

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

prednesené 12. októbra 2017(1)

Vec C-396/16

T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stežaju)

proti

Slovinskej republike

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – článok 184 – Úprava odpočítaní DPH zaplatenej na vstupe – článok 185 ods. 1 – Zmena vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane – článok 185 ods. 2 – Celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie – Právoplatné potvrdenie vyrovnania – článok 90 a článok 185 ods. 2 druhý pododsek – Daňová neutralita – Výber splatnej DPH na danom území v plnej výške – Povinnosť postupovať koherentne pri vykonávaní režimov úpravy dane a odpočítania dane v prípade nezaplatenia ceny“

I. Úvod

1. Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko) položil Súdnemu dvoru viaceré prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu článkov 184 až 186 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len la „smernica o DPH“)(2).

2. Prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú na jednej strane T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stežaju) (ďalej len „T-2“), a na druhej strane Slovinská republika, ktorú zastupuje Ministerstvo za finance (ministerstvo financií, Slovinsko), a ktorého predmetom je úprava odpočítania DPH týkajúceho sa nadobudnutia tovaru alebo služieb, v súvislosti s ktorými bolo potvrdené vyrovnanie týkajúce sa spoločnosti T-2.

3. Po právoplatnom potvrdení tohto vyrovnaní bola suma, ktorú T?2 dlhovala svojim dodávateľom za transakcie podliehajúce DPH, znížená o 56 %. Ministerstvo financií sa domnievalo, že T?2 bola povinná upraviť odpod?ítanú DPH pomerne k zníženiu jej záväzkov, teda v rozsahu 56 % DPH pôvodne odpod?ítanej z predmetných faktúr. T?2 spochybnila tento výklad.

4. Za týchto okolností vnútroštátny súd položil Súdnemu dvoru tri prejudiciálne otázky s cieľom určiť, či je daňová správa vzhľadom na prebratie článkov 184 a 185 smernice o DPH do vnútroštátneho práva oprávnená vyžadovať zníženie odpod?ítaní DPH, ktoré uskutočnila platobne neschopná zdaniteľná osoba, ktorej záväzky voči jej veriteľom boli znížené v rámci postupu vyrovnania.

5. V podstate navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal v tom zmysle, že daňová správa je v rámci sporu, akým je spor vo veci samej, oprávnená vyžadovať zníženie odpod?ítaní DPH, ktoré uskutočnila platobne neschopná zdaniteľná osoba, ktorej dlhy boli predmetom rozhodnutia o vyrovnaní, pokiaľ z tohto rozhodnutia vyplýva zníženie základu dane na účely DPH.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

6. V článku 73 smernice o DPH sa 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.“

7. Článok 90 tejto smernice stanovuje:

„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.“

8. Podľa článku 168 písm. a) uvedenej smernice má zdaniteľná osoba právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje svoje zdaniteľné transakcie, odpod?ítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, sumu DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar dodaný a za služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, a to pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely týchto transakcií.

9. Článok 184 smernice o DPH znie:

„Pôvodne uplatnené odpod?ítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpod?ítanie, na ktorý [ktoré – *neoficiálny preklad*] mala zdaniteľná osoba právo.“

10. V článku 185 tejto smernice sa uvádza:

„1. Úprava odpod?ítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpod?ítanej dane, objavujú po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.“

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.“

11. Podľa ?lánku 186 uvedenej smernice ?lenské štáty stanovia pravidlá pre vykonávanie ?lánkov 184 a 185 tejto smernice.

B. Slovinské právo

12. § 39 ods. 3 a 4 Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS ?. 13/11, (zákon o DPH, ?alej len „ZDDV?1“) stanovuje:

„(3) Zdanite?ná 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 zdanite?ná 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, pretože dlžník bol vymazaný z obchodného registra alebo z iných príslušných registrov ?i dokumentov. Ak zdanite?ná osoba následne dostane celkovú alebo ?iasto?nú 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 oh?adu na predchádzajúci odsek, zdanite?ná osoba môže upraviť (znížiť) výšku neuhradenej DPH, ktorú má zaplatiť, o všetky uznané poh?adávky, ktoré prihlásila vo vyrovnacom alebo konkurznom konaní.“

13. V zmysle § 63 ods. 1 ZDDV?1 má zdanite?ná osoba právo odpo?ítať zo sumy DPH, ktorú je povinná zaplatiť, splatnú alebo zaplatenú DPH za nákup tovaru alebo služieb, ak ich použila alebo použije na ú?ely svojich zdanite?ných transakcií.

14. § 68 ZDDV?1, nazvaný „Úprava odpo?ítania DPH“, znie:

„(1) Zdanite?ná osoba musí upraviť pôvodne uplatnené odpo?ítanie dane, ak je vyššie alebo nižšie ako odpo?ítanie, na ktoré mala zdanite?ná osoba právo.

(2) Zdanite?ná osoba musí vykonať úpravu, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri ur?ení výšky odpo?ítanej dane, objavia po odpo?ítaní DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej z?avy.

(3) Odchyľne od odseku 2 tohto paragrafu zdanite?ná osoba nevykoná úpravu odpo?ítanej dane v prípadoch riadne preukázaného poškodenia alebo straty ani v prípade tovaru ur?eného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v § 7 tohto zákona.“

15. Na základe § 214 ods. 1 Zákona o finančnom poslovaní, postupní zaradí insolventnosti in prisilnem prenehanju, (zákon o finančných transakciách, insolventnom konaní a nútenej likvidácii, Uradni list RS št. 126/07, ďalej len „ZFPPIPP“) nadobudnutím právoplatnosti uznesenia o potvrdení vyrovnania zaniká právo veriteľov domáhať sa v súdnom konaní alebo v inom konaní pred príslušným orgánom verejnej moci zaplataenia:

- bežných pohľadávok v zmysle § 212 ods. 4 uvedeného zákona, pokiaľ ide o časť prevyšujúcu podiel určený v potvrdenom vyrovnaní, a to pred uplynutím lehôt splatnosti stanovených v potvrdenom vyrovnaní a
- úrokov z týchto pohľadávok prevyšujúcich sadzbu uvedenú v potvrdenom vyrovnaní.

16. § 214 ods. 2 ZFPPIPP stanovuje, že nadobudnutím právoplatnosti uznesenia o potvrdení vyrovnania zaniká právo veriteľov domáhať sa v súdnom konaní alebo v inom konaní pred príslušným orgánom verejnej moci zaplataenia celkovej hodnoty pohľadávok, ktoré sú nižšie v poradí, v zmysle § 212 ods. 4 tohto zákona.

17. V zmysle § 214 ods. 3 ZFPPIPP, ak dlžník dobrovoľne zaplatí pohľadávky, aj pokiaľ ide o časť prevyšujúcu sumu uvedenú v odseku 1 alebo 2 tohto paragrafu, nemá právo domáhať sa vrátenia príslušných súm na základe ustanovení o bezdôvodnom obohatení.

III. Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

18. T2 je spoločnosť so sídlom v Ľubľane (Slovinsko), ktorej činnosť spočívala v poskytovaní elektronických komunikačných služieb a zariadení. K 5. júlu 2016, keď bolo prijaté rozhodnutie o podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania, bola v úpadku.

19. Voči spoločnosti T2 bolo vykonané vyrovnanie, čo je osobitný postup, ktorého cieľom je zmierniť záväzky platobne neschopného dlžníka. Vyrovnanie voči spoločnosti T2 bolo potvrdené 28. novembra 2011 rozhodnutím okružného súdu v Maribore (Krajský súd Maribor, Slovinsko). Na základe tohto rozhodnutia bola T2 povinná zaplatiť svojim veriteľom sumu, ktorá predstavovala 44 % jej dlhov, bez úrokov, v lehote deväť rokov od nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť 24. februára 2012.

20. Na žiadosť daňovej správy zostavila T2 zoznam faktúr, ktoré svojim dodávateľom nezaplatila, na ktoré sa vzťahujú podmienky vyrovnania a na základe ktorých odpočítala DPH ako daň na vstupe. Na základe týchto dokladov daňová správa konštatovala, že T2 je povinná upraviť DPH odpočítanú na vstupe, a to na sumu zníženú o pohľadávky, ktoré v dôsledku potvrdenia vyrovnania zaplatí veriteľom, t. j. na úroveň 56 % DPH, ktorú pôvodne odpočítala.

21. Daňová správa preto prijala 27. mája 2013 rozhodnutie, ktorým uložila spoločnosti T2 povinnosť zaplatiť DPH vo výške 7 362 080,27 eura, vypočítanú zo základu dane 36 810 401,35 eura so sadzbou 20 %.

22. T2 podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na ministerstvo financií ako druhostupový správny orgán. Ministerstvo financií rozhodnutím z 29. októbra 2013 zamietlo toto odvolanie ako nedôvodné.

23. T2 podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Úpravno súdu (Správny súd, Slovinsko). Tento súd rozsudkom z 18. novembra 2014 zamietol žalobu ako nedôvodnú.

24. T2 následne napadla tento rozsudok odvolaním na vnútroštátnom súde.

25. Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že v ZDDV¹ a najmä v jeho § 68 sa výslovne nestanovuje, že nadobudnutie právoplatnosti uznesenia o potvrdení vyrovnaní je skutočnosťou, na základe ktorej je zdaniteľná osoba povinná upraviť DPH, ktorú odpôčítala ako daň na vstupe.

26. Tento súd sa však domnieva, že potvrdenie vyrovnaní by mohlo predstavovať „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpôčítanej dane“, v zmysle § 68 ods. 2 ZDDV¹. V tejto súvislosti poznamenáva, že odpôčítaná suma podľa § 63 ods. 1 ZDDV¹ závisí od sumy DPH, ktorú zdaniteľná osoba dlhuje dodávateľovi, ktorý jej vystavil faktúru.

27. Podľa uvedeného súdu má pritom právoplatné potvrdenie vyrovnaní vplyv na záväzky zdaniteľnej osoby vrátane jej povinnosti zaplatiť DPH dodávateľovi. Podľa ZFPPIPP totiž záväzky platobne neschopného dlžníka trvajú naďalej, ale veriteľ sa počas platnosti vyrovnaní nemôže domáhať ich núteného výkonu. Také vyrovnanie síce možno zrušiť na základe § 219 ZFPPIPP, ak sa následne ukáže, že platobne neschopný dlžník môže splatiť pohľadávky svojich veriteľov. Vnútroštátny súd však zastáva názor, že potvrdenie vyrovnaní z hospodárskeho hľadiska znamená, že platobne neschopný dlžník nikdy nesplní svoje existujúce záväzky v plnom rozsahu a nikdy nebude povinný splniť ich, takže toto potvrdenie vedie nielen k nezaplateniu, ale aj k zníženiu predmetných pohľadávok.

28. Tento súd poukazuje na to, že v tejto súvislosti by mohol vziať do úvahy § 39 ZDDV¹, ktorým sa preberá článok 90 smernice o DPH a v ktorom je vyrovnanie voči príjemcovi faktúry výslovne uvedené ako dôvod úpravy DPH, ktorú musí zaplatiť vystaviteľ faktúry.

29. Vnútroštátny súd sa domnieva, že potvrdenie vyrovnaní by tiež mohlo spadať pod pojem „celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie“ uvedený v článku 185 ods. 2 smernice o DPH. Zdôrazňuje však, že v § 68 ods. 3 ZDDV¹ nie sú výslovne uvedené „celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie“ a že T² a ministerstvo financií vykladajú neuvedenie tohto pojmu odlišne. V tejto súvislosti vzniká otázka, či možnosť, ktorú členským štátom priznáva článok 185 ods. 2 druhý pododsek tejto smernice, možno platne vykonať spôsobom stanoveným v § 68 ZDDV¹.

30. Uvedený súd sa tiež pýta, či okolnosti vymenované v článku 185 ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH (nezaplatené transakcie, zníženie, strata, krádež, dary a vzorky) spadajú pod pojem „zmena vo faktoroch“ v zmysle článku 185 ods. 1 tejto smernice, alebo či ide o nezávislé skutočnosti. Podľa jeho názoru závisí výklad § 68 ZDDV¹ od odpovede na túto otázku. ZDDV¹ totiž vyžaduje úpravu odpôčítania dane v prejednávanej veci len v prípade, ak nezaplatenie spadá pod pojem „zmena vo faktoroch“.

31. Za týchto okolností sa Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce 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 odpôčítanej DPH na vstupe, v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH, alebo za odlišnú situáciu, keď je odpôčítanie vyššie alebo nižšie ako odpôčítanie, 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 členský štát s ohľadom na požiadavku jasnosti a určitosti právnych situácií stanovenú

normotvorcom Únie a so zreteňom 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“)“

IV. Konanie pred Súdny dvorom

32. Návrh na začatie prejudiciálneho konania z 5. júla 2016 bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 15. júla 2016.

33. Písomné pripomienky predložila T2, slovinská vláda a Európska komisia.

34. Po skončení písomnej časti konania Súdny dvor v súlade s článkom 76 ods. 2 rokovacieho poriadku Súdneho dvora konštatoval, že má dostatok informácií na rozhodnutie bez pojednávania.

V. Analýza

35. Cieľom otázok položených vnútroštátnym súdom je určiť, či je daňová správa vzhľadom na prebratie článkov 184 a 185 smernice o DPH do vnútroštátneho práva oprávnená vyžadovať zníženie odpodátaní DPH, ktoré uskutočnila zdaniteľná osoba, ktorej záväzky voči jej vereľom boli znížené v rámci postupu vyrovnania.

36. Skôr než začnem skúmať otázky, ktoré položil vnútroštátny súd, by som chcel najprv stručne pripomenúť charakteristické znaky režimu úpravy zavedeného v článkoch 184 a 185 smernice o DPH (oddiel A).

37. Následne preskúmam tri otázky položené vnútroštátnym súdom. V podstate odpoviem na tieto otázky v tom zmysle, že daňová správa je v spore, akým je spor vo veci samej, oprávnená vyžadovať zníženie odpodátaní DPH, ktoré uskutočnila platobne neschopná zdaniteľná osoba, ktorej dlhy boli predmetom rozhodnutia o vyrovnaní, pokiaľ z tohto rozhodnutia vyplýva zníženie základu dane podľa vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa preberá článok 90 smernice o DPH (oddiely B až D).

38. Napokon vysvetlím dôvody, pre ktoré sa domnievam, že vnútroštátny zákonodarca nemôže zaviesť rozdiel medzi úpravou dane (článok 90 smernice o DPH) a úpravou odpodátania dane (článok 185 smernice o DPH) v prípade nezaplatenia ceny. Toto spresnenie umožní potvrdiť mnou navrhovanú odpoveď na tretiu položenú otázku (oddiel E).

A. O režime úpravy odpodátaní zavedenom v článkoch 184 a 185 smernice o DPH

39. Pripomínam, že zdaniteľná osoba má podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH právo odpodáť sumu DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar dodaný a za služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, a to pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely jej zdaniteľných transakcií.

40. Súdny dvor v tomto smere spresnil, že podľa logiky systému zavedeného smernicou o DPH sú dane, ktoré zaťažujú na vstupe tovary alebo služby použité zdaniteľnou osobou na účely jej zdaniteľných plnení, odpodátateľné. Odpodátanie daní na vstupe je spojené s výberom daní na výstupe. Keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpodáť daň zaplatenú na vstupe. Ak sa však tovary alebo služby použijú na účely iností zdanených na výstupe, je odpodátanie dane zaťažujúcej tieto tovary a služby na vstupe potrebné

preto, aby sa vyhlo dvojitému zdaneniu.(3)

41. Z ustálenej judikatúry pritom vyplýva, že mechanizmus úpravy stanovený článkami 184 až 186 smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou režimu odpisu DPH upraveného touto smernicou. Má za cieľ zvýšiť presnosť odpisu dane spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpis dane len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Tento mechanizmus má takisto za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpis dane DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na transakcie zdanené na výstupe.(4)

42. Súdny dvor už mal príležitosť zdôrazniť, že články 184 až 186 smernice o DPH určujú podmienky, za ktorých daňová správa môže vyžadovať úpravu odpisu dane zo strany zdaniteľnej osoby.(5)

43. Článok 184 tejto smernice stanovuje základnú zásadu, podľa ktorej pôvodne uplatnené odpis dane „sa upraví“, ak je vyššie alebo nižšie ako odpis dane, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo. Inak povedané, tento článok ukladá členským štátom povinnosť stanoviť, že úprava sa vykoná, ak sa ukáže, že pôvodne odpísaná suma DPH je vyššia alebo nižšia ako suma DPH, na odpis dane ktorej mala zdaniteľná osoba právo.

44. Článok 185 ods. 1 uvedenej smernice spresňuje túto povinnosť, pričom stanovuje, že úprava sa vykoná „najmä“ vtedy, keď k zmene vo faktorech, ktoré boli použité pri určení výšky odpisu dane, došlo po podaní daňového priznania k DPH.(6)

45. Podľa judikatúry zo spoločného výkladu uvedených ustanovení po prvé vyplýva, že ak je z dôvodu zmeny jedného z faktorov, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri určení výšky odpisu dane, nevyhnutná úprava, výpočet výšky tejto úpravy musí viesť k tomu, že výška napokon uplatnenej odpisu dane zodpovedá výške, ktorú by si mohla uplatniť zdaniteľná osoba v prípade, že by takáto zmena bola pôvodne zohľadnená. Po druhé výpočet tejto sumy predpokladá zohľadnenie rovnakých faktorov, ako sú tie, ktoré boli pôvodne zohľadnené, s výnimkou faktorov, ktoré sa zmenili.(7)

46. Článok 185 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH však stanovuje výnimku z tejto povinnosti vykonať úpravu. V zmysle tohto ustanovenia sa totiž 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 uvedených v článku 16 tejto smernice. Toto ustanovenie teda v zásade zakazuje členským štátom, aby v prípadoch, ktoré sú v ňom uvedené, stanovili, že sa vykoná odpis dane.

47. Článok 185 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH však zavádza výnimku z uvedenej výnimky, pričom spresňuje, že v prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty „môžu úpravu odpisu dane vyžadovať“. Toto ustanovenie tak poskytuje členským štátom právo stanoviť, že sa vykoná úprava, a tak opäť uplatniť všeobecný režim zavedený v článku 184 a článku 185 ods. 1 tejto smernice, pokiaľ ide o tieto dva prípady.

48. Vnútroštátny súd chce otázkami, ktoré položil, v podstate v prvom rade zistiť, či zníženie záväzkov zdaniteľnej osoby v rámci vyrovnania spadá pod článok 185 ods. 1 smernice o DPH (všeobecný režim); alej chce zistiť, či toto zníženie môže spadať pod článok 185 ods. 2 prvý pododsek tejto smernice z dôvodu, že patrí medzi „celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie“ (výnimka); a napokon chce zistiť, či vo vnútroštátnej právnej úprave bola platne vykonaná možnosť, ktorú priznáva článok 185 ods. 2 druhý pododsek tejto smernice (výnimka z výnimky).

B. O pojme „zmena vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane“, v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH (prvá otázka)

49. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora, či zníženie záväzkov platobne neschopného dlžníka, ku ktorému došlo v rámci postupu vyrovnania, o aký ide v spore vo veci samej, spôsobuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane“, v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH, alebo či sa má považovať za inú situáciu uvedenú v článku 184 tejto smernice.

50. Pripomínam, že článok 185 ods. 1 smernice o DPH spresňuje základnú zásadu stanovenú v článku 184 tejto smernice, podľa ktorej sa pôvodne uplatnené odpočítanie dane musí upraviť, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.

51. Podľa môjho názoru odpoveď na túto otázku nemožno odvodiť z rozsudku zo 4. októbra 2012, PIGI(8), ktorý T2 spomenula vo svojich písomných pripomienkach. Je pravda, že Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že krádež – čo je prípad uvedený v článku 185 ods. 2 uvedenej smernice, tak ako nezaplatenie ceny – predstavuje „zmenu v jednom z použitých faktorov“ v zmysle článku 185 ods. 1 tej istej smernice.

52. Súdny dvor však založil tento záver na skutočnosti, že krádež znemožňuje používanie predmetného tovaru pri zdaniteľných plneniach na výstupe.(9) Na rozdiel od krádeže pritom rozhodnutie o vyrovnaní nemení určenie predmetného tovaru na používanie pri zdaniteľných plneniach na výstupe.

53. Naproti tomu rozhodnutie o vyrovnaní môže zmeniť ďalší z faktorov, ktoré boli použité pri určení výšky pôvodne odpočítanej dane,(10) a to základ dane týkajúci sa predmetnej transakcie.

54. Pripomínam, že suma, na odpočítanie ktorej má zdaniteľná osoba právo, sa podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH rovná sume „DPH splatnej alebo zaplatenej“ za tovar dodaný a za služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Ako zdôraznil vnútroštátny súd, slovínska vláda a Komisia, táto smernica vytvára súvislosť medzi *zdanením* danej transakcie, pričom sumu splatnej DPH musí daňovej správe zaplatiť dodávateľ, ktorý vyberá túto daň,(11) a *odpočítaním dane*, na ktoré má nadobúdať právo, s cieľom zabezpečiť neutralitu režimu DPH.

55. Ako poznamenal vnútroštátny súd, rozhodnutie o vyrovnaní, o aké ide vo veci samej, spôsobuje, že nadobúdať nemusí zaplatiť dodávateľovi pôvodne dohodnutú cenu.(12) Práve na základe tejto ceny pritom bola určená výška *dane* podľa článku 73 smernice o DPH. Keďže výška *odpočítanej dane* závisí podľa článku 168 písm. a) tejto smernice od sumy „DPH splatnej alebo zaplatenej“, uvedená cena nepriamo slúžila ako základ na určenie výšky dane, na odpočítanie ktorej má nadobúdať právo.

56. S cieľom zosúladiť pôvodne uskutočnené zdanenie a odpočítanie dane s cenou, ktorú nadobúdať skutočne zaplatil dodávateľovi, články 90, 184 a 185 smernice o DPH zavádzajú dva mechanizmy úpravy v prípade nezaplatenia dohodnutej ceny, pričom prvý z nich sa týka

základu dane a druhý odpočítania dane. Tieto dva mechanizmy úpravy sú nevyhnutne prepojené, lebo – ako som pripomenul v bode 54 týchto návrhov – výška odpočítanej dane závisí od výšky dane, a teda od základu dane.(13)

57. V zmysle článku 90 ods. 1 tejto smernice v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi. Podľa dlhodobu ustálenej judikatúry je toto ustanovenie vyjadrením základnej zásady smernice o DPH, podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vybrať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba.(14)

58. Článok 90 ods. 2 uvedenej smernice však dovoľuje členským štátom odchyliť sa od odseku 1 v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny. Hoci podmienky výkonu tejto možnosti nie sú predmetom otázok položených v prejednávanej veci,(15) existencia tejto možnosti výnimky znamená, že účinok nezaplatenia ceny na základ dane treba určiť na základe vnútroštátneho práva, ktorého výklad patrí do právomoci vnútroštátneho súdu.

59. Aby som bol konkrétnejší, za okolností sporu vo veci samej prináleží vnútroštátnemu súdu určiť, či rozhodnutie o vyrovnaní malo za následok zníženie základu dane podľa vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa preberá článok 90 smernice o DPH.(16)

60. Ak je to skutočne tak, rozhodnutie o vyrovnaní bude mať za následok zmenu v jednom z faktorov, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, v zmysle článku 185 ods. 1 tejto smernice, a to v základe dane.

61. Zníženie základu dane podľa vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa preberá článok 90 uvedenej smernice, má totiž za následok zníženie sumy dane za predmetnú transakciu. Vzhľadom na súvislosť medzi zdanením a odpočítaním dane zavedenú v článku 168 písm. a) tej istej smernice(17) pritom zníženie základu dane spôsobuje aj zníženie sumy odpočítanej dane.

62. Rozhodnutie o vyrovnaní teda spôsobuje „zmenu v jednom z použitých faktorov“ v zmysle článku 185 ods. 1 smernice o DPH, pokiaľ dôjde k zníženiu základu dane podľa vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa preberá článok 90 tejto smernice.

63. Podľa môjho názoru totiž jediný relevantný účinok rozhodnutia o vyrovnaní, o aké ide v spore vo veci samej, so zreteľom na právo platobne neschopnej zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane spočíva v potenciálnom znížení základu dane týkajúceho sa predmetných transakcií.(18) Ako som uviedol v bode 52 týchto návrhov, také rozhodnutie konkrétne nemá za následok zmenu určenia tovaru a služieb, na ktoré sa vzťahuje vyrovnanie.

64. Ak sa teda tento základ dane skutočne neznižil podľa vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa preberá článok 90 uvedenej smernice, rozhodnutie o vyrovnaní nespôsobuje „zmenu v jednom z použitých faktorov“ v zmysle článku 185 ods. 1 tej istej smernice.

65. Vzhľadom na možnosť výnimky stanovenú v článku 90 ods. 2 smernice o DPH prináleží vnútroštátnemu súdu určiť, či je to za okolností sporu vo veci samej skutočne tak.

66. Pre úplnosť spresňujem, že vyššie uvedené úvahy platia aj pre článok 184 smernice o DPH. Pôvodne uplatnené odpočítanie dane je teda vyššie ako odpočítanie, na ktoré má zdaniteľná osoba právo, a preto sa musí upraviť len v prípade, ak rozhodnutie o vyrovnaní spôsobuje zníženie základu dane.

67. Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 185 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom

zmysle, že zníženie záväzkov platobne neschopného dlžníka, ku ktorému došlo v rámci postupu vyrovnaní, o aký ide v spore vo veci samej, predstavuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane“, v zmysle tohto ustanovenia, pokiaľ vedie k zníženiu základu dane podľa vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa preberá článok 90 tejto smernice.

C. O pojme „celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie“ v zmysle článku 185 ods. 2 smernice o DPH (druhá otázka)

68. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora, či zníženie záväzkov platobne neschopného dlžníka, ku ktorému došlo v rámci postupu vyrovnaní, o aký ide v spore vo veci samej, predstavuje „celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie“ v zmysle článku 185 ods. 2 smernice o DPH.

69. Na úvod spresňujem, že táto otázka sa kladie len pre prípad, ak toto zníženie spadá pod článok 185 ods. 1 uvedenej smernice. Ako totiž vyplýva z jeho znenia, dosah odseku 2 článku 185 je obmedzený na zavedenie výnimky z odseku 1 tohto článku. V reakcii na prvú položenú otázku som v tejto súvislosti spresnil, že také zníženie spadá pod článok 185 ods. 1 uvedenej smernice, pokiaľ vedie k zníženiu základu dane podľa vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa preberá článok 90 tejto smernice.

70. Za predpokladu, že táto podmienka je splnená, som presvedčený, že transakcie, na ktoré sa vzťahuje postup vyrovnaní, spadajú pod pojem „celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie“ v zmysle článku 185 ods. 2 smernice o DPH, ako to uviedla T2.

71. Praktickým účinkom vyrovnaní totiž je, že dôjde k úplnému alebo čiastočnému nezaplateniu ceny transakcií, ktorých sa týka toto vyrovnanie. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti zastáva názor, že potvrdenie vyrovnaní z hospodárskeho hľadiska znamená, že platobne neschopný dlžník nikdy nesplní svoje existujúce záväzky v plnom rozsahu, takže toto potvrdenie vedie nielen k nezaplateniu, ale aj k zníženiu predmetných pohľadávok.(19)

72. Za predpokladu, že je splnená vyššie uvedená podmienka, teda transakcie, ktorých sa týka rozhodnutie o vyrovnaní, treba považovať za „celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie“ v zmysle článku 185 ods. 2 smernice o DPH.

73. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že článok 185 ods. 2 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zníženie záväzkov platobne neschopného dlžníka, ku ktorému došlo v rámci postupu vyrovnaní, o aký ide v spore vo veci samej, predstavuje „celkovo alebo čiastočne nezaplatené transakcie“ v zmysle tohto ustanovenia, avšak pod podmienkou, že toto zníženie spadá pod článok 185 ods. 1 tejto smernice.

D. O vykonaní možnosti priznanej v článku 185 ods. 2 druhom pododseku smernice o DPH (tretia otázka)

74. Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 185 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH s ohľadom na požiadavku jasnosti a určitosti právnych situácií stanovenú normotvorcom Únie a so zreteľom na článok 186 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že členský štát musí vykonať možnosť uvedenú v tomto ustanovení tak, že výslovne stanoví povinnosť vykonať úpravu v prípade nezaplatenia a/alebo v prípade právoplatného potvrdenia vyrovnaní.

75. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že táto tretia otázka sa týka znenia § 68 ods. 3 ZDDV²¹, ktorým sa preberá článok 185 ods. 2 smernice o DPH. § 68 ods. 3 ZDDV²¹ totiž výslovne nestanovuje povinnosť vykonať úpravu v prípade „celkovo alebo čiastočne

nezaplatených transakcií“, ale len nezara?uje tento prípad do zoznamu výnimiek z tejto povinnosti.

76. Vnútroštátny súd sa teda v podstate pýta, či sa má ?lánok 185 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ?lenský štát musí vykonať možnosť uvedenú v tomto ustanovení tak, že výslovne stanoví povinnosť vykonať úpravu v prípade „celkovo alebo ?iasto?ne zaplatených transakcií“, alebo či stačí, aby nezara?il tento prípad do zoznamu výnimiek, ktorým sa preberá ?lánok 185 ods. 2 prvý pododsek tejto smernice.

77. Opäť spres?ujem, že táto otázka sa kladie len pre prípad, ak zníženie záväzkov platobne neschopného dlžníka, ku ktorému došlo v rámci postupu vyrovnanja, spadá pod ?lánok 185 ods. 1 tejto smernice, teda ak toto zníženie skuto?ne spôsobuje zníženie základu dane.(20)

78. Podľa ustálenej judikatúry si prebratie smernice do vnútroštátneho práva nevyžaduje nevyhnutne formálne a doslovné prebratie jej ustanovení do výslovnej a špecifickej právnej normy a môže sa uspokojiť so všeobecným právnym kontextom, pokiaľ tento skuto?ne zabezpečí plné uplatnenie smernice dostato?ne jasným a presným spôsobom.(21)

79. Okrem toho každý ?lenský štát je povinný vykonávať ustanovenia smernice spôsobom plne zodpovedajúcim potrebám jasnosti a ur?itosti právnych situácií uložených normotvorcom Únie v záujme dotknutých osôb usadených v ?lenských štátoch. Na tento ú?el musia byť ustanovenia smernice vykonané tak, aby bola ich záväznosť nespochybnitná a aby sa zachovala ich konkrétnosť, presnosť a jasnosť.(22)

80. Hoci posudzovať, či sú tieto podmienky vo veci samej splnené, prislúcha vnútroštátnemu súdu, Súdny dvor mu s cieľom poskytnutia užito?nej odpovede môže dať všetky informácie, ktoré považuje za nevyhnutné.(23)

81. V tejto súvislosti je dôležité zdôrazniť, že ?lánok 185 ods. 2 druhý pododsek tejto smernice stanovuje ako *výnimku z výnimky* návrat k všeobecnému režimu zavedenému v ?lánku 185 ods. 1 uvedenej smernice (povinnosť vykonať úpravu).(24)

82. Za týchto okolností podľa môjho názoru požiadavkám jasnosti a ur?itosti právnych situácií v zmysle judikatúry spomenutej v bode 79 týchto návrhov neodporuje, ak ?lenský štát implicitne vykoná túto možnosť tým, že obmedzí pôsobnosť *výnimky*, ktorou sa preberá ?lánok 185 ods. 2 prvý pododsek tej istej smernice (zákaz úpravy), ako je to v prípade § 68 ods. 3 ZDDV?1.

83. V tejto súvislosti § 68 ods. 3 ZDDV?1 (ktorým sa preberá ?lánok 185 ods. 2 smernice o DPH) stanovuje, že odchylne od povinnosti vykonať úpravu stanovenú v odseku 2 tohto paragrafu zdaniteľná osoba nevykoná úpravu odpo?ítanej dane v prípadoch riadne preukázaného poškodenia alebo straty, ani v prípade tovaru ur?eného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v § 7 tohto zákona.

84. Slovinský zákonodarca tým doslovne prebral znenie ?lánku 185 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH, pričom vynechal dva prípady uvedené v ?lánku 185 ods. 2 druhom pododseku tejto smernice, a to „celkovo alebo ?iasto?ne zaplatené transakcie“ a „riadne preukázanú krádež“.

85. Je pravda, že v § 68 ZDDV?1 sa výslovne neuvádza, že „celkovo alebo ?iasto?ne zaplatené transakcie“ a „riadne preukázaná krádež“ zakladajú povinnosť vykonať úpravu. Faktom však zostáva, že tieto dva prípady nie sú uvedené v znení výnimky stanovenej v § 68 ods. 3 ZDDV?1, takže každý primerane obozretný da?ovník z toho bude môcť vyvodíť, že na tieto prípady sa môže vzťahovať povinnosť vykonať úpravu stanovená v § 68 ods. 2 ZDDV?1.(25)

86. Domnievam sa, že tento prístup má oporu v rozsudku Almos Agrárkölkereskedelmi, ktorý sa týkal prebratia ?lánku 90 smernice o DPH.(26) Súdny dvor totiž pripustil, že vnútroštátne ustanovenie, ktoré v taxatívne vymedzených prípadoch, v ktorých sa znižuje základ dane na základe ?lánku 90 ods. 1 tejto smernice, neuvádza prípad spo?ívajúci v nezaplatení ceny transakcie, sa má považova? za výsledok uplatnenia možnosti výnimky ?lenským štátom, ktorá mu bola priznaná ?lánkom 90 ods. 2 uvedenej smernice.(27)

87. Takisto treba pripusti?, že vnútroštátne ustanovenie, akým je § 68 ods. 3 ZDDV?1, ktoré v taxatívne vymedzených prípadoch, v ktorých sa neupraví odpo?ítanie dane na základe ?lánku 185 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH, neuvádza prípad spo?ívajúci v nezaplatení ceny transakcie, sa má považova? za výsledok uplatnenia možnosti výnimky ?lenským štátom, ktorá mu bola priznaná ?lánkom 185 ods. 2 druhým pododsekom smernice o DPH.

88. V tom istom zmysle Súdny dvor v rozsudku PIGIkonštatoval, že vnútroštátna právna úprava môže platne uklada? povinnos? vykona? úpravu v prípade krádeže na základe tohto posledného ustanovenia bez toho, aby v nej bol tento prípad výslovne uvedený, ak ako dôvod pre úpravu uvádza „konštatovanie straty“.(28)

89. Vnútroštátny súd si položil otázku, či možno proti tomuto výkladu namieta? rozsudkom SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft. Pod?a spoločnosti T?2 tento rozsudok podporuje názor, pod?a ktorého sa možnosť priznaná v ?lánku 185 ods. 2 druhom pododseku smernice o DPH musí vykona? prostredníctvom ustanovenia, ktoré výslovne ukladá povinnos? vykona? úpravu v prípade „celkovo alebo ?iasto?ne nezaplatených transakcií“.

90. Pripomínam, že Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že ?lenské štáty sú povinné prija? výslovné zákonné ustanovenie s cie?om uplat?ova? možnosť uvedenú v ?lánku 13 ods. 2 smernice o DPH (ktorým bol nahradený ?lánok 4 ods. 5 štvrtý pododsek šiestej smernice) považova? za „?innosti orgánov verejnej moci“ ur?ité ?innosti orgánov riadiacich sa verejným právom.(29)

91. Pod?a môjho názoru však riešenie, ktoré Súdny dvor použil v uvedenom rozsudku, nemožno uplatni? na okolnosti prejednávanej veci, keďže možnosť priznaná v ?lánku 185 ods. 2 druhom pododseku smernice o DPH je odlišná od možnosti uvedenej v ?lánku 13 ods. 2 tejto smernice.

92. Ako som vysvetlil vyššie(30), ?lánok 185 ods. 2 druhý pododsek uvedenej smernice stanovuje výnimku z výnimky, a teda návrat k všeobecnému režimu zavedenému v ?lánku 185 ods. 1 tej istej smernice.

93. Naproti tomu ?lánok 13 ods. 2 smernice o DPH stanovuje jednoduchú výnimku, ktorá dovo?uje ?lenským štátom rozšíri? osobitný režim zavedený v ?lánku 13 ods. 1 tejto smernice na ?innosti, ktoré sa nevykonávajú ako ?innosti orgánov verejnej moci. Inak povedané, toto ustanovenie dovo?uje ?lenským štátom vytvori? právnu fikciu, ktorá umož?uje považova? za „?innosti orgánov verejnej moci“ ?innosti, ktoré nie sú takými ?innos?ami.

94. Pod?a môjho názoru možno sotva poprie?, že ?lenské štáty musia výslovne vykona? také rozšírenie pôsobnosti ?lánku 13 ods. 1 uvedenej smernice na ?innosti, ktoré nemajú povahu „?inností orgánov verejnej moci“, ako to Súdny dvor zdôraznil v už citovanom rozsudku.(31)

95. Vzh?adom na vyššie uvedené sa domnievam, že ?lánok 185 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH sa má vyklada? v tom zmysle, že ?lenský štát môže vykona? možnosť stanovenú v tomto ustanovení bez toho, aby výslovne stanovil povinnos? vykona? úpravu v

prípade „celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií“, a to tak, že neuvedie tento prípad v zozname výnimiek, ktorým sa preberá článok 185 ods. 2 prvý pododsek tejto smernice.

96. Nezávisle od podmienok vykonania tejto možnosti, ktoré boli ako jediné predmetom tretej otázky položenej vnútroštátnym súdom, by som ešte chcel vysvetliť dôvody, pre ktoré právo Únie vyžaduje, aby vnútroštátne právo stanovilo povinnosť vykonať úpravu odpodátanej dane, ak dôjde k zníženiu základu dane z dôvodu nezaplatenia dohodnutej ceny.

97. So zreteľom na povinnosť konformného výkladu vnútroštátneho práva toto spresnenie umožní potvrdiť poskytnutú odpoveď na túto otázku.

E. O nemožnosti zaviesť rozdiel medzi úpravou dane (článok 90 smernice o DPH) a úpravou odpodátania dane (článok 185 smernice o DPH) v prípade nezaplatenia ceny

98. Z dôvodov, ktoré vysvetlím nižšie, sa domnievam, že vnútroštátny zákonodarca pri vykonávaní možností priznaných v článkoch 90 a 185 smernice o DPH nemôže zaviesť rozdiel medzi úpravou dane a úpravou odpodátania dane v prípade nezaplatenia ceny.

99. Z článku 90 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že členský štát v zásade musí stanoviť, že v prípade nezaplatenia ceny sa základ dane zníži.⁽³²⁾ Vysvetlil som dôvody, pre ktoré také zníženie základu dane predstavuje „zmenu“ v zmysle článku 185 ods. 1 tejto smernice.⁽³³⁾

100. V prejednávanom prípade vzniká otázka, či je tento zákonodarca povinný stanoviť, že sa zníži odpodátanie dane, na ktoré má právo nadobúdať, alebo či môže vylúčiť toto zníženie na základe článku 185 ods. 2 tejto smernice.

101. Podľa môjho názoru by vnútroštátna právna úprava, ktorá by stanovovala, že v prípade nezaplatenia ceny sa základ dane zníži, a zároveň by vylúčovala primerané zníženie odpodátania dane, ktoré vykonal nadobúdať, odporovala zásade daňovej neutrality.

102. Táto zásada totiž podľa dlhodobu ustálenej judikatúry vyžaduje, aby výška odpodátanej dane presne zodpovedala výške dane splatnej alebo zaplatenej na vstupe.⁽³⁴⁾ V prípade, ak by nadobúdať bol povinný zaplatiť sumu DPH vypočítanú zo zníženého základu dane (zo skutočne zaplatenej ceny), a zároveň by mal právo odpodáť sumu DPH vypočítanú zo základu, ktorý nebol znížený (z pôvodne dohodnutej ceny), by to však nebolo tak.

103. Okrem toho, pokiaľ by tento rozdiel spôsobil pokles príjmov na DPH v dotknutom členskom štáte, tiež by odporoval povinnosti členských štátov zabezpečiť, že splatná DPH bude na ich území vyberaná v plnej výške,⁽³⁵⁾ ako aj účinnému výberu vlastných zdrojov Únie.⁽³⁶⁾

104. V tejto súvislosti zdôrazňujem, že Súdny dvor rozhodol, že zníženie pohľadávok na DPH uskutočnené v rámci postupu vyrovnania môže byť za určitých podmienok zlučiteľné s vyššie uvedenými zásadami.⁽³⁷⁾ Pokiaľ viem, Súdny dvor však nemal príležitosť vyjadriť sa k prípadnému rozdielu medzi úpravou dane a úpravou odpodátania dane v prípade nezaplatenia ceny najmä v dôsledku rozhodnutia o vyrovnaní.

105. Z vyššie uvedeného vyvodzujem, že zásada daňovej neutrality, povinnosť členských štátov zabezpečiť, že splatná DPH bude na ich území vyberaná v plnej výške, ako aj účinný výber vlastných zdrojov Únie sa majú vykladať v tom zmysle, že ak vnútroštátny zákonodarca stanoví, že v prípade nezaplatenia ceny sa na základe článku 90 ods. 1 smernice o DPH základ dane zníži, je povinný stanoviť, že na základe článku 185 ods. 2 druhého pododseku tejto smernice sa primerane zníži aj odpodátanie dane.

106. V praxi dodávateľ prizná v daňovom priznaní upravenú (zníženú) sumu DPH a právo

nadobúdate? a na odpo?ítanie dane sa v rovnakom pomere upraví (zníži), pri?om tieto dve sumy sa vypo?ítajú na základe skuto?ne zaplatenej ceny, a nie na základe pôvodne dohodnutej ceny.

107. Vzh?adom na povinnos? konformného výkladu vnútroštátneho práva(38) tento výklad potvrdzuje odpove? poskytnutú na tretiu otázku. Z tejto povinnosti totiž vyplýva, že vnútroštátny súd je povinný vyklada? § 68 ZDDV?1 v ?o najvä?šej miere tak, aby ukladal povinnos? vykona? úpravu odpo?ítania dane, ak rozhodnutie o vyrovnaní vedie k zníženiu základu dane. Odpove? na tretiu otázku, ktorú som poskytol, pritom v praxi znamená, že prostredníctvom § 68 ZDDV?1 bola platne vykonaná možnos? uloži? povinnos? vykona? úpravu odpo?ítania dane v prípade zníženia základu dane v dôsledku nezaplatenia ceny v súlade s ?lánkom 185 ods. 2 druhým pododsekom smernice o DPH.

VI. Návrh

108. Vzh?adom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Vrhovno sodiš?e (Najvyšší súd, Slovinsko), takto:

1. ?lánok 185 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vyklada? v tom zmysle, že zníženie záväzkov platobne neschopného dlžníka, ku ktorému došlo v rámci postupu vyrovnania, o aký ide v spore vo veci samej, predstavuje „zmenu vo faktoroch, ktoré boli použité pri ur?ení výšky odpo?ítanej dane“, v zmysle tohto ustanovenia, pokia? vedie k zníženiu základu dane pod?a vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa preberá ?lánok 90 tejto smernice.
2. ?lánok 185 ods. 2 smernice 2006/112 sa má vyklada? v tom zmysle, že zníženie záväzkov platobne neschopného dlžníka, ku ktorému došlo v rámci postupu vyrovnania, o aký ide v spore vo veci samej, predstavuje „celkovo alebo ?iasto?ne nezaplatené transakcie“ v zmysle tohto ustanovenia, avšak pod podmienkou, že toto zníženie spadá pod ?lánok 185 ods. 1 tejto smernice.
3. ?lánok 185 ods. 2 druhý pododsek smernice 2006/112 sa má vyklada? v tom zmysle, že ?lenský štát môže vykona? možnos? stanovenú v tomto ustanovení bez toho, aby výslovne stanovil povinnos? vykona? úpravu v prípade „celkovo alebo ?iasto?ne nezaplatených transakcií“, a to tak, že neuvedie tento prípad v zozname výnimiek, ktorým sa preberá ?lánok 185 ods. 2 prvý pododsek tejto smernice.

1 Jazyk prednesu: francúzština.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 Rozsudok zo 16. júna 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, bod 24).

4 Rozsudky zo 4. októbra 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, body 24 a 25); z 10. októbra 2013, Pactor Vastgoed (C?622/11, EU:C:2013:649, bod 34); z 13. marca 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, bod 50); z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C?332/14, EU:C:2016:417, bod 43), a zo 16. júna 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, bod 28).

5 Rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, bod 48).

6 Rozsudok zo 16. júna 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, bod 29).

7 Rozsudok zo 16. júna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, bod 47).

8 C 550/11, EU:C:2012:614.

9 Rozsudok zo 4. októbra 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, bod 27).

10 Podľa článkov 63 a 167 smernice o DPH daňová povinnosť v súvislosti s DPH a právo odpodáť sa vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby. Ako vysvetlila generálna advokátka Kokott, dodávateľ je povinný zaplatiť DPH, len čo sa transakcia uskutoční, a to aj v prípade, ak mu nadobúdateľ ešte nezaplatil. Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, body 1, 2 a 24). Právo nadobúdateľa na odpodáť dane vzniká v tom istom okamihu, a to nezávisle od platby za transakciu.

11 Rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, bod 21 a citovaná judikatúra).

12 Pozri bod 27 týchto návrhov.

13 Na súvislosť medzi týmito dvoma mechanizmami úpravy poukázal najmä STADIE, H.: *Umsatzsteuergesetz:Kommentar*. Kolín: Otto Schmidt, 2015, 3. vydanie, s. 1198: „Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein solcher Faktor i.S.d. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist“ (voňý preklad: „článok 185 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že úprava odpodáť dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpodáť dane, objavujú po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy. Takým faktorom v zmysle článku 168 písm. a) tejto smernice je predovšetkým daň, ktorú musí zaplatiť dodávateľ, ktorá sa musí upraviť podľa článku 90 ods. 1 uvedenej smernice“).

14 Rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, bod 22 a citovaná judikatúra).

15 Pozri v tejto súvislosti rozsudky z 3. júla 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339), a z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328), a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440). Súdny dvor konkrétne rozhodol, že táto možnosť výnimky je založená na myšlienke, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností na základe právneho stavu v dotknutom členskom štáte ažko overiteľné alebo byť len dočasné. Pozri rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

16 Pokiaľ sa nemýlim, relevantné vnútroštátne ustanovenia sa nachádzajú v § 39 ZDDV?1.

17 Pozri body 54 a 55 týchto návrhov.

18 V tejto súvislosti spresňujem, že postup vyrovnania, o aký ide vo veci samej, sa prirodzene netýka súm DPH, ktoré musia daňovej správe zaplatiť dodávatelia na základe obchodných transakcií, na ktoré sa vzťahuje vyrovanie. Taký postup sa totiž týka len dlhov platobne neschopného nadobúdateľa, ktorým je v spore vo veci samej T?2. Medzi týmito dlhmi sa môže nachádzať okrem iného cena tovaru dodaného alebo služieb poskytnutých dodávateľmi, sumy DPH dlžné týmto dodávateľom alebo sumy DPH dlžné daňovej správe na základe dodania tovaru alebo poskytnutia služieb platobne neschopnou zdaniteľnou osobou. O tento posledný uvedený prípad, ktorý sa týka zaplatenia DPH „na výstupe“, a nie odpodáť DPH „na vstupe“ ako v

prejednávanej veci, išlo v rozsudkoch zo 7. apríla 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), a zo 16. marca 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219). Pozri bod 104 týchto návrhov.

19 Pozri bod 27 týchto návrhov.

20 Pozri bod 69 týchto návrhov.

21 Rozsudok zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, bod 40 a citovaná judikatúra).

22 Rozsudok zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, bod 42 a citovaná judikatúra).

23 Rozsudok zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, bod 44 a citovaná judikatúra).

24 Pozri body 46 a 47 týchto návrhov.

25 Z dôvodov uvedených v bodoch 59 až 62 týchto návrhov úplné alebo čiastočné nezaplatenie ceny spadá pod článok 185 ods. 1 smernice o DPH, ak toto nezaplatenie spôsobuje zníženie základu dane. Toto ustanovenie je prebraté v § 68 ods. 2 ZDDV-1.

26 Rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328).

27 Rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 24).

28 Rozsudok zo 4. októbra 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, body 31 až 35).

29 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, body 51 a 52).

30 Pozri body 81 a 82 týchto návrhov.

31 Rozsudok zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, bod 58).

32 Pokiaľ sa nemýlim, slovenský zákonodarca tým, že prijal § 39 ZDDV-1, skutočne stanovil, že v prípade nezaplatenia ceny sa základ dane zníži, čo musí overiť vnútroštátny súd. Je pravda, že odseky 2 a 3 tohto paragrafu, ktoré cituje vnútroštátny súd, stanovujú, že „zdaniteľná osoba môže... upraviť (znížiť) výšku DPH, ktorú má zaplatiť“. Domnievam sa však, že toto spresnenie má procesný význam v tom zmysle, že prináleží dodávateľovi požiadať o zníženie základu dane, ak nedostane pôvodne dohodnutú platbu.

33 Pozri body 59 až 62 týchto návrhov.

34 Pozri najmä rozsudok z 26. septembra 2013, Komisia/Španielsko (C-189/11, EU:C:2013:587, bod 91).

35 Pozri najmä rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25); zo 7. apríla 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, bod 19 a citovaný judikatúru), a zo 16. marca 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, bod 16).

36 Pozri najmä rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105,

bod 26); zo 7. apríla 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, bod 22), a zo 16. marca 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, bod 19).

37 Rozsudok zo 7. apríla 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, body 23 až 29). Pozri tiež rozsudok zo 16. marca 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, body 20 až 24), ktorý sa týkal talianskeho postupu nazývaného „odpustenie dlhov“.

38 Podľa ustálenej judikatúry sú vnútroštátne súdy, ktoré uplatňujú vnútroštátne právo, povinné vykladať toto právo v čo najväčšej miere v zmysle znenia a účelu predmetnej smernice, aby sa dosiahol čo sledovaný výsledok, a teda konať v súlade s článkom 288 tretím odsekom ZFEÚ. Pozri najmä rozsudok z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 24 a citovanú judikatúru), a – pokiaľ ide o smernicu o DPH – rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 37).