Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 30. apríla 2020 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Článok 173 – Zmiešaná zdaniteľná osoba – Metódy odpočítania – Pomerné odpočítanie dane – Odpočítanie dane na základe použitia – Články 184 až 186 – Úprava odpočítanej dane – Zmena skutočností zohľadnených pri určení výšky odpočítanej dane – Plnenie na výstupe nesprávne považované za oslobodené od DPH – Vnútroštátne opatrenie zakazujúce zmenu metódy odpočítania za uplynulé kalendárne roky – Prekluzívna lehota – Zásady daňovej neutrality, právnej istoty, efektivity a proporcionality“

Vo veci C-661/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Centrum správnej arbitráže), Portugalsko] z 15. októbra 2018 a doručený Súdnemu dvoru 22. októbra 2018, ktorý súvisí s konaním:

CTT – Correios de Portugal

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory P. G. Xuereb (spravodajca), sudcovia T. von Danwitz a A. Kumin,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– CTT – Correios de Portugal, v zastúpení: A. Fernandes de Oliveira, advogado,

– portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires a P. Barros da Costa, splnomocnení zástupcovia,

– španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a B. Rechena, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: portugalčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vydal tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu 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“), ako aj zásad daňovej neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou CTT – Correios de Portugal (ďalej len „CTT“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko) vo veci úpravy odpočtov dane z pridanej hodnoty (DPH), ktoré vykonal CTT v rámci svojej činnosti poskytovania poštových služieb.

Právny rámec

Právo Únie

3 Hlava IX smernice o DPH s názvom „Oslobodenie od dane“ obsahuje okrem iného kapitolu 2 týkajúcu sa „oslobodenia od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, ako aj kapitolu 3, ktorá sa vzťahuje na „oslobodenie od dane pri iných činnostiach“.

4 Článok 132 tejto smernice, ktorý sa nachádza v kapitole 2 hlavy IX uvedenej smernice, vo svojom odseku 1 uvádza:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) poskytovanie služieb a dodanie tovaru s nimi súvisiaceho, ktoré uskutočňujú verejné pošty, s výnimkou prepravy osôb a telekomunikačných služieb;

…“

5 Článok 135 ods. 1 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole 3 hlavy IX tejto smernice, znie:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

d) transakcie vrátane dojednávania týkajúceho sa vkladov, bežných účtov, platieb, prevodov platieb, dlhov, šekov a iných obchodovateľných nástrojov s výnimkou vymáhania dlhov [pohľadávok – *neoficiálny preklad*];

…“

6 Hlava X smernice o DPH s názvom „Odpočítanie dane“ obsahuje okrem iného kapitolu 2 s názvom „pomerné odpočítanie dane“, v ktorej sú uvedené články 173 až 175 tejto smernice, ako aj kapitolu 5 s názvom „Úprava odpočítanej dane“, v ktorej sa nachádzajú aj články 184 až 189 uvedenej smernice.

7 Článok 173 smernice o DPH stanovuje:

„1. Ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpočítať DPH…, a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpočítať DPH, je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpočítanie dane vzniká.

Odpočítateľná časť sa určí v súlade s článkami 174 a 175 za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou.

2. Členské štáty môžu prijať tieto opatrenia:

…

c) oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby odpočítala daň na základe použitia všetkého alebo časti tovaru a služieb [všetkých tovarov a služieb alebo ich časti – *neoficiálny preklad*];

…“

8 Článok 175 ods. 3 tejto smernice uvádza:

„Odpočítanie dane na základe predbežných odhadov sa upraví, keď sa v priebehu nasledujúceho roka stanoví konečná pomerná časť.“

9 Článok 184 uvedenej smernice spresňuje:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktor[é] mala zdaniteľná osoba právo.“

10 V článku 185 ods. 1 smernice o DPH sa uvádza:

„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…“

11 Podľa článku 186 tejto smernice:

„Členské štáty stanovia pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185.“

Portugalské právo

12 Článok 9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „CIVA“) stanovuje:

„Od dane sú oslobodené:

…

23. poskytovanie služieb a dodanie s nimi súvisiaceho tovaru, ktoré uskutočňujú verejné pošty, s výnimkou telekomunikačných služieb;

24. dodanie poštových známok v obehu alebo kolkových známok za ich nominálnu hodnotu, ako aj príslušné predajné provízie;

…“

13 Článok 22 CIVA s názvom „Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane“ vo svojich odsekoch 1 až 3 uvádza:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná v súlade s ustanoveniami článkov 7 a 8, a uplatňuje sa tak, že od celkovej sumy dane splatnej za zdaniteľné transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou počas zdaňovacieho obdobia sa odpočíta suma odpočítateľnej dane splatnej za to isté zdaňovacie obdobie.

2. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článku 78, odpočítanie dane sa vykoná v daňovom priznaní za obdobie, v ktorom boli doručené faktúry alebo potvrdenie o zaplatení DPH, ktoré sú súčasťou dovozných colných vyhlásení, alebo za obdobie nasledujúce po tomto období.

3. Ak sa dokumenty uvedené v predchádzajúcom odseku doručia v inom období, než je obdobie ich vydania, odpočítanie možno vykonať, ak je to ešte možné, v zdaňovacom období, v ktorom boli vydané.“

14 Článok 23 CIVA s názvom „Metódy odpočtu dane pre tovary na zmiešané použitie“ stanovuje:

„1. Ak zdaniteľná osoba v rámci výkonu svojich činností vykonáva plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, ako aj plnenia, pri ktorých takéto právo nevzniká, podľa článku 20 sa odpočítanie dane zaplatenej pri nadobudnutí tovarov a služieb použitých na uskutočnenie oboch druhov plnení určí takto:

…

b) bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia predchádzajúceho bodu, v prípade tovaru alebo služby, ktoré sú určené na uskutočňovanie plnení vyplývajúcich z výkonu hospodárskej činnosti uvedenej v článku 2 ods. 1 písm. a), ktorých časť nezakladá právo na odpočítanie dane, je daň odpočítateľná v percentuálnom pomere zodpovedajúcom ročnej sume plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane.

…

2. Bez ohľadu na ustanovenia odseku 1 písm. b) môže zdaniteľná osoba vykonať odpočítanie dane podľa skutočného určenia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti na základe objektívnych kritérií umožňujúcich určiť stupeň používania týchto tovarov a služieb v rámci transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, a transakcií, pri ktorých toto právo nevzniká, bez toho, aby tým bola dotknutá možnosť, aby jej daňové riaditeľstvo uložilo osobitné podmienky alebo ukončilo tento postup, ak zistí, že to spôsobuje alebo môže spôsobiť podstatné narušenie zdanenia.

…

4. Percentuálny podiel odpočítanej dane uvedený v odseku 1 písm. b) sa vypočíta podľa vzorca, ktorý obsahuje v čitateli ročnú sumu bez DPH za plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane v súlade s článkom 20 ods. 1, a v menovateli ročnú sumu bez DPH za všetky plnenia uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktoré vyplývajú z výkonu hospodárskej činnosti uvedenej v článku 2 ods. 1 písm. a), ako aj nezdaniteľné dotácie s výnimkou podpory na vybavenie.

…

6. Percentuálny podiel odpočtu uvedený v odseku 1 písm. b), predbežne vypočítaný na základe hodnoty transakcií uskutočnených v predchádzajúcom roku, ako aj odpočet uskutočnený v súlade s odsekom 2, predbežne vypočítaný na základe objektívnych kritérií, ktoré boli pôvodne použité na uplatnenie metódy skutočného použitia, sa upravia na základe konečných súm za rok, na ktorý sa vzťahujú, čo má za následok zodpovedajúcu úpravu uplatneného odpočítania dane, ktorá musí byť uvedená v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie príslušného roka.“

15 Článok 78 CIVA s názvom „Úpravy“ vo svojom odseku 6 stanovuje:

„Oprava vecných chýb alebo chýb vo výpočte v zápise, ktoré sa týkajú článkov 44 až 51 a 65, v daňových priznaniach uvedených v článku 41 a v pokynoch alebo daňových priznaniach uvedených v článku 67 ods. 1 písm. b) a c), je fakultatívna, ak z nej vyplýva daň v prospech zdaniteľnej osoby, ale možno ju uskutočniť len v lehote dvoch rokov, ktorá sa v prípade uplatnenia práva na odpočítanie dane počíta od okamihu, keď toto právo vzniká v súlade s článkom 22 ods. 1, a je povinná, ak z nej vyplýva daň v prospech štátu.“

16 Článok 98 CIVA s názvom „Preskúmanie z úradnej moci a lehota na uplatnenie práva na odpočítanie dane“ v odseku 2 uvádza:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné predpisy, právo na odpočítanie dane alebo na vrátenie daňového preplatku možno uplatniť len do štyroch rokov od vzniku práva na odpočítanie dane alebo zaplatenia daňového preplatku.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

17 CTT pôsobí na trhu poskytovania poštových služieb v Portugalsku. Okrem iného poskytuje na tomto trhu služby vo verejnom záujme.

18 Plnenia CTT, ktoré patria do univerzálnej poštovej služby, sú oslobodené od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, a teda nezakladajú právo na odpočítanie. Keďže CTT vykonáva tiež plnenia podliehajúce DPH, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, tento podnik je tzv. „zmiešanou“ zdaniteľnou osobou.

19 Daňový a colný úrad v záväznom stanovisku prijatom v roku 2007 (ďalej len „záväzné stanovisko z roku 2007“) dospel k záveru, že služby poštovej platby faktúr ponúkané spoločnosťou CTT sú oslobodené od DPH. Platnosť tohto stanoviska uplynula 31. decembra 2012.

20 V priebehu roka 2012 portugalský zákonodarca pristúpil k revízii právneho režimu uplatniteľného na poskytovanie poštových služieb s cieľom liberalizovať trh od 1. januára 2013 podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady 2008/6/ES z 20. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 97/67/ES s ohľadom na úplné dokončenie vnútorného trhu poštových služieb Spoločenstva (Ú. v. EÚ L 52, 2008, s. 3).

21 Až v roku 2015 sa však objavili pochybnosti, pokiaľ ide o daňové dôsledky liberalizácie portugalského poštového trhu. CTT začala od apríla 2015 platiť DPH zo služieb poštovej platby faktúr a 23. júna 2015 požiadala o aktualizáciu záväzného stanoviska z roku 2007.

22 V novom stanovisku z 20. novembra 2015 úrad pre poplatky a clá spresnil vplyv liberalizácie trhu poštových služieb na oslobodenie od DPH a špecifikoval, že na služby poštovej platby faktúr uskutočnené od 1. januára 2013 sa vzhľadom na rozsudok z 23. apríla 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), už nevzťahuje oslobodenie verejných poštových služieb od DPH.

23 V dôsledku toho CTT v roku 2016 zaplatila DPH z plnení pozostávajúcich z poštovej platby faktúr uskutočnených od 1. januára 2013 a vykonala dodatočné zaplatenie DPH za rok 2013, ako aj za roky 2014 a 2015 podaním dodatočných daňových priznaní, ktorými požiadala o úpravu už zaplatenej dane. Okrem toho CTT v rámci týchto žiadostí o úpravu zmenila metodológiu odpočtu, pretože časť DPH, ktorá bola predtým odpočítaná pomerne, bola odpočítaná na základe metódy použitia. Táto úprava viedla k dodatočnému odpočítaniu DPH v celkovej výške 1 967 567,82 eura.

24 V nadväznosti na kontrolu spoločnosti CTT týkajúcu sa zdaňovacieho obdobia roku 2015 daňový a colný úrad pripomenul, že metódu odpočtu nemožno zmeniť, ak bola uplatnená konečná pomerná odpočítateľná časť, a vyvodil z toho, že lehota, v rámci ktorej mohla CTT zmeniť svoju metódu odpočítania dane, už uplynula, keďže CTT už uplatnila konečnú pomernú odpočítateľnú časť dane. Okrem toho sa tento úrad domnieval, že úprava požadovaná spoločnosťou CTT týkajúca sa zmeny metódy odpočítania dane nemá nijaký právny základ v CIVA. V dôsledku toho tento úrad odmietol dodatočné odpočítanie založené na zmene metódy odpočítania dane, ale upravil konečné pomerné odpočítateľné časti dane za roky 2013 až 2015 z dôvodu, že transakcie poštovej platby faktúr vykonané počas týchto kalendárnych rokov neboli oslobodené od DPH.

25 Dňa 21. marca 2018 CTT podala na vnútroštátny súd návrh na začatie rozhodcovského konania, v ktorom tvrdila, že zásady efektivity a ekvivalencie sú nezlučiteľné s výkladom CIVA, podľa ktorého je možné určiť metódu odpočtu až v okamihu prijatia faktúr.

26 Za týchto okolností Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Rozhodcovský súd v daňových veciach (Centrum správnej arbitráže), Portugalsko] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Bránia zásady neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality takému výkladu článku 98 ods. 2 [CIVA], podľa ktorého sa toto ustanovenie neuplatní na zmenu alebo úpravu už vykonaného odpočítania dane?

2. Bránia tieto zásady právnej úprave, akou je článok 23 ods. 1 písm. b) a článok 23 ods. 6 [CIVA], vykladané v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá si na účely výpočtu práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe za tovary alebo služby na zmiešané použitie zvolila metódu založenú na koeficiente a/alebo metódu prerozdelenia a vykonala úpravu na základe konečných hodnôt za rok, na ktorý sa vzťahuje odpočítanie dane v súlade s odsekom 6 uvedeného ustanovenia, nemôže v rámci dodatočného výmeru DPH z činnosti, ktorá bola pôvodne považovaná za oslobodenú od dane, zmeniť so spätnou účinnosťou tieto prvky a znova prepočítať pôvodne uplatnené odpočítanie dane uskutočnené v súlade s týmto pravidlom?“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

27 Portugalská vláda vo svojich písomných pripomienkach vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o prípustnosť prejudiciálnych otázok. Na jednej strane totiž vnútroštátny súd neuvádza dôvody, pre ktoré sú v prejednávanej veci relevantné zásady daňovej neutrality, proporcionality, ekvivalencie a efektivity. Na druhej strane je týmito otázkami Súdny dvor vyzvaný, aby určil pôsobnosť ustanovení vnútroštátneho práva.

28 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že systém spolupráce zavedený článkom 267 ZFEÚ je založený na jasnom rozdelení právomocí medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom. V konaniach začatých podľa tohto článku výklad vnútroštátnych ustanovení prislúcha vnútroštátnym súdom, a nie Súdnemu dvoru, a Súdnemu dvoru neprislúcha vyslovovať sa v rámci konania začatého podľa tohto článku k zlučiteľnosti predpisov vnútroštátneho práva s ustanoveniami práva Únie. Naopak, Súdny dvor má právomoc poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prvky spadajúce do rámca práva Únie,

ktoré mu umožnia posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátnych právnych predpisov s právnou úpravou Únie (rozsudok z 15. októbra 2015, Iglesias Gutiérrez a Rion Bea, C-352/14 a C-353/14, EU:C:2015:691, bod 21, ako aj citovaná judikatúra).

29 Hoci podľa doslovného znenia prejudiciálnych otázok vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby sa vyslovil k zlučiteľnosti ustanovenia vnútroštátneho práva s právom Únie, nič nebráni Súdnemu dvoru poskytnúť užitočnú odpoveď vnútroštátnemu súdu tým, že mu poskytne výkladové prvky spadajúce do rámca práva Únie, ktoré mu umožnia rozhodnúť o zlučiteľnosti vnútroštátneho práva s právom Únie (rozsudok z 15. októbra 2015, Iglesias Gutiérrez a Rion Bea, C-352/14 a C-353/14, EU:C:2015:691, bod 22, ako aj citovaná judikatúra). Preto v rozsahu, v akom sa otázky týkajú výkladu práva Únie, je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť (pozri v tomto zmysle uznesenie z 13. decembra 2012, Debiasi, C-560/11, neuverejnené, EU:C:2012:802, bod 23 a citovanú judikatúru).

30 Položené otázky treba preto chápať tak, že sa v podstate týkajú výkladu smernice o DPH, konkrétne článkov 173 a 184 až 186 v spojení so zásadami práva Únie týkajúcimi sa daňovej neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej prejudiciálnej otázke

31 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 173 smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát, ktorý na základe tohto ustanovenia umožňuje zdaniteľným osobám vykonať odpočítanie DPH na základe použitia všetkých tovarov a služieb použitých na plnenia, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, ako aj na plnenia, ktoré toto právo nezakladajú, alebo ich časti, zakázal týmto zdaniteľným osobám zmeniť metódu odpočítania po určení konečnej pomernej odpočítateľnej časti.

32 Na účely odpovede na túto otázku treba pripomenúť, že podľa článku 173 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH sa odpočítateľná časť určí v súlade s článkami 174 a 175 tejto smernice pre všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou so zreteľom na jej obrat. Podľa znenia článku 173 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby odpočítala daň na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, body 49 a 50].

33 V prejednávanej veci je nesporné, že portugalský zákonodarca na základe tohto posledného uvedeného ustanovenia povolil zmiešaným zdaniteľným osobám vykonať odpočítanie dane na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti, a že CTT sa teda rozhodla uplatniť svoje odpočty DPH z tovarov a služieb na zmiešané použitie podľa metódy pomerného podielu alebo podľa metódy použitia.

34 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa článku 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH uplatnenie systému odpočítania DPH na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti predstavuje fakultatívnu možnosť, ktorú majú členské štáty pri organizácii svojho systému zdanenia. Hoci členské štáty tak disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri výbere opatrení, ktoré treba prijať s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť podvodom, pri výkone svojich právomocí sú povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, najmä zásady proporcionality, daňovej neutrality a právnej istoty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, body 22 a 23, ako aj zo 17. mája 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 41 a citovanú judikatúru).

35 Pokiaľ ide o tieto zásady, treba v prvom rade s zreteľom na zásadu proporcionality pripomenúť, že táto zásada nebráni tomu, aby členský štát, ktorý využil možnosť poskytnúť svojim zdaniteľným osobám právo zvoliť si osobitný daňový režim, prijal právnu úpravu, ktorá podmieňuje uplatnenie tohto režimu získaním predchádzajúceho povolenia od daňového úradu, ktoré nemá spätné účinky, a že neexistencia spätnej účinnosti povoľovacieho konania nerobí toto konanie neprimeraným. V dôsledku toho vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá neumožňuje zdaniteľným osobám, aby po určení konečnej pomernej odpočítateľnej časti uplatnili systém odpočítania dane na základe použitia tovarov a služieb, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na riadny výber DPH (pozri analogicky k režimu oslobodenia malých podnikov rozsudok zo 17. mája 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, body 43 až 45 a citovanú judikatúru).

36 Ďalej, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, z judikatúry Súdneho dvora nepochybne vyplýva, že členské štáty môžu v súlade s článkom 173 ods. 2 písm. c) smernice 2006/112 uplatniť na danú transakciu inú metódu alebo kľúč rozdelenia, než je metóda založená na obrate, a to pod podmienkou, že podľa uvedenej zásady daňovej neutrality táto metóda zaručí presnejšie určenie odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe než to, ktoré vyplýva z uplatnenia metódy založenej na obrate. Každý členský štát, ktorý sa rozhodne oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby vykonala odpočítanie podľa použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti, teda musí dbať o to, aby metódy výpočtu práva na odpočítanie umožňovali čo najpresnejšie stanoviť pomernú časť DPH, ktorá súvisí s transakciami, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. Zásada daňovej neutrality charakterizujúca spoločný systém DPH totiž vyžaduje, aby metódy výpočtu odpočítateľnej sumy dane objektívne odrážali skutočnú časť výdavkov vynaložených pri obstarávaní tovarov a služieb na účely zmiešaného používania, ktorú možno uplatniť v prípade transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, body 51 a 52, ako aj citovanú judikatúru].

37 Súdny dvor však spresnil, že zvolená metóda nemusí byť nevyhnutne tá najpresnejšia, ale musí umožňovať zaručiť presnejší výsledok než výsledok, ktorý by vyplynul z uplatnenia rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 53 a citovanú judikatúru].

38 Z toho vyplýva, že na rozdiel od toho, čo v podstate tvrdí CTT, zásadu daňovej neutrality nemožno vykladať v tom zmysle, že v každej situácii sa musí najpresnejšia metóda odpočítania hľadať do tej miery, aby sa vyžadovalo systematické spochybnenie pôvodne uplatnenej metódy odpočítania, a to aj po stanovení konečnej pomernej odpočítateľnej časti dane.

39 Na jednej strane by takýto výklad zbavil právomoc členských štátov stanovenú v článku 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH povoliť zdaniteľným osobám vykonať odpočítanie dane na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti akéhokoľvek zmyslu, pretože povolenie by sa v praxi stalo povinnosťou. V tejto súvislosti však stačí pripomenúť, že zohľadnenie zásad, ktorými sa riadi systém DPH, ale od ktorých sa normotvorca môže platne odchýliť, nemôže v žiadnom prípade odôvodniť výklad, ktorý by zbavil výnimku, výslovne zamýšľanú normotvorcom, akéhokoľvek potrebného účinku (rozsudok zo 14. decembra 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, bod 42).

40 Na druhej strane by takýto výklad bol v rozpore s judikatúrou, podľa ktorej smernica o DPH neukladá zdaniteľnej osobe, ktorá si môže vybrať z dvoch transakcií, povinnosť uplatniť tú, ktorá zahŕňa zaplatenie najvyššej sumy DPH. Naopak, zdaniteľné osoby majú právo zvoliť si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzili svoju daňovú povinnosť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73).

41 Napokon, pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, táto zásada vyžaduje, aby daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovému úradu nemohla byť donekonečna spochybniteľná (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46, a zo 17. mája 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 51). Ako správne pripomína

portugalská vláda, nezdá sa byť rozumné vyžadovať od daňových orgánov, aby za každých okolností súhlasili s tým, aby zdaniteľná osoba mohla jednostranne zmeniť metódu odpočtu, ktorú použila na určenie súm DPH, ktoré sa majú odpočítať.

42 Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality, právnej istoty a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát, ktorý na základe tohto ustanovenia umožňuje zdaniteľným osobám vykonať odpočítanie DPH na základe použitia všetkých tovarov a služieb použitých na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, ako aj plnenia, pri ktorých toto právo nevzniká, alebo ich časti, zakázal týmto zdaniteľným osobám zmeniť metódu odpočítania DPH po určení konečnej pomernej odpočítateľnej časti dane.

O druhej prejudiciálnej otázke

43 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 184 až 186 smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity, ekvivalencie a proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zmiešanej zdaniteľnej osobe po stanovení konečnej pomernej odpočítateľnej časti na základe článku 175 ods. 3 tejto smernice neumožní upraviť na základe metódy použitia tovarov a služieb, ktorú vnútroštátne právo umožňuje na základe článku 173 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice, odpočty DPH, ktorá sa vzťahuje na nadobudnutie tovarov alebo služieb použitých tak na uskutočnenie plnení, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, ako aj plnení, ktoré toto právo nezakladajú, v situácii, v ktorej jednak táto zdaniteľná osoba pri svojom výbere metódy odpočítania nevedela, že plnenie, ktoré považovala za oslobodené od dane, v skutočnosti oslobodené nebolo, a jednak všeobecná prekluzívna lehota stanovená vnútroštátnym právom na účely vykonania úpravy odpočítaní ešte neuplynula.

44 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a z odpovedí účastníkov konania na otázky položené Súdnym dvorom vyplýva, že CTT v čase, keď sa rozhodla odpočítať DPH vzťahujúcu sa na určité tovary a služby podľa metódy založenej na obrate za kalendárne roky dotknuté vo veci samej, vychádzala zo skutočnosti, že plnenia spočívajúce v poštovej platbe faktúr, ktoré uskutočnila, boli podľa záväzného stanoviska z roku 2007 oslobodené od DPH. V priebehu roka 2015 však príslušný daňový orgán dospel k záveru, že liberalizácia poštového trhu, ktorá nastala od 1. januára 2013, obmedzila rozsah oslobodenia od dane len na služby poskytované verejnými poštami. CTT sa preto nesprávne domnievala, že pokiaľ ide o roky 2013 až 2015, boli poštové platby faktúr oslobodené od DPH.

45 Na úvod treba pripomenúť, že hoci výlučne vnútroštátny súd má právomoc zistiť a posúdiť skutkový stav sporu vo veci samej, ako aj vykladať a uplatňovať vnútroštátne právo, Súdnemu dvoru prináleží poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávaný spor (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, body 37 a 38, ako aj citovanú judikatúru).

46 V prejednávanej veci Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach a CTT vo svojej odpovedi na otázky položené Súdnym dvorom tvrdia, že služby platenia faktúr, o ktoré ide vo veci samej, by mohli predstavovať platby oslobodené od DPH podľa článku 135 ods. 1 písm. d) smernice o DPH. CTT dodala, že práve na tomto základe, a nie na základe článku 132 ods. 1 písm. a) tejto smernice, boli tieto služby v záväznom stanovisku z roku 2007 považované za oslobodené od DPH. Vnútroštátnemu súdu teda prináleží overiť, či dané služby patria do pôsobnosti oslobodenia od DPH stanoveného v uvedenom článku 135 ods. 1 písm. d).

47 Na účely odpovede na druhú prejudiciálnu otázku je potrebné vychádzať z predpokladu uvedeného v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, podľa ktorého, hoci toto poskytovanie služieb od 1. januára 2013 už nebolo oslobodené od DPH, táto zmena sa stala zjavnou až v priebehu roka 2015, takže CTT v čase, keď si vybrala metódu odpočítania, nevedela, že plnenia, ktoré považovala za oslobodené od dane, v skutočnosti oslobodené neboli.

48 V tejto súvislosti však prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či CTT konala v dobrej viere, čo tiež závisí najmä od toho, či po liberalizácii portugalského poštového trhu boli zmeny týkajúce sa oslobodenia poskytovania služieb uskutočňovaných verejnými poštami od dane predvídateľné, alebo nie.

49 Po tomto spresnení treba najskôr pripomenúť, že článok 184 smernice o DPH stanovuje, že pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je nižšie alebo vyššie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo. Podľa článku 185 ods. 1 tejto smernice sa úprava odpočítanej dane vykoná najmä v prípade zmeny vo faktoroch, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri určení výšky odpočítanej dane (rozsudok zo 16. júna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, bod 46).

50 Mechanizmus úpravy stanovený v článkoch 184 až 186 smernice o DPH má tak za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním dotknutých tovarov a služieb na plnenia zdaňované na výstupe (rozsudok z 27. marca 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, bod 27). Spochybnenie oslobodenia služieb poštovej platby faktúr od dane však malo za následok prerušenie tohto úzkeho a priameho vzťahu medzi právom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním dotknutých tovarov alebo služieb na plnenia zdaňované na výstupe. Toto spochybnenie so zreteľom na roky 2013 až 2015 teda v zmysle článku 185 smernice o DPH zmenilo jeden z faktorov, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri výpočte odpočítanej sumy DPH. Z toho vyplýva, že CTT mala právo na úpravu podľa článku 184 tejto smernice (pozri analogicky s plnením, ktoré bolo nesprávne považované za podliehajúce DPH, ale v skutočnosti bolo od DPH oslobodené, rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, bod 39).

51 Zo znenia článku 184 v spojení s článkom 185 smernice o DPH tiež vyplýva, že úprava odpočítanej dane mala viesť k tomu, že výška napokon uplatnených odpočtov bude zodpovedať výške odpočtov, ktoré by zdaniteľná osoba, akou je CTT, mohla uskutočniť, ak by pôvodne zohľadnila skutočnosť, že služby poštovej platby faktúr neboli oslobodené od DPH (pozri analogicky rozsudok zo 16. júna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, bod 47).

52 V tejto súvislosti otázka, či určité plnenie je, alebo nie je oslobodené od dane, predstavuje podstatný prvok, ktorý zohľadňuje zmiešaná zdaniteľná osoba na účely určenia, ako treba vykonať odpočty DPH. V tomto ohľade stačí konštatovať, že spochybnenie oslobodenia plnenia na výstupe od dane môže mať za následok, že určité tovary alebo služby, o ktorých sa predpokladalo, že boli určené na zmiešané použitie, sa v skutočnosti používajú len na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie DPH. Zo znenia článku 173 smernice o DPH pritom jasne vyplýva, že sa uplatňuje len na tovary a služby určené na zmiešané použitie. Pri tovaroch a službách určených výlučne na použitie na účely zdaniteľných plnení sú zdaniteľné osoby oprávnené odpočítať celú daň zaťažujúcu ich nadobudnutie alebo ich poskytnutie [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 47].

53 Z toho v prejednávanej veci vyplýva, že spoločnosti CTT malo byť priznané právo zmeniť metódu odpočtu, aby mohla vykonať odpočty DPH, na ktoré by mala právo, ak by pôvodne mohla zohľadniť skutočnosť, že služby poštovej platby faktúr neboli oslobodené od DPH za kalendárne roky dotknuté vo veci samej. V tejto súvislosti nemôže uspieť tvrdenie portugalskej vlády, podľa ktorého došlo k úprave odpočítanej dane vzhľadom na to, že daňový orgán pripustil úpravu konečných pomerných odpočítateľných častí za kalendárne roky, o ktoré ide vo veci samej, pokiaľ boli služby poštovej platby faktúr nesprávne považované za oslobodené od DPH.

54 Ďalej, hoci článok 186 smernice o DPH výslovne zaväzuje členské štáty, aby definovali podmienky úpravy DPH, pri prijímaní vnútroštátnej právnej úpravy stanovujúcej tieto pravidlá im prináleží dodržiavať právo Únie, najmä jeho základné zásady (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, body 27 a 48).

55 Zásada daňovej neutrality však vyžaduje, ako bolo pripomenuté v bode 36 tohto rozsudku, aby spôsoby výpočtu odpočítanej DPH objektívne odrážali skutočnú časť výdavkov vynaložených na nadobudnutie tovarov a služieb určených na zmiešané použitie, zodpovedajúcu plneniam, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. Táto zásada teda bráni tomu, aby členský štát odmietol opravu metódy odpočtu DPH v situácii, o akú ide vo veci samej, okrem prípadu, že by takáto oprava neumožňovala s väčšou presnosťou určiť časť DPH vzťahujúcu sa na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane.

56 Podľa zásady proporcionality má vnútroštátny zákonodarca možnosť stanoviť sankcie, aby prinútil zdaniteľné osoby dodržiavať formálne požiadavky s cieľom zabezpečiť riadne fungovanie systému DPH. Vzhľadom na prevládajúce postavenie, ktoré má právo na odpočítanie v spoločnom systéme DPH, sa sankcia spočívajúca v absolútnom odmietnutí uplatniť právo na odpočítanie dane, na ktoré mala zdaniteľná osoba nárok, javí ako neprimeraná v prípade, ak nie je preukázaný nijaký podvod ani zásah do štátneho rozpočtu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, body 48 a 51).

57 V prejednávanej veci však zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva žiadna indícia o podvodnom alebo zneužívajúcom konaní zo strany spoločnosti CTT.

58 Portugalská vláda napokon poznamenáva, že hoci CTT mala právo zmeniť metódu odpočtu DPH, žiadosť o úpravu bola podaná po uplynutí lehoty. Zatiaľ čo článok 98 ods. 2 CIVA stanovuje pre zmenu alebo úpravu odpočítanej dane všeobecnú lehotu štyroch rokov, ktorá začína plynúť od vzniku práva na odpočítanie alebo nadmerného zaplatenia dane, uplatnenie tejto lehoty je vylúčené, ak bola konečná pomerná odpočítateľná časť stanovená podľa článku 175 ods. 3 smernice o DPH.

59 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa zásady právnej istoty prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k sankcii voči nedostatočne starostlivej zdaniteľnej osobe, ktorá opomenula požiadať o odpočítanie DPH na vstupe, a to straty práva na odpočítanie, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH v rozsahu, v akom sa táto lehota jednak uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a jednak v praxi neznemožňuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie (zásada efektivity) (rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38).

60 Hoci v prejednávanej veci z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom nevyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, stanovuje v oblasti DPH odlišný režim od režimu stanoveného v iných daňových oblastiach vnútroštátneho práva, zásada efektivity však bráni takej právnej úprave, keďže táto právna úprava môže za okolností, o aké ide vo veci samej, zbaviť zdaniteľnú osobu možnosti opraviť svoje daňové priznania k DPH, ak bola stanovená konečná pomerná odpočítateľná časť, hoci štvorročná prekluzívna lehota stanovená uvedenou právnou úpravou ešte neuplynula. Za týchto okolností by sa totiž výkon práva na úpravu odpočítanej DPH, pripomenutého v bode 51 tohto rozsudku, ukázal prakticky nemožný alebo prinajmenšom nadmerne sťažený (pozri analogicky rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, body 40 a 41).

61 V tejto súvislosti treba ešte pripomenúť, že vnútroštátne súdy sú povinné vykladať vnútroštátne právo, pokiaľ je to možné, v súlade s právom Únie, a že hoci povinnosť konformného výkladu nemôže slúžiť ako základ pre výklad vnútroštátneho práva *contra legem*, vnútroštátne súdy sú povinné zmeniť judikatúru alebo rozhodovaciu prax, ak táto judikatúra alebo rozhodovacia prax vychádza z výkladu vnútroštátneho práva, ktorý je nezlučiteľný s cieľmi smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, body 48 a 49).

62 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že články 184 až 186 smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe, ktorá vykonala odpočítanie DPH, ktorá sa vzťahuje na nadobudnutie tovarov alebo služieb použitých tak na uskutočnenie plnení, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, ako aj plnení, ktoré toto právo nezakladajú, podľa metódy založenej na obrate, odmieta po tom, ako bola stanovená konečná pomerná odpočítateľná časť podľa článku 175 ods. 3 tejto smernice, priznať možnosť upraviť odpočítanú DPH uplatnením metódy založenej na použití tovarov a služieb v situácii, v ktorej:

– dotknutý členský štát podľa článku 173 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice umožní zdaniteľným osobám vykonať odpočítania DPH podľa použitia všetkých tovarov a služieb použitých tak na uskutočnenie plnení, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, ako aj plnení, ktoré toto právo nezakladajú, alebo ich časti,

– zdaniteľná osoba v čase, keď si zvolila metódu odpočítania, nevedela o tom, že plnenie, o ktorom sa domnievala, že je oslobodené od dane, v skutočnosti nebolo oslobodené,

– všeobecná prekluzívna lehota stanovená vnútroštátnym právom na účely úpravy odpočítanej dane ešte neuplynula a

– zmena metódy odpočítania umožňuje presnejšie určiť časť DPH, ktorá sa týka plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie tejto dane.

O trovách

63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (siedma komora) rozhodol takto:

1. **Článok 173 ods. 2 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, právnej istoty a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát, ktorý na základe tohto ustanovenia umožňuje zdaniteľným osobám vykonať odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) na základe použitia všetkých tovarov a služieb použitých na plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, ako aj plnenia, pri ktorých toto právo nevzniká, alebo ich časti, zakázal týmto zdaniteľným osobám zmeniť metódu odpočítania DPH po určení konečnej pomernej odpočítateľnej časti dane.**

2. **Články 184 až 186 smernice 2006/112 v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe, ktorá vykonala odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorá sa vzťahuje na nadobudnutie tovarov alebo služieb použitých tak na uskutočnenie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, ako aj plnení, pri ktorých toto právo nevzniká podľa metódy založenej na obrate, odmieta po tom, ako bola stanovená**

konečná pomerná odpočítateľná časť podľa článku 175 ods. 3 tejto smernice, priznať možnosť upraviť odpočítanú DPH uplatnením metódy založenej na použití tovarov a služieb v situácii, v ktorej:

– **dotknutý členský štát podľa článku 173 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice umožní zdaniteľným osobám vykonať odpočítania DPH podľa použitia všetkých tovarov a služieb použitých tak na uskutočnenie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, ako aj plnení, pri ktorých toto právo nevzniká, alebo ich časti,**

– **zdaniteľná osoba v čase, keď si zvolila metódu odpočítania, nevedela o tom, že plnenie, o ktorom sa domnievala, že je oslobodené od dane, v skutočnosti nebolo oslobodené,**

– **všeobecná prekluzívna lehota stanovená vnútroštátnym právom na účely úpravy odpočítanej dane ešte neuplynula a**

– **zmena metódy odpočítania umožňuje presnejšie určiť časť DPH, ktorá sa týka plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie tejto dane.**

Podpisy