



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. října 2020 *

[znění opravené usnesením ze dne 26. listopadu 2020]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 90 – Snížení základu DPH – Celkové nebo částečné nezaplacení ceny – Podmínky uložené vnitrostátní právní úpravou pro uplatnění nároku na snížení – Podmínka, podle které dlužník nesmí být v insolvenčním řízení nebo v likvidaci – Podmínka, podle které musí být věřitel a dlužník osobami povinnými k DPH“

Ve věci C-335/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 6. prosince 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 24. dubna 2019, v řízení

E. sp. z o.o. sp. k.

proti

Minister Finansów,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za E. sp. z o.o. sp. k. A. Bartosiewiczem, daňovým poradcem,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a M. Siekierzyńskou, jako zmocněnkyněmi,

po vyloučení stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 4. června 2020,

* Jednací jazyk: polština.

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).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností E. sp. z o.o. sp. k. a Minister Finansów (ministr financí, Polsko) ve věci individuálních výkladových stanovisek vydaných posledně uvedeným.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 63 směrnice 2006/112 stanoví:
„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“
- 4 Článek 73 této směrnice uvádí:
„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 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 uvedené směrnice zní takto:
„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 184 téže směrnice stanoví:
„Počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“
- 7 Článek 185 směrnice 2006/112 zní takto:
„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k [dani z přidané hodnoty (DPH)] změny okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.
2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.
Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

8 Článek 273 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními 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.“

Polské právo

9 Článek 89a ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004, ve znění použitelném na spor v původním řízení (Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054, dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

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

1a. Má se za to, že nedobytnost pohledávky je doložena, 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, resp. poskytnutí služeb je uskutečněno ve prospěch osoby povinné k dani ve smyslu 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, kterým 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 vystavení faktury, která pohledávku dokládá, uplynuly méně než dva roky, počítáno od konce roku, v němž byla faktura vystavena;

[...]

3. Oprava uvedená v odstavci 1 může být provedena daňovým přiznáním za zdaňovací období, za které je uznána nedobytná povaha pohledávky, za podmínky, že tato pohledávka nebyla uhrazena, ani v jakékoli formě zcizena do dne podání daňového přiznání za toto období věřitelem.

4. Byla-li pohledávka po podání daňového přiznání, kterým byla provedena oprava podle odstavce 1, uhrazena nebo jakýmkoli způsobem zcizena, je věřitel ve vyúčtování pro období, v němž byla pohledávka uhrazena nebo zcizena, povinen zvýšit základ daně a částku dlužné daně. Byla-li pohledávka uhrazena zčásti, zvýší se základ daně a částka dlužné daně odpovídajícím způsobem k této části.

[...]“

10 Článek 89b zákona o DPH stanoví:

„1. Není-li pohledávka, která vyplývá z daňového dokladu o dodání zboží nebo poskytnutí služeb v tuzemsku, uhrazena v průběhu 150 dnů od uplynutí lhůty splatnosti stanovené ve smlouvě nebo v daňovém dokladu, je dlužník povinen opravit odpočtenou daň na vstupu, která vyplývá z tohoto daňového dokladu, ve vyúčtování za období, v němž uplynul 150. den od uplynutí lhůty splatnosti stanovené ve smlouvě nebo v daňovém dokladu.

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

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

[...]

4. Byla-li 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 ve vztahu k této části.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 11 Společnost E., jež je společností s ručením omezeným založenou podle polského práva se sídlem v Polsku a jež je osobou povinnou k DPH, vykonává činnost daňového poradenství určenou zejména subjektům povinným k DPH, které s ní nejsou spojeny. Tato společnost uplatňuje na služby takto poskytnuté v Polsku základní sazbu DPH.
- 12 Společnost E. zaslala jednomu ze svých zákazníků fakturu zahrnující DPH za služby daňového poradenství zdanitelné na polském území. V době poskytnutí služby byl tento zákazník registrován jako osoba povinná k DPH a nebyl v insolvenčním řízení ani v likvidaci. Uvedený zákazník však vstoupil do likvidace v období 150 dnů od uplynutí platební lhůty, zůstal ale registrován jako osoba povinná k DPH. Vzhledem k tomu, že tato faktura nebyla uhrazena ani v jakékoliv formě zcizena, podala společnost E. ministrovi financí před uplynutím období dvou let od data vystavení uvedené faktury žádost o individuální výkladové stanovisko, aby zjistila, zda i přes vstup jejího klienta do likvidace po poskytnutí dotyčné služby může využít snížení základu DPH pro nezaplacení pohledávky vyplývající z téže faktury, jelikož ostatní podmínky stanovené v článku 89a zákona o DPH byly splněny.
- 13 Ministr financí odpověděl na žádost společnosti E. individuálním výkladovým stanoviskem ze dne 12. ledna 2015 záporně. Ministr financí zejména uvedl, že článek 90 směrnice 2006/112 přiznává osobám povinným k dani právo snížit základ DPH pouze za podmínek stanovených každým členským státem, které Polská republika stanovila v článku 89a zákona o DPH. Pokud tedy není splněna jedna z podmínek stanovených v tomto článku, není osoba povinná k dani oprávněna dovolávat se nároku na snížení tím, že by ho mohla vyvodit přímo z unijního práva.

- 14 Předkládající soud upřesňuje, že společnost E. rovněž podala tři další žádosti o individuální výkladové stanovisko týkající se souladu podmínek stanovených v článku 89a zákona o DPH za různých skutkových okolností, za kterých lze tento článek použít. Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že ani na tyto žádosti nebylo odpovězeno kladně. Předkládající soud poznamenává, že z důvodu vzájemné souvislosti spojil všechny čtyři věci týkající se sporných individuálních výkladových stanovisek.
- 15 Společnost E. neúspěšně napadla uvedená individuální výkladová stanoviska před polským soudem příslušným v prvním stupni. Posléze podala kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, ve kterém tvrdí, že soud prvního stupně neprávem rozhodl, že napadená ustanovení zákona o DPH neporušují požadavky vyplývající z unijního práva.
- 16 Předkládající soud má pochybnosti, pokud jde o prostor pro uvážení přiznaný členským státům pro určení podmínek použití ustanovení článku 90 směrnice 2006/112 ve vnitrostátním právu. Zejména s ohledem na rozsudky ze dne 15. května 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), a ze dne 23. listopadu 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), si klade otázku, zda jsou podmínky stanovené v čl. 89a odst. 2 zákona o DPH přípustné.
- 17 Předkládající soud upřesňuje, že polský zákonodárce přijal článek 89b zákona o DPH jako opatření provádějící čl. 185 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 2006/112 tak, že uložil dlužníkovi povinnost opravit částku odpočitatelné DPH jakožto logický následek práva věřitele na snížení základu daně za podmínek stanovených v článku 89a zákona o DPH. Podmínky stanovené v článku 89a zákona o DPH, zejména podmínka, že věřitel a dlužník musí být osobami povinnými k DPH, tak zajišťují symetrii daňových mechanismů pro účely správného výběru daně.
- 18 Předkládající soud mimoto upřesňuje, že podmínka, podle které dlužník nesmí být v insolvenčním řízení nebo v likvidaci ve smyslu čl. 89a odst. 2 zákona o DPH, umožňuje zajistit soudržnost polského právního systému tím, že zamezuje zejména zásahu do pořadí uspokojení věřitelů stanoveného úpadkovým právem. Pro případ, že by Soudní dvůr rozhodl, že čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112 brání takovým podmínkám, jako jsou podmínky stanovené v čl. 89a odst. 2 zákona o DPH, si předkládající soud klade otázku, zda by měl při svém rozhodnutí nepoužít vnitrostátní pravidla upravující úpadek.
- 19 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Umožňuje směrnice 2006/112[...], zejména její čl. 90 odst. 2, s přihlédnutím k zásadám daňové neutrality a proporcionality, aby byla ve vnitrostátním právu omezena možnost snížit základ daně v případě částečného nebo celkového nezaplacení ceny, jelikož dlužník a věřitel mají určitý daňový status?
- 2) Nebrání konkrétně unijní právo tomu, aby byla ve vnitrostátním právu stanovena pravidla, která připouštějí možnost ‚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?“

K předběžným otázkám

- 20 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 90 směrnice 2006/112 brání vnitrostátní právní úpravě, která váže snížení základu DPH na podmínku, aby byl dlužník ke dni dodání zboží nebo poskytnutí služby a ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání s cílem využít tohoto snížení registrován jako osoba povinná k DPH a nebyl v insolvenčním řízení nebo v likvidaci a aby i věřitel byl ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání stále registrován jako osoba povinná k DPH.
- 21 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, celkového nebo částečného nezaplacení ceny či snížení ceny po datu uskutečnění plnění, z něhož byla zaplacena daň, ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž částku DPH dlužnou osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice 2006/112, 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 8. května 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 17 a citovaná judikatura).
- 22 Kromě toho podle článku 273 směrnice 2006/112 mohou členské státy uložit povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními 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.
- 23 Vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice 2006/112 neupřesňují kromě jimi stanovených mezí podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, je nutno konstatovat, že tato ustanovení jim přiznávají prostor pro uvážení, zejména pokud jde o formality, které musí osoby povinné k dani splňovat vůči daňovým orgánům uvedených států, aby mohly snížit základ daně (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 32 a citovaná judikatura).
- 24 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, se mohou v zásadě odchýlit od povinnosti dodržovat pravidla týkajících se základu daně jen ve striktně nezbytných mezích pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice 2006/112, a nemohou být tudíž používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, EU:C:2018:989, bod 33 a citovaná judikatura).
- 25 Je tudíž třeba, aby se formality, které musí osoby povinné k dani splnit, aby mohly před daňovými orgány uplatnit nárok na snížení základu DPH, omezovaly na formality, které umožňují doložit, že po uzavření transakce s konečnou platností neobdrží protiplnění nebo jeho část. V tomto ohledu vnitrostátním soudům přísluší ověřit, zda je tomu tak u formalit vyžadovaných dotýčným členským státem (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 34 a citovaná judikatura).
- 26 Článek 90 odst. 2 směrnice 2006/112 umožňuje členským státům odchýlit se v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění od pravidla uvedeného v čl. 90 odst. 1 této směrnice.
- 27 Pokud totiž dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení ceny plnění a nedojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nebo příjemce nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající nebo poskytovatel v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem. Avšak nelze-li vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 16 a citovaná judikatura).

- 28 Jak již Soudní dvůr rozhodl, tato možnost odchylky 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 8. května 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 19 a citovaná judikatura).
- 29 Z toho plyne, že uplatnění možnosti takové odchylky musí být odůvodněné tak, aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí 2006/112, a že členskými státy nemůže umožnit, aby snížení základu DPH v případě nezaplacení zcela vyloučily (rozsudek ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20 a citovaná judikatura).
- 30 Konkrétně, i když je správné, aby měly členské státy možnost vypořádat se s nejistotou ohledně nezaplacení faktury nebo ohledně definitivního charakteru jejího nezaplacení, nemůže taková možnost odchylky zacházet nad rámec uvedené nejistoty, zejména pak do té míry, že by se týkala toho, zda je možné neprovést snížení základu daně v případě nezaplacení (rozsudek ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 21 a citovaná judikatura).
- 31 Připuštění možnosti členských států vyloučit veškeré snížení základu DPH by mimoto 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 ekonomické činnosti, která sama podléhá DPH (rozsudek ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22 a citovaná judikatura).
- 32 V projednávaném případě je třeba na podmínky stanovené v čl. 89a odst. 2 bodě 1 a bodě 3 písm. a) a b) zákona o DPH nahlížet tak, že jimi Polská republika na základě čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 stanovila formality, které musí splnit osoby povinné k dani, aby mohly uplatnit nárok na snížení základu DPH v případech celkového nebo částečného nezaplacení ceny, a zároveň, co se týče osob povinných k dani, které podobně jako společnost E. nemohou snížit tento základ daně z důvodu, že tyto podmínky nespĺňují, tak, že jimi Polská republika využila možnosti odchýlit se stanovené v čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112. Z toho vyplývá, že je třeba zkoumat, zda omezení, které s sebou nesou tyto podmínky pro takové osoby povinné k dani, jako je společnost E., je odůvodněno nutností zohlednit nejistotu o tom, zda je nezaplacení definitivní.
- 33 Pokud jde na prvním místě o podmínku, která váže snížení základu DPH na okolnost, aby byl dlužník registrován jako osoba povinná k DPH ke dni dodání zboží nebo poskytnutí služby, je třeba mít za to, že taková podmínka nemůže být odůvodněna nutností zohlednit nejistotu o tom, zda je nezaplacení definitivní. Skutečnost, zda je dlužník osobou povinnou k DPH v den dodání zboží nebo poskytnutí služby, či nikoliv, totiž sama o sobě neumožňuje dospět k závěru, že existuje riziko, že pohledávka nebude vymožena. Musí tomu tak být tím spíše, jak tvrdí Evropská komise ve svém písemném vyjádření, že zboží může být dodáno a služby poskytnuty osobám, které nejsou osobami povinnými k DPH, jako jsou subjekty osvobozené od DPH nebo spotřebitelé, aniž je tím dotčena povinnost věřitele vybrat DPH na účet státu a právo tohoto věřitele opravit dodatečně základ daně.
- 34 Pokud jde na druhém místě o podmínku, která váže snížení základu DPH na okolnost, aby byl dlužník stále registrován jako osoba povinná k DPH ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání, je třeba zdůraznit, že vedle okolnosti připomenuté v předchozím bodě tohoto rozsudku, podle níž dlužník není nutně osobou povinnou k dani, Soudní dvůr v bodě 28 rozsudku ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), rozhodl, že článek 90 směrnice 2006/112

brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že plátce daně nemůže snížit daňový základ v případě celkového nebo částečného nezaplacení částky, kterou měl dlužník zaplatit z titulu plnění podléhajícího DPH, pokud již tento dlužník není plátcem DPH.

- 35 Pokud jde na třetím místě o podmínku, která váže snížení základu DPH na okolnost, aby byl věřitel stále registrován jako osoba povinná k DPH ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání, je třeba konstatovat, že tato podmínka není odůvodněna nutností zohlednit nejistotu o tom, zda je nezaplacení definitivní. Vzhledem k tomu, že existence pohledávky a povinnost dlužníka tuto pohledávku zaplatit nezávisí na zachování postavení věřitele jako osoby povinné k dani, skutečnost, zda byl věřitel ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání osobou povinnou k DPH, či nikoli, neumožňuje sama o sobě dospět k závěru, že existuje riziko, že pohledávka nebude vymožena.
- 36 Úvahy rozvinuté v bodech 32 až 35 tohoto rozsudku nejsou vyvráceny argumentem, který uvedla polská vláda ve svém písemném vyjádření, podle něhož vzhledem ke spojitosti mezi článkem 90 směrnice 2006/112 a články 184 a 185 této směrnice, a sice vzájemné závislosti mezi DPH, kterou má věřitel zaplatit jakožto prodávající nebo poskytovatel plnění, a DPH odpočitatelnou dlužníkem jakožto pořizovatelem nebo příjemcem plnění, požadavek, že věřitel a dlužník musí být osobami povinnými k DPH, umožňuje zajistit symetrické snížení částky základu daně pro účely výpočtu splatné DPH, stanovené v článku 89a zákona o DPH, a částky odpočitatelné DPH, stanovené v článku 89b zákona o DPH, a tím i soudržnost a řádné fungování systému DPH při dodržování zásady daňové neutrality.
- 37 Je pravda, že Soudní dvůr rozhodl, že zatímco článek 90 směrnice 2006/112 upravuje právo dodavatele nebo poskytovatele snížit základ daně, pokud po uzavření transakce neobdrží stanovené protiplnění nebo obdrží pouze jeho část, článek 185 této směrnice se týká opravy počátečního odpočtu provedeného druhou stranou téže transakce, a oba tyto články tak představují dvě strany téže ekonomické operace a musí být vykládány soudržně (rozsudek ze dne 22. února 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, bod 35).
- 38 Konkrétně, pokud členský stát na základě čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví, že osoba povinná k dani může po uzavření transakce za určitých podmínek snížit základ daně, musí pro účely zajištění zásady daňové neutrality použít čl. 185 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 2006/112, aby druhá strana téže transakce opravila částku odpočitatelné DPH. Právě to učinil polský zákonodárce přijetím článků 89a a 89b zákona o DPH.
- 39 Zajištění symetrického snížení základu splatné DPH a částky odpočitatelné DPH však nezávisí na tom, zda obě strany DPH podléhají. Právo věřitele snížit základ daně ani povinnost dlužníka snížit částku odpočitatelné DPH totiž nezávisí na zachování postavení osoby jako osoby povinné k dani.
- 40 Pokud jde zaprvé o věřitele, je třeba konstatovat, že jelikož byl věřitel osobou povinnou k dani v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služby, tj. v okamžiku, kdy se podle článku 63 směrnice 2006/112 uskutečnilo zdanitelné plnění a vzniká daňová povinnost, zůstává povinen odvést DPH, kterou vybral pro stát, nezávisle na skutečnosti, že mezitím ztratil postavení osoby povinné k dani. Mimoto s ohledem na skutečnost, že – jak vyplývá z bodu 21 tohoto rozsudku – základ daně, jak je definován v článku 73 směrnice 2006/112, je tvořen skutečně přijatým protiplněním, může tento věřitel i poté, co ztratil postavení osoby povinné k dani, opravit základ daně tak, aby tento základ odrážel skutečně přijaté protiplnění a daňová správa neobdržela z titulu DPH částku vyšší, než je částka obdržená uvedeným věřitelem. Právo věřitele snížit základ daně za účelem opravy tak nezávisí na zachování jeho postavení osoby povinné k dani.
- 41 Pokud jde zadruhé o dlužníka, je třeba připomenout, že každá osoba, která má postavení osoby povinné k dani a která jedná jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo poskytnutí služby, má nárok na odpočet ohledně tohoto zboží nebo poskytnuté služby a že v případě neexistence daňového úniku či zneužití a s výhradou případných oprav v souladu s podmínkami stanovenými v článku 185 směrnice

2006/112 jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane zachován (rozsudky ze dne 2. června 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, bod 32, a ze dne 22. března 2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 46). Za těchto podmínek musí být možné, aby každá osoba, která již není osobou povinnou k dani, ale měla toto postavení v okamžiku vzniku nároku na odpočet, opravila částku odpočitatelné DPH. Povinnost dlužníka snížit částku odpočitatelné DPH tak nezávisí na zachování jeho postavení osoby povinné k dani.

- 42 Pokud jde o skutečnost, že jakmile dojde k opravě základu daně a odpočitatelné DPH, hrozí, že DPH, kterou dlužník nyní dluží, nebude odvedena státu z důvodu, že se dlužník nachází v insolvenčním řízení nebo v likvidaci, stačí uvést, jak to učinila generální advokátka v bodech 58 až 60 svého stanoviska, že vzájemná souvislost mezi opravou základu daně a opravou odpočitatelné DPH nutně neznamená, že tyto opravy musí být provedeny ve stejný okamžik. Tato vzájemná souvislost tak nebrání členským státům, aby vzhledem k neexistenci časového kritéria v čl. 185 odst. 2 druhé větě směrnice 2006/112 vyžadovaly opravu odpočitatelné DPH, jakmile se dlužník ocitne v platební neschopnosti a ještě předtím, než je ve vztahu k němu zahájeno insolvenční nebo likvidační řízení, a bylo tak zabráněno jakémukoliv riziku finanční ztráty pro stát.
- 43 Kromě toho takový požadavek, jako je požadavek dotčený v původním řízení spočívající v tom, že věřitel a dlužník musí být osobami povinnými k DPH, nemůže být odůvodněn ani předcházením nesrovnalostem nebo zneužitím, ani ve světle ustanovení článku 273 směrnice 2006/112.
- 44 Je totiž třeba poukázat na to, že cíl předcházení nesrovnalostem a zneužitím neumožňuje postupovat v rozporu s účelem a systematikou čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112, jak jsou uvedeny v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku, a odůvodnit odchylku od čl. 90 odst. 1 této směrnice jinak než na základě důvodů souvisejících s nejistotou ohledně nezaplacení nebo ohledně jeho definitivního charakteru (viz obdobně rozsudek ze dne 8. května 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 25).
- 45 Kromě toho s ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 24 tohoto rozsudku v souvislosti s článkem 273 směrnice 2006/112 ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, že by povolení takovému věřiteli, jako je společnost E., snížit základ DPH i přes ztrátu *a posteriori* postavení jakožto osoby povinné k dani nebo postavení dlužníka jakožto osoby povinné k dani, představovalo zvláštní riziko daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Musí tomu tak být tím spíše, jak bylo připomenuto v bodech 40 a 41 tohoto rozsudku, že právo opravit základ daně a povinnost opravit částku odpočitatelné DPH nezávisí na zachování postavení věřitele ani dlužníka jako osoby povinné k dani. Vyloučení veškeré možnosti snížení základu daně v takovémto případě a zatížení takového věřitele částkou DPH, kterou neobdržel v rámci své ekonomické činnosti, každopádně překračuje meze striktně nezbytné pro dosažení cílů uvedených v článku 273 směrnice 2006/112 (rozsudek ze dne 8. května 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, bod 27).
- 46 Pokud jde na čtvrtém místě o podmínku, která váže snížení základu DPH na okolnost, aby dlužník nebyl ke dni dodání zboží nebo poskytnutí služby a ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání v insolvenčním řízení nebo v likvidaci, je třeba konstatovat, že tím, že je věřitel připraven o svůj nárok na snížení z důvodu, že nelze před skončením insolvenčního nebo likvidačního řízení stanovit, zda je pohledávka definitivně nedobytná, taková podmínka skutečně zohledňuje nejistotu ohledně definitivního charakteru nezaplacení.
- 47 Je však třeba připomenout, že v souladu se zásadou proporcionality, která patří mezi obecné zásady unijního práva, musí být prostředky použité k provedení směrnice 2006/112 takové povahy, aby umožnily dosažení cílů sledovaných touto směrnicí, a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení těchto cílů nezbytné (rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 25).

- 48 Je přitom nutno konstatovat, že nejistota související s definitivním charakterem nezaplacení by mohla být rovněž zohledněna přiznáním snížení základu DPH, pokud by věřitel před ukončením insolvenčního nebo likvidačního řízení konstatoval, že jeho pohledávka s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zůstane neuhrazena, s tím, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, by se tento základ daně zvýšil. Vnitrostátním orgánům by tak 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 věřitel musel předložit. Tento způsob by mohl zamýšleného cíle dosáhnout stejně účinně, avšak současně by méně omezoval věřitele, který výběrem DPH na účet státu zajišťuje její předběžné financování (obdobně viz rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 27).
- 49 V tomto ohledu je třeba ostatně zdůraznit, že čl. 89a odst. 1a zákona o DPH stanoví právě časové kritérium, po jehož uplynutí se pohledávka považuje za pravděpodobně nedobytnou, a dále, že podle čl. 89a odst. 4 tohoto zákona musí věřitel zvýšit základ daně a částku splatné DPH, pokud po snížení základu daně byla pohledávka nakonec uhrazena nebo zcizena. Tato ustanovení, vykládaná ve vzájemném spojení, představují sama o sobě vhodné opatření, které odpovídá, jak bylo připomenuto v předchozím bodě tohoto rozsudku, požadavkům zásady proporcionality.
- 50 Závěr učiněný v bodě 48 tohoto rozsudku platí *a fortiori* v kontextu insolvenčního nebo likvidačního řízení, v nichž lze jistotu, že pohledávka je definitivně nedobytná, nabýt v zásadě až po uplynutí dlouhé doby. Taková doba může mít každopádně za následek, že podniky podléhající těmto předpisům 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 směrnicí 2006/112 (obdobně viz rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 28).
- 51 [Ve znění oprav provedených usnesením ze dne 26. listopadu 2020] Pokud jde o skutečnost, na kterou poukazuje předkládající soud, že podmínka uvedená v bodě 46 tohoto rozsudku umožňuje zajistit soudržnost polského právního systému tím, že zamezuje zejména zásahu do pořadí uspokojení věřitelů stanoveného úpadkovým právem, je třeba připomenout zaprvé, že čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 splňuje podmínky požadované k tomu, aby měl přímý účinek (rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 34), a zadruhé, že zásada přednosti unijního práva znamená, že každému vnitrostátnímu soudu přísluší, aby jakožto orgán členského státu v rámci svých pravomocí upustil v rámci sporu, který mu byl předložen, od použití jakéhokoli vnitrostátního ustanovení odporujícího ustanovení unijního práva, které má přímý účinek (rozsudek ze dne 24. června 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, bod 61).
- 52 Z toho vyplývá, že pokud taková osoba povinná k dani, jako je společnost E., nespĺňuje pouze podmínky stanovené vnitrostátní právní úpravou, které nejsou v souladu s čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112, může se dovolávat tohoto ustanovení před vnitrostátními soudy vůči státu za účelem dosažení snížení svého daňového základu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 35), a vnitrostátní soud je povinen nepoužít tyto podmínky, které nejsou v souladu. Skutečnost, že jsou tímto dotčena jiná ustanovení vnitrostátního práva, je irelevantní, neboť jinak by povinnost vnitrostátních soudů upustit od použití ustanovení vnitrostátního práva odporujícího ustanovení unijního práva, které má přímý účinek, byla zbavena své podstaty, čímž by byla porušena zásada přednosti unijního práva.
- 53 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 90 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která váže snížení základu DPH na podmínku, aby byl dlužník ke dni dodání zboží nebo poskytnutí služby a ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání s cílem využít tohoto snížení registrován jako osoba povinná k DPH a nebyl v insolvenčním řízení nebo v likvidaci a aby i věřitel byl ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání stále registrován jako osoba povinná k DPH.

K nákladům řízení

- 54 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 (první 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 vnitrostátní právní úpravě, která váže snížení základu daně z přidané hodnoty (DPH) na podmínku, aby byl dlužník ke dni dodání zboží nebo poskytnutí služby a ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání s cílem využít tohoto snížení registrován jako osoba povinná k DPH a nebyl v insolvenčním řízení nebo v likvidaci a aby i věřitel byl ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání stále registrován jako osoba povinná k DPH.

Podpisy