

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

9. února 2023(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 90 – Základ daně – Snížení – Pojistitel, který vyplácí pojištěným náhradu za nezaplacené pohledávky včetně DPH – Vnitrostátní právní úprava, která tomuto pojistiteli jako právnímu nástupci odpírá snížení základu daně – Zásada daňové neutrality – Zásada efektivity“

Ve věci C-482/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti, Maďarsko) ze dne 29. června 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 5. srpna 2021, v řízení

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení: M. Safjan, předseda senátu, N. Jääskinen a M. Gavalec (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: T. Župeta,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe: T. Fehér a P. Jalsovszky, úgyvédek,
- za maďarskou vládu: M. Z. Fehér a K. Szíjjártó, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu: P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino a J. Ramos, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: A. Sipos a V. Uher, 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 článku 90 směrnice Rady

2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. v. st. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. v. st. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), ve spojení se zásadami proporcionality, daňové neutrality a efektivity.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, společností podle maďarského práva, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko) ohledně žádosti o snížení základu daní z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 9 odst. 1 první pododstavec této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

5 Článek 63 uvedené směrnice zní:

„Zdanitelné plnění je uskutečeno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

6 Článek 66 téže směrnice zní následovně:

„Odchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

a) nejpozději vystavením faktury;

b) nejpozději přijetím platby;

c) není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité době před uplynutím lhůty pro vystavení faktur stanovené členskými státy podle čl. 222 druhého pododstavce, nebo pokud členský stát takovou lhůtu nestanovil, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.

Odchylka podle prvního pododstavce se však nepoužije na poskytnutí služeb, u nichž je daň povinen odvést příjemce podle článku 196, a na dodání nebo přemístění zboží podle článku 67.“

7 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77,

zahrnuje základ dan? 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.“

8 ?lánek 90 této 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 dan? se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

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

9 ?lánek 135 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice stanoví:

„členské státy osvobodí od dan? tato plnění:

a) pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty“.

10 ?lánek 250 odst. 1 též směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné dan? a k provedení odpůtu dan?, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpůtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od dan?, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu dan?.“

Ma?arské právo

Zákon CL z roku 2017

11 Ustanovení § 196 adózás rendjér?l szóló 2017. évi CL. törvény (zákon CL z roku 2017 o da?ovém řízení), ve znění použitelném na spor v převodním řízení, stanoví:

„1) V případě, že Alkotmánybíróság [Ústavní soud, Ma?arsko], Kúria [Nejvyšší soud, Ma?arsko] nebo Soudní dv?r Evropské unie se zpřetnou přisobností ke dni vyhlášení rozhodnutí konstatují, že právní předpis ukládající da?ovou povinnost je v rozporu se Základním zákonem nebo závazným aktem Evropské unie, nebo pokud se jedná o obecní nařízení, s jakýmkoli jiným právním předpisem, a zakládá-li toto soudní rozhodnutí nárok da?ového poplatníka na vrácení, poskytne ho orgán finanční správy prvního stupně, v souladu s ustanoveními tohoto článku, na žádost této osoby povinné k dani zpřesobem uvedeným v dotýném rozhodnutí.

[...]

3) V žádosti musí být kromě údaj? nezbytných pro identifikaci da?ového poplatníka u da?ového orgánu uvedena da?, jejíž vrácení je požadováno, odvedená k datu podání žádosti, jakož i exekuční titul, na jehož základ? byla odvedena; v žádosti musí být také uvedeno rozhodnutí Alkotmánybíróság [(Ústavní soud)], Kúria [(Nejvyšší soud)] nebo Soudního dvora [...] a obsaženo prohlášení, v němž bude uvedeno, že:

a) da?ový poplatník k datu podání žádosti nepřenesl da?, o jejíž vrácení žádá, na jinou osobu,

b) da? nebyla vrácena da?ovému poplatníkovi ani žádné jiné osobě před podáním žádosti na základ? správního nebo soudního řízení a v okamžiku podání žádosti nebylo zahájeno žádné

takové řízení, ledaže daňový poplatník do 90 dnů od podání žádosti doloží daňové správy, že řízení skončilo.

4) Nejsou-li splněny ostatní podmínky uvedené v odst. 3 písm. a) a b), daňový orgán žádost rozhodnutím zamítne. V souvislosti s obsahem exekučního titulu neuskuteční daňový orgán žádný exekuční úkon mezi podáním žádosti a definitivním ukončením řízení a v případě rozhodnutí nařizujícího vrácení poté, co nabude právní moci, až do zrušení tohoto rozhodnutí s konečnou platností nebo jeho prohlášení za neplatné.“

Zákon o DPH

12 Ustanovení § 5 odst. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na spor v povodním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Pro účely DPH se ‚osobou povinnou k dani‘ rozumí jakákoliv osoba nebo entita s právní osobností, která vlastním jménem vykonává ekonomickou činnost bez ohledu na místo, úhel a výsledek této činnosti.[...]“

13 Ustanovení § 55 tohoto zákona zní:

„1) Povinnost zaplatit daň vzniká okamžikem, kdy dojde k události, kterou je uskutečňeno zdanitelné plnění (dále jen ‚uskutečňené plnění‘).

2) Právní důsledek uvedený v odstavci 1 výše nastane i v případě, že je vystavena faktura, přestože k uskutečňené plnění nedošlo. Nastane v případě osob povinné k dani, která je uvedena na faktuře jako dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb, ledaže tato osoba s určitostí prokáže, že:

a) navzdory vystavení faktury k plnění nedošlo, nebo

b) k uskutečňené plnění došlo, avšak třetí osobou,

a souasně bezodkladně učinila nezbytné kroky ke zrušení vystavené faktury nebo – pokud byla faktura vystavena na její jméno, ovšem třetí osobou – bezodkladně informovala osobu nebo subjekt uvedený na faktuře jako nabyvatel zboží nebo odběratel služeb o existenci situace uvedené v písmenech a) nebo b).“

14 Ustanovení § 56 uvedeného zákona zní takto:

„Nestaví-li tento zákon jinak, je splatná daň stanovena k okamžiku uskutečňené plnění.“

15 Ustanovení § 77 odst. 7 téhož zákona stanoví:

„S ohledem zejména na zásadu, že práva musí být uplatňována v souladu s jejich zamýšleným účelem, může být základ daně dodatečně snížen o částku – bez daně – celého protiplnění nebo jeho části záúčtovaných jako nedobytná pohledávka, pokud jsou kumulativně splněny následující podmínky:

a) osoba povinná k dani a kupující zboží nebo příjemce služeb jsou nezávislými stranami;

b) osoba povinná k dani předem písemně upozorní kupujícího zboží nebo příjemce služeb podle odstavce 8, ledaže kupující zboží nebo příjemce služeb přestal existovat a nemá právního nástupce;

c) proti osobě povinné k dani není v době podání daňového přiznání, kterého se týká

nedobytná pohledávka, zahájeno insolvenční řízení, likvidace nebo nucená likvidace;

d) proti kupujícímu zboží nebo příjemci služeb není v době dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které je základem zaučtování pohledávky jako nedobytné, zahájeno insolvenční řízení, likvidace nebo nucená likvidace;

e) kupující zboží nebo příjemce služeb není uveden v databázi osob, které mají značný daňový nedoplatek nebo daňový dluh, do které lze nahlédnout na stránkách daňové správy, v době dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které je základem zaučtování pohledávky jako nedobytné, nebo v předchozím roce;

f) daňové identifikační číslo kupujícího zboží nebo příjemce služeb nebylo v době dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které je základem zaučtování pohledávky jako nedobytné, zrušeno;

g) daňové a celní orgány státu neposkytly osobě povinné k dani žádné informace týkající se vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany kupujícího zboží nebo příjemce služeb při dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které je základem zaučtování pohledávky jako nedobytné;

h) uplynul alespoň jeden rok od okamžiku, kdy nastala splatnost protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které je základem zaučtování pohledávky jako nedobytné, a

i) protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které je základem zaučtování pohledávky jako nedobytné, nebylo zapláceno nebo poskytnuto jinak.“

Zákon CLI z roku 2017

16 Ustanovení § 12 adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon CLI z roku 2017 o organizaci daňové správy), ve znění použitelném na spor v prvodním řízení, stanoví:

„1) Nestanoví-li tento zákon jinak, veškerá práva, která náležela právnímu předchůdci, náleží právnímu nástupci osoby povinné k dani, ve smyslu pravidel občanského práva, stejně jako mu přísluší všechny nesplněné povinnosti právního předchůdce, a to poměrně k aktivům získaným v důsledku právního nástupnictví. Pokud je právních nástupců několik, plní tito právní nástupci povinnosti právního předchůdce poměrně k aktivům. V případě nesplnění jsou společně a nerozdílně odpovědní za dluh právního předchůdce. Nedohodnou-li se jinak, mají nárok na dotace poměrně k aktivům.

2) Daňová správa ověří, zda právní nástupce splňuje zákonné podmínky týkající se dob předcházejících právnímu nástupnictví, včetně daňové historie právního předchůdce, při němž posoudí rovněž jednání právního předchůdce.

3) Odstavce 1 a 2 se použijí rovněž v případě pokračování v činnosti samostatného podnikatele ve formě jednorázové společnosti.“

Spor v prvodním řízení a předložení otázka

17 Žalobkyně v povodním řízení vykonává pojišovacíinnost, v rámci níž se na základě pojistné smlouvy zavazuje vyplatit pojištěným náhradu v případě, že jejich zákazníci neuhradí určitou pohledávku. Výše náhrady činí v zásadě 90 % hodnoty nezaplacené pohledávky včetně DPH. Na základě této pojistné smlouvy souběžně s touto náhradou přechází odpovídající část hodnoty pohledávky a všechna související práva příslušející povodní pojištěnému na žalobkyni v povodním řízení. V praxi nese žalobkyně v povodním řízení DPH, kterou pojištění předtím uhradili do státního rozpočtu, avšak přenesli ji na své zákazníky a ti ji nezaplatili, pokud jde o část převedené DPH.

18 Dne 31. prosince 2019 podala žalobkyně v povodním řízení k daňové správě žádost o vrácení DPH týkající se nedobytných pohledávek v celkové výši 225 855 154 maďarských forintů (HUF) (přibližně 680 631 eur) a 128 240,44 eura, jakož i zaplacení úroků z prodlení ve výši 365tiny hodnoty, zvýšené o 5 procentních bodů základní sazby maďarské centrální banky platné v okamžiku splatnosti, nebo úroků z prodlení ve výši její příjmové základní sazby.

19 Na podporu této žádosti žalobkyně v povodním řízení uvedla, že náhrady, které vyplatila po 1. lednu 2014 na základě definitivně nedobytných pohledávek, které pojistila, zahrnují rovněž DPH. S odkazem na usnesení Soudního dvora ze dne 24. října 2019, *Porr Építési Kft. (C-292/19, nezveřejněné, EU:C:2019:901)*, upřesnila, že ustanovení zákona o DPH před 1. lednem 2020 neumožňovala, v rozporu s článkem 90 směrnice o DPH, dodatečné snížení základu DPH v případě úplného nebo částečného nezaplacení protiplnění za poskytnutou službu nebo dodané zboží, i když se pohledávka stala definitivně nedobytnou.

20 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (úředelství státní daňové a celní správy pro Budapešť-sever, Maďarsko) (daňový orgán prvního stupně) rozhodnutím ze dne 29. ledna 2020 uvedenou žádost zamítlo z důvodu, že žalobkyně v povodním řízení neuskutečnila plnění, která jsou základem dotčených nedobytných pohledávek.

21 Rozhodnutím ze dne 15. dubna 2020 žalovaný v povodním řízení zamítl opravný prostředek, který žalobkyně v povodním řízení podala proti tomuto rozhodnutí ze dne 29. ledna 2020, a toto rozhodnutí potvrdil. V tomto ohledu měl za to, že zejména osoby povinné k dani vyplývající z pojistné smlouvy nepředstavuje právní nástupnictví z hlediska daňového práva, jelikož hmotněprávní podmínky pro vyhovění žádosti o vrácení DPH nejsou splněny, protože žalobkyně v povodním řízení není osobou povinnou k dani, pokud jde o plnění, u nichž chce uplatnit nárok na snížení základu daně a na vrácení DPH, které z toho vyplývá.

22 Žalobkyně v povodním řízení podala k Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko), předkládajícímu soudu, proti tomuto rozhodnutí ze dne 15. dubna 2020 žalobu, kterou se domáhá soudního přezkumu tohoto rozhodnutí a jeho změny se zpětnou účinností. Byla toho názoru, že má v souladu s pojistnou smlouvou uvedenou v bodě 17 tohoto rozsudku jako právní nástupkyně pojištěných nároků na vrácení DPH související s dotčenými nedobytnými pohledávkami. Podle unijního práva má toto právo rovněž, a to na základě zásady daňové neutrality.

23 Žalovaný v povodním řízení navrhuje zamítnutí žaloby. Tvrdí, že jak podle unijního práva, tak podle maďarské právní úpravy nemá takový pojistitel, jako je žalobkyně v povodním řízení, nárok podle článku 90 směrnice o DPH na snížení základu daně, které se uplatní v případě definitivního nezaplacení. Podle žalovaného v povodním řízení přísluší právo podat žádost o vrácení DPH osobě povinné k dani, jejíž pohledávka se stala s konečnou platností nedobytnou a která tuto daň zaplatila. Zdrazňuje přitom, že v projednávaném případě není subjektem daňového práva žalobkyně v povodním řízení, ale pojištění. Žalovaný v povodním řízení kromě toho upřesňuje, že žalobkyně v povodním řízení zaplatila nikoliv DPH, nýbrž částku pojištěnou na

základ? této pojistné smlouvy, takže kdyby žádosti o vrácení DPH vyhov?la, vedlo by to k bezd?vodnému obohacení žalobkyn? v p?vodním ?ízení.

24 Pokud jde o dot?ené pohledávky, p?edkládající soud uvádí, že v okamžiku jejich p?evodu na žalobkyni v p?vodním ?ízení nebyly tyto pohledávky ješt? považovány za nedobytné a staly se s kone?nou platností nedobytnými až po tomto p?evodu. Tento soud rovn?ž up?es?uje, že do 1. ledna 2020 byl zákon o DPH v rozporu s unijním právem, jelikož tento zákon neumož?oval dodate?né snížení základu DPH u takových pohledávek.

25 Uvedený soud má pochybnosti o slu?itelnosti ustanovení ma?arského práva použitelných na spor, který mu byl p?edložen, a praxe da?ové správy, která je na nich založena, s unijním právem, s judikaturou Soudního dvora, jakož i se zásadami proporcionality, da?ové neutrality a efektivity.

26 Za t?chto podmínek se F?városi Törvényszék (M?stský soud v Budapešti) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„Brání zásady proporcionality, da?ové neutrality a efektivity – zejména vzhledem k tomu, že ?lenský stát nem?že vybrat z titulu DPH vyšší ?ástku, než jakou skute?n? obdržel ten, kdo dodal zboží nebo poskytl službu, v souvislosti s tímto dodáním nebo poskytnutím – a osvobození od dan? stanovené v ?l. 135 odst. 1 písm. a) sm?rnice o DPH – zejména pokud jde o požadavek nakládat s touto ?inností jako s jediným pln?ním osvobozeným od dan?, s odkazem na zásady uvedené v bodech 35, 37 a 53 stanoviska generálního advokáta [P. Mengozziho] ve v?ci C?242/08, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:300) – jakož i požadavek zaru?it volný pohyb kapitálu a služeb na vnit?ním trhu, praxi ?lenského státu, podle které se snížení základu dan?, které se má uplatnit v p?ípad? definitivního nezaplacení, stanovené v ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH, neuplatní v p?ípad? pojistitele, který v rámci své podnikatelské ?innosti v oblasti pojišt?ní obchodních pohledávek zaplatil p?i vzniku pojistné události (nezaplacení ze strany zákazníka pojišt?ného) pojišt?nému náhradu za základ dan? a za p?íslušnou DPH, což znamená, že na základ? pojistné smlouvy byla pohledávka postoupena pojistiteli spolu se všemi právy odpovídajícími této pohledávce, za následujících okolností:

- a) v dob?, kdy se dot?ené pohledávky staly nedobytnými, vnitrostátní právní p?edpisy neumož?ovaly žádné snížení základu dan? z d?vodu nedobytnosti pohledávky;
- b) od konstatování neslu?itelnosti tohoto zákazu s [unijním] právem vnitrostátní pozitivní právo soustavn? kategoricky vylučuje vrácení DPH související s nedobytnou pohledávkou p?vodnímu poskytovateli pln?ní (pojišt?nému) z d?vodu, že pojistitel mu uvedenou DPH uhradil, a
- c) pojistitel m?že prokázat, že jeho pohledávka v??i dlužníkovi se stala definitivn? nedobytnou?“

K p?edb?žné otázce

27 Úvodem je t?eba poukázat na to, že p?edkládající soud ve své otázce odkazuje na ?l. 135 odst. 1 písm. a) sm?rnice o DPH, který upravuje osvobození pojišt?ovacích ?inností od dan?. V projednávaném p?ípad? se p?itom žalobkyn? v p?vodním ?ízení domáhá vrácení DPH zaplacené osobami povinnými k dani nikoliv v rámci pojišt?ovacích ?inností osvobozených od dan? na základ? tohoto ustanovení, nýbrž v rámci zdanitelných pln?ní. Uvedené ustanovení je tudíž pro ú?ely ?ešení sporu v p?vodním ?ízení irelevantní.

28 P?edkládající soud dále poukazuje na ustanovení Smlouvy o FEU týkající se volného pohybu služeb a kapitálu. V projednávané v?ci je t?eba uvést, že spor v p?vodním ?ízení se vyzna?uje prvky, které se všechny omezují na území jediného ?lenského státu, nebo? v n?m stojí

společnost podle ma?arského práva se sídlem na ma?arském území proti ma?arské da?ové správ?, a sice odvolacímu ?editelství státní da?ové a celní správy.

29 Z ustálené judikatury p?itom vyplývá, že ustanovení Smlouvy o FEU v oblasti svobody usazování, volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu se v zásad? nepoužijí na situaci, jejíž všechny prvky se omezují na území jednoho ?lenského státu (rozsudek ze dne 15. listopadu 2016, Ullens de Schooten, C?268/15, EU:C:2016:874, bod 47 a citovaná judikatura).

30 Ustanovení Smlouvy o FEU týkající se volného pohybu služeb a kapitálu se proto na spor v p?vodním ?ízení nepoužijí.

31 Za t?chto podmínek je t?eba mít za to, že podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH, jakož i zásady proporcionality, da?ové neutrality a efektivity musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, podle níž se snížení základu dan? v p?ípad? nezaplacení, stanovené v tomto ustanovení, nevztahuje na pojistitele, který v rámci smlouvy o pojišt?ní obchodních pohledávek vyplatí jednomu ze svých pojišt?ných klient? jako náhradu za nezaplacení pohledávky ?ást základu dan? dot?eného zdanitelného pln?ní zahrnující DPH, a?koliv podle této smlouvy byla tato ?ást pohledávky a všechna práva s ní související postoupena tomuto pojistiteli.

32 Je t?eba p?ipomenout, že ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH se vztahuje na p?ípady zrušení nebo vypov?zení zaplacení ceny, úplné nebo ?áste?né nezaplacení ceny nebo jejího snížení po uskute?n?ní pln?ní, z n?hož byla zaplacena DPH. Toto ustanovení ukládá ?lenským stát?m povinnost snížit da?ový základ, a tudíž i výši DPH splatné osobou povinnou k dani pokaždé, když tato po uzav?ení transakce neobdrží protipln?ní nebo jeho ?ást. Uvedené ustanovení je výrazem základní zásady této sm?rnice, zásady da?ové neutrality, podle níž je základ dan? tvo?en skute?n? p?ijatým protipln?ním, a jejímž d?sledkem je, že da?ový orgán nem?že vybrat ?ástku DPH p?evyšující ?ástku, kterou osoba povinná k dani obdržela (usnesení ze dne 3. b?ezna 2021, FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, bod 18 a citovaná judikatura).

33 S ohledem na zn?ní ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH, jakož i na zásadu da?ové neutrality je t?eba, aby se formality, které musí osoby povinné k dani splnit, aby mohly p?ed da?ovými orgány uplatnit nárok na snížení základu DPH, omezovaly na formality, které umož?ují doložit, že po uzav?ení transakce protipln?ní nebo jeho ?ást s kone?nou platností neobdrží (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. b?ezna 2021, FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, bod 19 a citovaná judikatura).

34 A dále ?l. 90 odst. 2 sm?rnice o DPH umož?uje ?lenským stát?m odchýlit se od pravidla uvedeného v ?l. 90 odst. 1 této sm?rnice v p?ípad? nezaplacení ceny pln?ní nebo její ?ásti. V tomto ohledu Soudní dv?r rozhodl, že taková možnost nem?že ?lenským stát?m umožnit, aby snížení základu DPH v p?ípad? nezaplacení prost? a jednoduše vylou?ily. Uvedená možnost má totiž ?lenským stát?m pouze umožnit ?ešit nejistotu spojenou s nezaplacením faktury nebo s jeho kone?nou povahou, ale ne?eší, zda v p?ípad? nezaplacení lze neprovést snížení základu dan? (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 3. b?ezna 2021, FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, bod 20 a citovaná judikatura).

35 P?ipušt?ní možnosti ?lenských stát? vylou?it v p?ípad? celkového nebo ?áste?ného nezaplacení ceny pln?ní jakékoli snížení základu DPH by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH, z níž zejména vyplývá, že podnikatele jako výb?r?ího dan? na ú?et státu je t?eba v plné mí?e osvobodit od kone?ného zatížení daní, která byla nebo má být zaplacena v rámci jeho ekonomické ?innosti, 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 a citovaná judikatura).

36 V projednávaném p?ípad? je t?eba ov?ít, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti

v?ci v p?vodním ?ízení, spadá nezaplacení pohledávek do p?sobnosti ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH.

37 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že podle ?l. 2 odst. 1 písm. a) a c) této sm?rnice je p?edm?tem DPH dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskute?n?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

38 Na tomto základ? Soudní dv?r rozhodl, že kvalifikace pln?ní „za úplatu“ p?edpokládá existenci p?ímé souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a protipln?ním skute?n?m obdrženým osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. ?ervence 2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, bod 69 a citovaná judikatura). Soudní dv?r rovnž rozhodl, že k tomu, aby bylo možné dodání zboží nebo poskytnutí služby považovat za uskute?n?né „za úplatu“, nemusí být protipln?ní za toto dodání nebo toto poskytnutí získáno p?ímo od jejich p?íjemce, ale m?že být získáno i od t?etí osoby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. b?ezna 2014, Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, bod 34 a citovaná judikatura). Z této judikatury vyplývá, že pro ú?ely této kvalifikace je ur?ujícím prvkem, že protipln?ní bylo skute?n? zaplacen.

39 V projednávané v?ci žalobkyn? v p?vodním ?ízení vyplatila klient?m povinným k dani náhradu odpovídající 90 % výše dot?ených pohledávek v?etn? DPH.

40 V této souvislosti se jeví, že tu ?ást pohledávek, která byla p?edm?tem náhrady ze strany žalobkyn? v p?vodním ?ízení, obdrželi klienti povinní k dani jako protipln?ní dot?ených zdanitelných pln?ní, takže nelze mít za to, že tato ?ást byla „nezaplacena“ ve smyslu ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH.

41 Z toho plyne, že tato ?ást pohledávek, i když byla obdržena jako náhrada, nem?že vést k žádnému nároku na snížení základu DPH pro klienty povinné k dani.

42 Krom? toho nelze mít za to, že takový pojistitel, jako je žalobkyn? v p?vodním ?ízení, m?že být s ohledem na unijní právo v oblasti DPH a nezávisle na vnitrostátních pravidlech, která mohou upravovat postoupení pohledávky v ob?anském právu, identifikován jako osoba povinná k dani, která má nárok, pokud jde o ?ást pohledávek, které byly p?edm?tem náhrady a postoupení, na snížení základu DPH podle ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH.

43 P?iznat takovému pojistiteli toto postavení by totiž znamenalo porušit zásadu da?ové neutrality, jelikož DPH odvedená da?ové správ? by nebyla v p?esném pom?ru k cen?, kterou skute?n? obdrželi klienti povinní k dani, kte?í uskute?nili dot?ená zdanitelná pln?ní.

44 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 90 odst. 1 sm?rnice o DPH, jakož i zásada da?ové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úprav? ?lenského státu, podle níž se snížení základu dan? v p?ípad? nezaplacení, stanovené v tomto ustanovení, nevztahuje na pojistitele, který v rámci smlouvy o pojišt?ní obchodních pohledávek vyplatí pojišt?nému jako náhradu za nezaplacení pohledávky ?ást základu dan? dot?eného zdanitelného pln?ní zahrnující DPH, a?koliv podle této smlouvy byla tato ?ást pohledávky a všechna práva s ní související postoupena tomuto pojistiteli.

K náklad?m ?ízení

45 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, jakož i zásada daňové neutrality

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání právní úpravě členského státu, podle níž se snížení základu daně v případě nezaplacení, stanovené v tomto ustanovení, nevztahuje na pojistitele, který v rámci smlouvy o pojištění obchodních pohledávek vyplatí pojištěnému jako náhradu za nezaplacení pohledávky část základu daně dotčeného zdanitelného plnění zahrnující daň z přidané hodnoty, aťkoliv podle této smlouvy byla tato část pohledávky a všechna práva s ní související postoupena tomuto pojistiteli.

Podpisy

* Jednací jazyk: maďarština.