Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 4. června 2020 [1]

Věc C-335/19

E. Sp. z o.o. Sp. k.
proti
Minister Finansów

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Články 90 a 185 – Snížení základu daně – Celkové nebo částečné nezaplacení ceny – Požadavek, aby příjemce plnění nebyl v insolvenci nebo likvidaci – Odpovídající oprava počátečního odpočtu daně – Okamžik opravy“

I. Úvod

1. Za jakých podmínek může osoba povinná k dani provést opravu své daňové povinnosti, pokud jí její smluvní partner nezaplatil? To je koneckonců otázka, se kterou se Soudní dvůr opakovaně zabývá [2]. Tato otázka se dotýká základního problému nepřímého daňového systému zejména v případech, kdy jsou zapojeny dva podniky. S opravou daňové povinnosti poskytovatele plnění totiž koresponduje oprava již provedeného odpočtu daně příjemce plnění. K posledně uvedené opravě však pravidelně nedojde, nachází-li se příjemce plnění v insolvenčním řízení nebo již byla dokonce provedena likvidace. Stát z toho v takových případech vychází s prázdnou.

2. Polský zákonodárce vylučuje toto nebezpečí ztráty daňových příjmů tím, že umožňuje provést opravu daňové povinnosti poskytovatele plnění pouze tehdy, pokud se příjemce plnění v okamžiku opravy ještě nenachází v insolvenčním řízení nebo likvidaci. Poskytovatel plnění tak nese riziko, že bude povinen odvést daň, kterou ani nemohl vybrat. Soudní dvůr musí rozhodnout, zda je toto slučitelné s jeho funkcí „výběrčího daně na účet státu“ [3].

3. Oprávněný zájem Polska a Unie zabránit výpadku daně z přidané hodnoty (DPH) lze přitom zohlednit i jinak. Soudní dvůr by proto měl tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce využít k tomu, aby se vyjádřil také k otázce ohledně okamžiku opravy odpočtu daně u příjemce plnění, pokud tento subjekt protiplnění dosud nezaplatil, a nebyl tedy vůbec zatížen DPH.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – K tomu viz již rozsudky ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), ze dne 6. prosince 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), ze dne 3. září 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), a ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

3 – K tomu viz pouze rozsudky ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec určují články 73, 90, 184, 185 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)[4].

5. Článek 73 směrnice o DPH stanovuje základ daně:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 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.“

6. Článek 90 směrnice o DPH upravuje následnou změnu základu daně a právní důsledky pro poskytovatele plnění:

„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.“

7. Články 184 a 185 směrnice o DPH se týkají opravy odpočtu daně příjemce plnění v případě pozdějších změn. Článek 184 stanoví:

„Počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

8. Podle článku 185 směrnice o DPH:

„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, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

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

9. Článek 273 směrnice o DPH upravuje možnosti členských států předcházet daňovým únikům atd.:

„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.“

4 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

B. Polské právo

10. Tato ustanovení unijního práva byla v polském právu provedena zákonem ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, č. 177, Pos. 1054, ve znění pozdějších předpisů, dále jen: zákon o DPH).

11. Podle článku 89a zákona o DPH:

„(1) Osoba povinná k dani je oprávněna provést opravu základu daně a daň z dodání zboží nebo z poskytnutí služeb, která má být odvedena v tuzemsku, ve vztahu k pohledávkám, jejichž nedobytnost byla doložena. Oprava se týká rovněž základu daně a výše daně, která připadá na část pohledávky, jejíž nedobytnost byla doložena.

„(1a) Má se za to, že nedobytnost pohledávky je doložena, pokud nebyla uhrazena ani jakýmkoli způsobem zcizena ve lhůtě 150 dnů ode dne její splatnosti určeného ve smlouvě nebo v daňovém dokladu.

(2) Ustanovení odstavce 1 se použije, jsou-li splněny následující podmínky:

1) Dodání zboží, resp. poskytnutí služeb je uskutečněno ve prospěch osoby povinné k dani ve smyslu čl. 15 odst. 1, která je registrovaná jako plátce DPH a která není v insolvenčním řízení ani v likvidaci;

[…]

3) ke dni předcházejícímu dni podání daňového přiznání, kterým se provádí oprava podle odstavce 1,

   a) jsou věřitel a dlužník osobami povinnými k dani registrovanými jako plátci DPH,

   b) dlužník není v insolvenčním řízení ani likvidaci;

[…]

5) od vystavení faktury, která pohledávku dokládá, uplynuly méně než dva roky, počítáno od konce roku, v němž byla faktura vystavena;

(3) Oprava uvedená v odstavci 1 může být provedena daňovým přiznáním za zdaňovací období, za které je uznána nedobytná povaha pohledávky, za podmínky, že tato pohledávka nebyla uhrazena, ani v jakékoliv formě zcizena do dne podání daňového přiznání za toto období věřitelem.

(4) Byla-li pohledávka po podání daňového přiznání, kterým byla provedena oprava podle odstavce 1, uhrazena nebo jakýmkoli způsobem zcizena, je věřitel ve vyúčtování pro období, v němž byla pohledávka uhrazena nebo zcizena, povinen zvýšit základ daně a částku dlužné daně. Byla-li pohledávka uhrazena zčásti, zvýší se základ daně a částka dlužné daně odpovídajícím způsobem k této části.

(5) Věřitel je povinen současně s podáním daňového přiznání, kterým provádí opravu uvedenou v odstavci 1, informovat vedoucího příslušného finančního úřadu o opravě a uvést opravené částky, jakož i dlužníka.

[…]

(7) Odstavce 1 až 5 se nepoužijí, pokud mezi věřitelem a dlužníkem existuje vztah takového druhu, jaký je uveden v čl. 32 odst. 2 až 4.

(8) Ministr příslušný na úseku veřejných financí stanoví vyhláškou vzor oznámení podle odstavce 5 […].“

12. Článek 89b zákona o DPH stanoví:

„(1) Není-li pohledávka, která vyplývá z daňového dokladu o dodání zboží nebo poskytnutí služeb v tuzemsku, uhrazena v průběhu 150 dnů od uplynutí lhůty splatnosti stanovené ve smlouvě nebo v daňovém dokladu, je dlužník povinen opravit odpočtenou daň na vstupu, která vyplývá z tohoto daňového dokladu, ve vyúčtování za období, v němž uplynul 150. den od uplynutí lhůty splatnosti stanovené ve smlouvě nebo v daňovém dokladu.

(1a) Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, pokud dlužník uhradil pohledávku nejpozději v posledním dni zdaňovacího období, v němž uplynul 150. den od uplynutí lhůty splatnosti této pohledávky.

[…]

(2) Byla-li pohledávka ve lhůtě 150 dnů ode dne její splatnosti určeného ve smlouvě nebo v daňovém dokladu uhrazena zčásti, pak se oprava týká daně na vstupu, která připadá na neuhrazenou část pohledávky. Ustanovení odst. 1a se použije obdobně.

[…]

(4) Byla-li pohledávka uhrazena po provedení opravy podle odstavce 1, má osoba povinná k dani právo zvýšit částku odpovídající dani na vstupu v daňovém přiznání za období, v němž byla pohledávka uhrazena, o částku odpovídající dani podle odstavce 1. Byla-li pohledávka uhrazena zčásti, může být daň na vstupu zvýšena poměrně ve vztahu k této části.

[…]

(6) Bude-li zjištěno, že osoba povinná k dani porušila povinnost stanovenou v odstavci 1, doměří vedoucí finančního úřadu nebo orgán finančně-správní kontroly daň ve výši 30 % částky odpovídající dani, jež vyplývá z neuhrazených daňových dokladů a která nebyla opravena podle odstavce 1. Ve vztahu k fyzickým osobám, které nesou pro tentýž skutek odpovědnost za finanční přestupek nebo za finanční trestný čin, se daň nedoměřuje.“

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

13. Právní spor, v němž byla podána žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, je založen na žádosti podané E. sp. z o.o. (žalobkyně v původním řízení, dále jen „žalobkyně“) k Minister Finansów (ministr financí, Polsko) o vydání individuálního výkladového stanoviska.

14. Žalobkyně je registrována jako plátkyně DPH. Za úplatu poskytuje služby daňového poradenství, kromě jiného zahraničním hospodářským subjektům. Jednomu z nich vystavila daňový doklad s uvedením DPH za poskytnuté a v tuzemsku zdanitelné služby daňového poradenství. Její zákazník byl v okamžiku poskytnutí služeb registrován jako plátce DPH a nebyl v insolvenčním řízení ani v likvidaci. Až do podání žádosti o vydání individuálního výkladového stanoviska neobdržela žalobkyně účtované protiplnění. Ode dne vystavení daňového dokladu neuplynuly více než 2 roky. Poskytnutá lhůta splatnosti však byla překročena o více než 150 dnů.

15. V okamžiku podání žádosti o vydání individuálního výkladového stanoviska byl dlužník z pohledávky ještě registrován jako plátce DPH, nacházel se však již v likvidaci. Ve své žádosti o individuální výkladové stanovisko se žalobkyně v původním řízení snažila zjistit, zda je v této situaci možné opravit základ daně, a tím i daň, která má být za poskytnutí služeb v tuzemsku odvedena.

16. Rozhodnutím ze dne 12. ledna 2015 ministr financí konstatoval, že to není možné. Tento závěr odůvodnil tím, že podle čl. 89a odst. 2 bodu 3 zákona o DPH brání skutečnost, že se dlužník z pohledávky nachází v likvidaci, opravě základu daně, a tím i splatné daně. Vzhledem k tomu, že je režim stanovený v článku 90 směrnice o DPH pro členské státy fakultativní, není článek 89a zákona o DPH v rozporu s článkem 90 směrnice o DPH.

17. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Wojewódzkiemu Sądu Administracyjnymu w Szczecinie (Krajský správní soud ve Štětíně, Polsko). Proti zamítavému rozsudku podala žalobkyně kasační opravný prostředek. Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru v rámci řízení o předběžné otázce podle článku 267 SFEU následující dvě otázky:

„1) Umožňují ustanovení směrnice 2006/112 – zejména čl. 90 odst. 2 této směrnice – s přihlédnutím k zásadám daňové neutrality a proporcionality, aby byla ve vnitrostátním právu omezena možnost snížit základ daně v případě částečného nebo celkového nezaplacení ceny, jelikož dlužník a věřitel mají určitý daňový status?

2) Umožňuje konkrétně unijní právo, aby byla ve vnitrostátním právu stanovena pravidla, která připouštějí možnost ‚zvýhodnění na nedobytné pohledávky' pod podmínkou, že ke dni poskytnutí služby nebo dodání zboží a ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání s cílem využít toto zvýhodnění:

– není dlužník v insolvenčním řízení ani v likvidaci,

– jsou věřitel a dlužník registrovaní jako plátci DPH?"

18. Žalobkyně, Polsko a Evropská komise předložily v řízení před Soudním dvorem písemné vyjádření.

IV. Právní posouzení

A. K předběžným otázkám

19. Oběma otázkami, které lze ve shodě s názorem Komise zodpovědět společně, se předkládající soud táže, jak je třeba vykládat článek 90 směrnice o DPH. Konkrétně si předkládající soud přeje zjistit, zda je taková právní norma, jakou je článek 89a zákona o DPH, v rozporu s tímto ustanovením. Podle článku 89a zákona o DPH je oprava základu daně navzdory nezaplacení dohodnutého protiplnění vyloučena v případě insolvence, resp. chybějící registrace příjemce plnění.

20. V rozsahu, v němž se však otázky předkládajícího soudu týkají toho, že dlužník z pohledávky (tzn. příjemce plnění) v okamžiku opravy již není registrován jako plátce DPH, jsou tyto otázky hypotetické, a tudíž nepřípustné[5]. Ze skutkového stavu, jak byl Soudnímu dvoru sdělen, je zřejmé, že dlužník žalobkyně byl registrován jako plátce DPH jak při poskytnutí plnění, tak v okamžiku podání žádosti. Otázky jsou tak přípustné pouze v rozsahu, v němž se týkají skutečnosti, že se příjemce plnění již nacházel v insolvenčním nebo likvidačním řízení.

5 – K tomuto právnímu důsledku za mnohé viz rozsudek ze dne 14. února 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, bod 45).

21. Zodpovězení těchto otázek závisí rozhodujícím způsobem na účelu článku 90 směrnice o DPH (k tomu část B). Tento článek stanoví hranice pro možnosti členských států omezit opravu základu daně. Třebaže Soudní dvůr v jednom rozhodnutí konstatoval, že čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH umožňuje členským státům v případě nezaplacení kupní ceny určit, „zda v takovém případě nebude takové snížení možné“[6], bylo toto rozhodnutí dále rozvinuto pozdějšími rozhodnutími[7] (k tomu část C). Členské státy proto musí omezení opravy základu daně osobou povinnou k dani poskytující plnění vždy odůvodnit (k tomu část D).

22. Při bližším pohledu však jde předkládajícímu soudu v podstatě o to, zda a jak může vnitrostátní zákonodárce v souladu s unijním právem zamezit systémově podmíněnému nebezpečí ztráty příjmu z DPH při nezaplacení a pozdější insolvenci příjemce plnění. Za tímto účelem se budu pro úplnost věnovat článku 185 směrnice o DPH (k tomu část E).

B. Účel opravy základu daně

23. Ohledně výchozího bodu by mohla panovat shoda: povinnost odvést DPH má zajisté podnik poskytující plnění. Existuje však ustálená judikatura Soudního dvora, že DPH je nepřímou daní ze spotřeby, kterou nese konečný spotřebitel[8]. Podnik povinný k dani v tomto ohledu jedná pouze jako „výběrčí daně na účet státu a v zájmu státního rozpočtu“[9]. Daňová povinnost podniku poskytujícího plnění má tedy čistě technickou funkci, která vyplývá pouze z nepřímého způsobu výběru DPH.

24. Z hmotněprávního hlediska nemá DPH jako obecná daň ze spotřeby zdaňovat podnik, který poskytuje plnění, nýbrž schopnost spotřebitele plnit, kterou dokládá vydání majetku vynaložené za účelem pořízení spotřebního užitku[10]. Toto vyplývá obzvláště zřetelně z ustanovení článku 73 směrnice o DPH. Podle něj zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel (tzn. osoba poskytující plnění) „získal nebo má získat“.

25. Soudní dvůr[11] proto několikrát výslovně rozhodl, že „základ DPH, kterou mají daňové orgány vybrat, [nemůže] být vyšší než protiplnění skutečně zaplacené koncovým spotřebitelem, z něhož byla vypočtena DPH, kterou je v konečném důsledku zatížen tento spotřebitel“.

26. Nezaplatí-li příjemce plnění podniku, který plnění poskytuje, nedluží tento podnik z hmotněprávního hlediska také žádnou DPH. Důvod pro zatížení DPH není dán, neboť podnik ve výsledku žádné dodání nebo jiné plnění za úplatu ve smyslu článku 2 směrnice o DPH neposkytl.

27. V tomto ohledu jsou obavy předkládajícího soudu, že v případě opravy základu daně při nezaplacení ceny dojde k nezdaněné konečné spotřebě, neopodstatněné. Bez úplaty – mimo fikce v článku 16 a článku 26 směrnice o DPH – neexistuje ani „konečná spotřeba“, kterou je třeba zdanit, jelikož na ni příjemce nevynaložil žádný majetek.

6 – Rozsudek ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 25).

7 – Zejména rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20 a násl.), ze dne 22. února 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 35 a násl.), a ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 20 a násl.).

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

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

10 – Viz např. rozsudky ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 62), 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“), a ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23).

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

28. Od tohoto hmotněprávního důvodu pro zatížení daní je třeba odlišovat techniku zdanění. Podle článku 63 směrnice o DPH 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 zaplaceno krátce po dodání nebo jiném plnění.

29. Pokud však z hmotněprávního hlediska podléhají zdanění 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 vzniklá daňová povinnost podniku, který poskytl plnění, musí být odpovídajícím způsobem opravena.

30. Je tak v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle které je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním. Z této zásady vyplývá, že správce daně nemůže jako DPH stanovit částku vyšší, než je částka, která byla osobě povinné k dani zaplacena [12].

31. Článek 90 odst. 1 směrnice o DPH je tak nezbytným vyvážením techniky zdanění, která je zakotvena v článku 63 směrnice o DPH (takzvané zásady dlužné částky) [13]. Uvedený čl. 90 odst. 1 ukládá povinnost členskému státu snížit odpovídajícím způsobem základ daně [14].

C. Neexistence pravomoci členských států vyloučit snížení základu daně v případě nezaplacení

32. Soudní dvůr proto již 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 [15].

33. Soudní dvůr sice v rozsudku Almos Agrárkülkereskedelmi – o který se předkládající soud a především Polsko opírají – 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 dotyčný členský stát rozhodl, že uplatní výjimku stanovenou v čl. 90 odst. 2 uvedené směrnice [16]. V tomto rozsudku sedmý senát dále uvedl, že směrnice o DPH „[chtěla] ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny […] vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné“ [17].

34. Jak však Soudní dvůr uvedl ve svém rozhodnutí Di Maura [18] a v pozdějších rozhodnutích [19], nemůže být tento rozsudek vykládán v tom smyslu, že členské státy mohou vyloučit jakékoli snížení základu DPH.

12 – Rozsudky ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, bod 37), ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 17), ze dne 6. prosince 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, bod 29), ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 32), ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 35), ze dne 3. září 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 37), ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 bod 27), a ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 bod 15).

13 – Stejná funkce je obsažena v ustanovení článků 184 a 185 směrnice o DPH, které jsou vyvážením odpočtu daně na vstupu podle tzv. zásady dlužné částky podle článků 168 a 178 směrnice o DPH a které upravují původně příliš vysoký odpočet. Článek 185 odst. 2 směrnice o DPH umožňuje zaručit, že odpočet DPH na vstupu bude ve výsledku přizpůsoben skutečnému zatížení DPH. Příjemce plnění, který v případě nezaplacení protiplnění nepodléhá DPH, nemusí být prostřednictvím odpočtu daně na vstupu zbaven (fiktivního) zatížení.

14 – Takto výslovně rovněž rozsudky 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).

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

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

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

18 – Rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 20 a násl., zejména bod 23).

19 – Rozsudek ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, body 20 a násl.), a ze dne 22. února 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 35 a násl.).

35. Článek 90 odst. 2 směrnice o DPH sice členským státům umožňuje odchýlit se od čl. 90 odst. 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny. Z legislativních podkladů k obsahově totožnému předchůdci čl. 90 odst. 1 ale zaprvé vyplývá, že toto oprávnění bylo stanoveno pouze za účelem zabránění zneužití [20]. Zadruhé – jak již Soudní dvůr rozhodl [21] – spočívá toto oprávnění odchýlit se v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny pouze na úvaze, že za určitých okolností a na základě právního stavu v dotčeném členském státě může panovat nejistota způsobená tím, že nezaplacení protihodnoty může být obtížné ověřit nebo může být jen dočasné.

36. Z toho plyne, že uplatnění možnosti takové odchylky musí být odůvodněné tak, aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí o DPH [22]. Rovněž z toho plyne, že taková možnost členským státům nemůže umožnit, aby snížení základu DPH v případě nezaplacení zcela vyloučily [23].

37. Připuštění možnosti členských států vyloučit veškeré snížení základu DPH by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH. Z této plyne zejména to, že podnik jako výběrčího daně na účet státu je třeba v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacena v rámci jeho ekonomické činnosti, která sama podléhá DPH [24]. K tomu přistupují, jak jsem již uvedla ve svém stanovisku ve věci Di Maura [25], základní práva osoby povinné k dani, která poskytuje plnění. Do těchto základních práv může být zasaženo pouze přiměřeným způsobem (čl. 52 odst. 1 věta druhá Listiny) [26].

38. Z judikatury Soudního dvora lze přitom vyvodit určité rozlišení, pokud jde o otázku, zda a jak je možno odůvodnit omezení opravy základu daně ve smyslu článku 90 směrnice o DPH. Soudní dvůr totiž rozlišuje mezi materiálními aspekty (pro odchylky [27] ve smyslu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH) a formálními aspekty (pro podmínky [28] ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH). Přitom však musí být odchylky, jakož i podmínky, které členské státy stanoví, přiměřené [29].

39. Materiální odchylka v případě nezaplacení ceny se musí nutně vztahovat na nejistotu způsobenou tím, „že nezaplacení protihodnoty může být […] obtížné ověřit nebo může být jen dočasné“ [30].

20 – Viz důvodová zpráva k článku 12 (základ daně), na s. 15 návrhu Komise ze dne 20. června 1973, KOM (73) 950 final.

21 – Rozsudky ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, bod 54 a násl.), ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 19), ze dne 22. února 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 37), ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 17), a ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

22 – Viz rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20), ze dne 22. února 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 38), ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 18), a ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).

23 – Rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20), a ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, body 20 a 21).

24 – Rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 20), a ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23).

25 – Mé stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 45 a násl.).

26 – Předfinancování daně z přidané hodnoty se dotýká práva svobodné volby povolání, svobody podnikání a práva na vlastnictví (články 15, 16 a 17 Listiny). 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).

27 – Rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 21), ze dne 22. února 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, body 37 a násl.), a ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22).

28 – Rozsudky ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, bod 38 a násl.), ze dne 6. prosince 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, bod 32 a násl.), a ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 23 a násl.).

29 – Viz rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 26), ze dne 6. prosince 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, bod 33), ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 25), a ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 28).

30 – Takto výslovně rozsudek ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 23), podobně ze dne 22. února 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 40), a ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22).

40. Z formálního hlediska mohou být naproti tomu stanoveny obecnější podmínky, které zajistí správný výběr daně a zamezí daňovým únikům. V tomto ohledu Soudní dvůr například již rozhodl, že potvrzení o přijetí opravné faktury [31] příjemcem plnění nebo sdělení o plánované opravě základu daně [32] příjemci plnění v zásadě mohou představovat možné podmínky pro snížení vlastní daňové povinnosti.

D. K odůvodnění omezení opravy základu daně

41. V projednávaném případě podmínil polský zákonodárce opravu daňového základu (a tím i daňové povinnosti) podniku poskytujícího plnění tím, že je příjemce plnění jak v okamžiku poskytnutí plnění, tak i ke dni podání opravného daňového přiznání stále osobou povinnou k dani, která není v insolvenčním řízení ani likvidaci.

42. To zjevně nepředstavuje pouze formální, obecnou podmínku pro opravu základu daně osobou povinnou k dani, která je poskytovatelem plnění. Tato osoba zaprvé nemá na tento znak vůbec žádný vliv, takže jej nelze považovat za pouhou formalitu. Tento požadavek zadruhé *per se* vylučuje opravu základu daně, pokud dochází k dodání zboží nebo poskytnutí služeb podniku, který sice ještě existuje, je však již v insolvenčním nebo likvidačním řízení.

43. Směrnice o DPH však vychází z toho, že takové dodávky a služby podléhají dani. V souladu s tím vychází článek 90 směrnice o DPH jakožto základní zásada (k tomu bod 30 výše) z možnosti opravit základ daně u takových dodávek zboží a poskytnutí služeb, pokud není protiplnění zcela nebo zčásti zaplaceno. Vyloučení této možnosti pro takové dodávky zboží a poskytnutí služeb proto není – na rozdíl od toho, co se domnívá Polsko – pouhá formální podmínka, nýbrž materiální odchylka.

44. K tomu, aby byla přípustná, musela by se tato materiální odchylka v případě nezaplacení ceny proto vztahovat na nejistotu způsobenou tím, „že nezaplacení protihodnoty může být […] obtížné ověřit nebo může být jen dočasné“ [33]. Tak tomu však v tomto případě není.

45. Podobně, jak již Soudní dvůr uvedl ve věci A-PACK CZ s. r. o[34]. a jak také správně zdůrazňuje Komise, skutečnost, že se příjemce plnění nachází v insolvenčním řízení, je naopak skutečností, která může potvrzovat, že nezaplacení je definitivní. Totéž platí pro skutečnost, že se příjemce plnění nachází v likvidaci. Omezení opravy základu daně v případech, kdy je téměř jisté, že k dohodnutému protiplnění definitivně nedojde, tedy není ani možné, ani přiměřené.

46. To platí tím spíše, že podle polského práva je základní podmínkou pro opravu základu daně lhůta 150 dnů, během kterých nebylo navzdory splatnosti zaplaceno. Otázka, zda může být předběžné financování DPH po dobu delší než 5 měsíců v každém případě považováno za přiměřené, zde může zůstat otevřená. V situaci, kdy protiplnění nebylo po 150 dnů zaplaceno a příjemce plnění již je v likvidaci, totiž neexistuje nejistota ohledně toho, že je nezaplacení konečné.

31 – Rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 25) – pokud je to možné bez větších obtíží.

32 – Rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, bod 35 a násl.). Otázka doplnění chybějící informace však nebyla řešena.

33 – Takto výslovně rozsudky ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 23), viz také rozsudky ze dne 22. února 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 40), a ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 22).

34 – Rozsudek ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 24).

47. Také 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 [35]. Jak již Soudní dvůr rozhodl, překračuje objektivní odpovědnost osoby povinné k dani od určitého rozhodného dne (zde zahájení insolvenčního nebo likvidačního řízení) to, co je nezbytné k ochraně plateb do státní pokladny [36]. O objektivní odpovědnost by se však jednalo, pokud by osoba povinná k dani nemohla opravit svou daňovou povinnost navzdory nezaplacení ceny.

48. Kromě toho není zřejmé, jak by omezení opravy daňové povinnosti od vzniku určité události, na kterou podnik poskytující plnění nemá žádný vliv, mělo být způsobilé bojovat s úniky na DPH.

49. Závěrem je třeba uvést, že článek 90 směrnice o DPH tedy členským státům neumožňuje vyloučit opravu daňové povinnosti osoby povinné k dani, která je poskytovatelem plnění, z důvodu, že se příjemce plnění v okamžiku poskytnutí plnění nebo v okamžiku opravy již nachází v insolvenčním nebo v likvidačním řízení.

E. K zabránění nebezpečí ztráty daňových příjmů

50. Polskému zákonodárci jde v podstatě – na což poukazuje předkládající soud – primárně o to zabránit nebezpečí ztráty daňových příjmů z důvodu nízké platební schopnosti příjemce plnění. Polsko proto v tomto řízení argumentuje především fungováním systému DPH a ochranou finančních zájmů Polska a také Unie.

51. Jedná se o běžnou problematiku v mnoha státech. Kdo nese riziko platební neschopnosti příjemce plnění z hlediska DPH, stát nebo poskytovatel plnění? Pokud je totiž příjemce plnění sám osobou povinnou k dani, vede změna základu daně u poskytovatele ve skutečnosti podle článku 185 směrnice o DPH k opravě daně na vstupu u příjemce plnění. Příjemce plnění je rovněž povinen opravit neoprávněně provedený odpočet daně na vstupu, který odpovídá opravené daňové povinnosti poskytovatele. Příjemci plnění tak ve vztahu ke státu vzniká daňová povinnost.

52. Tento mechanismus však selhává, pokud je příjemce plnění v insolvenčním řízení nebo likvidaci. Zpravidla již v takovém případě nebývají k dispozici dostatečné peněžní prostředky, aby mohla být částka ve výši již uplatněného odpočtu vrácena státu. Podle předkládajícího soudu zasahuje oprava daňové povinnosti poskytovatelem dokonce „nepřípustným způsobem do insolvenčního řízení“. Věřitel dlužníka je tím podle něj uspokojen na úkor státní pokladny a na jeho místo vstupuje stát. Toto opisuje riziko daňové ztráty pro členský stát, i když tato argumentace vyznívá do značné míry do prázdna. Ani poskytovatel plnění nebude uspokojen. Jeho pohledávka zůstane neuspokojena stejně jako pohledávky ostatních věřitelů. Pouze stát přistupuje jako věřitel ohledně nároku na opravu odpočtu daně, který je však většinou bezcenný.

53. Toto nebezpečí daňové ztráty, tzn. nebezpečí ohrožení finančních zájmů Polska a Unie koneckonců samo vychází z velmi doslovného výkladu článku 167 směrnice o DPH. Tento článek spojuje nárok na odpočet daně příjemce plnění podle doslovného znění pouze se vznikem daňové povinnosti poskytovatele. Příjemce plnění má proto nárok na odpočet daně *před* zaplacením (tzv. „okamžitý odpočet“) [37].

35 – Viz pouze rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 62 a citovaná judikatura).

36 – 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).

37 – To je v souladu s judikaturou Soudního dvora – viz za mnohé rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 48).

54. Tento okamžitý odpočet je třeba uplatnit, aby se omezilo riziko daňových ztrát státu, a tím došlo k zohlednění zájmů členských států a Unie na účinném vybírání DPH. Členské státy totiž mohou včas opravit odpočet DPH v případě nezaplacení protiplnění namísto toho, aby se hojily na příjemci plnění jako „ručiteli pro případ insolvence“.

55. Režim stanovený v článku 167 směrnice o DPH totiž vychází z myšlenky, že příjemce dodání zboží nebo poskytnutí služby je včas zaplatí, takže bude i on brzy zatížen DPH. Má se tedy za to, že dojde brzy k zatížení DPH. Znění tohoto ustanovení naopak nestanoví, zda má dojít k daňové úlevě prostřednictvím odpočtu daně v průběhu let také bez uložení DPH.

56. To by bylo rovněž v rozporu s účelem odpočtu daně. Odpočet daně totiž pouze umožňuje odečíst částky, které osoba povinná k dani *zaplatila* jako DPH vlastním dodavatelům na odpovídající obrat [38]. Před takovým zaplacením nedochází k zatížení daní [39] a „úhrada“ daně na vstupu, která ještě nebyla zaplacena, je pouze druhem dotace [40].

57. Mimoto by takový nárok na odpočet daně po dobu několika let až do opravy daňové povinnosti podnikem poskytujícím plnění přímo nabádal ke zneužití ze strany příjemce plnění. To by bylo v rozporu s myšlenkou článku 273 směrnice o DPH, který členským státům umožňuje stanovit povinnosti za účelem zajištění správného výběru daně. Takový časově neomezený nárok na odpočet daně bez zatížení DPH je v rozporu zejména s článkem 325 SFEU, podle kterého jsou členské státy povinny chránit finanční zájmy Unie.

58. Konkrétně čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH stanoví opravu odpočtu mimo jiné, pokud se po podání přiznání k dani změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu. V případě nezaplacení mohou členské státy opravu dokonce vyžadovat (odstavec 2). Tato možnost nezávisí na skutečnosti, zda poskytovatel svou daňovou povinnost již opravil. Podle čl. 185 odst. 2 druhé věty směrnice o DPH mohou členské státy stanovit, že příjemce plnění, který nezaplatil protiplnění, a který proto není zatížen DPH, je povinen v souladu s čl. 185 směrnice o DPH opravit svůj odpočet v co nejbližší možné době.

59. Uplynutí zdaňovacího období je přitom přiměřená doba k přezkoumání domněnky, která je základem okamžitého odpočtu, totiž že příjemce plnění brzy zaplatí. V okamžiku příštího daňového přiznání za následující zdaňovací období (zpravidla o měsíc později) je jisté, zda provedený odpočet (bez zatížení daní) byl dosud z materiálního hlediska proveden neoprávněně. To snižuje systémově podmíněné riziko ztráty daňových příjmů na toto jedno zdaňovací období.

60. Daňový věřitel (v projednávaném případě Polsko) v tomto ohledu nemusí čekat na to, až bude příjemce služby v insolvenčním řízení nebo likvidaci, ale může již dříve předejít nebezpečí ztráty daňových příjmů.

38 – Například rozsudek ze dne 22. února 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 24 a citovaná judikatura). Viz také rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 35 *in fine*). Soudní dvůr zde sice používá v německé verzi formulaci „abgeführt hat“. Vzhledem k tomu, že přitom hovoří o příjemci plnění, který tuto DPH neodvádí finančnímu úřadu, ale platí poskytovateli, je tím jistě míněno toto zaplacení. Francouzská verze používá rovněž formulaci „avoir été acquittée“, což lze zajisté správně přeložit jako „gezahlt wurde“. V bodě 36 – v němž je tato formulace správně přeložena – je to obzvláště zřejmé.

39 – Viz rovněž stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 64): „odpočet nelze oddělit od platby daně: pokud osoba povinná k dani neuhradila DPH […] nemá žádný právní ani hospodářský základ pro uplatnění svého nároku na odpočet“. Viz také mé stanovisko ve věci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 44).

40 – Takto zcela jasně H. Stadie, v Rau/Dürrwäer, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 15 bod 87 – stav: květen 2019.

61. Zaplatí-li příjemce plnění přeci jen osobě povinné k dani, která je poskytovatelem plnění, protiplnění později, jedná se o novou změnu okolností, které jsou zohledněny při výpočtu výše odpočtu. Proto dochází k nové opravě podle čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH. Tím je zajištěno, že příjemce plnění bude osvobozen od jakéhokoliv zatížení DPH, jakmile se pro něj stane nákladovým faktorem. Posledně uvedené přesně odpovídá zásadě neutrality DPH v jejím vývoji a výkladu Soudním dvorem [41].

62. Řešení problematiky vylíčené předkládajícím soudem při nezaplacení protiplnění mezi dvěma osobami povinnými k dani je tedy třeba hledat nikoli v omezení opravy daňové povinnosti osoby povinné k dani, která je poskytovatelem plnění, ale v rychlejší opravě odpočtu bez zatížení daní u příjemce plnění.

V. Závěry

63. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr na předběžné otázky Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) odpověděl následovně:

„Článek 90 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty neumožňuje členským státům vyloučit opravu daňové povinnosti osoby povinné k dani, která je poskytovatelem plnění, z důvodu, že se příjemce plnění v okamžiku poskytnutí plnění nebo v okamžiku opravy již nachází v insolvenčním řízení nebo v likvidaci. Článek 185 odst. 2 této směrnice však členským státům umožňuje v případě neúplného zaplacení vyžadovat již v následujícím zdaňovacím období opravu odpočtu.“

41 – Rozsudky ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41), a ze dne 3. března 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, bod 25 a citovaná judikatura).