Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 7. novembra 2013 *

„Dane — DPH — Smernica 2006/112/ES — Články 73 a 78 — Transakcie s nehnuteľnosťami vykonané fyzickými osobami — Kvalifikovanie týchto transakcií ako zdaniteľných plnení — Stanovenie dlžnej DPH v prípade, keď strany v súvislosti s touto daňou nestanovili nič v zmluve — Existencia alebo neexistencia možnosti dodávateľa získať späť DPH od nadobúdateľa — Dôsledky“

V spojených veciach C-249/12 a C-250/12,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunsko) z 15. marca 2012 a doručené Súdnemu dvoru 22. mája 2012, ktoré súvisia s konaniami:

Corina-Hrisi Tulică

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12)

a

Călin Ion Plavoșin

proti

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia C. G. Fernlund (spravodajca), A. Ó Caoimh, C. Toader a E. Jarašiūnas,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

* Jazyk konania: rumunčina.

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— rumunská vláda, v zastúpení: R.-H. Radu, R.-M. Giurescu a A.-L. Crișan, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Bouyon a C. Soulay, splnomocnené zástupkyne,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), najmä jej článkov 73 a 78.

2 Tieto návrhy boli predložené v rámci sporov medzi pani Tulicovou a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národná agentúra pre daňovú správu, Generálne riaditeľstvo pre vybavovanie sťažností) a medzi pánom Plavoșinom a Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații (Generálne riaditeľstvo verejných financií Timišskej župy, oddelenie pre vybavovanie sťažností) z dôvodu stanovenia dlžnej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v prípade, keď strany v súvislosti s touto daňou nestanovili nič pri určení ceny dodaného tovaru.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenie 7 smernice o DPH znie takto:

„Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.“

4 Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„1. Táto smernica ustanovuje spoločný systém [DPH].

2. Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.

Spoločný systém DPH sa uplatňuje až po maloobchodný stupeň vrátane.“

5 Článok 73 uvedenej smernice 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 [nadobúdateľa – *neoficiálny preklad*] alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

6 Článok 78 tej istej smernice stanovuje:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH,

b) súvisiace výdavky ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré dodávateľ účtuje odberateľovi.

Na účely prvého odseku písm. b) môžu členské štáty považovať za súvisiace výdavky tie, ktoré podliehajú samostatnej dohode.“

Rumunské právo

7 V hlave VI zákona č. 571/2003 o Daňovom zákonníku v znení účinnom v čase skutkových okolností sporu vo veci samej (ďalej len „Daňový zákonník“), nazvanej „Daň z pridanej hodnoty“, sa nachádza článok 125a s názvom „Význam niektorých pojmov a výrazov“, ktorý stanovuje:

„1. Na účely tejto hlavy sa rozumie:

…

(5) pod základom dane protihodnota pri dodaní zdaniteľného tovaru alebo poskytovaní služieb, pri zdaniteľnom dovoze alebo zdaniteľnom nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva, stanovená v súlade s kapitolou VII;

…“

8 Článok 137 Daňového zákonníka, nazvaný „Základ dane pri vnútroštátnom dodaní tovaru a poskytnutí služieb“, stanovuje:

„1. Základ [DPH] zahŕňa:

a) v prípade dodania tovaru a poskytnutí služieb všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo mal získať dodávateľ alebo poskytovateľ od odberateľa, príjemcu alebo tretej strany, vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií;

…

2. Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane a poplatky, ak zákon nestanovuje inak, s výnimkou [DPH];

b) súvisiace výdavky, ako napríklad provízia, náklady na balenie, prepravu a poistenie, ktoré dodávateľ účtuje odberateľovi. Výdavky účtované dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služieb odberateľovi, ktoré sú predmetom samostatnej zmluvy a súvisia s príslušným dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, sa považujú za súvisiace výdavky.“

9 Občiansky zákonník účinný v čase skutkových okolností sporu vo veci samej stanovuje:

„Článok 962

Predmetom zmluvy je to, k čomu sa strany alebo jedna z nich zaväzujú.

…

Článok 969

Zmluvy uzatvorené v súlade so zákonom majú medzi zmluvnými stranami silu zákona. Možno ich ukončiť po vzájomnej dohode alebo z dôvodov, ktoré pripúšťa zákon.

Článok 970

Zmluvy sa majú vykonávať v dobrej viere. Zaväzujú nielen k tomu, čo sa v nich výslovne uvádza, ale aj ku všetkým dôsledkom povinným vzhľadom na ich povahu, z pohľadu spravodlivosti, obyčaje alebo zákona.“

Spory vo veci samej a prejudiciálna otázka

10 Pani Tulică a pán Plavoșin uzatvorili značný počet kúpnych zmlúv k pozemkom, konkrétne pani Tulică 134 zmlúv v rokoch 2007 až 2008 a pán Plavoșin 15 zmlúv v rokoch 2007 až 2009.

11 Pri uzatváraní týchto kúpnych zmlúv pani Tulică a pán Plavoșin nestanovili nič v súvislosti s DPH.

12 Po uskutočnení uvedených transakcií a v nadväznosti na daňové kontroly daňová správa usúdila, že činnosť pani Tulicovej a pána Plavoșina má charakter ekonomickej činnosti.

13 Daňová správa preto z úradnej moci rozhodla, že pani Tulicovú a pán Plavoșina treba kvalifikovať ako zdaniteľné osoby na účely, DPH a vydala daňové výmery, ktorými požadovala zaplatenie DPH vypočítanej tak, že jej výška bola pripočítaná ku kúpnej cene dohodnutej medzi zmluvnými stranami a navýšená o úroky z omeškania.

14 V rámci konania, ktoré viedlo k veci C-249/12, pani Tulică uvádzala, že spôsob, akým daňová správa uskutočňuje výpočet DPH, s tým, že ju pripočítava k dohodnutej kúpnej cene, porušuje niekoľko právnych zásad, okrem iného zásadu zmluvnej voľnosti. DPH je súčasťou ceny, a nie dodatočnou sumou, ktorá sa k cene pripočítava. Nie je vôbec zrejmé, či by nadobúdateľ nehnuteľnosť nadobudol aj za podmienok, ktoré uvádza daňová správa. DPH, ktorú od nej tento orgán požaduje, nemôže vymáhať od nadobúdateľa, keďže ide nad rámec predmetu zmluvy, a preto sa voči nemu nedá uplatniť, a to ani ako zmluvná povinnosť, ani ako mimozmluvná povinnosť vyplývajúca zo zákona.

15 Daňová správa, ktorá sa dovoláva ustanovení článku 137 Daňového zákonníka, tvrdí, že pri určovaní dlžnej DPH je potrebné ako základ výpočtu dane použiť cenu, ktorú si dohodli zmluvné strany.

16 Pani Tulică podala na Curtea de Apel București (Odvolací súd v Bukurešti) odvolanie, ktoré súd zamietol ako nedôvodné.

17 V nadväznosti na to teda pani Tulică podala proti rozsudku Curtea de Apel București kasačný opravný prostriedok na Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd).

18 Vo svojom kasačnom opravnom prostriedku pani Tulică predovšetkým znovu zdôraznila svoje námietky voči nesprávnemu určeniu základu dane. Na podporu tejto argumentácie uviedla body 26 a 27 rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Zb. s. I-5339).

19 V priebehu konania na Înalta Curte de Casație și Justiție bolo v *Monitorul Oficial al României* č. 278 z 20. apríla 2011 uverejnené výkladové rozhodnutie č. 2 Ústrednej daňovej komisie z 12. apríla 2011 (ďalej len „výkladové rozhodnutie č. 2/2011“). Toto rozhodnutie uvedená komisia prijala pri výkone svojej úlohy zjednotiť uplatňovanie daňovej právnej úpravy. Uvedené rozhodnutie potvrdzuje prístup daňovej správy v oblasti určovania základu DPH. Znie takto:

„… v prípade zdaniteľného dodania stavieb a pozemkov sa… vyrubená [DPH] určí na základe vôle strán vyplývajúcej zo zmluvy alebo z iných dôkazných prostriedkov predložených v súlade s uznesením rumunskej vlády č. 92/2003…:

a) prostredníctvom uplatnenia sadzby DPH na protihodnotu za dodanie tovaru…, pokiaľ sa ukáže, že:

   (1) strany sa dohodli, že DPH nie je súčasťou protihodnoty za dodanie tovaru, alebo

   (2) strany sa na DPH nedohodli;

b) prostredníctvom použitia metódy ‚zvýšenej stotiny‘…, pokiaľ sa ukáže, že strany sa dohodli na tom, že DPH je súčasťou protihodnoty za dodanie tovaru.“

20 V rámci konania, ktoré viedlo k veci C-250/12, pán Plavoșin tvrdil, že pridanie DPH k sume zaplatenej ako protihodnota za predaj porušuje predmet dohody zmluvných strán a má opačné účinky, než je zmysel DPH. Nemôže ju v konečnom dôsledku znášať dodávateľ, keďže táto daň je vo svojej podstate zdanením spotreby a má ju znášať konečný spotrebiteľ.

21 Podľa pána Plavoșina, ak kúpna zmluva neobsahuje nijakú zmienku o DPH, dlžná daň sa vypočíta tak, že základom dane bude cena, ktorú si strany dohodli, znížená o celkovú hodnotu dane, takže suma zaplatená nadobúdateľom pokryje tak cenu, ktorú požaduje dodávateľ, ako aj DPH.

22 Daňová správa sa odvoláva na výkladové rozhodnutie č. 2/2011, ktoré potvrdzuje postup sledovaný touto správou v oblasti výpočtu uplatniteľnej DPH.

23 Pán Plavoșin podal odvolanie na Curtea de Apel Timișoara (Odvolací súd v Temešvári), ktorý toto odvolanie zamietol.

24 Pán Plavoșin teda podal proti tomuto rozsudku Curtea de Apel Timișoara kasačný opravný prostriedok na Înalta Curte de Casație și Justiție.

25 Tento súd má pochybnosti o dôvodnosti výkladového rozhodnutia č. 2/2011, pokiaľ ide o pojem „získaná protihodnota“ a pôsobnosť článkov 73 a 78 smernice o DPH v prípade, keď strany nestanovili nič v súvislosti s DPH pri predaji. Înalta Curte de Casație și Justiție teda rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru v každej z vecí, ktoré mu boli predložené, nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 73 a 78 smernice [o DPH] v prípade, že [dodávateľ] nehnuteľnej veci sa dodatočne určí ako zdaniteľná osoba na účely DPH a protihodnotu (cenu) za dodanie tejto veci strany určili bez akejkoľvek zmienky o DPH, vykladať tak, že základ dane predstavuje:

a) protihodnota (cena) za dodanie tovaru dohodnutá stranami znížená o sadzbu DPH alebo

b) protihodnota (cena) za dodanie tovaru dohodnutá stranami?“

26 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 22. júna 2012 boli veci C-249/12 a C-250/12 spojené na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj rozsudku.

O prejudiciálnej otázke

27 Vnútroštátny súd sa v súvislosti s článkami 73 a 78 smernice o DPH v podstate pýta, či v prípade, keď bola cena za dodanie veci určená bez akejkoľvek zmienky o DPH a dodávateľ uvedenej veci je zdaniteľnou osobou povinnou odviesť DPH zo zdaniteľnej transakcie, treba dohodnutú cenu považovať za cenu, ktorá už zahŕňa DPH, alebo za cenu bez DPH, ku ktorej treba DPH pripočítať.

28 Zo spisu, ktorým disponuje Súdny dvor, vyplýva, že žalobcovia vo veci samej, ktorí sú dodávateľmi nehnuteľných vecí, sú osobami povinnými platiť DPH zo zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnili. Z tohto spisu tiež vyplýva, že strany zmlúv dotknutých vo veci samej pri určení ceny nehnuteľných vecí, ktoré boli predmetom predaja, nestanovili nič v súvislosti s DPH. Naproti tomu vnútroštátny súd neposkytol nijakú informáciu, pokiaľ ide o otázku, či títo dodávatelia podľa vnútroštátnej právnej úpravy majú možnosť získať späť od nadobúdateľov DPH požadovanú daňovou správou nad rámec dohodnutej ceny.

29 Pani Tulică a pán Plavoșin, ako aj Európska komisia sa v podstate domnievajú, že DPH má povahu spotrebnej dane, ktorú musí znášať konečný spotrebiteľ, a preto ju nemôže znášať dodávateľ. DPH teda musí byť súčasťou ceny, a nie položkou, ktorá sa k nej pripočíta.

30 Rumunská vláda sa v podstate domnieva, že na určenie protihodnoty získanej dodávateľom, ktorá má subjektívnu povahu, treba vychádzať z vôle strán a dospieť k záveru, že táto protihodnota je tvorená sumou, ktorú chce dodávateľ získať a nadobúdateľ je ochotný zaplatiť. Táto suma sa v prejednávanej veci rovná cene stanovenej v zmluve bez odpočítania DPH.

31 Uvedená vláda dodáva, že pokiaľ by sa dospelo k záveru, že protihodnotu tvorí cena dodaného tovaru znížená o DPH, bol by dodávateľ zvýhodnený oproti jeho konkurentom, čo by bolo v rozpore so zásadou neutrality DPH a mohlo by napomáhať takým nezrovnalostiam, ako sú tie, ktorých sa dopustili dodávatelia dotknutí vo veci samej.

32 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že z článku 1 ods. 2 a článku 73 smernice o DPH vyplýva, že spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne úmerná cene tovaru a služieb a že základ dane zahŕňa všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb za tieto transakcie od nadobúdateľa, odberateľa alebo tretej strany. Článok 78 tejto smernice vymenúva určité zložky, ktoré sa zahŕňajú do daňového základu. Podľa článku 78 písm. a) uvedenej smernice DPH nie je zahrnutá do uvedeného základu dane.

33 V súlade so všeobecným pravidlom uvedeným v článku 73 smernice o DPH je pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb za protihodnotu základom dane protiplnenie skutočne prijaté na tento účel zdaniteľnou osobou. Táto protihodnota je subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií (pozri najmä rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Zb. s. 445, bod 13, a z 26. apríla 2012, Balkan and Sea Properties a Provadinvest, C-621/10 a C-129/11, bod 43).

34 Toto pravidlo treba uplatniť v súlade so základnou zásadou uvedenej smernice, ktorá vychádza zo skutočnosti, že systém DPH smeruje k zaťaženiu len konečného spotrebiteľa (pozri najmä rozsudok Elida Gibbs, už citovaný, bod 19, a uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, bod 21).

35 Ak bola kúpna zmluva uzatvorená bez uvedenia DPH, v prípade, že dodávateľ nemôže na základe vnútroštátneho práva získať späť od nadobúdateľa DPH následne požadovanú daňovou správou, zohľadnenie celej ceny bez odpočtu DPH ako základu, na ktorý sa DPH uplatňuje, by viedlo k tomu, že DPH by zaťažovala tohto dodávateľa, a teda by porušovala zásadu, podľa ktorej je DPH spotrebnou daňou, ktorú musí znášať konečný spotrebiteľ.

36 Takéto zohľadnenie by okrem toho porušovalo pravidlo, podľa ktorého daňová správa nemôže ako DPH vyberať vyššiu sumu, než je suma, ktorú prijala zdaniteľná osoba (pozri najmä rozsudky Elida Gibbs, už citovaný, bod 24; z 3. júla 1997, Goldsmiths, C-330/95, Zb. s. I-3801, bod 15, ako aj Balkan and Sea Properties a Provadinvest, už citovaný, bod 44).

37 To by neplatilo, ak by mal dodávateľ podľa vnútroštátneho práva možnosť pridať k dohodnutej cene prirážku zodpovedajúcu dani uplatniteľnej na transakciu a získal ju tak späť od nadobúdateľa veci.

38 Ďalej treba zdôrazniť, že jedna z hlavných charakteristík DPH spočíva v skutočnosti, že táto daň je presne úmerná cene dotknutých tovarov a služieb. To znamená, že všetci dodávatelia prispievajú k platbe DPH rovnakým podielom vo vzťahu k celej sume prijatej za predaný tovar.

39 V prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či rumunské právo necháva dodávateľom možnosť získať od nadobúdateľov späť DPH následne vyžadovanú daňovou správou.

40 Ak by z tohto overenia vyplynulo, že takéto vrátenie nie je možné, treba dospieť k záveru, že smernica o DPH bráni takému pravidlu, ako je uvedené vo výkladovom rozhodnutí č. 2/2011.

41 Pokiaľ ide o tvrdenie rumunskej vlády, že také pravidlo, ako je pravidlo dotknuté vo veci samej, má za cieľ odrádzať od nezrovnalostí, treba uviesť, že každý členský štát má právomoc prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude vyberaná v plnej výške, a bojoval proti podvodom, a má povinnosť prijať takéto opatrenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, bod 25 a citovanú judikatúru).

42 Tieto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaného cieľa (rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bălgarija Transport, C-284/11, bod 67 a citovaná judikatúra). Pritom práve to by bol prípad pravidla dotknutého vo veci samej, pokiaľ by sa ukázalo, že vedie k situácii, v ktorej DPH zaťažuje dodávateľa, a teda nie je vyberaná spôsobom, ktorý je zlučiteľný so základnou zásadou systému DPH, ako bola pripomenutá v bode 34 tohto rozsudku.

43 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné na položené otázky odpovedať, že smernica o DPH, najmä jej články 73 a 78, sa má vykladať v tom zmysle, že ak bola cena za dodanie veci určená bez akejkoľvek zmienky o DPH a dodávateľ uvedenej veci je zdaniteľnou osobou povinnou odviesť DPH zo zdaniteľnej transakcie, treba dohodnutú cenu v prípade, že dodávateľ nemá možnosť od nadobúdateľa získať späť DPH vyžadovanú daňovou správou, považovať za cenu, ktorá už zahŕňa DPH.

O trovách

44 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä jej články 73 a 78, sa má vykladať v tom zmysle, že ak bola cena za dodanie veci určená bez akejkoľvek zmienky o dani z pridanej hodnoty a dodávateľ uvedenej veci je zdaniteľnou osobou povinnou odviesť daň z pridanej hodnoty zo zdaniteľnej transakcie, treba dohodnutú cenu v prípade, že dodávateľ nemá možnosť od nadobúdateľa získať späť daň z pridanej hodnoty vyžadovanú daňovou správou, považovať za cenu, ktorá už zahŕňa daň z pridanej hodnoty.

Podpisy