

62020CJ0398

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

11. listopadu 2021 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 90 – Snížení základu DPH – Celkové nebo částečné nezaplacení ceny z důvodu úpadku dlužníka – Podmínky stanovené vnitrostátní právní úpravou pro opravu DPH na výstupu – Podmínka, podle níž nesmí zcela či částečně nesplacená pohledávka vzniknout v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti – Nesoulad“

Ve věci C-398/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Krajského soudu v Brně (Česká republika) ze dne 29. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 20. srpna 2020, v řízení

ELVOSPOL, s.r.o.

proti

Odvolacímu finančnímu ředitelství,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení L. Bay Larsen, místopředseda Soudního dvora vykonávající funkci předsedy šestého senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za ELVOSPOL, s.r.o., T. Klírou,

—

za Odvolací finanční ředitelství T. Rozehnalem,

—

za Českou vládu M. Smolkem, O. Serdulou a J. Vlášilem, jako zmocněnci,

—

za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,

—
za Evropskou komisi P. Carlin a M. Salykovou, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokáty, rozhodnout věci 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 daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností ELVOSPOL, s.r.o (dále jen „ELVOSPOL“), založenou podle českého práva, a Odvolacím finančním ředitelstvím (česká republika), ve kterém jde o to, že této společnosti byla poslední uvedeným orgánem odepřena možnost provést opravu výše daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

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

4

Článek 73 této směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člencích 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.“

5

Článek 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 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.“

6

Článek 273 této směrnice stanoví:

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

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

České právo

7

Ustanovení § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), v odstavci 1 stanoví:

„Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění v jinému plátcí vznikla povinnost přiznat daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla (dále jen ‚věřitel‘), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu u hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že

a)

plátce, v jinému kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen ‚dlužník‘), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka,

b)

věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,

c)

věřitel a dlužník nejsou a ani v době vzniku pohledávky nebyli osobami, které jsou

1.

kapitálově spojenými osobami [...],

2.

osobami blízkými, nebo

3.

společníky téže společnosti, jsou-li plátcí,

d)

věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.“

Spor v prvodním řízení a předběžná otázka

8

Dne 29. listopadu 2013 uskutečnila společnost ELVOSPOL dodání zboží, jehož příjemcem byla společnost MPS Mont a.s. (dále jen „Mont“). Dne 19. května 2014 rozhodl český soud o úpadku poslední uvedené společnosti a o způsobu jeho řešení.

9

Žalobkyně v prvodním řízení tedy v daňovém přiznání k DPH za období května 2015 a poté v dodatečném daňovém přiznání uplatnila opravu základu daně podle § 44 odst. 1 zákona o DPH s poukazem na to, že společnost Mont neuhradila fakturu za uskutečněné dodání zboží.

10

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (česká republika) (dále jen „správce daně“) však dospěl k názoru, že výklad § 44 odst. 1 zákona o DPH zastávaný žalobkyní v prvodním řízení je nesprávný a žalobkyně v prvodním řízení není oprávněna provést opravu základu daně. Za těchto podmínek vydal správce daně dne 22. února 2016 rozhodnutí, kterým byla výše DPH domněna bez ohledu na uplatňovanou opravu.

11

Žalobkyně v prvodním řízení toto rozhodnutí napadla u Odvolacího finančního ředitelství. Rozhodnutím ze dne 2. května 2018 Odvolací finanční ředitelství toto odvolání zamítlo s tím, že žalobkyně v prvodním řízení nemůže provést opravu základu daně podle § 44 odst. 1 zákona o DPH, jelikož nesplacená pohledávka vznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku společnosti Mont.

12

Podle Odvolacího finančního ředitelství totiž § 44 odst. 1 zákona o DPH stanoví pro provedení opravy výše DPH několik podmínek, přičemž jednou z těchto podmínek je, že nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku dotyčné dlužnické společnosti. Nesplacená pohledávka, o níž jde ve věci v prvodním řízení, přitom podle něj vznikla dne 29. listopadu 2013, tj. v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu ze dne 19. května 2014 o úpadku společnosti Mont.

13

Žalobkyně v prvodním řízení napadla rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Brně (česká republika), který je předkládajícím soudem.

14

Předkládající soud si klade otázku, zda takové vnitrostátní ustanovení, jako je § 44 odst. 1 zákona o DPH, které pro opravu výše DPH stanoví podmínku, že nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, je v rozporu s článkem 90 směrnice o DPH.

15

S odkazem na judikaturu Soudního dvora týkající se článku 90 směrnice o DPH k tomu předkládající soud připomíná, že ze zásady neutrality plyne, že podnik jako výrobce daně na účet státu je třeba v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z prodané hodnoty, která byla nebo má být zaplacená v rámci jeho hospodářské činnosti, která sama podléhá DPH, a že se členské státy sice mohou od možnosti opravy výše základu daně odchýlit, avšak nemohou možnost takové opravy zcela vyloučit, neboť by jinak došlo k porušení zásady neutrality.

16

Předkládající soud se domnívá, že z hlediska této judikatury Soudního dvora by takové vnitrostátní ustanovení, jako je § 44 odst. 1 zákona o DPH, které pro opravu výše DPH stanoví podmínku, že nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dotyčné dlužnické společnosti, mohlo být v rozporu se zásadou neutrality DPH.

17

Předkládající soud rovněž pochybuje o tom, že by takovéto vnitrostátní ustanovení mohlo spadat pod výjimku stanovenou v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH. V tomto ohledu připomíná, že v souladu s judikaturou Soudního dvora toto ustanovení 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. Uplatnění možnosti takové výjimky tedy musí být odvodněno nejistotou ohledně nezaplacení protihodnoty a musí být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené.

18

Dále si předkládající soud klade otázku, zda by takové vnitrostátní ustanovení, jako je § 44 odst. 1 zákona o DPH, mohlo být odvodněno článkem 273 směrnice o DPH, který umožňuje členským státům uložit povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Předkládající soud připomíná, že v souladu s judikaturou Soudního dvora musí být opatření založená na posledně uvedeném ustanovení omezena na to, co je striktně nezbytné, a nesmí být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH.

19

Předkládající soud mimoto upřesňuje, že podle usnesení Nejvyššího správního soudu (česká republika) ze dne 16. července 2019 vychází § 44 odst. 1 zákona o DPH z ekonomického předpokladu, že profesionálové jsou na trhu schopni poznat signály nadcházejícího úpadku svého obchodního partnera čím spíše, čím kratší dobu před okamžikem, kdy k úpadku v budoucnu dojde, s ním jednají o transakci či ji uzavírají. Podle tohoto usnesení totiž profesionál, který s pozdějším úpadcem obchoduje v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku, nemůže podle obecných ekonomických poznatků hrozbu úpadku přehlédnout, takže není důvodné poskytnout mu možnost opravy výše DPH.

20

Předkládající soud přitom zdrazňuje, že tyto důvody, které byly základem pro přijetí § 44 odst. 1

zákona o DPH, nevycházejí z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být obtížné ověřit nebo může být jen dočasné, a zároveň uvádí, že tyto důvody nemají za cíl předcházení daňovým únikům. Podle předkládajícího soudu totiž samotné uskutečnění plnění podléhajících DPH s hospodářským subjektem, u něhož mohou být dány indikátory blízkého se úpadku, samo o sobě neznamena, že by takové ekonomické transakce byly a priori nepoctivé či vedené pouze cílem získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

21

Podle předkládajícího soudu je tedy možné, že takové vnitrostátní ustanovení, jako je § 44 odst. 1 zákona o DPH, které pro opravu výše DPH stanoví podmínku, že nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, nebude odvodněné ani článkem 90 odst. 2 ani článkem 273 směrnice o DPH.

22

V tomto kontextu se Krajský soud v Brně rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je v rozporu se smyslem čl. 90 odst. 1 a 2 směrnice [o DPH] vnitrostátní právní úprava stanovící podmínku, která znemožňuje plátcí [DPH], jestliže mu vznikla povinnost přiznat daň při uskutečnění zdanitelného plnění v jinému plátcí, provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty pohledávky vzniklé v období šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku plátce daně, který za plnění zaplatil jen část nebo vůbec?“

K předběžné otázce

23

Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 90 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, které pro opravu výše DPH stanoví podmínku, že zčásti nebo zcela nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti.

24

V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že 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.

25

V souladu s judikaturou Soudního dvora toto ustanovení ukládá členským státům povinnost snížit základ DPH, a tudíž částku DPH dlužnou osobou povinnou k dani, pokaždé, kdy osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, 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 [rozsudek ze dne 15. října 2020, E. (DPH – Snížení základu daně), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 21 a citovaná judikatura].

26

Článek 90 odst. 2 směrnice o DPH pak stanoví, že pokud jde o celkové nebo částečné nezaplacení protiplnění, mohou se členské státy odchýlit od povinnosti snížit základ DPH

stanovené v čl. 90 odst. 1 této směrnice.

27

Soudní dvůr upřesnil, že 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 dočasně (rozsudek ze dne 11. března 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 23 a citovaná judikatura).

28

Z toho plyne, že uplatnění možnosti takové odchylky musí být odvodně tak, aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí o DPH, a že členským státům nemůže umožnit, aby snížení základu DPH v případě nezaplacení zcela vyloučily [rozsudek ze dne 15. října 2020, E. (DPH – Snížení základu daně), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 29 a citovaná judikatura].

29

Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že uvedená možnost odchylky má pouze umožnit členským státům bojovat proti nejistotě spojené s vymáháním dlužných částek (rozsudek ze dne 11. března 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 24 a citovaná judikatura).

30

Tato nejistota může být v souladu se zásadou daňové neutrality zohledněna tím, že osoba povinná k dani přijde o nárok na snížení základu daně do doby, než se pohledávka stane nevymahatelnou. Může být ale zohledněna i při uznání snížení v případě, že osoba povinná k dani konstatuje, že její pohledávka s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zůstane neuhrazena, aniž by tím byla dotčena možnost, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, základ daně by se opět zvýšil (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 62 a citovaná judikatura).

31

Naproti tomu připuštění možnosti členských států vyloučit jakékoli snížení základu DPH v případě konečného nezaplacení by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH, z níž plyne zejména to, že podnik jako výrobce 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 ekonomické činnosti, která sama podléhá DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. března 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 25 a citovaná judikatura).

32

Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že situaci, která se vyznačuje konečným snížením závazků dlužníka vůči jeho věřitelům, nelze kvalifikovat jako „nezaplacení“ ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH. V takovém případě musí členský stát umožnit snížení základu DPH, pokud osoba povinná k dani může prokázat, že pohledávka, kterou má vůči svému dlužníkovi, je s konečnou platností nevymahatelná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. března 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, body 26 a 27 a citovaná judikatura).

33

V projednávané věci se položená otázka týká nesplacených pohledávek vzniklých v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dotyčné dlužnické společnosti, o nichž není prokázáno, že by měly být kvalifikovány jako pohledávky „s konečnou platností nevymahatelné“ ve smyslu judikatury uvedené v bodech 30 a 32 tohoto rozsudku.

34

Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že taková kvalifikace závisí na tom, jak bude s těmito pohledávkami naloženo v rámci insolvenčního řízení. S vymáháním pohledávek vzniklých v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dotyčné dlužnické společnosti je tedy spojena nejistota ohledně způsobu, jakým bude s těmito pohledávkami naloženo v rámci uvedeného insolvenčního řízení.

35

O obecné podmínce, podle níž lze opravu základu DPH provést, pouze pokud nesplacené pohledávky nevznikly v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, se však nelze domnívat, chybí-li jakýkoli objektivní poznatek o kontextu těchto pohledávek, že má za cíl bojovat proti nejistotě spojené s vymáháním těchto pohledávek.

36

Tato podmínka totiž nijak nesouvisí se způsobem, jakým bude s předmetnými pohledávkami v rámci insolvenčního řízení skutečně naloženo, protože nebere v úvahu možnost, že některé pohledávky budou po skončení tohoto řízení připadně vymoženy.

37

Taková podmínka má naopak za následek, že zcela vyloučuje jakékoli snížení základu DPH v případě nesplacených pohledávek vzniklých v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dotyčné dlužnické společnosti, i když se tyto pohledávky stanou na konci insolvenčního řízení s konečnou platností nevymahatelnými, přičemž takové automatické upírání práva na snížení základu daně odporuje zásadě neutrality DPH, neboť by základ daně nebyl tvořen protiplněním skutečně obdržným věřitelem povinným k dani, který by tak musel nést daňovou zátěž namísto spotřebitele.

38

Ze všech těchto důvodů nelze takové vnitrostátní ustanovení, o jaké jde ve věci v původním řízení, považovat za provedení možnosti stanovené v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH.

39

Rovněž se nelze ztotožnit s argumentem české vlády, že účelem takového ustanovení je provedení článku 273 směrnice o DPH.

40

V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 273 směrnice o DPH sice mohou členské státy přijmout opatření, v jejichž důsledku dojde k omezení práva stanoveného v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, tj. práva na snížení základu daně, avšak tato opatření musí směřovat k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

41

V souladu s judikaturou Soudního dvora mimoto platí, 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. Tato opatření musí mít totiž podle Soudního dvora co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33 a citovaná judikatura).

42

Nelze se přitom domnívat, že vyloučení jakékoli možnosti dosáhnout opravy základu daně odpovídající pohledávce vzniklé v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dotyčné dlužnické společnosti umožňuje předcházet daňovým únikům a že je ve vztahu k tomuto cíli přiměřené.

43

Jak totiž zaprvé zdůrazňuje předkládající soud, ze skutečnosti, že nesplacená pohledávka vznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, nelze bez dalších poznatků platně usuzovat na to, že věřitel a dlužník jednali s cílem dopustit se daňového úniku nebo vyhnout se daňovým povinnostem.

44

Zadruhé vyloučení veškeré možnosti snížení základu daně v takovémto případě a případné zatížení takového věřitele, jako je žalobkyně v povodním řízení, částkou DPH, kterou neobdržel v rámci své ekonomické činnosti, pokračuje meze striktně nezbytné pro dosažení cíle uvedených v článku 273 směrnice o DPH [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. října 2020, *E. (DPH – Snížení základu daně)*, C-335/19, EU:C:2020:829, bod 45 a citovaná judikatura].

45

Mimoto nelze tvrdit, že by takové vnitrostátní ustanovení, o jaké jde ve věci v povodním řízení, směřovalo ke správnému výběru DPH.

46

Uplatnění tohoto ustanovení naopak vede k systematickému upírání práva na snížení základu daně v případě nesplacených pohledávek vzniklých v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dotyčné dlužnické společnosti, přestože by se některé z těchto pohledávek mohly stát na konci insolvenčního řízení s konečnou platností nevymahatelnými, což vede ke zpochybnění neutrality DPH.

47

Proto je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že článek 90 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, které pro opravu výše DPH stanoví podmínku, že zčásti nebo zcela nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, a tato podmínka přitom neumožňuje vyloučit, že by se tato pohledávka mohla nakonec stát s konečnou platností nevymahatelnou.

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 (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, které pro opravu výše daně z přidané hodnoty stanoví podmínku, že zčásti nebo zcela nesplacená pohledávka nevznikla v období šesti měsíců před rozhodnutím o úpadku dlužnické společnosti, a tato podmínka přitom neumožňuje vyloučit, že by se tato pohledávka mohla nakonec stát s konečnou platností nevymahatelnou.

Bay Larsen

Bonichot

Safjan

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 11. listopadu 2021.

Vedoucí soudní kanceláře

A. Calot Escobar

Předseda

K. Lenaerts

(*1) – Jednací jazyk: čeština.