



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 4. júna 2020¹

Vec C-335/19

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňová právna úprava – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 90 a článok 185 – Zníženie základu dane – Úplné alebo čiastočné nezaplatenie ceny – Požiadavka, aby sa proti príjemcovi plnenia nevedlo insolvenčné konanie, alebo sa nenachádzal v likvidácii – Príslušná oprava pôvodného odpočítania dane – Okamih vykonania opravy“

I. Úvod

1. Za akých podmienok môže zdaniteľná osoba opraviť výšku splatnej dane, ak jej zmluvný partner nezaplatil? Ide napokon o otázku, ktorou sa Súdny dvor opakovane zaoberá.² Táto otázka nastoľuje zásadný problém systému nepriamych daní, a to najmä, ak ide o vzťah medzi dvomi podnikmi. Oprave splatnej dane na strane poskytovateľa totiž zodpovedá oprava už vykonaného odpočítania dane na strane príjemcu plnenia. Posledná uvedená oprava je však v zásade vylúčená, ak sa proti príjemcovi plnenia vedie insolvenčné konanie, alebo sa dokonca skončila likvidácia jeho podniku. Štát v takomto prípade obide na prázdno.

2. Poľský zákonodarca takémuto ohrozeniu daňových príjmov predchádza tým, že opravu splatnej dane na strane poskytovateľa pripúšťa len vtedy, ak sa na majetok príjemcu plnenia v okamihu opravy ešte nevedlo insolvenčné konanie, alebo sa nenachádzal v likvidácii. Poskytovateľ plnenia teda znáša riziko, že bude povinný zaplatiť daň, ktorú nemal možnosť vybrať. Súdny dvor musí rozhodnúť, či je takýto postup v súlade s jeho funkciou „príjemcu dane na účet štátu“³.

3. Oprávnený záujem Poľska a Únie, ktorým je zabrániť výpadku dane z pridanej hodnoty, však možno zohľadniť aj iným spôsobom. Súdny dvor by mal preto tento návrh na začatie prejudiciálneho konania využiť na to, aby sa vyjadril aj k okamihu úpravy odpočítania dane na strane príjemcu plnenia, ak doposiaľ nezaplatil protihodnotu, a teda vôbec neznáša bremeno v podobe dane z pridanej hodnoty.

¹ Jazyk konania: nemčina.

² Pozri v tejto súvislosti rozsudky z 3. júla 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558); z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377); zo 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989); z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); z 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131); z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), a z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

³ Pozri v tomto ohľade len rozsudky z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec Únie tvoria ustanovenia článkov 73, 90, 184, 185 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)⁴.

5. Článok 73 smernice o DPH upravuje základ dane:

„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.“

6. Článok 90 smernice o DPH upravuje dodatočnú úpravu základu dane a právne dôsledky pre poskytovateľa:

„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.“

7. Články 184 a 185 smernice o DPH sa týkajú úpravy odpočítanej dane príjemcu plnenia v prípade dodatočných zmien. Článok 184 stanovuje:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.“

8. Článok 185 smernice o DPH stanovuje:

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

2. Odchylne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane 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.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

9. Článok 273 smernice o DPH upravuje možnosti členských štátov v boji proti daňovým podvodom atď.:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

⁴ Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

B. Poľské právo

10. Vyššie uvedené ustanovenia práva Únie boli do poľského práva prevzaté zákonom o dani z tovarov a služieb (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054 v zmysle zmien a doplnení, ďalej len „zákon o DPH“) z 11. marca 2004.

11. Článok 89a zákona o DPH znie:

„1. Zdaniteľná osoba má právo opraviť základ dane a splatnú daň za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb v tuzemsku v súvislosti s pohľadávkami, v prípade ktorých sa dôveryhodne preukázalo, že sú nevymožiteľné. Oprava sa týka aj základu a výšky dane, ktorá pripadá na tú časť sumy pohľadávky, v prípade ktorej sa dôveryhodne preukázalo, že ju nemožno vymôcť.

1a. Nevymožiteľnosť pohľadávky sa považuje za dôveryhodne preukázanú, ak pohľadávka nebola uspokojená ani akýmkoľvek spôsobom postúpená v lehote 150 dní od doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre.

2. Odsek 1 sa uplatní, ak sú splnené tieto podmienky:

(1) tovary sa dodajú alebo služby sa poskytnú v prospech zdaniteľnej osoby v zmysle článku 15 ods. 1, ktorá je zapísaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH, a nenachádza sa v insolvenčnom konaní ani v likvidácii,

...

(3) v deň, ktorý predchádza podaniu daňového priznania, v ktorom sa vykoná oprava uvedená v prvom odseku,

a) sú veriteľ a dlžník zapísaní ako zdaniteľné osoby na účely DPH;

b) dlžník sa nenachádza v insolvenčnom konaní ani v likvidácii;

...

(5) od vystavenia faktúry, ktorá preukazuje existenciu pohľadávky, uplynuli menej ako dva roky, ktoré začínajú plynúť od konca roku, v ktorom bola vystavená faktúra,

3. Opravu uvedenú v prvom odseku možno vykonať v rámci daňového priznania za účtovné obdobie, počas ktorého sa pohľadávka uzná za skutočne nevymožiteľnú pod podmienkou, že do dňa podania daňového priznania veriteľom za toto obdobie nebola predmetná pohľadávka uspokojená ani akýmkoľvek spôsobom postúpená.

4. Ak dôjde k uspokojeniu alebo akejkoľvek forme postúpenia pohľadávky po podaní daňového priznania, ktoré zahŕňa opravu podľa prvého odseku, je veriteľ povinný zvýšiť v daňovom priznaní za obdobie, počas ktorého došlo k uspokojeniu alebo postúpeniu pohľadávky, základ dane a sumu splatnej dane. Ak bola pohľadávka uspokojená sčasti, zvýši sa pomerne základ a suma splatnej dane o príslušnú časť.

5. Veriteľ má povinnosť upovedomiť súčasne s podaním daňového priznania, v ktorom vykoná opravu podľa prvého odseku, riaditeľa zodpovedného finančného úradu o oprave a tiež označiť opravené sumy a osobu dlžníka.

...

7. Ustanovenia odsekov 1 až 5 sa neuplatnia, ak medzi veriteľom a dlžníkom existuje vzťah v podobe upravenej v článku 32 ods. 2 až 4.

8. Minister verejných financií vyhlási záväzným nariadením vzor oznámenia upraveného v piatom odseku...”

12. Článok 89b zákona o DPH stanovuje:

„1. Ak faktúra za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb v tuzemsku nebude uspokojená v lehote 150 dní od uplynutia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre, je dlžník povinný vo vyúčtovaní opraviť sumu odpočítanej dane vyplývajúcej z tejto faktúry za obdobie, v ktorom uplynul 150. deň od skončenia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre.

1a. Odsek 1 sa neuplatní, ak dlžník uspokojil pohľadávku najneskôr v posledný deň lehoty 150 dní od uplynutia doby splatnosti tejto pohľadávky.

...

2. Ak dôjde k čiastočnému uspokojeniu pohľadávky v lehote 150 dní od uplynutia doby splatnosti dohodnutej v zmluve alebo uvedenej vo faktúre, vzťahuje sa oprava na sumu odpočítanej dane pripadajúcu na uspokojenú časť pohľadávky. Odsek 1a sa uplatní *mutatis mutandis*.

...

4. Ak bude pohľadávka uspokojená až po vykonaní opravy uvedenej v prvom odseku, má zdaniteľná osoba právo zvýšiť sumu odpočítanej dane v daňovom priznaní za obdobie, počas ktorého došlo k uspokojeniu pohľadávky, o sumu dane uvedenú v odseku 1. Ak bola pohľadávka uspokojená sčasti, možno sumu odpočítanej dane zvýšiť v príslušnom rozsahu.

...

6. Ak sa zistí, že zdaniteľná osoba porušila svoju povinnosť vyplývajúcu z prvého odseku, vydá riaditeľ Finančného úradu alebo kontrolný daňový orgán dodatočný daňový výmer na daň vo výške 30 % sumy splatnej dane, ktorá vyplýva z nezaplatených faktúr, a nebola opravená v súlade s odsekom 1. Voči fyzickým osobám, ktoré sa z dôvodu rovnakého konania dopustili priestupku proti daňovému poriadku, alebo spáchali daňový trestný čin, sa dodatočný daňový výmer nevydá.”

III. Skutkový stav a prejudiciálne konanie

13. Právny spor, ktorý je predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sa týka žiadosti spoločnosti E. sp. z o.o. (žalobkyňa v konaní vo veci samej, ďalej len „žalobkyňa“) o poskytnutie individuálneho výkladu, ktorú táto spoločnosť predložila Ministrovi Finansów (minister financií, Poľsko).

14. Žalobkyňa je zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH. Poskytuje odplatné služby v oblasti daňového poradenstva, okrem iného tretím osobám ako účastníkom hospodárskeho styku. Žalobkyňa jednému z týchto účastníkov vystavila faktúru, v ktorej uviedla DPH za poskytnuté služby v oblasti daňového poradenstva podliehajúce tuzemskej dani. Jej zákazník bol v čase poskytnutia služieb zdaniteľnou osobou na účely DPH, nevedelo sa proti nemu insolvenčné konanie a ani sa nenachádzal v likvidácii. Až do podania žiadosti o poskytnutie individuálneho výkladu nezískala žalobkyňa odplatu uvedenú vo faktúre. Od vystavenia faktúry však ešte neubehli najmenej dva roky. Stanovená lehota splatnosti však bola prekročená o viac ako 150 dní.

15. V čase predloženia žiadosti o individuálny výklad bol dlžník pohľadávky ešte zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH, avšak medzičasom sa dostal do likvidácie. V žiadosti o individuálny výklad sa žalobkyňa pýta, či v prípade takýchto skutkových okolností možno pristúpiť k oprave základu a výšky splatnej dane vyplývajúcej z poskytnutia služieb v tuzemsku.

16. V rozhodnutí z 12. januára 2015 minister financií konštatoval, že takúto opravu nemožno vykonať. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že podľa článku 89a ods. 2 bodu 3 zákona o DPH skutočnosť, že dlžník pohľadávky sa nachádza v likvidácii, bráni oprave základu dane, a teda aj oprave splatnej dane. Keďže právna úprava uvedená v článku 90 smernice o DPH má pre členské štáty fakultatívnu povahu, neodporuje článok 89a zákona o DPH článku 90 smernice o DPH.

17. Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Vojvodinský správny súd Štetín, Poľsko). Proti zamietajúcemu rozsudku podala žalobkyňa kasačnú sťažnosť. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) prerušil konanie a predložil Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ o týchto dvoch otázkach:

1. Pripúšťajú ustanovenia smernice 2006/112, najmä článok 90 ods. 2 tejto smernice, s ohľadom na zásadu daňovej neutrality a zásadu proporcionality, aby sa vo vnútroštátnom právnom poriadku obmedzila možnosť znížiť základ dane v prípade čiastočného alebo úplného nezaplatenia vzhľadom na to, že dlžník a veriteľ majú určité daňové postavenie?
2. Konkrétne, bráni právo Únie prijatiu takej vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej možno pristúpiť k ‚odpusteniu dlhu pre nevymožiteľnosť pohľadávky‘ pod podmienkou, že na účely uplatnenia takehoto odpustenia v okamihu poskytnutia služby, resp. dodania tovarov, a deň pred podaním opravy daňového priznania:
 - sa dlžník nenachádza v insolvenčnom konaní ani v likvidácii,
 - veriteľ a dlžník sú zaregistrovaní ako zdaniteľné osoby DPH?

18. V konaní pred Súdny dvorom predložila svoje písomné pripomienky žalobkyňa, Poľsko a Európska komisia.

IV. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnych otázkach

19. Obomi otázkami, na ktoré možno podľa názoru Komisie odpovedať spoločne, chce vnútroštátny súd zistiť, akým spôsobom sa má vykladať článok 90 smernice o DPH. Konkrétne sa pýta, či toto ustanovenie bráni právnej norme, akou je článok 89a zákona o DPH. Podľa posledného uvedeného ustanovenia je oprava základu dane vylúčená aj napriek nezaplateniu dohodnutej protihodnoty, ak sa proti príjemcovi plnenia vedie insolvenčné konanie, resp. už nie je zaregistrovaný.

20. V rozsahu, v akom sa však otázky súdu týkajú tej skutočnosti, že dlžník pohľadávky (t. j. príjemca plnenia) už v okamihu opravy nie je zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba, majú tieto otázky hypotetickú povahu, a teda sú neprípustné.⁵ Podľa skutkových okolností oznámených Súdnemu dvoru bol dlžník žalobkyne jednak v čase poskytnutia plnenia a jednak v čase predloženia návrhu zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba. Tieto otázky sú prípustné len v rozsahu, v akom sa týkajú tej skutočnosti, že sa proti príjemcovi plnenia už vedie insolvenčné konanie, resp. že sa nachádza v likvidácii.

21. Odpoveď na uvedené otázky v rozhodujúcej miere závisí od cieľov článku 90 smernice o DPH (pozri v časti B). Tento článok zužuje možnosti členských štátov obmedziť opravu základu dane. Hoci sa Súdny dvor v jednom rozsudku raz vyjadril, že článok 90 ods. 2 smernice o DPH členským štátom v prípade nezaplattenia kúpnej ceny umožňuje, aby určili „či takéto zníženie v takomto prípade nie je prípustné“⁶, toto rozhodnutie bolo neskoršími rozsudkami⁷ ďalej rozvinuté (pozri v časti C). V tomto ohľade sú členské štáty povinné zakaždým odôvodniť obmedzenie možnosti opravy základu dane zdaniteľnou osobou poskytujúcou plnenie (pozri v časti D).

22. Pri podrobnejšom posúdení je však zrejmé, že vnútroštátny súd sa vo svojej podstate snaží zistiť, či a akým spôsobom môže vnútroštátny zákonodarca v súlade s právom Únie zabrániť systémovo podmienenému ohrozeniu príjmov z dane z pridanej hodnoty v prípade nezaplattenia a neskoršej platobnej neschopnosti príjemcu plnenia. V rámci doplnenia treba odkázať na článok 185 smernice o DPH (pozri v časti E).

B. Účel opravy základu dane

23. Možno sa zhodnúť na východiskovom bode: daň z pridanej hodnoty je povinný zaplatiť podnik poskytujúci plnenie. Existuje však ustálená judikatúra Súdneho dvora, v zmysle ktorej je daň z pridanej hodnoty nepriamou spotrebnou daňou, ktorú znáša konečný spotrebiteľ.⁸ Zdaniteľný podnik v tomto smere vystupuje len ako „príjemca dane na účet štátu a v prospech verejných financií“⁹. Splatná daň podniku poskytujúceho plnenie má teda výlučne technickú povahu, ktorá vyplýva len z nepriameho spôsobu výberu dane z pridanej hodnoty.

24. Z hmotnoprávneho hľadiska nemá daň z pridanej hodnoty ako všeobecná spotrebiteľská daň za cieľ zdaníť podnik poskytujúci plnenie, ale platobnú schopnosť spotrebiteľa v podobe majetku, ktorý spotrebiteľ vynaloží na to, aby získal spotrebný úžitok.¹⁰ Takýto záver zjavne podporuje aj právna úprava článku 73 smernice o DPH. V zmysle tohto ustanovenia zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú „získal alebo má získať“ dodávateľ alebo poskytovateľ služieb (t. j. poskytovateľ) za tieto transakcie.

⁵ Pozri v súvislosti s takýmto právnym následkom spomedzi mnohých: rozsudok zo 14. februára 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, bod 45).

⁶ Rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 25).

⁷ Najmä rozsudkami z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20 a nasl.); z 22. februára 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 35 a nasl.), a z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 20 a nasl.).

⁸ Rozsudky zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), ako aj uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neuverejnené, EU:C:2011:825, bod 21).

⁹ Rozsudky z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

¹⁰ Pozri napríklad: rozsudky z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 62); z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i. (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platiteľ dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby“), a z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23).

25. Súdny dvor¹¹ preto opakovane výslovne konštatoval, že „základ dane slúžiaci ako základ pre DPH, ktorú majú vybrať daňové orgány, nemôže prevýšiť protihodnotu skutočne zaplatenú konečným spotrebiteľom a na základe ktorej sa stanovila výška dane z pridanej hodnoty, ktorú bol napokon povinný zaplatiť“.

26. Ak podnik poskytujúci plnenie nedostane od príjemcu plnenia predmetnú platbu, nevzniká mu z hmotnoprávneho hľadiska ani nijaká povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty. Dôvod zaťaženia daňou z pridanej hodnoty nie je relevantný, pretože podnikateľ v konečnom dôsledku neposkytol nijaké plnenie alebo iné plnenie za odplatu v zmysle článku 2 smernice o DPH.

27. V tomto ohľade sú neopodstatnené obavy vnútroštátneho súdu, že oprava výpočtového základu v prípade nezaplatenia ceny by mohla viesť k nezdaneniu konečnej spotreby. Bez odplaty, v každom prípade podľa fikcie upravenej v článkoch 16 a 26 smernice o DPH, nedochádza ani k nijakej zdaniteľnej „konečnej spotrebe“, pretože príjemca na tento účel nevynaložil nijaký majetok.

28. Od tohto hmotnoprávneho dôvodu zaťaženia treba odlišovať techniku zdanenia. Podľa článku 63 smernice o DPH vzniká daňová povinnosť už v okamihu dodania tovarov alebo poskytnutia služby. Nie je podstatné, či príjemca aj zaplatil odplatu (tzv. zásada predpokladanej povinnosti). Takáto technika vzniku daňovej povinnosti sa zjavne zakladá na domnienke, že zaplatenie dohodnutej odplaty nasleduje bezodkladne po dodaní alebo poskytnutí iného plnenia.

29. Ak sa však z hmotnoprávneho hľadiska zdania iba *skutočné* náklady príjemcu na tovary alebo služby, pričom technika zdanenia vychádza z *dohodnutého* plnenia, musia sa tieto dva systémy v určitom okamihu zosúladiť. Takýto súlad zabezpečuje článok 90 ods. 1 smernice o DPH, v zmysle ktorého sa splatná daň podniku poskytujúceho plnenie primerane upraví.

30. V tomto zmysle je v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH vyjadruje základnú zásadu smernice o DPH, podľa ktorej sa za základ dane považuje skutočne získaná protihodnota. Z tejto zásady vyplýva, že daňová správa nemôže vyberať z titulu dane z pridanej hodnoty vyššiu sumu, než je tá, ktorú získala zdaniteľná osoba.¹²

31. Článok 90 ods. 1 smernice o DPH teda tvorí potrebnú protiváhu k technike zdaňovania upravenej v článku 63 smernice o DPH (tzv. zásada predpokladanej povinnosti).¹³ Členským štátom ukladá povinnosť primerane znížiť základ dane.¹⁴

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

12 Rozsudky z 3. júla 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, bod 37); z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 17); zo 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, bod 29); z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 32); z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 35); z 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 37); z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 27), a z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15).

13 Rovnakú funkciu obsahujú články 184 a 185 smernice o DPH, ktoré predstavujú protiklad k odpočítaniu dane na základe tzv. zásady predpokladanej povinnosti podľa článkov 168 a 178 smernice o DPH, a opravujú pôvodne príliš vysoké odpočítanie dane. Najmä na základe článku 185 ods. 2 smernice o DPH možno zaručiť, že odpočítanie dane sa napokon prispôsobí skutočnému zaťaženiu daňou z pridanej hodnoty. Príjemca plnenia, ktorý sa v prípade nezaplatenia protihodnoty nezaťažuje daňou z pridanej hodnoty, sa zároveň prostredníctvom odpočítania dane nemusí odbremeniť od (fiktívneho) zaťaženia.

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

C. Neexistencia právomoci členských štátov vylúčiť zníženie základu dane v prípade nezaplatenia

32. Súdny dvor preto už vo svojom rozsudku *Goldsmiths* rozhodol, že výnimka zo základnej zásady upravenej v článku 90 ods. 1 smernice o DPH musí byť odôvodnená, aby opatrenia, ktoré členské štáty prijali na základe článku 90 ods. 2 smernice o DPH, nezmarili cieľ daňovej harmonizácie.¹⁵

33. Súdny dvor však v rozsudku *Almos Agrárkülkereskedelmi*, na ktorý sa odvoláva vnútroštátny súd a predovšetkým Poľsko, vysvetlil, že zdaniteľné osoby sa v prípade nezaplatenia ceny nemôžu dovoľávať práva na zníženie základu ich dane na účely dane z pridanej hodnoty podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH, ak sa dotknutý členský štát rozhodol uplatniť výnimku stanovenú v článku 90 ods. 2 tejto smernice.¹⁶ V tomto rozsudku siedma komora okrem iného uviedla, že na základe smernice o DPH sa členským štátom malo „ponechať na výber, aby určili, či prípad nezaplatenia kúpnej ceny... umožňuje znížiť základ dane do splatnej výšky za podmienok, ktoré stanovuje, alebo či takéto zníženie v takomto prípade nie je prípustné“¹⁷.

34. Ako však už Súdny dvor uviedol vo svojom rozsudku *Di Maura*¹⁸ a v neskorších rozsudkoch¹⁹, tento rozsudok nemožno chápať v tom zmysle, že členské štáty môžu vylúčiť akékoľvek zníženie základu dane na účely DPH.

35. Článok 90 ods. 2 smernice o DPH síce členským štátom umožňuje, aby sa v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny odchýlili od článku 90 ods. 1 Z legislatívnych podkladov týkajúcich sa obsahovo zhodného predchodcu článku 90 ods. 1 však na jednej strane vyplýva, že toto právo bolo upravené len s cieľom predchádzať zneužívaniu.²⁰ Na druhej strane, ako konštatoval aj samotný Súdny dvor,²¹ táto možnosť výnimky v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia je založená na samotnej myšlienke, že za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie existujúcej v dotknutom členskom štáte môže byť ťažké overiť, či nezaplatenie protihodnoty je konečné alebo dočasné.

36. Z uvedeného vyplýva, že využitie takejto výnimky musí byť riadne odôvodnené, aby opatrenia prijaté členskými štátmi na jej vykonanie neotriasali cieľom daňovej harmonizácie, ktorý sleduje smernica o DPH.²² To tiež znamená, že možnosť výnimky členským štátom neumožňuje bez ďalšieho úplne vylúčiť zníženie základu dane pre DPH v prípade nezaplatenia odplaty.²³

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

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

17 Rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 25).

18 Rozsudok z 23. novembra 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 20 a nasl., najmä bod 23).

19 Rozsudky z 8. mája 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20 a nasl.), a z 22. februára 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 35 a nasl.).

20 Pozri odôvodnenie k článku 12 (základ dane) na s. 15 návrhu Komisie z 20. júna 1973, KOM(73) 950 v konečnom znení.

21 Rozsudky z 3. júla 2019, *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, bod 54 a nasl.); z 8. mája 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 19); z 22. februára 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 37); z 23. novembra 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 17), a z 3. júla 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

22 Pozri rozsudky z 8. mája 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20); z 22. februára 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 38); z 23. novembra 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 18), a z 3. júla 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

23 Rozsudky z 8. mája 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20), a z 23. novembra 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, body 20 a 21).

37. Ak by sa pripustilo, že členské štáty môžu vylúčiť akékoľvek zníženie základu dane pre DPH, bol by takýto postup v rozpore so zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty. Z tejto zásady najmä vyplýva, že podnikateľ ako príjemca dane na účet štátu musí byť zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane z pridanej hodnoty v rámci svojich podnikateľských činností, ktoré samotné podliehajú DPH.²⁴ Ako som už uviedla v mojich návrhoch vo veci Di Maura,²⁵ k vyššie uvedenému sa pridávajú základné práva zdaniteľnej osoby poskytujúcej plnenie. Do týchto práv však možno v každom prípade zasiahnuť len primeraným spôsobom (článok 52 ods. 1 druhá veta Charty).²⁶

38. Z judikatúry Súdneho dvora pritom možno do určitej miery vyvodiť rozlišovanie, či a akým spôsobom je možné odôvodniť obmedzenia opravy základu dane v zmysle článku 90 smernice o DPH. Súdny dvor totiž rozlišuje medzi hmotnoprávnymi aspektmi (v prípade výnimiek²⁷ podľa článku 90 ods. 2 smernice o DPH) a formálnymi aspektmi (v prípade podmienok²⁸ podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH). Jednak výnimky a jednak podmienky, ktoré členské štáty upravia, pritom musia byť primerané.²⁹

39. Hmotnoprávna výnimka v prípade nezaplatenia ceny sa pritom nevyhnutne musí týkať neistoty „či sa protihodnota neposkytla s konečnou platnosťou alebo len dočasne“³⁰.

40. Z formálneho hľadiska možno naopak stanoviť viaceré všeobecné podmienky, ktorými sa zabezpečí presný výber dane a zabráni sa daňovým podvodom. V tomto smere už Súdny dvor napríklad rozhodol, že potvrdenie o prijatí opravenej faktúry³¹ príjemcu plnenia alebo oznámenie o zamýšľanej oprave základu dane³² doručené príjemcovi plnenia, môže v zásade tvoriť dovolenú podmienku na účel zníženia vlastnej daňovej povinnosti.

D. O odôvodnení obmedzenia opravy základu dane

41. V prejednávacom prípade poľský zákonodarca podmienil opravu základu dane (a tým aj splatnej dane) podniku poskytujúceho plnenie tým, že príjemca plnenia je jednak v okamihu poskytnutia plnenia a jednak v deň predchádzajúci podaniu opravy daňového priznania zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba, voči ktorému sa nevedie insolvenčné konanie a ktorý sa nenachádza ani v likvidácii.

24 Rozsudky z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20), a z 23. novembra 2017 (Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23).

25 Moje návrhy vo veci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 45 a nasl.).

26 Predplatenie dane z pridanej hodnoty sa dotýka slobodného výberu povolania, slobodného podnikania a práva vlastníť majetok (články 15, 16 a 17 Charty). Okrem toho dochádza k rozdielnemu zaobchádzaniu podľa článku 20 Charty s dotknutými podnikmi, ktorým vznikne daňová povinnosť v súlade s článkom 66 písm. b) smernice o DPH najneskôr v deň prijatia protiplnenia (tzv. skutočné zdanenie).

27 Rozsudky z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 21); z 22. februára 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 37 a nasl.), a z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22).

28 Rozsudky z 3. júla 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, bod 38 a nasl.); zo 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, bod 32 a nasl.), a z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 23 a nasl.).

29 Pozri rozsudky z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 26); zo 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33); z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 25), a z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 28).

30 Pozri výslovne rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 23); analogicky rozsudky z 22. februára 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 40), a z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22).

31 Rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 25) – v rozsahu, v akom je takýto postup možný bez neprimeraných ťažkostí.

32 Rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, bod 35 a nasl.). Otázka o doplnení chýbajúcej informácie však v tejto súvislosti nebola objasnená.

42. Vyššie uvedené zjavne nemožno považovať len za formálnu, všeobecnú podmienku opravy základu dane zdaniteľnou osobou poskytujúcou plnenie. Na jednej strane táto osoba nemôže nijakým spôsobom ovplyvniť uvedené kritérium, a teda už len z tohto dôvodu nejde o jednoduchú formalitu. Na druhej strane vylučuje táto požiadavka *per se* opravu základu dane, ak sa tovar dodá alebo ak sa služby poskytnú podniku, ktorý síce ešte existuje, ale vedie sa proti nemu insolvenčné konanie alebo sa nachádza v likvidácii.

43. Smernica o DPH však vychádza z daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na takéto dodávky a poskytnutia služieb. V súlade s tým sa článok 90 smernice o DPH ako hlavná základná zásada (pozri bod 30 vyššie) opiera o možnosť opravy základu dane v prípade takýchto dodaní tovarov a poskytnutí služieb, ak sa protihodnota nezaplatí sčasti alebo v celom rozsahu. Vylúčenie takejto možnosti v prípade uvedených dodávok a poskytnutí služieb teda na rozdiel od názoru Poľska nie je len formálnou podmienkou, ale hmotnoprávnou výnimkou.

44. Aby sa hmotnoprávna výnimka považovala za prípustnú, musela by sa teda v prípade nezaplatenia ceny vzťahovať na neistotu „či sa protihodnota neposkytla s konečnou platnosťou alebo len dočasne“³³. Nejde však o takýto prípad.

45. Podobne, ako už Súdny dvor konštatoval v konaní vo veci A-PACK CZ s. r. o.³⁴ a ako správne zdôraznila Komisia, skutočnosť, že sa voči príjemcovi plnenia vedie insolvenčné konanie, je nepochybne okolnosťou, ktorá môže potvrdiť konečnú povahu nezaplatenia. Rovnaký záver platí aj vtedy, pokiaľ ide o skutočnosť, že príjemca plnenia sa nachádza v likvidácii. Obmedzenie opravy základu dane v prípadoch, keď je takmer isté, že sa dohodnuté protiplnenie s konečnou platnosťou neposkytne, teda nie je prípustné ani primerané.

46. Uvedené platí o to viac, že podľa poľského práva tvorí základnú podmienku na vykonanie opravy základu dane lehota 150 dní, počas ktorej nedošlo k uspokojeniu pohľadávky aj napriek jej splatnosti. Či možno predfinancovanie dane z pridanej hodnoty počas obdobia dlhšieho ako 5 mesiacov v každom prípade považovať za primerané, nie je podstatné. V prípade, keď sa protihodnota nezaplatila počas 150 dní, a príjemca plnenia sa už nachádza v likvidácii, totiž neexistuje nijaká neistota o tom, že nezaplatenie má konečnú povahu.

47. Aj opatrenia, ktoré môžu členské štáty prijať v súlade s článkom 273 smernice o DPH s cieľom zabezpečiť riadny výber dane a zabrániť daňovým podvodom, však nemôžu ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, a nesmú spochybniť neutralitu dane z pridanej hodnoty.³⁵ V zmysle rozhodnutia Súdneho dvora objektívna zodpovednosť zdaniteľnej osoby od určitého okamihu (v tomto konaní začatie insolvenčného konania alebo likvidácie) prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií.³⁶ O objektívnu zodpovednosť však ide v tom prípade, ak by zdaniteľná osoba poskytujúca plnenie nemohla opraviť svoju daňovú povinnosť aj napriek nezaplateniu ceny.

48. Okrem toho nie je zrejmé, prečo by obmedzenie opravy splatnej dane od okamihu, keď nastala určitá okolnosť, ktorú podnik poskytujúci plnenie nemôže nijako ovplyvniť, malo byť vhodným prostriedkom boja proti podvodom na dani z pridanej hodnoty.

³³ Pozri výslovne rozsudky z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 23); pozri tiež rozsudky z 22. februára 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 40), a z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22).

³⁴ Rozsudok z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 24).

³⁵ Pozri len rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62 a tam citovaná judikatúra).

³⁶ Rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 42), a z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 48).

49. Z uvedeného vyplýva, že článok 90 smernice o DPH členským štátom neumožňuje, aby vylúčili opravu splatnej dane na strane zdaniteľnej osoby poskytujúcej plnenie z toho dôvodu, že sa proti príjemcovi plnenia v okamihu poskytnutia plnenia alebo v okamihu opravy už vedie insolvenčné konanie alebo sa nachádza v likvidácii.

E. O vylúčení hrozby strát daňových príjmov

50. V podstate mal poľský zákonodarcu, na čo poukazuje aj vnútroštátny súd, v prvom rade v úmysle predísť ohrozeniu strát daňových príjmov vyplývajúcich zo zníženej platobnej schopnosti príjemcu plnenia. Poľsko preto v prejednávanej veci v zásade argumentuje fungovaním systému dane z pridanej hodnoty a ochranou finančných záujmov Poľska a Únie.

51. Ide o aktuálnu problematiku v mnohých štátoch. Kto znáša riziko platobnej neschopnosti príjemcu plnenia v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty – štát alebo poskytovateľ? Ak sa totiž príjemca plnenia považuje za zdaniteľnú osobu, zmena základu dane na strane poskytovateľa vedie v súlade s článkom 185 smernice o DPH k oprave odpočtu dane na strane príjemcu plnenia. Tento príjemca má totiž tiež povinnosť opraviť neoprávnený odpočet dane vo výške zodpovedajúcej opravenej splatnej dani poskytovateľa. Štát má následne daňovú pohľadávku voči príjemcovi plnenia.

52. Takýto mechanizmus však zlyháva, ak sa voči príjemcovi plnenia vedie insolvenčné konanie alebo ak sa nachádza v likvidácii. Spravidla už v takomto prípade finančné prostriedky nepostačujú na vrátenie odpočítanej dane späť štátu. Podľa názoru vnútroštátneho súdu zasahuje oprava splatnej dane poskytovateľom dokonca „nepripustným spôsobom do insolvenčného konania“. Takýmto postupom sa na náklady štátnej pokladnice uspokojí veriteľ dlžníka, ktorého nahradí štát. Vyššie uvedené opisuje nebezpečenstvo výpadku dane pre členský štát, hoci takáto argumentácia vo veľkej miere nie je relevantná. Ani poskytovateľ nebude uspokojený. Jeho pohľadávka zanikne rovnako ako v prípade akéhokoľvek iného veriteľa. Štát vstupuje do postavenia veriteľa len v súvislosti s právom na opravu odpočítania dane, ktoré však väčšinou nemá nijakú hodnotu.

53. Takéto riziko daňového výpadku, t. j. ohrozenie finančných záujmov Únie a Poľska, napokon vychádza z doslovného výkladu článku 167 smernice o DPH. Toto ustanovenie viaže právo na odpočítanie dane príjemcu plnenia v zmysle svojho znenia výlučne na vznik daňovej povinnosti na strane poskytovateľa. Príjemca plnenia má preto právo na odpočítanie dane už *pred* zaplatením (tzv. okamžitý odpočet).³⁷

54. Treba nadviazať na takýto okamžitý odpočet, aby sa obmedzilo riziko výpadku na strane štátu, a takýmto spôsobom sa zohľadnili záujmy členských štátov a Únie na účinnom výbere dane z pridanej hodnoty. Členské štáty majú totiž právo opraviť výšku odpočítanej dane ihneď po nezaplatení protihodnoty namiesto toho, aby sa obrátili na príjemcu plnenia ako „ručiteľa za výpadok vyplývajúci z platobnej neschopnosti“.

55. Právna úprava článku 167 smernice o DPH je založená na myšlienke, že príjemca plnenia v podobe dodania tovaru alebo poskytnutia služby za toto plnenie v blízkej budúcnosti zaplatí, a teda že v blízkej budúcnosti bude tiež znášať bremeno v podobe daňového preddavku. Predpokladá sa teda časovo blízke zaťaženie daňou z pridanej hodnoty. Či sa má naopak pristúpiť k odbremeneniu v podobe odpočítania dane počas niekoľkoročného obdobia aj bez toho, aby došlo k zaťaženiu daňou z pridanej hodnoty, zo znenia tohto ustanovenia nevyplýva.

³⁷ Uvedené zodpovedá judikatúre Súdneho dvora – pozri spomedzi mnohých rozsudok z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 48).

56. Posledný uvedený prípad by odporoval aj účelu odpočítania dane. V rámci odpočítania dane totiž možno odpočítať iba tie sumy, ktoré už zdaniteľná osoba *zaplatila* vlastným dodávateľom v podobe dane z pridanej hodnoty v rámci príslušnej transakcie.³⁸ Pred takýmto zaplatením ešte nedochádza k žiadnemu zaťaženiu³⁹ a „odmena“ v podobe odpočítania dane, ktorá ešte nebola zaplatená, je len druhom pomoci.⁴⁰

57. Takéto právo na odpočítanie dane počas viacerých rokov až do vykonania opravy splatnej dane poskytujúcim podnikom by navyše priamo vyzývalo príjemcov plnenia na zneužívanie. Uvedené by odporovalo myšlienke článku 273 smernice o DPH, ktorý členským štátom umožňuje stanoviť určité povinnosti s cieľom zabezpečiť riadny výber dane. Takéto časovo neobmedzené právo na odpočítanie dane bez zaťaženia daňou z pridanej hodnoty odporuje najmä zneniu článku 325 ZFEÚ, v zmysle ktorého sú členské štáty povinné ochraňovať finančné záujmy Únie.

58. Článok 185 ods. 1 smernice o DPH predpokladá najmä opravu odpočítanej dane okrem iného vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavili po podaní daňového priznania. V prípade nezaplatenia môžu členské štáty dokonca požadovať vykonanie opravy (odsek 2). Takáto možnosť existuje bez ohľadu na to, či už poskytovateľ opravil výšku splatnej dane. Členské štáty teda podľa článku 185 ods. 2 druhej vety smernice o DPH môžu určiť, že príjemca plnenia, ktorý nezaplatí protihodnotu, a teda sa nezaťaží daňou z pridanej hodnoty, je podľa článku 185 smernice o DPH povinný bezodkladne opraviť odpočítanie dane.

59. Skončenie zdaňovacieho obdobia pritom predstavuje primeranú dobu na to, aby bolo možné posúdiť domnienku, z ktorej vychádza okamžité odpočítanie daňového preddavku, a to, že príjemca plnenia zaplatí bez zbytočného odkladu. V okamihu podania ďalšieho daňového priznania za nasledujúce zdaňovacie obdobie (spravidla o mesiac neskôr) je jasné, či odpočítanie dane (bez zaťaženia) bolo z materiálneho hľadiska doteraz vykonané neoprávnene. Takýmto spôsobom sa systémové riziko daňového výpadku zúži na jediné zdaňovacie obdobie.

60. V tomto smere daňový veriteľ (v tejto veci Poľsko) nemusí čakať až dovtedy, kým sa proti príjemcovi plnenia začne viesť insolvenčné konanie, alebo kým vstúpi do likvidácie, ale ohrozeniu daňových príjmov môže predchádzať už skôr.

61. Ak by príjemca plnenia v budúcnosti predsa zaplatil zdaniteľnej osobe poskytujúcej plnenie, opäť sa zmenia faktory, ktoré sa zohľadňujú pri určení výšky sumy odpočítania dane. Pristúpi sa preto k novej oprave podľa článku 185 ods. 1 smernice o DPH. Takýmto spôsobom sa zabezpečí, že príjemca plnenia sa v celom rozsahu oslobodí od akéhokoľvek zaťaženia daňou z pridanej hodnoty, len čo sa pre neho táto daň stane nákladovým faktorom. Posledné uvedené zodpovedá doslovne zásade neutrality dane z pridanej hodnoty v zmysle jej rozvinutia a výkladu Súdnym dvorom.⁴¹

62. Riešenie problematiky opísanej vnútroštátnym súdom v prípade nezaplatenia protihodnoty medzi dvoma zdaniteľnými osobami teda netreba hľadať v obmedzení opravy splatnej dane na strane poskytujúcej zdaniteľnej osoby, ale v rýchlej oprave odpočítania dane bez zaťaženia daňovým preddavkom na strane príjemcu plnenia.

38 Napríklad rozsudok z 22. februára 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 24 a tam citovaná judikatúra). Pozri aj rozsudok z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 35 *in fine*). Súdny dvor síce v nemeckom jazykovom znení používa formuláciu „abgeführt hat“. Nakoľko však hovorí o príjemcovi plnenia, ktorý túto daň z pridanej hodnoty neodvedie daňovému úradu, ale zaplatí ju poskytovateľovi, myslí sa tým nepochybne na posledný uvedený výraz. Francúzske jazykové znenie používa tiež formuláciu „avoir été acquittée“, čo možno nepochybne prekladať, ako „bola zaplatená“. Bod 36 – v ktorom sa tento pojem prekladá správne, potvrdzuje takýto predpoklad.

39 Pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 64): „Odpočítanie dane „nemožno oddeliť od zaplatenia dane: ak zdaniteľná osoba nezaplatila DPH,... nie je z právneho ani ekonomického hľadiska oprávnená uplatniť si právo na odpočítanie dane“. Pozri aj moje návrhy vo veci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 44).

40 V tomto zmysle výslovne STADIE, H. In: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 poznámka 87 – máj 2019.

41 Rozsudky z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41), a z 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, bod 25 a tam citovaná judikatúra).

V. Návrh

63. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), odpovedal takto:

Článok 90 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty členským štátom neumožňuje, aby vylúčili opravu splatnej dane zdaniteľnej osoby poskytujúcej plnenie z dôvodu, že sa v okamihu poskytnutia plnenia alebo v okamihu opravy proti príjemcovi plnenia už vedie insolvenčné konanie alebo že sa nachádza v likvidácii. Článok 185 ods. 2 tejto smernice však členským štátom umožňuje, aby v prípade neúplného zaplatenia vyžadovali vykonanie opravy odpočítanej dane už v nasledujúcom zdaňovacom období.