

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

23. listopadu 2017(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Základ daně – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 11 část C odst. 1 druhý pododstavec – Omezení práva snížit si základ daně v případě nezaplacení smluvního partnera – Prostor pro uvážení, který mají členské státy při jeho provedení – Přiměřenost doby předfinancování hospodářským subjektem“

Ve věci C-246/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Siracusa (daňová komise provincie Syrakúsy, Itálie) ze dne 7. března 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 28. dubna 2016, v řízení

Enzo Di Maura

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), A. Arabadžev, S. Rodin a E. Regan, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyně, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za vládu Spojeného království J. Kraehling a G. Brown, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s E. Mitrophanous, barrister,
- za Evropskou komisi F. Tomat a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. června 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 části C odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských

stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. v. st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jakož i zásad proporcionality, účinnosti unijního práva a neutrality daní z přidané hodnoty (DPH).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Enzem Di Maurem a Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (finanční úřad – oblastní ředitelství pro Syrakúsy, Itálie) (dále jen „finanční úřad“) ve věci daňového výměru za finanční rok 2004 týkajícího se snížení základu DPH.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 11 část C odst. 1 šesté směrnice, který upravuje snížení základu daní, stanoví:

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo odmítnuto, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, základ daní se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

Členské státy se mohou nicméně odchýlit od tohoto pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

Italské právo

4 Článek 26 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (nařízení prezidenta republiky č. 633 zřizující a upravující daň z přidané hodnoty) ze dne 26. října 1972 (GURI č. 292 ze dne 11. listopadu 1972), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „prezidentské nařízení“), nadepsaný „Změna základu daní nebo daní samotné“, v odstavci 2 uvádí:

„Pokud je plnění, pro které byla vystavena faktura, po registraci podle článků 23 a 24 zcela nebo zčásti zrušeno nebo se sníží zdanitelná částka v důsledku rozhodnutí o neplatnosti, zrušení, odvolání, ukončení, výpovědi a podobně nebo z důvodu nezaplacení ceny nebo její části v důsledku úpadkového nebo exekučního řízení, které bylo neúspěšné, nebo v důsledku uplatnění rabatů či slev stanovených smlouvou, má dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb podle článku 19 nárok na snížení výše daní v rozsahu odpovídajícím změně, pokud ji zaregistruje podle článku 25. Příjemce zboží nebo služeb, který již zaregistroval plnění ve smyslu posledně uvedeného článku, musí v takovém případě zaregistrovat tuto změnu na základě článku 23 nebo 24, aniž je dotčeno jeho právo na vrácení částky zaplacené prodávajícímu nebo poskytovateli v rámci zohlednění změny.“

5 Předkládající soud uvádí, že dané ustanovení bylo italskými správními orgány a soudy vykládáno ustáleně v tom smyslu, že k tomu, aby došlo v případě nezaplacení ke snížení základu daní, musí osoba povinná k dani předložit důkaz o neúspěšnosti úpadkového řízení, což je možné až po uplynutí lhůty pro předložení připomínek k případnému plánu na rozdělení aktiv, nebo v případě neexistence takového plánu, pokud uplynula lhůta pro podání opravného prostředku proti usnesení o zastavení úpadkového řízení.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

6 Enzo Di Maura na základě toho, že jeden z jeho zákazníků se po nezaplacení faktury ve výši 35 000 eur ocitl v úpadku, snížil v odpovídajícím rozsahu svůj základ DPH, k čemuž byl podle svého názoru oprávněn na základě výše uvedených ustanovení prezidentského nařízení.

7 Finanční úřad tuto opravu neschválil z důvodu, že ta může být provedena až po neúspěšném úpadkovém nebo individuálním exekutivním řízení, to znamená, až bude jisté, že pohledávka nebude uspokojena, a nikoliv po pouhém rozsudku deklarujícím úpadek, jaký byl vydán i ve vztahu k dlužníkovi E. Di Maury.

8 Ten vč předložil Commissione tributaria provinciale di Siracusa (daňová komise provincie Syrakúsy, Itálie), před níž naopak tvrdil, že snížení základu daně na základě nezaplacení ceny protistranou musí být možné provést už v okamžiku vyhlášení úpadku dlužníka.

9 Uvedený soud má pochybnosti o slučitelnosti výše uvedeného ustanovení prezidentského nařízení se zásadami proporcionality, účinnosti unijního práva a neutrality DPH, zejména z důvodu přeměrné doby trvání úpadkových řízení v Itálii, o níž uvádí, že nezákonná přesaahuje deset let. Má rovněž za to, že omezení práva na snížení základu daně stanovené italským právem je neúnorné, jelikož šestá směrnice toto omezení spojuje s nezaplacením, nikoliv s úpadkovým nebo exekutivním řízením, které bylo neúspěšné.

10 Za těchto podmínek se Commissione tributaria provinciale di Siracusa (daňová komise provincie Syrakúsy) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je s ohledem na čl. 11 část C odst. 1 a čl. 20 odst. 1 písm. b) druhou větu [šesté směrnice], jež se týká snížení základu daně a opravy DPH úřadované za zdanitelná plnění v případě celkového nebo částečného nezaplacení protiplnění dohodnutého mezi stranami, slučitelné se zásadami proporcionality a efektivity, zaručenými Smlouvou o FEU, a zásadou neutrality, kterou se řídí uplatnění DPH, jsou-li uložena omezení, která pro osobu povinnou k dani znemožňují nebo nadměrně ztěžují – zejména z hlediska časového, které souvisí s nepřevídatelnou délkou trvání úpadkového řízení – vrácení daně týkající se zcela nebo částečně nezaplaceného protiplnění?

2) Je v případě kladné odpovědi na první otázku s výše uvedenými zásadami slučitelné takové ustanovení, jako je čl. 26 odst. 2 [prezidentského nařízení], které podmiňuje právo na vrácení daně předložení důkazu o předchozím neúspěšném úpadkovém řízení, to znamená, že podle judikatury a praxe finančních orgánů italského státu k vrácení nemůže dojít před neúspěšným konečným rozdělením aktiv, nebo v případě jejich neexistence před konečným rozhodnutím o zastavení úpadkového řízení, i když jsou tyto kroky poměrně nevhodné s ohledem na výši uplatněné pohledávky, vyhlídky na její vymožení a náklady úpadkových řízení a vzhledem k tomu, že výše uvedené podmínky by mohly nastat až řadu let po zahájení úpadkového řízení?“

K předběžným otázkám

11 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 11 část C odst. 1 druhý pododstavec šesté směrnice má být vykládán v tom smyslu, že italský stát může podmínit snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny neúspěšností úpadkového řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let.

12 Úvodem je třeba připomenout, že čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice za účelem harmonizace základu daně stanoví, že v tuzemsku je tento základ v zásadě tvořen vším, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany.

13 Toto ustanovení je výrazem základní zásady šesté směrnice, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat

částku DPH p?evyšující částku, která byla samotné osob? povinné k dani z tohoto titulu zaplacená (rozsudek ze dne 3. ?ervence 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, bod 15).

14 Podle uvedené zásady ?l. 11 část C odst. 1 první pododstavec šesté sm?rnice, který se vztahuje na p?ípady zrušení, vypov?zení, odstoupení, celkového nebo ?áste?ného nezaplacení ceny ?i snížení ceny po datu uskute?n?ní pln?ní, ukládá ?lenským stát?m povinnost snížit základ dan?, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani, pokaždé když osoba povinná k dani neobdrží po uzav?ení transakce protipln?ní nebo jeho část (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. ?ervence 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, bod 16).

15 ?lánek 11 část C odst. 1 druhý pododstavec šesté sm?rnice ?lenským stát?m umož?uje odchýlit se od pravidla uvedeného v p?edchozím bod? v p?ípad? celkového nebo ?áste?ného nezaplacení ceny.

16 Pokud totiž dojde k celkovému nebo ?áste?nému nezaplacení kupní ceny a nedojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásad? nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se m?že domáhat p?ed soudem. Jelikož však nelze vylou?it, že se taková pohledávka nestane ve skute?nosti definitivn? nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému ?lenskému státu možnost ur?it, zda v p?ípad? nezaplacení kupní ceny, které samo o sob? na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení p?vodního stavu, vznikne nárok na p?im?ené snížení základu dan? za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém p?ípad? nebude takové snížení možné (rozsudek ze dne 15. kv?tna 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, bod 25).

17 Jak však již Soudní dv?r rozhodl, tato možnost odchylky, která je striktn? omezena na p?ípady celkového nebo ?áste?ného nezaplacení, vychází z p?edpokladu, že nezaplacení protihodnoty m?že být za ur?itých okolností a z d?vodu právní situace v doty?ném ?lenském stát? obtížné ov?vit nebo m?že být jen do?asn? (rozsudek ze dne 3. ?ervence 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

18 Z toho plyne, že uplatn?ní možnosti takové odchylky musí být od?vodn?né, tak aby opat?ení p?ijatá ?lenskými státy za ú?elem jejího provedení nezma?ila cíl da?ové harmonizace sledovaný šestou sm?rnicí (rozsudek ze dne 3. ?ervence 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

19 Z bodu 23 rozsudku ze dne 15. kv?tna 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328), sice *per analogiam* plyne, že se osoby povinné k dani nemohou na základ? ?l. 11 části C odst. 1 prvního pododstavce šesté sm?rnice dovolávat nároku na snížení základu dan? u DPH v p?ípad? nezaplacení ceny, pokud se doty?ný ?lenský stát rozhodl, že uplatní výjimku stanovenou v ?l. 11 části C odst. 1 druhém pododstavci uvedené sm?rnice.

20 Avšak na rozdíl od toho, co tvrdí vlády Itálie a Spojeného království, uvedené od?vodn?ní nelze, jak uvedla generální advokátka v bodech 32 až 44 svého stanoviska, vykládat tak, aby zpochyb?ovalo judikaturu uvedenou v bodech 17 a 18 tohoto rozsudku, jelikož by ?lenské státy mohly snížení základu DPH zcela vylou?it.

21 V tomto ohledu z ustálené judikatury Soudního dvora plyne, že výjimky je t?eba vykládat restriktivn? (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. ?ervna 2002, Komise v. N?mecko, C?287/00, EU:C:2002:388, bod 47; ze dne 14. ?ervna 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, bod 16, a ze dne 21. b?ezna 2013, PFC Clinic, C?91/12, EU:C:2013:198, bod 23). Ze samotného zn?ní ?l. 11 části C odst. 1 druhého pododstavce šesté sm?rnice p?itom plyne, že ?lenské státy sice dostaly možnost odchýlit se od opravy základu dan? stanovené v prvním pododstavci, avšak

unijní normotvůrce jim neumožnil tuto opravu vyloužit zcela.

22 Tento závěr je potvrzen i teleologickým výkladem čl. 11 části C odst. 1 druhého pododstavce šesté směrnice. I když je totiž relevantní, aby se členské státy mohly vypořádat s nejistotou konečné povahy nezaplacení faktury, připomenutou v bodě 16 tohoto rozsudku, taková možnost odchylky nemůže přesahovat rámec této nejistoty, zejména pak do té míry, že by se týkala toho, že by bylo možné snížení základu daně v případě nezaplacení neprovést.

23 Připuštění možnosti členských států vyloužit jakékoliv snížení základu DPH by ostatně bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH, z níž plyne zejména to, že podnik jako výběrčího daně na úřet státu je třeba v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacená v rámci jeho hospodářské činnosti, která sama podléhá DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. března 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25, a ze dne 13. března 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41).

24 Pro zodpovězení předběžných otázek je třeba následně zkoumat, do jaké míry je takový mechanismus snížení základu daně, jako je mechanismus dotčený v původní věci, odvodný.

25 V tomto ohledu podle zásady proporcionality, která patří mezi obecné zásady unijního práva, musí být prostředky použité k provedení šesté směrnice s to uskutečnit cíle sledované touto právní úpravou a nesmí překročit rámec toho, co je nezbytné k jejich dosažení (obdobně viz rozsudek ze dne 26. dubna 2012, *Komise v. Nizozemsko*, C-508/10, EU:C:2012:243, bod 75).

26 Jak bylo uvedeno v bodě 22 tohoto rozsudku, předmětem odchylky od práva na snížení základu daně stanovené v čl. 11 části C odst. 1 druhém pododstavci šesté směrnice je zohlednit nejistotu konečné povahy nezaplacení faktury.

27 Tato nejistota je zjevně zohledněna tím, že osoba povinná k dani nemá nárok na snížení základu daně dříve, než se pohledávka stane s konečnou platností nevymahatelnou, jak v podstatě stanoví vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení. Je ale nutno konstatovat, že stejného cíle by mohlo být dosaženo tím, že by ke snížení došlo, jakmile by osoba povinná k dani konstatovala, že její pohledávka s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zůstane neuhrazena, s tím, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, by se základ daně upravil. Vnitrostátním orgánem by tedy příslušelo, aby v souladu se zásadou proporcionality a s možností přezkumu soudem určily na základě zvláštností použitelného vnitrostátního práva důkazy o pravděpodobném dlouhodobějším nezaplacení, které by osoba povinná k dani musela předložit. Tento způsob by mohl zamýšleného cíle dosáhnout stejně účinně, avšak současně by méně omezoval osobu povinnou k dani, která výběrem DPH na úřet státu zajišťuje její předběžné financování, tak jak bylo připomenuto v bodě 23 tohoto rozsudku.

28 Zjištění uvedené v předchozím bodě platí tím spíše v souvislosti s takovými vnitrostátními právními předpisy, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, na jejichž základě se pohledávka stane v praxi s jistotou s konečnou platností nevymahatelnou až třeba po deseti letech. Taková doba může mít každopádně za následek, že podniky podléhající tímto předpisem se musí v případě nezaplacení faktury vyrovnat se znevýhodněním v oblasti peněžních toků oproti svým konkurentům z jiných členských států, které zjevně může ohrozit cíl daňové harmonizace sledovaný šestou směrnicí.

29 Z toho plyne, že na předběžné otázky je třeba odpovědět, že čl. 11 část C odst. 1 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát nemůže podmínit snížení základu DPH neúspěšností úpadkového řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let.

K nákladům řízení

30 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 11 část C odst. 1 druhý pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát nemůže podmínit snížení základu daní z prodané hodnoty neúspěšností úpadkového řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.