

Vec C-589/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

4. december 2019

Vnútroštátny súd:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

4. november 2019

Žalobkyňa:

A.

Žalovaný:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Predmet konania vo veci samej

Priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe z titulu nadobudnutia tovarov vo vnútri Spoločenstva vo svetle novelizovaných ustanovení zákona o DPH stanovujúcich trojmesačnú prekluzívnu lehotu na podanie daňového priznania.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

Má sa článok 167 v spojení s článkom 178 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, v znení neskorších zmien) vykladať tak, že bráni vnútroštátnym právnym predpisom, ktoré podmieňujú uplatnenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v tom istom daňovom období, v ktorom je splatnou DPH v súvislosti s transakciami predstavujúcimi nadobudnutia tovarov vo vnútri Spoločenstva, a to uvedením DPH z takýchto transakcií v príslušnom daňovom vyhlásení podanom v prekluzívnej lehote (v Poľsku trojmesačnej) od konca mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť vo vzťahu k nadobudnutým tovarom a službám?

Relevantné ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenená smernicou 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (ďalej len „smernica o DPH“): článok 1 ods. 2 a články 63, 167, 168, 178-182, 273.

Relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb) (Dz. U. z roku 2018, položka 2174, v znení zmien, ďalej len „zákon o DPH“):

Článok 86, ods. 1, 10, 13 a 13a v znení platnom tak pred ako aj po prvom januári 2017:

1. V rozsahu, v akom sa tovary a služby používajú na vykonávanie zdaniteľných transakcií, má zdaniteľná osoba... právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe od splatnej dane... .

10. Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzniká v daňovom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť v súvislosti so tovarmi a službami získanými alebo dovezenými zdaniteľnou osobou.

13. Ak zdaniteľná osoba nevykonala odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v termínoch uvedených v odsekoch 10, 10d, 10e a 11, môže vykonať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe prostredníctvom oprávneho daňového priznania za obdobie, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, nie však neskôr ako uplynutí 5 rokov od začiatku roka, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, s výhradou odseku 13a.

13a. Ak zdaniteľná osoba v súvislosti s nadobudnutím a dodaním tovarov alebo poskytnutím služieb vo vnútri Spoločenstva, pre ktoré je v súlade s článkom 17 zdaniteľnou osobou nadobúdateľ tovarov alebo služieb, nevykonala odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v termínoch uvedených v odsekoch 10 a 11, môže vykonať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe prostredníctvom oprávneho daňového priznania za obdobie, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, nie však neskôr ako po uplynutí 5 rokov od začiatku roka, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

Článok 86 ods. 10b v znení platnom do 31. decembra 2016:

10b. Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v prípadoch, ktoré sú upravené v:

...

2) odseku 2 bode 4 písm. c) – vznikne podľa odseku 10 za podmienky, že zdaniteľná osoba:

...

b) uvedie sumu DPH splatnej z titulu nadobudnutia tovarov vo vnútri Spoločenstva v daňovom priznaní, v ktorom je povinná túto daň vyúčtovať;

3) odseku 2 bodu 4 písm. a), b) a d) – vznikne podľa odseku 10 za podmienky, že zdaniteľná osoba uvedie sumu DPH splatnej z titulu týchto transakcií v daňovom priznaní, v ktorom je povinná túto daň vyúčtovať;

Od 1. januára 2017 boli zmenené ustanovenia článku 86 ods. 10b bod 2 písm. b) a bod 3, pričom bolo pridané do tohto článku ustanovenie odseku 10i:

10b Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v prípadoch, ktoré sú upravené v:

...

2) odseku 2 bode 4 písm. c) – vznikne podľa odseku 10 za podmienky, že zdaniteľná osoba:

...

b) uvedie sumu DPH splatnej z titulu nadobudnutia tovarov vo vnútri Spoločenstva v daňovom priznaní, v ktorom je povinná túto daň vyúčtovať, nie neskôr ako do 3 mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť k nadobudnutým tovarom a službám;

3) odseku 2 bodu 4 písm. a), b) a d) – vznikne podľa odseku 10 za podmienky, že zdaniteľná osoba uvedie sumu DPH splatnej z titulu týchto transakcií v daňovom priznaní, v ktorom je povinná túto daň vyúčtovať, nie neskôr ako do 3 mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť k nadobudnutým tovarom a službám;

10i V prípade, ak zdaniteľná osoba uvedie sumu splatnej DPH v daňovom priznaní, v ktorom je povinná priznať túto daň, v neskoršom termíne než termíne stanovenom v odseku 10b bode 2 písm. b) a bode 3, môže zdaniteľná osoba zodpovedajúcim spôsobom zvýšiť daň zaplatenú na vstupe za daňové obdobie, v ktorom ešte neuplynula lehota na podania daňového priznania.

Zhrnutie skutkového stavu a konania a tvrdenia účastníkov konania

- 1 V žiadosti o poskytnutie individuálneho výkladu predpisov daňového práva spoločnosť A (ďalej len „spoločnosť“) uviedla, že v rámci svojej obchodnej činnosti uskutočňuje nákupy, vrátane nadobudnutí tovarov vo vnútri Spoločenstva (ďalej len „NTS“) na území Poľska. Nadobúdané tovary sú následne používané na činnosti podliehajúce dani z pridanej hodnoty (DPH) na území štátu. V rámci uskutočňovanej činnosti sa vyskytli a v budúcnosti môžu vyskytnúť prípady, v ktorých daň splatná z titulu NTS nebola/nebude spoločnosťou uvedená v príslušnom daňovom priznaní (prípadne v opravnom daňovom priznaní), podanom do troch mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom v súvislosti s nadobudnutými tovarmi vznikla daňová povinnosť (spoločnosť to urobila alebo to urobí po uplynutí tejto lehoty prostredníctvom opravného daňového priznania). Pritom neuvedenie splatnej dane v uvedenej lehote môže vyplývať okrem iného z oneskoreného obdržania faktúry, nesprávnej klasifikácie plnení zo strany spoločnosti alebo omylu osoby, ktorá vedie daňovú evidenciu a podáva daňové priznanie. Spoločnosť zdôraznila, že má plné právo na odpočítanie DPH a že oneskorené (po uplynutí 3 mesiacoch) priznanie splatnej dane prostredníctvom opravného daňového priznania nie je porušením práva ani nesleduje krátene dane.
- 2 Vzhľadom na vyššie uvedené spoločnosť položila otázku, či v situácii vymedzenej v návrhu na začatie prejudiciálneho konania ako aj v podobných budúcich situáciách, a pri uplatnení právnej úpravy účinnej od 1. januára 2017, môže a bude môcť na základe podaného opravného daňového priznania k DPH za obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť, odpočítať DPH zaplatenú na vstupe z titulu NTS v tom istom daňovom období, v ktorom bola vyúčtovaná splatná daň, a síce aj vtedy, ak opravné daňové priznanie bolo alebo bude podané neskôr ako tri

mesiace od uplynutia mesiaca, v ktorom v súvislosti s nadobudnutými tovarmi vznikla daňová povinnosť.

- 3 Podľa názoru spoločnosti treba na túto otázku odpovedať kladne. Domnieva sa, že požiadavka vyplývajúca z článku 86 ods. 10b bodu 2 zákona o DPH v znení platnom od 1. januára 2017 je požiadavkou, ktorá je smernici o DPH cudzia, a teda ju nemožno zohľadňovať a okrem toho porušuje zásadu daňovej neutrality a zásadu proporcionality.
- 4 S týmto názorom vyjadril svoj nesúhlas Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ štátneho úradu pre daňové informácie, ďalej len „daňový orgán“). Podľa jeho názoru prijatá právna úprava nie je v rozpore so smernicou o DPH, najmä s vyššie uvedenými zásadami, keďže neobmedzujú právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie splatnej dane, ktoré vyplýva zo samotnej konštrukcie DPH. Zdôraznil tiež, že článok 178 smernice o DPH pripúšťa možnosť, aby členské štáty zaviedli určité náležitosti, ktoré budú podmieňovať právo na odpočítanie DPH, a podľa jeho názoru je takouto náležitosťou trojmesačná lehota uvedená v článku 86 ods. 10b bode 2 písm. b) zákona o DPH.
- 5 Spoločnosť podala na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodský správny súd Gliwice, vnútroštátny súd podávajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania) žalobu o zrušenie napadnutého individuálneho výkladu, v ktorej vytýka okrem iného rozpor článku 86 ods. 10b bodu 2 zákona o DPH s článkami 167 a 178 smernice o DPH a porušenie zásady daňovej neutrality vyjadrenej v článku 1 ods. 2 tejto smernice a tiež zásady proporcionality vyplývajúcej z článku 5 ods. 4 ZFEÚ.
- 6 Daňový orgán navrhol žalobu zamietnuť a zotrval na svojom názore vyjadrenom v napadnutom individuálnom výklade. Vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a podať na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Zhrnutie odôvodnenia podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 7 V Poľsku v súlade so zásadou vyjadrenou v článku 86 ods. 1 zákona o DPH (stanovujúcou implementáciu zásady daňovej neutrality) platí, že pokiaľ sú tovary a služby používané na vykonávanie zdaniteľných plnení, zdaniteľnej osobe prislúcha právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. Toto právo vznikne v zásade v daňovom období v ktorom vznikne daňová povinnosť v súvislosti so službami alebo tovarmi nadobudnutými alebo dovezenými zdaniteľnou osobou (článok 86 ods. 10 zákona o DPH). Podľa právnej úpravy platnej do 31. decembra 2016 v prípade NTS vzniká toto právo podľa odseku 10 okrem iného pod podmienkou, že zdaniteľná osoba uvedie daň splatnú z titulu NTS v daňovom priznaní, v ktorom je povinná túto daň vyúčtovať [článok 86 ods. 10b bod 2 písm. b) zákona o DPH]. Zákonodarca však zaviedol novú prekluzívnu lehotu, čo znamená, že v súčasnosti je možnosť využitia tejto právnej úpravy podmienená podaním daňového priznania v trojmesačnej lehote [článok 86 ods. 10b bod 2 písm. b) zákona o DPH v znení platnom od 1. januára 2017].

V prípade prekročenia lehoty musí zdaniteľná osoba opraviť podané daňové priznanie (článok 86 ods. 10g zákona o DPH) a súčasne môže vypočítať splatnú daň vyplývajúcu z NTS iba predbežne (článok 86 ods. 10i zákona o DPH). Z odôvodnenia novely zákona vyplýva, že táto novela bola odôvodnená nezrovnalosťami niektorých subjektov v priznaniach NTS a iných transakcií, pri ktorých splatná daň v zásade zodpovedala dani zaplatenej na vstupe.

- 8 Medzitým Súdny dvor v rozsudku z 2. mája 2019, C-225/18, Grupa Lotos, týkajúcom sa klauzuly „standstill“ konštatoval, že právo na odpočítanie DPH, ktoré je upravené v článku 168 písm. a) smernice o DPH, je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa uplatňuje bezprostredne na celú DPH, ktorej podliehajú plnenia uskutočnené na vstupe a systém odpočítania má sa cieľ zmierniť celkovo záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho podnikateľských činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú neutralitu zdanenia všetkých ekonomických aktivít pod podmienkou, že v zásade podliehajú DPH. Z toho vyplýva, pokiaľ zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká, použije v okamihu nadobudnutia tovarov alebo služieb tieto tovary alebo služby na účely zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočňuje, je oprávnená na odpočítanie splatnej alebo zaplatenej DPH za uvedené tovary alebo služby. Súdny dvor poukázal na to, že z judikatúry tiež vyplýva, že výnimky z práva na odpočítanie DPH sú dovolené len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v ustanoveniach smerníc upravujúcich túto daň. Súdny dvor už rozhodol, že je potrebné zohľadniť takisto skutočné uplatňovanie vnútroštátnych predpisov týkajúcich sa vylúčenia práva na odpočítanie DPH a účinky, ktoré v tejto súvislosti vyplývajú pre zdaniteľné osoby (body 25 až 28, 37).
- 9 Vzhľadom na vyššie uvedený rozsudok vnútroštátny súd má pochybnosti, či je možné prijať právnu úpravu ako v predmetnej veci, ktorá je novým, vo vnútroštátnej legislatíve v zásade doposiaľ neznámym riešením. Je to relevantné o to viac, že jej prijatím sa poľský zákonodarca vyjadril k zlučiteľnosti plánovaných riešení s právom Únie. Z odôvodnenia novely zákona pritom vyplýva, že nebolo zadovážené stanovisko ani sa neuskutočnili konzultácie a nedosiahli dohody s orgánmi a inštitúciami Únie.
- 10 Na druhej strane k oprávneniu členských štátov zaviesť prekluzívne lehoty ako formálnu požiadavku sa Súdny dvor vyjadril viac krát v zmysle zásad ekvivalencie, efektivity a proporcionality. Vnútroštátny súd odkázal na tieto rozsudky: z 28. júla 2016, C-332/15, Astone (bod 34; bod 1 výroku); z 8. mája 2008, C-95/07 a C-96/07, Ecotrade SpA (bod 1 výroku); z 12. januára 2006, C-504/04 A.S.G. (bod 35); z 18. marca 1987, 56/86, Société pour l'exportation des sucres; z 30. júna 1987, 47/86, Roquette Frères; z 26. júna 1990, C-8/89, Zardi; z 9. júla 2015, C-183/14, Salomie i Oltean; z 15. septembra 2016, C-518/14, Senatex.
- 11 Z vyššie uvedenej judikatúry vnútroštátny súd vyvodzuje, že ustanovenia smernice o DPH nebránia oprávneniu členských štátov stanoviť vo vnútroštátnych

poriadcach prekluzívne lehoty, avšak tieto lehoty nesmú porušovať zásadu daňovej neutrality a musia byť primerané. Posúdenie uvedeného prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý je povinný skúmať, či právny predpis nezaviedol formality neprimerané vo vzťahu k zamýšľaným cieľom, a či tieto formality ekonomicky neznevýhodnili zdaniteľnú osobu. V predmetnej veci je preto úlohou vnútroštátneho súdu skúmať, či stanovená prekluzívna lehota objektívne spĺňa podmienky vyplývajúce zo zásad proporcionality a daňovej neutrality. Ak ich nespĺňa, zdaniteľná osoba sa môže odvolávať na predmetný nesúlad a v dôsledku toho by jej znovu prináležalo oprávnenie uplatniť si právo na odpočítanie DPH.

- 12 V predmetnej veci spoločnosť uvádza dve druhy príčiny nedodržania prekluzívnej lehoty: a to jednak príčiny nezávislé od zdaniteľnej osoby, ktoré spočívajú v oneskorení obdržaní faktúry, a jednak príčiny závislé od zdaniteľnej osoby, tj. pochybenia na jej strane.
- 13 Pri posudzovaní uvedeného v kontexte zásady proporcionality v prvom rade treba rozlišovať medzi situáciou zdaniteľnej osoby v závislosti od toho, či ide o splatnú daň alebo daň zaplatenú na vstupe. Článok 86 zákona o DPH totiž obsahuje časové ohraničenie (prekluzívnu lehotu) vo vzťahu k prvej z nich iba v súvislosti s inštitútom premlčania, a to päťročné obdobie. Tým je oprava splatnej dane možná do uplynutia tohto obdobia (článok 13 a článok 13a zákona o DPH). Pokiaľ ide o daň zaplatenú na vstupe, zákonodarca stanovil dve lehoty. Po prvé trojmesačnú lehotu pre jej vyúčtovanie a teda spätne alebo priebežne [článok 86 ods. 10b bod 2 písm. b) a článok 86 ods. 10i], a po druhé päťročné obdobie (článok 13 a článok 13a). Pochybnosti vyvoláva prvá lehota.
- 14 Na jednej strane totiž podľa názoru vnútroštátneho súdu trojmesačná prekluzívna lehota v článku 86 ods. 10b bode 2 písm. b) zákona o DPH postačuje podľa všetkého, aby zdaniteľná osoba získala faktúry. Nepochybne má táto lehota aj disciplinárnu povahu, keďže jej stanovenie má za cieľ, aby zdaniteľné osoby aktívnejšie získavali faktúry dokladajúce NTS. Kľúčovým je to, aby toto ustanovenie zabránilo situáciám, v ktorých by sa daň zaplatená na vstupe rovnala splatnej dani, ale vyúčtovanie by sa uskutočnilo neskôr vzhľadom na neskoršiu opravu dane vyplývajúcu z neskoršieho zohľadnenia faktúry než vo vyššie uvedenej lehote. Takýto postup totiž slúžil daňovej „optimalizácii“ a bol využívaný na účely porušovania práva. Z odôvodnenia novely zákon pritom vyplýva, že uvedená prekluzívna lehota dáva daňovým orgánom možnosť väčšej kontroly vyúčtovania DPH. Vnútroštátny súd uvádza, že nie sú mu známe štatistické údaje o percente prípadov spätného uplatnenie práva na odpočítanie v päťročnej lehote – a nie trojmesačnej – ktoré súžili na účely daňového podvodu alebo porušenia práva. Na druhej strane je potrebné zohľadniť, že zdaniteľná osoba niekedy nemá vplyv na dodržanie vyššie uvedenej lehoty, ako na to poukazuje spoločnosť v predmetnej veci. Môže to totiž súvisieť s oneskoreným vystavením a vyslaním faktúry zmluvným partnerom alebo s pochybením na strane poštových operátorov. Okrem toho obdržanie faktúry zdaniteľnou osobou v tejto lehote nemusí vždy znamenať, že faktúra spĺňa požiadavky oprávňujúce na odpočítanie DPH, napríklad v prípade chýb v jej vyhotovení. V zmysle smernice

o DPH musí faktúra spĺňať požiadavky týkajúce sa tak predmetu, ako aj subjektu. Súčasne, ako konštatoval Súdny dvor, oneskorené doručenie opravnej faktúry, pokiaľ ide o formálne podmienky, nie vždy môže viesť k pozbaveniu práva zdaniteľnej osoby odpočítať si DPH. Z nových právnych predpisov navyše vyplýva, že nezávisle od toho, čo bolo príčinou oneskorenia, môže zdaniteľná osoba po uplynutí trojmesačnej lehoty odpočítať daň iba priebežne. To vedie nutne k tomu, že zdaniteľná osoba bude ekonomicky zaťažená splatnou daňou a navyše musí platiť úroky od prvého dňa po lehote, v ktorej sa daň stala splatnou, až do dňa jej skutočného zaplatenia alebo od prvého dňa po okamihu, kedy bol zdaniteľnej osobe vrátený preplatok dane do dňa zaplatenia, alebo bude musieť korigovať požadovanú sumu dane, ktorá má byť prevedená za obdobie medzi opravou a daňovým priznaním za príslušné obdobie.

- 15 Vnútroštátny súd sa domnieva, že pri posudzovaní článku 86 ods. 10b bodu 2 písm. b) a článku 86 ods. 11g a ods. 11i zákona o DPH a s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora bolo potrebné riadiť sa zásadou „náležitej starostlivosti zdaniteľnej osoby“. Stanovenie prekluzívnej lehoty pre neobozretnú zdaniteľnú osobu, a teda takú, ktorá vlastnou nedbanlivosťou nedodrží lehotu na vyúčtovanie, napríklad z dôvod nesprávnej klasifikácii transakcie, bolo totiž Súdny dvorom uznané za zlučiteľné so smernicou o DPH.
- 16 Vnútroštátny súd sa prikláňa k názoru, že článok 167 v spojení s článkom 178 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnym právnym predpisom, ktoré podmieňujú uplatnenie práva zdaniteľnej osoby „v dobrej viere“ na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v rovnakom daňovom období, v akom je splatnou daň v súvislosti s transakciami predstavujúcimi nadobudnutie tovarov vo vnútri Spoločenstva, a to tým, že splatná daň dlhovaná z titulu takýchto transakcií musí byť uvedená v príslušnom daňovom priznaní podanom v prekluzívnej lehote (v Poľsku trojmesačnej) od uplynutia mesiaca, v ktorom vo vzťahu k nadobudnutým tovarom a službám vznikla daňová povinnosť, pričom tieto články nebránia stanoveniu takejto lehoty.