



Zbierka súdnych rozhodnutí

UZNESENIE SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 3. marca 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 90 – Zníženie základu dane – Úplné alebo čiastočné nezaplatenie ceny – Pohľadávka, ktorá sa stala definitívne nevymožiteľnou – Premlčacia lehota na podanie žiadosti o dodatočné zníženie základu dane na účely DPH – Deň začiatku plynutia lehoty“

Vo veci C-507/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Pécsi Törvényszék (súd v Pécsi, Maďarsko) zo 17. septembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 8. októbra 2020, ktorý súvisí s konaním:

FGSZ Földgázzállító Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory L. Bay Larsen, sudcovia C. Toader (spravodajkyňa) a M. Safjan,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vo veci sa rozhodne formou odôvodneného uznesenia v súlade s článkom 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora,

vymagal toto

Uznesenie

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu 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, ďalej len smernica o „DPH“), vykladaného v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality.
- 2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou FGSZ Földgázzállító Zrt., ktorá je maďarskou obchodnou spoločnosťou, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej finančnej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko, ďalej len

* Jazyk konania: maďarčina.

„riaditeľstvo pre opravné prostriedky“), týkajúceho sa toho, že uvedené riaditeľstvo odmietlo priznať spoločnosti FGSZ právo na zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) do výšky protihodnoty, ktorú nezískala z dôvodu platobnej neschopnosti dlžníka.

Právny rámec

Právo Únie

3 V článku 90 smernice o DPH sa uvádza:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, 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 odchyliť od ustanovenia odseku 1.“

4 Podľa článku 185 tejto smernice:

„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.“

5 V článku 273 prvom odseku smernice sa uvádza:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

Maďarské právo

6 Az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o Daňovom poriadku) [*Magyar Közlöny* 2003/131. (XI. 14., s. 9990)], uplatňujúci sa na skutkový stav v spore vo veci samej, stanovuje v § 4 ods. 3 písm. b) v podstate to, že vrátenie DPH treba považovať za rozpočtovú pomoc a že sa tak na ň vzťahujú pravidlá premlčania uplatňujúce sa na rozpočtovú pomoc.

7 § 164 ods. 1 zákona č. XCII z roku 2003 stanovuje v podstate to, že nárok na podanie žiadosti o rozpočtovú pomoc sa premlčal uplynutím päťročnej lehoty, ktorá začína plynúť od roku, v priebehu ktorého nárok na podanie takejto žiadosti vznikol.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 8 V období od októbra 2010 do januára 2011 FGSZ zaslala EMFESZ Kft., partnerskej spoločnosti (ďalej len „dlžná spoločnosť“), viacero faktúr s DPH. V priebehu roka 2011 FGSZ priznala a uhradila daňovému orgánu DPH vzťahujúcu sa na tieto faktúry.
- 9 Pred zaplatením týchto faktúr sa vo vzťahu k dlžnej spoločnosti začali viesť konania týkajúce sa vstupu do likvidácie, medzi ktoré patrí aj konanie začaté 28. januára 2014 zo strany Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko). Pohľadávka vyplývajúca z uvedených faktúr bola spoločnosťou FGSZ prihlásená, pričom správca konkurznej podstaty potvrdil dlžnej spoločnosti 7. mája 2018, že túto pohľadávku uznáva. Dňa 13. decembra 2019 správca konkurznej podstaty konštatoval, že sa uvedená pohľadávka stala nevyhľaditeľnou.
- 10 Dňa 19. decembra 2019 podala FGSZ žiadosť o vrátenie DPH týkajúcu sa týchto istých faktúr a zaplatenie úrokov z omeškania.
- 11 Rozhodnutím z 24. januára 2020 daňový orgán prvého stupňa zamietol túto žiadosť z dôvodu, že päťročná premlčacia lehota, ktorú stanovuje vnútroštátny právny poriadok, uplynula 31. decembra 2016.
- 12 Proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí podala FGSZ na riaditeľstvo pre opravné prostriedky sťažnosť, ktorá bola zamietnutá 3. marca 2020. Toto riaditeľstvo pripomenulo, že hoci článok 90 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že základ dane sa znižuje v prípade, že, tak ako vo veci samej, nedošlo k zaplateniu DPH vzťahujúcej sa na faktúry, platí pritom, že prináleží členským štátom určiť podmienky, za akých sa má toto zníženie uskutočniť. V tejto súvislosti uvedené riaditeľstvo uviedlo, že členské štáty môžu stanoviť, že nárok na dosiahnutie zníženia základu dane môže podliehať premlčacej lehote. Podľa jeho názoru by táto lehota mala začať plynúť odo dňa na splnenie povinnosti zaplatenia, to znamená odo dňa uvedeného na faktúrach.
- 13 FGSZ podala proti rozhodnutiu z 3. marca 2020 žalobu na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. S odvolaním sa na rozsudky z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), a z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústrija de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), uviedla v podstate to, že premlčacia lehota nemá začať plynúť odo dňa pôvodne stanoveného na splnenie povinnosti zaplatenia, ale odo dňa, kedy sa pohľadávka stala nevyhľaditeľnou.
- 14 Pécsi Törvényszék (súd v Pécsi, Maďarsko), ktorý dospel k záveru, že v tejto veci vyvstávajú problematické otázky týkajúce sa výkladu práva Únie, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je prax členského štátu, podľa ktorej tento členský štát odvolaním sa na *ex tunc* účinnok zníženia základu dane uplatniteľného v prípade definitívneho nezaplatenia upraveného článkom 90 ods. 1 smernice o [DPH] počíta päťročnú premlčaciu lehotu, v ktorej je možné vykonať zníženie základu dane, stanovenú všeobecnou právnou úpravou tohto členského štátu, odo dňa, keď pôvodne došlo k dodaniu tovaru, a nie odo dňa, keď sa konkrétna pohľadávka stala nevyhľaditeľnou, a odvolaním sa na uplynutie premlčacej lehoty zbavuje zdaniteľnú osobu, ktorá koná v dobrej viere, jej práva na zníženie základu dane, ktoré súvisí so skutočnosťou, že pohľadávka sa stala definitívne nevyhľaditeľnou, za okolností, pri ktorých môže uplynúť viacero rokov odo dňa, kedy skutočne došlo k dodaniu tovaru do dňa, keď sa pohľadávka stala definitívne nevyhľaditeľnou, a pri ktorých právna úprava členského štátu v čase dodania tovaru neumožňovala zníženie základu dane v súvislosti s pohľadávkou, ktorá sa stala definitívne nevyhľaditeľnou, a to v rozpore s právom Únie, zlučiteľná so zásadami proporcionality, daňovej neutrality a efektivity, najmä vzhľadom na bod 63 návrhov generálnej advokátky J. Kokott vo veci Biosafe – Indústrija de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), bod 27 rozsudku z 23. novembra 2017 vo veci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), a bod 36 rozsudku

z 22. februára 2018 vo veci T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), ako aj z dôvodu, že členský štát nemôže vybrať na účely DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú skutočne dostal dodávateľ dotknutého tovaru alebo poskytovateľ dotknutých služieb?“

O prejudiciálnej otázke

- 15 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 90 smernice o DPH, vykladaný v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality, vykladať v tom zmysle, že keď členský štát stanoví premlčaciu lehotu, po uplynutí ktorej zdaniteľná osoba s pohľadávkou, ktorá sa stala definitívne nevyhľadateľnou, už nemôže uplatniť nárok na dosiahnutie zníženia základu dane, táto lehota má začať plynúť odo dňa pôvodne stanoveného na splnenie povinnosti zaplatenia alebo odo dňa, kedy sa pohľadávka stala definitívne nevyhľadateľnou.
- 16 Podľa článku 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora môže tento okrem iného v prípade, že odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku možno jednoznačne vyvodiť z judikatúry, na návrh sudcu spravodajcu po vypočutí generálneho advokáta kedykoľvek rozhodnúť formou odôvodneného uznesenia.
- 17 V prejednávanej veci treba uvedené ustanovenie uplatniť.
- 18 V prvom rade treba pripomenúť, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH sa týka prípadov zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia, alebo zníženia ceny po uskutočnení transakcie, ktorá viedla k zaplateniu dane. Toto ustanovenie ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po uzavretí transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Uvedené ustanovenie je vyjadrením základnej zásady tejto smernice, ktorou je zásada daňovej neutrality a podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota, čiže logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vybrať ako DPH vyššiu sumu, než je tá, ktorú získala zdaniteľná osoba [uznesenie z 24. októbra 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, neuvyverejnené, EU:C:2019:901, bod 19 a citovaná judikatúra, ako aj rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 21 a citovaná judikatúra].
- 19 So zreteľom na znenie článku 90 ods. 1 smernice o DPH, vykladaného v spojení so znením článku 273 tejto smernice, ako aj na zásadu daňovej neutrality, je 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 tie, ktoré umožňujú preukázať, že po uzavretí transakcie celá protihodnota alebo jej časť v konečnom dôsledku nebude získaná [pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, body 22 až 25 a citovaná judikatúra].
- 20 Ďalej článok 90 ods. 2 smernice o DPH umožňuje členským štátom odchyliť sa v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny transakcie od pravidla uvedeného v článku 90 ods. 1 tejto smernice. V tejto súvislosti mal Súdny dvor príležitosť spresniť, že uplatnenie takejto možnosti výnimky nemôže členským štátom umožňovať to, aby len jednoducho vylúčili zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia. Uvedená možnosť výnimky má za cieľ iba umožniť členským štátom napraviť neistotu súvisiacu s nezaplatením faktúry alebo s jeho definitívnou podobou, a neupravuje otázku, či zníženie základu dane možno nevykonať v prípade nezaplatenia [pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, body 29 a 30, ako aj citovaná judikatúra].
- 21 V predmetnom prípade bola nevyhľadateľnosť pohľadávky spoločnosti FGSZ z dôvodu úplného nezaplatenia faktúr zo strany dlžnej spoločnosti konštatovaná 13. decembra 2019. Dňa 19. decembra 2019 podala FGSZ žiadosť o vrátenie DPH týkajúcej sa týchto faktúr.

- 22 Z uvedeného vyplýva, že ku dňu podania tejto žiadosti bola definitívna nevyožiteľnosť pohľadávky preukázaná.
- 23 V druhom rade z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že možnosť podať žiadosť o vrátenie DPH bez akéhokoľvek časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovému úradu nemohla byť donekonečna spochybniteľná. Hoci existenciu premlčacej lehoty, ktorej uplynutie má za dôsledok to, že už veriteľ nebude môcť podať žiadosť o zníženie základu dane na účely DPH, týkajúcu sa určitých pohľadávok, nemožno považovať za nezlučiteľnú so smernicou o DPH, platí, že určenie dňa, od ktorého táto lehota začína plynúť, patrí do vnútroštátneho práva, s výhradou rešpektovania zásad ekvivalencie a efektivity (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, body 16 a 17, ako aj citovanú judikatúru, a z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústrija de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, body 36 a 37, ako aj citovanú judikatúru).
- 24 Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, treba poukázať na to, že Súdny dvor nemá k dispozícii žiadnu informáciu, ktorá by mohla vyvolávať pochybnosti, pokiaľ ide o súlad právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, s touto zásadou.
- 25 Čo sa týka zásady efektivity, Súdny dvor, pokiaľ ide o článok 185 smernice o DPH, vo vzťahu ku ktorému Súdny dvor zdôraznil, že sa musí vykladať koherentne s článkom 90 tejto smernice (rozsudok z 22. februára 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 35), rozhodol, že keďže zdaniteľná osoba nekonala s nedostatočnou náležitou starostlivosťou, a ani nedošlo k zneužitiu alebo kolúzneho dohode, lehota, ktorá začala plynúť od dátumu vyhotovenia pôvodných faktúr – a pre určité transakcie uplynula pred vykonaním opravy –, sa nemôže platne namietať voči uplatneniu nároku na zníženie DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústrija de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 43, ako aj citovanú judikatúru).
- 26 Takéto spôsoby počítania lehoty totiž nemožno odôvodniť potrebou zohľadniť neistotu, pokiaľ ide o definitívnu nevyožiteľnosť pohľadávky [pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, body 33 až 35 a 44].
- 27 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že právo Únie bráni takej právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa právo na vrátenie DPH zdaniteľnej osobe odmieta priznať z dôvodu, že prekluzívna lehota stanovená uvedenou právnou úpravou na uplatnenie tohto práva začala plynúť buď odo dňa dodania tovaru, a uplynula pred podaním žiadosti o vrátenie dane (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 51), alebo odo dňa vystavenia pôvodných faktúr a už uplynula (rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústrija de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 44).
- 28 Z uvedeného vyplýva, že keď členský štát stanovil, že nárok veriteľa dosiahnuť zníženie základu dane, upravené v článku 90 smernice o DPH, podlieha premlčacej lehote, táto lehota nemá začať plynúť odo dňa pôvodne stanoveného na splnenie povinnosti zaplata, ale odo dňa, kedy sa pohľadávka stala definitívne nevyožiteľnou.
- 29 V predmetnom prípade, hoci vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, stanovuje päťročnú premlčaciu lehotu, ktorá začína plynúť od roku, v priebehu ktorého nárok na podanie takejto žiadosti vznikol, z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že FGSZ podala žiadosť o vrátenie DPH 19. decembra 2019, to znamená šesť dní po tom, ako správca konkurznej podstaty dlžnej spoločnosti konštatoval nevyožiteľnosť predmetnej pohľadávky.
- 30 Z uvedeného vyplýva, že keďže zdaniteľná osoba podala svoju žiadosť v takejto lehote, treba konštatovať, že konala s náležitou starostlivosťou a že ju nemožno zbaviť jej práva na zníženie základu dane.

- 31 Napokon treba ešte pripomenúť, že jednak článok 90 ods. 1 smernice o DPH spĺňa podmienky na to, aby mal priamy účinok, a jednak podľa zásady prednosti práva Únie, každý vnútroštátny súd, ktorému bolo v rámci jeho právomoci predložené podanie, je ako orgán členského štátu povinný neuplatniť v spore, ktorý prejednáva, akékoľvek vnútroštátne ustanovenie právneho predpisu, ktoré je v rozpore s ustanovením práva Únie s priamym účinkom. Pokiaľ teda zdaniteľná osoba, ako je FGSZ, nespĺňa podmienky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou, ktoré nie sú v súlade s týmto ustanovením, táto zdaniteľná osoba sa môže odvolávať na uvedené ustanovenie pred vnútroštátnymi súdmi proti predmetnému členskému štátu, s cieľom dosiahnuť zníženie svojho základu dane [rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, body 51 a 52, ako aj citovaná judikatúra].
- 32 So zreteľom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 90 smernice o DPH, v spojení so zásadami daňovej neutrality a efektivity, sa má vykladať v tom zmysle, že keď členský štát stanoví premlčaciu lehotu, po uplynutí ktorej zdaniteľná osoba, ktorá disponuje definitívne nevyhľaditeľnou pohľadávkou, už nemôže uplatniť nárok na dosiahnutie zníženia základu dane, táto lehota nemôže začať plynúť odo dňa pôvodne stanoveného na splnenie povinnosti zaplataenia, ale až odo dňa, kedy sa pohľadávka stala definitívne nevyhľaditeľnou.

O trovách

- 33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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) nariadil:

Článok 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v spojení so zásadami daňovej neutrality a efektivity, sa má vykladať v tom zmysle, že pokiaľ členský štát stanoví premlčaciu lehotu, po uplynutí ktorej zdaniteľná osoba, ktorá disponuje definitívne nevyhľaditeľnou pohľadávkou, už nemôže uplatniť nárok na dosiahnutie zníženia základu dane, táto lehota nemôže začať plynúť odo dňa pôvodne stanoveného na splnenie povinnosti zaplataenia, ale až odo dňa, kedy sa pohľadávka stala definitívne nevyhľaditeľnou.

Podpisy