Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 9. februára 2023 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 90 – Základ dane – Zníženie – Poisťovateľ vyplácajúci poistencom náhradu za nezaplatené pohľadávky spolu s DPH – Vnútroštátna právna úprava, ktorá tomuto poisťovateľovi ako právnemu nástupcovi odopiera zníženie základu dane – Zásada daňovej neutrality – Zásada efektivity“

Vo veci C-482/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) z 29. júna 2021 a doručený Súdnemu dvoru 5. augusta 2021, ktorý súvisí s konaním:

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory M. Safjan, sudcovia N. Jääskinen a M. Gavalec (spravodajca),

generálna advokátka: T. Ćapeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, v zastúpení: T. Fehér a P. Jalsovszky, ügyvédek,

– maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a K. Szíjjártó, splnomocnení zástupcovia,

– portugalská vláda, v zastúpení: P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino a J. Ramos, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Sipos a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: maďarčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), v spojení so zásadami proporcionality, daňovej neutrality a efektivity.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi na jednej strane Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, spoločnosťou založenou podľa maďarského práva, a na druhej strane Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) vo veci žiadosti o zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH uvádza:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

4 Článok 9 ods. 1 prvý pododsek tejto smernice stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

5 Podľa článku 63 uvedenej smernice:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

6 Článok 66 tej istej smernice znie:

„Odchylne od článkov 63, 64 a 65 môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká v jednom z nasledovných okamihov:

a) najneskôr v deň vyhotovenia faktúry,

b) najneskôr v deň prijatia platby,

c) ak sa faktúra nevyhotoví alebo ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote ale najneskôr v deň uplynutia lehoty pre vyhotovenie faktúr stanovenej členskými štátmi podľa druhého odseku článku 222 alebo v prípade, že členský štát žiadnu takúto lehotu nestanovil, faktúra sa vyhotoví v stanovenej lehote po dni vzniku zdaniteľnej udalosti.

Výnimka ustanovená v prvom odseku sa však nevzťahuje na poskytovania služieb, v súvislosti s ktorými platí DPH odberateľ podľa článku 196, a na dodania alebo premiestnenia tovaru uvedené v článku 67.“

7 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

8 Článok 90 tej istej smernice uvádza:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

9 Podľa článku 135 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) poisťovacie a zaisťovacie transakcie vrátane súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi.“

10 Článok 250 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

Maďarské právo

Zákon č. CL z roku 2017

11 Ustanovenie § 196 adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon č. CL z roku 2017, ktorým sa ustanovuje Daňový poriadok), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„1. V prípade, ak Alkotmánybíróság [Ústavný súd, Maďarsko], Kúria [Najvyšší súd, Maďarsko] alebo Súdny dvor Európskej únie spätne skonštatujú, že právny predpis ukladajúci daňovú povinnosť je v rozpore s Ústavou alebo záväzným aktom Európskej únie, alebo ak ide o obecné nariadenie v rozpore s akýmkoľvek iným právnym predpisom, a ak toto súdne rozhodnutie zakladá právo zdaniteľnej osoby na náhradu, poskytne ju prvostupňový daňový orgán na žiadosť tejto zdaniteľnej osoby spôsobom uvedeným v príslušnom rozhodnutí v súlade s ustanoveniami tohto článku.

…

3. Žiadosť musí okrem údajov potrebných na identifikáciu daňovníka pred daňovým orgánom uvádzať aj daň zaplatenú v čase podania žiadosti, ktorej vrátenie sa požaduje, ako aj exekučný titul, na základe ktorého bola zaplatená; musí tiež obsahovať odkaz na rozhodnutie Alkotmánybíróság [Ústavný súd], Kúria [Najvyšší súd] alebo Súdneho dvora a vyhlásenie, podľa ktorého:

a) daňovník v čase podania žiadosti nepreniesol daň, ktorej vrátenie požaduje, na inú osobu;

b) daň nebola vrátená daňovníkovi alebo inej osobe pred podaním žiadosti na základe správneho alebo súdneho konania a v čase podania žiadosti neprebieha žiadne takéto konanie, pokiaľ daňovník nepreukáže daňovému orgánu, že konanie bolo ukončené do 90 dní od podania žiadosti.

4. Ak nie sú splnené ostatné podmienky uvedené v odseku 3 písm. a) a b), daňový orgán žiadosť zamietne rozhodnutím. V súvislosti s obsahom exekučného titulu daňový orgán neuskutoční nijaký výkon rozhodnutia medzi podaním žiadosti a úplným ukončením konania a v prípade rozhodnutia, ktorým sa nariaďuje vrátenie, po tom, čo nadobudne právoplatnosť – až do zrušenia tohto rozhodnutia s konečnou platnosťou alebo do jeho zrušenia.“

Zákon o DPH

12 Ustanovenie § 5 ods. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na vec samu (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Na účely DPH je ‚zdaniteľná osoba‘ akákoľvek osoba alebo subjekt s právnou subjektivitou, ktorá vo vlastnom mene vykonáva ekonomickú činnosť bez ohľadu na miesto, účel a výsledok tejto činnosti. …“

13 Podľa § 55 tohto zákona:

„1. Povinnosť zaplatiť daň vzniká vtedy, keď nastane udalosť, na základe ktorej sa uskutočnilo zdaniteľné plnenie (ďalej len ‚plnenie‘).

2. Právny dôsledok uvedený v odseku 1 vyššie nastane aj v prípade, keď je faktúra vystavená napriek tomu, že plnenie nebolo uskutočnené. Daňová povinnosť vzniká voči zdaniteľnej osobe, ktorá je uvedená na faktúre ako dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby, okrem prípadu, že táto osoba s určitosťou preukáže, že:

a) napriek vystaveniu faktúry nebolo plnenie uskutočnené;

b) plnenie bolo uskutočnené, ale bolo uskutočnené treťou osobou

a že zároveň urobila všetko potrebné na zrušenie vystavenej faktúry alebo že – ak bola faktúra vystavená na jeho meno, ale treťou osobou – bezodkladne informovala osobu alebo subjekt uvedený na faktúre ako nadobúdateľa tovaru alebo príjemcu služby o existencii situácie uvedenej v týchto ustanoveniach písmena a) alebo b).“

14 Ustanovenie § 56 uvedeného zákona znie:

„Daň, ktorá sa má zaplatiť, sa určí v okamihu uskutočnenia plnenia, pokiaľ tento zákon nestanovuje inak.“

15 Ustanovenie § 77 ods. 7 toho istého zákona stanovuje:

„So zreteľom najmä na zásadu výkonu práv v súlade s ich určením možno základ dane dodatočne znížiť o nezdanenú sumu celej protihodnoty alebo jej časti zaúčtovanej ako nevymožiteľnú pohľadávku, ak sú kumulatívne splnené tieto podmienky:

a) zdaniteľná osoba a kupujúci tovaru alebo príjemca služby sú nezávislými stranami;

b) zdaniteľná osoba vopred písomne upovedomí kupujúceho alebo príjemcu služby v súlade s ustanoveniami odseku 8, pokiaľ kupujúci tovaru alebo príjemca služby nezanikli a nemajú právneho nástupcu;

c) zdaniteľná osoba nie je v čase podania vyhlásenia dotknutého nevymožiteľnou pohľadávkou predmetom konkurzného konania, likvidácie alebo nútenej likvidácie;

d) na kupujúceho tovaru alebo príjemcu služby sa nevzťahuje konkurzné konanie, likvidácia alebo nútená likvidácia v čase dodania tovaru alebo poskytnutia služieb slúžiacich ako základ pre zaúčtovanie pohľadávky ako nevymožiteľnej pohľadávky;

e) kupujúci tovaru alebo príjemca služby nie sú uvedení v databáze osôb, ktoré majú vysoký daňový nedoplatok alebo značný dlh na dani, do ktorej možno nahliadnuť na internetovej stránke daňového orgánu, v čase dodania tovaru alebo poskytnutia služieb slúžiacich ako základ pre zaúčtovanie pohľadávky ako nevymožiteľnej pohľadávky alebo v predchádzajúcom roku;

f) daňové identifikačné číslo kupujúceho tovaru alebo príjemcu služby nebolo zrušené v čase dodania tovaru alebo poskytnutia služieb slúžiacich ako základ pre zaúčtovanie pohľadávky ako nevymožiteľnej pohľadávky;

g) daňová a colná správa štátu neposkytla daňovníkovi žiadne informácie o tom, že kupujúci tovaru alebo príjemca služieb sa vyhýba plneniu svojich daňových povinností v čase dodania tovaru alebo poskytnutia služieb slúžiacich ako základ pre zaúčtovanie pohľadávky ako nevymožiteľnej pohľadávky;

h) uplynul najmenej rok od zaplatenia protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorá slúži ako základ pre zaúčtovanie pohľadávky ako nevymožiteľnej pohľadávky, a

i) protihodnota za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorá slúži ako základ pre zaúčtovanie pohľadávky ako nevymožiteľnej pohľadávky, nebola zaplatená alebo iným spôsobom zaplatená.“

Zákon č. CLI z roku 2017

16 Ustanovenie § 12 adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon č. CLI z roku 2017 o daňovej správe), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej, stanovuje:

„1. Pokiaľ tento zákon nestanovuje inak, všetky práva, ktoré prináležia právnemu predchodcovi zdaniteľnej osoby, patria v zmysle predpisov občianskeho práva právnemu nástupcovi zdaniteľnej osoby, ako aj všetky povinnosti, ktoré si právny predchodca nesplnil, a to pomerne k aktívam získaným z právneho nástupníctva. Ak ide o viacerých právnych nástupcov, títo právni nástupcovia plnia povinnosti právneho predchodcu pomerne k aktívam. V prípade nevykonania spoločne a nerozdielne zodpovedajú za dlh právneho predchodcu. Ak sa nedosiahne iná dohoda, majú nárok na subvencie pomerne k aktívam.

2. Daňový orgán overí, či právny nástupca spĺňa zákonné podmienky týkajúce sa období predchádzajúcich postúpeniu, vrátane predchádzajúcich daňových skutočností právneho predchodcu, pričom tiež posúdi konanie právneho predchodcu.

3. Ustanovenia odsekov 1 a 2 sa uplatnia aj v prípade pokračovania v činnosti samostatného podnikateľa vo forme spoločnosti s jediným spoločníkom.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

17 Žalobkyňa vo veci samej vykonáva poisťovaciu činnosť, v rámci ktorej sa na základe poistnej zmluvy zaväzuje vyplatiť svojim poistencom náhradu v prípade, že im ich klienti neuhradia danú pohľadávku. Výška náhrady v zásade predstavuje 90 % hodnoty nezaplatenej pohľadávky vrátane DPH. Podľa tejto poistnej zmluvy súbežne s touto náhradou prechádza zodpovedajúca časť hodnoty pohľadávky a s ňou všetky súvisiace práva, ktoré pôvodne vyplývali pre poistenca, na žalobkyňu vo veci samej. V praxi znáša zdanenie DPH, ktorú predtým zaplatili daňovému úradu poistenci, ale ktorú títo poistenci preniesli na svojich klientov a ktorú títo klienti nezaplatili, žalobkyňa vo veci samej, pokiaľ ide o časť sumy postúpenej DPH.

18 Dňa 31. decembra 2019 žalobkyňa vo veci samej podala na daňový úrad žiadosť o vrátenie DPH týkajúcej sa nevymožiteľných pohľadávok v celkovej výške 225 855 154 maďarských forintov (HUF) (približne 680 631 eur) a vo výške 128 240,44 eura, ako aj o zaplatenie úroku z omeškania zodpovedajúceho 365-iny hodnoty zvýšenej o päť percentuálnych bodov základnej sadzby maďarskej centrálnej banky platnej v čase splatnosti alebo úroku z omeškania zodpovedajúceho jej jednoduchej základnej sadzbe.

19 Na podporu tohto návrhu žalobkyňa vo veci samej uviedla, že výška náhrady, ktorú zaplatila po 1. januári 2014 na základe definitívne nevymožiteľných pohľadávok, ktoré poistila, zahŕňa tiež sumu DPH. S odkazom na uznesenie Súdneho dvora z 24. októbra 2019, Porr Építési Kft. (C-292/19, neuverejnené, EU:C:2019:901), žalobkyňa spresnila, že ustanovenia zákona o DPH v rozpore s článkom 90 smernice o DPH neumožňovali pred 1. januárom 2020 dodatočné zníženie základu dane na účely DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia protihodnoty za poskytnutú službu alebo dodaný tovar, aj keď sa pohľadávka stala definitívne nevymožiteľnou.

20 Rozhodnutím z 29. januára 2020 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-Budapesti Adó- és Vámigazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre Budapešť-sever, Maďarsko) (daňový úrad prvého stupňa) uvedenú žiadosť zamietlo z dôvodu, že žalobkyňa vo veci samej neuskutočnila činnosti, ktoré boli základom dotknutých nevymožiteľných pohľadávok.

21 Rozhodnutím z 15. apríla 2020 žalovaný vo veci samej zamietol sťažnosť, ktorú žalobkyňa vo veci samej podala proti tomuto rozhodnutiu z 29. januára 2020, a toto rozhodnutie potvrdil. V tejto súvislosti dospel k záveru, že zmena zdaniteľnej osoby vyplývajúca z poistnej zmluvy nepredstavuje z hľadiska daňového práva prevod, keďže hmotnoprávne podmienky stanovené na to, aby bolo možné vyhovieť žiadosti o vrátenie DPH, neboli splnené, pretože žalobkyňa vo veci samej nebola zdaniteľnou osobou, pokiaľ ide o činnosti, pri ktorých chcela uplatniť právo na zníženie základu dane a vrátenie DPH, ktorá z toho vyplývala.

22 Žalobkyňa vo veci samej podala na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, žalobu proti tomuto rozhodnutiu z 15. apríla 2020, ktorou sa v prvom rade domáha súdneho preskúmania tohto rozhodnutia a jeho zmeny so spätnou účinnosťou. Podľa nej má podľa poistnej zmluvy uvedenej v bode 17 tohto rozsudku ako právny nástupca svojich poistencov právo na vrátenie DPH týkajúcej sa predmetných nevymožiteľných pohľadávok. Toto právo má tiež podľa práva Únie na základe zásady daňovej neutrality.

23 Žalovaný vo veci samej navrhuje zamietnuť túto žalobu. Tvrdí, že tak podľa práva Únie, ako aj podľa maďarskej právnej úpravy poisťovateľ, akým je žalobkyňa vo veci samej, nemá právo využiť na základe článku 90 smernice o DPH zníženie základu dane uplatniteľné v prípade definitívneho nezaplatenia. Podľa žalovaného vo veci samej má právo podať žiadosť o vrátenie DPH zdaniteľná osoba, ktorej pohľadávka sa stala definitívne nevymožiteľnou a zaplatila túto daň. Zdôrazňuje však, že v prejednávanej veci nie je subjektom daňového práva žalobkyňa vo veci samej, ale jej poistenci. Okrem toho žalovaný vo veci samej spresňuje, že žalobkyňa vo veci samej nezaplatila DPH, ale sumu poistenú podľa tejto poistnej zmluvy, takže ak by vyhovela jej žiadosti o vrátenie DPH, malo by to za následok jej bezdôvodné obohatenie.

24 Pokiaľ ide o dotknuté pohľadávky, vnútroštátny súd uvádza, že v čase ich postúpenia na žalobkyňu vo veci samej sa tieto pohľadávky ešte nepovažovali za nevymožiteľné a stali sa konečnými až po tomto prevode. Tento súd tiež spresňuje, že zákon o DPH bol do 1. januára 2020 v rozpore s právom Únie, keďže tento zákon neumožňoval dodatočné zníženie základu DPH v prípade takýchto pohľadávok.

25 Uvedený súd sa pýta na zlučiteľnosť ustanovení maďarského práva uplatniteľných na spor, o ktorom rozhoduje, a praxe daňového orgánu založenej na týchto ustanoveniach s právom Únie, judikatúrou Súdneho dvora, ako aj so zásadami proporcionality, daňovej neutrality a efektivity.

26 Za týchto okolností Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Bránia zásady proporcionality, daňovej neutrality a efektivity – vzhľadom najmä na skutočnosť, že členský štát nemôže vyberať ako DPH sumu vyššiu, než je suma, ktorú skutočne prijal dodávateľ tovaru, alebo poskytovateľ služieb za toto dodanie alebo poskytnutie –, ako aj oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH – najmä pokiaľ ide o požiadavku považovať túto činnosť za jedinú činnosť oslobodenú od dane v zmysle zásad uvedených v bodoch 35, 37 a 53 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát [Mengozzi], vo veci Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:300) – a požiadavka zaručiť voľný pohyb kapitálu a služieb na vnútornom trhu, praxi členského štátu, podľa ktorej zníženie základu dane, ktoré sa má uplatniť v prípade definitívneho nezaplatenia, upravené v článku 90 ods. 1 smernice o DPH, nie je uplatniteľné v prípade poisťovateľa, ktorý v rámci poistenia obchodných pohľadávok zaplatí poistenému ako náhradu v prípade vzniku poistnej udalosti (nezaplatenie kupujúcim poistenca) sumu základu dane a DPH zodpovedajúcu tejto sume, z čoho vyplýva, že v súlade s poistnou zmluvou bola pohľadávka postúpená poisťovateľovi spolu so všetkými súvisiacimi právami za súčasne existujúcich okolností, keď:

a) v čase, keď sa predmetné pohľadávky stali nevymožiteľnými, vnútroštátna právna úprava nedovoľovala nijaké zníženie základu dane pre nevymožiteľnú pohľadávku;

b) po tom, čo bola konštatovaná nezlučiteľnosť tohto zákazu s právom [Únie], príslušné vnútroštátne právo kategoricky vylúčilo a od toho času stále kategoricky vylučuje vrátenie DPH týkajúcej sa nevymožiteľnej pohľadávky dodávateľovi pôvodného dodania tovaru (poistencovi) z dôvodu, že poisťovateľ mu vrátil sumu tejto pohľadávky, a

c) poisťovateľ môže preukázať, že jeho pohľadávka voči dlžníkovi sa stala definitívne nevymožiteľnou?“

O prejudiciálnej otázke

27 Na úvod treba na jednej strane uviesť, že vnútroštátny súd vo svojej otázke odkazuje na článok 135 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktorý stanovuje oslobodenie poisťovacích činností od dane. V prejednávanej veci však žalobkyňa vo veci samej nepožaduje vrátenie DPH zaplatenej zdaniteľnými osobami v rámci poisťovacích činností oslobodených od dane podľa tohto ustanovenia, ale v rámci zdaniteľných plnení. Uvedené ustanovenie preto nie je relevantné na vyriešenie sporu vo veci samej.

28 Na druhej strane vnútroštátny súd uvádza ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa voľného pohybu služieb a kapitálu. V prejednávanej veci treba uviesť, že spor vo veci samej sa vyznačuje skutočnosťami, ktoré sa všetky obmedzujú na jeden a ten istý členský štát, pretože vznikol medzi spoločnosťou založenou podľa maďarského práva so sídlom na maďarskom území a maďarskou daňovou správou, a to Riaditeľstvom štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky.

29 Z ustálenej judikatúry pritom vyplýva, že ustanovenia Zmluvy o FEÚ v oblasti slobodného poskytovania služieb sa neuplatnia na situáciu, ktorá sa vo všetkých ohľadoch obmedzuje len na jeden členský štát (rozsudok z 15. novembra 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, bod 47 a citovaná judikatúra).

30 V dôsledku toho ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa voľného pohybu služieb a kapitálu nie sú uplatniteľné na spor vo veci samej.

31 Za týchto podmienok treba dospieť k záveru, že vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa majú článok 90 ods. 1 smernice o DPH, ako aj zásady proporcionality, daňovej neutrality a efektivity vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa zníženie základu dane v prípade nezaplatenia, stanovené v tomto ustanovení, neuplatňuje na poistiteľa, ktorý v rámci zmluvy o poistení obchodných pohľadávok vyplatí svojim poisteným klientom ako náhradu v dôsledku nezaplatenia pohľadávky časť sumy základu dane za dotknuté zdaniteľné plnenia spolu s DPH, hoci v súlade s touto zmluvou táto časť pohľadávky a s ňou všetky súvisiace práva boli postúpené na poistiteľa.

32 Na jednej strane treba pripomenúť, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH sa týka prípadov zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia, alebo zníženia ceny po uskutočnení transakcie, ktorá viedla k zaplateniu DPH. Toto ustanovenie ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď jej po uzavretí transakcie nebola zaplatená celá protihodnota alebo jej časť. Uvedené ustanovenie je vyjadrením základnej zásady tejto smernice, a to zásady daňovej neutrality, podľa ktorej je základom dane skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vyberať ako DPH sumu vyššiu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba (uznesenie z 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, bod 18 a citovaná judikatúra).

33 Vzhľadom na znenie článku 90 ods. 1 smernice o DPH, ako aj na zásadu daňovej neutrality je dôležité, aby sa formálne náležitosti, ktoré musia zdaniteľné osoby splniť na to, aby mohli pred daňovými orgánmi uplatniť právo na zníženie základu dane na účely DPH, obmedzovali na náležitosti, ktoré umožňujú preukázať, že po uzavretí transakcie nebude protihodnota alebo jej časť definitívne zaplatená (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, bod 19 a citovanú judikatúru).

34 Ďalej článok 90 ods. 2 smernice o DPH umožňuje členským štátom odchýliť sa v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny transakcie od pravidla uvedeného v článku 90 ods. 1 tejto smernice. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že uplatnenie takejto možnosti výnimky nemôže členským štátom umožňovať to, aby v prípade nezaplatenia len jednoducho vylúčili zníženie základu dane na účely DPH. Uvedená možnosť má totiž za cieľ len umožniť členským štátom napraviť neistotu súvisiacu s nezaplatením faktúry alebo jej konečnou povahou, ale neupravuje otázku, či zníženie základu dane možno nevykonať v prípade nezaplatenia (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. marca 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, bod 20 a citovanú judikatúru).

35 Pripustenie možnosti členských štátov vylúčiť v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia z ceny transakcie akékoľvek zníženie základu DPH by bolo v rozpore so zásadou neutrality DPH, z ktorej najmä vyplýva, že podnikateľ ako subjekt, ktorý vyberá dane na účet štátu, musí byť zbavený záťaže splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich ekonomických činností, ktoré samy osebe podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23 a citovanú judikatúru).

36 V prejednávanej veci treba overiť, či za okolností, o aké ide vo veci samej, spadá nezaplatenie pohľadávok do pôsobnosti článku 90 ods. 1 smernice o DPH.

37 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) tejto smernice dodanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH.

38 V tomto kontexte Súdny dvor rozhodol, že kvalifikácia transakcie „za protihodnotu“ spočíva v existencii priamej súvislosti medzi dodaním tovarov či poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 69 a citovanú judikatúru). Súdny dvor tiež rozhodol, že na to, aby sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb mohlo považovať za uskutočnené „za protihodnotu“, nie je nevyhnutné, aby protihodnota za toto dodanie alebo poskytnutie bola získaná priamo od ich príjemcu, ale aby protihodnotu bolo možné získať aj od tretej osoby [pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 34 a citovanú judikatúru]. Z tejto judikatúry vyplýva, že na účely tejto kvalifikácie je rozhodujúcou skutočnosť, že protihodnota bola skutočne zaplatená.

39 V prejednávanej veci žalobkyňa vo veci samej zaplatila klientom ako zdaniteľným osobám náhradu zodpovedajúcu 90 % sumy dotknutých pohľadávok vrátane DPH.

40 V tomto kontexte sa zdá, že časť pohľadávok, za ktoré žalobkyňa vo veci samej vyplatila náhradu, bola skutočne vnímaná klientmi ako zdaniteľnými osobami ako protihodnota dotknutých zdaniteľných plnení, a preto ju nemožno považovať za predmet „nezaplatenia“ v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH.

41 Z toho vyplýva, že hoci táto časť pohľadávok bola prijatá ako náhrada škody, nemôže zakladať nijaké právo klientov ako zdaniteľných osôb na zníženie základu dane na účely DPH.

42 Okrem toho sa nemožno domnievať, že z hľadiska práva Únie v oblasti DPH a bez ohľadu na vnútroštátne právne predpisy, ktoré môžu upravovať postúpenie pohľadávky v občianskom práve, možno poistiteľa, akým je žalobkyňa vo veci samej, označiť za zdaniteľnú osobu, ktorá má právo, pokiaľ ide o časť pohľadávok, ktoré sú predmetom náhrady a ktoré boli postúpené, na zníženie základu dane na účely DPH podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH.

43 Priznanie tohto postavenia takémuto poisťovateľovi by totiž znamenalo porušenie zásady daňovej neutrality, pretože DPH zaplatená daňovému orgánu by nebola presne proporcionálna k cene, ktorú skutočne prijali klienti ako zdaniteľné osoby, ktorí uskutočnili dotknuté zdaniteľné plnenia.

44 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH, ako aj zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa zníženie základu dane v prípade nezaplatenia, stanovené v tomto ustanovení, neuplatňuje na poistiteľa, ktorý v rámci zmluvy o poistení obchodných pohľadávok vyplatí poistencovi ako náhradu v dôsledku nezaplatenia pohľadávky časť sumy základu dane za dotknuté zdaniteľné plnenie spolu s DPH, hoci v súlade s touto zmluvou táto časť pohľadávky a všetky s ňou súvisiace práva boli postúpené na poistiteľa.

O trovách

45 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 (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 90 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ako aj zásada daňovej neutrality

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

nebránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa zníženie základu dane v prípade nezaplatenia, stanovené v tomto ustanovení, neuplatňuje na poistiteľa, ktorý v rámci zmluvy o poistení obchodných pohľadávok vyplatí poistencovi ako náhradu v dôsledku nezaplatenia pohľadávky časť sumy základu dane za dotknuté zdaniteľné plnenie spolu s daňou z pridanej hodnoty, hoci v súlade s touto zmluvou táto časť pohľadávky a všetky s ňou súvisiace práva boli postúpené na poistiteľa.

Podpisy