

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

států týkajících se daní z obrátu – 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 úpadečného nebo exekutivního 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 úpadečného 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 úpadečného 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 přiměřené doby trvání úpadkových řízení v Itálii, o níž uvádí, že nezáká přesahuje deset let. Má rovněž za to, že omezení práva na snížení základu daně stanovené italským právem je neúná, 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 útované za zdanitelná plnění v případě celkového nebo částečného nezaplacení protiplnění dohodnutého mezi stranami, slučitelné se zásadami proporcionality a efektivit, zaručenými Smlouvou o FEU, a zásadou neutrality, kterou se řídí uplatnění DPH, jsou-li uložena omezení, která pro osobu povinnou k dani znemožují nebo nadměrně ztěžují – zejména z hlediska časového, které souvisí s nepředvídatelnou 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 předložením důkazu o předchozím neúspěšném úpadkovém řízení, to znamená, že podle judikatury a praxe finančních orgánů členského 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 vymození 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 členský 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 převyšující částku, která byla samotné osobě povinné k dani z tohoto titulu zaplacená (rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15).

14 Podle uvedené zásady čl. 11 část C odst. 1 první pododstavec šesté směrnice, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, celkového nebo částečného nezaplacení ceny či snížení ceny po datu uskutečnění plnění, ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani, pokaždé když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce protiplnění nebo jeho část (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 16).

15 Článek 11 část C odst. 1 druhý pododstavec šesté směrnice členským státům umožňuje odchýlit se od pravidla uvedeného v předchozím bodě v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.

16 Pokud totiž dojde k celkovému nebo částečnému 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 zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíž zaplacení se může domáhat před soudem. Jelikož však nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, které samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení původního stavu, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné (rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 25).

17 Jak však již Soudní dvůr rozhodl, tato možnost odchylky, která je striktně omezena na případy celkového nebo částečného nezaplacení, vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotyčném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasné (rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

18 Z toho plyne, že uplatnění možnosti takové odchylky musí být odvodněné, tak aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný šestou směrnicí (rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

19 Z bodu 23 rozsudku ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), sice *per analogiam* plyne, že se osoby povinné k dani nemohou na základě čl. 11 části C odst. 1 prvního pododstavce šesté směrnice dovolávat nároku na snížení základu daně u DPH v případě nezaplacení ceny, pokud se dotyčný členský stát rozhodl, že uplatní výjimku stanovenou v čl. 11 části C odst. 1 druhém pododstavci uvedené směrnice.

20 Avšak na rozdíl od toho, co tvrdí vlády Itálie a Spojeného království, uvedené odvodnění nelze, jak uvedla generální advokátka v bodech 32 až 44 svého stanoviska, vykládat tak, aby zpochybňovalo judikaturu uvedenou v bodech 17 a 18 tohoto rozsudku, jelikož by členské státy mohly snížení základu DPH zcela vyloučit.

21 V tomto ohledu z ustálené judikatury Soudního dvora plyne, že výjimky je třeba vykládat restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo, C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47; ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16, a ze dne 21. března 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23). Ze samotného znění čl. 11 části C odst. 1 druhého pododstavce šesté směrnice přitom plyne, že členské státy sice dostaly možnost odchýlit se od opravy základu daně 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 účet 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 povodní věci, odvoditelný.

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 povodním 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 účet 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 povodním 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 převodního 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 přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát nemůže podmínit snížení základu daní z přidané hodnoty neúspěšností úpadkového řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.