Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 14. januára 2016 [1]

**Vec C-546/14**

**Degano Trasporti S.a.s. di Ferrucio Degano & C. in liquidatione**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunale di Udine (Okresný súd Udine, Taliansko)]

„Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Subjekt vo finančných ťažkostiach — Vyrovnanie s veriteľmi — Čiastočné splatenie dlhu na DPH voči členskému štátu — Zásada lojálnej spolupráce“

1. Súdny dvor viackrát jasne uviedol, že právo EÚ si vyžaduje, aby členské štáty prijali všetky legislatívne a správne opatrenia spôsobilé zaručiť výber splatnej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na ich území v plnom rozsahu. Voľnosť, ktorú v tejto súvislosti majú, je po prvé obmedzená povinnosťou zabezpečiť účinný výber vlastných zdrojov Únie a po druhé povinnosťou nevytvárať podstatné rozdiely v spôsobe zaobchádzania so zdaniteľnými osobami, a to tak v rámci jedného členského štátu, ako aj všetkých členských štátov (zásada daňovej neutrality). V tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa Tribunale di Udine (Okresný súd Udine; ďalej len „vnútroštátny súd“) v podstate pýta, či uvedené zásady bránia tomu, aby členský štát súhlasil s tým, že subjekt vo finančných ťažkostiach len čiastočne splatí svoj dlh na DPH v rámci vyrovnania s veriteľmi založeného na likvidácii majetku.

## Právne predpisy

*Právo EÚ*

2. Článok 4 ods. 3 ZEÚ stanovuje:

„Podľa zásady lojálnej spolupráce sa Únia a členské štáty vzájomne rešpektujú a vzájomne si pomáhajú pri vykonávaní úloh, ktoré vyplývajú zo zmlúv.

Členské štáty prijmú všetky opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy, aby zabezpečili plnenie záväzkov vyplývajúcich zo zmlúv alebo z aktov inštitúcií Únie.

Členské štáty pomáhajú Únii pri plnení jej úloh a neprijmú žiadne opatrenie, ktoré by mohlo ohroziť dosiahnutie cieľov Únie.“

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

3. Smernica o DPH [2] obsahuje najmä tieto odôvodnenia:

„4. Dosiahnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa v členských štátoch budú uplatňovať právne predpisy týkajúce sa daní z obratu tak, aby nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Je preto nevyhnutné dosiahnuť takúto harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu za pomoci systému dane z pridanej hodnoty (DPH), aby sa v maximálnej možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločenstva.

…

7. Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži…

8. … je rozpočet Európskych spoločenstiev financovaný nezávisle od iných príjmov výhradne z vlastných zdrojov Spoločenstiev. Medzi tieto zdroje patria aj zdroje nadobudnuté z DPH a získané uplatnením spoločnej daňovej sadzby na vymeriavací základ určený jednotným spôsobom v súlade s pravidlami Spoločenstva.“

4. Podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH transakcie podliehajúce DPH zahŕňajú dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, alebo dovoz tovaru.

5. Článok 206 stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá je osobou povinnou platiť daň, musí zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250. Členské štáty však môžu stanoviť iný termín na platbu tejto sumy, alebo môžu požadovať zaplatenie preddavkov.“

6. Podľa článku 212 členské štáty môžu oslobodiť zdaniteľné osoby od platby splatnej DPH, ak je jej výška zanedbateľná.

7. Podľa článku 273 prvého odseku „členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc“.

8. Podľa článku 2 ods. 1 písm. b) rozhodnutia 2007/436 [3] vlastné zdroje Únie tvorí okrem iného príjem „z uplatňovania jednotnej sadzby platnej pre všetky členské štáty na harmonizované vymeriavacie základy DPH stanovené v súlade s pravidlami Spoločenstva“. Článok 2 ods. 4 stanovuje túto jednotnú sadzbu na 0,30 %.

2 — Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

3 — Rozhodnutie Rady 2007/436/ES, Euratom zo 7. júna 2007 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev (Ú. v. EÚ L 163, 2007, s. 17). Rozhodnutie 2007/436 bolo zrušené rozhodnutím Rady 2014/335/EÚ, Euratom z 26. mája 2014 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie (Ú. v. EÚ L 168, 2014, s. 105), ktoré sa bude uplatňovať retroaktívne od 1. januára 2014 po získaní súhlasu všetkých členských štátov. Citované ustanovenia však neboli zmenené.

*Talianske právo*

9. Článok 160 kráľovského dekrétu č. 267 zo 16. marca 1942 v znení zmien a doplnení (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267; ďalej len „zákon o konkurze“), stanovuje postup vyrovnania (*concordato preventivo*) pre platobne neschopné subjekty alebo subjekty vo finančných ťažkostiach ako alternatívu vyhlásenia konkurzu. V rámci takého postupu je majetok subjektu poskytnutý na úplné zaplatenie prednostných pohľadávok a čiastočné uhradenie nezabezpečených pohľadávok. V rámci vyrovnania však môže dôjsť aj k tomu, že niektoré kategórie prednostných veriteľov nebudú uspokojené v plnom rozsahu, ak nezávislý znalec osvedčí, že tieto pohľadávky by sa v prípade vyhlásenia konkurzu na majetok dlžníka nepodarilo splatiť vo väčšom rozsahu.

10. Ponuku na také vyrovnanie je potrebné predložiť veriteľom prostredníctvom podania návrhu na príslušný tribunale (okresný súd). Podľa článku 162 zákona o konkurze musí tento súd najprv preskúmať, či sú splnené zákonné podmienky na vyrovnanie. Veritelia, ktorým dlžník neponúka urýchlené uspokojenie pohľadávok v plnej výške, následne hlasujú o návrhu. Podľa článku 177 musí návrh schváliť taký počet hlasujúcich veriteľov, aby spolu predstavovali väčšinu celkovej sumy ich pohľadávok. Článok 180 stanovuje, že v takom prípade súd najprv rozhodne o prípadných námietkach veriteľov s opačným názorom a následne potvrdí takto schválené vyrovnanie. Vyrovnanie je po potvrdení súdom záväzné pre všetkých veriteľov.

11. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania je uvedené, že prípadné spory medzi jednotlivými veriteľmi a dlžníkom týkajúce sa existencie alebo výšky pohľadávky sa neriešia v rámci konania o vyhlásení platobnej neschopnosti, ale v bežnom súdnom konaní. Zdá sa však, že podľa článku 173 zákona o konkurze musí byť návrh na vyrovnanie zamietnutý, pokiaľ navrhovateľ vedome zatajil majetok alebo nepriznal jednu alebo viac pohľadávok.

12. Podľa článku 182b zákona o konkurze môžu subjekty – súbežne s návrhom na vyrovnanie – navrhnúť daňovým orgánom a inštitúciám sociálneho zabezpečenia „daňovú dohodu“. S takým návrhom, ktorý je rovnako podmienený predpokladom, že v prípade konkurzu by sa tieto dlhy neuhradili vo väčšom rozsahu, musí súhlasiť každý dotknutý daňový orgán a/alebo inštitúcia sociálneho zabezpečenia. Daňová dohoda sa však nemôže týkať daní, ktoré tvoria vlastné zdroje Únie, a v prípade dlhu na DPH, ktorý je podľa talianskeho práva prednostnou pohľadávkou (stupeň 19 v poradí dôležitosti), nemôže stanovovať čiastočné splatenie, ale len odklad platby.

13. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania Corte di Cassazione (Kasačný súd) rozhodol, že pokiaľ má subjekt navrhujúci vyrovnanie s veriteľmi podľa článku 160 zákona o konkurze dlhy na daniach, nemusí predložiť samostatný návrh daňovej dohody, ale môže ich zahrnúť do všeobecného návrhu ponúknutého všetkým veriteľom. V takom prípade sa štát zúčastní na hlasovaní o schválení vyrovnania, ak návrh neponúka uspokojenie jeho daňových pohľadávok v plnej výške. Štát tiež môže na príslušný súd podať žalobu proti väčšinovému schváleniu, ku ktorému došlo napriek jeho námietkam.

14. Z judikatúry Corte di Cassazione (Kasačný súd) však ďalej vyplýva, že zákaz navrhovať čiastočné splatenie dlhu na DPH v rámci konania o daňovej dohode platí aj v súvislosti s návrhom na vyrovnanie. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Corte di Cassazione toto stanovisko odôvodnil okrem iného výkladom [4] článku 4 ods. 3 ZEÚ a predchodkyne tejto smernice o DPH, t. j. šiestej smernice, [5] ktorý poskytol Súdny dvor. Vnútroštátny súd má podľa všetkého pochybnosti o tom, či je stanovisko Corte di Cassazione skutočne odôvodnené výkladom Súdneho dvora.

## Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

15. Spoločnosť Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. (ďalej len „Degano“) podala 22. mája 2014 na vnútroštátny súd návrh na vyrovnanie v dôsledku finančných problémov, ktoré jej bránili pokračovať v obchodnej činnosti. Návrh predpokladal splatenie niektorých prednostných pohľadávok v plnej výške, ale len čiastočné uhradenie určitých prednostných pohľadávok nižšieho stupňa a nezabezpečených pohľadávok, ako aj pohľadávok štátu vyplývajúcich z dlhu spoločnosti Degano na DPH.

16. Vnútroštátny súd sa pýta, či treba návrh zamietnuť ako neprípustný vzhľadom na to, že nepredpokladá úplné splatenie dlhu spoločnosti Degano na DPH. Má však pochybnosti o tom, či povinnosť členských štátov prijať legislatívne a správne opatrenia spôsobilé zabezpečiť výber splatnej DPH v plnom rozsahu stanovená v judikatúre Súdneho dvora skutočne bráni vyrovnaniu, v ktorom je splatená len časť dlhu na DPH, za predpokladu, že v konkurznom konaní by nedošlo k uspokojeniu pohľadávok vo väčšom rozsahu. Preto predkladá túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa zásady a pravidlá uvedené v článku 4 ods. 3 ZEÚ a v [smernici o DPH], tak ako ich vyložil Súdny dvor vo svojich rozsudkoch Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412), Komisia/Taliansko (C-174/07, EU:C:2008:704) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186) tiež vykladať tak, že bránia vnútroštátnemu pravidlu (t. j. pokiaľ ide o prejednávanú vec, výkladu článkov 162 a 182c zákona o konkurze), podľa ktorého je návrh na vyrovnanie s veriteľmi, ktorý pri likvidácii majetku dlžníka stanovuje iba čiastočné splatenie pohľadávky štátu na DPH, prípustný v prípade, že sa nevyužíva nástroj daňovej dohody a pre danú pohľadávku sa na základe posudku nezávislého znalca a po formálnom overení súdom nedá predpokladať splatenie vo väčšom rozsahu v prípade konkurzu?“

17. Písomné pripomienky predložila spoločnosť Degano, talianska a španielska vláda a Európska komisia. Pojednávanie sa neuskutočnilo.

## Prípustnosť

18. Komisia poukazuje na to, že vnútroštátny súd má podľa všetkého pochybnosti o prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Uvedený návrh bol podaný v incidenčnom konaní o určení prípustnosti návrhu spoločnosti Degano na vyrovnanie. Vnútroštátny súd okrem toho uvádza, že konanie nie je kontradiktórne, pokiaľ a kým veritelia s opačným názorom nenamietajú voči vyrovnaniu schválenému veriteľmi predstavujúcimi väčšinu pohľadávok hlasujúcich veriteľov.

19. Podľa môjho názoru je návrh na začatie prejudiciálneho konania jednoznačne prípustný.

4 — Pozri najmä rozsudky Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412), Komisia/Taliansko (C-174/07, EU:C:2008:704) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

5 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) (ďalej len „šiesta smernica“).

20. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vnútroštátny súd môže podať návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor iba vtedy, ak prejednáva spor a ak má rozhodnúť v rámci konania, ktoré sa má ukončiť rozhodnutím, ktoré má povahu súdneho rozhodnutia. [6] Môže to zahŕňať incidenčné konanie, lebo výber najvhodnejšieho času na položenie prejudiciálnej otázky je výlučnou právomocou vnútroštátneho súdu. [7] V dôsledku toho skutočnosť, že konanie pred vnútroštátnym súdom v prejednávanej veci je v súčasnosti v štádiu predbežného alebo incidenčného konania, nebráni uvedenému súdu položiť prejudiciálnu otázku v tomto smere.

21. Okrem toho Súdny dvor síce nemá právomoc na rozhodovanie o otázkach položených v rámci konania, v ktorom vnútroštátny súd koná ako správny orgán a nevykonáva súdnu funkciu, [8] v tomto prípade to tak však nie je.

22. V konaní vo veci samej má vnútroštátny súd posúdiť tzv. „právnu uskutočniteľnosť“ vyrovnania. Musí preto preskúmať splnenie zákonných podmienok vyrovnania. Tento predbežný krok je podmienkou hlasovania o vyrovnaní a prijatia konečného rozhodnutia potvrdzujúceho vyrovnanie, ktorým sa vyrovnanie stáva záväzným pre všetkých veriteľov, zo strany vnútroštátneho súdu, pokiaľ predtým zamietne prípadné námietky veriteľov s opačným názorom. To, či má tento krok kontradiktórnu povahu, nemá vplyv na súdnu funkciu, ktorú takto vnútroštátny súd vykonáva. [9]

23. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania nakoniec vychádza z pochybností vnútroštátneho súdu o tom, či je judikatúra Corte di Cassazione (Kasačného súdu) – podľa ktorej vyrovnanie v zmysle článku 160 zákona o konkurze nemôže nikdy stanoviť čiastočné splatenie dlhu na DPH – správna v rozsahu, v ktorom je založená na výklade článku 4 ods. 3 ZEÚ a šiestej smernice poskytnutom Súdnym dvorom. Vnútroštátny súd je síce viazaný rozsudkami Corte di Cassazione o výklade článku 160 zákona o konkurze, tým však nestráca právomoc položiť Súdnemu dvoru otázky týkajúce sa výkladu práva EÚ zahŕňajúceho také rozsudky. [10]

## Posúdenie

### *Predbežné pripomienky*

24. Je nesporné, že spoločnosť Degano je vo finančných ťažkostiach na účely článku 160 zákona o konkurze alebo že vyrovnanie je alternatívou vyhlásenia konkurzu. Rovnako je nesporné, že predmetné vyrovnanie je založené na likvidácii celého majetku spoločnosti Degano.

25. Okrem toho sa zdá, že v konaní vo veci samej nie je sporná existencia ani výška dlhu spoločnosti Degano na DPH voči talianskemu štátu. Ako vysvetlil vnútroštátny súd, prípadné takéto spory sa riešia mimo konania o vyrovnaní.

6 — Pokiaľ ide o novšiu judikatúru, pozri rozsudok Torresi (C-58/13 a C-59/13, EU:C:2014:2088, bod 19).

7 — Pozri napríklad rozsudok X (C-60/02, EU:C:2004:10, body 25, 26 a 28).

8 — Pozri okrem iného rozsudok Job Centre (C-111/94, EU:C:1995:340, bod 11) a uznesenie Bengtsson (C-344/09, EU:C:2011:174, bod 19).

9 — Pozri v tomto zmysle 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 — Pozri okrem iného rozsudky Rheinmühlen-Düsseldorf (166/73, EU:C:1974:3, bod 4) a Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723, bod 93).

*Povinnosti členských štátov vyplývajúce z judikatúry*

26. Súdny dvor pri viacerých príležitostiach poukázal na to, že zo spoločného systému DPH a z článku 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva, že každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške. V tejto súvislosti sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň. [11]

27. V rámci spoločného systému DPH sú členské štáty síce povinné zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré sa vzťahujú na zdaniteľné osoby, no v tejto súvislosti majú určitú voľnosť, okrem iného pokiaľ ide o spôsob použitia prostriedkov, ktoré majú k dispozícii. [12]

28. Súdny dvor však objasnil, že táto voľnosť je obmedzená povinnosťou zabezpečiť účinný výber vlastných zdrojov Únie. [13] Vzhľadom na to, že tieto zdroje podľa článku 2 ods. 1 rozhodnutia 2007/436 zahŕňajú príjmy pochádzajúce z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH, Súdny dvor rozhodol, že existuje tak priama súvislosť medzi výberom príjmov z DPH v súlade s uplatniteľným právom EÚ a dostupnosťou zodpovedajúceho zdroja založeného na DPH v rozpočte EÚ, lebo akýkoľvek výpadok vo výbere týchto príjmov spôsobuje potenciálne zníženie tohto druhu zdroja finančných prostriedkov. [14]

29. Okrem toho sa nesmú vytvárať podstatné rozdiely v spôsobe zaobchádzania so zdaniteľnými osobami, a to tak v rámci jedného členského štátu, ako aj všetkých členských štátov. Smernica o DPH sa má vykladať v súlade so zásadou daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú rovnaké transakcie, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne. [15] Každé opatrenie členských štátov týkajúce sa výberu DPH musí byť v súlade s touto zásadou, ktorej cieľom je dosiahnutie spravodlivej hospodárskej súťaže na vnútornom trhu. [16]

30. Za týchto okolností Súdny dvor v oboch citovaných veciach Komisia/Taliansko rozhodol, že všeobecné a nediskriminačné zrušenie overovania zdaniteľných transakcií uskutočnených v priebehu niekoľkých zdaňovacích období je v rozpore s článkami 2 a 22 šiestej smernice a terajšieho článku 4 ods. 3 ZEÚ. [17] Ako som vysvetlila v návrhoch, ktoré som predniesla vo veci Belvedere Costruzioni, [18] ustanovenia talianskeho práva posudzované v týchto veciach v podstate priznávali širokú imunitu týkajúcu sa vyrubenia dane alebo prešetrovania daňovými orgánmi v súvislosti s čiastkami DPH, ktoré neboli včas vykázané v daňovom priznaní, výmenou za platbu, ktorá sa pohybovala od polovice sumy, ktorá bola následne vyhlásená za splatnú, až po čisto symbolickú čiastku dane. Súdny dvor vo veciach Komisia/Taliansko konštatoval, že významná nerovnováha medzi skutočne splatnými sumami a sumami zaplatenými zdaniteľnými osobami, ktoré využili daňovú amnestiu, viedla ku kvázi daňovému oslobodeniu a tieto významné rozdiely v zaobchádzaní so zdaniteľnými osobami v Taliansku narušujú daňovú neutralitu. [19]

11 — Pozri rozsudky Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 20). Pozri tiež rozsudky Komisia/Taliansko (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 Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 38) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 21).

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

14 — Pozri rozsudok Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26). Pozri tiež rozsudok Komisia/Nemecko (C-539/09, EU:C:2011:733, bod 72) a návrhy, ktoré som predniesla vo veci Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, bod 47).

15 — Pozri rozsudky Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 39) a Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 22). Pozri tiež uznesenie Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, bod 23).

16 — Rozsudok Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 45). Pozri tiež odôvodnenia 4 a 7 smernice o DPH.

17 — Rozsudky Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412) a Komisia/Taliansko (C-174/07, EU:C:2008:704). Dotknuté ustanovenia šiestej smernice zodpovedajú ustanoveniam článku 2 ods. 1, článku 206, článku 252 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH (článok 252 ods. 1 stanovuje, že zdaniteľné osoby musia podávať daňové priznania k DPH).

18 — C-500/10, EU:C:2011:754, bod 36.

19 — Rozsudok Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, body 43 a 44).

31. Naopak, vo veci Belvedere Costruzioni Súdny dvor rozhodol, že článok 4 ods. 3 ZEÚ ani články 2 a 22 šiestej smernice nebránia v oblasti DPH uplatneniu mimoriadneho vnútroštátneho ustanovenia, ktoré stanovuje automatické ukončenie súdnych konaní prebiehajúcich pred súdom vyššieho stupňa, ak sú tieto konania začaté na základe žalôb podaných na prvom stupni viac než desať rokov pred nadobudnutím účinnosti tohto ustanovenia a daňové orgány nemali na prvých dvoch stupňoch konania úspech.[20] Automatickým účinkom ustanovenia, ktoré bolo predmetom uvedenej veci, bolo to, že rozhodnutie druhostupňového súdu –rozhodnutie v neprospech daňových orgánov – nadobudlo právoplatnosť a pohľadávka, na ktorú si nárokovali daňové orgány, tak zanikla. Súdny dvor konštatoval zlučiteľnosť ustanovenia s právom EÚ na základe úvah vychádzajúcich z mimoriadnej a obmedzenej povahy tohto ustanovenia, zo skutočnosti, že nemá celkový diskriminačný účinok, a z potreby vydať rozsudok v primeranej lehote.[21]

*Konanie o vyrovnaní, ktoré je predmetom sporu vo veci samej*

32. Komisia tvrdí, že vyrovnanie navrhnuté v konaní vo veci samej nerešpektuje zásady stanovené vo veciach Komisia/Taliansko. V podstate tvrdí, že pravidlá platné pre vlastné zdroje EÚ i smernica o DPH v spojení so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ ukladajú každému členskému štátu absolútnu povinnosť zabezpečiť výber splatnej DPH na jeho území v plnom rozsahu. Členský štát môže odpustiť dlh na DPH len v osobitnej situácii upravenej v článku 212 smernice o DPH, t. j. pokiaľ je suma splatnej dane zanedbateľná. Zdaniteľnej osobe vo finančných ťažkostiach nesmie povoliť čiastočné splatenie jej dlhu na DPH v rámci vyrovnania s veriteľmi založeného na likvidácii jeho majetku. V dôsledku toho Komisia – nad rámec prejudiciálnej otázky – tvrdí, že je nevyhnutné, aby zákon nielen priznal pohľadávkam v oblasti DPH prednostné postavenie, ale v rámci kategórie prednostných pohľadávok aj prvé miesto v konaní o vyhlásení platobnej neschopnosti z formálneho i vecného hľadiska.

33. Najprv sa budem zaoberať posledným uvedeným záverom, ktorý je podľa môjho názoru neprijateľne strnulý.

34. V prvom rade tvrdenie, podľa ktorého pohľadávky na DPH musia mať prednosť pred všetkými ostatnými pohľadávkami, aby sa zabezpečila ochrana finančných záujmov EÚ, nemá podporu v zásadách, ktoré som uviedla.[22] Je pravda, že voľnosť členských štátov pri zabezpečovaní plnenia povinností, ktoré prináležia zdaniteľným osobám, je obmedzená povinnosťou zabezpečiť účinný výber vlastných zdrojov EÚ vrátane DPH. Spoločný systém DPH si však nevyžaduje, aby členské štáty priznali pohľadávkam na DPH prednostné postavenie medzi všetkými ostatnými kategóriami pohľadávok.

35. V návrhoch, ktoré som predniesla vo veci Belvedere Costruzioni, som vyjadrila názor, že požiadavka účinného výberu nemôže byť absolútna.[23] Súdny dvor tento návrh akceptoval na základe toho, že po prvé povinnosť zabezpečiť účinný výber zdrojov EÚ nemôže brániť dodržiavaniu zásady, podľa ktorej musí byť rozsudok vydaný v primeranej lehote,[24] a po druhé dotknuté ustanovenie nepredstavuje všeobecné vzdanie sa výberu DPH za určité obdobie, ale mimoriadne ustanovenie, ktoré vzhľadom na svoj špecifický a obmedzený charakter a vzhľadom na podmienky svojho uplatnenia nevytvára zásadné rozdiely v tom, ako sa zaobchádza so zdaniteľnými osobami ako s celkom, a preto nenarúša zásadu daňovej neutrality.[25]

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

21 — Pozri ďalej bod 35 týchto návrhov.

22 — Body 26 až 31 týchto návrhov.

23 — Návrhy prednesené vo veci Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, bod 48).

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

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

36. Členský štát preto môže za istých okolností odôvodnene považovať za legitímne vzdať sa splatenia pohľadávky na DPH v plnom rozsahu, pokiaľ sú také okolnosti mimoriadne, špecifické a obmedzené a členský štát tým nevytvára zásadné rozdiely v tom, ako sa zaobchádza so zdaniteľnými osobami ako s celkom, a preto nenarúša zásadu daňovej neutrality.

37. Členské štáty majú na základe toho k dispozícii určitú mieru flexibility, pokiaľ ide o výber dlžnej DPH v prípade, že – ako v konaní vo veci samej – zdaniteľná osoba je vo finančných ťažkostiach. Uvedená situácia je špecifická, lebo majetok zdaniteľnej osoby nepostačuje na uspokojenie všetkých veriteľov. Keďže právo EÚ neobsahuje harmonizačné ustanovenia v oblasti klasifikácie pohľadávok na DPH, členské štáty sú za týchto okolností oprávnené vychádzať z toho, že iné kategórie pohľadávok (akými sú mzdy alebo príspevky sociálneho zabezpečenia – alebo výživné v prípade zdaniteľných fyzických osôb) si zaslúžia vyššiu ochranu.

38. Navyše taký postup, aký je predmetom sporu vo veci samej, je v súlade s povinnosťou členských štátov zabezpečiť účinný výber zdrojov EÚ, lebo obsahuje najmenej tri záruky ochrany pohľadávok v oblasti DPH.

39. Po prvé návrh na vyrovnanie musí byť zamietnutý okrem iného v prípade, že navrhovateľ vedome zatajil majetok alebo nepriznal jednu alebo viac pohľadávok (teda vrátane pohľadávok na DPH).

40. Po druhé hoci podľa vnútroštátneho súdu môže vyrovnanie stanoviť, že pohľadávka v oblasti DPH nebude uspokojená v plnom rozsahu, je to možné len vtedy, keď nezávislý znalec osvedčí, že pohľadávka daňových orgánov by nebola uhradená vo väčšom rozsahu v prípade vyhlásenia konkurzu. V dôsledku toho síce môžu nastať situácie, v ktorých vyrovnanie s veriteľmi prinesie splatenie väčšej časti pohľadávky na DPH než konkurz, no opak nemôže byť pravdou. Vzhľadom na to ustanovenie vnútroštátneho práva nemožno považovať za nezlučiteľné s povinnosťou zabezpečiť účinný výber zdrojov EÚ len z toho dôvodu, že uprednostní určitý, a nie iný, spôsob dosiahnutia maximálnej úrovne výberu.

41. Po tretie aj pokiaľ je návrh na vyrovnanie prípustný, samotné vyrovnanie podlieha hlasovaniu všetkých veriteľov, pri pohľadávkach ktorých návrh nepredpokladá úplné a okamžité splatenie (vrátane štátu, keď návrh nestanovuje úplné splatenie dlhu na DPH). Musí ho schváliť taký počet hlasujúcich veriteľov, aby spolu predstavovali väčšinu celkovej sumy ich pohľadávok. [26] Konanie o vyrovnaní tak umožňuje štátu prijať všetky opatrenia, ktoré považuje za nevyhnutné na zabezpečenie výberu maximálnej sumy dlžnej DPH za daných okolností. Môže to napríklad znamenať, že štát bude hlasovať proti vyrovnaniu (alebo ho spochybní na súde), pokiaľ nesúhlasí s konštatovaním nezávislého znalca.

42. Nakoniec vzhľadom na svoj špecifický a obmedzený charakter v dôsledku prísnych podmienok uplatnenia konanie o vyrovnaní jednoznačne nevytvára takéto opatrenie zásadné rozdiely v tom, ako sa zaobchádza so zdaniteľnými osobami ako, a preto je v súlade so zásadou daňovej neutrality. Na rozdiel od vnútroštátnych ustanovení, ktoré boli predmetom oboch vecí Komisia/Taliansko, súčasťou vyrovnania nie je všeobecné a nediskriminačné vzdanie sa nároku na uhradenie pohľadávok v oblasti DPH zo strany daňových orgánov. Obetovanie určitej časti pohľadávky na DPH, ktoré môže byť jeho súčasťou, treba posudzovať z hľadiska cieľa, ktorým je poskytnúť zdaniteľným osobám vo finančných ťažkostiach druhú šancu prostredníctvom hromadnej reštrukturalizácie ich dlhov.

26 — Články 177 a 180 zákona o konkurze.

43. Hoci sa zdá, že v prípade spoločnosti Degano je vyrovnanie založené na likvidácii celého jeho majetku, Súdny dvor nemá informácie o konkrétnych podrobnostiach. V iných prípadoch vyrovnania môže dlžník naďalej existovať ako fungujúci koncern. Ako zdôrazňuje španielska vláda, v takých prípadoch je dotknutý cieľ v súlade s odporúčaním Komisie, podľa ktorého majú členské štáty odstrániť prekážky účinnej reštrukturalizácie životaschopných spoločností vo finančných ťažkostiach, čím podporia podnikanie, investície a zamestnanosť a prispejú k obmedzeniu prekážok hladkého fungovania vnútorného trhu. [27]

44. Chcela by som však zdôrazniť, že názor, ku ktorému som dospela, sa týka len výkladu práva EÚ. Zdá sa, že vnútroštátny súd má pochybnosti o výklade určitých ustanovení zákona o konkurze zo strany Corte di Cassazione (Kasačný súd). Nevyjadrujem nijaké stanovisko k ďalším možným dôvodom vnútroštátneho práva, ktoré mohli viesť Corte di Cassazione k jeho rozhodnutiam.

## Návrh

45. Preto zastávam názor, že Súdny dvor by mal na otázku, ktorú položil Tribunale di Udine (Okresný súd Udine, Taliansko), odpovedať takto:

Článok 4 ods. 3 ZEÚ ani smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty nebráni takým vnútroštátnym ustanoveniam, aké sú predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ sa tieto ustanovenia majú vykladať v tom zmysle, že umožňujú podniku vo finančných ťažkostiach uzavrieť vyrovnanie s veriteľmi založené na likvidácii jeho majetku, v rámci ktorého neponúkne štátu uhradenie jeho pohľadávky v oblasti DPH v plnom rozsahu, ak nezávislý znalec konštatuje, že túto pohľadávku by sa v prípade konkurzu nepodarilo splatiť vo väčšom rozsahu, a ak vyrovnanie potvrdí súd.

27 — Odporúčanie Komisie z 12. marca 2014 týkajúce sa nového prístupu k neúspechu v podnikaní a platobnej neschopnosti, C(2014) 1500 final, s. 4 a 5.