Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 21. marca 2018*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 167 až 171 – Právo na odpočítanie DPH – Právo na vrátenie DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane – Článok 178 písm. a) – Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie DPH – Smernica 2008/9/ES – Pravidlá pre vrátenie DPH – Prekluzívna lehota – Zásada daňovej neutrality – DPH zaplatená a vyúčtovaná až o niekoľko rokov po dodaní predmetného tovaru – Nepriznanie práva na vrátenie dane z dôvodu uplynutia prekluzívnej lehoty, ktorá začala plynúť od dátumu dodania tovaru“

Vo veci C-533/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 29. septembra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 20. októbra 2016, ktorý súvisí s konaním:

Volkswagen AG

proti

Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia A. Rosas, C. Toader, A. Prechal a E. Jarašiūnas (spravodajca),

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v zastúpení: F. Imrecze, splnomocnený zástupca,

– slovenská vláda, v zastúpení: B. Ricziová, splnomocnená zástupkyňa,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Tokár, R. Lyal a M. Owsiany-Hornung, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. októbra 2017,

* Jazyk konania: slovenčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 167 a článku 178 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica 2006/112“), smernice Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23), a článku 41 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), ako aj zásad daňovej neutrality a proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Volkswagen AG a Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky vo veci čiastočného zamietnutia žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) týmto orgánom z dôvodu uplynutia prekluzívnej lehoty.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2006/112

3 Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 Podľa článku 167 tejto smernice „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“.

5 Článok 168 uvedenej smernice 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,

…“

6 Článok 169 smernice 2006/112 stanovuje:

„Okrem odpočítania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

a) transakcie súvisiace s činnosťami uvedenými v druhom pododseku článku 9 ods. 1 uskutočnenými mimo členského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpočítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu,

…“

7 Článok 170 tejto smernice znie:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle… bodu 1 článku 2 a článku 3 smernice 2008/9/ES a článku 171 tejto smernice nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, má právo na vrátenie DPH, pokiaľ sa tovar a služby použijú na tieto účely:

a) transakcie uvedené v článku 169,

…“

8 Podľa článku 171 ods. 1 uvedenej smernice:

„DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, v súlade s podrobnými predpismi ustanovenými v smernici 2008/9/ES.“

9 Hlava X smernice 2006/112 týkajúca sa odpočítania dane obsahuje kapitolu 4 s názvom „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“. Článok 178 tejto smernice, ktorý sa nachádza v uvedenej kapitole 4, 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,

…“

10 Podľa článku 179 prvého odseku uvedenej 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.“

11 Článok 180 tej istej smernice stanovuje, že „členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu vykonať odpočítanie dane, ktoré nevykonala v súlade s článkami 178 a 179.“

12 Článok 182 smernice 2006/112 stanovuje, že „členské štáty určia podmienky a pravidlá pre vykonávanie článkov 180 a 181“.

13 Podľa článku 273 tejto smernice:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Smernica 2008/9

14 Článok 1 smernice 2008/9 stanovuje:

„Táto smernica ustanovuje podrobné pravidlá pre vrátenie [DPH], ktoré je ustanovené v článku 170 smernice 2006/112/ES, zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky ustanovené v článku 3.“

15 Podľa článku 2 tejto smernice:

„Na účely tejto smernice sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

1. ‚zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane‘, je zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, ale ktorá je usadená na území iného členského štátu;

…“

16 Článok 3 tejto smernice vymenúva podmienky, ktoré treba splniť na to, aby sa táto smernica uplatňovala na zdaniteľnú osobu, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane.

17 Podľa článku 5 smernice 2008/9:

„Každý členský štát vráti každej zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, DPH uplatnenú na tovar alebo služby, ktoré jej dodali alebo poskytli iné osoby zdaniteľné v tomto členskom štáte, alebo uplatnenú na dovoz tovaru do tohto členského štátu, ak sa tento tovar a služby používajú na účely týchto transakcií:

a) transakcií uvedených v článku 169 písm. a) a b) smernice 2006/112/ES;

…

Bez toho, aby bol dotknutý článok 6, na účely tejto smernice sa oprávnenie na vrátenie vstupnej dane stanoví podľa smernice 2006/112/ES tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane.“

18 Článok 6 prvý odsek smernice 2008/9 znie:

„Aby zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, bola oprávnená na vrátenie dane v členskom štáte vrátenia dane, musí uskutočňovať transakcie, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane v členskom štáte usadenia.“

19 V článku 28 ods. 1 tejto smernice sa spresňuje, že ustanovenia tejto smernice sa uplatňujú na žiadosti o vrátenie dane podané po 31. decembri 2009.

Slovenské právo

20 § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej (ďalej len „zákon č. 222/2004“), znie:

„(1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

…“

21 Podľa § 51 ods. 1 tohto zákona:

„Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,

…“

22 § 55b ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„Žiadateľ uplatňuje nárok na vrátenie dane podaním žiadosti o vrátenie dane v elektronickej forme prostredníctvom elektronického portálu v členskom štáte, v ktorom má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo v ktorom sa obvykle zdržiava. Žiadosť o vrátenie dane sa podáva členskému štátu usadenia najneskôr do 30. septembra kalendárneho roka, ktorý nasleduje po období vrátenia dane. Daňový úrad Bratislava [I] bezodkladne elektronickými prostriedkami oznámi žiadateľovi dátum prijatia žiadosti o vrátenie dane.“

23 § 71 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 stanovuje:

„(1) Na účely tohto zákona

a) ‚faktúrou‘ je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

…

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

24 § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej, znie:

„Ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu [DPH] alebo vrátenie dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie [DPH] alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie [DPH], alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu [DPH] alebo nárok na vrátenie dane…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

25 Spoločnosť Hella Leuchten Systeme GmbH so sídlom v Nemecku, ako aj spoločnosti Hella Slovakia Front Lighting, s. r. o. a Hella Slovakia – Signal Lighting so sídlom na Slovensku, (ďalej spoločne len „spoločnosti Hella“), v rokoch 2004 až 2010 dodávali spoločnosti Volkswagen AG, so sídlom v Nemecku, formy na výrobu svietidiel pre automobily. Spoločnosti Hella na faktúrach, ktoré vystavovali na tento účel, neuvádzali DPH, lebo sa domnievali, že nešlo o dodanie tovaru, ale o „finančné vyrovnanie“ oslobodené od DPH.

26 V priebehu roka 2010 spoločnosti Hella zistili, že ich postup nie je v súlade so slovenskými právnymi predpismi. Vystavili teda v súlade so zákonom č. 222/2004 faktúry uvádzajúce DPH, ktorými spoločnosti Volkswagen doúčtovali DPH za dodania predmetného tovaru, podali dodatočné daňové priznania za roky 2004 až 2010 a DPH následne odviedli do štátneho rozpočtu.

27 Volkswagen žiadosťou z 1. júla 2011 požiadala Daňový úrad Bratislava I o vrátenie DPH za tieto dodania.

28 Daňový úrad rozhodnutím z 3. apríla 2012 čiastočne vyhovel tejto žiadosti a nariadil vrátenie DPH vo výške 1 536 622,92 eura, ktorá zodpovedá dodaniam tovaru uskutočneným v priebehu rokov 2007 až 2010. Naproti tomu daňový úrad nevyhovel tejto žiadosti v rozsahu, v akom sa týkala rokov 2004 až 2006, a to s odôvodnením, že uplynula prekluzívna lehota päť rokov stanovená slovenským právom. V tejto súvislosti daňový úrad dospel k záveru, že právo na vrátenie DPH vzniklo už dodaním tovaru, to znamená keď vznikla daňová povinnosť, a teda právo na vrátenie dane za obdobie rokov 2004 až 2006 už v čase podania žiadosti o vrátenie dane zaniklo. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán toto rozhodnutie potvrdilo.

29 Volkswagen podala žalobu o neplatnosť proti tomuto rozhodnutiu na Krajský súd v Bratislave, ktorý ju zamietol.

30 Volkswagen napadla tento rozsudok odvolaním na Najvyššom súde Slovenskej republiky, teda na súde, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom tvrdila, že výklad vnútroštátneho práva týkajúci sa určenia začiatku plynutia päťročnej prekluzívnej lehoty stanovenej v § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992, v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej, nie je v súlade s právnou úpravou Únie, ani s judikatúrou Súdneho dvora, pretože podľa nej právo na vrátenie DPH vzniká až vtedy, keď sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočnilo a DPH bola uplatnená dodávateľom prostredníctvom vystavenia faktúry. Prekluzívna lehota teda nemôže začať plynúť, ak tieto dve podmienky nie sú splnené.

31 Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý musí posúdiť opodstatnenosť argumentácie spoločnosti Volkswagen, a teda určiť začiatok plynutia lehoty piatich rokov, počas ktorej môžu zdaniteľné osoby, pod hrozbou preklúzie požiadať o vrátenie DPH, ktorú zaplatili, si preto kladie otázku zlučiteľnosti praxe daňových orgánov, podľa ktorej táto lehota začína plynúť odo dňa dodania tovaru alebo poskytnutia služby podliehajúcim DPH, s právom Únie.

32 Za týchto podmienok Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je potrebné smernicu 2008/9 a právo na vrátenie dane vykladať tak, že na uplatnenie práva na vrátenie DPH je nevyhnutné kumulatívne splnenie dvoch podmienok, ktorými sú
   a) dodanie tovaru alebo služby a
   b) uplatnenie DPH dodávateľom na faktúre?

   Inými slovami, je možné, aby si o vrátenie dane požiadala zdaniteľná osoba, voči ktorej nebola DPH uplatnená faktúrou?

2. Je v súlade so zásadou proporcionality alebo neutrality DPH, ak sa lehota na vrátenie dane počíta od momentu, v ktorom nie sú splnené všetky hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na vrátenie dane?

3. Vykladajú sa ustanovenia článku 167 a článku 178 písm. a) smernice 2006/112 vo svetle zásady daňovej neutrality tak, že za okolností prípadu ako vo veci samej, a za predpokladu splnenia ostatných hmotnoprávnych a procesnoprávnych podmienok potrebných na uplatnenie práva na odpočítanie dane, bránia takému postupu daňových orgánov, ktorým sa zdaniteľnej osobe odmietne právo uplatnené v lehote na vrátenie dane podľa smernice 2008/9, ktorá bola voči nemu uplatnená dodávateľom na faktúre a odvedená dodávateľom pred uplynutím lehoty, ktorá je stanovená vnútroštátnym právom na zánik práva?

4. Prekročili slovenské daňové orgány vo svetle zásady neutrality a zásady proporcionality, ktoré sú základnými zásadami spoločného systému DPH, medze toho, čo je potrebné pre dosiahnutie cieľa definovaného smernicou 2006/112, ak odmietli právo na vrátenie odvedenej dane zdaniteľnej osobe z dôvodu, že prekluzívna lehota stanovená vnútroštátnym právom na vrátenie dane uplynula, hoci v tejto lehote si zdaniteľná osoba nemohla právo na vrátenie dane uplatniť a hoci daň bola správne vybraná a hrozba krátenia dane alebo neodvedenia dane bola úplne odstránená?

5. Je možné vykladať zásadu právnej istoty, zásadu legitímnej dôvery a právo na riadnu správu vecí verejných podľa článku 41 Charty základných práv Európskej únie tak, že bránia takému výkladu predpisov vnútroštátneho práva, podľa ktorého je pre dodržanie lehoty na vrátenie DPH rozhodujúci moment rozhodnutia správneho orgánu o vrátení dane, a nie moment uplatnenia práva na vrátenie dane zdaniteľnou osobou?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej až štvrtej otázke

33 Svojou prvou až štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má právo Únie vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej za okolností, o aké ide vo veci samej, keď bola DPH fakturovaná zdaniteľnej osobe a táto osoba ju zaplatila niekoľko rokov po dodaní predmetného tovaru, je právo na vrátenie DPH odmietnuté z dôvodu, že prekluzívna lehota stanovená uvedenou právnou úpravou na uplatnenie tohto práva začala plynúť od dátumu dodania tovaru a uplynula pred podaním žiadosti o vrátenie dane.

34 Na účely odpovede na túto otázku treba pripomenúť, že smernica 2008/9 má podľa svojho článku 1 za cieľ ustanoviť podrobné pravidlá pre vrátenie DPH, stanovené v článku 170 smernice 2006/112, zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky stanovené v článku 3 smernice 2008/9.

35 Cieľom smernice 2008/9 však nie je upraviť ani podmienky výkonu, ani rozsah práva na vrátenie dane. Článok 5 druhý odsek tejto smernice totiž stanovuje, že bez toho, aby bol dotknutý článok 6, na účely tejto smernice sa oprávnenie na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe stanoví podľa smernice 2006/112 tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane.

36 V tomto kontexte treba uviesť, že právo zdaniteľnej osoby usadenej v členskom štáte na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte, ako ho upravuje smernica 2008/9, zodpovedá právu na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vo vlastnom členskom štáte, ktoré mu priznáva smernica 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. októbra 2012, Daimler a Widex, C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 41, ako aj citovanú judikatúru).

37 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 26 a citovaná judikatúra).

38 Cieľom systému odpočtov je totiž úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 27, a z 21. septembra 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, bod 40, ako aj citovanú judikatúru).

39 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 37, a z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 36, ako aj citovaná judikatúra).

40 Právo odpočítať DPH je však podmienené splnením tak hmotnoprávnych, ako aj procesnoprávnych podmienok alebo požiadaviek (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 38).

41 Pokiaľ ide o hmotnoprávne podmienky alebo požiadavky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na priznanie uvedeného práva je potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a jednak, aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká toto právo, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 28, a citovanú judikatúru, ako aj z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 39).

42 Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré sú rovnocenné podmienkam alebo požiadavkám procesnoprávnej povahy, článok 178 písm. a) smernice 2006/112 stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 40).

43 Z uvedeného vyplýva, ako uviedol aj generálny advokát v bode 58 svojich návrhov, že hoci právo na odpočítanie DPH podľa článku 167 smernice 2006/112 vzniká súbežne so vznikom daňovej povinnosti, uplatnenie tohto práva je v zmysle článku 178 tejto smernice v zásade možné až vtedy, keď má zdaniteľná osoba faktúru (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 35 a citovanú judikatúru).

44 Podľa článku 167 a článku 179 prvého odseku smernice 2006/112 právo na odpočítanie DPH sa v zásade uplatní v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť.

45 Zdaniteľná osoba však môže byť podľa článkov 180 a 182 tej istej smernice oprávnená na odpočítanie dane, aj keď nevykonala svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo, avšak s výhradou dodržania určitých podmienok a požiadaviek stanovených vo vnútroštátnych právnych úpravách (rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 32 a citovaná judikatúra).

46 Možnosť uplatniť právo na odpočítanie DPH bez časového obmedzenia by však bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej správe nemohla donekonečna spochybňovať (rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 33 a citovaná judikatúra).

47 Súdny dvor už rozhodol, že prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k potrestaniu nedostatočne starostlivej zdaniteľnej osoby, ktorá opomenula požiadať odpočítanie DPH na vstupe, a to stratou práva na odpočítanie DPH, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou 2006/112 v rozsahu, v akom sa na jednej strane táto lehota uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a na druhej strane, v akom v praxi neznemožňuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie DPH (zásada efektivity) (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, body 34 a 35, ako aj citovanú judikatúru).

48 Navyše podľa článku 273 smernice 2006/112 môžu členské štáty uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je totiž cieľom uznaným a podporovaným touto smernicou. Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 tejto smernice, však nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, body 49 a 50, ako aj citovanú judikatúru).

49 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, vyplýva, že hoci sa predmetné dodania tovaru uskutočnili v období rokov 2004 až 2010, spoločnosti Hella vykonali opravy DPH až v priebehu roku 2010, pričom vystavili faktúry, ktoré zahŕňali DPH, podali dodatočné daňové priznania na príslušný daňový úrad a splatnú DPH odviedli do štátneho rozpočtu. Taktiež z neho vyplýva, že hrozba krátenia dane alebo neodvedenia DPH bola odstránená. Za týchto okolností Volkswagen objektívne nemohla pred týmito opravami uplatniť svoje právo na vrátenie dane, pretože nedisponovala faktúrami a ani nevedela, že DPH je splatná.

50 Až po týchto opravách teda boli splnené hmotnoprávne a procesnoprávne podmienky na odpočítanie DPH a Volkswagen mohla požiadať o zbavenie bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v súlade so smernicou 2006/112 a so zásadou daňovej neutrality. Keďže Volkswagen sa nedopustila nedostatku náležitej starostlivosti a nedošlo ani k zneužitiu alebo podvodnej tajnej dohode so spoločnosťami Hella, nemožno teda proti právu na vrátenie DPH úspešne namietať prekluzívnu lehotu, ktorá začala plynúť od dátumu dodania tovaru a pre niektoré obdobia uplynula pred týmito opravami.

51 Vzhľadom na to je potrebné na prvú až štvrtú otázku odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej za okolností, o aké ide vo veci samej, keď bola DPH fakturovaná zdaniteľnej osobe a táto osoba ju zaplatila až niekoľko rokov po dodaní predmetného tovaru, sa právo na vrátenie DPH odmieta priznať z dôvodu, že prekluzívna lehota stanovená uvedenou právnou úpravou na uplatnenie tohto práva začala plynúť od dátumu dodania tovaru a uplynula pred podaním žiadosti o vrátenie dane.

O piatej otázke

52 Vzhľadom na odpoveď na prvú až štvrtú otázku, z ktorej vyplýva, že súlad vnútroštátnej právnej úpravy alebo vnútroštátnej praxe s právom Únie môže byť za okolností, o aké ide vo veci samej, posúdený vo svetle smernice 2006/112, nie je potrebné odpovedať na piatu otázku.

O trovách

53 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 (druhá komora) rozhodol takto:

Právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej za okolností, o aké ide vo veci samej, keď bola daň z pridanej hodnoty (DPH) fakturovaná zdaniteľnej osobe a táto osoba ju zaplatila až niekoľko rokov po dodaní predmetného tovaru, sa právo na vrátenie DPH odmieta priznať z dôvodu, že prekluzívna lehota stanovená uvedenou právnou úpravou na uplatnenie tohto práva začala plynúť od dátumu dodania tovaru a uplynula pred podaním žiadosti o vrátenie dane.

Ilešič Rosas Toader

Prechal Jarašiūnas

Rozsudok bol vyhlásený v Luxemburgu 21. marca 2018.

Tajomník
A. Calot Escobar

Predseda druhej komory
M. Ilešič