenou.

44. Podľa môjho názoru nejde o presný spôsob zobrazovania tohto prípadu. Ako už bolo uvedené vyššie v bode 35, ešte raz by som chcel zdôrazniť, že tento prípad sa netýka údajne nesprávneho alebo nezákonného posúdenia dane, ktoré nebolo napadnuté v stanovenej lehote. Ide o transakciu, ktorá bola po zistení nových skutočností rekvalifikovaná po vydaní daňového výmeru. Požadovať od zdaniteľnej osoby, aby za týchto okolností napadla (pravdepodobne zákonný a platný) daňový výmer je nielen v rozpore s intuíciou, ale vyvoláva aj niekoľko pochybností z hľadiska daňovej neutrality, rovnosti a práva na účinný prostriedok nápravy.

14 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 49 a citovaná judikatúra).

15 Pozri, okrem iného, rozsudok zo 14. februára 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 41 a citovaná judikatúra).

16 Spoločnosť Terracult teda možno ťažko považovať za konajúcu bez riadnej starostlivosti, keď na účely splnenia daňového výmeru zaplatila požadovanú daň. Bez ohľadu na situáciu tak bola povinná urobiť podľa článku 203 smernice o DPH, podľa ktorého „DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre“.

17 Rumunská vláda tvrdila, že je to skutočne možné, a zdá sa, že tento názor potvrdzujú odpovede vnútroštátneho súdu na otázky položené Súdnym dvorom. Poznamenávam však, že spoločnosť Terracult nesúhlasí s týmto stanoviskom a tvrdí, že táto otázka nie je v zmysle vnútroštátneho práva vyriešená.

18 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 30 a citovaná judikatúra).

45. Po prvé takto vykladané vnútroštátne právo by zaobchádzalo veľmi odlišne so zdaniteľnými osobami, ktoré sú podľa môjho názoru v podobnej situácii. Dĺžka lehoty, v ktorej je zdaniteľná osoba oprávnená opraviť informácie uvedené na faktúrach a pristúpiť k úprave, by závisela od toho, či daňové úrady vykonali kontrolu a vydali daňový výmer. Zdaniteľné osoby, ktoré sa podrobili kontrole, by mali len 30 dní na opravu faktúr napadnutím zákonnosti daňovej kontroly. Tie osoby, ktoré neboli kontrolované, by na to mali bežnú lehotu päť rokov. Vydanie daňového výmeru by preto znamenalo, že tridsaťdňová lehota nahrádza bežnú päťročnú lehotu.

46. Zdá sa, že tento rozdiel nie je možné odôvodniť, pretože vzhľadom na nové skutočnosti, ktoré sa objavia neskôr, by sa obe zdaniteľné osoby mohli nachádzať presne v rovnakej situácii. V tejto súvislosti by som chcel pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry „zásada rovnosti zaobchádzania, ktorej vyjadrením v oblasti DPH je zásada daňovej neutrality, vyžaduje, aby porovnateľné situácie neboli posudzované rozdielne okrem prípadu, že takéto rozdielne zaobchádzanie by bolo možné objektívne odôvodniť“. [19]

47. Po druhé povinnosť zdaniteľnej osoby napadnúť daňový výmer do 30 dní, aj keď skutočnosti, ktoré môžu viesť k úprave, vyšli najavo po vydaní daňového výmeru, môžu viesť k tomu, že právo na účinný prostriedok nápravy by stratil účinnosť: v závislosti od toho, kedy sa tieto prvky zistia, zdaniteľná osoba môže mať veľmi málo času na napadnutie daňového výmeru alebo môže dôjsť k premlčaniu. Napríklad v tomto prípade by mala spoločnosť Terracult iba niekoľko dní na napadnutie prvého daňového výmeru (vydaného 4. marca 2014) potom, ako sa objavili nové skutočnosti (28. marca 2014). Ak by nedošlo ku kontrole a vydaniu daňového výmeru, spoločnosť Terracult by mohla opraviť faktúry a upraviť daň v dlhšej lehote predstavujúcej 5 rokov.

48. Po tretie a nakoniec tieto dosť zvláštne následky zdôrazňujú problematický východiskový bod. Chcel by som zdôrazniť, že vo všeobecnosti platí, že vnútroštátna zásada, ktorá stanovuje, že to, čo už bolo preskúmané (správnymi orgánmi alebo súdne) by nemalo byť znovu otvárané, je správne a uplatniteľné. Túto zásadu však možno logicky uplatniť len vo vzťahu k tým právnym alebo skutkovým okolnostiam, ktoré boli skutočne predmetom preskúmania. Naopak, premlčanie sa nemôže vzťahovať na nové prvky, ktoré neboli a nemohli byť predmetom takého preskúmania, pretože neboli prítomné v relevantnom čase. [20]

49. Vzhľadom na vyššie uvedené som dospel k záveru, že ustanovenia smernice o DPH a tiež zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality bránia ustanoveniu alebo praxi členského štátu, ktorá neumožňuje úpravu faktúr vo vzťahu k transakciám uskutočneným počas obdobia, ktoré podliehalo daňovej kontrole, na základe ktorej vydali daňové orgány daňový výmer, ktorý sa stal právoplatným, ak po vydaní daňového výmeru vyjdú najavo dodatočné informácie, ktoré by vyžadovali uplatňovanie odlišného daňového režimu (mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti).

19 Pozri napríklad rozsudok z 13. marca 2014, Jetair a BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, bod 53).

20 Pri uplatnení tej istej logiky v kontexte preskúmania súdom je možné vytvoriť širšiu analógiu. V tejto súvislosti existuje ešte väčšia potreba stability a nemennosti právnych vzťahov, hneď ako sa vytvoria právoplatným rozhodnutím súdu, čo je určite silnejšie ako v prípade správnych alebo daňových rozhodnutí. Aj v tomto kontexte však skutočnosť, že prípad bol predmetom odvolania alebo dokonca druhého odvolania, nebráni jeho opätovnému otvoreniu, ak sa neskôr objavia nové skutočnosti, ktoré opodstatňujú takéto mimoriadne opatrenie. Sú to jednoducho odlišné veci a rôzne prostriedky nápravy. Podobná logika sa preto musí *a fortiori* uplatňovať na systém DPH, ktorý už umožňuje a akceptuje oveľa vyššiu mieru flexibility *ex post* a možnosť úpravy v mene daňovej neutrality.

2. Dobrá viera, zneužitie práv a podvod

50. Rumunská vláda tiež tvrdí, že práva na úpravu a požadovanie vrátenia dane, ktoré sú zvyčajne upravené vnútroštátnymi právnymi predpismi, môže byť obmedzené za takých okolností, o aké ide vo veci samej, pretože dodávateľ nekonal v dobrej viere alebo v každom prípade zneužíval svoje práva. V tejto súvislosti rumunská vláda zdôrazňuje, že oprava faktúr v skutočnosti zrušila výsledky prvého daňového výmeru. Táto vláda okrem toho zdôrazňuje, že tovar predaný spoločnosťou Terracult spoločnosti Almos bol po predaji predmetom určitých podozrivých transakcií medzi spoločnosťou Almos a treťou stranou.

a) Dobrá viera

51. Na úvod treba pripomenúť, že hoci právo na úpravu dane, ktorá nie je správne fakturovaná, musí byť priznané, ak zdaniteľná osoba konala v dobrej viere, dobrá viera nie je nevyhnutnou podmienkou práva na úpravu. Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ vystaviteľ faktúry v dostatočnom časovom predstihu úplne odstráni nebezpečenstvo straty daňových príjmov, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby táto nedôvodne vyfakturovaná daň mohla byť opravená bez toho, aby takáto úprava dane mohla byť členskými štátmi podriadená dobrej viere vystaviteľa uvedenej faktúry. Táto úprava nemôže závisieť od diskrečnej právomoci daňovej správy. [21]

52. V tejto súvislosti treba uviesť, že vo svojej odpovedi na otázky Súdneho dvora vnútroštátny súd uvádza, že zo spisu vyplýva, že daňové orgány nikdy nežiadali zaplatenie splatnej dane od odberateľa (Almos). Nie je jasné, prečo sa daňové úrady nepokúsili overiť, či daň môže odberateľ zaplatiť, takže by suma neoprávnene zaplatená dodávateľom (Terracult) mohla byť vrátená bez straty na verejných financiách. Keď rumunská vláda na pojednávaní dostala otázku týkajúcu sa dôvodu prečo tak neurobila, nedokázala poskytnúť žiadne vysvetlenie.

53. Bez ohľadu na tento aspekt, a čo je dôležitejšie, ma nepresvedčili skutočnosti uvedené rumunskou vládou v rámci tohto konania, ktoré by naznačovali, že spoločnosť Terracult nekonala v dobrej viere.

54. Najmä nerozumiem logike odôvodňujúcej tvrdenie, podľa ktorého skutočnosť, že dôsledkom opravy faktúr je zrušenie zistení daňového výmeru vyplývajúceho z daňovej kontroly, je sama osebe indikáciou toho, že zdaniteľná osoba nekonala v dobrej viere.

55. Samotným cieľom opravy faktúr je zmeniť predchádzajúcu situáciu, ktorá sa na základe skutočností, ktoré sa objavili neskôr, považuje za nesprávnu. Samotná skutočnosť, že opravené faktúry zrušili účinky prvého daňového výmeru, teda nemôže preukázať ani postačovať na preukázanie neexistencie dobrej viery na strane zdaniteľnej osoby. Na tento účel je potrebné niečo viac. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že pojem „v dobrej viere“ znamená, že zdaniteľná osoba vykazuje všetku povinnú starostlivosť obozretného obchodníka. [22]

56. Daňové orgány sa preto môžu dovolávať nedostatku dobrej viery iba vtedy, ak sa výslovne odvolávajú na nedbanlivé správanie zdaniteľnej osoby, vysvetlia právne dôvody a skutočnosť, ktoré podporujú tento názor, a prípadne predložia dôkazy, ktoré potvrdzujú tieto podozrenia. [23] V prejednávanej veci sa však zdá, že pokiaľ ide o skutkové okolnosti a vyhlásenia predložené Súdnemu dvoru, v tomto ohľade neexistuje jasné a opodstatnené podozrenie.

21 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, body 58 a 68); z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, body 37 a 38), a z 11. apríla 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 27).

22 Rozsudok z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 26).

23 Pre ďalšie informácie o tejto problematike pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, najmä body 33 až 36).

57. Je potrebné pripomenúť, že nie je dôležité, že zrušenie prvého daňového výmeru v skutočnosti nastalo po vykonaní daňovej kontroly. V rozsudku vo veci Zabrus Siret [24] – nedávny prípad, ktorý sa tiež týkal vnútroštátnej právnej úpravy o akú ide vo veci samej –, Súdny dvor jednoznačne uviedol, že „[ustanovenia smernice o DPH] ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá odchýlením sa od päťročnej premlčacej lehoty zavedenej vnútroštátnym právom na opravu daňových priznaní k DPH, za okolností sporu vo veci samej, zdaniteľnej osobe neumožňuje pristúpiť k takej oprave, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane, iba z dôvodu, že sa táto oprava týka obdobia, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly“. [25]

58. Vnútroštátny súd sa odvoláva na tento rozsudok v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, pričom sa domnieva, že zásady vyplývajúce z tohto rozsudku by sa mali vzťahovať na situáciu vo veci samej.

59. Súhlasím. Vzhľadom na tvrdenia predložené rumunskou vládou v jej písomných a ústnych pripomienkach sa zdá, že hlavným problémom v danom prípade je to, že daňové orgány už spornú transakciu skontrolovali, a preto neakceptujú, že zdaniteľná osoba môže následne zvrátiť výsledky ich posúdenia bez toho, aby prešla „štandardnými cestami“: odvolanie v správnom konaní, po ktorom prípadne nasleduje súdne konanie. V bodoch 34 až 49 vyššie som však vysvetlil, prečo je v tomto prípade tento postoj neudržateľný.

b) Zneužitie práv

60. Rovnaké úvahy sa vzťahujú aj na tvrdenia rumunskej vlády, že spoločnosť Terracult zneužila svoje práva.

61. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že konštatovanie zneužitia si vyžaduje splnenie dvoch podmienok. Po prvé predmetné plnenia musia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice o DPH a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viesť k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Po druhé zo všetkých objektívnych skutočností musí vyplývať, že hlavný cieľ predmetného plnenia je získať daňovú výhodu. [26]

62. Na základe skutočností uvedených v spise však nevidím, že by daňové orgány preukázali existenciu zneužitia.

63. Po prvé nie je jasné, že spoločnosť Terracult sa mohla snažiť získať prostredníctvom svojho konania o získanie „daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami [o DPH]“. Ako bolo uvedené v bodoch 23 až 26 vyššie, spoločnosť Terracult nie je zodpovedná za daň, ktorú zaplatila. Po prvej daňovej kontrole však daň riadne zaplatila. Následne, ako spoločnosť Terracult skonštatovala na pojednávaní, spadla medzi dva mlynské kamene: na jednej strane zaplatila štátu DPH, aj keď nebola splatná a ktorá nemôže byť vrátená; na druhej strane odberateľ odmieta vrátiť túto daň spoločnosti Terracult, pretože sporná transakcia nepodlieha bežnému daňovému režimu, ale mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti. Spoločnosť Terracult v podstate musela zaplatiť daň, ktorú zaplatiť povinná nebola.

64. Na základe toho sa mi zdá, že spoločnosť Terracult sa nesnaží získať neoprávnenú výhodu. Pokúša sa iba o obnovenie neutrality v súvislosti s predmetnou transakciou.

24 Rozsudok z 26. apríla 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Tamže, bod 56 a výrok rozsudku.

26 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75), a z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 49).

65. Po druhé treba pripomenúť, že na účely preukázania zneužitia musia daňové orgány stanoviť konkrétne prvky, ktoré im umožnia dospieť k záveru, že účastníci konania používajú umelú konštrukciu, aby obchádzali uplatnenie príslušných pravidiel týkajúcich sa DPH na to, aby získali inak neprimeranú výhodu. [27] V spise však nie je nič, a ani v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, čo by spochybňovalo skutočný charakter opráv na faktúrach týkajúcich sa predmetnej transakcie. Samotná skutočnosť, že oprava faktúr viedla k zrušeniu výsledkov predchádzajúceho daňového výmeru, nemôže byť, ako už bolo uvedené, dôkazom o neuskutočnenej transakcii.

66. Vo svetle týchto úvah je v situácii, o akú ide vo veci samej, skutočne dôležité, či je oprava faktúr odôvodnená novými skutočnosťami, na ktoré sa spoločnosť Terracult odvoláva, alebo naopak, či bola vykonaná na účely podvodu. To ma privádza k ďalšiemu prvku, na ktorý sa v tejto súvislosti odvoláva rumunská vláda.

c) Podvod

67. Vo svojich pripomienkach rumunská vláda poukazuje na skutočnosť, že semená repky olejnej predané spoločnosťou Terracult spoločnosti Almos bola po uskutočnení predaja predmetom určitých podozrivých transakcií medzi spoločnosťou Almos a treťou stranou.

68. V tejto súvislosti pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry zdaniteľná osoba stráca právo na odpočet, ak vedela alebo mala vedieť, že svojím konaním sa zúčastňuje na transakcii spojenej s podvodom s DPH. Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil obchodník, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od obchodníka vyžadoval overovania, ktoré mu neprináležia, preukázal, že tento obchodník vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočítanie bolo súčasťou podvodu na DPH. [28]

69. Naopak, pokiaľ sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet, nie je v súlade s režimom práva na odpočet upraveným smernicou o DPH, aby sa zamietnutím tohto práva postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného obchodným partnerom alebo že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo. [29]

70. V tejto súvislosti, aby skutočnosti, na ktoré sa odvoláva rumunská vláda, boli relevantné v súvislosti so spoločnosťou Terracult, mali daňové orgány preukázať, že spoločnosť Terracult bola súčasťou podvodného systému alebo aspoň že vedela alebo o tom mala vedieť. Rumunská vláda však prinajmenšom v rámci tohto konania prestala tvrdiť, že došlo k podvodu alebo inému protiprávnemu správaniu. Okrem toho neuviedla žiadne skutočnosti, ktoré by potvrdzovali tvrdenie, že spoločnosť Terracult vedela alebo mala vedieť o podozrivých transakciách uskutočnených s predmetným tovarom po predaji spoločnosti Almos.

27 Pre ďalšie informácie o tejto problematike pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:648, body 23 až 31 a 58 až 107).

28 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 48 a 50), a z 3. októbra 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, body 30 a 31).

29 Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 45 a 46), a z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 49).

71. Na pojednávaní bola rumunská vláda požiadaná, aby jasnejšie vysvetlila, prečo podľa jej názoru spoločnosť Terracult v súvislosti s týmito transakciami nekonala s náležitou starostlivosťou, a ktoré ustanovenia vnútroštátneho práva alebo práva Únie by mohli byť základom pre povinnosť vyššieho stupňa starostlivosti uloženú tejto spoločnosti. Rumunská vláda však na túto otázku neposkytla jasnú odpoveď. Poukazovala iba na nečinnosť spoločnosti Terracult pri hľadaní dokumentov, ktoré sa týkali miesta dodania tovaru predaného spoločnosti Almos, a všeobecnejšie na (nešpecifikované) nedostatky v účtovníctve.

72. Podľa môjho názoru je táto odpoveď mätúca, najmä preto, že spoločnosť Terracult (a následne spoločnosť Almos) súhlasil so zisteniami daňových inšpektorov, pokiaľ ide o rekvalifikáciu predaja na vnútroštátnu dodávku, a žiadne obvinenie týkajúce sa nedostatkov v účtovníctve spoločnosti Terracult pred pojednávaním nebolo vznesené. V každom prípade nie som presvedčený o tom, že akýkoľvek takýto nedostatok – ako to správne uviedla Komisia, pravdepodobne menší a čisto formálny – by mohol odôvodniť úplnú stratu práv na úpravu a získanie vrátenia dane zo strany spoločnosti Terracult.

73. Podľa ustálenej judikatúry členské štáty majú možnosť prijať opatrenia s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať podvodom. Tieto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takto sledovaných cieľov, a nemôžu sa teda používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH.[30] Súdny dvor najmä uviedol, že sankcia spočívajúca v absolútnom odmietnutí práva na odpočet je neprimeraná, ak sa nezistia žiadne úniky alebo škody pre rozpočet štátu.[31] Podobná zásada musí byť bezpochyby platná pre absolútne odmietnutie umožniť zdaniteľnej osobe upraviť nesprávne vyfakturovanú daň a dosiahnuť vrátenie neoprávnene zaplatenej dane.

74. Členský štát preto môže odmietnuť úpravu a vrátenie dane požadované zdaniteľnou osobou iba vtedy, ak daňové orgány môžu na základe objektívnych skutočností z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že oprava faktúr, ktorá vedie k uplatňovaniu mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, nebola vykonaná v dobrej viere, predstavovala zneužitie práv alebo bola spojená s daňovým podvodom, o ktorom dodávateľ vedel alebo mal vedieť.

75. Je zrejmé, že je na vnútroštátnom súde, aby preveril, či je tomu tak vo veci samej.

V. Návrh

76. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku položenú Curtea de Apel Timişoara (Odvolací súd Temešvár, Rumunsko) takto:

– smernica 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a tiež zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality bránia ustanoveniu alebo praxi členského štátu, ktorá neumožňuje úpravu faktúr vo vzťahu k transakciám uskutočneným počas obdobia, ktoré podliehalo daňovej kontrole, na základe ktorej vydali daňové orgány daňový výmer, ktorý sa stal právoplatným, ak po vydaní daňového výmeru vyjdú najavo dodatočné informácie, ktoré by vyžadovali mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.

– Členský štát môže odmietnuť úpravu a vrátenie dane neoprávnene zaplatenej dodávateľom iba vtedy, ak daňové orgány môžu na základe objektívnych skutočností z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že oprava faktúr, ktorá vedie k uplatňovaniu mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti nebola vykonaná v dobrej viere, predstavovala zneužitie práv alebo bola spojená s daňovým podvodom, o ktorom dodávateľ vedel alebo mal vedieť. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či je tomu tak vo veci samej.

30 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, body 28 a 29).

31 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 68 a 70).