



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 8. června 2017<sup>1</sup>

**Věc C-246/16**

**Enzo Di Maura  
proti**

**Agenzia delle Entrate– Direzione Provinciale di Siracusa**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Commissione tributaria provinciale di Siracusa  
(Finanční soud provincie Siracusa, Itálie)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Právo daně z přidané hodnoty – Omezení práva snížit základ daně v případě nezaplacení smluvního partnera (čl. 11 část C odst. 1 druhá věta šesté směrnice 77/388/EHS resp. čl. 90 odst. 2 směrnice 2006/112/ES) – Diskreční pravomoc členských států při provedení – Přiměřenost doby předfinancování podnikem“

### I. Úvod

1. V obchodním styku se stává, že zákazník své faktury včas nebo vůbec nezaplatí. Tato skutečnost není již sama o sobě pro podnik příjemná, zejména pokud tyto nezaplacené částky dosáhnou určité výše. Obzvláště nepříjemnou se věc stává, pokud i přes nezaplacení těchto faktur vznikne daňový dluh, který vychází z fakturované částky a který by měl nést zákazník.
2. Pozadím toho je skutečnost, že stát, pokud jde o právní úpravu v oblasti daně z přidané hodnoty, „svou“ daň od podniku obdrží, přestože ten, kdo ji skutečně platí (příjemce plnění), tuto daň ještě tomuto podniku nezaplatil. V konečném důsledku musí podnik až do doby, kdy dostane zaplacenou, daň z přidané hodnoty předfinancovat a tím státu poskytnout bezúročný úvěr. V projednávané věci se jedná o nezaplacenou fakturu z roku 2004.
3. Všechny členské státy proto stanoví odpovídající opravu již vzniklého dluhu podniku na dani z přidané hodnoty. V Itálii to však bylo doposud možné až po *ukončení úpadkového řízení* vůči příjemci plnění. V jiných státech je rozhodné *zahájení úpadkového řízení*. Obojí může sám podnik ovlivnit jen omezeně. V této souvislosti může docela dobře uplynout několik let, než může být předfinancování ukončeno.

<sup>1</sup> – Původní jazyk: němčina.

4. V tomto – již druhém – řízení z Itálie<sup>2</sup> se proto Soudní dvůr zabývá jednou z nejdůležitějších otázek spojených s nepřímým výběrem daně z přidané hodnoty v souladu se zásadou právního státu. V konečném důsledku musí Soudní dvůr poprvé rozhodnout<sup>3</sup>, jak dlouho může být soukromému podniku členskými státy uložena přiměřeným způsobem povinnost na své náklady předfinancovat daň, kterou z hospodářského pohledu nést nemá. Musí podnik skutečně čekat dva roky, deset nebo ještě více let, než dostane vrácenu vzniklou a již odvedenou daň z přidané hodnoty? Je přitom podnik povinen vést z hospodářského hlediska případně zcela nesmyslný soudní proces, aby mohl prokázat, že dohodnuté protiplnění, k němuž doposud nedošlo, také *definitivně* zůstane nezaplaceno?

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

5. Unijněprávní rámec případu tvoří čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně<sup>4</sup> (dále jen „šestá směrnice“). Obsahově je toto ustanovení totožné s nyní platným článkem 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty<sup>5</sup> (dále jen „směrnice o DPH“).

6. Článek 90 směrnice o DPH (dříve čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice) upravuje změnu základu daně:

„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.“

### B. Italské právo

7. Článek 26 odst. 2 (ve znění platném v rozhodné době) Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto“ (nařízení prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972, „Zavedení a úprava daně z přidané hodnoty“, dále jen „nařízení č. 633/72“) stanoví:

„Pokud je plnění, pro které byla vystavena faktura, po registraci podle článků 23 a 24 zcela nebo zčásti zrušeno, nebo se sníží jeho daňový základ, v důsledku rozhodnutí o neplatnosti, zrušení, odvolání, ukončení, výpovědi a podobně, nebo z důvodu nezaplacení zcela nebo zčásti v důsledku konkurzního řízení nebo exekučního řízení, která zůstala neúspěšná nebo v důsledku uplatnění rabatů nebo slev předvídaných smlouvou, prodávající zboží nebo poskytovatel služeb má podle článku 19 právo na

2 – Jiné řízení, které má původ rovněž v Itálii, ve věci C-202/15 (H3g), je v současnosti neformálně pozastaveno, protože předkládající soud na základě změny právního stavu zjevně uvažuje o zpětvzetí předběžné otázky. Podobnou otázkou se Soudní dvůr zabývá rovněž ještě v řízení ve věci C-404/16.

3 – Na rozdíl od rozsudků ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), ze dne 3. září 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), a ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 – Úř. věst. 1997, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

5 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

odpočet daně odpovídající změně, přičemž jí zaregistruje podle článku 25. Příjemce zboží nebo služeb, který již zaregistroval plnění na základě posledně uvedeného článku, musí v takovém případě registrovat tuto změnu na základě článku 23 nebo článku 24, aniž je dotčeno jeho právo na vrácení částky zaplacené prodávajícím zboží nebo poskytovateli služeb i jako vyrovnání.“

8. Naproti tomu čl. 101 odst. 5 Testo Unico delle Imposte sui Redditi (konsolidované znění předpisů o dani z příjmů, dále jen „TUIR“) stanoví následující:

„Ztráty na majetku podle odstavce 1 [...] a jiné ztráty z pohledávek než ztráty, které jsou odpočitatelné na základě [...], jsou odpočitatelné, pokud vyplývají z jistých a přesných skutečností a v každém případě, pokud jde o ztráty z pohledávek, pokud je dlužník podroben konkurznímu řízení nebo uzavřel schválenou dohodu o restrukturalizaci dluhů (...). Pro účely tohoto odstavce je dlužník považován za účastníka konkurzního řízení ode dne rozhodnutí o prohlášení konkursu nebo rozhodnutí, které nařizuje nucenou správní likvidaci nebo [...]“

9. Kromě toho předkládající soud sdělil, že čl. 26 odst. 2 nařízení č. 633/72 byl sice zákonem č. 208 ze dne 28. listopadu 2015 pozměněn v tom smyslu, že odpočet DPH se v případě nezaplacení ceny výslovně připouští od zahájení úpadkového řízení. Toto ustanovení nicméně platí jen pro úpadková řízení, která byla zahájena po 31. prosinci 2016.

### III. Spor v původním řízení

10. V roce 2004 vystavil Enzo Di Maura (dále jen „žalobce“) – zjevně po poskytnutí odpovídajícího dodání či služby v roce 2004 – fakturu ve výši 35 000 eur, kterou příjemkyně faktury – společnost Sertenko srl – nezaplatila, protože byla rozsudkem ze dne 30. listopadu 2004 prohlášena za platebně neschopnou. Na základě tohoto rozsudku snížil žalobce dne 31. prosince 2004 základ daně o tuto částku tím, že původně vystavenou fakturu opravil a daň, která odpovídá této změně, snížil.

11. Agenzia delle Entrate (finanční úřad, Itálie) přesto za daňový rok 2004 nařídil dodatečný výběr daně z příjmů, regionální živnostenské daně a daně z přidané hodnoty, jakož i penále. Dotyčný totiž mohl podle čl. 26 odst. 2 nařízení č. 633/72 v případě úpadku dlužníka získat zpět daň, kterou předem zaplatil finančnímu orgánu, pouze pokud bylo jisté, že neexistují dostupné finanční prostředky, a jeho pohledávka je proto nedobytná.

12. Žalobce podal u Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Finanční soud provincie Siracusa, Itálie) žalobu na zrušení daňového výměru. Podle názoru žalobce musí být článek 26 nařízení č. 633/72 vykládán v tom smyslu, že v případě nezaplacení plnění je možné snížit základ daně již od okamžiku zahájení úpadkového řízení, protože obvyklá délka řízení je v úpadkových věcech velmi dlouhá. Článek 101 odst. 5 TUIR dále osvobozuje věřitele od povinnosti prokázat definitivní povahu ztráty, když umožňuje odpočet pohledávek, které byly uplatněny vůči podnikům, jež byly podrobeny úpadkovému řízení, výslovně ode dne zahájení řízení.

13. V řízení před finančním soudem finanční správa potvrdila námitky žalobce opírající se o čl. 101 odst. 5 TUIR, pokud jde o daň z příjmů a regionální živnostenskou daň, ne však, pokud jde o daň z přidané hodnoty. Podle jejího názoru vyplývá nemožnost snížení daně z přidané hodnoty z historie vzniku článku 26 nařízení č. 633/72. Z ní vyplývá, že podmínka neúspěšnosti se vztahuje na úpadkové řízení.

14. Důkaz o neúspěšnosti úpadkového řízení lze podat, pouze pokud bylo uzavřeno rozdělení aktiv a uplynula lhůta pro připomínky k plánu na rozdělení aktiv, nebo pokud v případě neexistence plánu na rozdělení aktiv uplynula lhůta pro podání opravného prostředku proti usnesení o zastavení úpadkového řízení. Tento výklad článku 26 nařízení č. 633/72 je v souladu s praxí uplatňovanou finanční správou a vnitrostátní judikaturou.

15. Finanční soud provincie Siracusa se rozhodl přerušit řízení a předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

#### **IV. Řízení před Soudním dvorem**

16. Finanční soud provincie Siracusa, který se zabývá právním sporem, předložil Soudnímu dvoru následující otázky:

1. Je s ohledem na čl. 11 část C odst. 1 a čl. 20 odst. 1 písm. b) druhou větu směrnice 77/388/EHS, jež se týká snížení základu daně a opravy DPH účtované za zdanitelná plnění v případě celkového nebo částečného nezaplacení protiplnění dohodnutého mezi stranami, slučitelné se zásadami proporcionality a efektivity, zaručenými SFEU, a zásadou neutrality, kterou se řídí uplatňování DPH, uložit omezení, která znemožňují nebo činí nadměrně nákladné – i z hlediska časového, které souvisí s nepředvídatelnou délkou trvání úpadkového řízení – pro osobu povinnou k dani žádat o vrácení daně týkající se zcela nebo částečně nezaplaceného protiplnění?
2. V případě kladné odpovědi na první otázku, je s výše uvedenými zásadami slučitelné právní ustanovení – jako je čl. 26 odst. 2 nařízení č. 633/1972, ve znění platném před změnami přijatými článkem 1 odst. 126 a 127 zákona č. 208 ze dne 28. prosince 2015 – které podmiňuje právo na vrácení daně předložením důkazu o předchozím provedení neúspěšného úpadkového řízení, a sice podle judikatury a praxe finančního úřadu členského státu Evropské unie výlučně po neúspěšném konečném rozdělení aktiv nebo, v případě jejich neexistence, na základě konečného rozhodnutí o zastavení úpadkového řízení, i když jsou tyto kroky poměrně nevhodné z důvodu výše uplatněné pohledávky, vyhlídek na její vymožení a nákladů úpadkových řízení a vzhledem k tomu, že uvedené podmínky mohou každopádně nastat po letech ode dne zahájení úpadkového řízení?

17. K těmto otázkám se v řízení před Soudním dvorem písemně vyjádřily Italská republika, Spojené království a Evropská komise.

#### **V. Právní posouzení**

##### **A. K oběma předběžným otázkám**

###### **1. Obecné poznámky**

18. Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, za jakých podmínek mohou členské státy využít možnosti, která je stanovena v čl. 11 části C odst. 1 druhé větě šesté směrnice (nyní čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH), odchýlit se od čl. 11 části C odst. 1 první větě šesté směrnice (nyní čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH)<sup>6</sup>. Konkrétně by chtěl vědět, zda unijní právo umožňuje italskému zákonodárci činit opravu základu daně závislou na důkazu, že před tím bylo neúspěšně provedeno úpadkové řízení, i když toto řízení může za určitých okolností trvat déle než jedno desetiletí.

19. Článek 90 odst. 2 směrnice o DPH nestanoví, za jakých podmínek může být čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH omezen. Odpověď na výše položenou otázku je tedy možné vyvodit pouze ze zásad práva daně z přidané hodnoty.

<sup>6</sup> – Vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 11 části C odst. 1 šesté směrnice a článku 90 směrnice o DPH a také další ustanovení, která jsou v projednávané věci relevantní, jsou obsahově totožná, a vzhledem k tomu, že posledně uvedená se lépe citují, budu pro zjednodušení v následující části pracovat s aktuálními ustanoveními.

20. Z toho důvodu bude nejprve vysvětlen význam čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH (bod 21 a násl.). Poté se budu zabývat výjimkou uvedenou v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH (bod 32 a násl.). Přitom bude odůvodněno, proč musí být jeho znění vykládáno restriktivně. Při omezení možnosti opravy musí být zohledněna zejména zásada neutrality (k tomu bod 40 a násl.), postavení podniku v rámci práva daně z přidané hodnoty a jeho základní práva (k tomu bod 45 a násl.). Poté uvedu kritéria pro přiměřené použití čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH (k tomu bod 53 a násl.).

## 2. Význam čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH

21. Pokud jde o výchozí bod, mohla by – i přes argumentaci Spojeného království a Italské republiky – panovat shoda. Daň z přidané hodnoty sice musí odvést podnik jako osoba povinná odvést daň. Existuje nicméně ustálená judikatura Soudního dvora, že daň z přidané hodnoty je nepřímou daní ze spotřeby, kterou nese konečný spotřebitel<sup>7</sup>. Podnik povinný k dani přitom jedná „pouze“ jako výběřčí daně na účet státu<sup>8</sup>.

22. Daň z přidané hodnoty má jako obecná daň ze spotřeby zdanit schopnost spotřebitele plnit, kterou dokládá *vydání majetku* vynaložené za účelem pořízení spotřebního užitku<sup>9</sup>. To vyplývá z ustanovení čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH („za úplatu“), článku 65 směrnice o DPH (vznik daňové povinnosti z přijaté částky převzetím platby) a zejména z ustanovení článku 73 směrnice o DPH. Podle něj zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které poskytovatel *získá*.

23. Soudní dvůr<sup>10</sup> v souladu s tím několikrát výslovně rozhodl, že „částka, která slouží jako základ daně z přidané hodnoty, kterou mají daňové orgány vybrat, [nemůže] být vyšší než protiplnění, které konečný spotřebitel skutečně poskytl a na jehož základě byla vypočtena daň z přidané hodnoty, kterou v konečném důsledku nesl“. Není-li podniku konečným spotřebitelem zapláceno, *materiálně* tedy také žádnou daň z přidané hodnoty nedluží. Důvod pro zdanění daní z přidané hodnoty není dán, protože podnik v konečném důsledku žádné dodání nebo jiné plnění *za úplatu* ve smyslu článku 2 směrnice o DPH neprovedl.

24. Podle článku 63 směrnice o DPH však vzniká daňová povinnost již dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Není rozhodující, zda příjemce rovněž zaplatil protiplnění (takzvaná zásada dlužné částky). Tato technika vzniku daňové povinnosti je zjevně založena na domněnce, že dohodnuté protiplnění je obvykle také zapláceno krátce po dodání nebo jiném plnění.

25. Pokud však hmotně právně zdanění podléhají jen *skutečné výdaje* příjemce za zboží nebo služby, technika zdanění ale vychází z *dohodnutých výdajů*, musí být oba systémy v určitém okamžiku uvedeny do souladu. Toto zajišťuje čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH tím, že nejprve vzniklý daňový dluh podniku, který poskytl plnění, musí být odpovídajícím způsobem opraven.

7 – Rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), jakož i usnesení ze dne 9. prosince 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nezveřejněné, EU:C:2011:825, bod 21).

8 – Rozsudky ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

9 – Viz například rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 20 a 23), a ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje“).

10 – Rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), podobně také rozsudky ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo (C-427/98, EU:C:2002:581, bod 30), a ze dne 16. ledna 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, bod 19), jakož i stanovisko generálního advokáta Légera ve věci MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, bod 69).

26. V této souvislosti je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH je výrazem *základní zásady směrnice o DPH*, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat částku daně z přidané hodnoty převyšující částku, která byla osobě povinné k dani zaplacená<sup>11</sup>.

27. Článek 90 odst. 1 směrnice o DPH proto představuje nezbytný doplněk k technice zdanění (takzvané zásadě dlužné částky), která je zakotvena v článku 63 směrnice o DPH<sup>12</sup>. Ukládá povinnost členskému státu snížit odpovídajícím způsobem základ daně<sup>13</sup>.

28. V souladu s tím Soudní dvůr v rozsudku Goldsmiths rozhodl, že odchylka od této základní zásady zakotvené v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH musí být odůvodněná, aby opatření přijatá členskými státy na základě čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH nezmařila cíl daňové harmonizace<sup>14</sup>.

29. Nicméně v rozsudku Almos Agrárkűlkereskedelmi Soudní dvůr také uvedl, že se osoby povinné k dani nemohou na základě čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH dovolávat nároku na snížení svého základu daně u DPH v případě nezaplacení ceny, pokud se dotýčný členský stát rozhodl, že uplatní výjimku stanovenou v čl. 90 odst. 2 uvedené směrnice<sup>15</sup>.

30. Z toho v podstatě vychází argumentace Spojeného království a Italské republiky. Je-li tomu skutečně tak, že opravu lze zcela vyloučit, tím spíše by podle argumentace Spojeného království byla přípustná oprava až po ukončení několik let trvajícího úpadkového řízení. Není ovšem zřejmé, že by se Soudní dvůr chtěl svým rozsudkem ve věci Almos Agrárkűlkereskedelmi skutečně odchýlit od – podle mého názoru správného – rozsudku ve věci Goldsmiths.

31. Je proto nutno rozhodnout, zda čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH ponechává neomezené odchýlení se od čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH zcela na volné úvaze členských států, nebo zda odchylky musí být odůvodněny.

### **3. Výjimka upravená v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH**

#### **a) Obecné poznámky**

32. Článek 90 odst. 2 směrnice o DPH umožňuje podle svého znění členským státům odchýlit se v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny od odstavce 1. Členské státy proto mohou stanovit výjimku ze zásady opravy. Podle ustálené judikatury Soudního dvora však musí být výjimky vykládány restriktivně<sup>16</sup>.

11 – Rozsudky ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15), ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 27), ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkűlkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22), ze dne 3. září 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 37), a ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 35).

12 – Stejnou funkci mají články 184 a 185 směrnice o DPH, které představují doplněk k odpočtu daně podle zásady dlužné částky, jež je zakotvena v člancích 168 a 178 směrnice o DPH, a které opravují nadměrný odpočet. Zejména čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH umožňuje zajistit, aby byl odpočet daně v konečném důsledku přizpůsoben skutečnému zatížení daní z přidané hodnoty. Příjemce plnění, který z důvodu nezaplacení protiplnění není daní z přidané hodnoty zatížen, také nemusí být prostřednictvím odpočtu daně zproštěn (fiktivní) zátěže.

13 – Takto výslovně také rozsudek ze dne 3. září 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 31), a ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 26).

14 – Rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

15 – Rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkűlkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 23).

16 – Avšak jen, pokud tím zůstává zachován účel výjimky. V tomto smyslu mezitím ustálená judikatura Soudního dvora v oblasti práva daně z přidané hodnoty – viz rozsudky ze dne 21. března 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23), ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16), ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47), a mé stanovisko ve věci Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, bod 41). Touto formulací Soudní dvůr ve své podstatě vyžaduje ne restriktivní, nýbrž přesný výklad výjimky.

33. I když znění čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH dovoluje, že se členské státy mohou v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny odchýlit od snížení základu daně, které je stanoveno v odstavci 1, nemůže tato formulace již proto – na rozdíl od názoru zastávaného Spojeným královstvím a Italskou republikou – dovolovat úplné vyloučení možnosti opravy.

34. Úplné vyloučení možnosti opravy je totiž něco jiného než odchýlení se od okamžité možnosti opravy a bylo by v rozporu s výše uvedenou zásadou daně ze spotřeby, kterou provádí čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH. Úplné vyloučení také není *restriktivním výkladem* pojmu „odchýlit se“.

#### **b) Smysl a účel výjimky upravené v odstavci 2**

35. Rovněž smysl a účel výjimky upravené v odstavci 2 hovoří proti zmocnění k vyloučení možnosti opravy v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny. Na základě znění odstavce 2 je možné pouze tušit, co bylo motivem pro tuto výjimku. Na rozdíl od případů zrušení, vypovězení nebo snížení ceny po uskutečnění plnění, na které se odstavec 2 nevztahuje, je celkové nebo částečné nezaplacení pouze *nejistější*<sup>17</sup>.

36. Zůstává zejména nárok na zaplacení (to znamená pohledávka), pozdější platby tedy nejsou vyloučeny. Dává tedy smysl, pokud členské státy mohou této nejistotě zabránit úpravami, které se odchylují od odstavce 1. Je-li východiskem tento smysl, se ale oprávnění členských států odchýlit se vztahuje jen na tuto nejistotu, ne ale na otázku, *zda* se má oprava uskutečnit. I toto proto brání – na rozdíl od názoru Italské republiky – tomu, aby členský stát vyloučil možnost opravy.

37. S argumentem Komise, že odchylky ve smyslu odstavce 2 by mohly být odůvodněny, aby bylo vyloučeno zneužití, nemohu souhlasit. Zprv normotvůrce takovou možnost stanovil v článku 273 a ne v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH. Zadržte opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, ani zpochybnit neutralitu DPH<sup>18</sup>. Odpovědnost poskytovatele nezávislá na zavinění až do určitého dne (v projednávané věci do ukončení úpadkového řízení) by ale překračovala rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu<sup>19</sup>.

38. Není zejména zřejmé, jak by omezení opravy daňového dluhu až do vzniku určité události mělo být způsobilé bojovat s úniky na DPH. Je-li oprava skutečně *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, která byla osobě povinné k dani zaplacená<sup>20</sup>, je rozhodující pouze nezaplacení protiplnění.

39. Pokud by se nemělo jednat o nezaplacení, nýbrž ve skutečnosti o bezplatné dodání nebo jiné bezplatné plnění, pak je toto v právu daně z přidané hodnoty podle článku 16 nebo článku 26 směrnice o DPH postaveno na roveň dodání za úplat. Toto rozlišení může a musí finanční správa stejně provést. Zneužití na úrovni podniku poskytujícího plnění je v důsledku toho v podstatě nemožné. Zneužití tedy přichází v úvahu jen na úrovni neplatícího příjemce plnění, pokud tento i přes nezaplacení uplatní odpočet. Zneužití, které zde přichází v úvahu, ale brání článek 185 odst. 2 směrnice o DPH. Tento dovoluje opravu odpočtu daně u podniku, který z důvodu nezaplacení není zatížen daní z přidané hodnoty.

17 – Potud správně rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 25).

18 – Viz jen rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62), a v něm citované odkazy.

19 – Rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 42), a ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 48).

20 – Rozsudky ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15), ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 27), ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22), ze dne 3. září 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 37), a ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 35).

### **c) Zásada neutrality v právu daně z přidané hodnoty**

40. Kromě toho je nutno zásadu daňové neutrality zohlednit i při výkladu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH. Zásada neutrality představuje základní zásadu daně z přidané hodnoty, která vyplývá z povahy DPH jakožto daně ze spotřeby<sup>21</sup> a obsahuje dvě základní myšlenky.

41. Tato zásada jednak zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo v rámci výběru DPH zacházeno rozdílně<sup>22</sup>. Toto nabývá důležitosti v souvislosti s odchylkami zdanění po dohodnutém protiplnění, které jsou stanoveny v samotné směrnici o DPH (k tomu níže bod 56 a 57).

42. Zásada neutrality dále znamená, že podnik jako výběřčího daně na účet státu je třeba v zásadě osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty<sup>23</sup>, pokud podnikatelská činnost sama slouží dosahování (v zásadě) zdanitelných plnění<sup>24</sup>.

43. Je-li ale podnik, který poskytl plnění, na základě techniky zdanění povinen léta dlužit daň z přidané hodnoty, kterou nemohl vybrat, zatěžuje toto předfinancování podnik podstatným způsobem. O úplné<sup>25</sup> neutralitě daně z přidané hodnoty pak již nemůže být řeč.

44. Také zásada neutrality tedy v zásadě vyžaduje možnost opravy v případě nezaplacení protiplnění. Možnost omezení stanovená v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH proto musí být i s ohledem na zásadu neutrality *vykládána restriktivně* a vyžaduje – jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku *Goldsmiths*<sup>26</sup> – odůvodnění.

### **d) Základní práva podnikatele v právu daně z přidané hodnoty**

45. Kromě toho je nutno zohlednit, že soukromá osoba (tou je většina osob povinných k dani v právu daně z přidané hodnoty), i tehdy, pokud dluží daně, je nositelem základních práv. Povinnost soukromé osoby vybírat pro stát místo jeho finanční správy daně od třetích osob (příjemců plnění) představuje zásah do jejich základních práv, která jsou nyní zakotvena v Listině základních práv.

46. Předfinancování daně z přidané hodnoty se dotýká práva svobodné volby povolání, svobody podnikání a práva na vlastnictví (články 15, 16 a 17 Listiny). Také předtím, než vstoupila v platnost Listina, Soudní dvůr chránil právo svobodné volby povolání a svobodu podnikání jako obecné právní zásady<sup>27</sup>. Kromě toho je ve hře nerovné zacházení ve smyslu článku 20 Listiny ve srovnání s podniky, vůči nimž vzniká daňová povinnost podle čl. 66 písm. b) směrnice o DPH až přijetím protiplnění (takzvané zdanění na základě skutečné platby).

47. Každé omezení těchto uznaných práv a svobod musí – to platí i pro dobu před vstupem čl. 52 odst. 1 Listiny v platnost – dodržovat zásadu proporcionality. Proto je nutno nejprve přezkoumat, jak dlouho je zásah mající podobu předfinancování (výběr a odvedení cizích daní bez obdržení peněžité částky od toho, kdo daň skutečně platí) v souladu se zásadou proporcionality. Komise v této souvislosti oprávněně vyjadřuje pochybnosti rovněž o délce ukončeného úpadkového řízení v Itálii.

21 – Soudní dvůr hovoří v rozsudku ze dne 13. března 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 43), o výkladové zásadě.

22 – Rozsudky ze dne 7. září 1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), ze dne 16. října 2008, *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30), a ze dne 11. června 1998, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

23 – Rozsudky ze dne 13. března 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a ze dne 1. dubna 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

24 – Rozsudky ze dne 13. března 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41), ze dne 21. dubna 2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), ze dne 15. prosince 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51), a moje stanovisko ve věci *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

25 – Tak ještě rozsudek ze dne 24. října 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 23).

26 – Rozsudek ze dne 3. července 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

27 – Rozsudek ze dne 14. května 1974, *Nold v. Komise* (4/73, EU:C:1974:51, bod 14).



48. Zásada proporcionality, která patří k obecným zásadám unijního práva, vyžaduje, pokud jde o jednání státu, aby omezující opatření bylo „k realizaci jím sledovaného cíle vhodné, nezbytné a přiměřené“<sup>28 29</sup>.

49. Výběr daně u podnikatele *před* přijetím protiplnění není v každém případě nezbytný pro dosažení účelu dané právní úpravy. Účel dané právní úpravy spočívá ve zdanění spotřebitele, je-li mu poskytnuto dodání nebo jiné plnění za úplatu (čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH). Mírnějším a jednodušším stejně účinným prostředkem je zdanění skutečně přijatých protiplnění.

50. Zásada proporcionality kromě toho vyžaduje, že od podniku jako „výběrčího daně na účet státu“ nelze požadovat více, než může také splnit. Jeho (finanční) schopnost plnit je – v případě nepřímé daně ze spotřeby – ale v zásadě omezena na to, co také mohl od toho, kdo daň skutečně platí, vybrat. Vše, co nebyl schopen vybrat, musí předfinancovat z vlastního majetku. Účelem daně z přidané hodnoty ale není zdanit majetek osoby povinné k dani.

51. Potud je podle mého názoru nutné, aby daňový dluh u nepřímé daně vycházel z *přijetí tohoto výdaje poskytovatelem*, protože pouze tehdy je poskytovatel také objektivně schopen svoji daňovou povinnost splnit a tuto (vybranou) daň z přidané hodnoty odvést. Zdanění na základě pouze dohodnutého protiplnění (takzvaná zásada dlužné částky) se od toho odchyluje a bez pravidla uvedeného v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH by bylo v rozporu se zásadou proporcionality.

52. Také proto je nutno čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH vykládat restriktivně. Členské státy se sice mohou od *okamžité* opravy, která je stanovena v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, v případě celkového nebo částečného nezaplacení odchýlit. Mohou tak nicméně v souladu s rozsudkem ve věci *Goldsmiths*<sup>30</sup> učinit jen *přiměřeným způsobem*, který zohledňuje povahu daně z přidané hodnoty jakožto daně ze spotřeby, zásadu neutrality a základní práva podniku.

#### 4. Odůvodnění odchylky ve smyslu čl. 90 odst. 2

##### a) Autonomní výklad skutkových předpokladů opravy

53. Rozhodující otázkou tedy není, zda členský stát může vyloučit opravu v případě nezaplacení. Toto na základě výše uvedené argumentace učinit nemůže. Rozhodující naopak je, do kdy je odchylka od opravy uvedené v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH *odůvodněná*, nebo obráceně, od kdy je nutno osobě povinné k dani v případě celkového nebo částečného nezaplacení nejpozději poskytnout možnost opravy podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

54. V projednávaném případě to vede k otázce, zda italský zákonodárce může zabránit opravě do doby, než je nedobytnost pohledávky (*definitivně*) stvrzena ukončením úpadkového řízení (což za určitých okolností může trvat déle než deset let), nebo zda je nutno opravu stanovit již tehdy, pokud se zaplacením již s *největší pravděpodobností* není možné (aktuálně) počítat.

28 – K formulaci viz mé stanovisko ve věci *G4S Secure Solutions* (C-157/15, EU:C:2016:382, bod 98), opírající se o francouzský Conseil constitutionnel, rozhodnutí č. 2015-527 QPC ze dne 22. prosince 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, bod 4 a 12) a č. 2016-536 QPC ze dne 19. února 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, bod 3 a 10); podobně francouzský Conseil d'État, rozsudek č. 317827 ze dne 26. října 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); viz také německý Bundesverfassungsgericht, BVerfGE 120, 274, 318 a 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, bod 218).

29 – Viz například rozsudek ze dne 4. května 2016, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, bod 48 a citovaná judikatura), podobně v právu daně z přidané hodnoty: rozsudek ze dne 2. září 2015, *CGIL a INCA* (C-309/14, EU:C:2015:523, bod 24), ze dne 26. dubna 2012, *Komise v. Nizozemsko* (C-508/10, EU:C:2012:243, bod 75), a ze dne 26. března 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, bod 48 a násl.).

30 – Rozsudek ze dne 3. července 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339).

55. Tato otázka je otázkou týkající se skutečné podstaty daně z přidané hodnoty a je nutno se jí zabývat nezávisle na jiných druzích daně nebo dokonce na účetně právních úvahách. Analogické použití italského práva výnosových daní se v právu daně z přidané hodnoty neuplatní. Odchylná právní úprava v italském právu výnosových daní proto není překážkou. Přesto musí být jak finanční správa, tak i osoba povinná k dani, schopna právně jistým způsobem posoudit, od kdy je nutno nejpozději provést opravu vzniklého dluhu na DPH podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

### **b) Rovné zacházení se všemi podniky**

56. Při výkladu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH musí být zohledněn také čl. 66 písm. b) a článek 194 a násl. ve spojení se zásadou rovného zacházení (nyní také zakotvena v článku 20 Listiny základních práv). Z toho vyplývá, že opravu musí být možné provést *rychle*.

57. Podle čl. 66 písm. b) směrnice o DPH mohou členské státy pro určitou skupinu osob povinných k dani stanovit vznik daňové povinnosti v okamžiku „přijetí platby“ („zdanění na základě skutečné platby“). Této možnosti členské státy přinejmenším z části využily. Zohlednit je nutno dále plnění, u nichž směrnice o DPH stanoví nebo dovoluje přesunutí povinnosti odvést daň na příjemce plnění (viz článek 194 a násl. směrnice o DPH). Podniky, které takováto plnění – například služby podnikatelům usazeným v zahraničí – provádí, nemusí daň z přidané hodnoty předem financovat.

58. Podnik, který podléhá zdanění na základě dlužné částky, to znamená, že u něj vzniká daňová povinnost nezávisle na přijetí platby, a který musí daně po delší časové období předfinancovat, by totiž měl zjevnou konkurenční nevýhodu ve srovnání s podnikem, který podléhá zdanění na základě skutečné platby a musí daň odvést až z přijatých plateb. Totéž by platilo pro podniky, které uskutečňují pouze plnění, na která se vztahuje přesunutí povinnosti odvést daň na příjemce plnění.

### **c) Pro srovnání: oprava v případě neexistence plnění**

59. Pro rychlou možnost provedení opravy v případě nezaplacení protiplnění hovoří také srovnání s možností opravy daňové povinnosti v případě, že zcela chybí plnění a protiplnění. V tomto ohledu z naší judikatury<sup>31</sup> vyplývá, že i daňová povinnost vyplývající z chybné faktury (článek 203 směrnice o DPH) může být opravena, například v případě, že faktura vykazuje plnění za úplaty, které v skutečnosti nebylo poskytnuto.

60. Daňová povinnost vystavovatele faktury na základě pouhého ohrožení daňových příjmů prostřednictvím vystavení chybné faktury byla Soudním dvorem považována za slučitelnou se systémem daně z přidané hodnoty, pokud a protože existuje *možnost nápravy této odpovědnosti za ohrožení*<sup>32</sup>. Této možnosti může využít dokonce i vystavovatel faktury, který nejednal v dobré víře, je-li ohrožení daňových příjmů odstraněno<sup>33</sup>.

61. Totéž musí platit tím spíše tehdy, když existuje správná faktura, ale poskytnuté plnění nebylo zaplaceno a neexistuje rovněž žádné ohrožení daňových příjmů. Na straně jedné je ohrožení v projednávané věci vyloučeno, dokud ten, kdo daň skutečně platí, ještě nezaplatil, takže materiálně ještě žádná daň z přidané hodnoty nevznikla (viz bod 23). Na straně druhé je ohrožení prostřednictvím neoprávněného odpočtu daně příjemcem plnění, který nezaplatil, vyloučeno, protože členské státy od něj mohou podle čl. 185 odst. 2 druhé věty směrnice o DPH požadovat opravu provedeného odpočtu daně.

31 – Rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 58 a násl.).

32 – Rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 57 a násl.).

33 – Rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 60 a 63), potvrzený rozsudky ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 35), a ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 50).

**d) Odchyly podle čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH**

62. Zbývá tedy vyjasnit „již jen“ konkrétní podmínky pro přípustné odchyly ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH. V rozsudku ve věci Goldsmiths<sup>34</sup> Soudní dvůr sice požadoval odůvodnění, žádné konkrétní požadavky k tomu však neuvedl.

63. Článek 90 odst. 2 směrnice o DPH stanoví možnost odchýlit se od snížení základu daně podle odstavce 1 pouze proto, aby zohlednil nejistotu „definitivního“ nezaplacení (k tomu bod 35 a násl.). Tuto nejistotu v případech celkového nebo částečného nezaplacení lze ale zohlednit i prostřednictvím dodatečného zvýšení základu daně, pokud by přece jen došlo k zaplacení.

64. Pokud by později (například během úpadkového řízení nebo po jeho ukončení) mělo ještě dojít k určité platbě ve prospěch tohoto podniku, bude nutno daňovou povinnost v tomto okamžiku znovu odpovídajícím způsobem zvýšit. To vyplývá již z článku 73 směrnice o DPH, podle něhož základ daně zahrnuje vše, co příjemce za plnění vynaložil. Obdobné platí pro příslušnou opravu odpočtu daně příjemcem podle článku 185 směrnice o DPH.

65. Snížení základu daně s výhradou zvýšení v případě, že přece jen dojde k zaplacení, je stejně vhodný, ale mírnější prostředek, pokud jde o správné zdanění konečného spotřebitele, než dlouholetá povinnost výběrčího daně daň předfinancovat<sup>35</sup> až do zahájení nebo dokonce ukončení úpadkového řízení.

66. V této souvislosti neumožňuje ani znění ani smysl a účel čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH výklad, podle něhož by oprava mohla být vyloučena až do doby, kdy k zaplacení již s pravděpodobností, která hraničí s jistotou – to znamená až po zahájení nebo ukončení úpadkového řízení – nedojde. Na rozdíl od názoru zastávaného Komisí a pravděpodobně také Spojeným královstvím totiž rozlišování mezi pohledávkami, jejichž nezaplacení je definitivně jisté, a pohledávkami, u nichž tomu tak není, nepřipadá v právu daně z přidané hodnoty v úvahu.

67. Toto souvisí s tím, že „definitivní“ nezaplacení nemůže ve smyslu práva daně z přidané hodnoty existovat. Vylučuje to již znění článku 73 směrnice o DPH. Podle něj zahrnuje základ daně také *platby třetí osoby*, a je proto oddělen od platební schopnosti resp. existence dlužníka<sup>36</sup>. Právo daně z přidané hodnoty kromě toho nevychází z existence vykonatelné pohledávky, jak ukazuje zdanění zaplacení spropitného<sup>37</sup>, omylem zaplaceného přeplatku nebo zaplacení čestného dluhu<sup>38</sup>.

68. I po ukončení úpadkového řízení – zdá se, že Komise toto považuje za definitivní nedobytnost pohledávky – není ostatně vyloučeno, že třetí osoba (vědomě nebo omylem) ještě podniku, který poskytl plnění, zaplatí. To by pak vedlo k příslušnému dluhu na dani z přidané hodnoty. Také toto potvrzuje, že z pohledu práva daně z přidané hodnoty nemůže existovat definitivní jistota, že k zaplacení již nedojde. Existuje vždy jen *určitá pravděpodobnost*, která se zvyšuje s dobou trvání nezaplacení.

34 – Rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

35 – Od úředníka finanční správy by nikdo neočekával, že by daňový dluh osoby povinné k dani, jejíž zdaňování provádí, nejprve předfinancoval ze svých soukromých prostředků.

36 – Již se stalo, že banka zaplatila pohledávky řemeslníka, jehož zadavatel se stal platebně neschopným, aby odvrátila další škodu pro svůj image – viz případ projednávaný u Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo), rozsudek ze dne 19. října 2001 V R 75/98, UR 2002, 217.

37 – Rozsudek ze dne 29. března 2001, Komise v. Francie (C-404/99, EU:C:2001:192, bod 40 a násl.).

38 – Rozsudek ze dne 17. září 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, bod 21 a násl.).

69. S ohledem na základní práva podniku, zásadu proporcionality a zásadu neutrality nepřichází podle mého názoru předfinancování daně z přidané hodnoty *po dobu trvajících několik let* v úvahu. Rozhodující může být pouze to, zda je pohledávka po delší dobu nedobytná. Nedobytnost přitom může nastat také již v případě vážného a definitivního odmítnutí dlužníka zaplatit. Pokud dlužník například důrazně odmítne existenci pohledávky samotné nebo její výše, existuje již zvýšená pravděpodobnost, že pohledávka není na dlouhou dobu, nebo ne v plné výši, dobytná.

70. Na straně druhé je v případě nepřímého výběru daně stát odkázán na „inkaso“ daně z přidané hodnoty podnikem. Tento je do určité míry prostřednictvím výběru svého smluvního partnera a dohody o zaplacení zálohy schopen ovlivnit riziko nezaplacení. Daňový dluh podniku vůči státu rovněž nemůže záviset na (subjektivně posuzované) kvalitě námitek dlužníka, nýbrž na *objektivních* kritériích. Jako takováto kritéria ale v konečném důsledku připadají v úvahu zase jen opatření, která leží v rukou osoby povinné k dani a která od ní lze rozumně požadovat.

71. Jaká opatření je možné od podniku v každém členském státě požadovat, než bude moci provést opravu svého daňového dluhu z důvodu nezaplacení protiplnění, závisí na tamních skutečnostech a není možné, aby je Soudní dvůr abstraktně předpověděl. Naopak, předkládající soud musí výjimku stanovenou ve vnitrostátním právu z obecné povinnosti provést opravu posoudit v jednotlivém případě v rámci celkového posouzení resp. použít v souladu se směrnicí. Soudní dvůr k tomu nicméně může předkládajícímu soudu poskytnout určitá vodítka.

72. Je v souladu se zásadou proporcionality, pokud členský stát vyžaduje určité důkazy o pravděpodobně déle trvajícím nezaplacení. Zahájení úpadkového řízení by bylo takovýmto důkazem. Nezaplacení, které je nutno podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH zohlednit, může nicméně existovat i mnohem dříve, například pokud dlužník v rámci soudního vymáhacího řízení pohledávku popře. V souladu se zásadou proporcionality by rovněž bylo zavedení přiměřené lhůty, po kterou nezaplacení trvá (například šest měsíců od vystavení faktury), po jejímž uplynutí by bylo možné vycházet z nezaplacení ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

73. Zda je možné od osoby povinné k dani požadovat zahájení soudního vymáhacího řízení, závisí zejména na nákladech, které pro ni z toho vyplývají. Povinnost soudního vymáhání případně bezcenných pohledávek ve prospěch státu, které způsobuje *značné náklady*, není v zásadě slučitelná ani se zásadou neutrality, ani se zásadou proporcionality. V souladu s názorem Komise se to týká především (ale nejen) pohledávek v nepatrné výši. V tomto případě by byla možnost postoupení této pohledávky na stát místo zaplacení asi přiměřenějším prostředkem.

74. Využití, před provedením opravy základu daně, zjednodušeného a nenákladného veřejnoprávního vymáhacího řízení v podobě řízení o vydání platebního rozkazu se naproti tomu zdá být obecně přiměřené. Toto platí v každém případě obecně, pokud nic nenasvědčuje tomu, že toto řízení bude beztak neúspěšné resp. nehospodárné. Požadavek ukončení úpadkového řízení je však z důvodu délky jeho trvání a skutečnosti, že osoba povinná k dani na něj má jen malý či žádný vliv, v každém případě nepřiměřený.

## **B. Závěr**

75. Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH umožňuje členským státům zohlednit zvláštnosti nejistot při nezaplacení tím, že dostatečně jisté dlouhodobé nezaplacení je možné předpokládat až za určitých okolností (jako je například uplynutí lhůty nebo přijetí určitých neúspěšných opatření osobou povinnou k dani). Vyloučení opravy základu daně však nepřichází v úvahu.

76. Základní práva osoby povinné k dani, zásada proporcionality, povaha daně z přidané hodnoty a zejména zásada neutrality přitom navíc brání omezení opravy základu daně, které je spojeno s událostmi, které – jako například ukončení nebo zahájení úpadečného řízení – osoba povinná k dani nemůže autonomně ovlivnit.

## VI. Závěry

77. Navrhuji tedy odpovědět na obě předběžné otázky Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Finanční soud provincie Siracusa, Itálie) následovně:

„Článek 11 část C odst. 1 druhá věta šesté směrnice 77/388 nedovoluje nepřiměřené omezení možnosti provést opravu základu daně. Členským státům ale umožňuje zohlednit zvláštnosti nejistot při nezaplacení tím, že osobě povinné k dani uloží určitá opatření, která je od ní možné rozumně požadovat. Požadavek ukončení úpadečného řízení vůči příjemci plnění však představuje nepřiměřené omezení.“