



## Sbírka soudních rozhodnutí

Věc C-335/19

E. Sp. z o.o. Sp. k.

v.

Minister Finansów

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

### Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 15. října 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“

*Harmonizace daňových právních předpisů – Společný systém daně z přidané hodnoty – Základ daně – Snížení v případě celkového nebo částečného nezaplacení – Odchylná vnitrostátní opatření – Oprava základu daně a splatné DPH – Vnitrostátní právní úprava, která váže snížení základu daně na podmínku, aby věřitel a dlužník byli osobami povinnými k DPH, přičemž dlužník nesmí být v insolvenčním řízení – Nepřijatelnost*

(Směrnice Rady 2006/112, čl. 90 odst. 1 a článek 273)

(viz body 21–23, 33–35, 46, 48, 50, 53 a výrok)

### Shrnutí

Společnost E., jež je společností se sídlem v Polsku a osobou povinnou k dani z přidané hodnoty (DPH), vykonává činnost daňového poradenství a uplatňuje na služby poskytnuté v Polsku základní sazbu DPH. Společnost E. zaslala jednomu ze svých zákazníků, který je registrován jako osoba povinná k DPH, fakturu zahrnující DPH za služby zdanitelné na polském území. Tento zákazník vstoupil po uplynutí platební lhůty do likvidace, zůstal ale registrován jako osoba povinná k DPH. Jelikož tato faktura nebyla uhrazena, podala společnost E. ministru financí 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 faktury, vzhledem k tomu, že ostatní podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy byly splněny.

Ministr financí odpověděl na tuto žádost individuálním výkladovým stanoviskem záporně. Ministr financí uvedl, že článek 90 směrnice 2006/112<sup>1</sup> přiznává osobám povinným k dani právo snížit základ DPH pouze za podmínek stanovených každým členským státem. Tyto podmínky jsou upraveny vnitrostátními právními předpisy o DPH. Ministr je toho názoru, že pokud není splněna jedna z těchto podmínek, například požadavek, že dlužník nesmí být v likvidaci, nemůže se osoba povinná k dani dovolávat nároku na snížení tím, že by ho mohla vyvodit přímo z unijního práva.

Poté, co společnost E. neúspěšně napadla individuální výkladové stanovisko před polským soudem příslušným v prvním stupni, podala kasační opravný prostředek k Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko), ve kterém tvrdí, že soud prvního stupně neprávem rozhodl, že napadená ustanovení vnitrostátních právních předpisů o DPH neporušují požadavky vyplývající z unijního práva.

Relevantní ustanovení vnitrostátních právních předpisů vážou právo osoby povinné k dani snížit základ DPH v případě pohledávky, která je pravděpodobně nedobytná, 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. Článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112, který se vztahuje zejména na případy celkového nebo částečného nezaplacení ceny po uskutečnění plnění, z něhož byla zaplacena daň, ukládá členským státům povinnost snížit za podmínek, které samy stanoví, základ daně, a tedy částku DPH dlužnou osobou povinnou k dani, pokaždé když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce protiplnění nebo jeho část. 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.

Vzhledem k tomu, že měl předkládající soud pochybnosti o tom, jaký prostor pro uvážení musí být přiznán členským státům pro určení podmínek použití ustanovení článku 90 směrnice 2006/112 ve vnitrostátním právu, položil Soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se výkladu tohoto ustanovení.

Ve svém rozsudku ze dne 15. října 2020 Soudní dvůr rozhodl, že 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.

V tomto ohledu Soudní dvůr zkoumal, zda omezení, které s sebou nesou podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy pro takové osoby povinné k dani, jako je společnost E., je odůvodněno nutností zohlednit nejistotu o tom, zda je nezaplacení definitivní.

Soudní dvůr tak rozhodl, že podmínky, které vážou snížení základu DPH na registraci dlužníka jakožto osoby povinné k DPH ke dni dodání zboží nebo poskytnutí služby a na zachování postavení věřitele a dlužníka jakožto osoby povinné k dani ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání, nemohou být odůvodněny touto nutností. Mimoto upřesnil, že

<sup>1</sup> – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

i když je pravda, že právo osoby povinné k dani snížit základ daně po uzavření transakce s sebou nese povinnost druhé strany této transakce opravit částku odpočitatelné DPH, nezávisí zajištění symetrického snížení základu splatné DPH a částky odpočitatelné DPH na tom, zda obě strany podléhají DPH. Soudní dvůr kromě toho rozhodl, že požadavek, aby věřitel a dlužník byli osobami povinnými k DPH, nemůže být odůvodněn ani předcházením nesrovnalostem nebo zneužitím, ani ve světle ustanovení článku 273 směrnice 2006/112.

Pokud jde o podmínku, která váže snížení základu daně 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, Soudní dvůr konstatoval, 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, tato podmínka zohledňuje nejistotu ohledně definitivního charakteru nezaplacení. Taková nejistota by však 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. Takový způsob by mohl zamýšleného cíle dosáhnout stejně účinně a současně by méně omezoval věřitele.

Soudní dvůr konečně uvedl, že vzhledem k tomu, že čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 má přímý účinek, taková osoba povinná k dani, jako je společnost E., která nespĺňuje pouze vnitrostátní podmínky, které nejsou v souladu s tímto ustanovením, se může dovolávat uvedeného ustanovení před vnitrostátními soudy vůči státu, aby dosáhla snížení svého základu daně, přičemž vnitrostátní soud, který má ve věci rozhodnout, je na základě zásady přednosti unijního práva povinen nepoužít tyto podmínky, které nejsou v souladu s tímto ustanovením.