

Vec C-80/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

12. február 2020

Vnútroštátny súd:

Tribunalul București

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

19. december 2019

Žalobkyňa:

Wilo Salmson France SAS

Žalované:

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

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

Predmet konania vo veci samej

Správna žaloba, ktorou spoločnosť Wilo Salmson France SAS navrhuje Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť, Rumunsko), aby zrušil rozhodnutia, ktorými odporkyne zamietli žiadosť o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) v súvislosti s nákupmi uskutočnenými v roku 2012, za ktoré dodávateľ vyhotovil faktúry v roku 2015.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Vnútroštátny súd žiada na základe článku 267 ZFEÚ o výklad článkov 167 a 178 smernice 2006/112/ES a článku 14 ods. 1 písm. a) prvej vety smernice 2008/9/ES.

Prejudiciálne otázky

1. Pokiaľ ide o výklad **článku 167 v spojení s článkom 178 smernice 2006/112/ES**: odlišuje sa okamih vzniku práva odpočítať daň od okamihu, kedy sa toto právo uplatňuje v súvislosti so spôsobom fungovania systému DPH?

Na tieto účely je potrebné objasniť, či právo odpočítať DPH možno uplatniť pri neexistencii (platnej) daňovej faktúry za uskutočnený nákup tovaru.

2. Pokiaľ ide o **výklad uvedených ustanovení v spojení s ustanoveniami článku 14 ods. 1 písm. a) prvej vety smernice 2008/9/ES**: aký je procesný referenčný bod pre posúdenie správnosti uplatnenia práva na odpočet DPH?

Na tieto účely je potrebné objasniť, či je možné podať žiadosť o vrátenie DPH, v súvislosti s ktorou vznikla daňová povinnosť pred „obdobím vrátenia dane“, príslušná fakturácia sa však vykonala v priebehu obdobia vrátenia dane.

3. Pokiaľ ide o **výklad uvedených ustanovení článku 14 ods. 1 písm. a) prvej vety smernice 2008/9/ES v spojení s článkami 167 a 178 smernice 2006/112/ES**: aké sú účinky zrušenia a opätovného vyhotovenia nových faktúr za nákup tovaru pred „obdobím vrátenia dane“ na uplatňovanie práva na vrátenie DPH za takýto nákup?

Na tieto účely je potrebné objasniť, či sa v prípade zrušenia pôvodných faktúr za nákup tovaru dodávateľom a následného vyhotovenia nových faktúr má uplatnenie práva príjemcu požiadať o vrátenie DPH týkajúcej sa predmetného nákupu vzťahovať na deň vyhotovenia nových faktúr. Ide pritom o situáciu, keď o zrušení pôvodných faktúr a vyhotovení nových faktúr nerozhoduje príjemca, ale ide výlučne o voľnú úvahu dodávateľa.

4. Môže vnútroštátna legislatíva podriaadiť vrátenie DPH poskytnuté v súlade so smernicou [2008/9/ES] podmienke vzniku daňovej povinnosti, a to v situácii, keď sa správna faktúra vyhotovila v období podania žiadosti?

Uvedené ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, články 62 a 167, článok 168 písm. a), článok 169 písm. a) a článok 178 písm. a)

Smernica 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, článok 2 body 1 a 3, článok 6 prvý odsek, článok 7 a článok 14 ods. 1 písm. a)

Návrhy generálneho advokáta prednesené vo veci Volkswagen (C-533/16), body 57 až 59

Návrhy generálneho advokáta prednesené vo veci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), bod 56

Uvedené vnútroštátne predpisy

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovom zákonníku), článok 145, ktorým sa riadi právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH z nákupu, článok 146, v ktorom sa stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať na účely uplatnenia práva na odpočet DPH faktúru a článok 147² ods. 1 písm. a), podľa ktorého zdaniteľná osoba neusadená v Rumunsku, ale usadená v inom členskom štáte, ktorá nie je identifikovaná na účely DPH a v Rumunsku ani nie je povinná sa identifikovať, môže využiť vrátenie DPH zaplatenej za dovoz a nákup tovaru/služieb v Rumunsku

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (nariadenie vlády č. 44/2004, ktorým sa vykonáva daňový zákonník), v ktorého bode 49 ods. 15 sa stanovuje, že žiadosť o vrátenie dane sa týka „nákupu tovaru alebo služieb, ktorý bol fakturovaný v období vrátenia dane a zaplatený do dátumu žiadosti o vrátenie dane. Faktúry, ktoré neboli zaplatené do dňa podania žiadosti o vrátenie dane, sú súčasťou žiadostí o vrátenie dane za obdobia, v ktorých boli zaplatené“, pričom v odseku 16 sa uvádza, že „okrem transakcií uvedených v odseku 15 sa žiadosť o vrátenie dane môže rovnako vzťahovať na faktúry alebo dovozné doklady, ktoré nie sú zahrnuté do predchádzajúcich žiadostí o vrátenie dane a týkajú sa transakcií, ktoré sa uskutočnili počas príslušného kalendárneho roka“.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Pompas Salmson SAS, spoločnosť so sídlom vo Francúzsku, uzatvorila so ZES Zollner Electronic SRL, spoločnosťou usadenou a identifikovanou na účely DPH v Rumunsku, zmluvu týkajúcu sa nákupu výrobných zariadení dodaných v rámci Rumunska, ktoré sa poskytli dodávateľovi na základe zmluvy o výpožičke zariadení, a to s cieľom použiť ich v procese výroby tovaru, ktorý sa následne dodával spoločnosti Pompas Salmson.
- 2 Tovar, ktorý s využitím uvedených zariadení vyrobila spoločnosť Zollner Electronic, bol dodaný z Rumunska do Francúzska, konkrétne do sídla spoločnosti Pompas Salmson, ktorá tovar použila na svoju zdaniteľnú činnosť.
- 3 Faktúry za predmetný nákup výrobných zariadení spoločnosťou Pompas Salmson vyhotovil dodávateľ, spoločnosť Zollner Electronic, v roku 2012.
- 4 Pompas Salmson, spoločnosť neusadená a neidentifikovaná na účely DPH v Rumunsku, požiadala o vrátenie DPH zaplatenej v Rumunsku v súlade so smernicou 2008/9/ES a s článkom 147² ods. 1 písm. a) zákona č. 571/2003 o daňovom zákonníku v spojení s ustanovením bodu 49 nariadenia vlády č. 44/2004.
- 5 Rozhodnutím zo 14. januára 2014 rumunské daňové orgány zamietli žiadosť o vrátenie dane za obdobie 1. január 2012 až 31. december 2012 vo výške 449 538,38 RON, a to z dôvodov súvisiacich s dokumentáciou, ktorá bola súčasťou žiadosti, a s nezodpovedajúcim obsahom priložených faktúr.
- 6 Po oznámení uvedeného rozhodnutia dodávateľ, spoločnosť Zollner Electronic, stornoval pôvodné faktúry (z roku 2012), pričom nové faktúry za dotknutý nákup vyhotovil až v roku 2015.
- 7 V roku 2014 uskutočnila Pompas Salmson SAS fúziu zlúčením s Wilo France SAS, pričom nástupnícka spoločnosť, ktorá je žalobkyňou v prejednávanej veci, prevzala všetky práva a záväzky spoločnosti Pompas Salmson.
- 8 V novembri 2015 podala žalobkyňa novú žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej v Rumunsku, a to na základe nových faktúr, ktoré Zollner Electronic vyhotovila v období od 1. augusta 2015 do 31. októbra 2015.
- 9 Daňové orgány zamietli túto žiadosť o vrátenie DPH ako nedôvodnú, pričom uviedli, že žalobkyňa nedodrжала ustanovenia bodu 49 ods. 16 nariadenia vlády č. 44/2004 a že už požiadala o náhradu za faktúry týkajúce sa položiek 1 až 6 zoznamu transakcií.
- 10 Proti rozhodnutiu vo veci vrátenia dane podala žalobkyňa v rámci správneho konania 13. júna 2016 odvolanie na daňový orgán, ktoré DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Správa dané pre nerezidentov, Rumunsko) zamietlo

ako nedôvodné, pričom konštatovalo, že DPH, o ktorú žalobkyňa požiadala, bola už v minulosti predmetom inej žiadosti o vrátenie dane a že transakcie, v súvislosti s ktorými sa žiada o vrátenie DPH, sa týkajú roku 2012 a nie roku 2015.

- 11 Proti uvedeným rozhodnutiam daňových orgánov podala žalobkyňa správnu žalobu na Tribunalul București (Vyšší súd v Bukurešti).

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 12 Žalobkyňa zastáva názor, že predpokladom splnenia hmotnoprávnych podmienok týkajúcich sa práva na odpočet je analýza okamihu vzniku tohto práva a jeho rozsahu, pričom predmetné právo vzniká v okamihu vzniku daňovej povinnosti, alebo, v prípade žalobkyne, konkrétne v okamihu dodania nadobudnutého tovaru.
- 13 Z formálneho hľadiska je však žalobkyňa na účely uplatnenia uvedeného práva povinná disponovať faktúrou spĺňajúcou zákonom stanovené podmienky.
- 14 Okrem toho lehotu na uplatnenie práva na odpočet nemožno stanoviť iba v závislosti od okamihu, kedy dôjde k dodaniu nadobudnutého tovaru, pretože dodanie tovaru predstavuje iba splnenie hmotnoprávnej podmienky na uplatnenie dotknutého práva, pričom nezahŕňa splnenie formálnej podmienky, t. j. disponovanie platnou faktúrou.
- 15 Žalobkyňa uvádza, že príslušné ustanovenia právnych predpisov v danej oblasti zohľadňujú bežnú situáciu, keď k dodaniu tovaru a platnej fakturácii dochádza súčasne. Z tohto dôvodu, vzhľadom na takýto simultánny charakter dodania tovaru a fakturácie je logické, že vznik daňovej povinnosti v súvislosti s DPH a možnosť uplatniť právo na jej vrátenie vznikajú zároveň.
- 16 Z procesného hľadiska zo smernice 2008/9 vyplýva, že okamih, kedy možno podať žiadosť o vrátenie dane, zodpovedá času vyhotovenia faktúry, k čomu v prejednávanej veci došlo v roku 2015. Vznik daňovej povinnosti v súvislosti s DPH predstavuje hmotnoprávny referenčný bod, pričom je nutné, aby k vzniku daňovej povinnosti (výlučne z hľadiska uplatnenia práva požiadať o vrátenie dane) došlo pred vyhotovením faktúry alebo pri fakturácii.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 17 Vnútroštátny súd poznamenáva, že ústredným prvkom veci, ktorou sa zaoberá, je možnosť vrátenia DPH týkajúcej sa nákupu tovaru uskutočneného v roku 2012, s tým, že platné faktúry za nákup predmetného tovaru však boli vyhotovené až v roku 2015.
- 18 Vnútroštátny súd opisuje skutkový stav veci, ktorou sa zaoberá, ako atypický z hľadiska smerníc 2006/112 a 2008/9, a to vzhľadom na situáciu, v ktorej:

(i) v prípade nákupu uskutočneného žalobkyňou dodávateľ vyhotovil faktúry, ktoré následne zrušil, (ii) platné faktúry týkajúce sa predmetného nákupu vyhotovil až v roku 2015, (iii) žalobkyňa uplatnila právo na vrátenie DPH prostredníctvom príslušnej žiadosti z roku 2015 zahŕňajúcej faktúry z roku 2015 a (iv) žalobkyňa predtým vrátenie DPH nevyužila.

- 19 Z tohto dôvodu, vzhľadom na to, že smernica 2006/112 výslovne neupravuje lehotu na uplatnenie práva na odpočet, vzniká otázka, či dátum, od ktorého začína plynúť príslušná lehota, možno určiť výlučne v závislosti od okamihu, keď došlo k dodaniu tovaru, bez ohľadu na akékoľvek ďalšie relevantné skutočnosti.
- 20 Hoci sa v článku 167 smernice 2006/112 stanovuje, že právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, podľa článku 178 tejto smernice možno predmetné právo uplatniť iba od okamihu, kedy zdaniteľná osoba získa faktúru preukazujúcu dodanie tovaru.
- 21 Disponovanie platnou faktúrou je preto nevyhnutné z hľadiska uplatnenia práva na odpočet/vrátenie dane, pričom, v každom prípade, vyhotovenie faktúry je diskrečnou právomocou dodávateľa, ktoré nijakým spôsobom nezávisí od rozhodnutia držiteľa práva na odpočet, ktorý je príjemcom tovaru.
- 22 Ak by z tohto dôvodu Súdny dvor rozhodol, že žiadosti o vrátenie dane sa s ohľadom na článok 14 ods. 1 písm. a) prvú vetu môžu týkať nákupu tovaru alebo služieb, ktorý bol fakturovaný počas obdobia vrátenia dane, nezávisle od skutočnosti, či daňová povinnosť v súvislosti s príslušnou DPH vznikla v uvedenom období alebo predtým, stanovisko daňových orgánov by bolo možné spochybniť. Vnútroštátny súd považuje v tomto zmysle za významné aj návrhy generálnych advokátov prednesené vo veciach Volkswagen (C-533/16) a Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17).
- 23 Pokiaľ ide o prvú a druhú prejudiciálnu otázku, vnútroštátny súd poukazuje na skutočnosť, že daňové orgány nerozlišovali medzi dátumom vyhotovenia faktúry, ako procesným aspektom, a dátumom vzniku daňovej povinnosti v súvislosti s DPH, ako hmotnoprávnym prvkom. Zámerom normotvorcu Únie je však podľa vnútroštátneho súdu dosiahnuť, aby uvedené dva okamihy mali odlišné daňové účinky.
- 24 V súvislosti s treťou a štvrtou prejudiciálnou otázkou vnútroštátny súd poznamenáva, že žiadosť o vrátenie dane z roku 2015 sa podľa názoru daňových orgánov nemôžu týkať faktúr vyhotovených v roku 2015 za nákup tovaru uskutočnený v roku 2012, keďže predtým existovali faktúry, ktoré dodávateľ stornoval. Vzhľadom na to, že stornovanie faktúr z roku 2012 vykonal jednostranne dodávateľ, podľa vnútroštátneho práva však takéto storno vedie, rovnako ako zrušenie faktúr, k tomu, že vyhotovené faktúry sa pozbavujú účinkov, faktúry vyhotovené v roku 2015 sú jediným dokladom, ktorým možno preukázať realizáciu nákupu a odôvodniť žiadosť o vrátenie dane.

- 25 Vnútroštátny súd odkazuje v tejto súvislosti na články 169 a 178 smernice 2006/112 a tiež na článok 14 ods. 1 písm. a) prvú vetu smernice 2008/9. V uvedenom článku smernice 2008/9 sa totiž stanovuje, že žiadosť o vrátenie dane sa z procesného hľadiska zakladá výlučne na faktúrach vyhotovených v období vrátenia dane, pričom jedinou požadovanou podmienkou je, aby daňová povinnosť v súvislosti s DPH vznikla pred fakturáciou alebo súčasne s ňou, s tým, že fakturácia nie je, naopak, nijako časovo obmedzená.
- 26 Vnútroštátny súd upozorňuje aj na problém možnej diskriminácie, a to z dôvodu, že na spoločnosti usadené v Rumunsku sa podľa vnútroštátnych právnych predpisov vzťahuje päťročná prekluzívna lehota na podanie žiadosti o vrátenie DPH, kým spoločnosti, ktoré nemajú sídlo v Rumunsku, majú na základe smernice 2008/9 k dispozícii iba ročnú lehotu na uplatnenie predmetného práva.

PRACOVNÝ DOKUMENT