

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. května 2019(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – články 90 a 273 – Celkové nebo částečné nezaplacení částky, kterou má dlužník zaplatit osobně povinné k dani z titulu plnění podléhajícího DPH – Základ daní – Snížení – Zásady daňové neutrality a proporcionality“

Ve věci C-127/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (česká republika) ze dne 18. ledna 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 16. února 2018, v řízení

A-PACK CZ s. r. o.

proti

Odvolacímu finančnímu úředitelství,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan, soudci,

generální advokát: E. Tanchev,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. ledna 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za A-PACK CZ s. r. o. R. Cholenským a F. Hejlem, advokáty,
- za Odvolací finanční úředitelství T. Rozehnalem, jako zmocněncem,
- za českou vládu M. Smolkem, J. Vlášilem a O. Serdulou, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk-Szażadzińską, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Salykovou, J. Jokubauskaitė a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu zásad daňové neutrality a

proporcionality a článku 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi A-PACK CZ s. r. o. a Odvolacím finančním ředitelstvím (česká republika), ve kterém jde o to, že Odvolací finanční ředitelství odmítlo umožnit této společnosti opravu výše daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené v případě nesplacených pohledávek, které jsou z důvodu dlužníkového úpadku považovány za nevymahatelné.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 73 směrnice 2006/112 stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

4 Článek 90 uvedené směrnice stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

5 Článek 273 uvedené směrnice stanoví:

„členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překročováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

české právo

6 Právo provést opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení bylo do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vloženo zákonem č. 47/2011 Sb. (dále jen „zákon o DPH“); v důvodové zprávě k poslednímu uvedenému zákonu se uvádí:

„Jedná se o zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, a to v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. Tento návrh aktivně reaguje na současnou ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti.

V souvislosti s dopady světové finanční krize stále více přibývá firem, které se nachází v konkurzním řízení, a tudíž nejsou schopny dostát svým závazkům vůči věřitelům (dodavatelům).

Vzniklé pohledávky za odběrateli (dlužníky) u dodavatele (vůzitel) není schopna vymoci v plné výši. Tento fakt se negativně projevuje v ekonomické situaci dosud „životaschopných“ podniků.

Na základě tohoto ustanovení bude mít vůzitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení. [...]

Návrh je plně v souladu se směrnicí [2006/112], články 90 a 185. Obdobná úprava platí nejméně ve 12 členských státech EU, tento režim je v různých formách implementován v následujících členských státech: Belgie, Lucembursko, Dánsko, Německo, Francie, Portugalsko, Irsko, Rakousko, Itálie, Švédsko, Lotyšsko a Velká Británie.“

7 Ustanovení § 44 odst. 3 zákona o DPH, který se týká opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, zní:

„Opravu výše daně na výstupu je vůzitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1. Opravu nelze provést [...] v případě, že dlužník přestal být plátcem.“

Spor v daňovém řízení a předložené otázky

8 Společnost A-PACK CZ je českou společností podléhající DPH; s jedním z jejích zákazníků, společností Delpharma Nutraceuticals, a. s., bylo dne 27. května 2009 zahájeno insolvenční řízení.

9 V daňovém přiznání za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2011 požádala společnost A-PACK CZ o vrácení částky 539 822 korun českých (Kč) (přibližně 21 000 eur), mimo jiné z důvodu opravy výše DPH kvůli nesplaceným pohledávkám této společnosti za dodání zboží a poskytnutí služeb v období od 30. října 2008 do 2. února 2009.

10 Částka požadovaná společností A-PACK CZ byla rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 9 (česká republika) ze dne 17. dubna 2012 snížena na 41 211 Kč (přibližně 1 600 eur) z důvodu, že § 44 odst. 3 zákona o DPH podle níž nelze provést opravu výše daně v případě, že dlužník přestal být plátcem, k čemuž v případě společnosti Delpharma Nutraceuticals došlo poúně 3. listopadem 2011.

11 Společnost A-PACK CZ podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Odvolacímu finančnímu úřadu, které ho zamítlo.

12 Společnost A-PACK CZ podala k Městskému soudu v Praze (česká republika) žalobu na zrušení tohoto zamítavého rozhodnutí, která byla tímto soudem zamítnuta.

13 Za těchto podmínek podala společnost A-PACK CZ proti poslední uvedenému zamítavému rozhodnutí kasační stížnost k předkládajícímu soudu, tj. k Nejvyššímu správnímu soudu (česká republika). Tvrdí, že podmínka stanovená v § 44 odst. 3 zákona o DPH, podle níž musí být dlužník plátcem daně, je nejen v rozporu s článkem 90 směrnice 2006/112, ale představuje také nedovolenou státní podporu.

14 Předkládající soud se domnívá, že s argumenty společnosti A-PACK CZ o existenci státní podpory nelze souhlasit. Naproti tomu podmínka stanovená v § 44 odst. 3 zákona o DPH, podle níž musí dlužník zůstat plátcem daně, mu připadá být v rozporu s článkem 90 směrnice 2006/112, neboť tím může být znemožněna oprava základu daně na straně vůzitele, který je plátcem daně, aniž je to odůvodněno nejistotou o tom, zda je nesplacení definitivní.

15 Za těchto okolností se Nejvyšší správní soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je možné čl. 90 odst. 2 [směrnice 2006/112] vykládat s ohledem na zásadu daňové neutrality a zásadu proporcionality tak, že členským státům umožní odchýlnou úpravou stanovit takové podmínky, které pro určité případy vyloučí snížení základu daně v případě ústeňného nebo úplného nezaplacení ceny?

2) Je-li odpověď na otázku 1. kladná, je v rozporu se smyslem čl. 90 [směrnice 2006/112] taková vnitrostátní právní úprava, která znemožňuje plátcům daně z přidané hodnoty provést opravu výše daně, jestliže mu vznikla povinnost přiznat daň při uskutečnění zdanitelného plnění v jinému plátcovi, který za plnění zaplatil jen ústeňnou nebo vůbec a který následně přestal být plátcem daně z přidané hodnoty?“

K předběžným otázkám

16 Podstatou těchto dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být článek 90 směrnice 2006/112, posuzovaný ve světle zásad daňové neutrality a proporcionality, vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, která stanoví, že plátcům daně nemůže provést opravu základu DPH v případě celkového nebo ústeňného nezaplacení částky, kterou měl dlužník zaplatit z titulu plnění podléhajícího DPH, pokud již tento dlužník není plátcem DPH.

17 Článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, celkového nebo ústeňného nezaplacení ceny či snížení ceny po datu uskutečnění plnění, z něhož byla zaplacená daň, ukládá podle ustálené judikatury Soudního dvora členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž částku DPH dlužnou osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice 2006/112, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, kterou obdržela osoba povinná k dani (viz zejména rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 29 a citovaná judikatura).

18 Je zajisté pravda, že čl. 90 odst. 2 uvedené směrnice umožní členským státům odchýlit se od tohoto pravidla v případě celkového nebo ústeňného nezaplacení ceny plnění.

19 Jak již ale rozhodl Soudní dvůr, tato možnost odchylky v případě celkového nebo ústeňného nezaplacení vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotýcném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18, ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 17, a ze dne 22. února 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 37).

20 Z toho plyne, že uplatnění možnosti takové odchylky musí být odvodné, tak aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18, ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 18, a ze dne 22. února 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 38), a že členským státům nemůže umožnit, aby snížení základu DPH v případě nezaplacení zcela vyloučily (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, body 20 a 21).

21 Tento závěr je potvrzen i teleologickým výkladem čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112. I když je správné, aby měly členské státy možnost vypořádat se s nejistotou ohledně nezaplacení faktury nebo ohledně definitivního charakteru jejího nezaplacení, nemůže taková možnost odchylky zacházet nad rámec uvedené nejistoty, zejména pak do té míry, že by se týkala toho, zda je možné neprovést snížení základu daně v případě nezaplacení (rozsudky ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22, a ze dne 22. února 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 40).

22 Připuštění možnosti členských států vyloučit veškeré snížení základu DPH by mimoto 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 ekonomické činnosti, která sama podléhá DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23).

23 Takový požadavek, jaký je stanoven vnitrostátní právní úpravou, o niž jde ve věci v původním řízení, který podmiňuje opravu základu DPH tím, že dlužník nepostal být plátcem DPH, nemůže být v projednávaném případě odůvodněnou nutností zohlednit nejistotu o tom, zda je nezaplacení definitivní.

24 To, že dlužník postal být plátcem daně v rámci insolvenčního řízení, je totiž naopak skutečností, která může potvrzovat, že nezaplacení je definitivní, jak ostatně v podstatě uvádí Evropská komise ve svém písemném vyjádření.

25 Pokud jde o otázku, zda – jak tvrdí česká vláda ve svém písemném vyjádření zejména s poukazem na bod 33 rozsudku ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40) – by přesto bylo možné mít za to, že je takový požadavek v souladu s čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112, jelikož má za cíl zajistit správný výběr DPH, předcházet daňovým únikům a vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, je třeba uvést, že takové cíle neumožňují postupovat v rozporu s účelem a systematickou tohoto ustanovení a odůvodňovat odchylku od čl. 90 odst. 1 této směrnice jinak než na základě důvodů souvisejících s nejistotou ohledně nezaplacení nebo ohledně jeho definitivního charakteru.

26 Stejně tak článek 273 směrnice 2006/112, na který rovněž poukazuje česká republika na podporu svého výkladu, sice umožňuje členským státům uložit povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, avšak z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že se taková opatření mohou v zásadě odchýlit od povinnosti dodržovat pravidla týkající se základu daně jen v mezích striktně nezbytných pro dosažení tohoto specifického cíle, neboť musí mít co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice 2006/112 a nemohou být používána zřetelně, který by zpochybnil neutralitu DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33 a citovaná judikatura), což je základní zásada společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v této oblasti.

27 V projednávaném případě ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že kdyby bylo vžíteli, který je plátcem daně, jako je společnost A-PACK CZ, dovoleno snížit jeho základ DPH v situaci, kdy jeho pohledávka zůstala nesplacena insolventním dlužníkem, který mezitím postal být plátcem daně, vzniklo by závažné nebezpečí daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Mimoto vyloučení veškeré možnosti snížení tohoto základu daně v takovémto případě a zatížení takového vžítelce, který je plátcem daně, částkou DPH, kterou neobdržel v rámci své ekonomické činnosti, každopádně překračuje meze striktně nezbytné pro dosažení cíle uvedených v článku 273 směrnice 2006/112.

28 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 90 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava ve věci v povodním řízení, která stanoví, že plátce daně nemůže provést opravu základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení částky, kterou měl dlužník zaplatit z titulu plnění podléhajícího DPH, pokud již tento dlužník není plátcem DPH.

K nákladům řízení

29 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 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava ve věci v povodním řízení, která stanoví, že plátce daně nemůže provést opravu základu daně z prodané hodnoty (DPH) v případě celkového nebo částečného nezaplacení částky, kterou měl dlužník zaplatit z titulu plnění podléhajícího DPH, pokud již tento dlužník není plátcem DPH.

Bonichot

Toader

Rosas

Bay Larsen

Safjan

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 8. května 2019.

Vedoucí soudní kanceláře

Předseda prvního senátu

A. Calot Escobar

J.-C. Bonichot

* Jednací jazyk: čeština.