

Věc C-335/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

24. dubna 2019

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

6. prosince 2018

Stěžovatelka:

E. Sp. z o.o. Sp. k. se sídlem v S.

Další účastník řízení:

Minister Finansów (Ministr financí, Polsko)

Předmět původního řízení

Odmítnutí opravit základ daně z přidané hodnoty (DPH) v souvislosti s poskytováním služeb v případě, kdy je cena zčásti nebo zcela nezaplacena, s ohledem na daňový status dlužníka a věřitele; „zvýhodnění na nedobytné pohledávky“.

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112/ES se zohledněním zásad daňové neutrality a proporcionality; článek 267 SFEU.

Předběžné otázky

1) Brání ustanovení směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), zejména čl. 90 odst. 2 této směrnice, s přihlédnutím k zásadám daňové neutrality a proporcionality, tomu, aby bylo ve vnitrostátním právu zavedeno omezení

možnosti snížit základ daně, je-li cena zčásti nebo zcela nezaplacena, na základě určitého daňového statusu dlužníka a věřitele?

2) Konkrétně brání unijní právo tomu, aby byla ve vnitrostátním právu stanovena pravidla, která umožňují využít „zvýhodnění na nedobytné pohledávky“ pod podmínkou, že ke dni poskytnutí služby nebo dodání zboží a ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání s cílem využít toto zvýhodnění:

- není dlužník v insolvenčním řízení ani v likvidaci?
- jsou věřitel a dlužník registrovaní jako plátcí DPH?

Relevantní ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty; článek 90, článek 273.

Relevantní ustanovení vnitrostátního práva

Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. 2011, č. 177, pol. 1054, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „zákon o DPH“):

Článek 89a ve znění rozhodném pro projednávaný případ:

„1. Osoba povinná k dani je oprávněná provést opravu základu daně a daň, jež má být z dodání zboží nebo poskytnutí služeb v tuzemsku odvedena, ve vztahu k pohledávkám, jejichž nedobytnost byla doložena. Oprava se týká rovněž základu daně a částky odpovídající dani, která připadá na část pohledávky, jejíž nedobytnost byla doložena.

1a. Má se za to, že nedobytná pohledávka je doložená, pokud nebyla uhrazena ani jakýmkoli způsobem zcizena ve lhůtě 150 dnů ode dne její splatnosti určeného ve smlouvě nebo v daňovém dokladu.

2. Ustanovení odstavce 1 se použije, jsou-li splněny následující podmínky:

1) dodání zboží nebo poskytnutí služeb je uskutečněno ve prospěch osoby povinné k dani podle čl. 15 odst. 1, která je registrovaná jako plátce DPH a která není v insolvenčním řízení ani v likvidaci;

[...]

3) ke dni předcházejícímu dni podání daňového přiznání, v němž se provádí oprava podle odstavce 1:

- a) jsou věřitel a dlužník osobami povinnými k dani registrovanými jako plátcí DPH,
- b) dlužník není v insolvenčním řízení ani v likvidaci;

[...]

- 5) od data vystavení daňového dokladu o pohledávce neuplynuly 2 roky počítané od konce roku, v němž byl doklad vystaven.

3. Oprava podle odstavce 1 může být provedena v daňovém přiznání za období, v němž je nedobytnost pohledávky uznána za doloženou, není-li do dne, v němž věřitel podal daňové přiznání za toto období, pohledávka uhrazena ani jakýmkoli způsobem zcizena.

4. Je-li pohledávka po podání daňového přiznání, v němž byla provedena oprava podle odstavce 1, uhrazena nebo jakýmkoli způsobem zcizena, věřitel je povinen v daňovém přiznání za období, ve kterém byla pohledávka uhrazena nebo zcizena, zvýšit základ daně a částku odpovídající dani, jež má být odvedena. Je-li pohledávka uhrazena zčásti, základ daně a částka odpovídající dani, která má být odvedena, se zvyšuje poměrně k této části.

5. Věřitel je povinen při podání daňového přiznání, v němž byla provedena oprava podle odstavce 1, oznámit tuto opravu vedoucímu finančního úřadu, který je pro něj příslušný, a zároveň uvést opravené částky a údaje dlužníka.

[...]

7. Ustanovení odstavců 1 až 5 se nepoužije, je-li mezi věřitelem a dlužníkem vztah podle čl. 32 odst. 2 až 4.

8. Ministr příslušný na úseku veřejných financí stanoví vyhláškou vzor oznámení podle odstavce 5, [...].“

Článek 89b

„1. Pokud pohledávka, která vyplývá z daňového dokladu o dodání zboží nebo poskytnutí služeb v tuzemsku, nebyla uhrazena ve lhůtě 150 dnů ode dne její splatnosti určeného ve smlouvě nebo v daňovém dokladu, je dlužník povinen v daňovém přiznání za období, ve kterém uplynul 150. den ode dne splatnosti určeného ve smlouvě nebo v daňovém dokladu, opravit odečtenou částku odpovídající dani, jež z tohoto daňového dokladu vyplývá.

1a. Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, pokud dlužník uhradil pohledávku nejpozději v posledním dni zdaňovacího období, v němž uplynul 150. den ode dne splatnosti této pohledávky.

[...]

2. Pokud byla pohledávka ve lhůtě 150 dnů ode dne její splatnosti určeného ve smlouvě nebo v daňovém dokladu uhrazena částečně, pak se oprava týká daně na vstupu, která připadá na neuhrazenou část pohledávky. Ustanovení odstavce 1a se použije obdobně.

[...]

4. Pokud byla pohledávka uhrazena po provedení opravy podle odstavce 1, má osoba povinná k dani právo zvýšit částku odpovídající dani na vstupu v daňovém přiznání za období, v němž byla pohledávka uhrazena, o částku odpovídající dani podle odstavce 1. Byla-li pohledávka uhrazena zčásti, může být daň na vstupu zvýšena poměrně k této části.

[...]

6. Bude-li zjištěno, že osoba povinná k dani porušila povinnost stanovenou v odstavci 1, vedoucí finančního úřadu nebo orgán finančně-správní kontroly vydá dodatečný platební výměr ve výši 30 % částky odpovídající dani, jež vyplývá z neuhrazených daňových dokladů a která nebyla opravena podle odstavce 1. Ve vztahu k fyzickým osobám, které nesou pro tentýž skutek odpovědnost za finanční přestupek nebo za finanční trestný čin, se dodatečný platební výměr nevydává.“

Prawo upadłościowe i naprawcze (zákon o úpadku a vyrovnání) ze dne 28. února 2003 (úplné znění Dz.U. 2015, pol. 233, ve znění pozdějších předpisů):

Článek 342 ve znění rozhodném pro projednávaný případ:

„1. Pohledávky, které jsou uspokojovány z výtěžku zpeněžení majetkové podstaty, se dělí do následujících skupin:

- 1) první skupina – náklady insolvenčního řízení, [...];
- 2) druhá skupina – pohledávky z pracovního poměru z doby před vydáním rozhodnutí o úpadku, [...];
- 3) třetí skupina – daně a jiné odvody a ostatní pohledávky vyplývající z příspěvků na sociální pojištění, včetně úroků a nákladů exekuce;
- 4) čtvrtá skupina – jiné pohledávky, nemají-li být uspokojovány v rámci páté skupiny, včetně úroků za poslední rok přede dnem vydáním rozhodnutí o úpadku, smluvních pokut, nákladů řízení a nákladů exekuce;
- 5) pátá skupina – úroky, které nespádají do výše uvedených skupin v pořadí, v jakém je uspokojován kapitál, a také soudní a správní pokuty a pohledávky z darování a odkazů.

2. Pohledávka nabytá postoupením nebo indosamentem po vydání rozhodnutí o úpadku je uspokojována v třetí skupině, nemá-li být uspokojována ve čtvrté skupině. Uvedené neplatí pro pohledávky vzniklé v důsledku jednání

insolvenčního správce pro likvidaci majetku dlužníka nebo insolvenčního správce pro vyrovnávací řízení se správou majetku dlužníka nebo jednání dlužníka v úpadku, k nimž udělil souhlas insolvenční správce pro vyrovnávací řízení bez správy majetku dlužníka.

3. [...]”

Popis skutkového stavu a řízení, podstatné argumenty účastníků

- 1 Společnost E. sp. z o.o. (dále jen „společnost“) v žádosti o vydání individuálního výkladového stanoviska podané Ministrowi Finansów (Ministr financí, Polsko) uvedla, že jako registrovaný plátc DPH vykonává hospodářskou činnost spočívající v úplatném poskytování služeb daňového poradenství mimo jiné osobám registrovaným jako plátc DPH. Příjemci služeb nejsou se společností propojeni. Odměnu za poskytované služby společnost považuje za základ daně. Pro zdanění služeb poskytovaných v tuzemsku společnost používá základní sazbu DPH. V případech uvedených v zákoně o DPH také uplatňuje přenesení daňové povinnosti (článek 28b zákona o DPH).
- 2 Za poskytnuté služby daňového poradenství zdaněné v tuzemsku vystavila společnost smluvnímu partnerovi daňový doklad. Společnost do dne podání žádosti neobdržela platbu za uvedený daňový doklad. Ode dne vystavení daňového dokladu neuplynuly více než 2 roky. Pohledávka nebyla uhrazena ani jakýmkoli způsobem zcizena. Společnost kromě toho uvedla, že smluvní partner (dlužník) byl v době poskytnutí služby registrovaný jako plátc DPH, nebyl v insolvenčním řízení ani v likvidaci. Stále je registrovaný jako plátc DPH, v současné době je v likvidaci.
- 3 S ohledem na výše uvedené se společnost obrátila na Ministra financí s otázkou, zda za těchto skutkových okolností lze základ daně a daň, která má být za poskytnutí služeb v tuzemsku odvedena, opravit, nebyla-li pohledávka zcela uhrazena a je-li dlužník ve zdaňovacím období, v němž uplyne 150 dnů od splatnosti, v likvidaci.
- 4 V individuálním výkladovém stanovisku ze dne 12. ledna 2015 Ministr financí dospěl k závěru, že pravidlo vyplývající z článku 90 směrnice 2006/112/ES je pro členské státy fakultativní. Zavedení práva opravit základ daně a daň, která má být uhrazena, z pohledávky, jejíž nedobytnost byla věřitelem doložena, do článku 89a zákona o DPH není v rozporu s článkem 90 směrnice 2006/112/ES. Není-li tedy splněna jedna ze základních podmínek obsažených v právní normě stanovené v polském právním řádu, kterou se provádí oprávnění vyplývající z předmětného článku 90, nemůže osoba povinná k dani vyvozovat právo na tzv. „zvýhodnění na nedobytné pohledávky“ přímo z unijního práva.
- 5 Společnost se proti individuálnímu výkladovému stanovisku odvolala k Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Szczecinie (Krajský správní soud ve Štětíně, Polsko), který odvolání zamítl. Z jeho pohledu právo na opravu daně,

jež má být odvedena, vzniká výhradně, jsou-li splněny všechny podmínky uvedené v čl. 89a odst. 2 zákona o DPH zároveň; k tomu však v projednávané věci nedošlo.

- 6 Proti tomuto rozsudku podala společnost kasační stížnost. Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) spojil tuto věc se třemi jinými věcmi k společnému projednání. Ve všech těchto případech společnost požádala o vydání individuálního výkladového stanoviska, jehož podstata se týká vztahu mezi podmínkami pro uplatnění zvýhodnění na nedobytné pohledávky stanovenými v ustanoveních polského práva a skutkovými okolnostmi, které mohou nastat a na něž se vztahuje článek 89a zákona o DPH.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 7 Pochybnosti předkládajícího soudu se týkají prostoru pro uvážení, který mají členské státy při stanovování podmínek pro využití pravidel zakotvených v článku 90 směrnice 2006/112/ES ve vnitrostátním právu. Konkrétně si soud není jist tím, zda by se podmínky uvedené v článku 89 zákona o DPH neměly omezovat pouze na takové, které umožňují doložit, že nedošlo k uhrazení pohledávky, jejíž hodnota byla zohledněna v přiznání k DPH jako zdanitelný obrát a daň, která má být uhrazena, a zda by podmínky týkající se daňového statusu věřitele a dlužníka neměly být vyloučeny. V článku 89a zákona o DPH byly kromě vymezení toho, jaké pohledávky se považují za nedobytné, zavedeny také podmínky podle odstavce 2.
- 8 Článek 90 směrnice 2006/112/ES neupřesňuje podmínky ani povinnosti, které mohou členské státy ukládat, což bylo v dosavadní judikatuře Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud) chápáno tak, že tato ustanovení poskytují členským státům prostor pro uvážení, zejména ve vztahu k formalitám, které musí osoby povinné k dani dodržet vůči daňovým orgánům za účelem snížení základu daně. Proto bylo ve vnitrostátní judikatuře rozhodováno tak, že zvýhodnění na nedobytné pohledávky spadá do prostoru pro uvážení.
- 9 Podle předkládajícího soudu dosavadní judikatura Soudního dvora neposkytuje jednoznačnou odpověď na otázku, zda je možné ve vnitrostátním právu stanovit výše uvedená omezení.
- 10 Dosavadní judikatura Soudního dvora nasvědčuje tomu, že Soudní dvůr prosazuje restriktivní výklad omezení pro využívání „zvýhodnění na nedobytné pohledávky“, jaká mohou členské státy ve vnitrostátním právu zavést.
- 11 Konkrétně v rozsudku ze dne 15. května 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328, Soudní dvůr dospěl k závěru, že „je [...] důležité, aby se formality, které musí osoby povinné k dani splnit, aby mohly před daňovými orgány uplatnit nárok na snížení základu daně u DPH,

omezovaly na ty, které umožňují doložit, že po uzavření transakce definitivně neobdržely část nebo celé protiplnění.“ (bod 39).

- 12 Avšak v bodě 36 tohoto rozhodnutí Soudní dvůr uvedl, že „pokud jde o otázku, jaké formality mohou být spojeny s uplatněním tohoto nároku na snížení základu daně, je třeba připomenout, že podle článku 273 směrnice o DPH mohou členské státy uložit povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, zejména za podmínky, že tato možnost nebude využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3 této směrnice.“
- 13 Pochybnosti neodstraňuje ani rozsudek Soudního dvora ze dne 23. listopadu 2017, Enzo Di Maura v. Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa, C-246/16, ECLI:EU:C:2017:887, v němž Soudní dvůr dospěl k závěru, že „článek 11 část C odst. 1 druhý pododstavec šesté směrnice [...] musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát nemůže podmínit snížení základu daně z přidané hodnoty neúspěšností insolvenčního řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let.“ (výrok).
- 14 Výše uvedené může nasvědčovat tomu, že délka insolvenčního řízení byla pro posouzení souladu vnitrostátní právní úpravy s unijním právem klíčová. V odůvodnění však Soudní dvůr uvedl, že „[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“ (bod 22). Dále Soudní dvůr uvádí, že „[p]řipuštění možnosti členských států vyloučit jakékoliv snížení základu DPH by ostatně bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH, z níž plyne zejména to, že podnik jako výběřčího daně na účet státu je třeba v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacena v rámci jeho hospodářské činnosti, která sama podléhá DPH.“ (bod 23).
- 15 Soudní dvůr, odvolávaje se na zásadu proporcionality, dospěl k závěru, že „[t]ato nejistota je zjevně zohledněna tím, že osoba povinná k dani nemá nárok na snížení základu daně dříve, než se pohledávka stane s konečnou platností nedobytnou, jak v podstatě stanoví vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním 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.“ (bod 27).
- 16 Soudní dvůr zároveň uznal, že „[v]nitrostátním orgánům 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.“ (bod 27).

- 17 Z dosavadní judikatury Soudního dvora podle všeho vyplývá, že podmínky uplatnění zvýhodnění na nedobytné pohledávky stanovené ve vnitrostátní právní úpravě se mohou týkat výhradně předcházení nejistotě spojené s definitivní povahou nezaplacení daňového dokladu.
- 18 S ohledem na výše uvedené má předkládající soud pochybnosti o tom, zda takové dodatečné podmínky, jaké stanoví čl. 89a odst. 2 zákona o DPH, jsou přípustné, nebo zda pro provedení opravy postačí podmínka, podle které má být doložena nedobytnost, a to tak, že osoba povinná k dani prokáže, že pohledávka nebyla za posledních 150 dní od její splatnosti určené ve smlouvě nebo v daňovém dokladu uhrazena ani jakýmkoli způsobem zcizena.
- 19 Předkládající soud očekává zejména to, že Soudní dvůr rozhodne, zda takové podmínky, jako jsou podmínky stanovené v čl. 89a odst. 2 zákona o DPH, nespádají do prostoru pro uvážení členských států, nebo zda má vnitrostátní soud s ohledem na zásadu proporcionality posuzovat tyto podmínky podle okolností případu, což by znamenalo zejména to, že je potřeba brát v potaz, jak dlouho bude insolvenční nebo likvidační řízení trvat.
- 20 Závěr, podle kterého unijní právo brání tomu, aby členský stát uplatňoval podmínku stanovenou v čl. 89a odst. 2 zákona o DPH, by významně narušil soudržnost polského právního systému. Polský zákonodárce se totiž prostřednictvím článku 89b zákona o DPH rozhodl využít oprávnění podle čl. 185 odst. 2 směrnice 2006/112/ES.
- 21 Aby nedošlo k porušení zásad neutrality a proporcionality, je s využitím „zvýhodnění na nedobytné pohledávky“ osobou povinnou k dani (věřitelem) a opravou daně, jež má být odvedena, provedenou toutéž osobou, spojena povinnost osoby povinné k dani (dlužníka) provést opravu daně na vstupu. Tímto je zajištěna neutralita DPH, která je její konstrukční vlastností. Využije-li věřitel „zvýhodnění na nedobytné pohledávky“, pak platí, že daň, která byla opravena, přestává konstrukčně existovat. Tímto fakticky přestává existovat také daň na vstupu, kterou by bylo možné odečíst. Důsledkem vzniku práva věřitele na opravu daně, jež má být odvedena, v případě nedobytné pohledávky, je tedy povinnost osoby povinné k dani (dlužníka) vyplývající z čl. 89b odst. 1 zákona o DPH snížit daň na vstupu, která má být odečtena, nebo neexistuje-li taková daň, povinnost zvýšit částku odpovídající dani, jež má být odvedena, o částku odpovídající dani, jež vyplývá z neuhrazených faktur, a to prostřednictvím opravy daňového přiznání za období, v němž tato osoba provedla odpočet. Ustanovení článku 89a zákona o DPH se týkají oprávnění osoby povinné k dani (věřitele) a upravují podmínky využití tohoto oprávnění a na druhé straně se čl. 89b odst. 1 tohoto zákona týká současné povinnosti osoby povinné k dani (dlužníka), která na výzvu věřitele neuhradila pohledávku splňující požadavky dle čl. 89a odst. 1 a odst. 1a zákona o DPH, provést příslušnou opravu daně na vstupu, jež má být odečtena, nebo povinnost zvýšit odpovídajícím způsobem částku odpovídající dani, jež má být odvedena, za období, v němž osoba povinná k dani provedla odpočet, proto musí spolu obě uvedená pravidla zcela korelovat a být totožná co do právního stavu,

který je ve vztahu k nim stanoven. Na posouzení, zda věřitel využil oprávněně právo na opravu daně, jež má být odvedena, totiž závisí, jak bude posouzena situace jeho dlužníka, a to s ohledem na přímou souvislost mezi právem jedné osoby povinné k dani a povinností druhé osoby povinné k dani.

- 22 Podle předkládajícího soudu oprava provedená věřitelem ve vztahu k dlužníkovi v úpadku nepřipustným způsobem zasahuje do průběhu insolvenčního řízení, a to tím, že mění pořadí uspokojování věřitelů upravené v článku 342 zákona o úpadku a vyrovnání tak, že uspokojuje – mimochodem nákladem Státní pokladny – jednoho z věřitelů dlužníka, jehož místo zaujímá jiný věřitel, kterým je právě Státní pokladna, což vede k přesunu povinnosti k DPH ze čtvrté skupiny uspokojení (hodnota daňového dokladu bez DPH vystaveného věřitelem vyplývající z obchodních a obecně občanskoprávních vztahů) do třetí skupiny (daně). Podle vnitrostátní judikatury představují ustanovení insolvenčního a vyrovnacího práva, zejména článek 342 zákona o úpadku a vyrovnání, ve vztahu k daňovým předpisům *lex specialis*, a nedovolují, aby byli jednotliví věřitelé uspokojeni v jiném pořadí, než jaké stanoví toto ustanovení.
- 23 Omezení podle čl. 89a odst. 2 bodu 1 a čl. 89b odst. 1b zákona o DPH zavedena do vnitrostátního práva jsou projevem dodržování této zásady, jejíž porušení by zasáhlo do soudržnosti fungujícího vnitrostátního právního systému, jež je vyjádřena v článku 342 zákona o úpadku a vyrovnání.
- 24 V této souvislosti se však objevuje dilema, zda tato omezení nejsou s ohledem na zásady daňové neutrality a proporcionality v rozporu s čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112/ES, a porušují-li tato omezení podle Soudního dvora uvedené normy, pak zda musí vnitrostátní soud rozhodnout způsobem odporujícím normě článku 342 zákona o úpadku a vyrovnání.
- 25 Výše uvedené pochybnosti vznikají rovněž ve vztahu k ostatním podmínkám uplatnění zvýhodnění na nedobytné pohledávky podle článku 89a zákona o DPH. I ony zajišťují symetrii stanovených daňových pravidel. Zejména pak podmínka, podle které má být dodáno plátcí daně, zajišťuje, že daň na vstupu bude symetricky snížena u příjemce zboží. Pokud by takové omezení neexistovalo, konečná spotřeba by nebyla zdaněna a náležitý výběr daně by nebyl zajištěn.
- 26 Předkládající soud má za to, že výše uvedené argumenty představují podstatný moment hovořící pro to, že je nezbytné podmínky podle článku 89a a článku 89b zákona o DPH splnit zároveň.