

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

zo 16. mája 2013 (*)

„Dať z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 66 písm. a) až c) – Poskytovanie transportných a špedičných služieb – Splatnosť – Deť prijatia platby a to najneskôr 30. deť po poskytnutí služby – Predchádzajúce vyhotovenie faktúry“

Vo veci C-169/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) zo 4. januára 2012 a doručený Súdnemu dvoru 10. apríla 2012, ktorý súvisí s konaním:

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predsedníčka šiestej komory M. Berger, sudcovia A. Borg Barthet (spravodajca) a E. Levits,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., v zastúpení: Z. Modzelewski a M. Militz, poradcovia,

– poľská vláda, v zastúpení: M. Szpunar a B. Majczyna, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Hottiaux a C. Soulay, splnomocnené zástupkyne,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 66 písm. a) až c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2008/117/ES zo 16. decembra 2008 (Ú. v. EÚ L 14, s. 7, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (ďalej len „TNT“) a Minister Finansów (minister financií) vo veci určenia okamihu splatnosti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Podľa odôvodnenia 24 smernice o DPH:

„Ak má zavedenie spoločného systému DPH a neskoršie zmeny a doplnenia nadobudnúť účinnosť súčasne vo všetkých členských štátoch, mali by sa zosúladiť pojmy ‚zdaniteľná udalosť [zdaniteľné plnenie – *neoficiálny preklad*]‘ a ‚vznik daňovej povinnosti [splatnosť dane – *neoficiálny preklad*]‘.“

4 Podľa článku 63 tejto smernice:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká [K zdaniteľnému plneniu dochádza a daň sa stáva splatnou – *neoficiálny preklad*] dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

5 Podľa článku 64 uvedenej smernice:

„1. Ak sa iné dodanie tovaru ako dodanie, ktorého predmetom je nájom tovaru na isté obdobie alebo predaj tovaru s odloženou platbou podľa článku 14 ods. 2 písm. b), alebo poskytnutie služieb vyúťováva postupne alebo platí postupne, toto dodanie alebo poskytnutie sa považuje za ukončené uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyúťovanie alebo platby vzťahujú.

2. ...

Členské štáty môžu ustanoviť, že v určitých prípadoch sa dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré prebiehajú nepretržite počas určitého obdobia, považujú za uskutočnené najmenej v intervaloch jedného roka.“

6 Článok 65 smernice o DPH stanovuje:

„Ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby [daň sa stáva splatnou prijatím platby z prijatej sumy – *neoficiálny preklad*]“.“

7 Článok 66 smernice o DPH stanovuje:

„Odchylné od článkov 63, 64 a 65 môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká [daň sa stáva splatnou – *neoficiálny preklad*] v jednom z nasledovných okamihov:

a) najneskôr v deň vyhotovenia faktúry,

b) najneskôr v deň prijatia platby,

c) ak sa faktúra nevyhotoví alebo ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote po dni vzniku zdaniteľnej udalosti [zdaniteľného plnenia – *neoficiálny preklad*].

...“

8 Podľa článku 167 tejto smernice:

„Právo odpítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpísateľná [keď sa odpísateľná daň stáva splatnou – *neoficiálny preklad*].“

9 Smernica Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, s. 1) zaviedla do smernice 2006/112 článok 167a, ktorý mali členské štáty prebrať najneskôr do 31. decembra 2012, v tomto znení:

„Členské štáty môžu v rámci voľiteľnej úpravy ustanoviť, že právo zdaniteľnej osoby, ktorej daňová povinnosť vzniká [DPH sa stáva splatnou – *neoficiálny preklad*] výlučne podľa článku 66 písm. b), na odpísanie dane sa odkladá, až kým sa DPH z dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb nezaplatí jej dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb.

Členské štáty, ktoré uplatňujú voľiteľnú úpravu uvedenú v prvom odseku, stanovujú pre zdaniteľné osoby, ktoré túto úpravu používajú na ich území, limit založený na ročnom obrate zdaniteľnej osoby vypočítanom v súlade s článkom 288. Uvedený limit nesmie byť vyšší ako 500 000 [eur] alebo ekvivalent tejto sumy v národnej mene. Členské štáty môžu zvýšiť tento limit až do výšky 2 000 000 [eur] alebo ekvivalentu tejto sumy v národnej mene po konzultácii s Výborom pre DPH. Konzultácia s Výborom pre DPH sa však nevyžaduje od členských štátov, ktoré uplatnili limit vyšší ako 500 000 [eur] alebo ekvivalent tejto sumy v národnej mene 31. decembra 2012.

Členské štáty informujú Výbor pre DPH o vnútroštátnych legislatívnych opatreniach, ktoré prijímajú podľa prvého pododseku.“

Poľská právna úprava

10 Podľa článku 19 ods. 1 a 4 a článku 19 ods. 13 bodu 2 zákona o dani z tovaru a zo služieb (ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004 (Dz. U. z. 54, poz. 535, ďalej len „zákon o DPH“):

„1. Daňová povinnosť vzniká v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby s výnimkou odsekov 2 až 21 tohto článku, ako aj článku 14 ods. 6, článku 20 a článku 21 ods. 1.

...

4. Pokiaľ musí byť dodanie tovaru alebo poskytnutie služby potvrdené na základe faktúry, daňová povinnosť vznikne v okamihu vyhotovenia faktúry, najneskôr však v siedmy deň, ktorý nasleduje po dni dodania tovaru alebo poskytnutia služby.

...

13. Daňová povinnosť vzniká v okamihu:

...

(2) prijatia celej platby alebo jej časti, avšak najneskôr 30 dní odo dňa poskytnutia týchto služieb:

a) prepravy osôb a tovaru po železnici, automobilmi, námornými loďami, dopravnými prostriedkami vnútrozemskej vodnej dopravy a pobrežnej dopravy, trajektmi, lietadlami a vrtušíkmi;

- b) špedície a prekládky;
- c) služieb v námorných a obchodných prístavoch;
- d) stavebných a montážnych prác.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 TNT, spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom vo Varšave (Poľsko), v rámci svojej hospodárskej činnosti poskytuje kuriérske, dopravné a špedičné služby.

12 Spoločnosť TNT svojim zákazníkom vyhotovuje raz za týždeň faktúru na DPH. V prípade určitých zákazníkov, ktorí si objednávajú veľké množstvo služieb, sa faktúry vyhotovujú v dohodnutých intervaloch. Faktúry teda zahŕňajú všetky služby, ktoré sa tomuto osobitnému zákazníkovi poskytli za príslušné zdaňovacie obdobie. Na vyrovnanie fakturovanej pohľadávky je spravidla stanovená lehota 7, 14 alebo 21 dní odo dňa vyhotovenia faktúry. Spoločnosť TNT zohľadňuje obrat vyplývajúci z predmetnej faktúry v zdaňovacom období, počas ktorého bola táto faktúra vyhotovená.

13 V dôsledku toho spoločnosť TNT na účely určenia okamihu vzniku daňovej povinnosti nerozdeľuje služby, ktoré sú obsahom faktúry, na kuriérske a poštové služby na jednej strane a na dopravné a špedičné služby na druhej strane. Keďže faktúry sa vyhotovujú najneskôr v posledných dňoch zdaňovacieho obdobia, v registroch a priznaniach k DPH vyhotovených za mesiac poskytnutia služieb sa uvádza daň zo služieb, ktoré boli počas predmetného mesiaca poskytnuté.

14 V tejto súvislosti spoločnosť TNT požiadala Minister Finansów o výklad ustanovení daňového práva uplatniteľných v oblasti dane z tovarov a zo služieb, predovšetkým pokiaľ ide o otázku, či mala uvedená spoločnosť právo na základe článku 19 ods. 13 bodu 2 zákona o DPH zohľadniť obrat v zdaňovacom období, počas ktorého bola faktúra vyhotovená, napriek tomu, že v tomto období neprijala nijakú platbu a od poskytnutia predmetnej služby ešte neuplynulo 30 dní, a v prípade zápornej odpovede, či mala právo za deň vzniku daňovej povinnosti podľa článku 19 ods. 4 zákona o DPH považovať deň vyhotovenia faktúry bez ohľadu na podmienky uvedené v článku 19 ods. 3 bodu 2 tohto zákona, ktorý je v rozpore s článkom 66 smernice o DPH.

15 Minister Finansów vo svojom stanovisku zo 14. decembra 2009 označil postoj spoločnosti TNT za neodôvodnený. Pokiaľ ide o poskytovanie kuriérskych a poštových služieb, ktoré spoločnosť TNT vykonáva, Minister Finansów sa domnieval, že daňová povinnosť vzniká podľa všeobecných zásad stanovených v článku 19 ods. 1 a 4 zákona o DPH. Pri ostatných službách (dopravných a špedičných) sa má okamih vzniku zdaniteľnej udalosti vedúcej k daňovej povinnosti určiť podľa pravidiel stanovených v článku 19 ods. 13 bodu 2 zákona o DPH. V prípade týchto služieb má byť daň uvedená v priznaní za mesiac, v ktorom vznikla daňová povinnosť, a nie v priznaní týkajúcom sa mesiaca, počas ktorého bola vyhotovená faktúra, ktorá predstavuje doklad o poskytnutí služby.

16 V nadväznosti na to spoločnosť TNT podala žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny vo Varšave. Na podporu svojej žaloby uviedla, že v súvislosti so všetkými poskytnutými službami – pokiaľ ide tak o kuriérske a poštové služby, ako aj o dopravné a špedičné služby – mala právo na účely DPH zohľadniť obrat v zdaňovacom období, počas ktorého bola vyhotovená faktúra za predmetnú službu, napriek tomu, že v tomto období neprijala platbu a od poskytnutia týchto služieb ešte neuplynulo 30 dní.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny rozsudkom z 30. septembra 2010 zamietol žalobu spoločnosti TNT, ktorá preto podala kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny.

18 Spoločnosť TNT vo svojom odvolaní vytýka Wojewódzki Sąd Administracyjny, že nesprávne vyložil článok 19 ods. 13 bod 2 písm. a) a b) zákona o DPH, keďže nezohľadnil články 63 až 66 smernice o DPH. Podľa TNT článok 66 smernice o DPH stanovuje, že daňová povinnosť vzniká na základe určitej udalosti, ale najneskôr v deň prijatia platby. Naproti tomu vnútroštátne ustanovenia nesprávne stanovujú, že daňová povinnosť vzniká v prípade prijatia platby, avšak najneskôr v určitom okamihu (30 dní) od poskytnutia služby.

19 V rámci preskúmania odvolania má vnútroštátny súd pochybnosti týkajúce sa výkladu článku 66 smernice o DPH a domnieva sa, že opodstatnenosť dôvodov, ktoré uvádza spoločnosť TNT, sa má posúdiť s ohľadom na výklad ustanovení tejto smernice.

20 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 66 písm. a) [až] c) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak zdaniteľná osoba vyhotoví faktúru, ktorá je dokladom o službe patriacej do právomoci členského štátu upravenej v tomto článku (odchylné od článkov 63 [až] 65 smernice [o DPH]), môže sa na základe článku 66 písm. b) smernice [o DPH] stanoviť, že splatnosť dane nastane (daňová povinnosť vznikne) v deň platby, avšak najneskôr do 30 dní od poskytnutia služieb?

2. Má sa článok 66 písm. a) a b) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že bráni poškým vnútroštátnym ustanoveniam uvedeným v článku 19 ods. 13 bode 2 písm. a) a b) zákona [o DPH], podľa ktorých je okamihom vzniku daňovej povinnosti (zdaniteľné plnenie pri niektorých transakciách) v prípade transportných a špedičných služieb deň prijatia celej platby alebo jej časti, avšak najneskôr do 30 dní odo dňa poskytnutia týchto služieb, hoci nadobúdateľovi bola do siedmich dní od poskytnutia služby vyhotovená a doručená faktúra, v ktorej je uvedený neskorší termín platby, a že nadobúdateľ služieb je bez ohľadu na to, či poskytnuté služby zaplatil, oprávnený odpovedať daň na vstupe v zdaňovacom období, v ktorom mu bola faktúra doručená?“

O prejudiciálnych otázkach

21 Vnútroštátny súd sa svojimi dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, či sa má článok 66 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že DPH za dopravné a špedičné služby sa stane splatnou ku dňu prijatia celej platby alebo jej časti, avšak najneskôr do 30 dní odo dňa poskytnutia týchto služieb, aj keď bola faktúra vyhotovená skôr a stanovuje lehotu na neskoršie zaplatenie.

22 Na úvod treba konštatovať, že zo smernice o DPH vyplýva, že DPH sa v zásade stane splatnou v okamihu, keď dôjde k zdaniteľnému plneniu. Článok 63 uvedenej smernice vyjadruje túto základnú zásadu stanovením, že došlo k zdaniteľnému plneniu a daň sa stáva splatnou v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb.

23 Článok 66 smernice o DPH však členské štáty oprávňuje stanoviť, že DPH sa stane splatnou až po uskutočnení zdaniteľného plnenia v jednom z týchto troch okamihov: najneskôr v deň vyhotovenia faktúry, najneskôr v deň prijatia platby, alebo ak sa faktúra nevyhotoví, prípadne ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote po dni uskutočnenia zdaniteľného plnenia.

24 Článok 66 smernice o DPH treba ako výnimku z pravidla uvedeného v článku 63 tejto

smernice vykladať reštriktívne (pozri analogicky rozsudok zo 7. marca 2013, Efir, C-19/12, bod 31).

25 Hoci skutočnosť, že normotvorca výrazne rozšíril rozsah prípustných výnimiek, môže naznačovať, že zamýšľal členským štátom ponechať širokú mieru voľnej úvahy (pozri rozsudok z 26. októbra 1995, Italitica, C-144/94, Zb. s. I-3653, bod 15), nemožno sa na základe toho domnievať, že členský štát má širokú mieru voľnej úvahy pri určení iného okamihu splatnosti dane, ako je jeden z okamihov stanovených v článku 66 písm. a) až c) smernice o DPH.

26 Po prvé článok 19 ods. 13 bod 2 zákona o DPH totiž stanovuje, že pokiaľ ide o niektoré transakcie, v prejednávanej veci o dopravné a špedičné služby, daňová povinnosť vzniká ku dňu prijatia celej platby alebo jej časti, avšak najneskôr do 30 dní odo dňa poskytnutia predmetnej služby.

27 Po druhé treba uviesť, že podľa článku 66 písm. b) smernice o DPH môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb sa DPH stáva splatnou „najneskôr v deň prijatia platby“. Toto ustanovenie stanovuje lehoty a určuje najneskorší okamih splatnosti DPH za dané transakcie, pri ktorých sa členský štát rozhodol upraviť ich týmto spôsobom. Tento okamih zodpovedá prijatiu platby za transakciu.

28 Súdny dvor mal príležitosť vyložiť článok 10 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) [teraz článok 66 písm. a) smernice o DPH] v zmysle, že ak sa členský štát rozhodne uplatňovať výnimku stanovenú v tomto ustanovení, teda že určí splatnosť dane najneskôr pri doručení faktúry alebo dokumentu slúžiaceho na tento účel, môže podľa tretej zarážky uvedeného článku 10 ods. 2 smernice 77/388 [teraz článok 66 písm. c) smernice o DPH] stanoviť, že „v prípade nevyhotovenia alebo oneskoreného vyhotovenia faktúry alebo dokumentu slúžiaceho na tento účel splatnosť dane nastáva v lehote určenej odo dňa uskutočnenia zdaniteľného plnenia“ (pozri rozsudok Italitica, už citovaný, bod 22).

29 Treba tiež uviesť, že Súdny dvor v uvedenom rozsudku dodal, že „ak táto možnosť nebola stanovená pre prípad, že sa členský štát rozhodne uplatniť výnimku stanovenú v druhej zarážke [článku 10 ods. 2 smernice 77/388, teraz článku 66 písm. b) smernice o DPH], vyplýva to pravdepodobne zo skutočnosti, že normotvorca [Únie] sa domnieval, že záujem hospodárskeho subjektu na prijatí protiplnenia za vykonanú službu predstavuje dostatočnú motiváciu zabezpečiť bezodkladnú platbu za poskytnutie služby“ (pozri v tomto zmysle rozsudok Italitica, už citovaný, bod 23).

30 Z toho vyplýva, že normotvorca neumožnil členskému štátu, ktorý sa rozhodne pre možnosť stanovenú v článku 66 písm. b) smernice o DPH, určiť lehotu, v ktorej sa daň stáva splatnou. Navyše uplatnenie článku 66 písm. c) tejto smernice a lehotu, ktorú stanovuje, možno spojiť s uplatniteľnosťou písmena a) tohto článku, pretože lehota podlieha podmienke, že neexistuje faktúra alebo že bola vyhotovená oneskorene, a nie podmienke, že platba nebola prijatá alebo že bola prijatá oneskorene.

31 Treba tiež pripomenúť, že ako vyplýva z odôvodnenia 24 smernice o DPH, pojmy „zdaniteľné plnenie“ a „splatnosť dane“ by sa mali harmonizovať, aby uplatňovanie a neskoršie zmeny spoločného systému DPH nadobudli účinnosť v rovnaký deň. Normotvorca Únie zamýšľal čo najväčšmi harmonizovať deň vzniku daňovej povinnosti vo všetkých členských štátoch, aby sa zabezpečil jednotný výber tejto dane.

32 Za týchto okolností situácia, v ktorej daňová povinnosť vzniká najneskôr do 30 dní od

poskytnutia služby, pokiaľ pred týmto dňom nedošlo k prijatiu platby, nie je zlužiteľná so smernicou o DPH, pretože takáto formulácia by viedla k prepojeniu znenia článku 66 písm. b) tejto smernice s lehotou, v ktorej sa dať stáva splatnou.

33 Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti domnieva, že pretrvávajú pochybnosti, pokiaľ ide o to, či v období pred prijatím článku 167a smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2010/45, mali členské štáty právomoc zaviesť systém, v ktorom odklad okamihu, keď sa dať pre dodávateľa stáva splatnou, nezodpovedá odkladu okamihu, keď vzniká právo na odpodet DPH na vstupe u nadobúdateľa, ktorý mal nárok odpodítať dať po prijatí faktúry.

34 Je potrebné uviesť, že tento článok 167a bol zavedený s cieľom umožniť členským štátom zaviesť výnimku týkajúcu sa dňa, ku ktorému môžu platitelia DPH vykonať právo na odpodet v rámci voliteľného režimu hotovostného účtovníctva určeného na zjednodušenie zaplatenia dane pre malé podniky.

35 V tejto súvislosti treba konštatovať, že hoci uvedený článok 167a smernice o DPH odkazuje priamo na článok 66 písm. b) tejto smernice, toto ustanovenie sa týka určenia okamihu, keď môže nadobúdateľ vykonať svoje právo na odpodet DPH na vstupe. Vec prejednávaná na vnútroštátnom súde sa však týka výlučne otázky splatnosti dane pre dodávateľa.

36 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať, že článok 66 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že DPH za dopravné a špedičné služby sa stane splatnou ku dňu prijatia celej platby alebo jej časti, avšak najneskôr do 30 dní odo dňa poskytnutia týchto služieb, aj keď bola faktúra vyhotovená skôr a stanovuje lehotu na neskoršie zaplatenie.

O trovách

37 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 Súdnym dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 66 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2008/117/ES zo 16. decembra 2008, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že dať z pridanej hodnoty za dopravné a špedičné služby sa stane splatnou ku dňu prijatia celej platby alebo jej časti, avšak najneskôr do 30 dní odo dňa poskytnutia týchto služieb, aj keď bola faktúra vyhotovená skôr a stanovuje lehotu na neskoršie zaplatenie.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.