

Predbežné znenie

**ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)**

z 23. novembra 2017 (\*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Základ dane – Šiesta smernica 77/388/EHS – ?lánok 11 C ods. 1 druhý pododsek – Obmedzenie práva na zníženie základu dane v prípade, ak druhá zmluvná strana nezaplatí – Voľná úvaha ?lenských štátov pri prebratí – Primeraná doba predfinancovania podnikateľom“

Vo veci C-246/16,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Provinčná daňová komisia Syrakúzy, Taliansko) zo 7. marca 2016 a doručený Súdnemu dvoru 28. apríla 2016, ktorý súvisí s konaním

**Enzo Di Maura**

proti

**Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,**

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predsedníčka prvej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia J. C. Bonichot (spravodajca), A. Arabadžiev, S. Rodin a E. Regan,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú žasť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: J. Kraehling a G. Brown, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci E. Mitrophanous, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: F. Tomat a M. Owsiany-Hornung, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 8. júna 2017,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj zásad proporcionality, efektivity práva Únie a neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Enzo Di Maura a Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (daňová správa – provinčná daňová komisia Syrakúzy, Taliansko) (ďalej len „daňový orgán“) a ktorý sa týka rozhodnutia o vyrubení dane za rok 2004 a zníženia základu dane pre DPH.

## Právny rámec

### *Právo Únie*

3 Článok 11 C ods. 1 šiestej smernice týkajúci sa úpravy základu dane stanovuje:

„V prípade zrušenia, odmietnutia [odstúpenia od zmluvy – *neoficiálny preklad*], úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

Avšak v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia nemusia členské štáty toto pravidlo dodržať.“

### *Talianske právo*

4 Článok 26 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekrét prezidenta Talianskej republiky č. 633, ktorým sa zavádza a riadi daň z pridanej hodnoty), z 26. októbra 1972 (GURI č. 292, z 11. novembra 1972), v jeho znení uplatniteľnom na konanie vo veci samej (ďalej len „prezidentský dekrét“), s názvom „Úprava základu dane alebo dane“, vo svojom odseku 2 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 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.“

5 Vnútroštátny súd uvádza, že toto ustanovenie bolo talianskymi správными orgánmi a súdmi sústavne vykladané v tom zmysle, že na to, aby v prípade nezaplatenia bol znížený základ dane, zdaniteľná osoba musí predložiť dôkaz o neúspešnosti konkurzného konania, čo je možné až po uplynutí lehoty na podanie námietok k rozvrhu výťažku, alebo, ak rozvrh neexistuje, po uplynutí lehoty na podanie odvolania proti uzneseniu o zastavení konkurzu.

## Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 Keďže na majetok jedného z jeho zákazníkov bol vyhlásený konkurz, bez toho, aby tento zákazník zaplatil faktúru na 35 000 eur, pán Di Maura vykonal tomu zodpovedajúce zníženie základu dane pre DPH, na čo sa považoval oprávnený podľa vyššie citovaných ustanovení

prezidentského dekrétu.

7 Daťový orgán však neschválil túto opravu z dôvodu, že ju možno vykonať až potom, čo neúspešne prebehlo konkurzné konanie alebo individuálne exekučné konanie, teda až potom, čo sa získala istota, že pohľadávka nebude uhradená, a nie v dôsledku obyčajného súdneho vyhlásenia konkurzu, ako bol konkurz v prípade dlžníka pána Di Mauru.

8 Pán Di Maura predložil vec pred Commissione tributaria provinciale di Siracusa (provinčná daťová komisia Syrakúzy, Taliansko) a uvádzal, že zníženie základu dane z dôvodu nezaplatenia protiplnenia druhej strany treba naopak umožniť v momente vyhlásenia konkurzu na majetok dlžníka.

9 Tento súd má pochybnosti o zlučiteľnosti vyššie citovaného ustanovenia prezidentského dekrétu so zásadami proporcionality, efektivity práva Únie a neutrality DPH, najmä vzhľadom na priemernú dĺžku konkurzných konaní v Taliansku, ku ktorej uvádza, že nezriedka prekračuje desať rokov. Zastáva tiež názor, že obmedzenie práva na zníženie základu dane, ktoré stanovuje talianske právo, je neprimerané, keďže šiesta smernica podmieňuje tento typ zníženia nezaplatením, a nie konkurznými konaniami alebo exekučnými opatreniami, ktoré zostali neúspešné.

10 Za týchto podmienok vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„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 čiastočne alebo úplne nezaplatenú protihodnotu v súlade so zásadami proporcionality a efektivity zaradenými Zmluvou o FEÚ 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 [šiestej smernice], 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 [prezidentského dekrétu], ktoré podmieňuje právo na vrátenie dane predložením dôkazov o predchádzajúcom neúspešnom konkurznom konaní, ktorým sa daná pohľadávka neuspokojila, čiže ktoré v súlade s judikatúrou a praxou daňovej správy talianskeho štátu toto vrátenie umožňuje výlučne po neúspešnom rozdelení výťažku alebo v prípade neexistencie majetku na základe právoplatnosti rozhodnutia o zastavení konkurzného konania, a to aj vtedy, keď sú tieto aktivity pomerne nevhodné vzhľadom na výšku pohľadávok, pravdepodobnosť ich vymoženia a náklady konkurzného konania a vzhľadom na skutočnosť, že uvedené podmienky môžu nastať niekedy niekoľko rokov po začatí konkurzného konania?“

### **O prejudiciálnych otázkach**

11 Svojimi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 11 C ods. 1 druhý pododsek šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že taliansky štát môže podmieniť zníženie základu dane pre DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia neúspešnosťou konkurzného konania, ak takéto konanie môže trvať viac ako desať rokov.

12 Na úvod treba pripomenúť, že s cieľom harmonizovať základ dane, článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že v rámci plnenia na území štátu, je základom dane všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získal dodávateľ alebo poskytovateľ od

kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany.

13 Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady šiestej smernice, podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota, čiže logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vybrať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú na základe tohto titulu získala zdaniteľná osoba (rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15).

14 V súlade s touto zásadou článok 11 C prvý pododsek šiestej smernice, ktorý upravuje prípady zrušenia, odstúpenia od zmluvy a úplného alebo čiastočného nezaplatenia protihodnoty alebo zníženie ceny po uskutočnení transakcie, ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 16).

15 Druhý pododsek článku 11 C ods. 1 šiestej smernice umožňuje členským štátom odchýliť sa od pravidla uvedeného v predchádzajúcom bode v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia.

16 Ak dôjde k úplnému alebo čiastočnému nezaplateniu kúpnej ceny bez toho, aby došlo k odstúpeniu alebo zrušeniu zmluvy, kupujúci zostáva povinný zaplatiť dohodnutú cenu a predávajúci, hoci už nie je majiteľom tovaru, má v zásade k dispozícii svoju pohľadávku, ktorú môže súdne vymáhať. Keďže však nemožno vylúčiť, že sa takáto pohľadávka v konečnom dôsledku stane nevykonateľnou, normotvorca Únie rozhodol ponechať každému členskému štátu na výber, aby určil, či nezaplatenie kúpnej ceny, ktoré samo osebe, na rozdiel od odstúpenia od zmluvy alebo jej zrušenia, neobnovuje pôvodné postavenie zmluvných strán, umožňuje znížiť základ dane do splatnej výšky za podmienok, ktoré stanovuje, alebo či takéto zníženie v takom prípade nie je prípustné (rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 25).

17 Ako však už Súdny dvor rozhodol, táto možnosť výnimky, ktorá sa striktno obmedzuje na prípad úplného alebo čiastočného nezaplatenia, je založená na myšlienke, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie existujúcej v dotknutom členskom štáte ťažké overiť alebo môže byť len dočasným stavom (rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

18 Z toho vyplýva, že uplatnenie takejto možnosti výnimky musí byť odôvodnené s cieľom, aby opatrenia prijaté členskými štátmi na jej vykonanie neotriasali cieľom daňovej harmonizácie, ktorý sleduje šiesta smernica (rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

19 Z bodu 23 rozsudku z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), samozrejme analogicky vyplýva, že ak dotknutý členský štát zamýšľal uplatniť výnimku stanovenú v článku 11 C ods. 1 druhom pododseku šiestej smernice, zdaniteľné osoby sa nemôžu na základe článku 11 C ods. 1 prvého pododseku šiestej smernice dovoliť práva na zníženie ich základu dane pre DPH v prípade nezaplatenia ceny.

20 Napriek tomu v rozpore s tým, čo uvádza talianska vláda a vláda Spojeného kráľovstva, toto odôvodnenie, ako to poznamenala generálna advokátka v bodoch 32 až 44 svojich návrhov, nemožno chápať tak, že spochybňuje judikatúru citovanú v bodoch 17 a 18 tohto rozsudku v tom zmysle, že členské štáty by mohli pristo a jednoducho vylúčiť zníženie základu dane pre DPH.

21 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že výnimky treba vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko, C-287/00,

EU:C:2002:388, bod 47; zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16, a z 21. marca 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23). Zo samotného znenia článku 11 C ods. 1 druhého pododseku šiestej smernice vyplýva, že členské štáty, hoci majú možnosť odchyliť sa od úpravy základu dane uvedenej v prvom pododseku, nezískali od normotvorcu Únie možnosť vylúčiť ju prosto a jednoducho.

22 Tomuto záveru nasvedčuje konečný výklad článku 11 C ods. 1 druhého odseku šiestej smernice. Aj keď je totiž relevantné, že členské štáty môžu potlačiť neistotu inherentnú definitívnej povahy nezaplatenia faktúry, pripomenutú v bode 16 tohto rozsudku, takáto možnosť výnimky nemôže ísť nad rámec tejto neistoty a najmä otázky, či zníženie základu dane možno nevykonať v prípade nezaplatenia.

23 Nakoniec pripustiť možnosť, že členské štáty by mohli vylúčiť akékoľvek zníženie základu dane pre DPH, by odporovalo zásade neutrality DPH, z ktorej najmä vyplýva, že podnikateľ ako príjemca dane na území štátu musí byť zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich podnikateľských činností, ktoré samotné podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25, a z 13. marca 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41).

24 V nadväznosti na to pre odpoveď na prejudiciálne otázky je potrebné preskúmať, v akom rozsahu je mechanizmus zníženia základu dane, ako je mechanizmus vo veci samej, odôvodnený.

25 V tejto súvislosti v súlade so zásadou proporcionality, ktorá je súčasťou všeobecných zásad práva Únie, totiž prostriedky použité na vykonanie šiestej smernice musia byť vhodné na dosiahnutie cieľov sledovaných týmito predpisom a nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie (pozri analogicky rozsudok z 26. apríla 2012, *Komisia/Holandsko*, C-508/10, EU:C:2012:243, bod 75).

26 Ako bolo uvedené v bode 22 tohto rozsudku, cieľom výnimky z práva na zníženie základu dane uvedenej v článku 11 C ods. 1 druhom pododseku šiestej smernice je zohľadniť neistotu inherentnú konečnej povahy nezaplatenia faktúry.

27 Táto neistota sa evidentne zohľadňuje pri zbavení zdaniteľnej osoby jej práva na zníženie základu dane, pokiaľ pohľadávka nemá definitívne nevyvážiteľnú povahu, ako to v podstate uvádza vnútroštátna právna úprava sporná vo veci samej. Treba však tiež konštatovať, že rovnaký cieľ by sa mohol dosiahnuť aj priznaním zníženia, ak by zdaniteľná osoba dostatočne jasne preukázala, že tento dlh nebude pravdepodobne zaplatený, s tým, že ak by k zaplateniu napriek tomu došlo, zdaniteľný základ bude prehodnotený smerom nahor. Prislúcha vnútroštátnym orgánom, aby pri dodržaní zásady proporcionality a s možnosťou súdneho preskúmania určili dôkazy pravdepodobného dlhého trvania nezaplatenia, ktoré má predložiť zdaniteľná osoba v závislosti od osobitostí uplatniteľného vnútroštátneho práva. Takýto postup by bol efektívny na dosiahnutie sledovaného cieľa, pričom by bol zároveň menej obmedzujúci pre zdaniteľnú osobu, ktorá zabezpečuje predfinancovanie DPH, vyberajúc ju na území štátu, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku.

28 Konštatovanie uvedené v predchádzajúcom bode platí o to viac v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy, akou je vnútroštátna právna úprava sporná vo veci samej, pri uplatnení ktorej možno v praxi dosiahnuť istotu v definitívne nevyvážiteľnej povahy pohľadávky až ku koncu desiatich rokov. Takáto lehota je v každom prípade lehotou, ktorá podnikateľov podliehajúcich tejto právnej úprave a konfrontovaných s nezaplatením faktúry, ponecháva v porovnaní s ich konkurentmi z iných členských štátov znášať finančnú nevýhodu, ktorá zjavne môže otriasť cieľom daňovej harmonizácie, ktorý sleduje šiesta smernica.

29 Z toho vyplýva, že na prejudiciálne otázky treba odpovedať, že článok 11 C ods. 1 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát nemôže podmieniť zníženie základu dane pre DPH neúspešnosťou konkurzného konania, ak takéto konanie môže trvať viac ako desať rokov.

### **O trovách**

30 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 11 C ods. 1 druhý pododsek 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 sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát nemôže podmieniť zníženie základu dane pre daň z pridanej hodnoty neúspešnosťou konkurzného konania, ak takéto konanie môže trvať viac ako desať rokov.**

Podpisy

\* Jazyk konania: taliančina.