

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 27. júna 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Dodanie nehnuteľnosti uskutočnené pred pristúpením Bulharskej republiky k Európskej únii – Neplatnosť kúpnej zmluvy konštatovaná po pristúpení – Povinnosť vykonať úpravu pôvodne uplatneného odpočítania dane – Výklad – Právomoc Súdneho dvora“

Vo veci C-364/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný Administratíveným súdom – Varna (Správny súd Varna, Bulharsko), rozhodnutím zo 7. júna 2017 a doručený Súdnemu dvoru 13. júna 2017, ktorý súvisí s konaním:

„Varna Holideis“ EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danŕnoŕosiguritelna praktika“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory C. G. Fernlund, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca) a S. Rodin,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- „Varna Holideis“ EOOD, v zastúpení: M. Popov, advokat,
- Direktor na Direkcija „Obžalvane i danŕnoŕosiguritelna praktika“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: S. Petkov, splnomocnený zástupca,
- bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova a T. Mitova, splnomocnené zástupkyne,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, P. Mihaylova a F. Clutche-Duvieusart, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 90 a 185 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“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „Varna Holideis“ EOOD a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan?“no?osiguritelna praktika“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riadite? Riadite?stva „Opravné prostriedky a prax týkajúcu sa daní a sociálneho zabezpečenia“ pre mesto Varna pri centrálnej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko) vo veci úpravy odpočítania dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú táto spoločnosť zaplatila na vstupe pri príležitosti nadobudnutia nehnuteľnosti určené na používanie ako hotel.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 63 smernice o DPH znie:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

4 Článok 90 smernice o DPH stanovuje:

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

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

5 Článok 179 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178.

...“

6 Článok 184 uvedenej smernice znie:

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

7 Článok 185 tej istej smernice stanovuje:

„1. 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,

napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

8 Podľa článku 186 smernice o DPH:

„členské štáty stanovia pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185.“

Bulharské právo

9 Článok 78 Zakon za danък върху dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) (DV č. 63 zo 4. augusta 2006, ďalej len „ZDDS“) v znení účinnom od 1. januára 2007 stanovuje:

„1. V prípade zmeny zdaniteľného základu, odstúpenia od dodania alebo zmeny typu dodania je zdaniteľná osoba povinná upraviť výšku odpočítanej DPH.

2. Úprava sa vykoná počas zdaňovacieho obdobia, počas ktorého nastali zmeny uvedené v odseku 1, pričom sa doklad uvedený v článku 115 alebo nový upravený doklad v zmysle článku 116 zapíše do evidencie nákupov a do daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Varna Holideis, spoločnosť so sídlom vo Varne (Bulharsko), získala v priebehu decembra 2004, nehnuteľnosť určenú na použitie ako hotel v tom istom meste. Rozsudkom z 12. februára 2015 (č. 201), ktorý sa toho dňa stal právoplatným, Vrchoven kasacionen съд (Najvyšší kasací súd, Bulharsko) konštatoval neplatnosť predaja tejto nehnuteľnosti. Uvedený súd v dôsledku toho uložil spoločnosti Varna Holideis povinnosť vrátiť uvedenú nehnuteľnosť predajcovi a predajcu zaviazal na vrátenie kúpnej ceny.

11 Predajca na vykonanie tohto rozsudku vydal spoločnosti Varna Holideis dobropisy. Táto spoločnosť uviedla, že ich odmietla, a ku dňu vydania rozhodnutia o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý 7. júna 2017 podal Administrativen съд – Varna (Správny súd Varna, Bulharsko), ešte nepodala žiadosť o výmaz dotknutej nehnuteľnosti z katastra.

12 S prihliadnutím na rozsudok Vrchoven kasacionen съд (Najvyšší kasací súd) z 12. februára 2015 (č. 201) Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite – Varna (Oblasť riadiťstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy vo Varne, Bulharsko) vydalo opravný daňový výmer týkajúci sa februára 2015 na účely úpravy odpočítanej DPH spoločnosťou Varna Holideis z titulu DPH, ktorou bolo začlenené nadobudnutie tejto nehnuteľnosti v roku 2004. Tento opravný daňový výmer bol potvrdený rozhodnutím riadiťstva Riadiťstva pre opravné prostriedky a prax týkajúcu sa daní a sociálneho zabezpečenia pre mesto Varna pri centrálnej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy. Z tohto rozhodnutia vyplýva, že hoci úprava DPH po konštatovaní neplatnosti transakcie nie je situáciou, ktorá by bola výslovne upravená v bulharskom práve, ustanovenia tohto práva upravujúce prípady odstúpenia možno uplatniť analogicky v súlade so zásadou daňovej neutrality.

13 Varna Holideis v rámci svojej žaloby podanej na vnútroštátny súd namieta proti povinnosti, ktorá jej bola uložená a ktorá spočíva vo vykonaní úpravy predmetnej DPH. Domnieva sa, že

bulharské právo stanovuje úpravu DPH v prípade odstúpenia, ale nie v prípade zrušenia. Prvý z týchto pojmov zodpovedá situácii, kedy veríte? so spätnou ú?innos?ou ukon?í dodanie, zatiaľ ?o druhý z nich sa týka situácií, v ktorých transakcia nikdy nemohla vyvolať právne ú?inky, a to od po?iatku. Bulharské da?ové právo však posledný uvedený prípad neupravuje.

14 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza, že neplatnosť transakcie konštatovanú súdnym rozhodnutím možno považovať za zmenu faktorov zoh?adnených pri ur?ení výšky odpo?ítanej dane v zmysle ?lánku 185 smernice o DPH. Uvedený súd sa však domnieva, že neplatnosť transakcie môže tiež znamenať, že nedošlo k dodaniu v zmysle smernice o DPH a že DPH v dôsledku toho nebola nikdy splatná. V takom prípade by sa nemala vykonať úprava, ale malo by sa odmietnuť právo na odpo?ítanie DPH.

15 Pri neexistencii výslovného ustanovenia bulharského práva treba na ú?ely vyvodenia dôsledkov neplatnosti predaja z da?ového h?adiska uplatniť priamo smernicu o DPH. V prípade, že sa táto smernica má vykladať v tom zmysle, že neplatnosť transakcie vedie k úprave odpo?tu DPH zaplatenej na vstupe, treba teda preskúmať otázku, či sú relevantné ustanovenia tejto smernice priamo uplatniteľné. Keby sa totiž nevykonala úprava, vzniklo by riziko straty da?ových príjmov z DPH, pretože predávajúci vrátil kupujúcemu cenu predaného tovaru, ako aj DPH, ktorú kupujúci zaplatil, pričom tento kupujúci si môže zachovať nárok na DPH, ktorú sám odpo?ítal.

16 V tomto kontexte Administrativen s?d – Varna (Správny súd Varna) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ?lánok 90 ods. 1 a ?lánok 185 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že úprava odpo?ítania DPH, ktoré bolo uplatnené na dodanie, je pod?a nich nutná aj v takom prípade, o aký ide v konaní vo veci samej, kedy bol právny úkon, na ktorý sa uplatnilo právo na odpo?ítanie dane, vyhlásený právoplatným rozsudkom, zrušený, alebo treba v súvislosti s definíciou v ?lánku 14 ods. 1 uvedenej smernice v takom prípade vychádzať z toho, že k dodaniu nedošlo a od za?iatku nevznikla povinnosť zaplatiť DPH?

2. Má sa ?lánok 185 ods. 1 a ods. 2 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v prípade neexistencie vnútroštátnej úpravy pre úpravu uplatneného odpo?ítania dane v prípade, že právny úkon bol súdnym rozhodnutím zrušený, možno úpravu vykonať priamo na základe ?lánku 90 ods. 1 smernice o [DPH]?“

O právomoci Súdneho dvora

17 Pod?a ustálenej judikatúry má Súdny dvor právomoc vykladať právo Únie, pokiaľ ide o jeho uplatnenie v novom ?lenskom štáte, len odo d?a pristúpenia tohto ?lenského štátu k Európskej únii (uznesenie z 11. mája 2017, Exmitiani, C?286/16, neuverejnené, EU:C:2017:368, bod 12).

18 Z toho najmä vyplýva, že Súdny dvor nemá právomoc vykladať smernice Únie týkajúce sa DPH, pokiaľ obdobie vyberania daní, o ktoré ide vo veci samej, predchádza pristúpeniu dotknutého ?lenského štátu k Únii (uznesenie z 11. mája 2017, Exmitiani, C?286/16, neuverejnené, EU:C:2017:368, bod 13).

19 Pod?a návrhu na za?atie prejudiciálneho konania Varna Holideis nadobudla nehnuteľnosť ur?enú na použitie ako hotel vo Varne v priebehu decembra 2004, a teda pred pristúpením Bulharskej republiky k Únii 1. januára 2007.

20 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 63 smernice o DPH zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v členskom štáte, má povinnosť zaplatiť DPH, ktorá je splatná na vstupe z tovarov a služieb (rozsudok zo 7. marca 2013, *Efir*, C-19/12, neuverejnený, EU:C:2013:148, bod 31).

21 Aj za predpokladu, že sa teda dodanie predmetnej nehnuteľnosti riadilo takými pravidlami, ako sú pravidlá stanovené v smernici o DPH, uskutočnilo sa toto dodanie a daňová povinnosť vznikla pred pristúpením Bulharskej republiky k Únii.

22 Pokiaľ ide o právo na odpočítanie dane stanovené v smernici o DPH, spája sa toto právo z vecného, ako aj časového hľadiska priamo so vznikom povinnosti zaplatiť DPH, ktorá je splatná alebo už zaplatená na vstupe z tovarov a služieb.

23 Právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje totiž základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (rozsudok z 21. marca 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, body 37 a 39).

24 Podľa článku 167 a článku 179 prvého odseku smernice o DPH právo na odpočítanie DPH sa v zásade vykonáva v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť (rozsudok z 21. marca 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 44).

25 Z toho vyplýva, že v súlade s judikatúrou pripomenutou v bodoch 17 a 18 tohto rozsudku, Súdny dvor nemá právomoc odpovedať na položené otázky v rozsahu, v akom sa týkajú vzniku povinnosti zaplatiť DPH a výkonu práva na odpočítanie dane.

26 V súvislosti s úpravou odpočítanej DPH článku 184 až 186 smernice o DPH určujú podmienky, za ktorých daňová správa môže vyžadovať úpravu zo strany zdaniteľnej osoby. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že mechanizmus úpravy stanovený v uvedených článkoch je neoddeliteľnou súčasťou režimu odpočítania DPH upraveného smernicou o DPH. Jeho cieľom je zvýšiť presnosť odpočítaní spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH (rozsudok z 22. februára 2018, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 23).

27 Hoci úprava nemôže *de facto* zmeniť pôvodne vykonané odpočítanie, ale vedie k zvýšeniu alebo zníženiu DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť počas nasledujúceho zdaňovacieho obdobia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 53), nemení to nič na tom, že cieľom mechanizmu úpravy je oprava odpočtov vykonaných v minulosti.

28 Podľa článku 184 smernice o DPH sa odpočítanie DPH, ktoré bolo pôvodne uplatnené na základe dane zaplatenej na vstupe, upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.

29 Zo spoločného výkladu článku 184 a článku 185 ods. 1 smernice o DPH okrem toho vyplýva, že ak je z dôvodu zmeny jedného z faktorov, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri určení výšky odpočítanej dane, nevyhnutná úprava, výpočet výšky tejto úpravy musí viesť k tomu, že výška napokon uplatnenej odpočítanej dane zodpovedá výške, ktorú by si mohla uplatniť zdaniteľná osoba v prípade, že by takáto zmena bola pôvodne zohľadnená (rozsudok z 22. februára 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 27).

30 Súdny dvor už okrem toho rozhodol, že samotná existencia akejkoľvek skutočnosti po dni pristúpenia dotknutého členského štátu k Únii, ktorá nadväzuje na okolnosti predchádzajúce tomuto dňu a ktorá je jej dôsledkom, nepostačuje na založenie právomoci Súdneho dvora odpovedať na prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu smernice (uznesenie z 11. mája 2011, Semerdžiev, C-32/10, neuverejnené, EU:C:2011:288, bod 26).

31 Vzhľadom na to, že povinnosť vykonať úpravu je neoddeliteľne spojená so vznikom povinnosti zaplatiť DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe a s právom na odpočítanie dane, ktoré z toho vyplýva, skutočnosť, že po pristúpení členského štátu k Únii nastali okolnosti, ktoré v zásade môžu viesť k tejto povinnosti, neumožňuje Súdnemu dvoru vykladať smernicu o DPH, pokiaľ k dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služby došlo pred týmto pristúpením.

32 Z toho vyplýva, že Súdny dvor nemá právomoc odpovedať na otázky, ktoré položil Administrativen съд – Varna (Správny súd Varna).

O trovách

33 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 (šiesta komora) rozhodol takto:

Súdny dvor Európskej únie nemá právomoc odpovedať na otázky, ktoré položil Administrativen съд – Varna (Správny súd Varna, Bulharsko).

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.