



Zbierka súdnych rozhodnutí

Vec C-335/19

E. Sp. z o.o. Sp. k.
proti
Minister Finansów

(návrh na začatie prejudiciálneho konania,
ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny)

Rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) z 15. októbra 2020

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

Harmonizácia daňových právnych predpisov – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Základ dane – Zníženie v prípade celkového alebo čiastočného nezaplatenia – Odchylné vnútroštátne opatrenia – Oprava základu dane na účely splatnej DPH – Vnútroštátna právna úprava, ktorá podriaďuje zníženie základu dane podmienke, že veriteľ a dlžník sú zaregistrovaní ako zdaniteľné osoby na účely DPH, pričom dlžník sa nemôže nachádzať v insolvenčnom konaní – Nepripustnosť

(Smernica Rady 2006/112, článok 90 ods. 1 a článok 273)

(pozri body 21 – 23, 33 – 35, 46, 48, 50, 53 a výrok)

Zhrnutie

E., spoločnosť so sídlom v Poľsku, ktorá je zdaniteľnou osobou na účely dane z pridanej hodnoty (DPH), vykonáva činnosť daňového poradenstva a zdaňuje tieto služby v Poľsku bežnou sadzbou DPH. E. zaslala jednému zo svojich zákazníkov zaregistrovanému ako zdaniteľná osoba na účely DPH faktúru zahŕňajúcu DPH za služby daňového poradenstva podliehajúce dani na poľskom území. Tento zákazník vstúpil do likvidácie po uplynutí lehoty na zaplatenie, pričom zostal zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH. Keďže faktúra nebola uhradená, E. zaslala ministrom financií žiadosť o záväzné daňové stanovisko, ktorým chcela zistiť, či napriek vstupu klienta do likvidácie po poskytnutí dotknutých služieb mohla mať z dôvodu splnenia ostatných podmienok stanovených vnútroštátnou právnou úpravou právo na zníženie základu dane na účely DPH z dôvodu nezaplatenia pohľadávky vyplývajúcej z faktúry.

Závazným daňovým stanoviskom minister financií odpovedal na túto žiadosť záporne. Uviedol, že článok 90 smernice 2006/112¹ priznáva zdaniteľným osobám právo znížiť základ dane na účely DPH len za podmienok, ktoré určuje každý členský štát. Tieto podmienky sú stanovené vnútroštátnou právnou úpravou o DPH. Podľa ministra, ak niektorá z týchto podmienok, akou je požiadavka, podľa ktorej sa dlžník nesmie nachádzať v likvidácii, nie je splnená, zdaniteľná osoba sa nemôže dovoliavať práva na zníženie tým, že toto právo odvodí priamo z práva Únie.

Po tom, čo E. neúspešne napadla záväzné daňové stanovisko na príslušnom prvostupňovom poľskom súde, podala kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), pričom tvrdila, že prvostupňový súd nesprávne rozhodol, že napadnuté ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy o DPH neporušujú požiadavky vyplývajúce z práva Únie.

Relevantné ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy podmieňujú právo zdaniteľnej osoby znížiť v prípade pravdepodobne nevyhnutnej pohľadávky základ dane na účely DPH podmienkou, že ku dňu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, ako aj ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, ktorého cieľom je toto zníženie, je dlžník zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH a nenachádza sa v insolvenčnom konaní ani v likvidácii, ako aj tej, že ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, je sám veriteľ stále zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH. Článok 90 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý sa týka najmä prípadov úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny po uskutočnení transakcie, ktorá viedla k zaplateniu dane, ukladá členským štátom povinnosť znížiť, za podmienok, ktoré si stanovujú, základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po uzavretí transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Článok 90 ods. 2 smernice 2006/112 umožňuje členským štátom urobiť výnimku z pravidla uvedeného v článku 90 ods. 1 tejto smernice v prípade, že v rámci transakcie nebola zaplatená celá cena alebo jej časť.

Keďže vnútroštátny súd mal pochybnosti, pokiaľ ide o mieru voľnej úvahy priznanú členským štátom, aby vo svojom vnútroštátnom práve stanovili podmienky uplatnenia ustanovení článku 90 smernice 2006/112, položil Súdny dvor prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu tohto ustanovenia.

Súdny dvor vo svojom rozsudku z 15. októbra 2020 rozhodol, že článok 90 smernice 2006/112 bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podriaďuje zníženie základu dane na účely DPH podmienkou, že ku dňu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, ako aj ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, ktorého cieľom je toto zníženie, je dlžník zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH a nenachádza sa v insolvenčnom konaní ani v likvidácii, ako aj tej, že ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, je sám veriteľ stále zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

V tejto súvislosti Súdny dvor preskúmal, či obmedzenie, ktoré je obsiahnuté v podmienkach stanovených vnútroštátnou právnou úpravou pre zdaniteľné osoby, akou je E., je odôvodnené potrebou zohľadniť neistotu, pokiaľ ide o konečnú povahu nezaplatenia.

Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že touto potrebou nemožno odôvodniť podmienky podmieňujúce zníženie základu dane na účely DPH tým, že dlžník je zapísaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH ku dňu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb a že si veriteľ a dlžník zachovávajú postavenie zdaniteľnej osoby ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového

¹ Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

priznania. Okrem toho spresnil, že hoci je pravda, že právo zdaniteľnej osoby znížiť základ dane po uzavretí transakcie zahŕňa povinnosť druhej strany tejto transakcie upraviť na svojej strane výšku odpočítateľnej DPH, záruka symetrického zníženia základu na účely dlžnej DPH a sumy odpočítateľnej DPH nezávisí od toho, či sú obe strany zdaniteľnými osobami na účely DPH. Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že požiadavka týkajúca sa podmienky, že veriteľ a dlžník musia byť zdaniteľné osoby na účely DPH, nemôže byť odôvodnená ani potrebou predchádzaniu nezrovnalostiam alebo zneužitiam, ani s ohľadom na ustanovenia článku 273 smernice 2006/112.

Pokiaľ ide o podmienku, ktorá podmieňuje zníženie základu dane tým, že dlžník sa ku dňu dodania tovarov alebo poskytnutia služieb, ako aj ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, nenachádza v insolvenčnom konaní ani v likvidácii, Súdny dvor sa domnieval, že tým, že sa veriteľovi odoprie právo na zníženie z dôvodu, že definitívna nevyhnutnosť pohľadávky nemôže byť preukázaná pred výsledkom insolvenčného konania alebo likvidácie, táto podmienka zohľadňuje neistotu, ktorá je vlastná pre konečnú povahu zaplatenia. Takáto neistota by sa však tiež mohla zohľadniť tak, že sa prizná zníženie základu dane na účely DPH, ak veriteľ pred skončením insolvenčného konania alebo likvidácie dostatočne jasne preukáže, že tento dlh nebude pravdepodobne zaplatený, a ak k zaplateniu napriek tomu dôjde, základ dane sa prehodnotí smerom nahor. Takýto postup by bol efektívny na dosiahnutie sledovaného cieľa, pričom by bol zároveň menej obmedzujúci pre veriteľa.

Súdny dvor napokon uviedol, že keďže článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 má priamy účinok, zdaniteľná osoba, akou je E., ktorá nespĺňa len vnútroštátne podmienky, ktoré nie sú v súlade s týmto ustanovením, sa môže odvolávať na toto ustanovenie pred vnútroštátnymi súdmi proti štátu s cieľom dosiahnuť zníženie svojho základu dane, pričom je úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý koná vo veci, aby v súlade so zásadou prednosti práva Únie neuplatnil tieto podmienky, ktoré nie sú v súlade.