Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 8. júna 2017 [1]

Vec C-246/16

Enzo Di Maura
proti
Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Provinčná daňová komisia Syrakúzy, Taliansko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Právo týkajúce sa dane z pridanej hodnoty – Obmedzenie práva na zníženie základu dane v prípade, ak druhá zmluvná strana nezaplatí (článok 11 C ods. 1 druhá veta šiestej smernice 77/388/EHS, resp. článok 90 ods. 2 smernice 2006/112/ES) – Voľná úvaha členských štátov pri preberaní smernice – Primeraná doba predfinancovania podnikateľom“

I. Úvod

1. V obchodnom styku často dochádza k situácii, že zákazník nezaplatí svoje faktúry včas alebo dokonca vôbec. Tento stav ako taký nie je pre podnik príjemný, najmä ak vzniknutý dlh dosiahne určitú výšku. Obzvlášť nepríjemné je, ak napriek nezaplateniu takejto faktúry vznikne povinnosť zaplatiť dane, ktorých výška sa odvíja od sumy uvedenej vo faktúre a ktoré má znášať zákazník.

2. Dôvodom je skutočnosť, že štát v oblasti práva dane z pridanej hodnoty vyberie „svoje“ dane od podniku aj v tom prípade, ak ich osoba povinná zaplatiť daň (príjemca dodávky) podniku ešte nezaplatila. Z toho vyplýva, že podnik je povinný poskytnúť predfinancovanie dane z pridanej hodnoty až do okamihu jej zaplatenia, a tak poskytnúť štátu bezúročnú pôžičku. Prejednávaná vec sa týka nezaplatenej faktúry z roku 2004.

3. V tomto ohľade všetky členské štáty umožňujú vykonanie primeranej úpravy existujúcej povinnosti podniku zaplatiť daň z pridanej hodnoty. V Taliansku však takáto možnosť doposiaľ prichádzala do úvahy až po *skončení konkurzného konania* vedeného na majetok príjemcu dodávky. V iných štátoch sa za rozhodujúci okamih považuje začatie konkurzného konania. V obidvoch prípadoch má podnik len obmedzenú možnosť ovplyvniť priebeh takéhoto konania. Okrem toho okamih ukončenia poskytnutia predfinancovania môže nastať až o niekoľko rokov.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

4. V rámci tohto v poradí už druhého konania z Talianska [2] sa Súdny dvor zaoberá jednou z najdôležitejších otázok nepriameho výberu dane z pridanej hodnoty v právnom štáte. Súdny dvor má po prvýkrát rozhodnúť [3] o otázke, ako dlho môže členský štát od podniku primeraným spôsobom vyžadovať, aby na vlastné náklady poskytol predfinancovanie dane, ktorú z ekonomického hľadiska nie je povinný znášať. Musí podnik skutočne čakať dva roky, desať alebo viac rokov, kým sa mu vrátia splatné a už odvedené sumy dane z pridanej hodnoty? Má podnik v tomto ohľade povinnosť prípadne začať ekonomicky nezmyselný súdny spor s cieľom preukázať, že zaplatenie dohodnutého protiplnenia, ku ktorému doposiaľ nedošlo, sa už definitívne neuskutoční?

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Právny rámec Únie v tomto prípade tvorí článok 11 C ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [4] (ďalej len „šiesta smernica“) platný a účinný v príslušnom zdaňovacom období. Tento právny predpis sa svojím znením zhoduje s momentálne platným a účinným článkom 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [5] (ďalej len „smernica o DPH“).

6. Článok 90 smernice o DPH (predtým článok 11 C ods. 1 šiestej smernice) upravuje úpravu základu dane:

„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.“

B. Talianske právo

7. Článok 26 ods. 2 (v znení platnom a účinnom v relevantnom období) decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto“ (dekrét prezidenta republiky č. 633 z 26. októbra 1972 „Zavedenie a úprava dane z pridanej hodnoty“, ďalej len „dekrét č. 633/72“) stanovuje:

„Ak transakcia, ku ktorej sa vyhotovila faktúra, po registrácii uvedenej v článkoch 23 a 24 úplne alebo čiastočne zanikne, alebo ak došlo k zníženiu príslušného základu dane v dôsledku vyhlásenia absolútnej neplatnosti, zrušenia, odvolania, odstúpenia od zmluvy, ukončenia zmluvy a podobných úkonov alebo z dôvodu úplného alebo čiastočného nezaplatenia v dôsledku konkurzného konania alebo exekučného konania, ktorým sa pohľadávka neuspokojila, alebo z dôvodu uplatnenia zliav či zrážok z ceny poskytovaných na základe zmluvy, dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb má podľa článku 19

2 Druhé konanie, ktoré sa tiež začalo v Taliansku, vo veci C-202/15 (H3g) je v súčasnosti prerušené, pretože vnútroštátny súd v tejto veci z dôvodu zmenených právnych rámcových podmienok zjavne uvažuje o späťvzatí návrhu na začatie prejudiciálneho konania. S podobne formulovaným návrhom na začatie prejudiciálneho konania sa Súdny dvor zaoberá aj vo veci C-404/16.

3 Na rozdiel od rozsudkov z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339); z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201); z 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), a z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 Ú. v. ES L 145, 1997, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

5 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

nárok na úpravu dane zodpovedajúcej predmetnému zníženiu, pričom ju registruje podľa článku 25. Nadobúdateľ alebo príjemca, ktorý transakciu podľa tohto článku už zaregistroval, je v tom prípade povinný registrovať túto úpravu podľa článkov 23 alebo 24 bez toho, aby bol dotknutý jeho nárok na vrátenie sumy zaplatenej ako protihodnota dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služby.“

8. Odchylne od vyššie uvedeného článok 101 ods. 5 testo Unico delle Imposte sui Redditi (kodifikované znenie predpisov o dani z príjmov, ďalej len „TUIR“) stanovuje:

„Úbytok majetku podľa odseku 1… a úverové straty, iné ako úbytky a straty odpočítateľné podľa…, možno odpočítať, ak sú určite a presne preukázané, a pokiaľ ide o straty z pohľadávok, v každom prípade, ak je dlžník v konkurznom konaní alebo uzatvoril dohodu o reštrukturalizácii dlhov, ktorú schválil súd… Na účely tohto odseku sa predpokladá, že dlžník je v konkurznom konaní odo dňa rozsudku o vyhlásení konkurzu alebo rozhodnutia o povinnej likvidácii alebo….“

9. Okrem toho vnútroštátny súd uviedol, že článok 26 ods. 2 dekrétu č. 633/72 bol síce zmenený zákonom č. 208 z 28. novembra 2015 v tom zmysle, že odpočet dane z pridanej hodnoty v prípade nezaplatenia ceny možno výslovne uplatniť až po začatí konkurzného konania. Tento právny predpis sa však vzťahuje len na konkurzné konania začaté po 31. decembri 2016.

III. Spor vo veci samej

10. V roku 2004 vystavil pán Di Maura (ďalej len „žalobca“), nepochybne po vykonaní príslušnej dodávky alebo poskytnutí služby v roku 2004, faktúru na sumu vo výške 35 000 eur, ktorú spoločnosť Sertenko srl, ktorej bola táto faktúra určená, nezaplatila, pretože sa rozsudkom z 30. novembra 2004 rozhodlo o jej platobnej neschopnosti. Na základe tohto rozsudku si žalobca 31. decembra 2004 znížil daňový základ o túto sumu, pričom pôvodnú faktúru zmenil a uplatnil si odpočet dane vo výške uvedenej úpravy.

11. Agenzia delle Entrate (daňový úrad, Taliansko) však za zdaniteľné obdobie roku 2004 vydal dodatočné rozhodnutie o vyrubení dane, ktoré zahŕňalo daň z príjmu, regionálnu daň z podnikateľskej činnosti a daň z pridanej hodnoty a tiež sankcie. Dotknutá osoba totiž môže v súlade s článkom 26 ods. 2 dekrétu č. 633/72 požiadať o vrátenie dane už zaplatenej daňovému úradu iba v prípade začatia konkurzného konania na majetok dlžníka, ak sa preukáže, že nie sú disponibilné žiadne finančné prostriedky, a preto je pohľadávka dotknutej osoby nevymáhateľná.

12. Žalobca podal na Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Provinčná daňová komisia Syrakúzy, Taliansko) žalobu o zrušenie rozhodnutia o vyrubení dane. Žalobca zastáva názor, že článok 26 dekrétu č. 633/72 treba vykladať v tom zmysle, že v prípade nezaplatenia za poskytnutú službu možno znížiť daňový základ už v okamihu začatia konkurzného konania, pretože konkurzné konanie obvykle trvá dlhšiu dobu. Okrem toho článok 101 ods. 5 TUIR zbavuje veriteľa povinnosti preukázať vznik ujmy s konečnou platnosťou, pričom výslovne umožňuje odpočítanie pohľadávok uplatnených voči podnikom, na ktorých majetok sa vedie konkurzné konanie, a to výslovne od začatia tohto konania.

13. V konaní pred daňovou komisiou finančná správa uznala námietky žalobcu týkajúce sa dane z príjmu a regionálnej dane z podnikateľskej činnosti v súlade s článkom 101 ods. 5 TUIR, ale nesúhlasí, pokiaľ ide o daň z pridanej hodnoty. Zastáva názor, že nemožnosť znížiť daň z pridanej hodnoty možno odvodiť z legislatívneho procesu predchádzajúceho prijatiu článku 26 dekrétu č. 633/72. Z uvedeného vyplýva, že podmienka neúspešnosti sa vzťahuje na konkurzné konanie.

14. Dôkaz o neúspešnosti konkurzného konania možno podať až po konečnom rozdelení výťažku a uplynutí lehoty na podanie námietok k rozvrhu výťažku alebo, ak rozvrh neexistuje, po uplynutí lehoty na podanie odvolania proti uzneseniu o zastavení konkurzného konania. Takýto výklad článku 26 dekrétu č. 633/72 je v súlade s praxou finančnej správy a tiež s judikatúrou vnútroštátnych súdov.

15. Provinčná daňová komisia Syrakúzy rozhodla o prerušení konania a o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

IV. Konanie pred Súdnym dvorom

16. Provinčná daňová komisia Syrakúzy, ktorá koná v tejto veci, predložila Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Je stanovenie limitov, ktoré zdaniteľným osobám znemožňujú alebo nadmerne sťažujú – aj pokiaľ ide o načasovanie súvisiace s nepredvídateľnou dĺžkou konkurzného konania – vrátenie dane, ktorá sa vzťahuje na neúplne alebo čiastočne zaplatenú protihodnotu v súlade so zásadami proporcionality a efektivity zaručenými ZFEÚ a so zásadou neutrality, ktorou sa riadi uplatňovanie DPH, a to vzhľadom na článok 11 C ods. 1 a článok 20 ods. 1 písm. b) druhú vetu smernice 77/388/EHS, ktoré sa týkajú zníženia základu dane, resp. úpravy DPH zaplatenej za zdaniteľné transakcie v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia protihodnoty dohodnutej medzi stranami?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku je v súlade s uvedenými zásadami pravidlo, akým je článok 26 ods. 2 dekrétu č. 633/1972 v znení platnom pred zmenami a doplneniami podľa článku 1 ods. 126 a 127 zákona č. 208 z 28. decembra 2015, ktoré podmieňuje právo na vrátenie dane predložením dôkazov o predchádzajúcom neúspešnom konkurznom konaní, ktorým sa daná pohľadávka neuspokojila, čiže v súlade s judikatúrou a praxou daňového úradu členského štátu Únie toto vrátenie umožňuje výlučne po neúspešnom rozdelení výťažku alebo v prípade neexistencie majetku a na základe právoplatnosti rozhodnutia zastavenie konkurzného konania, a to aj vtedy, keď sú tieto aktivity pomerne nehospodárne vzhľadom na výšku pohľadávok, pravdepodobnosť ich vymoženia a náklady konkurzného konania a vzhľadom na skutočnosť, že uvedené podmienky môžu nastať niekoľko rokov po začatí konkurzného konania?

17. K týmto otázkam v konaní pred Súdnym dvorom predložili svoje písomné pripomienky Talianska republika, Spojené kráľovstvo a Európska komisia.

V. Právne posúdenie

A. O obidvoch prejudiciálnych otázkach

1. Všeobecné poznámky

18. Obidvomi svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v zásade pýta, za akých podmienok môžu členské štáty využiť možnosť, ktorú im priznáva článok 11 C ods. 1 druhá veta šiestej smernice (teraz článok 90 ods. 2 smernice o DPH), odchýliť sa od ustanovenia článku 11 C ods. 1 prvej vety šiestej smernice (teraz článok 90 ods. 1 smernice

o DPH).[6] Konkrétne sa vnútroštátny súd snaží zistiť, či právo Únie talianskemu zákonodarcovi umožňuje, aby úpravu daňového základu podmienil predložením dôkazu o tom, že tejto úprave predchádzalo neúspešné konkurzné konanie, hoci by takéto konanie za určitých okolností mohlo trvať aj viac ako desať rokov.

19. V článku 90 ods. 2 smernice o DPH sa neuvádzajú podmienky, ktorým podlieha obmedzenie článku 90 ods. 1 smernice o DPH. Odpoveď na vyššie uvedenú otázku preto možno odvodiť výlučne zo zásad, na ktorých je založené právo dane z pridanej hodnoty.

20. Najskôr preto vysvetlím význam článku 90 ods. 1 smernice o DPH (bod 21 a nasl.). Následne sa budem zaoberať výnimkou podľa článku 90 ods. 2 smernice o DPH (bod 32 a nasl.). Pritom uvediem dôvody, pre ktoré je znenie ustanovenia potrebné vykladať reštriktívne. V súvislosti s obmedzením možnosti úpravy treba prihliadať predovšetkým na zásadu neutrality (pozri bod 40 a nasl.), postavenie podniku z hľadiska právnej úpravy DPH a jeho základné práva (pozri bod 45 a nasl.). Napokon vysvetlím kritériá vzťahujúce sa na primerané uplatnenie článku 90 ods. 2 smernice o DPH (pozri bod 53 a nasl.).

2. Význam článku 90 ods. 1 smernice o DPH

21. Napriek úvahám Spojeného kráľovstva a Talianskej republiky možno konštatovať, že vo východisku sporu sa účastníci konania zhodujú. Daň z pridanej hodnoty má síce povinnosť odviesť podnikateľ, ktorý je zdaniteľnou osobou. Existuje však ustálená judikatúra Súdneho dvora, v zmysle ktorej sa daň z pridanej hodnoty považuje za nepriamu spotrebiteľskú daň, ktorú znáša konečný spotrebiteľ.[7] Zdaniteľný podnik koná „iba“ ako príjemca dane na účet štátu.[8]

22. Účelom dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej spotrebiteľskej dane je zdanenie spotrebiteľskej kúpnej sily, ktorá sa prejavuje *vynaložením majetku* s cieľom dosiahnuť spotrebný úžitok.[9] Toto konštatovanie vyplýva z právnej úpravy článku 2 ods. 1 smernice o DPH („za protihodnotu“), z právnej úpravy článku 65 smernice o DPH (vznik daňovej povinnosti z prijatej sumy prijatím platby) a najmä z právnej úpravy článku 73 smernice o DPH. V zmysle tohto ustanovenia zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal dodávateľ.

23. Súdny dvor[10] preto opakovane výslovne rozhodol, že „základ dane slúžiaci ako základ pre DPH, ktorú majú vybrať daňové orgány, nemôže prevýšiť protihodnotu skutočne zaplatenú konečným spotrebiteľom, a na základe ktorej sa stanovila konečná výška splatnej dane z pridanej hodnoty“. Ak teda koncový spotrebiteľ podniku nezaplatí, z *hmotnoprávneho hľadiska* podnik nedlží nijakú daň z pridanej hodnoty. Dôvod zaťaženia daňou z pridanej hodnoty nie je relevantný, pretože podnikateľ v konečnom dôsledku neuskutočnil nijaké dodanie ani neposkytol iné plnenie *za protihodnotu* v zmysle článku 2 smernice o DPH.

6 Keďže ustanovenia článku 11 C ods. 1 šiestej smernice a článku 90 smernice o DPH, ako aj ďalšie ustanovenia, ktoré sú relevantné v tejto veci, sa svojím znením zhodujú, pričom posledné uvedené ustanovenia sa lepšie citujú, v nasledujúcom texte sa v rámci zjednodušenia uvádzajú iba v súčasnosti platné ustanovenia.

7 Rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), ako aj uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neuverejnené, EU:C:2011:825, bod 21).

8 Rozsudky z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

9 Ako príklad pozri rozsudok z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23), a z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i. (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37, „stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platiteľ dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby“).

10 Rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), v tomto zmysle tiež rozsudky z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko (C-427/98, EU:C:2002:581, bod 30), a zo 16. januára 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, bod 19), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, bod 69).

24. Podľa článku 63 smernice o DPH však daňová povinnosť vzniká už v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby. Nie je rozhodujúce, že príjemca zároveň poskytol protihodnotu (takzvaná zásada zdanenia zmluvne dohodnutého plnenia). Takáto technika vzniku daňovej povinnosti zjavne vychádza z predpokladu, že dohodnutá protihodnota sa obvykle zaplatí bezodkladne po dodaní tovaru alebo po poskytnutí iného plnenia.

25. Ak sa ale z hmotnoprávneho hľadiska zdania iba *skutočné náklady* príjemcu vynaložené na tovary alebo služby, pričom však spôsob zdanenia vychádza z *dohodnutých nákladov*, v určitom okamihu sa tieto dva mechanizmy musia zjednotiť. Takúto možnosť zabezpečuje článok 90 ods. 1 smernice o DPH, v zmysle ktorého sa skoršia daňová povinnosť podniku, ktorý poskytol plnenie, v príslušnom rozsahu upraví.

26. V tomto ohľade je tiež v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH vyjadruje *základnú zásadu smernice o DPH*, podľa ktorej sa za základ dane považuje skutočne získaná protihodnota, a teda daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba. [11]

27. Článok 90 ods. 1 smernice o DPH teda možno považovať za nevyhnutný náprotivok metódy zdanenia upravenej v článku 63 smernice o DPH (takzvaná zásada zdanenia zmluvne dohodnutého plnenia). [12] Z tohto článku vyplýva členskému štátu povinnosť primerane znížiť daňový základ. [13]

28. Súdny dvor preto vo svojom rozsudku Goldsmiths rozhodol, že odchýlenie od tejto zásady upravenej v článku 90 ods. 1 smernice o DPH sa musí odôvodniť, aby sa opatreniami členského štátu prijatými na základe článku 90 ods. 2 smernice o DPH nezmaril účel harmonizácie v oblasti daní. [14]

29. Súdny dvor však tiež v rozsudku Almos Agrárkülkereskedelmi konštatoval, že zdaniteľné osoby sa nemôžu na základe článku 90 ods. 1 smernice o DPH dovolávať práva na zníženie ich základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia ceny, ak sa dotknutý členský štát rozhodol uplatniť výnimku stanovenú v článku 90 ods. 2 tejto smernice. [15]

30. Na tomto konštatovaní v zásade zakladajú svoje úvahy Spojené kráľovstvo a Talianska republika. Ak je skutočne možné v celom rozsahu vylúčiť vykonanie úpravy, podľa názoru Spojeného kráľovstva by sa úprava mohla vykonať až po skončení niekoľkoročného konkurzného konania. Nezdá sa však, že by Súdny dvor svojím rozsudkom vo veci Almos Agrárkülkereskedelmi skutočne zamýšľal prehodnotiť svoju judikatúru vo veci Goldsmiths, ktorú považujem za správnu.

31. Treba preto rozhodnúť o otázke, či článok 90 ods. 2 smernice o DPH skutočne členskému štátu umožňuje, aby sa v neobmedzenom rozsahu odchýlil od článku 90 ods. 1 smernice o DPH, alebo či takéto odchýlenie podlieha povinnosti odôvodnenia.

11 Rozsudky z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 bod 15); z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 bod 27); z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22); z 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 37), a z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 35).

12 Rovnakú funkciu majú aj články 184 a 185 smernice o DPH, ktoré sú náprotivkom odpočítania dane v súlade so zásadou zdanenia zmluvne dohodnutého plnenia podľa článkov 168 a 178 smernice o DPH, a ktoré predovšetkým upravujú príliš vysoké odpočítanie dane. Najmä článok 185 ods. 2 smernice o DPH umožňuje zabezpečiť, že odpočítanie dane sa v konečnom dôsledku prispôsobí skutočnému zaťaženiu daňou z pridanej hodnoty. Príjemca dodávky, ktorý v dôsledku nezaplatenia protiplnenia neznáša bremeno dane z pridanej hodnoty, sa nemusí ani prostredníctvom odpočítania dane oslobodiť od (fiktívneho) zaťaženia.

13 V tomto zmysle výslovne aj rozsudok z 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 31), a z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 26).

14 Rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

15 Rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 23).

3. Ustanovenie o výnimke podľa článku 90 ods. 2 smernice o DPH

a) Všeobecné úvahy

32. Článok 90 ods. 2 smernice o DPH svojím znením členským štátom poskytuje možnosť, aby sa v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia odchýlili od ustanovenia prvého odseku. Členské štáty teda môžu stanoviť výnimku zo zásady úpravy. Podľa judikatúry Súdneho dvora sa však výnimky majú vykladať reštriktívne. [16]

33. Aj napriek tomu, že znenie článku 90 ods. 2 smernice o DPH umožňuje, aby sa členské štáty v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia odchýlili od zníženia základu dane upraveného v prvom odseku, použitá formulácia už práve z tohto dôvodu a na rozdiel od tvrdení Spojeného kráľovstva a Talianska nemôže odôvodňovať úplné vylúčenie možnosti vykonať úpravu.

34. Úplné vylúčenie možnosti vykonať úpravu sa totiž líši od prípadného odchýlenia sa od bezodkladnej úpravy a odporovalo by vyššie uvedenej zásade zdanenia spotrebiteľa, ktorá vyplýva z článku 90 ods. 1 smernice o DPH. Úplné vylúčenie nemožno chápať ani ako *reštriktívny výklad* pojmu „odchýliť sa“.

b) Význam a účel výnimky podľa odseku 2

35. Rovnako význam a účel výnimky podľa odseku 2 bránia vylúčeniu možnosti vykonať úpravu v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia. Zo znenia odseku 2 možno iba vytušiť, čo bolo dôvodom prijatia takejto prípadnej výnimky. Na rozdiel od prípadov nezahrnutých do odseku 2 v prípade zrušenia, odmietnutia alebo v prípade zníženia ceny po uskutočnení obratu je úplné alebo čiastočné nezaplatenie iba *neistou okolnosťou*. [17]

36. Predovšetkým nárok na zaplatenie (t. j. pohľadávka) ostáva zachovaný, a teda nie je vylúčená možnosť zaplatenia v budúcnosti. Je teda pochopiteľné, že členské štáty chcú takejto neistote predchádzať prostredníctvom prijatia právnej úpravy, ktorou sa odchýlia od odseku 1. Vychádzajúc z takéhoto výkladu, sa však právo členských štátov uplatniť odchýlku vzťahuje iba na prípady takejto neistoty, nezahŕňa však otázku, *či* možno vykonať úpravu. Aj vyššie uvedené skutočnosti preto na rozdiel od názoru Talianskej republiky bránia členskému štátu, aby vylúčil možnosť vykonať úpravu.

37. Nemôžem súhlasiť s tvrdením Komisie, že odchýlky od odseku 2 možno odôvodniť cieľom spočívajúcim v zabránení zneužívania. Na jednej strane normotvorca takúto možnosť upravil v článku 273, a nie v článku 90 ods. 2 smernice o DPH. Na druhej strane opatrenia, ktoré môžu členské štáty prijať v súlade s článkom 273 smernice o DPH s cieľom zabezpečiť riadny výber daní a predchádzať daňovým podvodom, nesmú zachádzať nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov, ani spochybňovať neutralitu dane z pridanej hodnoty. [18] Zodpovednosť dodávateľa bez ohľadu na zavinenie až do konkrétneho okamihu (v tejto veci ukončenie konkurzného konania) by išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na účely ochrany práv verejných financií. [19]

16 Uvedené však platí iba v rozsahu, v akom sa zachová účel výnimky. V tomto zmysle pozri medzičasom ustálenú judikatúru Súdneho dvora v oblasti práva dane z pridanej hodnoty – pozri rozsudky z 21. marca 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23); zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16); z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47), a moje návrhy vo veci Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, bod 41). Súdny dvor použitou formuláciou v podstate nevyžaduje reštriktívny, ale presný výklad skutkových podstát výnimky.

17 V tomto ohľade relevantný rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 25).

18 Pozri iba rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62 a tam citované odkazy).

19 Rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 42), a z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 48).

38. Predovšetkým nie je jasné, prečo by sa obmedzenie práva na vykonanie úpravy splatnej dane až do okamihu, keď nastane určitá skutočnosť, malo považovať za vhodné na účely boja proti zneužívaniu v oblasti dane z pridanej hodnoty. Ak by možnosť vykonať úpravu skutočne vyjadrovala *základnú zásadu smernice o DPH*, podľa ktorej je základom dane skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba,[20] potom je jedinou rozhodujúcou skutočnosťou nezaplatenie protihodnoty.

39. V prípade, ak by v skutočnosti nešlo o nezaplatenie, ale o bezodplatné dodanie alebo bezodplatné poskytnutie iného plnenia, považujú sa takéto plnenia v súlade s článkom 16 alebo článkom 26 smernice o DPH za dodanie za protihodnotu. Takéto vymedzenie môže a musí v každom prípade vykonať finančná správa. To znamená, že na úrovni podniku poskytujúceho plnenie teda v podstate nemôže dôjsť k zneužívaniu. Do úvahy by preto prichádzalo zneužívanie na úrovni príjemcu plnenia, ktorý je dlžníkom, ak by si uplatnil nárok na odpočítanie dane aj napriek tomu, že nezaplatil. Prípadnému zneužívaniu však predchádza ustanovenie článku 185 ods. 2 smernice o DPH. Tento článok totiž upravuje možnosť vykonať úpravu odpočítateľnej dane na úrovni podniku, ktorý v prípade nezaplatených transakcií nie je povinný odviesť DPH.

c) Zásada neutrality v oblasti práva dane z pridanej hodnoty

40. Pri výklade článku 90 ods. 2 smernice o DPH je tiež potrebné prihliadať na zásadu daňovej neutrality. Zásada daňovej neutrality je základnou zásadou v oblasti DPH, ktorá vyplýva z povahy spotrebiteľskej dane[21] a možno ju vyjadriť prostredníctvom dvoch základných konštatovaní.

41. Na jednej strane zakazuje, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú tie isté transakcie, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH.[22] Vyššie uvedené nadobúda význam v súvislosti s odchýlkami v zdanení po poskytnutí dohodnutého protiplnenia, ktoré upravuje samotná smernica o DPH (pozri body 56 a 57 nižšie).

42. Na druhej strane zo zásady daňovej neutrality vyplýva, že podnik ako príjemca dane na účet štátu sa v konečnom dôsledku v zásade zbaví bremena DPH[23] v rozsahu, v akom sa samotná podnikateľská činnosť vykonáva s cieľom dosiahnuť (v zásade) zdaniteľné príjmy.[24]

43. Ak sa však od podniku, ktorý vykonal dodávku, vzhľadom na spôsob zdanenia vyžaduje, aby počas viacerých rokov dlžil daň z pridanej hodnoty, ktorú nemohol vybrať, takýto druh poskytnutia predfinancovania podnik významne zaťažuje. V takomto prípade viac nemožno hovoriť o úplnej[25] neutralite dane z pridanej hodnoty.

44. Aj zásada neutrality si teda v podstate vyžaduje možnosť vykonať úpravu v prípade nezaplatenia protihodnoty. Možnosť obmedzenia upravená v článku 90 ods. 2 smernice o DPH sa preto aj s ohľadom na zásadu neutrality musí *vykladať reštriktívne* a v súlade s konštatovaním Súdneho dvora v rozsudku Goldsmiths[26], si vyžaduje odôvodnenie.

20 Rozsudky z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15); z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 27); z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22); z 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 37), a z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 35).

21 Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 43), uvádza, že ide o zásadu výkladu.

22 Rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20); zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30), a z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

23 Rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

24 Rozsudky z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57); z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51), a moje návrhy vo veci Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

25 V tejto súvislosti aj rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 23).

26 Rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

d) Základné práva podniku v oblasti práva dane z pridanej hodnoty

45. Okrem vyššie uvedeného treba tiež prihliadať na tú skutočnosť, že súkromná osoba (ako väčšina zdaniteľných osôb v oblasti práva dane z pridanej hodnoty) je nositeľom základných práv, a to aj vtedy, ak má daňový dlh. Povinnosť súkromnej osoby vybrať v prospech štátu namiesto finančných orgánov daň od tretej osoby (príjemcu plnenia) predstavuje zásah do takýchto základných práv tak, ako sú v súčasnosti aj predmetom úpravy Charty základných práv.

46. Predfinancovanie dane z pridanej hodnoty sa dotýka slobodnej voľby povolania, slobody podnikania a základného vlastníckeho práva (články 15, 16 a 17 Charty). Už pred nadobudnutím účinnosti Charty chránil Súdny dvor slobodnú voľbu povolania a slobodu podnikania v rovnakom rozsahu ako všeobecné právne zásady.[27] Okrem toho v zmysle článku 20 Charty dochádza k rozdielnemu zaobchádzaniu s podnikmi, ktorým vzniká daňová povinnosť podľa článku 66 písm. b) smernice o DPH až v deň prijatia protiplnenia (takzvané zdanenie poskytnutého plnenia na základe skutočnej platby).

47. Akékoľvek obmedzenie týchto uznaných práv a slobôd musí byť primerané, pričom táto požiadavka sa vzťahuje aj na obdobie, ktoré predchádzalo prijatiu článku 52 ods. 1 Charty. V prvom rade preto treba preskúmať, ako dlho možno považovať za primeraný zásah v podobe poskytnutia predfinancovania (výber a odvedenie cudzej dane bez toho, aby mu predchádzalo prijatie peňažnej sumy od osoby povinnej platiť daň). Komisia v tomto ohľade správne vyjadruje pochybnosti v súvislosti s dĺžkou konkurzného konania v Taliansku do jeho ukončenia.

48. Zásada proporcionality, ktorá patrí k všeobecným základným zásadám práva Únie, si v súvislosti s konaním štátu vyžaduje, aby zaťažujúce opatrenie bolo „vo vzťahu k cieľu, ktorý sleduje, vhodné, potrebné a primerané“[28].[29]

49. Výber daní od podniku *pred* prijatím protiplnenia v každom prípade nie je potrebný na dosiahnutie cieľa sledovaného zákonom. Cieľ zákona spočíva v zdanení spotrebiteľa v okamihu, keď sa mu dodá tovar alebo poskytne iné plnenie *za protihodnotu* (článok 2 ods. 1 smernice o DPH). Miernejší a jednoduchší rovnako účinný prostriedok na dosiahnutie tohto cieľa predstavuje zdanenie už prijatých protihodnôt.

50. Zásada proporcionality si okrem toho vyžaduje, že od podniku ako „príjemcu daní na účet štátu“ nemožno žiadať viac, ako môže poskytnúť. Jeho (finančné) schopnosti sa však v prípade nepriamych spotrebiteľských daní v zásade obmedzujú na sumy, ktoré tento podnik mohol vybrať od dotknutej osoby povinnej platiť daň. Na všetky sumy, ktoré sa mu nepodarilo vybrať, musí poskytnúť predfinancovanie z vlastných finančných prostriedkov. Cieľom dane z pridanej hodnoty však nie je zdaniť majetok zdaniteľnej osoby.

27 Rozsudok zo 14. mája 1974, Nold/Komisia (4/73, EU:C:1974:51, bod 14).

28 V súvislosti s formuláciou pozri moje návrhy vo veci G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, bod 98) inšpirované francúzskou Conseil constitutionnel, rozhodnutia č. 2015-527 QPC z 22. decembra 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, body 4 a 12) a č. 2016-536 QPC z 19. februára 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, body 3 a 10); v tomto zmysle francúzska Conseil d'État, rozsudok č. 317827 z 26. októbra 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); pozri tiež nemecký Bundesverfassungsgericht, *BVerfGE* 120, 274, 318 a 319. (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, bod 218).

29 Pozri napríklad rozsudok zo 4. mája 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, bod 48 a tam citovanú judikatúru), v tomto zmysle v oblasti práva dane z pridanej hodnoty pozri: rozsudok z 2. septembra 2015, CGIL a INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, bod 24); z 26. apríla 2012, Komisia/Holandsko (C-508/10, EU:C:2012:243, bod 75), a z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, bod 48 a nasl.).

51. V tomto ohľade je podľa môjho názoru potrebné, aby sa v prípade povinnosti platiť daň, ktorá je nepriamou daňou, vychádzalo zo *zachovania tohto bremena na dodávateľovi alebo poskytovateľovi*, pretože dodávateľ, resp. poskytovateľ je iba vtedy objektívne spôsobilý splniť svoju daňovú povinnosť a v tejto súvislosti odviesť (prijatú) daň z pridanej hodnoty. Od vyššie uvedeného sa líši zdanenie výlučne na základe dohodnutého protiplnenia (takzvaná zásada zdanenia zmluvne dohodnutého plnenia) a bez právnej úpravy uvedenej v článku 90 ods. 1 smernice o DPH by bolo neprimerané.

52. Aj vzhľadom na túto skutočnosť je nevyhnutné vykladať článok 90 ods. 2 smernice o DPH reštriktívne. Členské štáty sa síce môžu odchýliť od *bezodkladnej* úpravy stanovenej v článku 90 ods. 1 smernice o DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia. Takýto postup však môžu v zmysle rozsudku Goldsmiths[30] uplatniť iba *primeraným spôsobom*, ktorý zodpovedá spotrebiteľskému charakteru dane z pridanej hodnoty, zásade neutrality a základným právam podniku.

4. Odôvodnenie odchýlenia podľa článku 90 ods. 2.

a) Autonómny výklad skutkových okolností odôvodňujúcich vykonanie úpravy

53. Rozhodujúcu povahu teda nemá otázka, či členský štát môže vylúčiť možnosť vykonať úpravu v prípade nezaplatenia. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je takýto postup vylúčený. Podstatné naopak je, ako dlho sa odchýlenie od možnosti vykonať úpravu v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH považuje za *odôvodnené* alebo inak povedané, odkedy sa zdaniteľnej osobe v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia musí najneskôr priznať možnosť vykonať úpravu v súlade s článkom 90 ods. 1 smernice o DPH.

54. V prejednávanej veci vzniká v tomto ohľade otázka, či taliansky zákonodarca môže brániť vykonaniu úpravy až do okamihu, keď sa po skončení konkurzného konania (*s konečnou platnosťou*) konštatuje zánik pohľadávky (čo za určitých okolností môže trvať dlhšie ako desať rokov) alebo či sa musí možnosť vykonať úpravu stanoviť už vtedy keď *s najväčšou pravdepodobnosťou* nemožno (v blízkej budúcnosti) vôbec počítať so zaplatením.

55. Táto otázka je vo svojej podstate otázkou práva dane z pridanej hodnoty, ktorú je potrebné posúdiť bez ohľadu na iné druhy daní alebo klasifikáciu z hľadiska účtovnej súvahy. Analogické uplatnenie talianskej právnej úpravy dane z príjmu sa nevyžaduje. Odchýlenie stanovené v rámci talianskej právnej úpravy dane z príjmu teda nemá negatívne dôsledky. Finančná správa, ako aj zdaniteľná osoba však musia mať možnosť s dostatočnou právnou istotou posúdiť, kedy najneskôr bude možné upraviť vzniknutú povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH.

b) Rovnosť zaobchádzania so všetkými podnikmi

56. V rámci výkladu článku 90 ods. 2 smernice o DPH je potrebné prihliadať aj na článok 66 písm. b) a článok 194 a nasl. v spojení so zásadou rovnosti zaobchádzania (v súčasnosti upravenou aj v článku 20 Charty základných práv). Tieto ustanovenia si vyžadujú možnosť vykonať *bezodkladnú* úpravu.

30 Rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

57. Podľa článku 66 písm. b) smernice o DPH môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých kategóriách zdaniteľných osôb vzniká daňová povinnosť v okamihu „prijatia platby“ („zdanenie skutočne poskytnutého plnenia“). Členské štáty túto možnosť v každom prípade aspoň sčasti využili. Okrem toho treba tiež prihliadať na dodania, v prípade ktorých smernica o DPH stanovuje alebo umožňuje prenos daňovej povinnosti na príjemcu dodávky (pozri článok 194 a nasl. smernice o DPH). Podniky, ktoré uskutočňujú takéto transakcie, napríklad poskytujú služby podnikateľom usadeným v zahraničí, nemajú povinnosť poskytnúť predfinancovanie dane z pridanej hodnoty.

58. Podnik, ktorý v rámci pôsobnosti zdanenia zmluvne dohodnutého plnenia, t. j. keď povinnosť zaplatiť daň vzniká bez ohľadu na prijatie platby, musí vynaložiť finančné prostriedky na zaplatenie dane počas dlhšieho časového obdobia, by bol totiž v hospodárskej súťaži podstatne znevýhodnený v porovnaní s podnikom, na ktorý sa vzťahuje pôsobnosť zdanenia skutočne poskytnutého plnenia, ktorý má povinnosť odviesť daň z prijatej ceny dodávky. Uvedené by platilo aj v prípade podnikov vykonávajúcich výlučne transakcie, na ktoré sa vzťahuje možnosť prenosu daňovej povinnosti na príjemcu dodávky. Takéto znevýhodnenie v hospodárskej súťaži možno odôvodniť len v tom prípade, ak doba poskytnutia predfinancovania nie je príliš dlhá.

c) O porovnaní: vykonanie úpravy v prípade, ak sa plnenie neuskutoční

59. Možnosť vykonať bezodkladnú úpravu v prípade nezaplatenia protihodnoty podporuje tiež porovnanie s možnosťou vykonať úpravu splatnej dane v prípade, ak vôbec nedôjde k plneniu a neposkytne sa ani protihodnota. V tejto súvislosti z našej judikatúry [31] vyplýva, že aj splatná daň uvedená v nesprávnej faktúre (článok 203 smernice o DPH) sa môže upraviť, napríklad v prípade, ak sa vo faktúre uvádza plnenie za odplatu, ku ktorému v skutočnosti nedošlo.

60. Súdny dvor posúdil splatnú daň, ktorú bol povinný zaplatiť vystaviteľ faktúry, vzhľadom na hrozbu pre výber dane vyplývajúcu z vystavenia nesprávnej faktúry, za zlučiteľnú so systémom dane z pridanej hodnoty iba vtedy a iba preto, že existuje *možnosť vykonať úpravu takejto zodpovednosti za ohrozenie.* [32] Takúto možnosť môže využiť dokonca vystaviteľ faktúry, ktorý nekoná v dobrej viere, ak sa zabráni ohrozeniu výberu dane. [33]

61. Rovnaký záver musí teda platiť najmä v prípade, ak bola vystavená správna faktúra, ale za poskytnuté plnenie nebolo zaplatené, pričom nedochádza k ohrozeniu výberu dane. Ohrozenie je v takomto prípade jednak vylúčené do okamihu, kým osoba povinná platiť daň nezaplatila, a teda z hmotnoprávneho hľadiska sa daň z pridanej hodnoty nestala splatnou (pozri bod 23). Jednak je ohrozenie vyplývajúce z neoprávneného odpočítania dane príjemcu dodávky, ktorý nezaplatil, vylúčené, pretože v súlade s článkom 185 ods. 2 druhou vetou smernice o DPH môžu členské štáty v takomto prípade vyžadovať úpravu vykonaného odpočtu dane.

d) Odchýlenia podľa článku 90 ods. 2 smernice o DPH

62. Je teda potrebné objasniť „iba“ konkrétne podmienky prípustných odchýlení podľa článku 90 ods. 2 smernice o DPH. V rozsudku Goldsmiths [34] Súdny dvor síce stanovil požiadavku odôvodnenia, neuviedol však nijaké konkrétne požiadavky.

31 Rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 58 a nasl.).

32 Rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 57 a nasl.).

33 Rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, body 60 a 63), potvrdený rozsudkami z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 35), a zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 50).

34 Rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

63. Článok 90 ods. 2 smernice o DPH stanovuje odchýlky od zníženia základu dane podľa prvého odseku iba na účely zohľadnenia neistoty týkajúcej sa „definitívneho“ nezaplatenia faktúry (pozri bod 35 a nasl.). Takúto neistotu v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia však možno zohľadniť aj prostredníctvom dodatočného zvýšenia základu dane, ak napokon predsa len dôjde k zaplateniu.

64. Ak by dodatočne (napríklad počas alebo po skončení konkurzného konania) došlo k zaplateniu v prospech podniku, splatná daň by sa v danom okamihu opäť zvýšila. Uvedené vyplýva už z článku 73 smernice o DPH, v zmysle ktorého zahŕňa základ dane všetko, čo príjemca plnenia vynaloží v súvislosti s takýmito transakciami. Obdobný záver platí v prípade s tým súvisiacej úpravy odpočtu dane príjemcu podľa článku 185 smernice o DPH.

65. Zníženie základu dane s výhradou možnosti jej zvýšenia v prípade, ak napokon dôjde k zaplateniu, je rovnako vhodným miernejším prostriedkom na účely primeraného zdanenia konečného spotrebiteľa, ako viacročná povinnosť príjemcu predfinancovať daň [35] až do začatia alebo dokonca až do skončenia konkurzného konania.

66. V tejto súvislosti ani znenie, ani zmysel a účel článku 90 ods. 2 smernice o DPH nepripúšťajú výklad, v zmysle ktorého by bolo možné vylúčiť možnosť vykonať úpravu až do okamihu, keď sa s dostatočnou pravdepodobnosťou hraničiacou s istotou, t. j. až po začatí alebo skončení konkurzného konania konštatuje, že k zaplateniu nedôjde. Na rozdiel od názoru Komisie a Spojeného kráľovstva, nemožno v oblasti práva dane z pridanej hodnoty rozlišovať medzi pohľadávkami, v prípade ktorých je zrejmé, že nebudú uspokojené, a inými pohľadávkami.

67. Vyššie uvedené súvisí s tým, že „definitívne“ nezaplatenie v zmysle predpisov práva dane z pridanej hodnoty nemôže existovať. Takúto možnosť vylučuje znenie článku 73 smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia zahŕňa základ dane aj platby *tretej strany*, a teda nezávisí od platobnej schopnosti, resp. existencie povinnej osoby. [36] Právo dane z pridanej hodnoty si okrem toho nevyžaduje, aby šlo o vymáhateľnú pohľadávku, čo možno odôvodniť napríklad zdanením sprepitného, [37] nevedomého preplatku alebo dobrovoľného splnenia čestného dlhu. [38]

68. Aj po skončení konkurzného konania, čo Komisia zjavne považuje za definitívny zánik pohľadávky, nie je vo všeobecnosti vylúčené, že tretia osoba (vedome alebo omylom) zaplatí dodávajúcemu podniku. Na základe takejto skutočnosti by vznikla príslušná povinnosť zaplatiť DPH. Aj táto skutočnosť potvrdzuje, že ani z hľadiska dane z pridanej hodnoty nemožno s istotou konštatovať, že viac nedôjde k zaplateniu. Vždy existuje iba *určitá miera pravdepodobnosti*, ktorá sa znižuje úmerne s trvaním nezaplatenia.

69. S ohľadom na základné práva podniku, zásadu proporcionality a zásadu neutrality podľa môjho názoru neprichádza poskytnutie predfinancovania dane z pridanej hodnoty počas *viacerých rokov* do úvahy. Rozhodujúce môže byť iba to, či je pohľadávka z dlhodobého hľadiska nevymáhateľná. Nevymáhateľnou pritom môže byť pohľadávka už aj v prípade vážneho a definitívneho odmietnutia platby povinnou osobou. Ak povinná osoba napr. dlhodobo spochybňuje samotnú existenciu alebo výšku pohľadávky, existuje zvýšená pravdepodobnosť, že pohľadávku nebude možné vymôcť počas dlhšieho obdobia alebo v celom rozsahu.

35 Od zamestnanca finančného úradu by nik neočakával, že zo svojich súkromných finančných prostriedkov poskytne predfinancovanie splatnej dane, ktorú vyrubil zdaniteľnej osobe.

36 Nastala už situácia, že banka uspokojila pohľadávky remeselníkov, ktorých objednávateľ sa stal platobne neschopným, s cieľom zabrániť vzniku ďalšej ujmy na jej dobrom mene – pozri konanie pred BFH, rozsudok z 19.októbra 2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

37 Rozsudok z 29. marca 2001, Komisia/Francúzsko (C-404/99, EU:C:2001:192, bod 40 a nasl.).

38 Rozsudok zo 17. septembra 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, bod 21 a nasl.).

70. Na druhej strane v prípade nepriameho výberu daní je štát odkázaný na „výber“ dane z pridanej hodnoty podnikateľom. Tento je do určitej miery prostredníctvom výberu svojho zmluvného partnera a možnosti uzatvoriť dohodu o poskytnutí preddavku spôsobilý ovplyvniť riziko, že druhá zmluvná strana nezaplatí. Okrem toho povinnosť podniku zaplatiť štátu daň nemôže závisieť od (subjektívne posudzovaného) charakteru popretia povinnosti dlžníkom, ale iba od *objektívnych kritérií*. Za takéto kritériá však opäť možno považovať iba opatrenia, ktoré závisia od zdaniteľnej osoby a ktoré od nej možno vyžadovať.

71. Aké opatrenia možno vyžadovať od podniku v každom členskom štáte pred tým, ako sa mu poskytne možnosť vykonať úpravu svojej daňovej povinnosti z dôvodu nezaplatenia protihodnoty, závisí od okolností v danom členskom štáte a Súdny dvor ich nemôže abstraktne vymedziť. Naopak, vnútroštátny súd musí posúdiť odchýlku od všeobecnej povinnosti poskytnúť možnosť vykonať úpravu, ktorú stanovujú vnútroštátne právne predpisy, v jednotlivom prípade v rámci celkového posúdenia prípadu, resp. v súlade s požiadavkami smernice. Súdny dvor však môže vnútroštátny súd usmerniť.

72. Vzhľadom na uvedené je primerané, ak členský štát požaduje predloženie určitých dôkazov o pravdepodobne dlhodobom nezaplatení. Začatie konkurzného konania by mohlo byť takýmto dôkazom. Podmienka nezaplatenia v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH však môže byť splnená aj omnoho skôr, napr. ak dlžník v rámci súdneho vymáhacieho konania pohľadávku popiera. Za primeranú by bolo možné považovať aj dobu nezaplatenia (napr. šesť mesiacov od vystavenia faktúry), ktorej uplynutie by mohlo slúžiť ako rozhodujúci okamih pre konštatovanie nezaplatenia v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH.

73. Či možno od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby podala návrh na začatie súdneho vymáhacieho konania, závisí predovšetkým od výšky nákladov, ktoré jej v takomto prípade vzniknú. Povinnosť začať súdne konanie, ak ide o bezcenné pohľadávky v prospech štátu, ktoré sa navyše spája s *vysokými nákladmi*, nie je v zásade zlučiteľné ani so zásadou neutrality, ani so zásadou proporcionality. V súlade s názorom Komisie ide o takúto situáciu najmä (nie však výlučne) v prípade drobných pohľadávok. V takýchto prípadoch by za primeraný prostriedok bolo možné považovať postúpenie pohľadávky na štát namiesto zaplatenia.

74. Uplatnenie zjednodušeného a finančne menej náročného vymáhacieho konania orgánmi verejnej moci v podobe vydania súdneho príkazu pred vykonaním úpravy základu dane sa naopak zdá byť vo všeobecnosti primerané. Uvedené platí v každom prípade vtedy, ak nemožno predpokladať, že takéto konanie bude pravdepodobne neúspešné, resp. neekonomické. Požiadavka skončenia konkurzného konania je však vzhľadom na jeho dĺžku a skutočnosť, že zdaniteľná osoba ho môže ovplyvniť len v nepatrnej miere, resp. vôbec, v každom prípade neprimeraná.

B. Záver

75. Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 90 ods. 2 smernice o DPH členským štátom umožňuje, aby prihliadali na osobitné okolnosti neistoty sprevádzajúcej nezaplatenie, pričom iba za určitých okolností (napríklad po uplynutí určitej lehoty alebo po prijatí určitých neúspešných opatrení zdaniteľnou osobou) možno s dostatočnou istotou konštatovať, že ide o dlhodobé nezaplatenie. Nemožno však úplne vylúčiť možnosť vykonať úpravu základu dane.

76. Základné práva zdaniteľnej osoby, zásada proporcionality, povaha dane z pridanej hodnoty a predovšetkým zásada neutrality navyše bránia takému obmedzeniu možnosti vykonať úpravu základu dane, ktoré je podmienené určitou okolnosťou, ako napríklad ukončením alebo začatím konkurzného konania, ktoré zdaniteľná osoba nemôže svojou vôľou ovplyvniť.

VI. Návrh

77. Preto navrhujem, aby Súdny dvor na obidve prejudiciálne otázky Provinčnej daňovej komisie Syrakúzy (Taliansko) spoločne odpovedal takto:

Článok 11 C ods. 1 druhá veta šiestej smernice 77/388 nepripúšťa neprimerané obmedzenie možnosti vykonať úpravu základu dane. Členským štátom však poskytuje možnosť, aby prihliadali na osobitné okolnosti neistoty sprevádzajúcej nezaplatenie a v tejto súvislosti prijali voči zdaniteľnej osobe určité primerané opatrenia. Požiadavka ukončenia konkurzného konania vedeného voči príjemcovi dodávky je však neprimeraným obmedzením.