

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 22. februára 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – články 184 a 185 – Úprava odpočítania dane zaplatenej na vstupe – Zmena vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítania – Pojem ‚celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie‘ – Vplyv právoplatného rozhodnutia o potvrdení vyrovnaní“

Vo veci C-396/16,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Najvyšší súd Slovenskej republiky) z 5. júla 2016 a doručený Súdnemu dvoru 15. júla 2016, ktorý súvisí s konaním:

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v konkurze,

proti

Republika Slovenija,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

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

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., v konkurze, v zastúpení: V. Bajuk, odvetník, a J. Šušnovar, odvetníca,

– slovinská vláda, v zastúpení: B. Jovin Hrastnik, splnomocnená zástupkyňa,

– Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Žebre, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. októbra 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 184 až 186 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ

L 347, 2006, s. 1, ?alej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi T?2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (?alej len „T?2“), spoločnosťou v konkurze, a Republika Slovenija (Slovenská republika), ktorú zastupuje Ministerstvo za finance (ministerstvo financií), vo veci zaplata danie z pridanej hodnoty (DPH) vo výške 7 362 080,27 eura požadovanej za obdobie od 1. do 29. februára 2012.

Právny rámec

Právo Únie

3 ?lánok 90 smernice o DPH stanovuje:

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

2. V prípade úplného alebo ?iasto?ného nezaplatenia sa ?lenské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

4 ?lánok 184 tejto smernice znie:

„Pôvodne uplatnené odpo?ítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpo?ítanie, na ktor[é] mala zdaniteľná osoba právo.“

5 ?lánok 185 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Úprava odpo?ítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri ur?ení výšky odpo?ítanej dane, objavia po podaní da?ového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej z?avy.

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpo?ítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo ?iasto?ne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru ur?eného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v ?lánku 16.

V prípade celkovo alebo ?iasto?ne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže ?lenské štáty však môžu úpravu odpo?ítanej dane vyžadovať.“

6 ?lánok 186 smernice o DPH stanovuje:

„?lenské štáty stanovujú pravidlá pre vykonávanie ?lánkov 184 a 185.“

Slovinské právo

7 Ustanovenie § 39 ods. 3 a 4 Zakon o davku na dodano vrednost (zákon o dani z pridanej hodnoty (*Uradni list RS* ? 13/11, ?alej len „ZDDV?1“) stanovuje:

„3. Zdaniteľná osoba môže tiež upraviť (znížiť) výšku DPH, ktorú má zaplatiť, ak ešte nebola uhradená alebo bola uhradená iba ?iasto?ne, a to na základe právoplatného súdneho rozhodnutia, ktorým sa schva?uje ukon?ené konkurzné konanie, alebo na základe ukon?eného núteného vyrovnania. Rovnako môže postupovať aj zdaniteľná osoba, ktorej je adresované právoplatné súdne rozhodnutie o prerušení exekučného konania alebo iný dokument, z ktorého vyplýva, že na záver konania o výkone nedostala platbu alebo celkovú platbu, ako aj zdaniteľná

osoba, ktorá nedostala platbu alebo celkovú platbu, pretože dlžník bol vymazaný z obchodného registra alebo z iných príslušných registrov či dokumentov. Ak zdaniteľná osoba následne dostane celkovú alebo čiastočnú platbu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, v súvislosti s ktorým upravila základ dane v súlade s týmto odsekom, zaplatí DPH zo získanej sumy.

4. Bez ohľadu na predchádzajúci odsek zdaniteľná osoba môže upraviť (znížiť) výšku neuhradenej DPH, ktorú má zaplatiť, o všetky uznané pohľadávky, ktoré prihlásila vo vyrovnanom alebo konkurznom konaní.“

8 § 68 ZDDV¹, nazvaný „Úprava odpočítania DPH“, znie:

„1. Zdaniteľná osoba musí upraviť pôvodne uplatnené odpočítanie dane, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.

2. Zdaniteľná osoba musí vykonať úpravu, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po odpočítaní DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

3. Odchyľne od odseku 2 tohto paragrafu zdaniteľná osoba nevykoná úpravu odpočítanej dane v prípadoch riadne preukázaného poškodenia alebo straty ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v § 7 tohto zákona.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Rozhodnutím z 28. novembra 2011 Okrožno sodišče v Mariboru (Krajský súd Maribor, Slovinsko) potvrdil vyrovnanie, na základe ktorého je T2, slovinský podnik pôsobiaci v sektore elektronických komunikácií, povinný uspokojiť 44 % záväzkov svojich veriteľov, bez úrokov, v lehote deväť rokov. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť 24. februára 2012.

10 Na tomto základe sa Davni urad Ljubljana (daňové riaditeľstvo Ljubljana, Slovinsko) domnievalo, že T2 musí upraviť uplatnené odpočítania DPH v súlade s § 68 ZDDV¹, a rozhodnutím z 27. mája 2013 vyzvalo T2 na zaplatenie sumy 7 362 080,27 eura z titulu DPH za obdobie od 1. do 29. februára 2012.

11 Odvolanie podané spoločnosťou T2 proti tomuto rozhodnutiu na ministerstvo financií bolo zamietnuté. Jej žaloba podaná na Upravno sodišče Republike Slovenije (Správny súd Slovenskej republiky) bola rozsudkom z 18. novembra 2014 tiež zamietnutá. Tento rozsudok je predmetom odvolania na Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Najvyšší súd Slovenskej republiky).

12 V tomto rámci sa T2 bráni proti úprave odpočítaní DPH zaplatenej na vstupe. Uvádza, že právoplatné potvrdenie vyrovnania nepredstavuje zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítaní v zmysle § 68 ZDDV¹, ale osobitný prípad, ktorý nie je upravený týmto zákonom.

13 Podľa vnútroštátneho súdu sa na dotknuté potvrdenie vyrovnania s právnou silou rozhodnutej veci môže vzťahovať pôsobnosť § 68 ZDDV¹, ktorý preberá články 184 a 185 smernice DPH, podľa ktorého zdaniteľná osoba musí upraviť uplatnené odpočítania dane v prípade zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky týchto odpočítaní.

14 Tento súd v tomto ohľade spresňuje, že § 63 ZDDV¹ stanovuje, že zdaniteľná osoba má právo odpočítať zo sumy DPH, ktorú je povinná zaplatiť daňovému úradu, splatnú alebo zaplatenú DPH za nákup tovaru alebo služieb. Inými slovami, keďže právoplatné rozhodnutie o potvrdení vyrovnania vo vzťahu k zdaniteľnej osobe má vplyv na jeho povinnosť zaplatiť DPH svojmu dodávateľovi, toto rozhodnutie je tiež rozhodujúce, pokiaľ ide o povinnosti zdaniteľnej

osoby vo vzťahu k daňovému úradu.

15 Vnútroštátny súd tiež uvádza, že § 39 ZDDV¹, ktorý do slovinského práva preberá článok 90 smernice o DPH, výslovne stanovuje, že potvrdenie vyrovnaní, ktoré dosiahol dlžník, umožňuje predávajúcemu upraviť DPH, ktorú má zaplatiť.

16 Okrem toho z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že konečná povaha rozhodnutia o potvrdení vyrovnaní bráni veriteľom domáhať sa úplného zaplatenia ich pohľadávok. Naopak povinnosti dlžníka sú zachované. Preto ak tento dlžník zaplatí dobrovoľne pohľadávky, aj pokiaľ ide o časť prevyšujúcu sumu uvedenú vo vyrovnaní, nemá právo žiadať na základe vnútroštátnych ustanovení o bezdôvodnom obohatení o vrátenie príslušných súm.

17 Vnútroštátny súd dopŕa, že na účely zdanenia musí byť potvrdenie vyrovnaní posúdené v závislosti od jeho hospodárskej podstaty. Z tohto pohľadu konanie o vyrovnaní vedie k zníženiu pohľadávok a nie iba k ich nezaplateniu.

18 Vnútroštátny súd sa však napriek tomu domnieva, že na účely uplatnenia § 68 ZDDV¹ musí pochopiť ustanovenia smernice o DPH, ktoré tento paragraf preberá, a to najmä článok 185 ods. 2 smernice o DPH, podľa ktorého sa úprava nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, s výnimkou toho, ak štáty aj tak vyžadujú túto úpravu.

19 Tento súd sa najmä pýta, či sa má skutočnosť, že transakcia je celkovo alebo čiastočne nezaplatená, považovať za „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane“, v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH a či sa má potvrdenie vyrovnaní považovať za nezaplatenie transakcií v zmysle článku 185 ods. 2 tejto smernice.

20 Okrem toho sa pýta na úroveň presnosti vyžadovanej na to, aby ustanovenia vnútroštátneho práva preberajúce smernicu o DPH mohli v súlade s článkom 185 ods. 2 druhým pododsekom smernice o DPH platne zaviesť odchýlku od pravidla, podľa ktorého v prípade transakcií, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, nie je opodstatnená úprava odpočítaní. V tomto ohľade z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že § 68 ZDDV¹ výslovne neupravuje prípad transakcií, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené.

21 V tomto kontexte Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Najvyšší súd Slovenskej republiky) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa zníženie záväzkov na základe vyrovnaní potvrdeného právoplatným uznesením, ktoré je predmetom konania vo veci samej, považovať za zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej DPH na vstupe, v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH, alebo za odlišnú situáciu, keď je odpočítanie vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo, podľa článku 184 smernice o DPH?

2. Má sa zníženie záväzkov na základe vyrovnaní potvrdeného právoplatným uznesením, ktoré je predmetom konania vo veci samej, považovať za (čiastočne) nezaplatenú transakciu podľa článku 185 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH?

3. Musí český stát s ohledem na požiadavku jasnosti a určítosti právných situací stanovených normotvorcom Únie a so zreteľom na článok 186 smernice o DPH na účely stanovenia povinnosti upraviť odpodátanie dane v prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií, v súlade s možnosťou uvedenou v článku 185 ods. 2 druhom pododseku tejto smernice, vo vnútroštátnom práve výslovne upraviť prípady nezaplatenia transakcie, resp. zahrnúť medzi ne vyrovnanie potvrdené právoplatným uznesením (v prípade, že toto vyrovnanie spadá pod pojem „nezaplatená transakcia“)“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 185 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zníženie záväzkov dlžníka, ktoré vyplýva z právoplatného potvrdenia vyrovnania, predstavuje zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpodátanej dane v zmysle tohto ustanovenia.

23 Treba pripomenúť, že články 184 až 186 smernice o DPH určujú podmienky, za ktorých daňová správa môže vyžadovať úpravu odpodátanej dane zo strany zdaniteľnej osoby. Mechanizmus úpravy stanovený uvedenými článkami je neoddeliteľnou súčasťou režimu odpodátania DPH upraveného touto smernicou o DPH. Má za cieľ zvýšiť presnosť odpodátaní spôsobom zaručujúcim neutralitu DPH (rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, body 48 a 50).

24 Zásada neutrality DPH je zachovaná, keďže režim odpodátania zavedený hlavou X smernice o DPH umožňuje sprostredkujúcim článkom distribučného reťazca odpodáť zo základu ich vlastnej dane sumy zaplatené každým jeho vlastnému dodávateľovi z titulu DPH za zodpovedajúcu transakciu a odvieť tak daňovej správe časť DPH, ktorá zodpovedá rozdielu medzi cenou, za ktorú každý dodal tovar svojmu kupujúcemu, a cenou, ktorú zaplatil svojmu dodávateľovi (pozri analogicky rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 33, z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko, C-427/98, EU:C:2002:581, bod 42, a z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, bod 36).

25 Pokiaľ ide o povinnosť úpravy odpodátania DPH zaplatenej na vstupe, článok 184 smernice o DPH stanovuje, že pôvodne uplatnené odpodátanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpodátanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.

26 Článok 185 ods. 1 smernice o DPH spresňuje, že úprava odpodátanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpodátanej dane, objavili po podaní daňového priznania k DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 51).

27 Zo spoločného výkladu článku 184 a článku 185 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že ak je z dôvodu zmeny jedného z faktorov, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri určení výšky odpodátanej dane, nevyhnutná úprava, výpočet výšky tejto úpravy musí viesť k tomu, že výška napokon uplatnenej odpodátanej dane zodpovedá výške, ktorú by si mohla uplatniť zdaniteľná osoba v prípade, že by takáto zmena bola pôvodne zohľadnená (rozsudok zo 16. júna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, bod 47).

28 V predmetnej veci je nepochybné, že právoplatné potvrdenie vyrovnania znížilo záväzky kupujúceho, a to spoločnosti T2, vo vzťahu k jeho dodávateľom.

29 Z tohto dôvodu takéto potvrdenie znížilo sumy zaplatené spoločnosťou T2 jej dodávateľom z titulu DPH a tým, v súlade so zásadami pripomenutými v bode 24 tohto rozsudku, zmenilo faktory, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane.

30 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na prvú otázku tak, že článok 185 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zníženie záväzkov dlžníka, ktoré vyplýva z právoplatného potvrdenia vyrovnania, predstavuje zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane v zmysle tohto ustanovenia.

O druhej otázke

31 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 185 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zníženie záväzkov dlžníka vyplývajúce z právoplatného potvrdenia vyrovnania predstavuje celkovo alebo čiastočne nezaplatenú transakciu, pri ktorej nemožno vykonať úpravu pôvodne uplatneného odpočítania dane v zmysle tohto ustanovenia.

32 Pokiaľ ide o výklad článku 185 ods. 2 smernice o DPH, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na účely výkladu ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 26. októbra 2017, I, C-195/16, EU:C:2017:815, bod 32).

33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH, ktorý stanovuje 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 (rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkultúreskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22).

34 Na takúto situáciu sa tiež vzťahuje, ako vyplýva z bodov 23 až 29 tohto rozsudku, článok 185 smernice o DPH, ktorý sa uplatňuje najmä v prípade zníženia záväzkov kupujúceho vo vzťahu k jeho dodávateľovi.

35 Zatiaľ čo článok 90 tejto smernice upravuje právo dodávateľa znížiť základ dane, keď po uzavretí transakcie nedostane určenú protihodnotu alebo dostane iba jej časť, článok 185 uvedenej smernice sa týka úpravy odpočítania dane pôvodne uplatnených druhou stranou tej istej transakcie. V dôsledku toho tieto dva články predstavujú dve strany tej istej hospodárskej transakcie a treba ich vykladať koherentne.

36 Súdny dvor už rozhodol, že situácia nezaplatenia kúpnej ceny v zmysle článku 90 smernice o DPH nedostáva účastníkov do ich pôvodnej situácie. Ak totiž 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 stále k dispozícii svoju pohľadávku, ktorú môže súdne vymáhať. Keďže však nemožno vylúčiť, že takáto pohľadávka sa v skutočnosti stane definitívne nevymáhateľná, normotvorca Únie chcel ponechať každému členskému štátu možnosť určiť, či situácia nezaplatenia kúpnej ceny dáva právo na zníženie základu dane primerane za podmienok, ktoré tento štát stanoví, alebo či takéto zníženie nie je v tejto situácii prípustné (rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 29).

37 Táto možnosť výnimky, ktorá sa striktnie 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 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 17).

38 Uplatnenie takejto možnosti výnimky musí byť odôvodnené na to, aby opatrenia prijaté členskými štátmi na jej vykonanie neotriasali cieľom daňovej harmonizácie, ktorý sleduje smernica o DPH (rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 18).

39 Z vyššie uvedeného vyplýva, že pre nezaplatenie je typická neistota spôsobená tým, že nemá konečnú povahu (rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 30).

40 Aj keď je relevantné, že členské štáty môžu potlačiť túto neistotu, takáto možnosť výnimky nemôže ísť nad rámec tejto neistoty a najmä otázky, či zníženie základu dane možno nevykonať v prípade nezaplatenia (rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22).

41 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 32 až 35 tohto rozsudku sa tento výklad pojmu „nezaplatenie“ v zmysle článku 90 smernice o DPH uplatňuje tiež na pojem „transakcie, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené“ v zmysle článku 185 ods. 2 tejto smernice.

42 V dôsledku toho s cieľom určiť, či sa spor pred súdom týka takejto transakcie, ktorá je celkovo alebo čiastočne nezaplatená, je úlohou vnútroštátneho súdu najmä posúdiť na základe kritérií vysvetlených v bodoch 36 až 40 tohto rozsudku, či po právoplatnom potvrdení vyrovnaní podľa uplatniteľného vnútroštátneho práva zostáva kupujúci naďalej povinný zaplatiť dohodnutú cenu a či predávajúci alebo dodávateľ je stále majiteľom svojej pohľadávky, ktorú môže súdne vymáhať. Ak naopak tento súd bude konštatovať, že povinnosti dlžníka boli znížené tak, že časť zodpovedajúca pohľadávkam jeho dodávateľov sa stala definitívne nevymáhateľnou, odchýlky stanovené v článku 185 ods. 2 smernice o DPH v prípade transakcií, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, by sa nemohli uplatniť.

43 Pokiaľ ide okrem toho o kritériá, ktoré sa majú uplatniť na účely posúdenia definitívnej alebo nedefinitívnej povahy pohľadávky, treba pripomenúť, že zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium aplikácie spoločného režimu DPH (rozsudky zo 7. októbra 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 39, ako aj z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42).

44 V tomto ohľade z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že rozhodnutie o potvrdení vyrovnania dotknuté vo veci samej bráni veriteľom domáhať sa úplného zaplatenia ich pohľadávok a že z hospodárskeho hľadiska toto rozhodnutie vedie k zníženiu záväzkov dlžníka vo vzťahu k jeho veriteľom a nie len k nezaplateniu. V dôsledku toho sa nezdá, že zníženie záväzkov dlžníka vyplývajúce z právoplatného potvrdenia vyrovnania predstavuje transakciu, ktorá je celkovo alebo čiastočne nezaplatená, čo však musí overiť vnútroštátny súd.

45 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na druhú otázku treba odpovedať tak, že článok 185 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zníženie záväzkov dlžníka vyplývajúce z právoplatného potvrdenia vyrovnania nepredstavuje celkovo alebo čiastočne nezaplatenú transakciu, pri ktorej nemožno vykonať úpravu pôvodne uplatneného odpočítania dane, keďže toto zníženie je definitívne, čo však musí overiť vnútroštátny súd.

O tretej otázke

46 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 185 ods. 2

druhý pododsek smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že na účely vykonania možnosti stanovenej v tomto ustanovení členský štát musí vzhľadom na požiadavku jasnosti a určitosti právnych situácií výslovne stanoviť povinnosť vykonať úpravu odpodátaní v prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií.

47 Pokiaľ ide o povinnosť úpravy odpodátania DPH zaplatenej na vstupe, článok 184 smernice o DPH stanovuje, že pôvodne uplatnené odpodátanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpodátanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo. Podľa článku 185 ods. 1 smernice o DPH sa takáto úprava musí vykonať najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky uvedenej odpodátanej dane, objavili po podaní daňového priznania k DPH.

48 Napriek tomu, odchylné od pravidla uvedeného v článku 185 ods. 1 smernice o DPH, odsek 2 tohto článku vo svojom prvom pododseku stanovuje, že sa úprava 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. Podľa druhého pododseku tohto odseku 2 však v prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže môžu členské štáty úpravu odpodátanej dane vyžadovať.

49 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že § 68 ods. 3 ZDDV²¹, ktorý do slovenského práva preberá článok 185 ods. 2 smernice o DPH, výslovne nestanovuje povinnosť vykonať úpravu v prípade krádeže a celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií, ale obmedzuje sa na to, že neuvádza tieto prípady v zozname výnimiek z povinnosti vykonať úpravu.

50 Súdny dvor v tomto ohľade spresnil, že ak členské štáty uplatnia možnosť poskytnutú smernicou o DPH, môžu si zvoliť normatívnu techniku, ktorá sa im zdá byť najvhodnejšia (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, bod 56, a zo 4. októbra 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, bod 33). Môžu sa tak napríklad obmedziť na prebratie formulácie použitej v tejto smernici alebo výrazu, ktorý je jej rovnocenný, do vnútroštátnej právnej úpravy, alebo taxatívne vymenovať situácie, v ktorých sa odchylné od článku 185 ods. 1 tejto smernice nemôže vykonať úprava pôvodne uplatnených odpodátaní dane.

51 Chýbajúcu zmienku o transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v takomto zozname možno považovať za výsledok uplatnenia možnosti výnimky členským štátom, ktorá mu bola priznaná článkom 185 ods. 2 druhým pododsekom smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 24).

52 Keďže vnútroštátny súd sa pýta na dodržanie požiadavky jasnosti a určitosti právnych situácií, treba pripomenúť, že zásada právnej istoty, ktorej dôsledkom je zásada ochrany legitímnej dôvery, vyžaduje jednak, aby právne pravidlá boli jasné a presné, a jednak, aby ich uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné (rozsudok z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 28).

53 V tomto ohľade, ako vyplýva z predchádzajúcich bodov tohto rozsudku, sa nezdá, že dotknutá vnútroštátna právna úprava bráni zdaniteľným osobám presne poznať rozsah povinností, ktoré im stanovuje, a že im neumožňuje jednoznačne poznať svoje práva a povinnosti a podľa toho konať.

54 Vzhľadom na tieto vyššie vedené úvahy treba odpovedať na tretiu otázku tak, že článok 185 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že na účely vykonania možnosti stanovenej v tomto ustanovení členský štát nemusí výslovne stanoviť povinnosť

vykonať úpravu odpočítaní v prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií.

O trovách

55 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 Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. Článok 185 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zníženie záväzkov dlžníka, ktoré vyplýva z právoplatného potvrdenia vyrovnania, predstavuje zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane v zmysle tohto ustanovenia.
2. Článok 185 ods. 2 prvý pododsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že zníženie záväzkov dlžníka vyplývajúce z právoplatného potvrdenia vyrovnania nepredstavuje celkovo alebo čiastočne nezaplatenú transakciu, pri ktorej nemožno vykonať úpravu pôvodne uplatneného odpočítania dane, keďže toto zníženie je definitívne, čo však musí overiť vnútroštátny súd.
3. Článok 185 ods. 2 druhý pododsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na účely vykonania možnosti stanovenej v tomto ustanovení členský štát nemusí výslovne stanoviť povinnosť vykonať úpravu odpočítaní v prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií.

Podpisy

* Jazyk konania: slovinčina.