

C-246/16 Enzo Di Maura proti Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa z 23. 11. 2017

Zníženie základu dane – úplné alebo čiastočné nezaplatenie kúpnej ceny – podmienka ukončenia konkurzného konania

- *Ide o spor medzi Enzo Di Maura a Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (Finančná správa – Provinčná daňová komisia Syrakúzy, Taliansko) vo veci daňového výmeru za rok 2004 týkajúceho sa zníženia základu DPH.*
- *Článok 11 bod A ods. 1 písm. a) a článok 11 bod C ods. 1 šiestej smernice [články 73 a 90 DPH smernice].*

Článok 73

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.

Článok 90

- 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.*
- Slovenský zákon o DPH neobsahuje ustanovenie, ktorým by umožňoval znížiť základ dane v prípade, že nedôjde k prijatiu protihodnoty alebo jej časti.

Predmet sporu

Keďže na majetok jedného zo zákazníkov pána Di Maura bol vyhlásený konkurz, pán Di Maura sa domnieval, že je oprávnený znížiť svoj základ DPH v súvislosti s faktúrou, ktorá mu nebola uhradená.

Správca dane však túto opravu napadol s odôvodnením, že základ DPH možno opraviť až vtedy, ak je konkurzné alebo individuálne exekučné konanie neúspešné, teda až keď je isté, že pohľadávka nebude uspokojená, a nie v čase vyhlásenia konkurzu súdom, ako tomu bolo v prípade dlžníka pána Di Mauru.

Predmetom sporu bola teda otázka, či členský štát môže podmieniť zníženie základu DPH v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia neúspešnosťou konkurzného konania, ak takéto konanie môže trvať viac ako desať rokov.

Argumenty uvedené v rozsudku Súdneho dvora EÚ

- Súdny dvor EÚ na úvod pripomenul, že **článok 11 bod A ods. 1 písm. a) šiestej smernice**:
 - s cieľom harmonizovať základ dane stanovuje, že pri dodaní v rámci členského štátu je základom dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ od kupujúceho, zákazníka alebo tretej strany,
 - je vyjadrením základnej zásady, podľa ktorej **základom dane je protihodnota skutočne získaná**, a preto daňový úrad nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma dane, ktorú zdaniteľná osoba prijala.
- Súdny dvor EÚ ďalej uviedol, že v prípade zrušenia, vypovedania, odstúpenia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženia ceny po uskutočnení transakcie sú **členské štáty povinné znížiť základ dane**, a teda aj výšku výstupnej DPH, a to **vždy, keď zdaniteľná osoba po uskutočnení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť**. Členské štáty sa však môžu odchýliť od tohto pravidla v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny transakcie:
 - ak k úplnému alebo čiastočnému nezaplateniu kúpnej ceny dôjde bez odstúpenia od zmluvy alebo jej zrušenia, kupujúci je stále povinný zaplatiť dohodnutú cenu a predávajúci, hoci už nie je vlastníkom tovaru, má v zásade právo na úhradu, ktorú si môže vymáhať súdnou cestou,
 - keďže nemožno vylúčiť, že sa takáto pohľadávka v konečnom dôsledku stane nevyhnutnou, zákonodarca EÚ ponechal **na rozhodnutí každého členského štátu, či v prípade nezaplatenia kúpnej ceny**, ktoré, na rozdiel od odstúpenia od zmluvy alebo jej zrušenia, **neobnovuje pôvodné postavenie zmluvných strán**,
 - **umožní zdaniteľnej osobe znížiť základ dane za podmienok, ktoré stanoví, alebo**
 - **takéto zníženie nepovolí,**
 - táto možnosť, striktno obmedzená na prípad úplného alebo čiastočného nezaplatenia, vychádza z predpokladu, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie v dotknutom členskom štáte ťažké overiť alebo môže byť len dočasné,
 - uplatnenie takejto výnimky musí byť odôvodnené, aby opatrenia prijaté členskými štátmi nezmarili cieľ daňovej harmonizácie, ktorý sleduje šiesta smernica,
 - **zdaniteľné osoby sa nemôžu dovolávať práva na zníženie základu DPH v prípade nezaplatenia ceny, ak sa daný členský štát rozhodol uplatniť túto výnimku,**
 - výnimky treba vykladať doslovne, preto teda členské štáty **nemôžu úplne vylúčiť zníženie základu DPH:**

- hoci je dôležité, aby sa členské štáty mohli vysporiadať s neistotou spôsobenou tým, že nezaplatenie faktúry nie je definitívne, takáto možnosť výnimky nemôže ísť nad rámec tejto neistoty, a najmä nie do takej miery, že by v prípade nezaplatenia zníženie základu DPH nebolo možné uskutočniť,
- vylúčenie akéhokoľvek zníženia základu DPH členským štátom by bolo v rozpore so zásadou neutrality DPH, ktorej cieľom je úplne zbaviť podnikateľa, ktorý vyberá DPH v mene štátu, bremena DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho zdaniteľných ekonomických činností.
- Súdny dvor EÚ ďalej skúmal, **do akej miery je mechanizmus zníženia základu DPH stanovený talianskym zákonom o DPH odôvodnený**, a v tejto súvislosti konštatoval, že:
 - v súlade so zásadou proporcionality musia byť prostriedky použité na prevzatie šiestej smernice primerané na dosiahnutie cieľov sledovaných touto smernicou a nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie,
 - **cieľom výnimky z práva znížiť základ DPH v prípade nezaplatenia je zohľadniť neistotu, ktorá je spôsobená tým, že nezaplatenie nie je definitívne**,
 - táto neistota je zjavne zohľadnená tým, že zdaniteľná osoba nemá nárok na zníženie základu DPH dotedy, kým pohľadávka nie je definitívne nevykonalná, tak, ako to stanovuje taliansky zákon o DPH – rovnaký cieľ by však bolo možné dosiahnuť aj priznaním zníženia, ak zdaniteľná osoba konštatuje, že jej pohľadávka s dostatočnou pravdepodobnosťou nebude zaplatená, s tým, že ak by napriek tomu nakoniec došlo k zaplateniu, základ dane by sa zvýšil,
 - vnútroštátne orgány by mali v súlade so zásadou proporcionality a s možnosťou súdneho preskúmania určiť, aké dôkazy preukazujúce pravdepodobné dlhotrvajúce nezaplatenie by mala zdaniteľná osoba v závislosti od osobitostí vnútroštátneho práva predložiť – takýto postup by mohol dosiahnuť sledovaný cieľ rovnako efektívne, pričom by zároveň menej obmedzoval zdaniteľnú osobu, ktorá DPH financuje, keďže ju vyberá v mene štátu,
 - toto konštatovanie platí o to viac pri takej právnej úprave, podľa ktorej možno v praxi získať istotu, že pohľadávka bude definitívne nevykonalná, až po desiatich rokoch – taká doba môže totiž v prípade nezaplatenia faktúry viesť k finančnej nevýhode podnikateľov, ktorí podliehajú takejto právnej úprave, v porovnaní s ich konkurentami v iných členských štátoch, čo zjavne môže ohroziť cieľ daňovej harmonizácie.
- **Členský štát nemôže podmieniť zníženie základu DPH neúspešnosťou konkurzného konania, pokiaľ takéto konanie môže trvať viac ako desať rokov.**

Súvisiace rozsudky Súdneho dvora EÚ

- C-330/95 Goldsmiths
- C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi

- C-287/00 Komisia/Nemecko
- C-434/05 Horizon College
- C-91/12 PFC Clinic
- C-437/06 Securenta
- C-204/13 Malburg
- C-508/10 Komisia/Holandsko

Slovenská legislatíva

Slovenský zákon o DPH neobsahuje ustanovenie, ktorým by umožňoval znížiť základ dane v prípade, že nedôjde k prijatiu protihodnoty alebo jej časti.

Avšak vzhľadom na všeobecné zásady týkajúce sa zníženia základu dane môže mať tento rozsudok praktický vplyv na uplatnenie slovenského zákona o DPH.