

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

27. června 2018(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Dodání nemovitosti uskutečněné před přistoupením Bulharské republiky k Evropské unii – Neplatnost smlouvy o prodeji konstatovaná po přistoupení – Povinnost provést opravu poškozeného odpadu – Výklad – Pravomoc Soudního dvora“

Ve věci C-364/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sadu – Varna (správní soud ve Varně, Bulharsko) ze dne 7. června 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 13. června 2017, v řízení

„Varna Holideis“ EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení C. G. Fernlund, předseda senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a S. Rodin, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za „Varna Holideis“ EOOD M. Popovem, advokátem,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite, S. Petkovem, jako zmocněncem,
- za bulharskou vládu E. Petranovou a T. Mitovou, jako zmocněnkyni,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, P. Michajlovou a F. Clotuche-Duvieusart, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 90 a 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností „Varna Holideis“ EOOD a Direktorem na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite (reditel reditelství „Odvolání, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, Bulharsko) ve věci opravy odpadu daně z přidané hodnoty (DPH), kterou tato společnost odvedla na vstupu při nabytí budovy určené k užívání jako hotel.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 63 směrnice o DPH zní takto:

„Zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

4 Článek 90 směrnice o DPH stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno [v případě zrušení, vypovězení nebo odstoupení], je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

5 Článek 179 této směrnice stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpadu daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpadu daně, který je uplatňován podle článku 178.

[...]“

6 Článek 184 uvedeně směrnice zní následovně:

„Počáteční odpadu daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

7 Článek 185 též směrnice stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpadu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny,

ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Řecké státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

8 Článek 186 směrnice o DPH stanoví:

„Řecké státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

Bulharské právo

9 Článek 78 Zakona za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) (DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006, dále jen „ZDDS“), který vstoupil v platnost dne 1. ledna 2007, stanoví:

„1) V případě změny základu daně, odstoupení od provedení plnění nebo změny druhu plnění provede osoba povinná k dani opravu částky odečtené DPH.

2) Oprava se provede v období, během kterého nastala událost uvedená v odstavci 1, tak, že se oprava provedená v souladu s dokumentem uvedeným v článku 115, nebo s novým dokumentem uvedeným v článku 116, zapíše do evidence nákupů a do daňového přiznání za odpovídající období.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

10 Společnost Varna Holideis, která má sídlo ve Varně (Bulharsko), nabyla v prosinci roku 2004 hotelovou budovu v témže městě. V rozsudku ze dne 12. února 2015 (č. 201), který nabyl právní moci v tentýž den, konstatoval Varchoven kasacionen sad (Nejvyšší kasační soud, Bulharsko) neplatnost prodeje této budovy. Tento soud tudíž uložil společnosti Varna Holideis, aby vrátila uvedenou budovu prodávajícímu, a prodávajícímu, aby vrátil zpět obdrženou kupní cenu.

11 Za účelem splnění povinností vyplývajících z tohoto rozsudku prodávající předal společnosti Varna Holideis dobropisy. Tato společnost uvedla, že vydané dobropisy nepřijala a že ke dni vydání předkládacího rozhodnutí Administrativen sadu – Varna (správní soud ve Varně, Bulharsko), 7. červnu 2017, dosud neprovedla výmaz dotčené budovy z katastru nemovitostí.

12 S ohledem na rozsudek Varchoven kasacionen sadu (nejvyššího kasačního soudu) ze dne 12. února 2015 (č. 201) Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite Varna (Oblastní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy města Varna, Bulharsko) vydala dodatečný platební výměr týkající se února roku 2015 za účelem provedení opravy DPH odečtené společností Varna Holideis z titulu DPH, kterou bylo zatíženo pořízení této budovy v roce 2004. Tento daňový výměr byl potvrzen rozhodnutím ředitele ředitelství „Odvolání, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy. Z tohoto rozhodnutí vyplývá, že aťkoli oprava DPH po konstatování neplatnosti plnění nepředstavuje situaci výslovně upravenou bulharskými právními předpisy, ustanovení těchto právních předpisů týkající se případu vypovězení mohou být použita analogicky v souladu se zásadou daňové neutrality.

13 V rámci své žaloby podané k předkládajícímu soudu společnost Varna Holideis napadá povinnost, která jí byla uložena a spočívá v provedení opravy předmětné DPH. Tvrdí, že bulharské právní předpisy stanoví povinnost opravy DPH v případě odstoupení, avšak nikoli v případě zrušení. První z těchto pojmů podle jejího názoru odpovídá situaci, kdy větitel se zpětnými úplatky ukončí dodání, zatímco druhý z nich se týká situací, kdy plnění nikdy nemohlo vyvolávat právní úplatky, a to od počátku. Bulharské daňové právo však neupravuje naposled

uvedený případ.

14 Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že neplatnost plnění konstatovaná soudním rozhodnutím může být považována za změnu okolností zohledněných při výpočtu výše odpadu ve smyslu článku 185 směrnice o DPH. Tento soud se však domnívá, že neplatnost plnění může rovněž znamenat, že nedošlo k dodání ve smyslu směrnice o DPH, a DPH tudíž nikdy nebyla splatná. V takovém případě by bylo namísto odmítnout nárok na odpad DPH, a nikoli provést opravu.

15 V případě, že neexistuje výslovné ustanovení bulharského práva, je podle předkládajícího soudu za účelem dovození důsledků neplatnosti prodeje z daňového hlediska namísto použít přímo směrnici o DPH. Má-li být tato směrnice vykládána v tom smyslu, že neplatnost právního jednání vede k provedení opravy odpadu DPH zaplacené na vstupu, je totiž třeba přezkoumat otázku, zda se relevantní ustanovení této směrnice použijí přímo. Pokud by totiž oprava nebyla provedena, vzniklo by riziko ztráty DPH, jelikož prodávající kupujícímu vrátil částku ve výši ceny prodaného zboží spolu s DPH, kterou kupující zaplatil, přičemž tentýž kupující si může zachovat nárok na DPH, jejíž odpad sám provedl.

16 Za těchto podmínek se Administrativen sad – Varna (správní soud ve Varně) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 90 odst. 1 a čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že vyžadují opravu DPH, která byla odečtena v souvislosti s takovým dodáním, jako je dodání dotčené ve věci v původním řízení, které bylo uskutečeno na základě právního jednání, jehož neplatnost byla konstatována v pravomocném rozsudku, anebo je vzhledem ke znění čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice třeba mít za to, že k předmetnému dodání nikdy nedošlo, a tudíž nikdy nevznikla povinnost k zaplacení DPH?

2) Je třeba čl. 185 odst. 1 a 2 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že v případě, že neexistuje ustanovení vnitrostátního práva stanovící povinnost provést opravu daně odečtené v souvislosti s právním jednáním, jehož neplatnost byla konstatována v soudním rozhodnutí, lze tuto opravu provést přímo na základě čl. 90 odst. 1 směrnice [o DPH]?”

K pravomoci Soudního dvora

17 Podle ustálené judikatury má Soudní dvůr pravomoc k výkladu unijního práva, pouze pokud jde o jeho uplatnění v novém členském státě ode dne přistoupení tohoto státu k Evropské unii (usnesení ze dne 11. května 2017, Eximiani, C-286/16, nezveřejněný, EU:C:2017:368, bod 12).

18 Z toho zejména vyplývá, že Soudní dvůr nemá pravomoc k výkladu unijních směrnic týkajících se DPH, jestliže období výberu daní, o němž se jedná ve věci v původním řízení, předchází dni přistoupení dotyčného členského státu k Unii (usnesení ze dne 11. května 2017, Eximiani, C-286/16, nezveřejněný, EU:C:2017:368, bod 13).

19 Podle předkládacího rozhodnutí společnost Varna Holideis nabyla hotelovou budovu ve Varně v prosinci roku 2004, tudíž před přistoupením Bulharské republiky k Unii dne 1. ledna 2007.

20 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 63 směrnice o DPH je zdanitelné plnění uskutečeno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby (rozsudek ze dne 7. března 2013, Efir, C-19/12, nezveřejněný, EU:C:2013:148, bod 31).

21 Pokud se tedy dodání nemovitosti dotčené ve věci v původním řízení řídilo takovými

pravidly, jako jsou pravidla upravená ve směrnici o DPH, toto dodání bylo uskutečeno a povinnost odvést DPH vznikla ještě před přistoupením Bulharské republiky k Unii.

22 Co se týče nároku na odpot dan? stanoveného ve směrnici o DPH, tento odpot je jak z v?cného, tak ?asového hlediska p?ímo spjat se vznikem povinnosti odvést DPH, která je splatná nebo byla zaplacená za zboží a služby na vstupu.

23 Nárok osob povinných k dani odpotíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, ?ástku DPH, která je splatná ?i byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely, na vstupu, je totiž základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními p?edpisy. Soudní dv?r opakovan? zd?raznil, že nárok na odpot stanovený v ?lánku 167 a následujících směrnice o DPH je nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a nem?že být v zásad? omezen. Konkrétn?, tento nárok se váže p?ímo ke všem daním, které zatížily pln?ní uskutečn?ná na vstupu (rozsudek ze dne 21. b?ezna 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, bod 37 a 39).

24 Podle ?lánku 167 a ?l. 179 prvního pododstavce směrnice o DPH se nárok na odpot DPH v zásad? uplatní v pr?b?hu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku da?ové povinnosti (rozsudek ze dne 21. b?ezna 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, bod 44).

25 V souladu s judikaturou uvedenou v bodech 17 a 18 tohoto rozsudku tudíž Soudní dv?r nemá pravomoc odpov?d?t na položené otázky v rozsahu, v n?mž se týkají vzniku povinnosti k odvedení DPH a uplatn?ní nároku na odpotet.

26 Pokud jde o opravu odpotu DPH, ?lánky 184 až 186 směrnice o DPH stanoví podmínky, za kterých mohou orgány da?ové správy vyžadovat od osoby povinné k dani provedení opravy odpotu dan?. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že mechanismus opravy stanovený uvedenými ?lánky směrnice je nedílnou sou?ástí režimu odpotu DPH stanoveného sm?rnicí o DPH. Tento mechanismus sm?uje ke zvýšení p?esnosti odpotu zp?sobem, který má zajistit neutralitu DPH (rozsudek ze dne 22. února 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, bod 23).

27 I když oprava samoz?ejm? nem?že fakticky zm?nit p?vodn? provedený odpotet, nýbrž vede ke zvýšení nebo snížení ?ástky DPH, kterou má osoba povinná k dani zaplatit b?hem následujícího zda?ovacího období (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, bod 53), nic to nem?ní na tom, že tento mechanismus opravy odpotu má za cíl nápravu odpotu provedených v minulosti.

28 V souladu s ?lánkem 184 směrnice o DPH musí být po?áteční odpotet DPH, který byl proveden na základ? dan? zaplacené na vstupu, opraven, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok.

29 Krom? toho vykládáme-li ?lánek 184 a ?l. 185 odst. 1 směrnice o DPH společn?, musí být výše opravy, kterou je t?eba provést, pokud se jeví, že došlo ke zm?n? okolností zohledn?ných p?vodn? p?i výpo?tu výše odpotu, vypo?ítána tak, aby výše konečného odpotu odpovídala odpotu, na který by m?la osoba povinná k dani nárok, pokud by byla tato zm?na zohledn?na již na po?átku (rozsudek ze dne 22. února 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, bod 27).

30 Soudní dv?r krom? toho již rozhodl, že pouhá existence jakékoli skutečnosti, která nastala po dni přistoupení dot?eného ?lenského státu k Unii a je spjata s okolnostmi, které tomuto dni p?edcházejí, a je d?sledkem t?chto okolností, neposta?uje k založení pravomoci Soudního dvora k zodpov?zení p?edb?žných otázek týkajících se výkladu směrnice (usnesení ze dne 11. kv?tna 2011, Semerdžev, C?32/10, nezve?ejn?ný, EU:C:2011:288, bod 26).

31 Vzhledem k tomu, že povinnost provést opravu odpotu je neodd?liteln? spjata se vznikem

povinnosti odvést DPH, která je splatná nebo byla zaplacená na vstupu a s nárokem na odpověď, který z toho vyplývá, skutečnost, že po přistoupení řeckého státu k Unii nastaly okolnosti, které v zásadě mohou vést ke vzniku této povinnosti provést opravu, neumožňuje Soudnímu dvoru vykládat směrnici o DPH, pokud k dodání zboží nebo poskytnutí služeb došlo před tímto přistoupením.

32 Soudní dvůr proto nemá pravomoc odpovídat na otázky, které položil Administrativen sad – Varna (správní soud ve Varně).

K nákladům řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

Soudní dvůr Evropské unie nemá pravomoc odpovídat na otázky, které položil Administrativen sad – Varna (správní soud ve Varně, Bulharsko).

Podpisy.

*— Jednací jazyk: bulharština.