

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 30. apríla 2020 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Odpožítanie dane zaplatenej na vstupe – Žlánok 173 – Zmiešaná zdanitežná osoba – Metódy odpožitania – Pomerné odpožitanie dane – Odpožitanie dane na základe použitia – Žlánky 184 až 186 – Úprava odpožitanej dane – Zmena skutožností zohžadených pri uržení výšky odpožitanej dane – Plnenie na výstupe nesprávne považované za oslobodené od DPH – Vnútroštátne opatrenie zakazujúce zmenu metódy odpožitania za uplynulé kalendárne roky – Prekluzívna lehota – Zásady dažovej neutrality, právnej istoty, efektivity a proporcionality“

Vo veci Cž661/18,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podžá žlátku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd v dažových veciach (Centrum správnej arbitráže), Portugalsko] z 15. októbra 2018 a doružený Súdnemu dvoru 22. októbra 2018, ktorý súvisí s konaním:

CTT – Correios de Portugal

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory P. G. Xuereb (spravodajca), sudcovia T. von Danwitz a A. Kumin,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zretežom na písomnú žasž konania,

so zretežom na pripomienky, ktoré predložili:

- CTT – Correios de Portugal, v zastúpení: A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires a P. Barros da Costa, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a B. Rechená, splnomocnení zástupcovia,

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

vydal tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad daňovej neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou CTT – Correios de Portugal (ďalej len „CTT“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko) vo veci úpravy odpisov dane z pridanej hodnoty (DPH), ktoré vykonal CTT v rámci svojej činnosti poskytovania poštových služieb.

Právny rámec

Právo Únie

3 Hlava IX smernice o DPH s názvom „Oslobodenie od dane“ obsahuje okrem iného kapitolu 2 týkajúcu sa „oslobodenia od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, ako aj kapitolu 3, ktorá sa vzťahuje na „oslobodenie od dane pri iných činnostiach“.

4 Článok 132 tejto smernice, ktorý sa nachádza v kapitole 2 hlavy IX uvedenej smernice, vo svojom odseku 1 uvádza:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) poskytovanie služieb a dodanie tovaru s nimi súvisiaceho, ktoré uskutočňujú verejné pošty, s výnimkou prepravy osôb a telekomunikačných služieb;

...“

5 Článok 135 ods. 1 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole 3 hlavy IX tejto smernice, znie:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

d) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných účov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov s výnimkou vymáhania dlhov [pohľadávok – *neoficiálny preklad*];

...“

6 Hlava X smernice o DPH s názvom „Odpočítanie dane“ obsahuje okrem iného kapitolu 2 s názvom „pomerné odpočítanie dane“, v ktorej sú uvedené články 173 až 175 tejto smernice, ako aj kapitolu 5 s názvom „Úprava odpočítanej dane“, v ktorej sa nachádzajú aj články 184 až 189 uvedenej smernice.

7 ?lánok 173 smernice o DPH stanovuje:

„1. Ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpočítať DPH..., a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpočítať DPH, je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpočítanie dane vzniká.

Odpočítateľná časť sa určí v súlade s ?lámkami 174 a 175 za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou.

2. ?lenské štáty môžu prijať tieto opatrenia:

...

c) oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby odpočítala daň na základe použitia všetkého alebo časti tovaru a služieb [všetkých tovarov a služieb alebo ich časti – *neoficiálny preklad*];

...“

8 ?lánok 175 ods. 3 tejto smernice uvádza:

„Odpočítanie dane na základe predbežných odhadov sa upraví, keď sa v priebehu nasledujúceho roka stanoví konečná pomerná časť.“

9 ?lánok 184 uvedenej smernice spresňuje:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktor[é] mala zdaniteľná osoba právo.“

10 V ?lánku 185 ods. 1 smernice o DPH sa uvádza:

„Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH...“

11 Podľa ?lánku 186 tejto smernice:

„?lenské štáty stanovujú pravidlá pre vykonávanie ?lánkov 184 a 185.“

Portugalské právo

12 ?lánok 9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (čalej len „CIVA“) stanovuje:

„Od dane sú oslobodené:

...

23. poskytovanie služieb a dodanie s nimi súvisiaceho tovaru, ktoré uskutočňujú verejné pošty, s výnimkou telekomunikačných služieb;

24. dodanie poštových známok v obehu alebo kolkových známok za ich nominálnu hodnotu, ako aj príslušné predajné provízie;

...

13 ?lánok 22 CIVA s názvom „Vznik a rozsah práva na odpo?ítanie dane“ vo svojich odsekoch 1 až 3 uvádza:

„1. Právo na odpo?ítanie dane vzniká vtedy, keď vzniká da?ová povinnosť v súvislosti s da?ou, ktorá je odpo?ítateľná v súlade s ustanoveniami ?lánkov 7 a 8, a uplatňuje sa tak, že od celkovej sumy dane splatnej za zdaniteľné transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou počas zdačovacieho obdobia sa odpo?íta suma odpo?ítateľnej dane splatnej za to isté zdačovacie obdobie.

2. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia ?lánku 78, odpo?ítanie dane sa vykoná v da?ovom priznaní za obdobie, v ktorom boli doručené faktúry alebo potvrdenie o zaplatení DPH, ktoré sú súčasťou dovozných colných vyhlásení, alebo za obdobie nasledujúce po tomto období.

3. Ak sa dokumenty uvedené v predchádzajúcom odseku doručia v inom období, než je obdobie ich vydania, odpo?ítanie možno vykonať, ak je to ešte možné, v zdačovacom období, v ktorom boli vydané.“

14 ?lánok 23 CIVA s názvom „Metódy odpo?tu dane pre tovary na zmiešané použitie“ stanovuje:

„1. Ak zdaniteľná osoba v rámci výkonu svojich činností vykonáva plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpo?ítanie dane, ako aj plnenia, pri ktorých takéto právo nevzniká, podľa ?lánku 20 sa odpo?ítanie dane zaplatenej pri nadobudnutí tovarov a služieb použitých na uskutočnenie oboch druhov plnení určí takto:

...

b) bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia predchádzajúceho bodu, v prípade tovaru alebo služby, ktoré sú určené na uskutočňovanie plnení vyplývajúcich z výkonu hospodárskej činnosti uvedenej v ?lánku 2 ods. 1 písm. a), ktorých časť nezakladá právo na odpo?ítanie dane, je da? odpo?ítateľná v percentuálnom pomere zodpovedajúcom ročnej sume plnení, pri ktorých vzniká právo na odpo?ítanie dane.

...

2. Bez ohľadu na ustanovenia odseku 1 písm. b) môže zdaniteľná osoba vykonať odpo?ítanie dane podľa skutočného určenia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti na základe objektívnych kritérií umožňujúcich určiť stupeň používania týchto tovarov a služieb v rámci transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpo?ítanie dane, a transakcií, pri ktorých toto právo nevzniká, bez toho, aby tým bola dotknutá možnosť, aby jej da?ové riaditeľstvo uložilo osobitné podmienky alebo ukončilo tento postup, ak zistí, že to spôsobuje alebo môže spôsobiť podstatné narušenie zdanenia.

...

4. Percentuálny podiel odpočítanej dane uvedený v odseku 1 písm. b) sa vypočíta podľa vzorca, ktorý obsahuje v čitateli ročnú sumu bez DPH za plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane v súlade s článkom 20 ods. 1, a v menovateli ročnú sumu bez DPH za všetky plnenia uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktoré vyplývajú z výkonu hospodárskej činnosti uvedenej v článku 2 ods. 1 písm. a), ako aj nezdaniteľné dotácie s výnimkou podpory na vybavenie.

...

6. Percentuálny podiel odpočtu uvedený v odseku 1 písm. b), predbežne vypočítaný na základe hodnoty transakcií uskutočnených v predchádzajúcom roku, ako aj odpočet uskutočnený v súlade s odsekom 2, predbežne vypočítaný na základe objektívnych kritérií, ktoré boli pôvodne použité na uplatnenie metódy skutočného použitia, sa upravujú na základe konečných súm za rok, na ktorý sa vzťahujú, čo má za následok zodpovedajúcu úpravu uplatneného odpočítania dane, ktorá musí byť uvedená v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie príslušného roka.“

15 Článok 78 CIVA s názvom „Úpravy“ vo svojom odseku 6 stanovuje:

„Oprava vecných chýb alebo chýb vo výpočte v zápise, ktoré sa týkajú článkov 44 až 51 a 65, v daňových priznaniach uvedených v článku 41 a v pokynoch alebo daňových priznaniach uvedených v článku 67 ods. 1 písm. b) a c), je fakultatívna, ak z nej vyplýva daň v prospech zdaniteľnej osoby, ale možno ju uskutočniť len v lehote dvoch rokov, ktorá sa v prípade uplatnenia práva na odpočítanie dane počíta od okamihu, keď toto právo vzniká v súlade s článkom 22 ods. 1, a je povinná, ak z nej vyplýva daň v prospech štátu.“

16 Článok 98 CIVA s názvom „Preskúmanie z úradnej moci a lehota na uplatnenie práva na odpočítanie dane“ v odseku 2 uvádza:

„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 zaplatenia daňového preplatku.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

17 CTT pôsobí na trhu poskytovania poštových služieb v Portugalsku. Okrem iného poskytuje na tomto trhu služby vo verejnom záujme.

18 Plnenia CTT, ktoré patria do univerzálnej poštovej služby, sú oslobodené od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, a teda nezakladajú právo na odpočítanie. Keďže CTT vykonáva tiež plnenia podliehajúce DPH, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, tento podnik je tzv. „zmiešanou“ zdaniteľnou osobou.

19 Daňový a colný úrad v záväznom stanovisku prijatom v roku 2007 (aj len „záväzné stanovisko z roku 2007“) dospel k záveru, že služby poštovej platby faktúr ponúkané spoločnosťou CTT sú oslobodené od DPH. Platnosť tohto stanoviska uplynula 31. decembra 2012.

20 V priebehu roka 2012 portugalský zákonodarca pristúpil k revízii právneho režimu uplatniteľného na poskytovanie poštových služieb s cieľom liberalizovať trh od 1. januára 2013 podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady 2008/6/ES z 20. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 97/67/ES s ohľadom na úplné dokončenie vnútorného trhu poštových služieb Spoločenstva (Ú. v. EÚ L 52, 2008, s. 3).

21 Až v roku 2015 sa však objavili pochybnosti, pokiaľ ide o daňové dôsledky liberalizácie portugalského poštového trhu. CTT zažala od apríla 2015 platiť DPH zo služieb poštovej platby faktúr a 23. júna 2015 požiadala o aktualizáciu záväzného stanoviska z roku 2007.

22 V novom stanovisku z 20. novembra 2015 úrad pre poplatky a clá spresnil vplyv liberalizácie trhu poštových služieb na oslobodenie od DPH a špecifikoval, že na služby poštovej platby faktúr uskutočnené od 1. januára 2013 sa vzťahujú na rozsudok z 23. apríla 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), už nevzťahuje oslobodenie verejných poštových služieb od DPH.

23 V dôsledku toho CTT v roku 2016 zaplatila DPH z plnení pozostávajúcich z poštovej platby faktúr uskutočnených od 1. januára 2013 a vykonala dodatočné zaplatenie DPH za rok 2013, ako aj za roky 2014 a 2015 podaním dodatočných daňových priznaní, ktorými požiadala o úpravu už zaplatenej dane. Okrem toho CTT v rámci týchto žiadostí o úpravu zmenila metodológiu odpočtu, pretože časť DPH, ktorá bola predtým odpočítaná pomerne, bola odpočítaná na základe metódy použitia. Táto úprava viedla k dodatočnému odpočítaniu DPH v celkovej výške 1 967 567,82 eura.

24 V nadväznosti na kontrolu spoločnosti CTT týkajúcu sa zdaňovacieho obdobia roku 2015 daňový a colný úrad pripomenul, že metódu odpočtu nemožno zmeniť, ak bola uplatnená konečná pomerná odpočítateľná časť, a vyvodil z toho, že lehota, v rámci ktorej mohla CTT zmeniť svoju metódu odpočítania dane, už uplynula, keďže CTT už uplatnila konečnú pomernú odpočítateľnú časť dane. Okrem toho sa tento úrad domnieval, že úprava požadovaná spoločnosťou CTT týkajúca sa zmeny metódy odpočítania dane nemá nijaký právny základ v CIVA. V dôsledku toho tento úrad odmietol dodatočné odpočítanie založené na zmene metódy odpočítania dane, ale upravil konečné pomerné odpočítateľné časti dane za roky 2013 až 2015 z dôvodu, že transakcie poštovej platby faktúr vykonané počas týchto kalendárnych rokov neboli oslobodené od DPH.

25 Dňa 21. marca 2018 CTT podala na vnútroštátny súd návrh na začatie rozhodcovského konania, v ktorom tvrdila, že zásady efektivity a ekvivalencie sú nezlučiteľné s výkladom CIVA, podľa ktorého je možné určiť metódu odpočtu až v okamihu prijatia faktúr.

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

„1. Bránia zásady neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality takému výkladu článku 98 ods. 2 [CIVA], podľa ktorého sa toto ustanovenie neuplatní na zmenu alebo úpravu už vykonaného odpočítania dane?

2. Bránia tieto zásady právnej úprave, akou je článok 23 ods. 1 písm. b) a článok 23 ods. 6 [CIVA], vykladané v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá si na účely výpočtu práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe za tovary alebo služby na zmiešané použitie zvolila metódu založenú na koeficiente a/alebo metódu prerozdelenia a vykonala úpravu na základe konečných hodnôt za rok, na ktorý sa vzťahuje odpočítanie dane v súlade s odsekom 6 uvedeného ustanovenia, nemôže v rámci dodatočného výmeru DPH z činnosti, ktorá bola pôvodne považovaná za oslobodenú od dane, zmeniť so spätnou účinnosťou tieto prvky a znova prepočítať pôvodne uplatnené odpočítanie dane uskutočnené v súlade s týmto pravidlom?“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

27 Portugalská vláda vo svojich písomných pripomienkach vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o prípustnosť prejudiciálnych otázok. Na jednej strane totiž vnútroštátny súd neuvádza dôvody, pre

ktoré sú v prejednávanej veci relevantné zásady daňovej neutrality, proporcionality, ekvivalencie a efektivity. Na druhej strane je týmito otázkami Súdny dvor vyzvaný, aby určil pôsobnosť ustanovení vnútroštátneho práva.

28 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že systém spolupráce zavedený článkom 267 ZFEÚ je založený na jasnom rozdelení právomocí medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom. V konaniach za týchto podmienok výklad vnútroštátnych ustanovení prislúcha vnútroštátnym súdom, a nie Súdnemu dvoru, a Súdnemu dvoru neprislúcha vyslovovať sa v rámci konania za tohto článku k zlužiteľnosti predpisov vnútroštátneho práva s ustanoveniami práva Únie. Naopak, Súdny dvor má právomoc poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prvky spadajúce do rámca práva Únie, ktoré mu umožnia posúdiť zlužiteľnosť vnútroštátnych právnych predpisov s právnou úpravou Únie (rozsudok z 15. októbra 2015, Iglesias Gutiérrez a Rion Bea, C-352/14 a C-353/14, EU:C:2015:691, bod 21, ako aj citovaná judikatúra).

29 Hoci podľa doslovného znenia prejudiciálnych otázok vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby sa vyslovil k zlužiteľnosti ustanovenia vnútroštátneho práva s právom Únie, nič nebráni Súdnemu dvoru poskytnúť užitočnú odpoveď vnútroštátnemu súdu tým, že mu poskytne výkladové prvky spadajúce do rámca práva Únie, ktoré mu umožnia rozhodnúť o zlužiteľnosti vnútroštátneho práva s právom Únie (rozsudok z 15. októbra 2015, Iglesias Gutiérrez a Rion Bea, C-352/14 a C-353/14, EU:C:2015:691, bod 22, ako aj citovaná judikatúra). Preto v rozsahu, v akom sa otázky týkajú výkladu práva Únie, je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť (pozri v tomto zmysle uznesenie z 13. decembra 2012, Debiasi, C-560/11, neuverejnené, EU:C:2012:802, bod 23 a citovanú judikatúru).

30 Položené otázky treba preto chápať tak, že sa v podstate týkajú výkladu smernice o DPH, konkrétne článkov 173 a 184 až 186 v spojení so zásadami práva Únie týkajúcimi sa daňovej neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej prejudiciálnej otázke

31 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 173 smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát, ktorý na základe tohto ustanovenia umožňuje zdaniteľným osobám vykonať odpočítanie DPH na základe použitia všetkých tovarov a služieb použitých na plnenia, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, ako aj na plnenia, ktoré toto právo nezakladajú, alebo ich aspoň, zakázal týmto zdaniteľným osobám zmeniť metódu odpočítania po určení konečnej pomernej odpočítateľnej čiasti.

32 Na účely odpovede na túto otázku treba pripomenúť, že podľa článku 173 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH sa odpočítateľná časť určuje v súlade s článkami 174 a 175 tejto smernice pre všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou so zreteľom na jej obrat. Podľa znenia článku 173 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby odpočítala daň na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich aspoň [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, body 49 a 50].

33 V prejednávanej veci je nesporné, že portugalský zákonodarca na základe tohto posledného uvedeného ustanovenia povolil zmiešaným zdaniteľným osobám vykonať odpodátanie dane na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti, a že CTT sa teda rozhodla uplatniť svoje odpodaty DPH z tovarov a služieb na zmiešané použitie podľa metódy pomerného podielu alebo podľa metódy použitia.

34 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa článku 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH uplatnenie systému odpodátania DPH na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti predstavuje fakultatívnu možnosť, ktorú majú členské štáty pri organizácii svojho systému zdanenia. Hoci členské štáty tak disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri výbere opatrení, ktoré treba prijať s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť podvodom, pri výkone svojich právomocí sú povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, najmä zásady proporcionality, daňovej neutrality a právnej istoty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, body 21 a 23, ako aj zo 17. mája 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 41 a citovanú judikatúru).

35 Pokiaľ ide o tieto zásady, treba v prvom rade s zreteľom na zásadu proporcionality pripomenúť, že táto zásada nebráni tomu, aby členský štát, ktorý využil možnosť poskytnúť svojim zdaniteľným osobám právo zvoliť si osobitný daňový režim, prijal právnu úpravu, ktorá podmieňuje uplatnenie tohto režimu získaním predchádzajúceho povolenia od daňového úradu, ktoré nemá spätné účinky, a že neexistencia spätnej účinnosti povolenia konania nerobí toto konanie neprimeraným. V dôsledku toho vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá neumožňuje zdaniteľným osobám, aby po určení konečnej pomernej odpodátanej časti uplatnili systém odpodátania dane na základe použitia tovarov a služieb, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na riadny výber DPH (pozri analogicky k režimu oslobodenia malých podnikov rozsudok zo 17. mája 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, body 43 až 45 a citovanú judikatúru).

36 Ďalej, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, z judikatúry Súdneho dvora nepochybne vyplýva, že členské štáty môžu v súlade s článkom 173 ods. 2 písm. c) smernice 2006/112 uplatniť na danú transakciu inú metódu alebo kľúč rozdelenia, než je metóda založená na obrate, a to pod podmienkou, že podľa uvedenej zásady daňovej neutrality táto metóda zaručí presnejšie určenie odpodátanej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe než to, ktoré vyplýva z uplatnenia metódy založenej na obrate. Každý členský štát, ktorý sa rozhodne oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby vykonala odpodátanie podľa použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti, teda musí dbať o to, aby metódy výpočtu práva na odpodátanie umožňovali čo najpresnejšie stanoviť pomernú časť DPH, ktorá súvisí s transakciami, pri ktorých vzniká právo na odpodátanie. Zásada daňovej neutrality charakterizujúca spoločný systém DPH totiž vyžaduje, aby metódy výpočtu odpodátanej sumy dane objektívne odrážali skutočnú časť výdavkov vynaložených pri obstarávaní tovarov a služieb na účely zmiešaného používania, ktorú možno uplatniť v prípade transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpodátanie [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, body 51 a 52, ako aj citovanú judikatúru].

37 Súdny dvor však spresnil, že zvolená metóda nemusí byť nevyhnutne tá najpresnejšia, ale musí umožňovať zaručiť presnejší výsledok než výsledok, ktorý by vyplynul z uplatnenia rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 53 a citovanú judikatúru].

38 Z toho vyplýva, že na rozdiel od toho, čo v podstate tvrdí CTT, zásadu daňovej neutrality nemožno vykladať v tom zmysle, že v každej situácii sa musí najpresnejšia metóda odpodátania hľadať do tej miery, aby sa vyžadovalo systematické spochybnenie pôvodne uplatnenej metódy

odpo?ítania, a to aj po stanovení kone?nej pomernej odpo?ítate?nej ?asti dane.

39 Na jednej strane by takýto výklad zbavil právomoc ?lenských štátov stanovenú v ?lánku 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH povoli? zdanite?ným osobám vykona? odpo?ítanie dane na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich ?asti akéhoko?vek zmyslu, pretože povolenie by sa v praxi stalo povinnosťou. V tejto súvislosti však sta?í pripomenú?, že zohľadnenie zásad, ktorými sa riadi systém DPH, ale od ktorých sa normotvorca môže platne odchyli?, nemôže v žiadnom prípade odôvodni? výklad, ktorý by zbavil výnimku, výslovne zamýšľanú normotvorcom, akéhoko?vek potrebného ú?inku (rozsudok zo 14. decembra 2016, Mercedes Benz Italia, C?378/15, EU:C:2016:950, bod 42).

40 Na druhej strane by takýto výklad bol v rozpore s judikatúrou, podľa ktorej smernica o DPH neukladá zdanite?nej osobe, ktorá si môže vybra? z dvoch transakcií, povinnos? uplatni? tú, ktorá zahŕňa zaplatenie najvyššej sumy DPH. Naopak, zdanite?né osoby majú právo zvoli? si štruktúru svojej ?innosti tak, aby obmedzili svoju da?ovú povinnos? (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C?255/02, EU:C:2006:121, bod 73).

41 Napokon, pokia? ide o zásadu právnej istoty, táto zásada vyžaduje, aby da?ová situácia zdanite?nej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k da?ovému úradu nemohla byť donekone?na spochybnite?ná (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. februára 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, bod 46, a zo 17. mája 2018, Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, bod 51). Ako správne pripomína portugalská vláda, nezdá sa byť rozumné vyžadova? od da?ových orgánov, aby za každých okolností súhlasili s tým, aby zdanite?ná osoba mohla jednostranne zmeni? metódu odpo?tu, ktorú použila na ur?enie súm DPH, ktoré sa majú odpo?íta?.

42 Z vyššie uvedeného vyplýva, že ?lánok 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH v spojení so zásadami da?ovej neutrality, právnej istoty a proporcionality sa má vyklada? v tom zmysle, že nebráni tomu, aby ?lenský štát, ktorý na základe tohto ustanovenia umož?uje zdanite?ným osobám vykona? odpo?ítanie DPH na základe použitia všetkých tovarov a služieb použitých na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpo?ítanie dane, ako aj plnenia, pri ktorých toto právo nevzniká, alebo ich ?asti, zakázal týmto zdanite?ným osobám zmeni? metódu odpo?ítania DPH po ur?ení kone?nej pomernej odpo?ítate?nej ?asti dane.

O druhej prejudiciálnej otázke

43 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ?lánky 184 až 186 smernice o DPH v spojení so zásadami da?ovej neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality majú vyklada? v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zmiešanej zdanite?nej osobe po stanovení kone?nej pomernej odpo?ítate?nej ?asti na základe ?lánku 175 ods. 3 tejto smernice neumožní upravi? na základe metódy použitia tovarov a služieb, ktorú vnútroštátne právo umož?uje na základe ?lánku 173 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice, odpo?ty DPH, ktorá sa vzťahuje na nadobudnutie tovarov alebo služieb použitých tak na uskuto?nenie plnení, ktoré zakladajú právo na odpo?ítanie, ako aj plnení, ktoré toto právo nezakladajú, v situácii, v ktorej jednak táto zdanite?ná osoba pri svojom výbere metódy odpo?ítania nevedela, že plnenie, ktoré považovala za oslobodené od dane, v skuto?nosti oslobodené nebolo, a jednak všeobecná prekluzívna lehota stanovená vnútroštátnym právom na ú?ely vykonania úpravy odpo?ítaní ešte neuplynula.

44 Z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania a z odpovedí ú?astníkov konania na otázky položené Súdnym dvorom vyplýva, že CTT v ?ase, keď sa rozhodla odpo?íta? DPH vzťahujúcu sa na ur?ité tovary a služby podľa metódy založenej na obrate za kalendárne roky dotknuté vo veci samej, vychádzala zo skuto?nosti, že plnenia spo?ívajúce v poštovej platbe faktúr, ktoré uskuto?nila, boli podľa záväzného stanoviska z roku 2007 oslobodené od DPH. V priebehu roka

2015 však príslušný daňový orgán dospel k záveru, že liberalizácia poštového trhu, ktorá nastala od 1. januára 2013, obmedzila rozsah oslobodenia od dane len na služby poskytované verejnými poštami. CTT sa preto nesprávne domnievala, že pokiaľ ide o roky 2013 až 2015, boli poštové platby faktúr oslobodené od DPH.

45 Na úvod treba pripomenúť, že hoci výlučne vnútroštátny súd má právomoc zistiť a posúdiť skutkový stav sporu vo veci samej, ako aj vykladať a uplatňovať vnútroštátne právo, Súdnemu dvoru prináleží poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávany spor (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, body 37 a 38, ako aj citovanú judikatúru).

46 V prejednávanej veci Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach a CTT vo svojej odpovedi na otázky položené Súdnym dvorom tvrdia, že služby platenia faktúr, o ktoré ide vo veci samej, by mohli predstavovať platby oslobodené od DPH podľa článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH. CTT dodala, že práve na tomto základe, a nie na základe článku 132 ods. 1 písm. a) tejto smernice, boli tieto služby v záväznom stanovisku z roku 2007 považované za oslobodené od DPH. Vnútroštátnemu súdu teda prináleží overiť, či dané služby patria do pôsobnosti oslobodenia od DPH stanoveného v uvedenom článku 135 ods. 1 písm. d).

47 Na účely odpovede na druhú prejudiciálnu otázku je potrebné vychádzať z predpokladu uvedeného v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, podľa ktorého, hoci toto poskytovanie služieb od 1. januára 2013 už nebolo oslobodené od DPH, táto zmena sa stala zjavnou až v priebehu roka 2015, takže CTT v ňase, keď si vybrala metódu odpovedania, nevedela, že plnenia, ktoré považovala za oslobodené od dane, v skutočnosti oslobodené neboli.

48 V tejto súvislosti však prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či CTT konala v dobrej viere, čo tiež závisí najmä od toho, či po liberalizácii portugalského poštového trhu boli zmeny týkajúce sa oslobodenia poskytovania služieb uskutočňovaných verejnými poštami od dane predvídateľné, alebo nie.

49 Po tomto spresnení treba najskôr pripomenúť, že článok 184 smernice o DPH stanovuje, že pôvodne uplatnené odpodňovanie dane sa upraví, ak je nižšie alebo vyššie ako odpodňovanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo. Podľa článku 185 ods. 1 tejto smernice sa úprava odpodňovanej dane vykoná najmä v prípade zmeny vo faktoroch, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri určení výšky odpodňovanej dane (rozsudok zo 16. júna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, bod 46).

50 Mechanizmus úpravy stanovený v článkoch 184 až 186 smernice o DPH má tak za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpodňovanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním dotknutých tovarov a služieb na plnenia zdaňované na výstupe (rozsudok z 27. marca 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, bod 27). Spochybnenie oslobodenia služieb poštovej platby faktúr od dane však malo za následok prerušenie tohto úzkeho a priameho vzťahu medzi právom na odpodňovanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním dotknutých tovarov alebo služieb na plnenia zdaňované na výstupe. Toto spochybnenie so zreteľom na roky 2013 až 2015 teda v zmysle článku 185 smernice o DPH zmenilo jeden z faktorov, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri výpočte odpodňovanej sumy DPH. Z toho vyplýva, že CTT mala právo na úpravu podľa článku 184 tejto smernice (pozri analogicky s plnením, ktoré bolo nesprávne považované za podliehajúce DPH, ale v skutočnosti bolo od DPH oslobodené, rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 39).

51 Zo znenia článku 184 v spojení s článkom 185 smernice o DPH tiež vyplýva, že úprava odpodňovanej dane mala viesť k tomu, že výška napokon uplatnených odpodňov bude zodpovedať výške odpodňov, ktoré by zdaniteľná osoba, akou je CTT, mohla uskutočniť, ak by pôvodne

zohľadnila skutočnosť, že služby poštovej platby faktúr neboli oslobodené od DPH (pozri analogicky rozsudok zo 16. júna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, bod 47).

52 V tejto súvislosti otázka, či určité plnenie je, alebo nie je oslobodené od dane, predstavuje podstatný prvok, ktorý zohľadňuje zmiešaná zdaniteľná osoba na účely určenia, ako treba vykonať odpodň DPH. V tomto ohľade stačí konštatovať, že spochybnenie oslobodenia plnenia na výstupe od dane môže mať za následok, že určité tovary alebo služby, o ktorých sa predpokladalo, že boli určené na zmiešané použitie, sa v skutočnosti používajú len na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpodň DPH. Zo znenia článku 173 smernice o DPH pritom jasne vyplýva, že sa uplatňuje len na tovary a služby určené na zmiešané použitie. Pri tovaroch a službách určených výlučne na použitie na účely zdaniteľných plnení sú zdaniteľné osoby oprávnené odpodň celú daň zaťažujúcu ich nadobudnutie alebo ich poskytnutie [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 47].

53 Z toho v prejednávanej veci vyplýva, že spoločnosti CTT malo byť priznané právo zmeniť metódu odpodň, aby mohla vykonať odpodň DPH, na ktoré by mala právo, ak by pôvodne mohla zohľadniť skutočnosť, že služby poštovej platby faktúr neboli oslobodené od DPH za kalendárne roky dotknuté vo veci samej. V tejto súvislosti nemôže uspieť tvrdenie portugalskej vlády, podľa ktorého došlo k úprave odpodň dane vzhľadom na to, že daňový orgán pripustil úpravu konečných pomerných odpodňatečných častí za kalendárne roky, o ktoré ide vo veci samej, pokiaľ boli služby poštovej platby faktúr nesprávne považované za oslobodené od DPH.

54 Ďalej, hoci článok 186 smernice o DPH výslovne zaväzuje členské štáty, aby definovali podmienky úpravy DPH, pri prijímaní vnútroštátnej právnej úpravy stanovujúcej tieto pravidlá im prináleží dodržiavať právo Únie, najmä jeho základné zásady (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, body 27 a 48).

55 Zásada daňovej neutrality však vyžaduje, ako bolo pripomenuté v bode 36 tohto rozsudku, aby spôsoby výpočtu odpodň DPH objektívne odrážali skutočnú časť výdavkov vynaložených na nadobudnutie tovarov a služieb určených na zmiešané použitie, zodpovedajúcu plneniam, pri ktorých vzniká právo na odpodň. Táto zásada teda bráni tomu, aby členský štát odmietol opravu metódy odpodň DPH v situácii, o akú ide vo veci samej, okrem prípadu, že by takáto oprava neumožňovala s väčšou presnosťou určiť časť DPH vzťahujúcu sa na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpodň dane.

56 Podľa zásady proporcionality má vnútroštátny zákonodarca možnosť stanoviť sankcie, aby prinútil zdaniteľné osoby dodržiavať formálne požiadavky s cieľom zabezpečiť riadne fungovanie systému DPH. Vzhľadom na prevládajúce postavenie, ktoré má právo na odpodň v spoločnom systéme DPH, sa sankcia spočívajúca v absolútnom odmietnutí uplatniť právo na odpodň dane, na ktoré mala zdaniteľná osoba nárok, javí ako neprimeraná v prípade, ak nie je preukázaný nijaký podvod ani zásah do štátneho rozpočtu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, body 48 a 51).

57 V prejednávanej veci však zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva žiadna indícia o podvodnom alebo zneužívajúcom konaní zo strany spoločnosti CTT.

58 Portugalská vláda napokon poznamenáva, že hoci CTT mala právo zmeniť metódu odpodň DPH, žiadosť o úpravu bola podaná po uplynutí lehoty. Zatiaľ čo článok 98 ods. 2 CIVA stanovuje pre zmenu alebo úpravu odpodň dane všeobecnú lehotu štyroch rokov, ktorá začína plynúť od vzniku práva na odpodň alebo nadmerného zaplatenia dane, uplatnenie tejto lehoty je vylúčené, ak bola konečná pomerná odpodňatečná časť stanovená podľa článku

59 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa zásady právnej istoty prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k sankcii voči nedostatočne starostlivej zdaniteľnej osobe, ktorá opomenula požiadať o odpočítanie DPH na vstupe, a to straty práva na odpočítanie, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH v rozsahu, v akom sa táto lehota jednak uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a jednak v praxi neznemožuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie (zásada efektivity) (rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38).

60 Hoci v prejednávanej veci z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom nevyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, stanovuje v oblasti DPH odlišný režim od režimu stanoveného v iných daňových oblastiach vnútroštátneho práva, zásada efektivity však bráni takej právnej úprave, keďže táto právna úprava môže za okolností, o aké ide vo veci samej, zbaviť zdaniteľnú osobu možnosti opraviť svoje daňové priznania k DPH, ak bola stanovená konečná pomerná odpočítateľná časť, hoci štvorročná prekluzívna lehota stanovená uvedenou právnou úpravou ešte neuplynula. Za týchto okolností by sa totiž výkon práva na úpravu odpočítanej DPH, pripomenutého v bode 51 tohto rozsudku, ukázal prakticky nemožný alebo prinajmenšom nadmerne sťažený (pozri analogicky rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, body 40 a 41).

61 V tejto súvislosti treba ešte pripomenúť, že vnútroštátne súdy sú povinné vykladať vnútroštátne právo, pokiaľ je to možné, v súlade s právom Únie, a že hoci povinnosť konformného výkladu nemôže slúžiť ako základ pre výklad vnútroštátneho práva *contra legem*, vnútroštátne súdy sú povinné zmeniť judikatúru alebo rozhodovaciu prax, ak táto judikatúra alebo rozhodovacia prax vychádza z výkladu vnútroštátneho práva, ktorý je nezlučiteľný s cieľmi smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2019, Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, body 48 a 49).

62 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že články 184 až 186 smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe, ktorá vykonala odpočítanie DPH, ktorá sa vzťahuje na nadobudnutie tovarov alebo služieb použitých tak na uskutočnenie plnení, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, ako aj plnení, ktoré toto právo nezakladajú, podľa metódy založenej na obrate, odmieta po tom, ako bola stanovená konečná pomerná odpočítateľná časť podľa článku 175 ods. 3 tejto smernice, priznať možnosť upraviť odpočítanú DPH uplatnením metódy založenej na použití tovarov a služieb v situácii, v ktorej:

- dotknutý členský štát podľa článku 173 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice umožní zdaniteľným osobám vykonať odpočítania DPH podľa použitia všetkých tovarov a služieb použitých tak na uskutočnenie plnení, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, ako aj plnení, ktoré toto právo nezakladajú, alebo ich časti,
- zdaniteľná osoba v čase, keď si zvolila metódu odpočítania, nevedela o tom, že plnenie, o ktorom sa domnievala, že je oslobodené od dane, v skutočnosti nebolo oslobodené,
- všeobecná prekluzívna lehota stanovená vnútroštátnym právom na účely úpravy odpočítanej dane ešte neuplynula a

– zmena metódy odpočítania umožňuje presnejšie určiť časť DPH, ktorá sa týka plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie tejto dane.

O trovách

63 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 Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

1. Článok 173 ods. 2 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, právnej istoty a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát, ktorý na základe tohto ustanovenia umožňuje zdaniteľným osobám vykonať odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) na základe použitia všetkých tovarov a služieb použitých na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, ako aj plnenia, pri ktorých toto právo nevzniká, alebo ich asť, zakázal týmto zdaniteľným osobám zmeniť metódu odpočítania DPH po určení konečnej pomernej odpočítateľnej asťi dane.

2. Články 184 až 186 smernice 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe, ktorá vykonala odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorá sa vzťahuje na nadobudnutie tovarov alebo služieb použitých tak na uskutočnenie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, ako aj plnení, pri ktorých toto právo nevzniká podľa metódy založenej na obrate, odmieta po tom, ako bola stanovená konečná pomerná odpočítateľná časť podľa článku 175 ods. 3 tejto smernice, priznať možnosť upraviť odpočítanú DPH uplatnením metódy založenej na použití tovarov a služieb v situácii, v ktorej:

– dotknutý členský štát podľa článku 173 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice umožní zdaniteľným osobám vykonať odpočítania DPH podľa použitia všetkých tovarov a služieb použitých tak na uskutočnenie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, ako aj plnení, pri ktorých toto právo nevzniká, alebo ich asť,

– zdaniteľná osoba v prípade, keď si zvolila metódu odpočítania, nevedela o tom, že plnenie, o ktorom sa domnievala, že je oslobodené od dane, v skutočnosti nebolo oslobodené,

– všeobecná prekluzívna lehota stanovená vnútroštátnym právom na účely úpravy odpočítanej dane ešte neuplynula a

– zmena metódy odpočítania umožňuje presnejšie určiť časť DPH, ktorá sa týka plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie tejto dane.

Podpisy

* Jazyk konania: portugalský.