Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 15. októbra 2020*

[Znenie opravené uznesením z 26. novembra 2020]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 90 – Zníženie základu dane na účely DPH – Úplné alebo čiastočné nezaplatenie ceny – Podmienky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou na výkon práva na zníženie – Podmienka, podľa ktorej sa dlžník nesmie nachádzať v insolvenčnom konaní ani v likvidácii – Podmienka, podľa ktorej veriteľ a dlžník musia byť zdaniteľnými osobami na účely DPH“

Vo veci C-335/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) zo 6. decembra 2018 a doručený Súdnemu dvoru 24. apríla 2019, ktorý súvisí s konaním:

E. sp. z o.o. sp. k.

proti

Minister Finansów,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), sudcovia L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, vedúci oddelenia,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– E. sp. z o.o. sp. k., v zastúpení: A. Bartosiewicz, daňový poradca,

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a M. Siekierzyńska, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 4. júna 2020,

* Jazyk konania: poľština.

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).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou E. sp. z o.o. sp. k. a Minister Finansów (minister financií, Poľsko) vo veci ním vydaných záväzných daňových stanovísk.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 63 smernice 2006/112 stanovuje:

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

4 Článok 73 tejto smernice uvádza:

„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.“

5 Článok 90 tejto smernice znie:

„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.“

6 Článok 184 tejto istej smernice stanovuje:

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

7 Článok 185 smernice 2006/112 znie:

„1. 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 [dani z pridanej hodnoty (DPH)], napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchylne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

8 Podľa článku 273 tejto smernice:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Poľské právo

9 Článok 89a ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (Dz. U. z roku 2011 č. 177, položka 1054, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Zdaniteľná osoba má právo opraviť základ dane a splatnú daň za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb v tuzemsku v súvislosti s pohľadávkami, v prípade ktorých sa dôveryhodne preukázalo, že sú nevymožiteľné. Oprava sa týka aj základu a výšky dane, ktorá pripadá na tú časť sumy pohľadávky, v prípade ktorej sa dôveryhodne preukázalo, že ju nemožno vymôcť.

1a. Nevymožiteľnosť pohľadávky sa považuje za dôveryhodne preukázanú, ak pohľadávka nebola uspokojená ani akýmkoľvek spôsobom postúpená v lehote 150 dní od doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre.

2. Odsek 1 sa uplatní, ak sú splnené tieto podmienky:

(1) tovary sa dodajú alebo služby sa poskytnú v prospech zdaniteľnej osoby v zmysle článku 15 ods. 1, ktorá je zapísaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH, a nenachádza sa v insolvenčnom konaní ani v likvidácii,

…

(3) v deň, ktorý predchádza podaniu daňového priznania, v ktorom sa vykoná oprava uvedená v odseku 1:
a) sú veriteľ a dlžník zapísaní ako zdaniteľné osoby na účely DPH;
b) dlžník sa nenachádza v insolvenčnom konaní ani v likvidácii;

…

(5) od vystavenia faktúry, ktorá preukazuje existenciu pohľadávky, uplynuli menej ako dva roky, ktoré začínajú plynúť od konca roku, v ktorom bola vystavená faktúra,

…

3. Opravu uvedenú v prvom odseku možno vykonať v rámci daňového priznania za účtovné obdobie, počas ktorého sa pohľadávka uzná za skutočne nevymožiteľnú pod podmienkou, že do dňa podania daňového priznania veriteľom za toto obdobie nebola predmetná pohľadávka uspokojená ani akýmkoľvek spôsobom postúpená.

4. Ak dôjde k uspokojeniu alebo akejkoľvek forme postúpenia pohľadávky po podaní daňového priznania, ktoré zahŕňa opravu podľa prvého odseku, je veriteľ povinný zvýšiť v daňovom priznaní za obdobie, počas ktorého došlo k uspokojeniu alebo postúpeniu pohľadávky, základ dane a sumu splatnej dane. Ak bola pohľadávka uspokojená sčasti, zvýši sa pomerne základ a suma splatnej dane o príslušnú časť.

…“

10 Článok 89b zákona o DPH stanovuje:

„1. Ak faktúra za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb v tuzemsku nebude uspokojená v lehote 150 dní od uplynutia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre, je dlžník povinný opraviť sumu odpočítanej dane vyplývajúcej z tejto faktúry v daňovom priznaní za obdobie, v ktorom uplynul 150. deň od skončenia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre.

1a. Odsek 1 sa neuplatní, ak dlžník uspokojil pohľadávku najneskôr v posledný deň lehoty 150 dní od uplynutia doby splatnosti tejto pohľadávky.

2. Ak dôjde k čiastočnému uspokojeniu pohľadávky v lehote 150 dní od uplynutia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre, vzťahuje sa oprava na sumu odpočítanej dane pripadajúcu na uspokojenú časť pohľadávky. Odsek 1a sa uplatní *mutatis mutandis*.

…

4. Ak bude pohľadávka uspokojená až po vykonaní opravy uvedenej v odseku 1, má zdaniteľná osoba právo zvýšiť sumu odpočítanej dane v daňovom priznaní za obdobie, počas ktorého došlo k uspokojeniu pohľadávky, o sumu dane uvedenú v odseku 1. Ak bola pohľadávka uspokojená sčasti, možno sumu odpočítanej dane zvýšiť v príslušnom rozsahu.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 E., spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa poľského práva so sídlom v Poľsku, ktorá je zdaniteľnou osobou na účely DPH, vykonáva činnosť daňového poradenstva najmä pre subjekty, ktoré sú zdaniteľnými osobami na účely DPH a ktoré s ňou nie sú prepojené. Tieto služby zdaňuje v Poľsku bežnou sadzbou DPH.

12 E. zaslala jednému zo svojich zákazníkov faktúru zahŕňajúcu DPH za služby daňového poradenstva podliehajúce dani na poľskom území. V momente poskytnutia služby bol tento zákazník zdaniteľnou osobou na účely DPH a neviedlo sa proti nemu insolvenčné konanie a ani sa nenachádzal v likvidácii. Uvedený zákazník však vstúpil do likvidácie v období 150 dní od uplynutia lehoty na zaplatenie, pričom zostal zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH. Keďže táto faktúra nebola uhradená ani prevedená v akejkoľvek forme, E. zaslala ministrovi financií pred uplynutím obdobia dvoch rokov odo dňa vystavenia uvedenej faktúry žiadosť o záväzné daňové stanovisko, pričom chcela zistiť, či napriek vstupu klienta do likvidácie po poskytnutí dotknutých služieb mohla mať z dôvodu splnenia ostatných podmienok stanovených v článku 89a zákona o DPH právo na zníženie základu dane na účely DPH z dôvodu nezaplatenia pohľadávky vyplývajúcej z tej istej faktúry.

13 V záväznom daňovom stanovisku z 12. januára 2015 minister financií odpovedal na žiadosť spoločnosti E. záporne. Okrem iného uviedol, že článok 90 smernice 2006/112 priznáva zdaniteľným osobám právo znížiť základ dane na účely DPH len za podmienok, ktoré určuje každý členský štát, čo Poľská

republika stanovila v článku 89a zákona o DPH. Ak teda nie je splnená niektorá z podmienok stanovených v tomto článku, zdaniteľná osoba sa nemôže dovolávať práva na zníženie tým, že toto právo odvodí priamo z práva Únie.

14 Vnútroštátny súd spresňuje, že E. tiež požiadala aj o ďalšie tri záväzné daňové stanoviská týkajúce sa súladu podmienok stanovených v článku 89a zákona o DPH za rôznych skutkových okolností, za akých sa tento článok môže uplatniť. Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že ani tieto žiadosti neviedli k pozitívnym odpovediam. Vnútroštátny súd uvádza, že štyri veci týkajúce sa sporných daňových stanovísk spojil na spoločné konanie z dôvodu ich vzájomnej súvislosti.

15 E. neúspešne napadla uvedené záväzné daňové rozhodnutia na príslušnom poľskom prvostupňovom súde. Následne podala kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania a ktorý dospel k záveru, že prvostupňový súd nesprávne rozhodol, že napadnuté ustanovenia zákona o DPH neporušujú požiadavky vyplývajúce z práva Únie.

16 Vnútroštátny súd má pochybnosti, pokiaľ ide o mieru voľnej úvahy priznanú členským štátom, aby vo svojom vnútroštátnom práve stanovili podmienky uplatnenia ustanovení článku 90 smernice 2006/112. Najmä vzhľadom na rozsudky z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), a z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), sa pýta, či sú podmienky stanovené v článku 89a ods. 2 zákona o DPH prípustné.

17 Vnútroštátny súd spresňuje, že poľský zákonodarca prijal ako opatrenie na prebratie článku 185 ods. 2 druhého pododseku smernice 2006/112 článok 89b zákona o DPH s cieľom uložiť dlžníkovi povinnosť opraviť výšku odpočítateľnej DPH, ktorá predstavuje náprotivok práva veriteľa vykonať za podmienok stanovených v článku 89a zákona o DPH zníženie základu dane. Podmienky stanovené v článku 89a zákona o DPH, a to najmä tá, že veriteľ aj dlžník musia byť zdaniteľnými osobami na účely DPH, tak zabezpečujú symetriu daňových mechanizmov na účely riadneho výberu dane.

18 Vnútroštátny súd okrem toho spresňuje, že podmienka, podľa ktorej sa dlžník v súlade s článkom 89a ods. 2 zákona o DPH nesmie nachádzať v insolvenčnom konaní ani v likvidácii, umožňuje zabezpečiť koherenciu poľského právneho systému tým, že sa zabráni najmä tomu, aby bolo porušené poradie uspokojenia veriteľov stanovené konkurzným právom. Ak by Súdny dvor rozhodol, že článok 90 ods. 2 smernice 2006/112 bráni takým podmienkam, aké sú stanovené v článku 89a ods. 2 zákona o DPH, vnútroštátny súd sa pýta, či teda má pri svojom rozhodnutí neuplatniť vnútroštátne predpisy týkajúce sa oblasti konkurzného konania.

19 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Pripúšťajú ustanovenia smernice 2006/112…, najmä článok 90 ods. 2 tejto smernice, s ohľadom na zásadu daňovej neutrality a zásadu proporcionality, aby sa vo vnútroštátnom právnom poriadku obmedzila možnosť znížiť základ dane v prípade čiastočného alebo úplného nezaplatenia vzhľadom na to, že dlžník a veriteľ majú určité daňové postavenie?

2. Konkrétne, bráni právo Únie prijatiu takej vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej možno pristúpiť k ‚odpusteniu dlhu pre nevymožiteľnosť pohľadávky' pod podmienkou, že na účely uplatnenia takéhoto odpustenia v okamihu poskytnutia služby, resp. dodania tovarov, a deň pred podaním opravy daňového priznania:

– sa dlžník nenachádza v insolvenčnom konaní ani v likvidácii,

– veriteľ a dlžník sú zaregistrovaní ako zdaniteľné osoby na účely DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

20 Svojimi dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 90 smernice 2006/112 bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podriaďuje zníženie základu dane na účely DPH podmienke, že ku dňu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, ako aj ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, ktorého cieľom je toto zníženie, je dlžník zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH a nenachádza sa v insolvenčnom konaní ani v likvidácii, ako aj tej, že ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, je sám veriteľ stále zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

21 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 90 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý stanovuje prípady zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženia ceny po uskutočnení transakcie, ktorá viedla k zaplateniu dane, ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po uzavretí transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady smernice 2006/112, podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota, čiže logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je tá, ktorú získala zdaniteľná osoba (rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 17 a citovaná judikatúra).

22 Okrem toho podľa článku 273 smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné, na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

23 Keďže ustanovenia článku 90 ods. 1 a článku 273 smernice 2006/112 mimo nimi stanoveného rámca nespresňujú podmienky ani povinnosti, ktoré môžu stanoviť členské štáty, treba konštatovať, že tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy, najmä pokiaľ ide o náležitosti, ktoré majú zdaniteľné osoby splniť voči daňovým orgánom uvedených štátov, aby mohlo dôjsť k zníženiu základu dane (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 32 a citovaná judikatúra).

24 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že opatrenia, ktoré majú brániť podvodom alebo daňovým únikom, sa v zásade môžu odchýliť od pravidiel týkajúcich sa základu dane len v rozsahu striktne nevyhnutnom na dosiahnutie tohto osobitného cieľa. Musia totiž čo najmenej ovplyvniť ciele a zásady smernice 2006/112 a nemôžu preto byť použité takým spôsobom, ktorý by narušoval neutralitu DPH (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33 a citovaná judikatúra).

25 Je preto nevyhnutné, aby sa náležitosti, ktoré má zdaniteľná osoba splniť na to, aby sa pred daňovými orgánmi mohla domáhať práva na zníženie základu dane na účely DPH, obmedzovali len na tie, ktoré umožňujú preukázať, že po uzavretí transakcie celá protihodnota alebo jej časť v konečnom dôsledku nebude získaná. V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnym súdom, aby u náležitostí vyžadovaných dotknutým členským štátom preverili, či ide o taký prípad (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 34 a citovaná judikatúra).

26 Článok 90 ods. 2 smernice 2006/112 umožňuje členským štátom urobiť výnimku z pravidla uvedeného v článku 90 ods. 1 tejto smernice v prípade, že v rámci transakcie nebola zaplatená celá cena alebo jej časť.

27 Ak dôjde k úplnému alebo čiastočnému nezaplateniu ceny transakcie bez toho, aby došlo k odstúpeniu alebo zrušeniu zmluvy, kupujúci alebo príjemca služby má stále povinnosť zaplatiť dohodnutú cenu a predávajúci alebo poskytovateľ má v zásade k dispozícii svoju pohľadávku, ktorú môže súdne vymáhať. Keďže však nemožno vylúčiť, že sa takáto pohľadávka v konečnom dôsledku stane

nevymožiteľnou, normotvorca Únie rozhodol ponechať každému členskému štátu na výber, aby určil, či nezaplatenie ceny, ktoré samo osebe, na rozdiel od odstúpenia od zmluvy alebo jej zrušenia, neobnovuje pôvodné postavenie zmluvných strán, umožňuje znížiť základ dane v dlhovanej výške za podmienok, ktoré stanovuje, alebo či takéto zníženie v takom prípade nie je prípustné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 16 citovanú judikatúru).

28 Ako už Súdny dvor rozhodol, táto možnosť výnimky v prípade nezaplatenia je založená na téze, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie existujúcej v dotknutom členskom štáte ťažké overiť, prípadne môže byť len dočasným stavom (rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 19 a citovaná judikatúra).

29 Z toho vyplýva, že uplatnenie takejto možnosti výnimky musí byť odôvodnené, aby opatrenia prijaté členskými štátmi na jej vykonanie neotriasali cieľom daňovej harmonizácie, ktorý sleduje smernica 2006/112, a aby neumožňovalo členským štátom len jednoducho vylúčiť zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia (rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20 a citovaná judikatúra).

30 Konkrétne, hoci je relevantné, že členské štáty môžu bojovať proti neistote súvisiacej s neuhradením faktúry alebo s definitívnym charakterom tohto neuhradenia, takáto možnosť výnimky nemôže ísť nad rámec tejto neistoty, a najmä otázky, či zníženie základu dane možno nevykonať v prípade nezaplatenia (rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 21 a citovaná judikatúra).

31 Okrem toho pripustiť možnosť, že členské štáty by mohli vylúčiť akékoľvek zníženie základu dane na účely DPH, by odporovalo zásade neutrality DPH, z ktorej najmä vyplýva, že podnikateľ ako výberca dane na účet štátu musí byť zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich podnikateľských činností, ktoré samotné podliehajú DPH (rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22 a citovaná judikatúra).

32 V prejednávanej veci sa podmienky stanovené v článku 89a ods. 2 bode 1 a v článku 89a ods. 2 bode 3 písm. a) a b) zákona o DPH chápu jednak tak, že Poľská republika určila na základe článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 náležitosti, ktoré musia zdaniteľné osoby splniť, aby si mohli uplatniť právo na zníženie základu dane na účely DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny, a zároveň, pokiaľ ide o zdaniteľné osoby, ktoré rovnako ako E. nemôžu znížiť tento základ dane z dôvodu, že nespĺňajú tieto podmienky, tak, že Poľská republika si uplatnila možnosť výnimky na základe článku 90 ods. 2 smernice 2006/112. Z toho vyplýva, že je potrebné preskúmať, či obmedzenie, ktoré je obsiahnuté v týchto podmienkach pre zdaniteľné osoby, akou je E., je odôvodnené potrebou zohľadniť neistotu, pokiaľ ide o konečnú povahu nezaplatenia.

33 Pokiaľ ide po prvé o podmienku, podľa ktorej sa zníženie základu dane na účely DPH podmieňuje tým, že dlžník bol zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH ku dňu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, treba konštatovať, že takúto podmienku nemožno odôvodniť potrebou zohľadniť neistotu, pokiaľ ide o konečnú povahu nezaplatenia. Skutočnosť, či dlžník je, alebo nie je v deň dodania tovaru alebo poskytnutia služieb zdaniteľnou osobou na účely DPH, totiž neumožňuje sama osebe dospieť k názoru, že existuje riziko, že pohľadávka nebude zaplatená. Ako uvádza Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, platí to o to menej vzhľadom na to, že tovary môžu byť dodané a služby poskytnuté osobám, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami na účely DPH, ako sú subjekty oslobodené od DPH, alebo spotrebitelia, bez toho, aby tým bola dotknutá povinnosť veriteľa vybrať DPH na účet štátu a právo tohto veriteľa dodatočne upraviť základ dane.

34 Pokiaľ ide po druhé o podmienku, ktorá podmieňuje zníženie základu dane na účely DPH skutočnosťou, že dlžník bol ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, stále registrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH, treba okrem okolnosti uvedenej v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, podľa ktorej dlžník nemusí byť nevyhnutne zdaniteľnou osobou, zdôrazniť, že

v bode 28 rozsudku z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), Súdny dvor už rozhodol, že článok 90 smernice 2006/112 bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že zdaniteľná osoba nemôže uskutočniť zníženia základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplatiť z titulu transakcie, ktorá podlieha DPH, ak dlžník už nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH.

35 Pokiaľ ide po tretie o podmienku, ktorá podmieňuje zníženie základu dane na účely DPH tou skutočnosťou, že veriteľ bol ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, stále zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH, treba konštatovať, že táto podmienka nie je odôvodnená potrebou zohľadniť neistotu, pokiaľ ide o konečnú povahu nezaplatenia. Vzhľadom na to, že existencia pohľadávky a povinnosť dlžníka zaplatiť túto pohľadávku nezávisia od zachovania postavenia veriteľa ako zdaniteľnej osoby, skutočnosť, či veriteľ je, alebo nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH v deň, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, totiž sama osebe neumožňuje domnievať sa, že existuje riziko, že pohľadávka nebude zaplatená.

36 Úvahy uvedené v bodoch 32 až 35 tohto rozsudku nemôže vyvrátiť tvrdenie poľskej vlády uvedené v jej písomných pripomienkach, podľa ktorého vzhľadom na súvislosť, ktorá spája článok 90 smernice 2006/112 a články 184 a 185 tejto smernice, t. j. vzájomná závislosť medzi DPH, ktorú dlhuje veriteľ ako predávajúci alebo poskytovateľ služby, a odpočítateľnou DPH na strane dlžníka ako nadobúdateľa alebo príjemcu služby, požiadavka týkajúca sa zdaniteľnosti veriteľa a dlžníka na účely DPH umožňuje zabezpečiť symetrické zníženie základu dane slúžiacej na výpočet DPH, ktorá sa má zaplatiť, stanovené v článku 89b zákona o DPH, a tým aj koherentnosť a riadne fungovanie systému DPH s ohľadom na dodržiavanie zásady neutrality.

37 Je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že zatiaľ čo článok 90 smernice 2006/112 upravuje právo dodávateľa alebo poskytovateľa znížiť základ dane, keď po uzavretí transakcie nedostane určenú protihodnotu, alebo dostane iba jej časť, článok 185 tejto smernice sa týka úpravy odpočítaní dane pôvodne uplatnených druhou stranou tej istej transakcie, pričom tieto dva články predstavujú dve strany tej istej hospodárskej transakcie a musia sa vykladať koherentne (rozsudok z 22. februára 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 35).

38 Konkrétne, pokiaľ členský štát na základe článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 stanoví, že za určitých podmienok zdaniteľná osoba môže po uzavretí transakcie znížiť základ dane, musí na účely zaručenia zásady daňovej neutrality uplatniť článok 185 ods. 2 druhý pododsek smernice 2006/112, aby druhá strana tejto transakcie upravila na svojej strane výšku odpočítateľnej DPH. Toto poľský zákonodarca skutočne urobil prijatím článkov 89a a 89b zákona o DPH.

39 Záruka symetrického zníženia základu dane na účely dlžnej DPH a sumy odpočítateľnej DPH však nezávisí od toho, či sú obe strany zdaniteľnými osobami na účely DPH. Právo veriteľa znížiť základ dane ani povinnosť dlžníka znížiť výšku odpočítateľnej DPH totiž nezávisia od zachovania postavenia zdaniteľnej osoby.

40 Pokiaľ ide po prvé o veriteľa, treba dospieť k záveru, že keďže tento veriteľ bol zdaniteľnou osobou v čase dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, t. j. v momente, ku ktorému nastala v súlade s článkom 63 smernice 2006/112 zdaniteľná udalosť a vznikla daňová povinnosť, je stále povinný zaplatiť DPH, ktorú vybral na účet štátu, nezávisle od skutočnosti, že medzičasom stratil svoje postavenie zdaniteľnej osoby. Okrem toho vzhľadom na skutočnosť, ako vyplýva z bodu 21 tohto rozsudku, že základ dane, ako je definovaný v článku 73 smernice 2006/112, je tvorený skutočne získanou protihodnotou, tento veriteľ môže aj po tom, čo stratil postavenie zdaniteľnej osoby, opraviť základ dane tak, aby zodpovedal skutočne získanej protihodnote, a že daňová správa nedostane ako DPH vyššiu sumu, než je tá, ktorú získal uvedený veriteľ. Právo veriteľa znížiť základ dane na účely opravy tak nezávisí od toho, či si zachová postavenie zdaniteľnej osoby.

41 Pokiaľ ide po druhé o dlžníka, treba pripomenúť, že každá osoba, ktorá je zdaniteľnou osobou a koná ako zdaniteľná osoba v okamihu nadobudnutia tovaru alebo prijatia poskytovanej služby, má právo na odpočítanie pri tomto tovare alebo poskytnutej službe, a že ak neexistujú podvodné alebo zneužívajúce okolnosti a pod podmienkou prípadných úprav v súlade s podmienkami stanovenými v článku 185 smernice 2006/112, raz vzniknuté právo na odpočítanie ostáva zachované (rozsudky z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, bod 32, a z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 46). Za týchto podmienok musí mať možnosť upraviť výšku odpočítateľnej DPH každá osoba, ktorá už nemá postavenie zdaniteľnej osoby, ale mala toto postavenie v čase vzniku práva na odpočítanie dane. Povinnosť dlžníka znížiť výšku odpočítateľnej DPH teda nezávisí od toho, či si zachová postavenie zdaniteľnej osoby.

42 Pokiaľ ide o skutočnosť, že po vykonaní opravy základu dane a odpočítateľnej DPH existuje riziko, že DPH, ktorú od tohto momentu dlhuje dlžník, nebude zaplatená štátu z dôvodu, že voči dlžníkovi je vedené insolvenčné konanie alebo sa nachádza v likvidácii, stačí poznamenať, že ako uviedla generálna advokátka v bodoch 58 až 60 svojich návrhov, vzájomný vzťah existujúci medzi opravou základu dane a opravou odpočítateľnej DPH nevyhnutne neznamená, že k nim musí dôjsť zároveň. Tento vzájomný vzťah nebráni členským štátom, aby vzhľadom na neexistenciu časového kritéria v článku 185 ods. 2 druhom pododseku smernice 2006/112 vyžadovali úpravu odpočítateľnej DPH od momentu, keď sa dlžník ocitol v platobnej neschopnosti, a prípadne ešte predtým, než sa voči nemu začne insolvenčné konanie alebo likvidácia, aby sa tak predišlo akémukoľvek riziku finančnej straty pre štát.

43 Okrem toho požiadavka, o akú ide vo veci samej, týkajúca sa podmienky, že veriteľ a dlžník musia byť zdaniteľné osoby na účely DPH, nemôže byť odôvodnená ani potrebou predchádzaniu nezrovnalostiam alebo zneužitiam, ani s ohľadom na ustanovenia článku 273 smernice 2006/112.

44 Na jednej strane treba totiž uviesť, že cieľ predchádzania nezrovnalostiam a zneužívaniu neumožňuje ísť proti účelu, ako aj systematike článku 90 ods. 2 smernice 2006/112, ako sú uvedené v bodoch 26 až 30 tohto rozsudku, a odôvodniť výnimku z článku 90 ods. 1 tejto smernice z iných dôvodov, než ktoré súvisia s neistotou, pokiaľ ide o nezaplatenie alebo jeho konečný charakter (pozri analogicky rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 25).

45 Na druhej strane vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bode 24 tohto rozsudku súvisiacu s článkom 273 smernice 2006/112 zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva, že by umožnenie veriteľovi, akým je E., znížiť svoj základ dane na účely DPH napriek neskoršej strate jeho postavenia zdaniteľnej osoby alebo strate postavenia zdaniteľnej osoby na strane dlžníka, predstavovalo osobitné riziko podvodu alebo daňového úniku. Tým menej to platí vzhľadom na to, že ako bolo pripomenuté v bodoch 40 a 41 tohto rozsudku, právo veriteľa znížiť základ dane a povinnosť dlžníka znížiť výšku odpočítateľnej DPH, nezávisia od zachovania postavenia zdaniteľnej osoby tak pri veriteľovi ako ani dlžníkovi. V každom prípade vylúčenie akejkoľvek možnosti na zníženie základu dane v takomto prípade a zaťaženie tohto veriteľa sumou DPH, ktorú v rámci svojej hospodárskej činnosti nezískal, prekračuje medze striktne nevyhnutné na dosiahnutie cieľov uvedených v článku 273 smernice 2006/112 (rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 27).

46 Pokiaľ ide po štvrté o podmienku, ktorá podmieňuje zníženie základu dane na účely DPH tým, že dlžník sa ku dňu dodania tovarov alebo poskytnutia služieb, ako aj ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, nenachádza v insolvenčnom konaní ani v likvidácii, treba konštatovať, že tým, že sa veriteľovi odoprie právo na zníženie z dôvodu, že definitívna nevymožiteľnosť pohľadávky nemôže byť preukázaná pred výsledkom insolvenčného konania alebo likvidácie, takáto podmienka zohľadňuje v skutočnosti neistotu, ktorá je vlastná pre konečnú povahu nezaplatenia.

47 Treba však pripomenúť, že v súlade so zásadou proporcionality, ktorá je súčasťou všeobecných zásad práva Únie, prostriedky použité na vykonanie smernice 2006/112 musia byť takej povahy, aby umožnili dosiahnutie cieľov sledovaných touto smernicou a nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie (rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 25).

48 Treba konštatovať, že neistota spojená s konečnou povahou nezaplatenia by mohla byť zohľadnená tak, že sa prizná zníženie základu dane na účely DPH, ak veriteľ pred skončením insolvenčného konania alebo likvidácie dostatočne jasne preukáže, že tento dlh nebude pravdepodobne zaplatený, s tým, že ak by k zaplateniu napriek tomu došlo, uvedený základ dane bude prehodnotený smerom nahor. Vnútroštátnym orgánom teda prislúcha, aby pri dodržaní zásady proporcionality a s možnosťou súdneho preskúmania určili dôkazy pravdepodobného dlhého trvania nezaplatenia, ktoré má predložiť veriteľ v závislosti od osobitostí uplatniteľného vnútroštátneho práva. Takýto postup by bol efektívny na dosiahnutie sledovaného cieľa, pričom by bol zároveň menej obmedzujúci pre veriteľa, ktorý zabezpečuje predfinancovanie DPH, vyberajúc ju na účet štátu (pozri analogicky rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 27).

49 Navyše v tejto súvislosti treba zdôrazniť, že jednak článok 89a ods. 1a zákona o DPH práve stanovuje časové kritérium, po ktorom sa pohľadávka považuje za pravdepodobne nevymožiteľnú, a jednak, že podľa článku 89a ods. 4 tohto zákona musí veriteľ zvýšiť základ dane a sumu splatnej DPH, ak napokon niekedy po znížení základu dane dôjde k uspokojeniu pohľadávky alebo jej postúpeniu. Tieto ustanovenia chápané spoločne predstavujú samy osebe primerané opatrenie, ktoré zodpovedá, ako bolo pripomenuté v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, požiadavkám zásady proporcionality.

50 Konštatovanie uvedené v bode 48 tohto rozsudku platí o to viac v kontexte insolvenčného konania alebo likvidácie, v ktorých možno istotu o definitívnej nevymožiteľnosti pohľadávky nadobudnúť až v zásade po uplynutí dlhého obdobia. Takáto lehota je v každom prípade lehotou, ktorá podnikateľov podliehajúcich tejto právnej oprave a konfrontovaných s nezaplatenou faktúrou núti v porovnaní s ich konkurentmi z iných členských štátov znášať finančnú nevýhodu, ktorá zjavne môže otriasť cieľom daňovej harmonizácie, ktorý sleduje smernica 2006/112 (pozri analogicky rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 28).

51 [Opravené uznesením z 26. novembra 2020] Pokiaľ ide o skutočnosť, na ktorú poukazuje vnútroštátny súd, že podmienka uvedená v bode 46 tohto rozsudku umožňuje zabezpečiť koherenciu poľského právneho systému tým, že sa zabráni najmä tomu, aby bolo porušené poradie uspokojenia veriteľov stanovené konkurzným právom, treba pripomenúť, že jednak článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 spĺňa podmienky na to, aby mal priamy účinok (rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 34), a jednak podľa zásady prednosti práva Únie, každý vnútroštátny súd, ktorému bolo v rámci jeho právomoci predložené podanie, je ako orgán členského štátu povinný neuplatniť v spore, ktorý prejednáva, akékoľvek vnútroštátne ustanovenie právneho predpisu, ktoré je v rozpore s ustanovením práva Únie s priamym účinkom (rozsudok z 24. júna 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, bod 61).

52 Z toho vyplýva, že pokiaľ zdaniteľná osoba, akou je E., nespĺňa len podmienky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou, ktoré nie sú v súlade s článkom 90 ods. 1 smernice 2006/112, môže sa odvolávať na toto ustanovenie pred vnútroštátnymi súdmi proti štátu s cieľom dosiahnuť zníženie svojho základu dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 35), pričom prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor, aby vylúčil tieto podmienky, ktoré nie sú v takomto súlade. Skutočnosť, že tým sú dotknuté iné ustanovenia vnútroštátneho práva, je irelevantná, pretože inak by povinnosť vnútroštátnych súdov neuplatniť ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré je v rozpore s ustanovením práva Únie, ktoré má priamy účinok, bola zbavená svojej podstaty, čím by bola porušená zásada prednosti práva Únie.

53 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 90 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podriaďuje zníženie základu dane na účely DPH podmienke, že ku dňu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, ako aj ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, ktorého cieľom je toto zníženie, je dlžník zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH a nenachádza sa v insolvenčnom konaní ani v likvidácii, ako aj tej, že ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, je sám veriteľ stále zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

O trovách

54 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 (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podriaďuje zníženie základu dane na dani z pridanej hodnoty (DPH) podmienke, že ku dňu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, ako aj ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, ktorého cieľom je toto zníženie, je dlžník zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH a nenachádza sa v insolvenčnom konaní ani v likvidácii, ako aj tej, že ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, je sám veriteľ stále zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

Podpisy