

Vec C-640/23

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

Dátum podania:

25. október 2023

Vnútroštátny súd:

Înalta Curte de Casație și Justiție

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

26. jún 2023

Navrhovatelia – žalovaní v pôvodnom konaní:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Odporkyňa – žalobkyňa v prvom stupni

Greentech SA

Predmet konania vo veci samej

Kasačné opravné prostriedky proti rozsudku, ktorým sa čiastočne vyhovel správnej žalobe podanej odporkyňou - žalobkyňou v prvom stupni, ktorou sa domáhala zrušenia niektorých administratívno-daňových aktov týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty (DPH) vydaných navrhovateľmi - žalovanými v prvom stupni.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Na základe článku 267 ZFEÚ sa žiada o výklad článkov 2, 19 a 168 v spojení s článkom 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“).

Prejudiciálna otázka

Bránia zásady neutrality, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery stanovené v článkoch 2, 19 a 168 v spojení s článkom 203 smernice 2006/112 odmietnutiu uznania práva na odpočet DPH zaplatenej v súvislosti s transakciou predaja, ktorá bola následne prekvalifikovaná daňovými orgánmi na prevod podniku nespádajúci do pôsobnosti DPH, ak už bola DPH vyrubená štátom a jej vrátenie nie je možné vykonať podľa vnútroštátnej právnej úpravy?

Uvedené predpisy práva Únie

Články 2, 19 a 168 v spojení s článkom 203 smernice 2006/112

Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), najmä rozsudky z 26. apríla 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, z 11. apríla 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327 a zo 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

Uvedené vnútroštátne predpisy

Codul fiscal (Daňový zákonník) z 2003 (zákon č. 571/2003), článok 3 (podľa ktorého sú dane a poplatky upravené týmto zákonníkom založené okrem iného na zásade daňovej neutrality); článok 126 ods. 1 (podľa ktorého plnenia, ktoré predstavujú dodanie tovaru uskutočnené za protihodnotu alebo sú považované za takéto dodanie tovaru, podliehajú DPH) článok 128 ods. 7 (podľa ktorého prevod všetkých aktív alebo ich častí okrem iného v dôsledku predaja, nepredstavuje dodanie tovaru, ak osoba, na ktorú bol tento tovar prevedený, je zdaniteľnou osobou) a článok 145 ods. 2 (podľa ktorého má každá zdaniteľná osoba právo na odpočet DPH pri nadobudnutí tovaru podliehajúceho DPH).

Codul de procedură fiscală (Daňový poriadok) z 2003 (nariadenie vlády č. 92/2003), článok 84 (podľa ktorého daňovník môže v zásade opraviť daňové priznanie z vlastného podnetu v rámci premlčacej lehoty stanovenej pre právo na zistenie daňových povinností) a článok 91 (podľa ktorého sa právo daňového orgánu na zistenie daňových povinností premlčuje v zásade do piatich rokov od 1. januára roku nasledujúceho po roku, v ktorom vznikla daňová pohľadávka).

Hotărârea Guvernului nr. din 44 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (rozhodnutie vlády č. 44/2004, ktorým sa ustanovujú vykonávacie pravidlá k zákonu č. 571/2003 o daňovom zákonníku), bod 6 odseky 7 a 8, v ktorom sa objasňuje, čo sa rozumie pod pojmom prevod všetkých aktív uvedeným v článku 128 ods. 7 daňového poriadku.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 V období od 23. novembra 2015 do 15. júla 2016 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Galați – Župná správa verejných financií Vrancea, Rumunsko, ďalej len „AJFP Vrancea“) vykonala daňovú kontrolu v spoločnosti Greentech SA (ďalej len „Greentech“), v dôsledku čoho bola uložená tejto spoločnosti povinnosť uhradiť dodatočne daňové povinnosti vo výške 4 388 720 rumunských lei (RON) týkajúce sa DPH a súvisiace poplatky. Tieto daňové povinnosti vyplývali z novej právnej kvalifikácie transakcie predaja zariadení spoločnosťou Greenfiber International SA (ďalej len „GFI“) spoločnosti Greentech (transakcia, ktorú táto posledná uvedená spoločnosť považovala za dodanie tovaru podliehajúce DPH) a ktorú AJFP Vrancea kvalifikovala ako prevod časti aktív medzi dvoma prepojenými spoločnosťami (transakcia nepodliehajúca DPH).
- 2 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generálne riaditeľstvo pre správu veľkých daňovníkov, ďalej len „DGAMC“) zamietlo sťažnosť spoločnosti Greentech týkajúcu sa týchto daňových povinností.
- 3 Proti tomuto rozhodnutiu DGAMC o zamietnutí daňovej sťažnosti podala Greentech správnu žalobu na Curtea de Apel Ploiești (Odvolací súd Ploješť, Rumunsko), ktorej bolo čiastočne vyhovené.
- 4 Rozhodnutím z 23. novembra 2021 Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší a kasačný súd, Rumunsko, ďalej len „ÎCCJ“) čiastočne vyhovel odvolaniam, ktoré podali AJFP Vrancea a DGAMC proti rozsudku Curtea de Apel Ploiești (Odvolací súd Ploješť, Rumunsko).
- 5 Greentech podala návrh na obnovu konania proti rozhodnutiu ÎCCJ, pričom tvrdila, že toto rozhodnutie je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora, najmä rozsudkami Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, a PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327. Podľa tejto judikatúry je potrebné uznať právo na odpočet DPH

aj v prípadoch, keď predmetné transakcie nespádajú do pôsobnosti DPH, ak je z osobitných okolností prípadu zrejmé, že pre osobu, ktorá zaplatila DPH, je nemožné alebo mimoriadne náročné získať späť túto daň bez porušenia zásad neutrality a účinnosti DPH.

- 6 Rozhodnutím z 31. januára 2023 ÍCCJ vyhovel návrhu na obnovu konania, zrušil napadnuté rozhodnutie, pokiaľ ide o odvolací dôvod týkajúci sa právnej prekvalifikácie transakcie predaja zariadení na prevod všetkých aktív a rozhodol o opätovnom preskúmaní odvolania v súvislosti s uvedeným dôvodom.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 7 Greentech, odporkyňa - žalobkyňa v prvom stupni, sa domnieva, že je potrebné objasniť, či pri výklade ustanovení smernice 2006/112 a zásad daňovej neutrality, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery môžu daňové orgány členského štátu odmietnuť uznať právo na odpočet DPH zaplatenej z predaja, ktorý daňové orgány následne kvalifikovali ako prevod tovaru nepodliehajúceho DPH, ak bola DPH odvedená do štátneho rozpočtu, vrátenie tejto DPH osobe, ktorá ju zaplatila, nie je možné, keďže uplynula premlčacia lehota v daňových veciach a vnútroštátna právna úprava nestanovuje procesné prostriedky a mechanizmy na vrátenie sumy zaplatenej ako DPH daňovými orgánmi v prípade takejto rekvalifikácie.
- 8 Táto spoločnosť tvrdí, že podľa zásady daňovej neutrality musí mať DPH neutrálny účinok, t. j. musí dosiahnuť rovnaký konečný výsledok bez ohľadu na sprostredkovateľov prostredníctvom mechanizmu uplatnenia práva na odpočet. Jedinou situáciou, v ktorej by sa táto zásada neuplatnila, by bol prípad, keď tovar alebo službu dostane konečný spotrebiteľ, pričom v takom prípade musí DPH zaplatiť konečný spotrebiteľ. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora akékoľvek obmedzenie práva na odpočet predstavuje porušenie zásady daňovej neutrality (rozsudok z 26. apríla 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Podľa spoločnosti Greentech nemohla GFI po skončení daňovej kontroly v spoločnosti Greentech opraviť predmetnú faktúru o predaji, keďže v samotnej spoločnosti GFI bola predtým vykonaná daňová kontrola, v dôsledku ktorej skupina kontrolórov dospela k záveru, že táto obchodná transakcia bola stranami správne považovaná za transakciu podliehajúcu DPH, a že GFI preto správne vybrala DPH a odviedla ju do štátnej pokladnice.
- 10 Ten istý vnútroštátny daňový orgán tak zaobchádzal s obchodnou transakciou úplne odlišne: ako podliehajúca DPH, pokiaľ ide o GFI, ktorej Greentech zaplatila DPH a ako nepodliehajúca DPH, pokiaľ ide o Greentech. Spoločnosť Greentech teda bola zbavená práva na odpočet zaplatenej DPH.
- 11 AJFP Vrancea, navrhovateľka - žalovaná v prvom stupni, tvrdí, že je potrebné zohľadniť osobitosti prípadu teda, že transakcia uskutočnená medzi dvoma prepojenými spoločnosťami sa týkala predaja výrobnéj linky a že v ten istý deň

bola podpísaná zmluva o nájme, na základe ktorej mala Greentech využívať tie isté priestory, ktoré mala k dispozícii jej prepojený podnik, teda GFI na pokračovanie svojej činnosti na tej istej priemyselnej platforme, pričom mala zamestnávať špecializovaný personál. Nebolo zrejmé, že by sa identita prepojeného subjektu zachovala po prevzatí jeho ekonomickej činnosti.

- 12 Podľa AJFP Vrancea v rámci prevodu všetkých aktív zdaniteľnej osoby alebo ich časti, ktorý nepredstavuje dodanie tovaru v zmysle článku 128 ods. 7 daňového poriadku, sa právo na odpočet neuplatňuje, pretože takýto prevod nespadá do pôsobnosti DPH.
- 13 AJFP Vrancea sa však domnieva, že daňové orgány neobmedzili právo daňovníka na opravu daňových priznaní k DPH. Greentech totiž mohla od spoločnosti GFI získať späť neodpočítateľnú DPH opravou chybné vystavenej faktúry a vrátením dane zaplatenej na základe tejto faktúry, a to postupom, o ktorom bola informovaná počas daňovej kontroly.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu

- 14 Vnútroštátny súd uvádza, že odpoveď na položenú otázku je relevantná pre analýzu, ktorú v súvislosti s dodržaním zásady daňovej neutrality treba vykonať z troch hľadísk, po prvé, či Greentech môže získať späť DPH od svojho obchodného partnera GFI, po druhé, či transakcia na účely získania daňových výhod spadá do pôsobnosti DPH a po tretie, či ide o podvod s vplyvom na štátny rozpočet.
- 15 Podľa vnútroštátneho súdu sú články 2, 19, 168 a 203 smernice 2006/112, o ktorých výklad sa žiada, zásadné pre vyriešenie sporu, keďže spoločný systém DPH je založený na viacerých záväzných zásadách práva Únie. Na základe výkladu týchto ustanovení Súdny dvor vnútroštátny súd určí, či je postup daňových orgánov v prejednávanej veci v súlade s duchom európskej právnej úpravy, alebo naopak, či je nesprávny.
- 16 Vnútroštátny súd uvádza, že nemá vedomosť o rozsudku Súdneho dvora týkajúcom sa výkladu práva Únie na účely objasnenia, či v prípade právnej prekvalifikácie dodania tovaru nepodliehajúceho DPH na prevod tovaru podliehajúceho DPH, môžu vnútroštátne daňové orgány odmietnuť právo na odpočet DPH, ak neexistuje nijaký účinný spôsob spätného získania sumy zaplatenej ako DPH.
- 17 Okrem toho podľa vnútroštátneho súdu z judikatúry Súdneho dvora vo veciach, v ktorých sa riešili podobné otázky, vyplýva, že na účely určenia práva na odpočet treba v prvom rade zohľadniť dodržiavanie zásad daňovej neutrality, právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery a že opatrenia prijaté vnútroštátnymi orgánmi musia zohľadňovať prípadnú škodu pre štátny rozpočet a možnosť skonštatovať konanie resp. nekonanie v dobrej viere dotknutých strán.

- 18 Po prvé, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora akékoľvek obmedzenie práva na odpočet predstavuje porušenie tejto zásady, ktoré vedie k dvojitému zdaneniu transakcií uskutočnených platiteľmi dane.
- 19 Podľa vnútroštátneho súdu je pre prejednávajúcu vec relevantný rozsudok z 26. apríla 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, v ktorom Súdny dvor takto rozhodol:

„Ustanovenia smernice 2006/112, ... ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby v situácii ako vo veci samej bolo nadobúdateľovi tovaru odopreté právo na odpočítanie DPH, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil predávajúcemu na základe faktúry vypracovanej podľa všeobecného režimu DPH, hoci relevantná transakcia spadala do mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, keď predajca previedol uvedenú daň do štátnej pokladnice. Tieto zásady však vyžadujú, aby sa v prípade, že nadobúdateľ nemôže získať od predajcu vrátenie DPH, ktorá bola fakturovaná bez právneho dôvodu, alebo je to nadmerne ťažké, najmä z dôvodu, že tento predajca je v likvidácii, mohol nadobúdateľ obrátiť so svojou žiadosťou o vrátenie dane priamo na daňový orgán“.

- 20 Na rozdiel od veci Tibor Farkas nemožnosť získať späť DPH v prejednávanej veci, nevyplýva z platobnej neschopnosti predávajúceho, ale z nemožnosti opraviť faktúru, pokiaľ ide o DPH z dôvodu uplynutia premlčacej lehoty na vykonanie takejto opravy.
- 21 Vnútroštátny súd konštatuje, že hoci nemôže uvažovať nad zavinením strán, pokiaľ ide o uplynutie premlčacej lehoty, pretože by tým riskoval prejednanie tejto veci, existuje viacero relevantných argumentov, podľa ktorých nie je možné konštatovať, že strany neprijali opatrenia na vrátenie DPH, a ktoré podporujú názor, že nie je možné vykonať opravu faktúry na účely DPH pred uplynutím tejto lehoty.
- 22 Vnútroštátny súd odkazuje aj na iné veci, v ktorých Súdny dvor rozhodol a v ktorých boli skúmané podobné otázky. Súdny dvor tak vo svojom rozsudku z 11. apríla 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, rozhodol takto:

„Smernica [2006/112] ako aj zásady daňovej neutrality a efektivity sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia praxi daňového orgánu, podľa ktorej v prípade neexistencie podozrenia z podvodu tento orgán odoprie podniku právo na odpočítanie [DPH], ktorú tento podnik ako odberateľ služieb nesprávne zaplatil poskytovateľovi týchto služieb na základe faktúry, ktorú tento poskytovateľ vystavil v súlade s pravidlami všeobecného režimu [DPH], kým relevantná transakcia spadala do mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, a to bez toho, aby daňový orgán

- pred odopretím práva na odpočítanie dane preskúmal, či osoba, ktorá vystavila túto nesprávnu faktúru, mohla vrátiť príjemcovi tejto faktúry nesprávne

zaplatenú sumu DPH a mohla opraviť uvedenú faktúru v rámci postupu odstránenia nezrovnalostí vo faktúre v súlade s uplatniteľnou vnútroštátnou právnou úpravou na účely získania dane, ktorú nesprávne odvieďla do štátnej pokladnice, späť, alebo

- rozhodol, že sám vráti príjemcovi tejto istej faktúry daň, ktorú nesprávne zaplatil osobe, ktorá vystavila túto faktúru, a ktorú táto osoba následne nesprávne odvieďla do štátnej pokladnice.

Tieto zásady však vyžadujú v prípade, ak bolo vrátenie DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná, dodávateľom služieb odberateľovi týchto služieb nemožné alebo nadmerne ťažké, aby odberateľ služieb mohol adresovať svoju žiadosť o vrátenie DPH priamo daňovému orgánu“.

- 23 Vnútroštátny súd sa domnieva, že vec, ktorá mu bola predložená, je podobná veci PORR Építési, pokiaľ ide o podmienku, že získanie DPH od vystaviteľa faktúry sa nestalo nemožným alebo nadmerne sťaženým, čo sa zdá, že je prípadom v prejednávanej veci, keďže Greentech nemôže opraviť faktúru, pretože na jednej strane uplynula premlčacia lehota na vykonanie takejto opravy a na druhej strane túto opravu mala vykonať spoločnosť GFI, u ktorej daňový orgán na základe vykonanej kontroly potvrdil, že daň bola správne vyrubená.
- 24 Po druhé, pokiaľ ide o zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, vnútroštátny súd uvádza, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa možnosť dovoľávať sa týmto zásad vzťahuje na každý hospodársky subjekt, u ktorého inštitúcia vzbudila odôvodnené očakávania. V zmysle tejto judikatúry informácie, ktoré sú presné, zhodujúce sa, neviažuce sa na splnenie žiadnej podmienky a ktoré pochádzajú z oprávnených a dôveryhodných zdrojov, sú bez ohľadu na formu oznámenia uisteniami, ktoré sú schopné vyvolať uvedené očakávania (rozsudok zo 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, body 24 a 25).
- 25 Vzhľadom na tieto zásady považuje vnútroštátny súd za relevantné, že daňové orgány, ktoré vykonali kontrolu v spoločnosti GFI, pred kontrolou v spoločnosti Greentech potvrdili daňový režim, čiže dodanie tovaru podliehajúceho DPH, pričom obe spoločnosti uplatnili tento režim na transakciu predaja zariadení. Samotný vnútroštátny daňový orgán tak zaobchádzal s obchodnou transakciou vzťahujúcou sa na zariadenia a ktorých prevod viedol k vzniku DPH, úplne odlišným spôsobom: rozhodol, že GFI, od ktorej Greentech kúpila predmetné zariadenie a ktorej zaplatila DPH, bola platiteľom DPH a že Greentech nebola platiteľom DPH, a preto spoločnosti Greentech odoprel právo na odpočet zaplatenej DPH.