

**Vec C-835/18**

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

**Dátum podania:**

24. december 2018

**Vnútroštátny súd:**

Curtea de Apel Timișoara

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

21. november 2018

**Odvolateľka:**

SC Terracult SRL

**Odporcovia:**

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

## **Predmet konania vo veci samej**

Odvolanie, ktoré podala odvolateľka – odvolateľka v správnom konaní, spoločnosť TERRACULT SRL (ďalej len „Terracult“ alebo „odvolateľka“) proti rozsudku, ktorý v občianskoprávnom konaní vyhlásil Tribunalul Arad (Vyšší súd Arad, Rumunsko) vo veci, v ktorej stála proti odporcom, ktorými sú Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Generálne riaditeľstvo verejných financií Timișoara – Okresná správa verejných financií Arad – Úrad daňovej kontroly právnických osôb č. 5, Rumunsko) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Národná agentúra pre daňovú správu – Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Timișoara – Odbor pre odvolania) (ďalej spolu len ako „odporcovia“).

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Na základe článku 267 ZFEÚ sa od Súdneho dvora žiada výklad článkov 167, 168, 179, 180 a 182 smernice 2006/112/ES (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad daňovej neutrality, efektivity a proporcionality, ktoré z týchto článkov vyplývajú.

## **Prejudiciálna otázka**

Bráňa 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 úpravu určitých faktúr a v dôsledku toho ani zaradenie upravených 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?

## **Uvedené ustanovenia práva Únie**

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, články 167, 168, 178 až 180 a 182.

Rozsudok z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163).

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

## Uvedené vnútroštátne predpisy

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (nariadenie vlády č. 92/2003, ktorým sa ustanovuje Daňový poriadok, v konsolidovanom znení): článok 7 o aktívnej úlohe daňových orgánov, podľa ktorého 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; článok 12 o konaní v dobrej viere; článok 47 o zrušení alebo zmene daňových správnych aktov; článok 205 týkajúci sa možnosti podať odvolanie; článok 207, v ktorom sa stanovuje 30-dňová lehota na podanie odvolania; článok 213, v ktorého odseku 4 sa uvádza, že odvolateľ, vedľajší účastníci správneho konania alebo ich zástupcovia môžu na podporu svojho návrhu predkladať nové dôkazy, kým daňový orgán, ktorý vydal napadnutý daňový správny akt, alebo v závislosti od prípadu, orgán, ktorý vykonal príslušnú kontrolu, má v danej situácii možnosť sa v predmetnej veci vyjadriť.

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 najmä smernica 2006/112/ES, konkrétne článok 159 o úprave dokladov:

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

- (a) pokiaľ sa doklad nezaslal príjemcovi, zruší sa a vyhotoví sa nový doklad;
- (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<sup>2c</sup>.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nariadenie vlády č. 44/2004,

ktorým sa ustanovujú vykonávacie pravidlá k zákonu č. 571/2003 o daňovom kódexe), bod 81<sup>2</sup>:

„(1) Podľa článku 159 ods. 1 daňového zákonníka je dokladom nahradzujúcim faktúru doklad vyhotovený na účely dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, v súlade s povinnosťami vyplývajúcimi z dohody alebo zmluvy, ktorej je Rumunsko zmluvnou stranou, pričom tento doklad obsahuje aspoň údaje podľa článku 155 ods. 19 daňového kódexu.

(2) V prípade, že zdaniteľná osoba vyhotovila faktúry v súlade s príslušným režimom zdaňovania a následne nadobudla príslušné doklady, ktoré jej umožňujú uplatniť oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v zmysle článkov 143, 144 alebo 144<sup>1</sup> daňového kódexu, je táto osoba oprávnená upraviť vyhotovené faktúry v súlade s článkom 159 ods. 1 písm. b) daňového kódexu, a to pri uplatnení režimu oslobodenia zodpovedajúceho realizovaným transakciám.

(3) Orgány daňovej kontroly umožnia odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade, že skúmané doklady týkajúce sa nadobudnutia tovaru neobsahujú všetky údaje v zmysle článku 155 ods. 19 daňového kódexu a/alebo obsahujú nesprávne informácie, pokiaľ dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb tieto doklady v priebehu daňovej kontroly u príjemcu upraví v súlade s článkom 159 daňového kódexu. Dodávateľ alebo poskytovateľ môže, aj keď sa podrobil daňovej kontrole, uplatniť ustanovenia článku 159 ods. 1 písm. b) daňového kódexu na účely úpravy niektorých údajov faktúry, ktoré sú podľa článku 155 ods. 19 daňového kódexu povinné a ktoré vo faktúre chýbajú alebo sa uviedli nesprávne, vzhľadom na svoj charakter však nevedú k zmene daňového základu a/alebo dane za príslušné transakcie ani k zmene daňového režimu vzťahujúceho sa na pôvodne fakturované transakcie. Táto faktúra sa priloží k pôvodnej faktúre, pričom sa o tom nevyhotovuje záznam v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa úprava vykonala, a to ani voči dodávateľovi/poskytovateľovi, ani voči príjemcovi.

(4) Dodávatelia alebo poskytovatelia, ktorí po daňovej kontrole vyhotovia opravné faktúry v súlade s ustanoveniami článku 159 ods. 3 daňového kódexu, sú povinní tieto faktúry zapísať do samostatnej položky registra predajov, pričom uvedené faktúry je súčasne potrebné uviesť v samostatnej položke daňového priznania, a to bez povinnosti výberu dane z pridanej hodnoty uvedenej na týchto faktúrach. S cieľom predísť zneužívaniu a umožniť identifikáciu prípadov, v ktorých sa faktúry vyhotovili v nadväznosti na daňovú kontrolu, sú dodávatelia/poskytovatelia povinní uviesť v predmetných faktúrach skutočnosť, že ich vyhotovili po daňovej kontrole. Príjemcovia majú právo odpočítať daň uvedenú v týchto faktúrach v rámci obmedzení a za podmienok stanovených v článkoch 145 až 147<sup>1</sup> daňového kódexu, pričom táto daň sa uvedie v položkách daňového priznania týkajúcich sa nadobudnutia tovaru a služieb. Opravné faktúry nemožno vyhotoviť po uplynutí lehoty stanovenej v článku 147<sup>1</sup> ods. 2 daňového kódexu“.

**Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej**

- 1 Spoločnosť Donauland SRL (ďalej len „Donauland“), ktorá sa s účinnosťou od 1. augusta 2016 zlúčila so spoločnosťou Terracult, sa podrobila daňovej kontrole ukončenej v marci 2014, pričom príslušný orgán na základe tejto kontroly konštatoval, že Donauland dodala v období od 10. do 14. októbra 2013 repku olejnu spoločnosti Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Nemecko) (ďalej len „Almos“) a že na tieto účely vyhotovila faktúry, dodacie listy a prepravné listy. Keďže daňové orgány vyhlásili, že kontrolovaná spoločnosť 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.
- 2 Dňa 4. marca 2014 vydali daňové orgány rozhodnutie o vyrubení dane (ďalej len „pôvodný daňový výmer“) a protokol o daňovej kontrole, ktorými spoločnosti Donauland uložili niektoré dodatočné daňové povinnosti, vrátane sumy 440 241 RON ako DPH za niektoré dodávky 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 %.
- 3 Donauland pôvodný daňový výmer nespochybnila.
- 4 Dňa 28. marca 2014 Almos oznámila spoločnosti Donauland svoje zistenie, že táto spoločnosť jej vyhotovila faktúry s nemeckým daňovým identifikačným číslom (ďalej len „DIC“) a rumunskou DPH, pričom však uviedla, že tovar neopustil územie Rumunska a požiadala o fakturáciu s identifikačnými údajmi daňového zastúpenia Almos v Rumunsku.
- 5 V súlade s článkom 159 ods. 3 [daňového kódexu] spoločnosť Donauland na základe dokumentácie vydané spoločnosťou Almos zaevidovala v marci 2014 do účtovných záznamov 180 opravných faktúr, ktoré vystavila pre Almos (adresovala ich jednak spoločnosti Almos so sídlom v Nemecku, jednak daňovému zástupcovi tejto spoločnosti v Rumunsku), z ktorých obsahu vyplývajú 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.
- 6 Opravné faktúry vyhotovené spoločnosťou Donauland sa zaradili do daňového priznania k DPH za marec 2014, pričom odvolateľka odpočítala DPH týkajúcu sa týchto faktúr z daňového dlhu na DPH aktuálneho v danom období.
- 7 Po žiadosti o vrátenie DPH sa v období od 28. novembra 2016 do 10. februára 2017 vykonala nová daňová kontrola, v dôsledku ktorej vydal daňový orgán rozhodnutie o vyrubení dane z 10. februára 2017 (ďalej len „ďalší daňový

výmer“), ktorým sa spoločnosti Terracult uložila povinnosť zaplatiť dodatočnú DPH vo výške 440 241 RON, zodpovedajúcu pôvodnému daňovému výmeru.

- 8 Ďalší daňový výmer napadla odvolateľka odvolaním v správnom konaní, ktoré Generálne riaditeľstvo verejných financií Timișoara zamietlo 14. júla 2017.
- 9 Dňa 2. februára 2018 podala Terracult správnu žalobu na Tribunalul Arad (Vyšší súd Arad), v ktorej navrhla jednak čiastočne zrušiť ďalší daňový výmer, pokiaľ ide o sumu 440 241 RON, ako aj zrušiť rozhodnutie správneho orgánu vo veci podaného odvolania a tiež rozhodnutia týkajúce sa príslušenstva z daňových pohľadávok, pozostávajúceho zo zákonných úrokov a z úrokov z omeškania, a jednak vrátiť sumu, ktorú táto spoločnosť zaplatila na základe uvedených daňových výmerov. Spoločnosť Terracult v podstate uviedla, že napriek tomu, že opravné faktúry vyhotovila výlučne s cieľom prispôbiť sa skutočnej daňovej situácii a ustanoveniam článku 160 ods. 2 písm. c) daňového kódexu, ktorý sa vzťahuje na prejednávajúcu vec, orgán daňovej kontroly jej prostredníctvom napadnutých správnych a daňových aktov opätovne vyrubil dodatočnú DPH vo výške 440 241 RON (s príslušenstvom a pokutou za nepodanie daňového priznania), a to za rovnaké dodávky repky olejnej z októbra 2013, keďže z viacerých formálnych dôvodov usúdil, že dotknutá spoločnosť nebola oprávnená žiadať uvedenú sumu prostredníctvom jej zaradenia do daňového priznania k DPH týkajúceho sa mesiaca, v ktorom sa vyhotovili posledné opravné faktúry, čím došlo k porušeniu zásady neutrality DPH.
- 10 Tribunalul Arad (Vyšší súd Arad) zamietol žalobu spoločnosti Terracult, pričom v podstate konštatoval, že vzhľadom na skutočnosť, že táto spoločnosť nepodala odvolanie v správnom konaní, ktorým by sa mohla domôcť zmeny daňovej situácie uvedenej v pôvodnom daňovom výmere, a to v súlade s článkom 213 ods. 4 legislatívneho dekrétu č. 92/2013 predložením oznámení, ktoré dostala od spoločnosti Almos 28. marca 2014, pôvodný daňový výmer je daňový správny akt, ktorým sa s konečnou platnosťou konštatovalo, že dotknuté transakcie predstavujú vnútroštátne dodanie tovaru podliehajúce sadzbe DPH vo výške 24 %, v dôsledku čoho je dodatočná DPH 440 241 RON definitívne splatná.
- 11 Dňa 29. júna 2018 podala odvolateľka proti rozsudku Tribunalul Arad (Vyšší súd Arad) odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal tento návrh na začatie prejudiciálneho konania.

### **Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej**

- 12 V konaní pred súdom prvého stupňa Terracult poukázala na skutočnosť, že situácia, ktorú konštatoval útvar daňovej kontroly, je správna z hľadiska obchodného pohybu tovaru odovzdaného zákazníkovi, t. j. spoločnosti Almos, v októbri 2013 v tom zmysle, že na základe informácií poskytnutých spoločnosťou Almos, ktorá odvolateľke oznámila, že tovar mal v blízkej budúcnosti opustiť územie Rumunska, samotná Terracult pôvodne pristupovala k predmetnej hospodárskej transakcii ako k dodaniu tovaru v rámci Spoločenstva,

príčom vyhotovila príslušné dodacie faktúry s uvedením nemeckého DIČ svojho obchodného partnera a na fakturované sumy neuplatnila DPH. Pri príležitosti daňovej kontroly, ktorá sa skončila vydaním pôvodného daňového výmeru, sa táto spoločnosť dozvedela, že uvedené informácie neboli správne, a to v tom zmysle, že nadobudnutie tovaru sa realizovalo s DIČ udeleným v Rumunsku a nie s nemeckým DIČ, pričom spoločnosť Almos po nadobudnutí tovaru tento tovar bezprostredne nevyviezla v rámci priestoru Spoločenstva, ale v Rumunsku ho previedla na inú osobu, spoločnosť Secusigiu SRL, ktorá ho následne opäť predala spoločnosti Almos a až potom sa tovar vyviezol do Nemecka.

- 13 Terracult zastáva názor, že orgán daňovej kontroly dospel k nesprávnemu záveru týkajúcemu sa neoprávneného odpočítania DPH vo výške 440 241 RON v dôsledku opätovnej kvalifikácie dotknutých hospodárskych transakcií ako vnútroštátnych dodávok tovaru. Odvolateľka uvádza, že spoločnosť Almos je z právneho a zmluvného hľadiska jediným obchodným partnerom, keďže neexistujú dve odlišné spoločnosti Alfons Mosel Handels GmbH Nemecko a, súčasne, Almos Alfons Mosel Handels GmbH Rumunsko, takže jednoduchá zmena miesta dodania tovaru v nijakom prípade nevedla k povinnosti uzavrieť novú kúpnu zmluvu alebo dodatočné ustanovenia kúpnej zmluvy týkajúce sa zmeny osoby nadobúdateľa, či prijať inú cenu, než bola pôvodne stanovená. Jediná zmena obchodného pohybu tovaru, ktorý bol navrhovateľke pôvodne známy, sa totiž týkala miesta dodania tovaru a, implicitne, DIČ.
- 14 Terracult uvádza, že nesprávny je aj záver daňových orgánov, podľa ktorých mala táto spoločnosť vykonať opatrenia nadväzujúce na prvú daňovú kontrolu, spočívajúce v stornovaní faktúr, ktoré pôvodne vyhotovila za dodania tovaru v rámci Spoločenstva, a v opätovnom vyhotovení týchto faktúr v súlade s reálnym stavom, t. j. za vnútroštátne dodanie tovaru s uplatnením štandardnej sadzby DPH, s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu, ďalej že malo dôjsť k porušeniu zásady dobrej viery v daňových veciach alebo že jej konanie malo predstavovať zneužitie v zmysle rozsudku Súdneho dvora z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163).
- 15 Podľa odvolateľky je zásada daňovej neutrality základnou zásadou spoločného systému DPH, ktorého cieľom je úplne oslobodiť podnikateľov registrovaných pre DPH od dane týkajúcej sa ich hospodárskej činnosti, a to pri zabezpečení daňovej neutrality ich hospodárskej činnosti v plnom rozsahu, bez ohľadu na ich účel alebo ich výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH. V rámci hospodárskych transakcií medzi dvoma zdaniteľnými osobami registrovanými pre DPH (ako v prejednávanej veci) musí mať DPH neutrálny účinok jednak pre predávajúceho, jednak pre nadobúdateľa. Akákoľvek iniciatíva odvolateľky v postavení predávajúceho, zameraná na obnovenie zásady neutrality DPH v súvislosti so spornou transakciou, predstavuje z tohto hľadiska výkon legitímneho práva.
- 16 Terracult konkrétne uvádza, že na základe pôvodného daňového výmeru sa jej uložila povinnosť zaplatiť z vlastných prostriedkov celú sumu DPH týkajúcu sa

dodávok, ktoré nespĺňali požiadavky dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Za týchto okolností si odvolateľka splnila uvedenú povinnosť a predmetnú sumu skutočne uhradila. Z hľadiska zásady daňovej neutrality sa však vytvorila nerovnováha, a to v tom zmysle, že daň týkajúca sa uvedeného predaja nemala na odvolateľku v postavení predávajúceho neutrálny účinok, ale odvolateľka znášala stratu vyplývajúcu z takto vyplatenej sumy, ktorá sa nevyfakturovala nadobúdateľovi. Táto nerovnováha je zvlášť nespravodlivá vzhľadom na skutočnosť, že odvolateľka nijakým spôsobom nezavinila situáciu, ktorú zistil kontrolný orgán, ale bola uvedená do omylu, pokiaľ išlo o skutočné miesto určenia predávaného tovaru a DIČ nadobúdateľa. Z tohto dôvodu na základe informácie o skutočnom pohybe predávaného tovaru získanej od daňového orgánu a potom, čo si Almos priznala chybu v komunikácii, uplatnila Terracult svoj legitímny nárok na obnovenie zásady daňovej neutrality, pričom príslušnú dokumentáciu súvisiacu s dotknutým predajom upravila tak, aby zodpovedala skutočnosti.

- 17 Vzhľadom na to, že vykonanými úpravami odvolateľka iba upravila doklady evidované v účtovných záznamoch tak, aby boli v súlade so skutočnými hospodárskymi transakciami, ako aj vzhľadom na sledovaný cieľ obnoviť a v plnom rozsahu dodržiavať zásadu daňovej neutrality odvolateľka uvádza, že daňové orgány neoprávnene rozhodli, že opatrenia, ktoré vykonala, sú v rozpore so zásadou dobrej viery a že chcela získať neoprávnenú daňovú výhodu. Naopak, hospodárska transakcia spočívajúca v predaji tovaru partnerovi, ktorým bola spoločnosť Almos, sa jednoznačne realizovala.
- 18 Odporcovia na svoju obranu vo vyjadrení k odvolaniu poukázali na skutočnosť, že odvolateľka nenapadla pôvodný daňový výmer, hoci podaním odvolania v správnom konaní mohla uplatniť právo priznané zákonodarcom v článku 213 ods. 4 daňového poriadku, pričom v odôvodnení odvolania mohla ako nový dôkaz uviesť oznámenie spoločnosti Almos z 28. marca 2014.
- 19 Odporcovia zastávajú názor, že vzhľadom na skutočnosť, že Donauland nepodala proti pôvodnému daňovému výmeru odvolanie, je dodatočná DPH vo výške 440 241 RON definitívne splatná. Z uvedeného preto vyplýva, že pôvodný daňový výmer je daňový správny akt, ktorým sa s konečnou platnosťou konštatovalo, že predaj tovaru realizovaný spoločnosťou Donauland voči spoločnosti Almos predstavuje vnútroštátne dodanie tovaru podliehajúce dani.
- 20 Odporcovia uviedli, že po skončení daňovej kontroly v spoločnosti Donauland vykonala táto spoločnosť v marci 2014 rad formálnych úkonov, ktorými sa vyhla účinkom pôvodného daňového výmeru napriek tomu, že podľa článku 50 daňového poriadku môže byť daňový správny akt zrušený, odvolaný alebo zmenený iba príslušným daňovým orgánom, a to v rámci obmedzení a podmienok daňového konania. Z tohto dôvodu zastávajú odporcovia názor, že opatrenia vykonané spoločnosťou Donauland porušujú zásadu dobrej viery zakotvenú v daňovom poriadku.



- 21 Na záver daňovej kontroly v roku 2017 daňové orgány konštatovali, že prostredníctvom údajov zahrnutých do daňového priznania za marec 2014 dotknutá spoločnosť neoprávnene ovplyvnila celkovú výšku splatnej DPH tým, že uviedla zápornú sumu DPH zahŕňajúcu DPH vyplývajúcu z vyhotovenia opravných faktúr v marci 2014.
- 22 Daňové orgány uviedli, že došlo k porušeniu právnych predpisov týkajúcich sa vypracovania daňového priznania k DPH, a to v rozsahu, v akom sumy uvedené v daňovom priznaní k DPH za marec 2014 nezodpovedali sumám zahrnutým do skladovej evidencie (register predajov za marec 2014), v dôsledku čoho Donauland porušila vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa vzoru a obsahu formulára (300) „Daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty“ ukladajúce povinnosť zahrnúť do daňového priznania údaje z registra predajov týkajúce sa transakcií, ktoré sa stali splatnými počas referenčného obdobia.
- 23 Ak by Donauland nevykonala v marci 2014 predmetné formálne úkony, zaznamenala by zápornú sumu DPH tak, ako sa vymedzuje v článku 147<sup>3</sup> ods. 1 daňového kódexu, t. j. sumu spočívajúcu v rozdieli medzi výškou odpočítateľnej DPH a výškou vybranej DPH. Donauland nebola schopná preukázať záznamy vykonané v daňovom priznaní k PDH.
- 24 Daňové orgány poukázali na skutočnosť, že opätovná klasifikácia predmetných dodávok tovaru v rámci Spoločenstva sa vykonala po prvej daňovej kontrole. Na záver tejto kontroly štatutárny zástupca spoločnosti Donauland výslovne uviedol, že dohoda medzi zmluvnými stranami, t. j. kúpna zmluva so spoločnosťou Almos, sa nezmenila v dôsledku uzavretia ďalších zmlúv, dodatočných ustanovení alebo iných dokumentov, a že dotknuté dodávky tovaru sa z pohľadu spoločnosti Donauland realizovali podľa dohody zmluvných strán, takže prostredníctvom platby, ktorú vykonala Almos, sa predmetná transakcia v súlade so zmluvou ukončila.
- 25 Uvedené orgány uviedli, že podstata transakcie sa nezmenila – predaj sa uskutočnil vo vzťahu k rovnakej spoločnosti Almos, protiplnenie prijal partner v rámci Spoločenstva, keďže platiteľom bola Almos (Nemecko) – a že Donauland nepredložila dodatočné doklady potvrdzujúce zrušenie niektorých realizovaných hospodárskych transakcií a ich implicitnú opätovnú klasifikáciu v rámci kategórie vnútroštátneho dodania tovaru (neboli predložené prepravné doklady potvrdzujúce dodanie tovaru rumunskému daňovému zástupcovi príjemcu so sídlom v Spoločenstve, neboli predložené ani nijaké doklady o prijatí protiplnenia za dodávky tovaru realizované rumunským hospodárskym subjektom).
- 26 Z tohto dôvodu daňové kontrolné orgány usúdili, že predmetná povinnosť týkajúca sa dodatočnej DPH má vo vzťahu k dotknutej spoločnosti konečný charakter a odvolateľka preto nemá nárok na vrátenie celej sumy DPH, ktorú by bolo možné vrátiť, zahrnutej do daňového priznania za september 2016.

- 27 V konaní pred odvolacím súdom sa účastníci konania pridriavajú tvrdení, ktoré uviedli pred prvostupňovým súdom.
- 28 Terracult požiadala o podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor, pričom uvádza, že spoločnosť nemožno zbaviť práva na vrátenie zaplatenej, nie však skutočne dlhovanej DPH iba z dôvodu, že dotknuté dodávky tovaru sa uskutočnili v období, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly, na základe ktorej daňový orgán vydal rozhodnutie o vyrubení dane, ktoré nadobudlo právoplatnosť v dôsledku nepodania odvolania, keďže spoločný systém DPH zaručuje daňovú neutralitu. Riešenie prijaté daňovým orgánom je podľa názoru odvolateľky v rozpore s touto zásadou, keďže dotknutej spoločnosti vznikla nenahraditeľná škoda vo výške 440 241 RON, zodpovedajúca DPH, ktorú táto spoločnosť nebola nikdy skutočne povinná prijať a následne odvieť štátu.

### **Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 29 Prejudiciálna otázka sa týka zlučiteľnosti zásad daňovej neutrality, efektivity a proporcionality, vyplývajúcich z článkov 167, 168, 179, 180 a 182 smernice o DPH č. 2006/112/ES, s vnútroštátnymi právnymi predpismi stanovujúcimi špecifický postup pri podaní odvolania proti daňovým správnym aktom a úprave faktúr v prípade, keď sa na základe daňovej kontroly zistia údaje a niektoré dodatočné informácie, ktoré by mohli viesť k uplatneniu odlišného daňového režimu.
- 30 Vnútroštátny súd dospel k záveru, že právna otázka, ktorá je predmetom prejednávanej veci, je identická s otázkou položenou vo veci C-81/17, Zabrus, na ktorú odvolateľka odkazuje, ale vzhľadom na výklad, ktorý vo veci C-81/17 poskytol Súdny dvor a tiež s ohľadom na skutočnosť, že vnútroštátny súd rozhoduje ako súd poslednej inštancie, však Curtea de Apel Timișoara (Odovlací súd Timișoara) považuje za nevyhnutné obrátiť sa s predmetnou právnou otázkou na Súdny dvor.