

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

zo 6. decembra 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Základ dane – Zníženie – Zásada dažovej neutrality“

Vo veci C-672/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd v dažových veciach (Centrum správnej arbitráže), Portugalsko] zo 16. novembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 28. novembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda prvej komory J. C. Bonichot (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu šiestej komory, sudcovia A. Arabadžiev a C. G. Fernlund,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú žasť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA, v zastúpení: A. G. Schwalbach, advogado,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Caeiros a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

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

vydal tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásady dažovej neutrality a 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, ?alej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (?alej len „Tratave“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (Da?ový a colný úrad, Portugalsko) vo veci odmietnutia, zo strany tohto úradu, umožniť tejto spoločnosti úpravu výšky zaplatenej dane z pridanej hodnoty (DPH) vz?ahujúcej sa na neuspokojené poh?adávkys považované za nevymožiteľné z dôvodu platobnej neschopnosti dlžníkov.

Právny rámec

Právo Únie

3 ?lánok 73 smernice o DPH stanovuje:

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

4 Pod?a ?lánku 90 tejto smernice:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia [odstúpenia od zmluvy – *neoficiálny preklad*], úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených ?lenskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia sa ?lenské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

5 ?lánok 184 uvedenej smernice spres?uje, že „pôvodne uplatnené odpo?ítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpo?ítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo“.

6 ?lánok 185 tej istej smernice stanovuje:

„1. Úprava odpo?ítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri ur?ení výšky odpo?ítanej dane, objavia po podaní da?ového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej z?avy.

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpo?ítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo ?iasto?ne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku...

V prípade celkovo alebo ?iasto?ne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže ?lenské štáty však môžu úpravu odpo?ítanej dane vyžadovať.“

7 Pod?a ?lánku 219 smernice o DPH „za faktúru sa považuje každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednozna?ne sa na ňu vz?ahuje“.

8 ?lánok 273 tejto smernice stanovuje:

„?lenské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie da?ovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskuto??ovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskuto??ovanými medzi ?lenskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými 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.“

Portugalské právo

9 § 78 ods. 7 písm. b) Código do IVA (zákon o DPH) stanovuje:

„Zdaniteľné osoby môžu odpočítať... DPH vzťahujúcu sa na pohľadávky, ktoré sú považované za nevymožiteľné:

...

b) v rámci konkurzného konania, ak sa vyhlási platobná neschopnosť dlžníka.“

10 § 78 ods. 11 tohto zákona stanovuje:

„V prípadoch uvedených v odseku 7 a odseku 8 písm. d) sa príjemcovi tovaru alebo služieb, ktorý je zdaniteľnou osobou, oznámi čiastočné alebo úplné oslobodenie od dane na účely úpravy pôvodne vykonaného odpočítania dane.“

11 § 98 § 2 zákona o DPH stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné predpisy, právo na odpočítanie dane alebo na vrátenie daňového preplatku možno uplatniť len do štyroch rokov od vzniku práva na odpočítanie dane alebo zaplataenia daňového preplatku.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Tratave je spoločnosť so sídlom v Serzedelo (Portugalsko), ktorá prevádzkuje a riadi mestské verejné služby v oblasti odvodňovania, čistenia a vypúšťania odpadových vôd v rámci integrovaného systému odstraňovania odpadov vo Vale do Ave (Portugalsko).

13 Tratave je zdaniteľnou osobou na účely DPH. Vo svojom pravidelnom daňovom priznaní za júl 2010 znížila svoj základ dane a opravila sumy DPH, ktoré boli predtým vypočítané a prenesené na osem z jej zákazníkov, príjemcov jej služieb, vyhlásených za platobne neschopných rozsudkami, ktoré nadobudli právoplatnosť.

14 Táto úprava sa prejavila znížením DPH o 59 017,35 eura v prospech spoločnosti Tratave.

15 Tratave bola v nadväznosti na toto daňové priznanie predmetom daňovej kontroly, na základe ktorej jej daňový a colný úrad oznámil, že táto oprava bola protiprávna z dôvodu, že neboli predložené potvrdenia o nadobudnutí právoplatnosti rozsudkov o vyhlásení konkurzu a že spoločnosť navyše nespĺnila požiadavku stanovenú v § 78 ods. 11 zákona o DPH vopred oznámiť platobne neschopným dlžníkom svoj úmysel uplatniť anulovanie DPH na účely úpravy odpočtu sumy DPH, ktorý už prípadne vykonali.

16 V dôsledku toho 2. septembra 2014 uvedený úrad doručil spoločnosti Tratave dodatočný výmer DPH za júl 2010 vo výške 59 017,35 eura spolu s kompenzačnými úrokmi vo výške 9 216,41 eura.

17 Dňa 28. októbra 2014 Tratave tieto sumy zaplatila.

18 V januári a vo februári 2015 Tratave informovala dotknutých dlžníkov o svojom úmysle

anulovať sumy DPH vzťahujúce sa na nezaplatené pohľadávky.

19 Dňa 27. februára 2015 táto spoločnosť podala odvolanie proti dodatočnému výmeru z 2. septembra 2014. Toto odvolanie bolo zamietnuté.

20 Dňa 25. júna 2015 Tratave podala proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí opravný prostriedok na nadriadený správny orgán, ktorý bol 5. augusta 2016 taktiež zamietnutý.

21 Dňa 6. januára 2017 Tratave podala na Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Centrum správnej arbitráže), Portugalsko] návrh na zrušenie dodatočného výmeru z 2. septembra 2014 a rozhodnutia o zamietnutí jej opravného prostriedku.

22 Tento súd sa domnieval, že požiadavka týkajúca sa povinnosti získať potvrdenia o nadobudnutí právoplatnosti rozsudkov o vyhlásení konkurzu nemá právny základ, ale že Tratave mala splniť požiadavku vopred oznámiť platobne neschopným dlžníkom svoj úmysel anulovať DPH vzťahujúcu sa na nezaplatené pohľadávky.

23 Uvedený súd taktiež konštatoval, že táto úprava v každom prípade podlieha premlčacej lehote štyroch rokov.

24 Tento súd si však kladie otázku v súvislosti so súladom týchto pravidiel týkajúcich sa úpravy dane stanovených vo vnútroštátnom práve so zásadou daňovej neutrality a so smernicou o DPH.

25 Za týchto okolností Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Centrum správnej arbitráže)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Odporuje zásade neutrality a článku 90 [smernice o DPH], aby sa vnútroštátna právna úprava, aká sa nachádza v článku 78 ods. 11 [zákona o DPH], vykladala v tom zmysle, že neumožňuje úpravu dane v prípade nezaplatenia, pokiaľ sa na účely úpravy pôvodne vykonaného odpisu dane príjemcovi tovaru alebo služieb, ktorý je zdaniteľnou osobou, neoznámia anulovanie dane?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, odporuje zásade neutrality a článku 90 [smernice o DPH], aby sa vnútroštátna právna úprava, aká sa nachádza v článku 78 ods. 11 zákona o DPH..., vykladala v tom zmysle, že neumožňuje úpravu dane v prípade nezaplatenia, ak sa oznámenie o anulovaní dane neodôjde príjemcovi tovaru alebo služieb, ktorý je zdaniteľnou osobou, v lehote stanovenej na odpísanie dane uvedenej v článku 98 ods. 2 toho istého zákona o DPH...?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

26 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či odporuje zásade neutrality a článku 90 smernice 2006/112 vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia nemôže byť vykonané zdaniteľnou osobou, pokiaľ táto osoba vopred neoznámila svoj úmysel uplatniť čiastočné alebo úplné anulovanie DPH príjemcovi tovaru alebo služieb, ak je zdaniteľnou osobou na účely úpravy odpísania sumy DPH, ktorý už tento príjemca prípadne vykonal.

27 V prvom rade treba konštatovať, že aj keď nie je vylúčené, že sa úprava základu dane vykonaná spoločnosťou Tratave v júli 2010 týka súm DPH splatných pred dátumom nadobudnutia

účinnosti smernice o DPH, konkrétne pred 1. januárom 2007, nie je v žiadnom prípade potrebné rozhodnúť o tom, ktoré ustanovenie práva Únie je uplatniteľné, keďže ustanovenia smernice o DPH relevantné v tejto veci sú rovnaké ako ustanovenia šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), ktorá jej predchádzala.

28 Treba pripomenúť, že podľa článku 73 smernice o DPH zahŕňa 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.

29 Článok 90 ods. 1 tejto smernice, ktorý stanovuje prípady zrušenia, odstúpenia od zmluvy, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo prípad zníženia ceny po dodaní, ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane, 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 o DPH, podľa ktorej je zdaniteľným základom skutočne získaná protihodnota a ktorej dôsledok spočíva v tom, že daňová správa nemôže vybrať z titulu DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba (rozsudky z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, body 26 a 27; z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22, ako aj z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 32).

30 Článok 90 ods. 2 smernice o DPH však umožňuje členským štátom urobiť výnimku z vyššie uvedeného pravidla v prípade, že nebola zaplatená celá cena alebo časť ceny v rámci transakcie (rozsudky z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, point 23, a z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 27).

31 Okrem toho podľa článku 273 smernice o DPH členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že sa táto možnosť neuplatní na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 tejto smernice (rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 36).

32 Keďže ustanovenia článku 90 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH mimo nimi stanoveného rámca nespresujú podmienky, ani povinnosti, ktoré môžu stanoviť členské štáty, treba konštatovať, že tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy, najmä pokiaľ ide o náležitosti, ktoré majú zdaniteľné osoby splniť voči daňovým orgánom uvedených štátov, aby mohli dôjsť k zníženiu základu dane (rozsudky z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 23; z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 37, a z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 42).

33 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že opatrenia, ktoré majú brániť podvodom alebo daňovým únikom, sa v zásade môžu odchýliť od pravidiel týkajúcich sa základu dane len v rozsahu striktné nevyhnutnom na dosiahnutie tohto osobitného cieľa. Musia totiž čo najmenej ovplyvniť ciele a zásady smernice o DPH a nemôžu preto byť použité takým spôsobom, ktorý by narušoval neutralitu DPH (rozsudky z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 28; z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 38, a z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 43).

34 Je preto nevyhnutné, aby sa náležitosti, ktoré má zdaniteľná osoba splniť na to, aby sa pred daňovými orgánmi mohla domáhať práva na zníženie základu dane na účely DPH, obmedzovali len na náležitosti, ktoré umožňujú preukázať, že po ukončení transakcie celá

proti hodnota alebo jej časť v konečnom dôsledku nebude získaná. V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnym súdom, aby u náležitostí vyžadovaných dotknutým členským štátom preverili, či ide o taký prípad (rozsudky z 15. mája 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 39, a z 12. októbra 2017, *Lombard Ingtatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 44).

35 V prejednávanej veci požiadavka, o ktorú ide vo veci samej, ktorá viaže primerané zníženie základu dane na podmienku, že zdaniteľná osoba v prípade nezaplatenia vopred oznámi svojmu dlžníkovi, ak je zdaniteľnou osobou, svoj úmysel uplatniť čiastočné alebo úplné anulovanie DPH, patrí pod článok 90 ods. 1 a zároveň pod článok 273 smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok z 26. januára 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, body 24 a 25).

36 Pokiaľ ide o dodržanie zásad daňovej neutrality a proporcionality, treba konštatovať, že táto požiadavka, ktorá umožňuje informovať dlžníka o tom, že má upraviť výšku DPH, ktorú prípadne mohol odpočítať na vstupe, môže prispieť tak k zabezpečeniu riadneho výberu DPH a k predchádzaniu daňovým podvodom, ako aj k zabráneniu nebezpečenstva straty daňových príjmov (pozri analogicky rozsudok z 26. januára 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, body 32 a 33).

37 V tejto súvislosti povinnosť platobne neschopného dlžníka identifikovať svoje nesplatené dlhy a svoje pohľadávky, na ktorú poukazuje *Tratave* na preukázanie zbytočnosti požiadavky, o ktorú ide vo veci samej, nemôže predstavovať náležitosť, ktorá môže v dostatočnej miere zaručiť dodržiavanie týchto cieľov, už len z toho dôvodu, že táto povinnosť identifikovania sa opiera len o iniciatívu dlžníka.

38 Okrem toho, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, skutočnosť, že zdaniteľná osoba, ktorá je dodávateľom tovaru alebo služieb, vopred oznámi úpravu základu dane na účely DPH platobne neschopnému dlžníkovi, má umožniť členskému štátu konať v rámci konkurzného konania včas, aby sa mohla získať späť DPH, ktorá mohla byť týmto istým dlžníkom odpočítaná na vstupe.

39 Navyše vzhľadom na to, že dodržanie požiadavky, o ktorú ide vo veci samej, umožňuje zdaniteľnej osobe, ktorá je dodávateľom tovaru alebo služieb, v celom rozsahu získať späť nadmerný odpočet DPH odvodený daňovému úradu z titulu nezaplatených pohľadávok, táto požiadavka v zásade neutralitu DPH nespochybňuje (pozri analogicky rozsudok z 26. januára 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 37).

40 Portugalská vláda napokon tvrdila, že toto oznámenie nepodlieha osobitným formálnym náležitostiam a že môže byť teda splnené akýmkoľvek vhodným prostriedkom. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu taktiež vyplýva, že toto oznámenie predstavuje „veľmi ľahký“ a „málo obmedzujúci“ postup.

41 Takáto požiadavka sa preto nezdá byť nadmerne obmedzujúca pre zdaniteľnú osobu, ktorá je dodávateľom tovaru alebo služieb (pozri analogicky rozsudok z 26. januára 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 34), čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

42 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že zásada neutrality, ako aj články 90 a 273 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia nemôže byť vykonané zdaniteľnou osobou, pokiaľ táto osoba vopred neoznámila svoj úmysel uplatniť čiastočné alebo úplné anulovanie DPH príjemcovi tovaru alebo služieb, ak je zdaniteľnou osobou, na účely úpravy odpočítania sumy DPH, ktorý už tento príjemca prípadne vykonal.

O druhej otázke

43 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či odporuje zásade daňovej neutrality a článku 90 smernice o DPH vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieňuje zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia, tomu, aby bolo anulovanie dane oznámené príjemcovi tovaru alebo služieb, ktorý je zdaniteľnou osobou, v predloženej lehote štyroch rokov.

44 Keďže táto otázka bola položená len pre prípad kladnej odpovede na prvú otázku, nie je potrebné na túto otázku odpovedať.

O trovách

45 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:

Zásada neutrality, ako aj články 90 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) v prípade nezaplatenia nemôže byť vykonané zdaniteľnou osobou, pokiaľ táto osoba vopred neoznámila svoj úmysel uplatniť čiastočné alebo úplné anulovanie DPH príjemcovi tovaru alebo služieb, ak je zdaniteľnou osobou, na účely úpravy odpočítania sumy DPH, ktorý už tento príjemca prípadne vykonal.

Podpisy

* Jazyk konania: portugalčina.