Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

28. května 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 90 – Články 184 až 186 – Zásada neutrality DPH – Oprava počátečního odpočtu daně – Slevy poskytnuté za dodání zboží uvnitř Společenství a v tuzemsku“

Ve věci C-684/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) ze dne 26. září 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 6. listopadu 2018, v řízení

World Comm Trading Gfz SRL

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení S. Rodin, předseda senátu, K. Jürimäe (zpravodajka) a N. Piçarra, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za World Comm Trading Gfz SRL L. Ionescu-Donoiu, avocată,

– za rumunskou vládu původně E. Gane a R. I. Hațieganu, jakož i C.-R. Canțărem, poté E. Gane a R. I. Hațieganu, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi A. Armenia a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: rumunština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad neutrality daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností World Comm Trading Gfz SRL (dále jen „World Comm Trading“), která má sídlo v Rumunsku, na straně jedné, a Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (národní orgán finanční správy, Rumunsko) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Ploiești, Rumunsko), na straně druhé, ve věci opravy DPH účtované společnosti World Comm Trading v návaznosti na slevy, které jí byly poskytnuty za dodání zboží, které je předmětem této daně, uvnitř Společenství a v tuzemsku.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 90 směrnice o DPH stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno [V případě zrušení, vypovězení nebo odstoupení], je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

4 Článek 184 této směrnice zní následovně:

„Počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

5 Článek 185 uvedené směrnice stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

6 Článek 186 téže směrnice stanoví:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

Rumunské právo

7 Článek 138 písm. c) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, daňový zákoník) ze dne 22. prosince 2003 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003) ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „daňový zákoník“) stanoví:

„Základ daně se snižuje […], jestliže jsou slevy, odpisy, rabaty a jiná snížení ceny upravené v čl. 137 odst. 3 písm. a) poskytnuty po dodání zboží nebo poskytnutí služeb.“

8 Článek 138a odst. 1 daňového zákoníku stanoví:

„Při pořízení zboží uvnitř Společenství je základ daně tvořen stejnými položkami, jaké se podle článku 137 použijí ke stanovení základu daně při dodání stejného zboží v tuzemsku. V případě pořízení zboží uvnitř Společenství se podle čl. 130a odst. 2 písm. a) základ daně určí podle čl. 137 odst. 1 písm. c) a čl. 137 odst. 2.“

9 Bod 19 odst. 1 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (nařízení vlády č. 44/2004 o schválení prováděcích pravidel k zákonu č. 571/2003, daňový zákoník, *Monitorul Oficial al României*, část I, č. 112 ze dne 6. února 2004) ve znění platném v prosinci 2008, stanovil:

„Ve smyslu čl. 137 odst. 3 písm. a) daňového zákoníku nejsou slevy, odpisy, rabaty, srážky a jiná snížení ceny zahrnuty do základu daně, pokud jsou poskytovány dodavatelem/poskytovatelem přímo příjemci v okamžiku dodání/poskytnutí a ve skutečnosti nepředstavují odměnu za poskytnutí služby nebo dodání zboží. Pro tyto účely je protihodnota dodaného zboží nebo poskytnutých služeb uvedena na faktuře bez daně a částka odečtená od základu daně se zaznamená na samostatný řádek s uvedením znaménka mínus („-“). [DPH] se uplatní na výsledný rozdíl.“

10 Bod 20 tohoto nařízení vlády stanoví:

„(1) V případech uvedených v článku 138 daňového zákoníku dodavatelé zboží nebo poskytovatelé služeb opravují základ daně po dodání nebo poskytnutí či po fakturaci dodání nebo poskytnutí, a to i tehdy, pokud dodání nebo poskytnutí nebylo uskutečněno, avšak situace uvedená v článku 138 daňového zákoníku nastane po fakturaci a zaevidování daně do účetnictví osoby povinné k dani. Pro tyto účely musí dodavatelé nebo poskytovatelé vystavovat faktury s uvedením hodnot se znaménkem mínus („-“), pokud je základ daně snížen, anebo bez uvedení znaménka mínus („-“) v případě, že je základ daně zvýšen, přičemž tyto faktury budou předány rovněž příjemci. Ustanovení tohoto odstavce se rovněž vztahují na dodání uvnitř Společenství.

(2) Příjemci jsou povinni opravit původně uplatněný nárok na odpočet podle čl. 148 písm. b) a čl. 149 odst. 4 písm. e) daňového zákoníku pouze pro plnění stanovená v čl. 138 písm. a) až c) a e) daňového zákoníku. Ustanovení tohoto odstavce se rovněž vztahují na dodání uvnitř Společenství.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 World Comm Trading, společnost usazená v Rumunsku, uzavřela dne 1. dubna 2004 smlouvu o distribuci produktů pro mobilní telefonování se společností Nokia Corporation (dále jen „Nokia“).

12 Na základě této smlouvy společnost World Comm Trading pořídila od společnosti Nokia několik produktů pro mobilní telefonování. Tyto produkty byly dodány společnosti World Comm Trading společností Nokia z Finska, Německa, Maďarska a Rumunska.

13 Pro dodání těchto produktů uvnitř Společenství do Finska, ke kterému docházelo z Finska, Německa a Maďarska, používala společnost Nokia svá příslušná finská, německá a maďarská identifikační čísla pro účely DPH. Za tato dodání vystavila společnost Nokia faktury osvobozené od DPH a společnost World Comm Trading účtovala DPH v Rumunsku na základě mechanismu přenesení daňové povinnosti.

14 Za tuzemská dodání uvedených produktů z Rumunska vystavila společnost Nokia faktury s rumunským identifikačním číslem pro účely DPH a společnost World Comm Trading účtovala DPH jako odpočitatelnou DPH.

15 Společnost Nokia poskytovala čtvrtletně společnosti World Comm Trading množstevní slevy za prodej produktů pro mobilní telefonování, a sice snížení ceny poskytovaná v případě dosažení určitého objemu prodeje. Tento objem prodejů byl počítán bez ohledu na místo dodání produktů.

16 Za tyto slevy vystavila společnost Nokia za každé čtvrtletí jedinou fakturu, na níž bylo uvedeno záporné saldo spolu se znaménkem „-“ (mínus). Tato faktura obsahovala finské identifikační číslo pro účely DPH společnosti Nokia, i když část produktů dotčených týmiž slevami byla dodána z Rumunska. Společnost World Comm Trading následně účtovala odpovídající DPH za použití mechanismu přenesení daňové povinnosti. Společnost World Comm Trading totiž zaúčtovala celou částku za slevy získané jako součást plnění uvnitř Společenství.

17 Po provedení kontroly rumunské daňové orgány konstatovaly, že společnost World Comm Trading účtovala DPH nesprávně, jelikož nerozlišovala mezi tuzemskými dodáními a dodáními uvnitř Společenství. Podle těchto orgánů měla společnost World Comm Trading účtovat DPH odpovídající slevám za tuzemská dodání odděleně od slev za dodání dotčených produktů uvnitř Společenství. Daňové orgány proto vystavily platební výměr v celkové výši 821 377 rumunských lei (RON) (přibližně 173 855,84 eur), který obsahoval také úroky a pokuty za prodlení.

18 V tomto ohledu předkládající soud, Curtea de Apel Bucureşti (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko), ve své odpovědi na žádost Soudního dvora o vysvětlení uvádí, že tato částka odpovídá rozdílu mezi počátečním odpočtem a opraveným odpočtem DPH, přičemž byl zohledněn opravený základ daně po slevách získaných za tuzemská dodání produktů pro mobilní telefonování v Rumunsku.

19 Rozhodnutím ze dne 30. října 2014 národní orgán finanční správy zamítl stížnost podanou společností World Comm Trading proti platebnímu výměru uvedenému v bodě 17 tohoto rozsudku.

20 Poté, co Tribunalul Bucureşti (soud prvního stupně v Bukurešti, Rumunsko) zamítl žalobu společnosti World Comm Trading proti tomuto rozhodnutí, podala společnost World Comm Trading odvolání proti tomuto rozhodnutí k předkládajícímu soudu.

21 Společnost World Comm Trading před předkládajícím soudem tvrdí, že požadavek daňové správy, aby účtovala samostatně DPH za slevy za tuzemská dodání a DPH za slevy za dodání uvnitř Společenství, vychází z nadměrného formalismu. Na státní rozpočet nemá podle názoru společnosti World Comm Trading vliv způsob, jakým tato společnost účtovala tyto slevy poskytnuté společností Nokia. Kromě toho je tento požadavek podle názoru společnosti World Comm Trading v rozporu se zásadou neutrality DPH, jelikož činnost společnost Nokia v Rumunsku byla v okamžiku daňové kontroly ukončena a společnost Nokia již nemohla vystavit fakturu s rumunským identifikačním číslem pro účely DPH na množstevní slevy za tuzemská dodání produktů pro mobilní telefonování v Rumunsku.

22 S ohledem na tyto argumenty si předkládající soud klade otázku, zda by společnosti, o níž se mělo za to, že splňuje hmotněprávní věcné podmínky pro opravu svého nároku na odpočet DPH, mohla být odmítnuta tato oprava z důvodu, že vnitrostátní právní předpisy nebo vnitrostátní správní praxe zakazují odpočet DPH v případě, že dodavatel vystavil jedinou fakturu jak pro produkty, které byly dodány v rámci tuzemských dodání, tak pro produkty dodané v rámci dodání uvnitř Společenství.

23 V tomto ohledu si předkládající soud klade konkrétně otázku, zda zásada proporcionality brání tomu, aby vnitrostátní daňové orgány uložily společnosti World Comm Trading povinnost vrátit rozdíl mezi počátečním odpočtem a opraveným odpočtem DPH. Předkládající soud se zejména táže, zda tyto orgány mohou uložit takové vrácení v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, kdy byl základ daně opraven v návaznosti na slevy získané za dodání produktů pro mobilní telefonování uskutečněná v Rumunsku, i když společnost Nokia ukončila svou činnost v tomto členském státě a nebyla již schopna vystavit fakturu za slevy za tuzemská dodání obsahující její rumunské identifikační číslo pro účely DPH.

24 Kromě toho se předkládající soud s odkazem na článek 90 směrnice o DPH, který podle jeho názoru ponechává na členských státech, aby určily konkrétní podmínky, za nichž se základ daně sníží, táže, zda toto ustanovení ukládá členským státům povinnost přijmout jasné a předvídatelné právní předpisy s ohledem na formální a věcné podmínky vyžadované pro uplatnění nároku na odpočet. V případě neexistence takové vnitrostátní právní úpravy se předkládající soud táže, zda je možné odepřít nárok na odpočet DPH.

25 Za těchto okolností se Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání článek 90 [směrnice o DPH] a zásada neutrality DPH takovým vnitrostátním právním předpisům (nebo správní praxi založené na nejasných právních předpisech), které společnosti odepírají nárok na odpočet DPH poměrně k hodnotě slevy uplatňované na dodání zboží v tuzemsku z důvodu, že faktura vystavená dodavatelem uvnitř Společenství (v postavení zástupce hospodářské skupiny) vykazuje celkovou slevu, která je poskytována jak na zboží [uvnitř Společenství], tak na zboží [v tuzemsku] dodané na základě stejné rámcové smlouvy, ale evidované jako pořízení z dotčeného členského státu (koupené od společnosti náležející k této skupině, která má jiné identifikační číslo pro účely DPH než je identifikační číslo pro účely DPH uvedené na faktuře týkající se slevy)?

2) Je-li odpověď na první otázku záporná, brání zásada proporcionality tomu, aby byl příjemci odepřen nárok na odpočet DPH poměrně k hodnotě slevy celkově poskytnuté dodavatelem uvnitř Společenství v případě, že tuzemský dodavatel (člen téže skupiny) ukončil svou hospodářskou činnost a nemůže již snížit základ daně u zdanitelných dodání zboží vystavením faktury se svým vlastním identifikačním číslem pro účely DPH za účelem vrácení rozdílu účtované DPH?“

K předběžným otázkám

K první otázce

26 Úvodem je třeba připomenout, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska je na Soudním dvoru, aby případně přeformuloval otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne úterý 11. března 2020, Rensen Shipbuilding, C-192/19, EU:C:2020:194, bod 25).

27 V projednávané věci je třeba poznamenat, že se první otázka týká výkladu článku 90 směrnice o DPH, který se v odstavci 1 vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, nezaplacení ceny nebo její části nebo snížení ceny po uskutečnění plnění, a ukládá členským státům povinnost snížit základ DPH, a tudíž výši této daně dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce protiplnění nebo jeho část (rozsudek ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 37 a citovaná judikatura).

28 Jak přitom vyplývá z informací poskytnutých předkládajícím soudem, cílem první otázky je určit, zda jsou vnitrostátní daňové orgány oprávněny vystavit osobě povinné k dani platební výměr, který vyplývá z opravy počátečního odpočtu daně po získání slev za tuzemská dodání zboží.

29 Článek 185 směrnice o DPH se přitom týká právě opravy počátečního odpočtu daně, zejména v případě slev získaných po podání přiznání k DPH.

30 První otázku je tudíž třeba chápat tak, že jejím cílem je určit, zda článek 185 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní daňové orgány mohou uložit osobě povinné k dani, aby provedla opravu počátečního odpočtu DPH, pokud poté, co tato osoba získala slevy za tuzemská dodání zboží, mají tyto orgány za to, že počáteční odpočet DPH byl vyšší, než na jaký měla tato osoba povinná k dani nárok.

31 V tomto ohledu je třeba připomenout, že články 184 až 186 směrnice o DPH stanoví podmínky, za kterých mohou orgány daňové správy vyžadovat od osoby povinné k dani, aby provedla opravu odpočtu daně. Mechanismus opravy stanovený v těchto článcích je nedílnou součástí režimu odpočtu DPH stanoveného touto směrnicí. Tento mechanismus směřuje ke zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, body 48 a 50).

32 Pokud jde o opravu odpočtu DPH zaplacené na vstupu, článek 184 směrnice o DPH stanoví, že počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

33 Z článku 185 odst. 1 této směrnice vyplývá, že k opravě počátečního odpočtu daně musí dojít, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, a to zvláště byla-li získána určitá snížení ceny.

34 Vykládáme-li článek 184 a čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH společně, výše opravy, kterou je třeba provést, pokud se jeví, že došlo ke změně okolností zohledněných původně při určování výše odpočtu, musí být určena tak, aby výše konečného odpočtu odpovídala odpočtu, na který by měla osoba povinná k dani nárok, pokud by byla tato změna zohledněna již na počátku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. června 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, bod 47).

35 V projednávané věci, jak vyplývá z informací poskytnutých předkládajícím soudem, slevy získané společností World Comm Trading za tuzemská dodání produktů pro mobilní telefonování v Rumunsku snížily odpočet DPH za tato dodání, jak byl vypočten na počátku daňovými orgány.

36 V takovém případě, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora připomenuté v bodě 34 tohoto rozsudku, je třeba počáteční odpočet DPH opravit tak, aby po této změně odpovídal tento odpočet v konečném důsledku odpočtu, na který by měla osoba povinná k dani nárok, pokud by byla uvedená změna zohledněna již na počátku.

37 Skutečnost, že osoba povinná k dani nemá samostatnou fakturu na slevy poskytnuté za tuzemská dodání vystavenou vnitrostátním dodavatelem, nýbrž má pouze celkovou fakturu vystavenou dodavatelem uvnitř Společenství, která se rovněž dotýká základu daně tuzemských dodání, ji nezbavuje povinnosti dodržet požadavek opravit počáteční odpočet DPH v návaznosti na získané snížení cen, jelikož tento požadavek je nedílnou součástí režimu odpočtu DPH stanoveného směrnicí o DPH.

38 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 185 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní daňové orgány musí uložit osobě povinné k dani, aby provedla opravu počátečního odpočtu DPH, pokud poté, co tato osoba získala slevy za tuzemská dodání zboží, mají tyto orgány za to, že počáteční odpočet daně byl vyšší, než na jaký měla tato osoba povinná k dani nárok.

Ke druhé otázce

39 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 185 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že povinnost opravit počáteční odpočet DPH platí i pro osobu povinnou k dani usazenou v členském státě, i když dodavatel této osoby povinné k dani ukončil svou činnost v tomto členském státě a z tohoto důvodu již uvedený dodavatel nemůže požadovat vrácení části DPH, kterou odvedl.

40 V projednávané věci z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že společnost World Comm Trading před tímto soudem argumentuje proti opravě DPH tím, že její dodavatel, který ukončil svou činnost v Rumunsku, již není registrován k DPH v tomto členském státě, a proto již není schopen vystavit fakturu za slevy za vnitrostátní dodání s rumunským identifikačním číslem pro účely DPH, ani nemůže u rumunských daňových orgánů požadovat vrácení části DPH, kterou odvedl.

41 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že okolnost, že DPH dlužná dodavatelem osoby povinné k dani nebude sama o sobě opravena, nemá žádný vliv na právo příslušného vnitrostátního daňového orgánu požadovat opravu DPH, která byla osobou povinnou k dani odečtena.

42 Taková okolnost totiž není zařazena mezi výjimky stanovené v čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH, který vyjmenovává jednotlivé případy, ve kterých se oprava počátečního odpočtu neprovádí.

43 Podle judikatury Soudního dvora okolnost, že DPH dlužná dodavatelem osoby povinné k dani nebude sama o sobě opravena, nemění nic na právu orgánů daňové správy požadovat vrácení DPH, která byla touto osobou povinnou k dani odečtena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 57).

44 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 185 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že povinnost opravit počáteční odpočet DPH platí i pro osobu povinnou k dani usazenou v členském státě, i když dodavatel této osoby povinné k dani ukončil svou činnost v tomto členském státě a z tohoto důvodu již uvedený dodavatel nemůže požadovat vrácení části DPH, kterou odvedl.

K nákladům řízení

45 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že vnitrostátní daňové orgány musí uložit osobě povinné k dani, aby provedla opravu počátečního odpočtu daně z přidané hodnoty, pokud poté, co tato osoba získala slevy za tuzemská dodání zboží, mají tyto orgány za to, že počáteční odpočet daně byl vyšší, než na jaký měla tato osoba povinná k dani nárok.**

2) **Článek 185 směrnice o 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že povinnost opravit počáteční odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) platí i pro osobu povinnou k dani usazenou v členském státě, i když dodavatel této osoby povinné k dani ukončil svou činnost v tomto členském státě a z tohoto důvodu již uvedený dodavatel nemůže požadovat vrácení části DPH, kterou odvedl.**

Podpisy.