



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

6. prosince 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Základ daně – Snížení – Zásada daňové neutrality“

Ve věci C-672/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko] ze dne 16. listopadu 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 28. listopadu 2017, v řízení

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda prvního senátu vykonávající funkci předsedy šestého senátu, A. Arabadžev a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA A. G. Schwalbachem, advogado,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Figueiredem a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Caeirosem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: portugálština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu zásady daňové neutrality a článku 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v rámci sporu mezi Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (dále jen „Tratave“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko) ve věci odmítnutí daňové a celní správy umožnit této společnosti opravu zaplacené daně z přidané hodnoty (DPH), vztahující se k nesplaceným pohledávkám považovaným za nevymahatelné z důvodu úpadku dlužníků.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 73 směrnice o DPH 2006/112 stanoví:

„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.“

- 4 Podle článku 90 této směrnice:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno [V případě zrušení, vypovězení nebo odstoupení od smlouvy], je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, 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.“

- 5 Článek 184 uvedené směrnice upřesňuje že „počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“.

- 6 Článek 185 téže směrnice stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní 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, [...]

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

- 7 Podle článku 219 směrnice o DPH, se „[z]a fakturu považuje i každý doklad nebo sdělení, které mění původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje“.

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.“

Portugalské právo

9 Článek 78 odst. 7 písm. b) Código do IVA (zákon o DPH) stanoví:

„Osoby povinné k dani mohou provést odpočet DPH [...] vztahující se k pohledávkám považovaným za nevymahatelné:

[...]

b) v rámci insolvenčního řízení, je-li vydáno rozhodnutí o úpadku dlužníka.“

10 Článek 78 odst. 11 tohoto zákona stanoví:

„V případech uvedených v odstavci 7 a odst. 8 písm. d) se oznámí pořizovateli zboží či služby, který je osobou povinnou k dani, úplné či částečné nevyměření daně pro účely opravy původně provedeného odpočtu daně.“

11 Článek 98 odst. 2 zákona o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčena ustanovení obsažená ve zvláštních předpisech, nárok na odpočet nebo na vrácení přeplatku na dani může být uplatněn pouze během čtyř let následujících po vzniku nároku na odpočet nebo případně po zaplacení přeplatku na dani.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Tratave je společnost se sídlem v Serzedelo (Portugalsko), která provozuje a řídí městské veřejné služby odvodňování, čištění a vypouštění odpadních vod v rámci integrovaného systému dekontaminace údolí Ave (Portugalsko).

13 Tratave je osobou povinnou k DPH. Ve svém pravidelném přiznání k DPH za červenec 2010 snížila svůj základ daně a opravila částky DPH, které byly předtím vypočítány a přeneseny na osm z jejích zákazníků, příjemců jejích služeb, ohledně kterých byla vydána soudní rozhodnutí o úpadku, která nabyly právní moci.

14 Tato oprava se projevila snížením DPH o 59 017,35 eura ve prospěch Tratave.

15 V návaznosti na toto daňové přiznání byla vůči Tratave zahájena daňová kontrola, na základě které jí daňová a celní správa oznámila, že tato oprava je protiprávní z toho důvodu, že nebyla předložena potvrzení o nabytí právní moci soudních rozhodnutí o úpadku a že společnost navíc ani nedodržela požadavek uvedený v čl. 78 odst. 11 zákona o DPH předem oznámit dlužníkům v úpadku svůj úmysl anulovat DPH, aby mohli opravit odpočet DPH, který již případně provedli.

- 16 V důsledku toho oznámila dne 2. září 2014 uvedená správa společnosti Tratave vydání dodatečného výměru DPH za období červenec 2010 ve výši 59 017,35 eura, spolu s kompenzačními úroky ve výši 9 216,41 eura.
- 17 Dne 28. října 2014 Tratave tyto částky zaplatila.
- 18 V lednu a únoru 2015 informovala Tratave dotyčné dlužníky o svém úmyslu anulovat částky DPH vztahující se k nesplaceným pohledávkám.
- 19 Dne 27. února 2015 podala tato společnost odvolání v rámci autoremedury proti dodatečnému výměru ze dne 2. září 2014. Toto odvolání bylo zamítnuto.
- 20 Dne 25. června 2015 podala Tratave proti tomuto zamítavému rozhodnutí opravný prostředek k nadřízenému správnímu orgánu, který byl dne 5. srpna 2016 rovněž zamítnut.
- 21 Dne 6. ledna 2017 podala Tratave u Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko] návrh na zrušení dodatečného výměru ze dne 2. září 2014 a rozhodnutí o zamítnutí jejího opravného prostředku.
- 22 Tento soud měl za to, že požadavek týkající se povinnosti získat potvrzení o nabytí právní moci soudních rozhodnutí o úpadku postrádá právní základ, ale že společnost Tratave měla splnit požadavek předem oznámit dlužníkům v úpadku svůj úmysl anulovat DPH vztahující se na nesplacené pohledávky.
- 23 Uvedený soud rovněž konstatoval, že tato oprava v každém případě podléhá promlčecí lhůtě čtyř let.
- 24 Tento soud si však klade otázku ohledně souladu těchto pravidel pro opravy, upravených vnitrostátním právem, se zásadou daňové neutrality a se směrnicí o DPH.
- 25 V této souvislosti se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Brání zásada neutrality a článek 90 [směrnice o DPH], aby taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava obsažená v čl. 78 odst. 11 [zákona o DPH], byla vykládána v tom smyslu, že neumožňuje opravu daně v případě nezaplacení, pokud není pro účely opravy dříve provedeného odpočtu oznámeno anulování daně pořizovateli zboží či služby, je-li tento osobou povinnou k dani?
- 2) Brání, v případě kladné odpovědi na první otázku, zásada neutrality a článek 90 [směrnice o DPH], aby taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava obsažená v čl. 78 odst. 11 zákona o DPH [...], byla vykládána v tom smyslu, že neumožňuje opravu daně v případě nezaplacení, pokud oznámení o anulování daně pořizovateli zboží či služby, je-li tento osobou povinnou k dani, není učiněno ve lhůtě stanovené pro odpočet daně podle čl. 98 odst. 2 zákona o DPH [...]?”

K předběžným otázkám

K první otázce

- 26 První otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda zásada neutrality a článek 90 směrnice 2006/112 brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví, že osoba povinná k dani nemůže provést snížení základu daně u DPH v případě nezaplacení, pokud tato osoba předem neoznámila svůj úmysl anulovat část nebo celou DPH pořízovateli zboží nebo služby, je-li tento osobou povinnou k dani, pro účely opravy odpočtu DPH, který tento pořízovatel již případně provedl.
- 27 Úvodem je třeba uvést že, i když není vyloučeno, že se oprava základu daně učiněná společností Tratave v měsíci červenci 2010 týká částek DPH dlužných před vstupem směrnice o DPH v platnost, tedy před 1. lednem 2007, není každopádně třeba rozhodnout o tom, jaké ustanovení unijního práva je použitelné, neboť ustanovení směrnice o DPH relevantní pro projednávanou věc jsou totožná s ustanoveními šesté směrnice Rady 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 (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), která jí předchází.
- 28 Je třeba připomenout, že podle článku 73 směrnice o DPH je základem daně v případě dodání zboží a poskytování služeb vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od příjemce, zákazníka nebo třetí strany za taková plnění včetně dotací přímo vázaných na cenu těchto plnění.
- 29 Článek 90 odst. 1 této směrnice, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, celkového nebo částečného nezaplacení ceny či snížení ceny po datu uskutečnění plnění, 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 o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, kterou obdržela osoba povinná k dani (rozsudky ze dne 26. ledna 2012, Kraft Food Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, body 26 a 27; ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22, jakož i ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 32).
- 30 Článek 90 odst. 2 směrnice o DPH však umožňuje členským státům odchýlit se od tohoto pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění (rozsudky ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 23, a ze dne 12. října 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 27).
- 31 Kromě toho, podle článku 273 směrnice o DPH mohou členské státy uložit povinnosti, které považují za nezbytné ke 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 (rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 36).
- 32 Vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH neupřesňují kromě jimi stanovených mezí podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, je nutno konstatovat, že jim tato ustanovení 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 (rozsudky ze dne 26. ledna 2012, Kraft Food Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 23; rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 37, a ze dne 12. října 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 42).

- 33 Z judikatury však vyplývá, že opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, se mohou v zásadě odchýlit od povinnosti dodržovat pravidla týkající se základu daně jen ve striktně nezbytných mezích pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musejí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudky ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 28; ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 38, a ze dne 12. října 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 43).
- 34 Je tudíž 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 formality, které umožňují doložit, že po uzavření transakce definitivně neobdržely část nebo celé protiplnění. V tomto ohledu vnitrostátním soudům přísluší ověřit, zda je tomu tak u formalit vyžadovaných dotýčným členským státem (rozsudky ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 39, a ze dne 12. října 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 44).
- 35 V projednávaném případě, takový požadavek, jako je požadavek dotčený v původním řízení, který váže přiměřené snížení základu daně osoby povinné k dani v případě nezaplacení na podmínku, aby tato osoba předem oznámila svému dlužníkovi, je-li tento osobou povinnou k dani, svůj úmysl anulovat část nebo celou DPH, vychází současně jak z čl. 90 odst. 1, tak z článku 273 směrnice o DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, body 24 a 25).
- 36 Pokud jde o dodržení zásady daňové neutrality a zásady proporcionality, je třeba shledat, že tento požadavek, umožňující informovat dlužníka o to, že má opravit výši DPH, kterou případně mohl odpočíst na vstupu, může v zásadě přispět jak k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, tak k vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz obdobně rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, body 32 a 33).
- 37 V tomto ohledu, povinnost, aby dlužník v úpadku identifikoval své nesplacené dluhy a své věřitele, na kterou společnost Tratave poukazuje, aby doložila zbytečnost požadavku dotčeného v původním řízení, a tudíž porušení zásady daňové neutrality, nemůže představovat formalitu umožňující v dostatečné míře dodržování těchto cílů, již z toho důvodu, že tato povinnost identifikace vychází výhradně z podnětu dlužníka.
- 38 Kromě toho, jak vyplývá z rozhodnutí předkládajícího soudu, povaha *ex ante* oznámení o opravě základu daně z přidané hodnoty dlužníkovi v úpadku ze strany osoby povinné k dani, která je dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služeb, má umožnit členskému státu jednat v rámci insolvenčního řízení ve vhodnou chvíli, aby mohla být získána zpět DPH, která mohla být týměž dlužníkem odpočtena na vstupu.
- 39 Dále, vzhledem k tomu, že dodržení požadavku dotčeného v původním řízení umožňuje osobě povinné k dani, dodavateli zboží nebo poskytovateli služeb, získat v celém rozsahu zpět přeplatek na DPH, kterou odvedl daňovému orgánu, nezpochybňuje tento požadavek v zásadě neutralitu DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 37).
- 40 Portugalská vláda rovněž uvedla, že se na toto oznámení nevztahují žádné zvláštní formální náležitosti, a tudíž že může být splněno jakýmkoliv vhodným způsobem. Z předkládajícího rozhodnutí rovněž vyplývá, že toto oznámení představuje „velmi snadný“ a „velmi málo omezující“ postup.
- 41 Takový požadavek se v důsledku toho nezdá být nadměrně omezující pro osobu povinnou k dani, která je dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služeb (viz obdobně rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 34), což nicméně přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

- 42 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že zásada neutrality, jakož i články 90 a 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že osoba povinná k dani nemůže provést snížení základu daně u DPH v případě nezaplacení, pokud tato osoba předem neoznámila svůj úmysl anulovat část nebo celou DPH pořizovateli zboží nebo služby, je-li tento osobou povinnou k dani, pro účely opravy odpočtu DPH, který tento pořizovatel již případně provedl.

K druhé otázce

- 43 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda zásada daňové neutrality a článek 90 směrnice o DPH brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která váže snížení základu daně v případě nezaplacení na podmínku, aby toto anulování daně bylo oznámeno pořizovateli zboží nebo služeb, pokud je osobou povinnou k dani, v promlčení lhůtě čtyř let.
- 44 Vzhledem k tomu, že tato otázka byla položena pouze pro případ kladné odpovědi na otázku první, není třeba na ni odpovídat.

K nákladům řízení

- 45 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Zásada neutrality, jakož i články 90 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že osoba povinná k dani nemůže provést snížení základu daně u daně z přidané hodnoty (DPH) v případě nezaplacení, pokud tato osoba předem neoznámila svůj úmysl anulovat část nebo celou DPH pořizovateli zboží nebo služby, je-li tento osobou povinnou k dani, pro účely opravy odpočtu DPH, který tento pořizovatel již případně provedl.

Podpisy.