Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. mája 2019 (*)

„Návrh na za?atie prejudiciálneho konania – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – ?lánky 90 a 273 – Úplné alebo ?iasto?né nezaplatenie sumy, ktorú mal dlžník zaplati? zdanite?nej osobe z titulu transakcie, ktorá podlieha DPH – Základ dane – Zníženie – Zásady da?ovej neutrality a proporcionality“

Vo veci C?127/18,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania pod?a ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (?eská republika) z 18. januára 2018 a doru?ený Súdnemu dvoru 16. februára 2018, ktorý súvisí s konaním:

A-PACK CZ s. r. o.

proti

Odvolacímu finan?nímu ?editelství,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.–C. Bonichot (spravodajca), sudcovia C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan,

generálny advokát: E. Tan?ev,

tajomník: M. Aleksejev, vedúci oddelenia,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 9. januára 2019,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

– A?PACK CZ s. r. o., v zastúpení: R. Cholenský a F. Hejl, advokáti,

– Odvolací finan?ní ?editelství, v zastúpení: T. Rozehnal, splnomocnený zástupca,

– ?eská vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vlá?il a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,

– po?ská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk – Sza?adzi?ska, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Salyková, J. Jokubauskait? a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásad da?ovej neutrality a proporcionality, ako aj ?lánku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spolo?nom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spolo?nos?ou A?PACK CZ s. r. o. a Odvolacím finan?ním ?editelstvím (?eská republika), ktorý sa týka odmietnutia, zo strany tohto úradu, umožni? tejto spolo?nosti opravu výšky dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej v prípade nezaplatených poh?adávok považovaných za nevymožite?né z dôvodu platobnej neschopnosti dlžníka.

Právny rámec

Právo Únie

3 ?lánok 73 smernice 2006/112 stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v ?lánkoch 74 až 77, zah??a základ dane všetko, ?o tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získa? dodávate? alebo poskytovate? 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, 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 odchýli? od ustanovenia odseku 1.“

5 ?lánok 273 uvedenej smernice stanovuje:

„?lenské štáty môžu uloži? 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 zdanite?nými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnos? ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použi? na uloženie ?alších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

?eské právo

6 Právo vykona? opravu výšky dane v prípade poh?adávky vo?i dlžníkovi v konkurznom konaní bolo do zákona ?. 235/2004 o dani z pridanej hodnoty vložené zákonom ?. 47/2011 (?alej len „zákon o DPH“), v ktorého dôvodovej správe sa uvádza:

„Ide o zavedenie novej možnosti opravy výšky dane na výstupe v prípade poh?adávky vo?i dlžníkom (odberate?om) v konkurznom konaní, a to v súvislosti s negatívnym vývojom

ekonomickej situácie. Tento návrh aktívne reaguje na sú?asnú ekonomickú situáciu a je protikrízovým opatrením s cie?om pomôc? firmám, ktorých cash?flow znižujú nevymožite?né poh?adávky vo?i podnikom v platobnej neschopnosti.

V súvislosti s dôsledkami svetovej finan?nej krízy stále pribúdajú firmy, ktoré sa nachádzajú v konkurznom konaní, a teda nie sú schopné splni? svoje záväzky vo?i verite?om (dodávate?om). Ve?a dodávate?ov (verite?ov) nie je schopných vzniknuté poh?adávky vo?i odberate?om (dlžníkom) vymôc? v plnej výške. Tento fakt sa negatívne prejavuje v ekonomickej situácii doteraz ‚životaschopných' podnikov.

Na základe tohto ustanovenia bude ma? verite? (dodávate?) nárok na opravu výšky dane na výstupe, pokia? mu jeho odberate? (dlžník) nezaplatil za dodaný tovar alebo poskytnutú službu a konkurzný súd za?al proti odberate?ovi konkurzné konanie. …

Návrh je v plnom rozsahu v súlade s ?lánkami 90 a 185 [smernice 2006/112]. Obdobná úprava platí najmenej v 12 ?lenských štátoch Európskej únie. Tento režim je v rôznych formách implementovaný v nasledujúcich ?lenských štátoch: Belgicko, Luxembursko, Dánsko, Nemecko, Francúzsko, Portugalsko, Írsko, Rakúsko, Taliansko, Grécko, Lotyšsko a Ve?ká Británia."

7 § 44 ods. 3 zákona o DPH, ktorý sa týka opravy výšky dane v prípade poh?adávok vo?i dlžníkmi v konkurznom konaní, znie:

„Opravu výšky dane na výstupe je verite? oprávnený vykona? najskôr v zda?ovacom období, v ktorom boli splnené podmienky pod?a odseku 1. Opravu nemožno vykona?… v prípade, že dlžník prestal by? platite?om dane."

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 ?eská spolo?nos? A–PACK CZ je platite?om DPH. Vo?i jednej z jej zákazníckych spolo?ností, Delpharmea Nutraceuticals, a.s., bolo za?até 27. mája 2009 konkurzné konanie.

9 V da?ovom priznaní za štvrtý štvr?rok zda?ovacieho roku 2011 požiadala A?PACK CZ o vrátenie sumy 539 822 ?eských korún (CZK) (približne 21 000 eur), okrem iného z dôvodu opravy výšky DPH pre neuhradené poh?adávky tejto spolo?nosti za dodanie tovarov a poskytnutie služieb v období od 30. októbra 2008 do 2. februára 2009.

10 Finan?ní ú?ad pro Prahu 9 (?eská republika) rozhodnutím zo 17. apríla 2012 upravil sumu požadovanú A?PACK CZ na sumu 41 211 CZK (približne 1 600 eur), pretože pod?a § 44 ods. 3 zákona o DPH nemožno upravi? výšku dane, ak dlžník prestal by? zdanite?nou osobou, ?o bol prípad spolo?nosti Delpharmea Nutraceuticals od 3. novembra 2011.

11 A?PACK CZ podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na odvolacie finan?né riadite?stvo, ktoré toto odvolanie zamietlo.

12 A?PACK CZ podala návrh na zrušenie tohto rozhodnutia o zamietnutí na M?stský soud v Praze (?eská republika), ktorý tento návrh zamietol.

13 Za týchto okolností A?PACK CZ podala proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí kasa?nú s?ažnos? na Nejvyšší správní soud (?eská republika), ktorý podal návrh na za?atie tohto prejudiciálneho konania. A?PACK CZ tvrdí, že podmienka stanovená v § 44 ods. 3 zákona o DPH, pod?a ktorej dlžník musí by? platite?om DPH, je nielen v rozpore s ?lánkom 90 smernice 2006/112, ale predstavuje aj zakázanú štátnu pomoc.

14 Vnútroštátny súd sa domnieva, že tvrdenia A?PACK CZ týkajúce sa štátnej pomoci nie je

možné prija?. Naopak, požiadavka, aby dlžník bol platite?om dane, stanovená v § 44 ods. 3 zákona o DPH, sa zdá by? v rozpore s ?lánkom 90 smernice 2006/112, ke?že to môže znemožni? odpo?ítanie dane verite?a, ktorý je platite?om dane, bez toho, aby to bolo odôvodnené pochybnos?ou o kone?nej povahe nezaplatenia faktúry.

15 Za týchto okolností Nejvyšší správní soud prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Možno ?lánok 90 ods. 2 [smernice 2006/112] vyklada? s oh?adom na zásadu da?ovej neutrality a zásadu proporcionality tak, že ?lenským štátom umož?uje prostredníctvom odchylnej právnej úpravy stanovi? také podmienky, ktoré v ur?itých prípadoch vylú?ia zníženie základu dane v prípade úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia ceny?

2. Ak je odpove? na prvú otázku kladná, je v rozpore s ?lánkom 90 [smernice 2006/112] taká vnútroštátna právna úprava, ktorá znemož?uje platite?ovi DPH opravi? výšku dane, ak mu vznikla povinnos? prizna? da? pri uskuto?není zdanite?ného plnenia vo?i inému platite?ovi, ktorý za plnenie zaplatil len ?iasto?ne alebo nezaplatil vôbec a ktorý následne prestal by? platite?om dane z pridanej hodnoty?“

O prejudiciálnych otázkach

16 Svojimi dvomi prejudiciálnymi otázkami, ktoré je potrebné preskúma? spolo?ne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa má ?lánok 90 smernice 2006/112 v spojení so zásadami da?ovej neutrality a proporcionality vyklada? v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platite? dane nemôže uskuto?ni? opravu základu dane pre DPH v prípade úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplati? z titulu transakcie, ktorá podlieha tejto dani, ak tento dlžník už nie je platite?om DPH.

17 Pod?a ustálenej judikatúry Súdneho dvora ?lánok 90 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý stanovuje prípady zrušenia, odmietnutia, úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia alebo zníženia ceny po uskuto?není transakcie, ktorá viedla k zaplateniu dane, ukladá ?lenským štátom povinnos? zníži? zdanite?ný základ, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdanite?ná osoba zaplati?, a to vždy, ke? po ukon?ení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej ?as?. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady smernice 2006/112, pod?a ktorej základom dane je skuto?ne získaná protihodnota, ?iže logickým dôsledkom je, že da?ový orgán nemôže vybera? ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdanite?ná osoba (pozri najmä rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, bod 29 a citovanú judikatúru).

18 ?lánok 90 ods. 2 uvedenej smernice samozrejme dovo?uje ?lenským štátom odchýli? sa od tohto ustanovenia v prípade úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia ceny.

19 Ako však už Súdny dvor rozhodol, táto možnos? výnimky v prípade úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia je založená na téze, že nezaplatenie protihodnoty môže by? za ur?itých okolností a z dôvodu právnej situácie existujúcej v dotknutom ?lenskom štáte ?ažké overi?, prípadne môže by? len do?asným stavom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. júla 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, bod 18; z 23. novembra 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, bod 17, a z 22. februára 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, bod 37).

20 Z toho vyplýva, že uplatnenie takejto možnosti výnimky musí by? odôvodnené, aby opatrenia prijaté ?lenskými štátmi na jej vykonanie neotriasali cie?om da?ovej harmonizácie, ktorý sleduje smernica 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. júla 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, bod 18; z 23. novembra 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, bod 18, a z 22. februára 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, bod 38), a aby neumož?ovalo ?lenským

štátom len jednoducho vylú?i? zníženie základu dane na ú?ely DPH v prípade nezaplatenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, body 20 a 21).

21 Tento záver je potvrdený teleologickým výkladom ?lánku 90 ods. 2 smernice 2006/112. Hoci je relevantné, že ?lenské štáty môžu bojova? proti neistote súvisiacej s neuhradením faktúry alebo s definitívnym charakterom tohto neuhradenia, takáto možnos? výnimky nemôže ís? nad rámec tejto neistoty a najmä otázky, ?i zníženie základu dane možno nevykona? v prípade nezaplatenia (rozsudky z 23. novembra 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, bod 22, a z 22. februára 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, bod 40).

22 Okrem toho pripusti? možnos?, že ?lenské štáty by mohli vylú?i? akéko?vek zníženie základu dane pre DPH, by odporovalo zásade neutrality DPH, z ktorej najmä vyplýva, že podnikate? ako príjemca dane na ú?et štátu musí by? zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich podnikate?ských ?inností, ktoré samotné podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, bod 23).

23 V prejednávanej veci požiadavka stanovená vnútroštátnou právnou úpravou vo veci samej, ktorá podmie?uje opravu základu dane pre DPH skuto?nos?ou, že dlžník neprestal by? platite?om DPH, nemôže by? odôvodnená potrebou zoh?adni? neistotu, pokia? ide o kone?nú povahu predmetného nezaplatenia.

24 Ako totiž v podstate uvádza Komisia vo svojich písomných pripomienkach, skuto?nos?, že dlžník prestal by? platite?om dane v rámci konkurzného konania, predstavuje naopak dôkaz, ktorý môže potvrdi? kone?nú povahu nezaplatenia.

25 Pokia? ide o otázku, ?i by takáto požiadavka, ako tvrdí ?eská vláda vo svojich písomných pripomienkach, predovšetkým s odkazom na bod 33 rozsudku z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40), mohla by? považovaná za zlu?ite?nú s ?lánkom 90 ods. 2 smernice 2006/112, ke?že jej cie?om je zabezpe?i? riadny výber DPH, predchádza? da?ovým podvodom a odstráni? riziko strát da?ových príjmov, je potrebné poukáza? na to, že tieto ciele nemôžu odporova? ú?elu a ani štruktúre tohto ustanovenia ani odôvodni? výnimky z ?lánku 90 ods. 1 tejto smernice z iných dôvodov, než ktoré súvisia s neistotou, pokia? ide o nezaplatenie alebo jeho kone?ný charakter.

26 Aj ke? ?lánok 273 smernice 2006/112, na ktorý sa tiež ?eská republika odvoláva na podporu svojho výkladu, opráv?uje ?lenské štáty stanovi? povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie da?ovým podvodom, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takéto opatrenia sa v zásade môžu odchýli? od pravidiel týkajúcich sa základu dane len v rozsahu striktne nevyhnutnom na dosiahnutie tohto osobitného cie?a, ke?že musia ma? ?o najmenší vplyv na ciele a zásady smernice 2006/112 a nemôžu by? použité takým spôsobom, ktorý by spochyb?oval neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, bod 33 a citovanú judikatúru), ktorá predstavuje základnú zásadu spolo?ného systému DPH zavedeného právnymi predpismi Únie v danej oblasti.

27 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nevyplýva, že by skuto?nos?, že verite?ovi, ktorý je platite?om dane, ako A?PACK CZ, sa umožní zníži? svoj základ dane na ú?ely DPH v prípade, že sa nachádza v situácii, že mu za poh?adávku nezaplatil dlžník, ktorý je v platobnej neschopnosti a ktorý medzi?asom prestal by? platite?om dane, predstavovala osobitné riziko podvodu alebo vyhýbania sa dani. Okrem toho vylú?enie akejko?vek možnosti na zníženie možnosti tohto základu dane v takomto prípade a za?aženie tohto verite?a, ktorý je platite?om dane, sumou DPH, ktorú v rámci svojej hospodárskej ?innosti nezískal, v každom prípade prekra?uje medze striktne nevyhnutné na dosiahnutie cie?ov uvedených v ?lánku 273 smernice

2006/112.

28 Vzh?adom na vyššie uvedené treba na položené prejudiciálne otázky odpoveda? tak, že ?lánok 90 smernice 2006/112 sa má vyklada? v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platite? dane nemôže uskuto?ni? opravu základu dane pre DPH v prípade úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplati? z titulu transakcie, ktorá podlieha tejto dani, ak tento dlžník už nie je platite?om DPH.

O trovách

29 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 ú?astníkov konania, nemôžu by? nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

?lánok 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spolo?nom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vyklada? v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platite? dane nemôže uskuto?ni? opravu základu dane pre da? z pridanej hodnoty (DPH) v prípade úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplati? z titulu transakcie, ktorá podlieha tejto dani, ak tento dlžník už nie je platite?om DPH.

Podpisy

* Jazyk konania: ?eština.