

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. mája 2019 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 90 a 273 – Úplné alebo čiastočné nezaplatenie sumy, ktorú mal dlžník zaplatiť zdaniteľnej osobe z titulu transakcie, ktorá podlieha DPH – Základ dane – Zníženie – Zásady daňovej neutrality a proporcionality“

Vo veci C-127/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (česká republika) z 18. januára 2018 a doručený Súdnemu dvoru 16. februára 2018, ktorý súvisí s konaním:

A-PACK CZ s. r. o.

proti

Odvolacímu finančnímu ředitelství,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), sudcovia C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan,

generálny advokát: E. Tanchev,

tajomník: M. Aleksejev, vedúci oddelenia,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. januára 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- A-PACK CZ s. r. o., v zastúpení: R. Cholenský a F. Hejl, advokáti,
- Odvolací finanční ředitelství, v zastúpení: T. Rozehnal, splnomocnený zástupca,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vlášil a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk – Szaładzińska, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Salyková, J. Jokubauskaitė a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásad daňovej neutrality a proporcionality, ako aj článku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou A&PACK CZ s. r. o. a Odvolacím finančným úradom (Česká republika), ktorý sa týka odmietnutia, zo strany tohto úradu, umožniť tejto spoločnosti opravu výšky dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej v prípade nezaplatených pohľadávok považovaných za nevyhnutné z dôvodu platobnej neschopnosti dlžníka.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 73 smernice 2006/112 stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

4 Podľa článku 90 tejto smernice:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchyliť od ustanovenia odseku 1.“

5 Článok 273 uvedenej smernice stanovuje:

„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.“

České právo

6 Právo vykonať opravu výšky dane v prípade pohľadávky voči dlžníkovi v konkurznom konaní bolo do zákona č. 235/2004 o dani z pridanej hodnoty vložené zákonom č. 47/2011 (ďalej len „zákon o DPH“), v ktorého dôvodovej správe sa uvádza:

„Ide o zavedenie novej možnosti opravy výšky dane na výstupe v prípade pohľadávky voči dlžníkom (odberateľom) v konkurznom konaní, a to v súvislosti s negatívnym vývojom

ekonomickej situácie. Tento návrh aktívne reaguje na súasnú ekonomickú situáciu a je protikrizovým opatrením s cieľom pomôcť firmám, ktorých cash-flow znižujú nevyhnutné pohľadávky voči podnikom v platobnej neschopnosti.

V súvislosti s dôsledkami svetovej finančnej krízy stále pribúdajú firmy, ktoré sa nachádzajú v konkurznom konaní, a teda nie sú schopné splniť svoje záväzky voči veriteľom (dodávateľom). Veľká dodávateľov (veriteľov) nie je schopných vzniknuté pohľadávky voči odberateľom (dlžníkom) vymôcť v plnej výške. Tento fakt sa negatívne prejavuje v ekonomickej situácii doteraz „životaschopných“ podnikov.

Na základe tohto ustanovenia bude mať veriteľ (dodávateľ) nárok na opravu výšky dane na výstupe, pokiaľ mu jeho odberateľ (dlžník) nezaplatil za dodaný tovar alebo poskytnutú službu a konkurzný súd začal proti odberateľovi konkurzné konanie. ...

Návrh je v plnom rozsahu v súlade s článkami 90 a 185 [smernice 2006/112]. Obdobná úprava platí najmenej v 12 členských štátoch Európskej únie. Tento režim je v rôznych formách implementovaný v nasledujúcich členských štátoch: Belgicko, Luxembursko, Dánsko, Nemecko, Francúzsko, Portugalsko, Írsko, Rakúsko, Taliansko, Grécko, Lotyšsko a Veľká Británia.“

7 § 44 ods. 3 zákona o DPH, ktorý sa týka opravy výšky dane v prípade pohľadávok voči dlžníkmi v konkurznom konaní, znie:

„Opravu výšky dane na výstupe je veriteľ oprávnený vykonať najskôr v zdaňovacom období, v ktorom boli splnené podmienky podľa odseku 1. Opravu nemožno vykonať... v prípade, že dlžník prestal byť platiteľom dane.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 Česká spoločnosť A-PACK CZ je platiteľom DPH. Voči jednej z jej zákazníckych spoločností, Delpharma Nutraceuticals, a.s., bolo začaté 27. mája 2009 konkurzné konanie.

9 V daňovom priznaní za štvrtý štvrťrok zdaňovacieho roku 2011 požiadala A-PACK CZ o vrátenie sumy 539 822 českých korún (CZK) (približne 21 000 eur), okrem iného z dôvodu opravy výšky DPH pre neuhradené pohľadávky tejto spoločnosti za dodanie tovarov a poskytnutie služieb v období od 30. októbra 2008 do 2. februára 2009.

10 Finanční úřad pro Prahu 9 (Česká republika) rozhodnutím zo 17. apríla 2012 upravil sumu požadovanú A-PACK CZ na sumu 41 211 CZK (približne 1 600 eur), pretože podľa § 44 ods. 3 zákona o DPH nemožno upraviť výšku dane, ak dlžník prestal byť zdaniteľnou osobou, čo bol prípad spoločnosti Delpharma Nutraceuticals od 3. novembra 2011.

11 A-PACK CZ podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na odvolacie finančné riaditeľstvo, ktoré toto odvolanie zamietlo.

12 A-PACK CZ podala návrh na zrušenie tohto rozhodnutia o zamietnutí na Mestský súd v Praze (Česká republika), ktorý tento návrh zamietol.

13 Za týchto okolností A-PACK CZ podala proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí kasačnú sťažnosť na Nejvyšší správní soud (Česká republika), ktorý podal návrh na začatie tohto prejudiciálneho konania. A-PACK CZ tvrdí, že podmienka stanovená v § 44 ods. 3 zákona o DPH, podľa ktorej dlžník musí byť platiteľom DPH, je nielen v rozpore s článkom 90 smernice 2006/112, ale predstavuje aj zakázanú štátnu pomoc.

14 Vnútroštátny súd sa domnieva, že tvrdenia A-PACK CZ týkajúce sa štátnej pomoci nie je

možné prijať. Naopak, požiadavka, aby dlžník bol platiteľom dane, stanovená v § 44 ods. 3 zákona o DPH, sa zdá byť v rozpore s článkom 90 smernice 2006/112, keďže to môže znemožniť odpočítanie dane verejnej, ktorý je platiteľom dane, bez toho, aby to bolo odôvodnené pochybnosťou o konečnej povahe nezaplatenia faktúry.

15 Za týchto okolností Najvyšší správny súd prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Možno článok 90 ods. 2 [smernice 2006/112] vykladať s ohľadom na zásadu daňovej neutrality a zásadu proporcionality tak, že členským štátom umožňuje prostredníctvom odchyľnej právnej úpravy stanoviť také podmienky, ktoré v určitých prípadoch vylúčia zníženie základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, je v rozpore s článkom 90 [smernice 2006/112] taká vnútroštátna právna úprava, ktorá znemožňuje platiteľovi DPH opraviť výšku dane, ak mu vznikla povinnosť priznať daň pri uskutočnení zdaniteľného plnenia voči inému platiteľovi, ktorý za plnenie zaplatil len čiastočne alebo nezaplatil vôbec a ktorý následne prestal byť platiteľom dane z pridanej hodnoty?“

O prejudiciálnych otázkach

16 Svojimi dvomi prejudiciálnymi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 90 smernice 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality a proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ dane nemôže uskutočniť opravu základu dane pre DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplatiť z titulu transakcie, ktorá podlieha tejto dani, ak tento dlžník už nie je platiteľom DPH.

17 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora článok 90 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý stanovuje prípady zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženia ceny po uskutočnení transakcie, ktorá viedla k zaplateniu dane, ukladá členským štátom povinnosť znížiť zdaniteľný základ, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady smernice 2006/112, podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota, čiže logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vybrať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba (pozri najmä rozsudok zo 6. decembra 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 29 a citovanú judikatúru).

18 Článok 90 ods. 2 uvedenej smernice samozrejme dovoľuje členským štátom odchyliť sa od tohto ustanovenia v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny.

19 Ako však už Súdny dvor rozhodol, táto možnosť výnimky v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia je založená na téze, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie existujúcej v dotknutom členskom štáte ťažké overiť, prípadne môže byť len dočasným stavom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. júla 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18; z 23. novembra 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 17, a z 22. februára 2018, *T2*, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 37).

20 Z toho vyplýva, že uplatnenie takejto možnosti výnimky musí byť odôvodnené, aby opatrenia prijaté členskými štátmi na jej vykonanie neotriasali cieľom daňovej harmonizácie, ktorý sleduje smernica 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. júla 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18; z 23. novembra 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 18, a z 22. februára 2018, *T2*, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 38), a aby neumožňovalo členským

štátom len jednoducho vylúči zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, body 20 a 21).

21 Tento záver je potvrdený teleologickým výkladom článku 90 ods. 2 smernice 2006/112. Hoci je relevantné, že členské štáty môžu bojovať proti neistote súvisiacej s neuhradením faktúry alebo s definitívnym charakterom tohto neuhradenia, takáto možnosť výnimky nemôže ísť nad rámec tejto neistoty a najmä otázky, či zníženie základu dane možno nevykonať v prípade nezaplatenia (rozsudky z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22, a z 22. februára 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 40).

22 Okrem toho pripustiť možnosť, že členské štáty by mohli vylúčiť akékoľvek zníženie základu dane pre DPH, by odporovalo zásade neutrality DPH, z ktorej najmä vyplýva, že podnikateľ ako príjemca dane na účet štátu musí byť zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich podnikateľských činností, ktoré samotné podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23).

23 V prejednávanej veci požiadavka stanovená vnútroštátnou právnou úpravou vo veci samej, ktorá podmieňuje opravu základu dane pre DPH skutočnosťou, že dlžník neprestal byť platiteľom DPH, nemôže byť odôvodnená potrebou zohľadniť neistotu, pokiaľ ide o konečnú povahu predmetného nezaplatenia.

24 Ako totiž v podstate uvádza Komisia vo svojich písomných pripomienkach, skutočnosť, že dlžník prestal byť platiteľom dane v rámci konkurzného konania, predstavuje naopak dôkaz, ktorý môže potvrdiť konečnú povahu nezaplatenia.

25 Pokiaľ ide o otázku, či by takáto požiadavka, ako tvrdí česká vláda vo svojich písomných pripomienkach, predovšetkým s odkazom na bod 33 rozsudku z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), mohla byť považovaná za zlučiteľnú s článkom 90 ods. 2 smernice 2006/112, keďže jej cieľom je zabezpečiť riadny výber DPH, predchádzať daňovým podvodom a odstrániť riziko strát daňových príjmov, je potrebné poukázať na to, že tieto ciele nemôžu odporovať účelu a ani štruktúre tohto ustanovenia ani odôvodniť výnimky z článku 90 ods. 1 tejto smernice z iných dôvodov, než ktoré súvisia s neistotou, pokiaľ ide o nezaplatenie alebo jeho konečný charakter.

26 Aj keď článok 273 smernice 2006/112, na ktorý sa tiež česká republika odvoláva na podporu svojho výkladu, oprávňuje členské štáty stanoviť povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takéto opatrenia sa v zásade môžu odchyliť od pravidiel týkajúcich sa základu dane len v rozsahu striktno nevyhnutnom na dosiahnutie tohto osobitného cieľa, keďže musia mať čo najmenší vplyv na ciele a zásady smernice 2006/112 a nemôžu byť použité takým spôsobom, ktorý by spochybňoval neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33 a citovanú judikatúru), ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnymi predpismi Únie v danej oblasti.

27 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdneho dvoru nevyplýva, že by skutočnosť, že veriteľovi, ktorý je platiteľom dane, ako A-PAK CZ, sa umožní znížiť svoj základ dane na účely DPH v prípade, že sa nachádza v situácii, že mu za pohľadávku nezaplatil dlžník, ktorý je v platobnej neschopnosti a ktorý medzičasom prestal byť platiteľom dane, predstavovala osobitné riziko podvodu alebo vyhýbania sa dani. Okrem toho vylúčenie akejkoľvek možnosti na zníženie možnosti tohto základu dane v takomto prípade a zaťaženie tohto veriteľa, ktorý je platiteľom dane, sumou DPH, ktorú v rámci svojej hospodárskej činnosti nezískal, v každom prípade prekračuje medze striktno nevyhnutné na dosiahnutie cieľov uvedených v článku 273 smernice

2006/112.

28 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položené prejudiciálne otázky odpovedať tak, že článok 90 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ dane nemôže uskutočniť opravu základu dane pre DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplatiť z titulu transakcie, ktorá podlieha tejto dani, ak tento dlžník už nie je platiteľom DPH.

O trovách

29 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ dane nemôže uskutočniť opravu základu dane pre daň z pridanej hodnoty (DPH) v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplatiť z titulu transakcie, ktorá podlieha tejto dani, ak tento dlžník už nie je platiteľom DPH.

Podpisy

* Jazyk konania: čeština.