

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

16. března 2017(1)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Článek 4 odst. 3 SEU – Šestá směrnice – Státní podpory – Postup oddlužení fyzických osob v úpadku (esdebitazione) – Nevymahatelnost dluhů na DPH“

Ve věci C-493/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Kasašní soud, Itálie) ze dne 6. května 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 21. září 2015, v řízení

Agenzia delle Entrate

proti

Marcu Identimu,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, C. Toader a E. Jarašíňas (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za španělskou vládu M. A. Sampol Pucurullem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi A. Caeirosem, L. Lozano Palacios a F. Tomat, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 3 SEU a článků 2 a 22 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 přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Agenzia delle Entrate (daňová správa) a Marcem Identim ve věci výměru daní z přidané hodnoty (DPH) a regionální daní z výrobní činnosti za zdaňovací období roku 2003.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Podle článku 2 šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, jakož i dovoz zboží.

4 Článek 22 šesté směrnice stanoví:

„[...]

4. Každá osoba povinná k dani předloží ve lhůtě stanovené členskými státy daňové přiznání [...]

[...]

5. Každá osoba povinná k dani zaplatí při odevzdání daňového přiznání stejnou výši [DPH]. Členské státy mohou nicméně pro odvedení této daní určit jiný den nebo mohou požadovat zálohu.

[...]

8. [...] mohou členské státy ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daní a k předcházení daňovým únikům.

[...]“

Italské právo

5 Decreto legislativo n. 5 (legislativní nařízení č. 5) ze dne 9. ledna 2006 (běžný doplněk ke GURI č. 13 ze dne 16. ledna 2006) zavedlo postup oddlužení (*esdebitazione*) změnou článků 142 až 144 legge fallimentare (insolvenční zákon), schváleného regio decreto n. 267 (královské nařízení č. 267) ze dne 16. března 1942 (GURI č. 81 ze dne 6. dubna 1942) a změněného regio decreto legislativo n. 169 (legislativní nařízení č. 169) ze dne 12. září 2007 (GURI č. 241 ze dne 16. října 2007) (dále jen „insolvenční zákon“).

6 Podle článku 142 insolvenčního zákona, nadepsaného „Oddlužení“:

„Dlužník – fyzická osoba – je osvobozen od zbývajících dluhů vůči konkurzním věřitelům neuspokojeným v rámci kolektivního úpadkového řízení pod podmínkou, že:

1) spolupracoval s orgány pověřenými řízením tím, že jim poskytl veškeré informace a

dokumenty nezbytné ke zjištění pasiv a jednal s náležitou péčí za účelem řádného provedení transakcí;

- 2) žádným způsobem nezdržoval řízení nebo nepospíchal k jeho průtahům;
- 3) neporušil ustanovení článku 48;
- 4) nevyužil oddlužení v průběhu deseti let před podáním návrhu;
- 5) nezneužil aktiva nebo neuplatnil neexistující pasiva, nezpsobil nebo neprohloubil nerovnováhu, čímž by výrazně ztížil sestavení majetku a obchodní situaci, ani nezneužil úvěr;
- 6) nebyl pravomocně odsouzen za podvodný úpadek nebo za trestné činy proti veřejnému hospodářství, průmyslu a obchodu a jakékoli jiné trestné činy spáchané v souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti, s výjimkou těch trestných činů, které byly rehabilitovány. Pokud probíhá trestní řízení pro jeden z těchto trestných činů, soud řízení přeruší až do vydání rozhodnutí v trestním řízení.

Oddlužení nemůže být povoleno, pokud nebyli, byť jen zčásti, uspokojeni konkurzní věřitelé.

Z oddlužení jsou vyloučeny:

- a) vyživovací povinnost a závazky vyplývající ze vztahů nesouvisejících s podnikáním;
- b) dluhy týkající se náhrady škody vyplývající z mimosmluvního protiprávního jednání, jakož i trestní a správní peněžité sankce, které nejsou příslušenstvím zaniklých dluhů.

Nejsou dotčeny nároky věřitelů vůči společně zavázaným dlužníkem, ručitelem dlužníka a dlužníkem zavázaným na základě regresního nároku.“

7 Článek 143 insolvenčního zákona, nadepsaný „Postup oddlužení“, stanoví:

„[S]oud usnesením o skončení kolektivního úpadekového řízení nebo na návrh dlužníka podaný během následujícího roku po ověření, zda byly splněny podmínky podle článku 142, s přihlédnutím k součinnosti dlužníka, po vyslechnutí insolvenčního správce a výboru věřitelů prohlásí dluhy dlužníka v úpadku, jež nebyly v rámci kolektivního úpadekového řízení uspokojeny v plné výši, za nevymahatelné. [...]

Proti uvedenému usnesení mohou dlužník, věřitelé, kteří nebyli plně uspokojeni, státní zástupce a jakákoli jiná dotčená osoba podat stížnost podle článku 26.“

Spor v průvodním řízení a předběžná otázka

8 Usnesením ze dne 14. dubna 2008 Tribunale di Mondovì (soud v Mondovi, Itálie) přiznal oddlužení M. Identimu, komplementární společnosti PVA di Identì Marco e C. Sas v úpadku, který se sám prohlásil za osobu v úpadku. Po vydání tohoto usnesení vydala daňová správa vůči M. Identimu daňový výměr k DPH a k regionální dani z výrobních činností za daňové období 2003.

9 Daňová správa se u Corte suprema di cassazione (Kasační soud, Itálie) domáhala zrušení rozsudku Commissione tributaria regionale del Piemonte (regionální daňový soud Piemont, Itálie) ze dne 26. března 2012, který potvrdil rozhodnutí soudu prvního stupně určující protiprávnost tohoto daňového výměru a zamítl odvolání podané daňovou správou proti tomuto rozhodnutí.

10 Předkládající soud uvádí, že postup oddlužení, použitelný na dlužníka, fyzickou osobu – podnikatele v úpadku, má za cíl umožnit osobě, které se týká, „začít od nuly“ po smazání

veškerých jejích předchozích dluhů v případě, že byl prohlášen v rámci kolektivního úpadečného řízení, jejichž pohledávky nebyly v rámci tohoto řízení uspokojeny, aby se tento dlužník mohl znovu stát aktivním hospodářským subjektem, aniž by byl předchozími dluhy omezován ve své iniciativě nebo ve svých možnostech vytvářet bohatství. Kolegium insolvenčního soudu přijme rozhodnutí, kterým dlužníkovi přizná právo využít tohoto postupu, po získání nezávislého stanoviska insolvenčního správce a výboru věřitelů a ověření mimo jiné toho, zda jsou splněny podmínky stanovené v čl. 142 prvním pododstavci insolvenčního zákona.

11 Předkládající soud si klade otázku, zda je postup oddlužení slučitelný s unijním právem. Podle tohoto soudu vyvstává otázka, zda stejná jako v rámci řízení o vyrovnání dotčeného ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 7. dubna 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), soudní zjištěné praktické úvahy, jako je platební neschopnost dlužníka nebo možnost získat pouze část pohledávky DPH, mohou ospravedlnit částečné nebo úplné vzdání se této pohledávky.

12 Předkládající soud má za to, že vnitrostátní zákonodárce tím, že v čl. 142 tímto pododstavci insolvenčního zákona taxativně vymezil dluhy, jejichž plnění nemůže být dlužník zproštěn, mezi nimiž neuvedl daňové pohledávky, usoudil, že osoba, která může využít postupu oddlužení, musí být osvobozena i od daňových dluhů. Podle tohoto soudu je však třeba přezkoumat, zda uplatnění tohoto postupu na dlužnou DPH není v rozporu s unijním právem.

13 Předkládající soud dodává, že rovněž vyvstává otázka, zda je vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v převodním řízení slučitelná s pravidly Evropské unie v oblasti hospodářské soutěže, jelikož tato právní úprava zvýhodňuje návrat do hospodářského života osob, kterým bylo umožněno využít uvedeného postupu, oproti jiným osobám, u nichž bylo prohlášeno, že jsou v úpadku, a ze zákona jim toto právo nepřisluší.

14 Za těchto podmínek se Corte suprema di cassazione (Kasaňský soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 4 odst. 3 SEU a články 2 a 22 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že v oblasti DPH brání použití vnitrostátního právního ustanovení, které stanoví zánik dluhu na DPH u osob, kterým bylo povoleno oddlužení upravené v člincích 142 a 143 [insolvenčního zákona]“

K předběžné otázce

15 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být unijní právo, zejména čl. 4 odst. 3 SEU a články 2 a 22 šesté směrnice, jakož i pravidla v oblasti státních podpor, vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby dluhy na DPH byly prohlášeny za nevymahatelné na základě takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená ve věci v převodním řízení, stanovující postup oddlužení, v rámci kterého může soud za určitých podmínek prohlásit dluhy fyzické osoby, které nebyly splaceny při skončení úpadečného řízení vedeného v této osobě, za nevymahatelné.

16 Je třeba připomenout, že z článků 2 a 22 šesté směrnice o DPH, jakož i z čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že členské státy jsou povinny přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby byla DPH na jejich území vybrána v plné výši (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, bod 19 a citovaná judikatura).

17 V rámci společného systému DPH musí členské státy zajistit dodržování povinností, kterým podléhají osoby povinné k dani, a v tomto ohledu požívají jisté volnosti, zejména ohledně způsobu využití prostředků, které mají k dispozici (rozsudek ze dne 7. dubna 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, bod 20 a citovaná judikatura).

18 Tato volnost je nicméně omezena povinností zajistit účinné vybírání vlastních zdrojů Unie a povinností nevytvářet zásadní rozdíly ve způsobu zacházení s osobami povinnými k dani, ať už v rámci jednoho členského státu nebo napříč členskými státy. Směrnici o DPH je nutno vykládat v souladu se zásadou daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH a podle které nelze s hospodářskými subjekty, jež uskutečňují stejné operace, zacházet při vybírání DPH rozdílně. Jakákolivinnost členských států týkající se výběru DPH musí tuto zásadu respektovat (rozsudek ze dne 7. dubna 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206 bod 21 a citovaná judikatura).

19 Vlastní zdroje Unie zahrnují podle čl. 2 odst. 1 rozhodnutí Rady 2007/436/ES Euratom ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. 2007, L 163, s. 17) mimo jiné i příjmy plynoucí z použití jednotné sazby na harmonizovaný základ DPH, který se určuje podle pravidel Unie. Mezi výběrem příjmů z DPH v souladu s použitelným unijním právem a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH unijnímu rozpočtu existuje přímá vazba, neboť jakákoli mezera ve výběru příjmů z DPH je potenciálně příčinou snížení zdrojů z DPH (rozsudek ze dne 7. dubna 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, bod 22 a citovaná judikatura).

20 Vzhledem k těmto skutečnostem je třeba určit, zda možnost prohlásit za určitých podmínek dlužnou DPH za nevymahatelnou na základě postupu oddlužení dotčeného ve věci v původním řízení odporuje povinnosti členských států zajistit, aby byla DPH na jejich území vybrána v plné výši a aby byly účinně vybrány vlastní zdroje Unie. Za tímto účelem je třeba zkoumat podmínky uplatnění uvedeného postupu.

21 V první řadě je zjevné, že účelem postupu oddlužení, jak je popsán předkládajícím soudem a uveden v bodech 5 až 7 tohoto rozsudku, je umožnit fyzické osobě v úpadku osvobození od dluhů, které při skončení úpadekového řízení vedeného vůči této osobě nebyly uspokojeny, tak aby tato osoba mohla znovu zahájit podnikatelskou činnost. Předpokladem uplatnění postupu oddlužení souběžně s úpadekovým řízením nebo po jeho skončení tedy je, že majetek dlužníka byl v plném rozsahu zlikvidován a rozdělení aktiv z této likvidace mezi věřiteli neumožnilo uspokojit veškeré pohledávky. Mimoto lze oddlužení podle čl. 142 druhého pododstavce insolvenčního zákona povolit pouze tehdy, pokud byli konkurzní věřitelé alespoň zčásti uspokojeni.

22 Kromě toho se postup oddlužení uplatní pouze na fyzické osoby splňující určité podmínky uvedené v čl. 142 prvním pododstavci insolvenčního zákona, týkající se chování dlužníka před zahájením kolektivního úpadekového řízení a během něho. Z těchto podmínek zejména vyplývá, že dlužník zaprvé takový postup nevyužil v průběhu deseti let před podáním návrhu, že nebyl odsouzen za podvodný úpadek, hospodářský trestný čin nebo za trestný čin související s výkonem podnikatelské činnosti, ani nesnížil aktiva podniku, nezpůsobil svou platební neschopnost nebo ji nezhoršil zneužitím úvěru a zadruhé musí během kolektivního úpadekového řízení spolupracovat a jednat s řádnou péčí. Tyto podmínky se tedy v zásadě zakládají na bezúhonnosti a loajalitě dlužníka a svou povahou tak vyhrazuji využití postupu oddlužení dlužníkem v dobré víře.

23 Pokud jde konečně o průběh postupu, § 143 insolvenčního zákona stanoví, že zaprvé soud, u něhož bylo řízení zahájeno, musí ověřit, že jsou splněny podmínky stanovené v § 142 uvedeného zákona, zadruhé musejí být vyslechnuti insolvenční správce a výbor věřitelů a

konečně zatěti vžitelé, kteří nebyli plně uspokojeni, státní zástupce a jakákoli dotčená osoba mohou podat opravný prostředek proti rozhodnutí uvedeného soudu, kterým se konkurzní pohledávky, jež nebyly uspokojeny v plné výši v rámci kolektivního úpadkového řízení, prohlašují za nevymahatelné. Postup oddlužení tak implikuje přezkum každého jednotlivého případu soudním orgánem. Tento postup kromě toho umožňuje dotčenému členskému státu, který má pohledávku na DPH, vyjádřit se k návrhu dlužníka, který hodlá využít tohoto postupu, ještě před rozhodnutím o tomto návrhu a kromě toho podat případně opravný prostředek proti rozhodnutí, kterým se dluhy na DPH, které nebyly v plné výši splaceny, prohlašují za nevymahatelné, což vede ke druhé soudní kontrole.

24 Z těchto zjištění vyplývá, že podobně jako v řízení o vyrovnání, zkoumaném v rozsudku ze dne 7. dubna 2013, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, bod 28), podléhá postup oddlužení dotčený ve věci v původním řízení striktním podmínkám poskytujícím záruku, pokud jde zejména o vymáhání pohledávek v oblasti DPH, a že s ohledem na tyto podmínky nepředstavuje obecné a nediferencované vzdání se pravomoci výběru DPH a neodporuje povinnosti členských států zajistit, aby byla DPH na jejich území vybrána v plné výši a aby byly účinně vybrány vlastní zdroje Unie (viz rozsudek ze dne 7. dubna 2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, bod 28).

25 Pokud jde o pravidla v oblasti státních podpor, je třeba připomenout, že kvalifikace vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ podle ustálené judikatury vyžaduje, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Tento zásah musí být zadruhé způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatěti musí selektivně zvýhodňovat příslušného příjemce. Začtvrté musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž (rozsudky ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40, jakož i ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group SA a další*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a citovaná judikatura).

26 Pokud jde o podmínku selektivnosti zvýhodnění, která je pojmovým znakem „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že při posuzování této podmínky musí být určeno, zda v rámci daného právního režimu může předmětné vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vzhledem k ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak odlišně zacházeno, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group SA a další*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54, jakož i citovaná judikatura).

27 Kromě toho je třeba připomenout, že pouze na základě skutečnosti, že z tohoto opatření mohou mít prospěch jenom poplatníci, kteří splňují podmínky jeho využití, nelze konstatovat jeho selektivnost (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2012, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42, jakož i ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group SA a další*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59).

28 V projednávaném případě postačí konstatovat, že v rámci ustanovení insolvenčního zákona upravujících postup oddlužení se osoby, kterým není umožněno využít tohoto postupu buď proto, že nespadají do jeho působnosti, nebo proto, že nejsou splněny podmínky stanovené v článku 142 uvedeného zákona, nenacházejí ve skutkové a právní situaci srovnatelné se situací osob, kterým bylo povoleno využít uvedený postup vzhledem k cíli sledovanému těmito ustanoveními, kterým je, jak vyplývá z bodů 10 a 12, jakož i z bodů 21 a 22 tohoto rozsudku, umožnit fyzické osobě v úpadku, která je dlužníkem v dobré víře, znovu zahájit podnikatelskou činnost tím, že je zproštěna dluhů, které při skončení úpadkového řízení vedeného v její této osobě nebyly splaceny.

29 Aniž je třeba přezkoumat ostatní podmínky připomenuté v bodě 25 tohoto rozsudku, vyplývá z toho, že takové oddlužení, jaké stanoví úpadkový zákon, nelze kvalifikovat jako státní podporu.

30 Vzhledem ke všem těmto úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že unijní právo, zejména čl. 4 odst. 3 SEU a články 2 a 22 šesté směrnice, jakož i pravidla v oblasti státních podpor, musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání tomu, aby dluhy na DPH byly prohlášeny za nevymahatelné na základě takové vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v povodním řízení, stanovící postup oddlužení, v rámci kterého může soud za určitých podmínek prohlásit dluhy fyzické osoby, které nebyly uhrazeny při skončení úpadkového řízení vedeného v její této osobě, za nevymahatelné.

K nákladům řízení

31 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

Unijní právo, zejména čl. 4 odst. 3 SEU a články 2 a 22 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, jakož i pravidla v oblasti státních podpor, musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání tomu, aby dluhy na dani z přidané hodnoty byly prohlášeny za nevymahatelné na základě takové vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v povodním řízení, stanovící postup oddlužení, v rámci kterého může soud za určitých podmínek prohlásit dluhy fyzické osoby, které nebyly uhrazeny při skončení úpadkového řízení vedeného v její této osobě, za nevymahatelné.

Podpisy.

1 Jednací jazyk: italština.