Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 14. ledna 2016 [1]

Věc C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferrucio Degano & C. v likvidaci

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunale di Udine (okresní soud, Udine, Itálie)]

„Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Hospodářský subjekt ve finančních potížích — Vyrovnání s věřiteli — Částečná úhrada dluhu na DPH členskému státu — Zásada loajální spolupráce“

1. Soudní dvůr při různých příležitostech rozhodl, že unijní právo ukládá členským státům, aby přijaly všechna legislativní a správní opatření nezbytná k zajištění toho, aby splatná daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) byla vybrána na jejich území v plné výši. Prostor pro volné uvážení, který mají v tomto ohledu, je omezen zaprvé povinností zajistit účinné vybírání vlastních prostředků Unie, zadruhé povinností nezakládat zásadní rozdíly v tom, jak je zacházeno s osobami povinnými k dani, v rámci jednoho členského státu nebo napříč členskými státy (zásada daňové neutrality). Podstatou projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Tribunale di Udine (okresní soud, Udine; dále jen „předkládající soud“) je, zda uvedené zásady brání členskému státu, aby souhlasil pouze s částečnou úhradou dluhu na DPH hospodářským subjektem ve finančních potížích v rámci vyrovnání s věřiteli na základě likvidace jeho majetku.

Právní předpisy

Unijní právo

2. Článek 4 odst. 3 SEU stanoví:

„Podle zásady loajální spolupráce se Unie a členské státy navzájem respektují a pomáhají si při plnění úkolů vyplývajících ze Smluv.

Členské státy učiní veškerá vhodná obecná nebo zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají ze Smluv nebo z aktů orgánů Unie.

Členské státy usnadňují Unii plnění jejích úkolů a zdrží se všech opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Unie“.

1 — Původní jazyk: angličtina.

3. Preambule směrnice o DPH [2] obsahuje zejména následující body odůvodnění:

„(4) Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému daně z přidané hodnoty (DPH), která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.

[…]

(7) Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži […]

(8) […] rozpočet Evropské unie, aniž jsou dotčeny jiné příjmy, [má být] plně financován vlastními zdroji Společenství. Tyto zdroje mají zahrnovat i zdroje vycházející z DPH a získané uplatněním společné sazby daně na vyměřovací základ určený jednotným způsobem podle pravidel Společenství.“

4. Na základě čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH jsou předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková a dovoz zboží.

5. Článek 206 stanoví:

„Každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 čistou výši daně. Členské státy však mohou pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat předběžné splátky.“

6. Podle článku 212 členské státy mohou osoby povinné k dani osvobodit od úhrady splatné daně, je-li její výše bezvýznamná.

7. Podle čl. 273 prvního pododstavce „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“.

8. Podle čl. 2 odst. 1 písm. b) rozhodnutí 2007/436 [3] vlastní zdroje Unie zahrnují mimo jiné „příjmy z použití jednotné sazby pro všechny členské státy na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Společenství“. Podle čl. 2 odst. 4 tato jednotná sazba činí 0,30 %.

2 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

3 — Rozhodnutí Rady 2007/436/ES, Euratom ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. 2007, L 163, s. 17). Rozhodnutí 2007/436 bylo zrušeno rozhodnutím Rady 2014/335/EU, Euratom ze dne 26. května 2014 o systému vlastních zdrojů Evropské unie (Úř. věst. 2014, L 168, s. 105), které se použije od 1. ledna 2014 po schválení ze strany všech členských států. Citovaná ustanovení nicméně zůstala nezměněna.

Italské právo

9. Článek 160 královské vyhlášky č. 267 ze dne 16. března 1942, v pozměněném znění (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267, „zákon o konkursu“) zavádí řízení o vyrovnání (*concordato preventivo*) pro hospodářské subjekty v platební neschopnosti nebo pro hospodářské subjekty ve finančních potížích jako alternativu k prohlášení konkursu. V takovém řízení je majetek hospodářského subjektu poskytnut za účelem zajištění plného splacení pohledávek přednostních věřitelů a částečné úhrady pohledávek nezajištěných věřitelů. Nicméně vyrovnání může stanovit, že pohledávky některých kategorií přednostních věřitelů nemusí být uhrazeny zcela, pokud nezávislý znalec potvrdí, že by se těmto věřitelům v případě prohlášení konkursu na majetek hospodářského subjektu nedostalo lepšího zacházení.

10. Návrhy na taková vyrovnání musí být věřitelům předkládány prostřednictvím návrhu u příslušného Tribunale (okresní soud). Podle článku 162 zákona o konkursu uvedený soud musí zaprvé přezkoumat, že jsou splněny zákonné podmínky pro zahájení vyrovnání. Poté jsou věřitelé, kterým dlužník nenavrhuje uspokojení v plném rozsahu a bezodkladně, vyzváni, aby o daném návrhu hlasovali. Návrh je podle článku 177 schválen, pokud pro něj hlasují věřitelé, kteří celkově představují většinu všech pohledávek hlasujících věřitelů. V takovém případě článek 180 stanoví, že soud po rozhodnutí o námitkách nesouhlasících věřitelů potvrdí takto schválené vyrovnání. Po potvrzení soudu jsou vyrovnání závazná pro všechny věřitele.

11. Předkládací rozhodnutí uvádí, že spory mezi jednotlivými věřiteli a dlužníkem o existenci nebo o výši pohledávky se neřeší v rámci konkursního řízení, nýbrž v běžném soudním řízení. Zdá se nicméně, že podle článku 173 zákona o konkursu se návrh na vyrovnání zamítne, pokud navrhovatel úmyslně zatajil majetek nebo neoznámil některý z dluhů.

12. Podle článku 182b zákona o konkursu mohou hospodářské subjekty – spolu s návrhem na vyrovnání – předložit návrh „daňového vyrovnání“ daňovým orgánům a orgánům sociálního zabezpečení. Takový návrh, stále na základě předpokladu, že v případě konkursu není větší uspokojení možné, musí být přijat všemi dotčenými daňovými orgány a orgány sociálního zabezpečení. Daňové vyrovnání se však nesmí týkat daní, které tvoří vlastní zdroje Unie, a nesmí stanovit částečnou úhradu, ale pouze časový odklad pohledávky na DPH, která je přednostní pohledávkou (19. pořadí podle přednosti) podle italského práva.

13. Podle předkládacího rozhodnutí Corte di Cassazione (Kasační soud) rozhodl, že hospodářský subjekt, který navrhuje vyrovnání s věřiteli podle článku 160 zákona o konkursu, není povinen podat samostatný návrh na daňové vyrovnání, má-li daňové dluhy, ale může je uvést do obecného návrhu určeného všem věřitelům. V takovém případě se stát podílí na hlasování za účelem schválení vyrovnání, pokud vyrovnání neposkytuje plnou úhradu jeho daňových pohledávek. Stát může rovněž v případě nesouhlasu s rozhodnutím většiny podat žalobu u příslušného soudu.

14. Nicméně podle téže judikatury Corte di Cassazione (Kasační soud) zákaz navrhnout částečnou úhradu dluhu na DPH v řízení o daňovém vyrovnání platí rovněž v kontextu návrhů na vyrovnání. Z předkládacího rozhodnutí se zdá, že Corte di Cassazione odůvodnil toto stanovisko mimo jiné na základě výkladu [4] čl. 4 odst. 3 SEU a šesté směrnice [5], která je předchůdkyní nynější směrnice o DPH, podaného Soudním dvorem. Zdá se, že předkládající soud má pochybnosti o tom, zda dané stanovisko Corte di Cassazione je skutečně odůvodněno výkladem Soudního dvora.

4 — Viz zejména rozsudky Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412), Komise v. Itálie (C-174/07, EU:C:2008:704) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

5 — Šestá 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 (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) (dále jen „šestá směrnice“).

Skutkový stav, řízení a položená otázka

15. Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. (dále jen „Degano“) podala dne 22. května 2014 u předkládajícího soudu návrh na vyrovnání v důsledku finančních potíží, které jí zabránily v pokračování v obchodní činnosti. Podle návrhu měli být někteří přednostní věřitelé uspokojeni zcela, ale u několika níže postavených přednostních věřitelů a nezajištěných věřitelů, jakož i u státu s ohledem na dluh Degano na DPH mělo dojít pouze k částečné úhradě.

16. Předkládající soud se táže, zda by měl být návrh odmítnut jako nepřípustný, jelikož nestanoví plnou úhradu dluhu Degano na DPH. Má nicméně pochybnosti, zda povinnost členských států přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby DPH byla vybrána v plné výši podle judikatury Soudního dvora, skutečně brání vyrovnání, při kterém je uhrazena pouze část dluhu na DPH s tím, že v případě konkursu by dluh nebyl uhrazen ve větší míře. Žádá proto, aby Soudní dvůr rozhodl o následující předběžné otázce:

„Je třeba zásady a ustanovení obsažené v čl. 4 odst. 3 SEU a ve [směrnici o DPH], jak jsou již vyloženy v rozsudcích Soudního dvora Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412), Komise v. Itálie (C-174/07, EU:C:2008:704) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), vykládat tak, že brání vnitrostátnímu ustanovení (a tedy, pokud jde o projednávanou věc, výkladu článků 162 a 182b zákona o konkursu), podle kterého je přípustný návrh na vyrovnání, který při likvidaci majetku dlužníka umožňuje pouze částečnou úhradu pohledávky státu na DPH, pokud není využit nástroj daňového vyrovnání a pro danou pohledávku nelze na základě posudku nezávislého znalce a po formálním přezkumu soudu předvídat větší částku úhrady v případě likvidace v rámci konkursu?“

17. Písemná vyjádření předložily Degano, italská a španělská vláda a Evropská komise. Ve věci nebylo nařízeno jednání.

Přípustnost

18. Komise zdůrazňuje, že předkládající soud má podle všeho pochybnosti o tom, zda je jeho žádost o rozhodnutí o předběžné otázce přípustná. Tato žádost byla podána v rámci incidenčního řízení za účelem určení přípustnosti návrhu Degano na vyrovnání. Předkládající soud dále vysvětluje, že řízení není sporné, ledaže nesouhlasící věřitelé podají námitky proti vyrovnání schválenému věřiteli, kteří celkově představují většinu všech pohledávek hlasujících věřitelů.

19. Domnívám se, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je zjevně přípustná.

20. Z ustálené judikatury vyplývá, že vnitrostátní soud je oprávněn obrátit se s otázkou na Soudní dvůr tehdy, když před ním probíhá spor a když rozhoduje v rámci řízení, které má být ukončeno rozhodnutím, jež má charakter soudního rozhodnutí[6]. To může zahrnovat incidenční řízení, jelikož rozhodnutí o nejvhodnějším okamžiku pro podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce spadá do výlučné pravomoci vnitrostátního soudu[7]. Tudíž skutečnost, že řízení před předkládajícím soudem v projednávané věci je v současné době v předběžné nebo incidenční fázi, nebrání tomu, aby se daný soud rozhodl podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce v tomto stadiu.

21. Navíc Soudní dvůr sice není příslušný k rozhodnutí o otázkách vznesených v řízení, ve kterém vnitrostátní soud jedná jako správní orgán, aniž vykonává soudní funkci[8], o tuto situaci se však v projednávané věci nejedná.

6 — Viz naposledy rozsudek Torresi (C-58/13 a C-59/13, EU:C:2014:2088, bod 19).

7 — Viz například rozsudek X (C-60/02, EU:C:2004:10, body 25, 26 a 28).

8 — Viz mimo jiné rozsudek Job Centre (C-111/94, EU:C:1995:340, bod 11) a usnesení Bengtsson (C-344/09, EU:C:2011:174, bod 19).

22. V původním řízení má předkládající soud posoudit to, co popisuje jako „právní proveditelnost“ vyrovnání. Musí tedy přezkoumat, že jsou splněny zákonné podmínky pro zahájení vyrovnání. Tento předběžný krok je nezbytný pro hlasování o vyrovnání a pro přijetí konečného rozhodnutí předkládajícím soudem, které potvrzuje vyrovnání a činí jej závazným vůči všem věřitelům, za předpokladu, že byly zamítnuty veškeré námitky nesouhlasících věřitelů. To, zda má tento krok sporný charakter, nemá žádný vliv na soudní funkci, kterou tak předkládající soud vykonává [9].

23. Konečně projednávaná žádost vychází z pochybností předkládajícího soudu o tom, zda je judikatura Corte di Cassazione – v tom smyslu, že vyrovnání ve smyslu článku 160 zákona o konkursu nesmí nikdy stanovit částečnou úhradu dluhu na DPH – správná v rozsahu, v němž je založená na výkladu čl. 4 odst. 3 SEU a šesté směrnice podaném Soudním dvorem. I když je předkládající soud vázán rozhodnutími Corte di Cassazione o výkladu článku 160 zákona o konkursu, nezbavuje ho to pravomoci obrátit se na Soudní dvůr s otázkami týkajícími se výkladu unijního práva, které tato rozhodnutí zahrnují [10].

Posouzení

Úvodní poznámky

24. Není sporné, že Degano je ve finančních potížích pro účely článku 160 zákona o konkursu, ani že vyrovnání představuje alternativu k prohlášení konkursu. Je rovněž nesporné, že dotčené vyrovnání zahrnuje likvidaci celého majetku Degano.

25. Navíc ani existence, ani výše dluhu Degano na DPH vůči italskému státu patrně nejsou v původním řízení sporné. Jak předkládající soud vysvětlil, jakékoliv spory jsou řešeny mimo řízení o vyrovnání.

Povinnosti členských států podle judikatury

26. Soudní dvůr několikrát rozhodl, že ze společného systému DPH a z čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby DPH byla vybrána na jeho území v plné výši. V tomto ohledu mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty a vypočíst a vybrat dlužnou daň [11].

27. V rámci společného systému DPH musí členské státy zajistit dodržování povinností, kterým podléhají osoby povinné k dani, a v tomto ohledu požívají jisté volnosti, zejména ohledně způsobu využití prostředků, kterými disponují [12].

9 — Viz za tímto účelem, rozsudky Corsica Ferries (C-18/93, EU:C:1994:195, bod 12) a Roda Golf & Beach Resort (C-14/08, EU:C:2009:395, bod 33).

10 — Viz mimo jiné rozsudky Rheinmühlen-Düsseldorf (166/73, EU:C:1974:3, bod 4) a Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723, bod 93).

11 — Viz rozsudky Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 20). Viz rovněž rozsudky Komise v. Itálie (C-174/07, EU:C:2008:704, bod 36) a Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, bod 25).

12 — Rozsudky Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 38) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 21).

28. Soudní dvůr dal nicméně jasně najevo, že tato volnost je omezena povinností členských států zajistit účinné vybírání vlastních zdrojů Unie [13]. Vzhledem k tomu, že tyto zdroje zahrnují podle čl. 2 odst. 1 rozhodnutí 2007/436 příjmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, Soudní dvůr rozhodl, že existuje přímá spojitost mezi výběrem příjmů z DPH v souladu s použitelným právem Unie a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH rozpočtu Unie, neboť jakákoli mezera ve výběru příjmů z DPH je potenciálně příčinou snížení zdrojů z DPH [14].

29. Navíc nesmí být založeny žádné zásadní rozdíly v tom, jak je zacházeno s osobami povinnými k dani, v rámci jednoho členského státu nebo napříč členskými státy. Směrnice o DPH musí být vykládána v souladu se zásadou daňové neutrality vlastní společnému systému DPH, podle níž nelze s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace, zacházet při vybírání DPH rozdílně [15]. Jakékoliv jednání členských států ohledně výběru DPH musí být v souladu s uvedenou zásadou, jejímž cílem je umožnit poctivou hospodářskou soutěž na vnitřním trhu [16].

30. V tomto kontextu Soudní dvůr rozhodl ve dvou citovaných věcech Komise v. Itálie, že obecné a nediferencované vzdání se pravomoci ověřovat zdanitelná plnění uskutečněná v průběhu řady po sobě jdoucích daňových období porušuje články 2 a 22 šesté směrnice a úpravu, která je nyní obsažena v čl. 4 odst. 3 SEU [17]. Jak jsem vysvětlila ve svém stanovisku ve věci Belvedere Costruzioni [18], ustanovení italského práva dotčená v daných věcech v podstatě poskytovala rozsáhlou imunitu před kontrolou a šetřením ze strany orgánů daňové správy, pokud jde o částky DPH, které nebyly včas deklarovány, výměnou za platbu, která se pohybovala od poloviny částky následně deklarované jako dlužné po čistě symbolickou částku daně. Podle Soudního dvora ve věcech Komise v. Itálie výrazná nerovnováha mezi skutečně dlužnými částkami a částkami zaplacenými osobami povinnými k dani, které využily dotčené daňové amnestie, měla za následek takřka osvobození od daně a tyto podstatné odlišnosti v zacházení s osobami povinnými k dani v Itálii porušovaly daňovou neutralitu [19].

31. Naproti tomu ve věci Belvedere Costruzioni Soudní dvůr rozhodl, že čl. 4 odst. 3 SEU, ani články 2 a 22 šesté směrnice v oblasti DPH nebrání uplatnění takového mimořádného vnitrostátního ustanovení, podle kterého byla řízení před soudem vyššího stupně automaticky ukončena, pokud byla tato řízení zahájena žalobami podanými v prvním stupni více než 10 let před datem vstupu tohoto ustanovení v platnost a pokud orgán daňové správy neměl v prvních dvou stupních řízení úspěch [20]. Ustanovení dotčené v dané věci mělo automaticky za následek, že se rozhodnutí soudu druhého stupně – rozhodnutí nepříznivé pro orgány daňové správy – stalo pravomocným, a daňová pohledávka , které se orgán daňové správy dovolával, tedy zanikla. Odůvodnění Soudního dvora při určení slučitelnosti ustanovení s právem Unie vycházelo z jeho výjimečné a omezené povahy, nedostatku celkového diskriminačního účinku a potřeby vydat rozsudek v přiměřené lhůtě [21].

13 — Rozsudky Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 39) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 22).

14 — Viz rozsudek Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26). Viz rovněž rozsudek Komise v. Německo (C-539/09, EU:C:2011:733, bod 72) a mé stanovisko ve věci Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, bod 47).

15 — Viz rozsudky Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 39) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 22). Viz rovněž usnesení Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, bod 23).

16 — Rozsudek Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 45). Viz rovněž body 4 a 7 odůvodnění směrnice o DPH.

17 — Rozsudky Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412) a Komise v. Itálie (C-174/07, EU:C:2008:704). Dotčená ustanovení šesté směrnice odpovídají ustanovením čl. 2 odst. 1, článku 206, čl. 252 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH (čl. 252 odst. 1 ukládá osobám povinným k dani podávat přiznání k DPH).

18 — C-500/10, EU:C:2011:754, bod 36.

19 — Rozsudek Komise v. Itálie (C-132/06, EU:C:2008:412, body 43 a 44).

20 — Rozsudek Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 28).

21 — Viz dále bod 35 tohoto stanoviska.

Řízení o vyrovnání dotčené v původním řízení

32. Komise tvrdí, že vyrovnání navržené v původním řízení není slučitelné se zásadami stanovenými ve věcech Komise v. Itálie. V podstatě tvrdí, že pravidla upravující vlastní zdroje Unie a směrnice o DPH, ve spojení se zásadou loajální spolupráce v čl. 4 odst. 3 SEU, ukládají absolutní povinnost každého členského státu vybírat splatnou DPH na jeho území v plné výši. Členský stát může prominout dluh na DPH pouze ve zvláštní situaci uvedené v článku 212 směrnice o DPH, to znamená, je-li její výše zanedbatelná. Nesmí umožnit osobě povinné k dani ve finančních potížích, aby uhradila pouze část dluhu na DPH ve vyrovnání s věřiteli, které zahrnuje likvidaci jejího majetku. Komise proto tvrdí – nad rámec položené otázky – že je nutné nejen to, aby bylo pohledávkám na DPH přiznáno přednostní zacházení ze zákona, ale rovněž v rámci kategorie přednostních pohledávek první pořadí v konkursním řízení jak po formální, tak i po věcné stránce.

33. Nejprve se budu zabývat posledně uvedeným tvrzením, které je podle mého názoru nepřípustně striktní.

34. Zaprvé argument, že pohledávky na DPH musí mít přednost před všemi ostatními pohledávkami proto, aby byly ochráněny finanční zájmy Unie, nemá žádnou oporu v zásadách, které jsem uvedla [22]. Je skutečností, že volnost členských států při zajištění dodržování povinností osob povinných k dani je omezena povinností zajistit účinný výběr vlastních zdrojů Unie, včetně DPH. Společný systém DPH nicméně nevyžaduje od členských států, aby přiznaly pohledávkám na DPH přednostní zacházení před všemi ostatními kategoriemi pohledávek.

35. Ve svém stanovisku ve věci Belvedere Costruzioni jsem hájila názor, že požadavek účinného vybírání nelze chápat absolutně [23]. Soudní dvůr souhlasil s tímto návrhem na základě toho, že zaprvé povinnost zajistit účinné vybírání zdrojů Unie nemůže bránit dodržování zásady, že rozsudek musí být vydán v přiměřené lhůtě [24], a zadruhé dotčené ustanovení nepředstavovalo obecné vzdání se výběru DPH po určitou dobu, ale výjimečné ustanovení, které z důvodu své zvláštní a omezené povahy v důsledku podmínek jeho použití nezakládalo zásadní rozdíly v tom, jak bylo zacházeno s osobami povinnými k dani jako celkem, a neporušovalo proto zásadu daňové neutrality [25].

36. Za určitých okolností se proto členský stát může rozumně domnívat, že je legitimní vzdát se plné úhrady dluhu na DPH za předpokladu, že takové okolnosti jsou výjimečné, zvláštní a omezené a že tím členský stát nezakládá zásadní rozdíly v tom, jak je zacházeno s osobami povinnými k dani jako celkem, a neporušuje tak zásadu daňové neutrality.

37. V tomto kontextu by měly mít členské státy určitou flexibilitu, pokud jde o výběr dluhů na DPH, pokud – jako je tomu v původním řízení – je osoba povinná k dani ve finančních potížích. Taková situace je zvláštní, neboť majetek osoby povinné k dani není dostatečný k uspokojení všech věřitelů. Za takových okolností, jelikož neexistují žádná harmonizovaná pravidla v unijním právu pro pořadí pohledávek na DPH, musí mít členské státy volnost stanovit, že jiné kategorie pohledávek (jako jsou mzdy nebo příspěvky na sociální zabezpečení – nebo v případě jednotlivců-osob povinných k dani výživné) jsou hodné vyšší ochrany.

38. Navíc takové řízení, jako je původní řízení, je v souladu s povinností členských států zajistit účinné vybírání zdrojů Unie, jelikož obsahuje alespoň tři záruky, jak ochránit dluhy na DPH.

39. Zaprvé návrh na vyrovnání musí být zamítnut mimo jiné, pokud navrhovatel úmyslně zatajil majetek nebo neoznámil některý z dluhů (tedy včetně dluhů na DPH).

22 — Body 26 až 31 výše.

23 — Stanovisko ve věci Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, bod 48).

24 — Rozsudek Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, body 23 až 25).

25 — Rozsudek Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, body 26 a 27).

40. Zadruhé, i když podle předkládajícího soudu smí vyrovnání stanovit, že dluh na DPH nebude uhrazen v plné výši, je to možné pouze tehdy, osvědčí-li nezávislý znalec, že by se orgánům daňové správy nedostalo v případě prohlášení konkursu lepšího zacházení. Zatímco tedy mohou existovat situace, ve kterých vyrovnání s věřiteli vede k platbě větší části dluhu na DPH než v případě konkursu, nemůže platit opak. Proto ustanovení vnitrostátního práva nemůže být považováno za neslučitelné s povinnosti zajistit účinné vybírání zdrojů Unie pouze z toho důvodu, že upřednostňuje jeden způsob, jak dosáhnout co nejvyšší úrovně výběru, před druhým.

41. Zatřetí i tehdy, když je návrh na vyrovnání přípustný, podléhá samotné vyrovnání hlasování všech věřitelů, kterým návrh nezajišťuje plné a bezodkladné zaplacení (včetně státu, pokud návrh nestanoví plnou úhradu dluhu na DPH). Musí být schválen věřiteli, kteří celkově představují většinu všech pohledávek hlasujících věřitelů. Nesouhlasící věřitelé mohou vyrovnání napadnout u soudu [26]. Řízení o vyrovnání tedy umožňuje státu učinit veškeré kroky, které považuje za nutné k účinnému výběru co nejvyšší částky dluhu na DPH za daných okolností. To může zahrnovat například hlasování proti vyrovnání (nebo podání žaloby u soudu), pokud stát nesouhlasí se závěry nezávislého znalce.

42. Konečně z důvodu jeho dočasné a omezené povahy a vzhledem ke striktním podmínkám jeho uplatnění řízení o vyrovnání jasně nezakládá zásadní rozdíly v tom, jak je zacházeno s osobami povinnými k dani, a proto nenarušuje zásadu daňové neutrality. Oproti vnitrostátním ustanovením dotčeným v obou věcech Komise v. Itálie řízení o vyrovnání nezahrnuje obecné a nediferencované vzdání se práva orgánů daňové správy na plnou úhradu dluhů na DPH. Obětování části dluhu na DPH, které může zahrnovat, musí být posuzováno s přihlédnutím k cíli poskytnout osobám povinným k dani ve finančních potížích druhou šanci prostřednictvím kolektivní reorganizace všech jejich dluhů.

43. I když je patrné, že ve věci Degano zahrnuje vyrovnání likvidaci celého jejího majetku, Soudní dvůr nebyl informován o přesných podrobnostech. Jiná vyrovnání mohou zahrnovat pokračování v podnikatelské činnosti dlužníka. V takových případech, jak zdůrazňuje španělská vláda, je dotčený cíl v souladu s doporučením Komise členským státům odstranit překážky účinné reorganizace životaschopných společností ve finančních potížích a tím podpořit podnikání, investice a zaměstnanost a přispět ke snížení překážek hladkého fungování vnitřního trhu [27].

44. Ráda bych nicméně zdůraznila, že postoj, ke kterému jsem dospěla, se týká pouze unijního práva. Předkládající soud má podle všeho pochybnosti o výkladu některých ustanovení zákona o konkursu ze strany Corte di Cassazione (Kasační soud). Nevyjadřuji se k jiným možným důvodům vyplývajícím z vnitrostátního práva, jimiž mohl být Corte di Cassazione ve svých rozhodnutích veden.

Závěry

45. Mám tudíž za to, že Soudní dvůr by měl na otázku položenou Tribunale di Udine (okresní soud, Udine, Itálie) odpovědět takto:

Článek 4 odst. 3 SEU, ani směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty nebrání takovým vnitrostátním ustanovením, jako jsou ustanovení dotčená v původním řízení, pokud jsou tato ustanovení vykládána tak, že umožňují podniku ve finančních potížích, aby zahájil vyrovnání s věřiteli, které zahrnuje likvidaci jeho majetku, aniž by poskytoval plnou úhradu pohledávky státu na DPH, za podmínky, že nezávislý znalec potvrdí, že by nebylo dosaženo vyššího uspokojení této pohledávky v případě konkursu, a že vyrovnání je potvrzeno soudem.

26 — Články 177 a 180 zákona o konkursu.

27 — Doporučení Komise ze dne 12. března 2014 o novém přístupu k neúspěchu v podnikání a k platební neschopnosti, C(2014) 1500 final, s. 4 a 5.