

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **A-PACK CZ, s. r. o.**, se sídlem V Mokřínách 283/8, Praha 4, zast. Mgr. Robertem Cholenským, Ph.D., advokátem se sídlem Bolzanova 461/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 3. 9. 2012, čj. 12508/12-1300-106516, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2016, čj. 9 Af 46/2012-44,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **s e p ř e d k l á d á** následující předběžná otázka:

1. Je možné čl. 90 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1) vykládat s ohledem na zásadu daňové neutrality a zásadu proporcionality tak, že členským státům umožňuje odchylnou úpravou stanovit takové podmínky, které pro určité případy vyloučí snížení základu daně v případě částečného nebo úplného nezaplacení ceny?
2. Je-li odpověď na otázku 1. kladná, je v rozporu se smyslem čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1) taková vnitrostátní právní úprava, která znemožňuje plátcům daně z přidané hodnoty provést opravu výše daně, jestliže mu vznikla povinnost přiznat daň při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi, který za plnění zaplatil jen částečně nebo vůbec a který následně přestal být plátcem daně z přidané hodnoty?

II. Řízení **s e p ř e r u š u j e**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) vykazala v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 nadměrný odpočet ve výši 539 822 Kč, a to mj. z důvodu opravy výše daně z přidané hodnoty podle § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Stěžovatelka opravila výši daně, neboť jí společnost Delpharmea Nutraceuticals, a. s. (dále jen „společnost Delpharmea“), neuhradila faktury

za dodání zboží a poskytnutí služeb v období od 31. 10. 2008 do 2. 2. 2009. Se společností Delpharmea bylo zahájeno dne 27. 5. 2009 insolvenční řízení a dne 7. 9. 2009 rozhodl insolvenční soud o jejím úpadku a způsobu jeho řešení. Stěžovatelka byla přesvědčena, že splnila podmínky pro opravu výše daně podle § 44 zákona o DPH.

[2] Finanční úřad pro Prahu 9 platebním výměrem ze dne 17. 4. 2012 upravil nadměrný odpočet vykázaný stěžovatelkou na částku 41 211 Kč, neboť snížení daně podle § 44 zákona o DPH považoval za neoprávněné. Podle § 44 odst. 3 zákona o DPH nelze opravu výše daně za dlužníkem v insolvenčním řízení (společností Delpharmea) provést v případě, že dlužník přestal být plátcem DPH. Společnosti Delpharmea byla v rámci insolvenčního řízení dne 3. 11. 2009 zrušena registrace plátce DPH, a proto stěžovatelka nemohla opravu výše daně provést.

[3] Stěžovatelka podala proti platebnímu výměru odvolání. Stěžovatelka nezpochybnila, že společnost Delpharmea přestala být plátcem DPH, nicméně tvrdila, že tato podmínka je v rozporu s evropským právem, které má aplikační přednost. Stěžovatelka uvedla, že možnost snížení výše daně upravenou v § 44 zákona o DPH výslovně předvídá čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty¹ (dále jen „směrnice“). Rozpor s evropským právem spatřovala právě v § 44 odst. 3 zákona o DPH. Podmínka v § 44 odst. 3 zákona o DPH je nedovolenou státní podporou ve smyslu čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie².

[4] Žalovaný odvolání stěžovatelky zamítl. Správce daně postupoval zcela v souladu s § 44 odst. 3 zákona o DPH, který stanoví, že daň nelze opravit v případě, že dlužník přestane být plátcem DPH. Podle čl. 90 odst. 1 směrnice se základ DPH přiměřeně sníží, mj. je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena, a to za podmínek stanovených členskými státy. Čl. 90 odst. 2 směrnice navíc členským státům umožňuje, aby se v případě nezaplacení ceny od odstavce 1 odchýlily. Zákon o DPH snížení základu daně umožňuje, a to za jednoznačně stanovených podmínek. Nesouhlas stěžovatelky s uplatněním jedné konkrétní podmínky není možné považovat za rozpor se směrnicí. Stanovení podmínek je legitimním nástrojem zákonodárce, které je v souladu se směrnicí a respektuje základní princip fungování DPH, tj. princip neutrality DPH. Zákonodárce pouze využil možností stanovených směrnicí, tudíž se nemůže jednat o nedovolenou státní podporu. Navíc se jedná o systémové řešení, které se vztahuje na všechny plátce v pozici věřitele bez rozdílu, takže tato právní úprava ani nemá charakter státní podpory ve smyslu čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie.

[5] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatelka setrvala na své argumentaci, že česká právní úprava opravy daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení je nedovolenou státní podporou. Zároveň uvedla, že Česká republika implementovala směrnici nedovoleným způsobem. Stěžovatelka se před správcem daně dovolávala přímého účinku směrnice, a proto vůči ní neměla být uplatněna podmínka uvedená v § 44 odst. 3 *in fine* zákona o DPH.

¹ Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1

² Úř. věst. C 326, 26. 10. 2012 s. 47

pokračování

[6] Městský soud žalobu zamítl, stěžovatelka proti němu podala kasační stížnost. Je nadále přesvědčena, že podmínka v § 44 odst. 3 zákona o DPH, kvůli které jí nebylo umožněno opravit výši DPH, je v rozporu s evropským právem. Zároveň je přesvědčena, že se jedná i o úpravu protiústavní, která je v rozporu se zásadou neakcesorické rovnosti. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval svou předchozí argumentaci. Stěžovatelka v replice zopakovala některé své argumenty a uvedla, že ačkoliv je v pravomoci zákonodárce, jakým způsobem stanoví podmínky pro uplatnění odpočtu DPH, nemůže taková úprava být v rozporu s ústavním pořádkem a evropským právem.

II. Předběžné posouzení kasační stížnosti

[7] Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s.

[8] Po předběžném posouzení kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že úprava v § 44 odst. 3 zákona o DPH nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie.

[9] Jak správně rozlišil městský soud, vnitrostátní soudy mohou interpretovat pojem státní podpory, nemohou však rozhodovat o slučitelnosti státní podpory s vnitřním trhem (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 7. 2007, *Lucchini*, C-119/05³, body 50 a 51 a judikatura tam citovaná). Má-li být opatření kvalifikováno jako státní podpora, musí se zaprvé jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků, zadruhé musí tento zásah ovlivňovat obchod mezi členskými státy, zatřetí musí zvýhodnit příjemce tohoto opatření a začtvrté musí narušit nebo být způsobilé narušit hospodářskou soutěž (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 3. 2005, *Heiser*, C-172/03⁴, bod 27).

[10] Nejvyšší správní soud má ve shodě s městským soudem za to, že úprava v § 44 odst. 3 zákona o DPH nezvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví vůči ostatním. Jedná se o obecnou systémovou podmínku, která je použitelná bez rozdílu na všechny subjekty v obdobné situaci. Skutečnost, že věřitel nemůže ovlivnit naplnění této podmínky a že v určitých případech může mít její uplatnění za důsledek faktické zvýhodnění (možnost provedení opravy základu daně) jednoho subjektu oproti jinému, nestačí k naplnění definičních znaků státní podpory.

[11] Nejvyšší správní soud se v rámci předběžného posouzení kasační stížnosti neztotožnil ani s argumentací stěžovatelky ohledně protiústavnosti § 44 odst. 3 zákona o DPH.

[12] Během řízení před správcem daně i městským soudem se stěžovatelka dovolávala přímého účinku čl. 90 odst. 1 směrnice. Správní orgány ani městský soud nepovažovaly tuto argumentaci za důvodnou, neboť podle jejich názoru představuje podmínka v § 44

³ ECLI:EU:C:2007:434

⁴ ECLI:EU:C:2005:130

odst. 3 zákona o DPH pouhou odchylku od úpravy v čl. 90 odst. 1 směrnice předvídanou čl. 90 odst. 2 směrnice.

[13] Po předběžném posouzení věci ovšem Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je sporné, zda úprava v § 44 odst. 3 zákona o DPH je v souladu s čl. 90 směrnice, resp. s jejím účelem.

III. Relevantní právní úprava

III.A Vnitrostátní právní úprava

[14] Opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení upravuje § 44 zákona o DPH, jehož pro věc relevantní část zněla v rozhodné době takto:

(1) Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, z tohoto plnění doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky v případě, že

- a) plátce, vůči kterému má věřitel tuto pohledávku (dále jen „dlužník“), se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku,*
- b) věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přiblíží,*
- c) věřitel a dlužník nejsou osobami, které jsou*
 - 1. kapitálově spojenými osobami podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,*
 - 2. osobami blízkými, nebo*
 - 3. osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy,*
- d) věřitel doručil dlužníkovi daňový doklad podle § 46 odst. 1.*

(...)

(3) Opravu výše daně na výstupu je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1. Opravu nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění a v případě, že dlužník přestal být plátcem.

(4) Věřitel, který provedl opravu výše daně podle odstavce 1, je povinen předložit jako přílohu k daňovému přiznání

- a) kopie všech vystavených daňových dokladů, u kterých provedl opravu výše daně v tomto daňovém přiznání, a*
- b) výpis z evidence oprav pro daňové účely provedených v tomto daňovém přiznání.*

(5) Pokud provede věřitel opravu výše daně podle odstavce 1, je dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění. Tuto opravu výše daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je dlužník povinen provést ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1.

(6) Je-li pohledávka, u níž věřitel provedl opravu výše daně podle odstavce 1, následně plně či částečně uspokojena, vzniká věřiteli povinnost přiznat a zaplatit z přijaté úplaty daň, a to ke dni, v němž k plnému nebo částečnému uspokojení pohledávky došlo, a doručit dlužníkovi daňový doklad, který je věřitel povinen vystavit podle § 46 odst. 2 do 15 dnů ode dne přijetí úplaty. V případě uspokojení pohledávky se daň vypočte podle ustanovení § 37 odst. 2. Dlužník je oprávněn uplatnit odpočet daně zaplacené věřitelem podle tohoto odstavce nejdříve ve zdaňovacím období, v němž mu byl doručen doklad podle § 46 odst. 2.

(...)

pokračování

[15] Z výše uvedené právní úpravy plyne, že pokud plátce daně (věřitel) splní podmínky uvedené v § 44 odst. 1 zákona o DPH, může provést opravu výše daně na výstupu. I při splnění podmínek však plátce daně nemůže opravit výši daně v případě, že se původní zdanitelné plnění uskutečnilo ve zdaňovacím období, které skončilo před více než třemi lety, nebo pokud dlužník přestal být plátcem daně (§ 44 odst. 3 zákona o DPH). Dlužník v insolvenčním řízení je v případě opravy ze strany věřitele povinen snížit o částku opravenou věřitelem svoji daň na vstupu u zdanitelného plnění, které je předmětem opravy (§ 44 odst. 5 zákona o DPH). Pokud by byla věřitelova pohledávka, u níž provedl opravu, následně plně či částečně uhrazena, má věřitel povinnost přiznat a zaplatit daň z této následné úhrady (§ 44 odst. 6 zákona o DPH).

[16] Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení byla do zákona o DPH vložena zákonem č. 47/2011 Sb. V důvodové zprávě⁵ se k tomuto novému institutu uvádí:

„(...) Jedná se o zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, a to v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. Tento návrh aktivně reaguje na současnou ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti.

V souvislosti s dopady světové finanční krize, stále více přibývá firem, které se nachází v konkurzním řízení, a tudíž nejsou schopny dostát svým závazkům vůči věřitelům (dodavatelům). Vzniklé pohledávky za odběrateli (dlužníky) řada dodavatelů (věřitelů) není schopna vymoci v plné výši. Tento fakt se negativně projevuje v ekonomické situaci dosud „životaschopných“ podniků.

Na základě tohoto ustanovení bude mít věřitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení. (...)

Návrh je plně v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES, článek 90 a 185. Obdobná úprava platí nejméně ve 12 členských státech EU, tento režim je v různých formách implementován v následujících členských státech: Belgie, Lucembursko, Dánsko, Německo, Francie, Portugalsko, Irsko, Rakousko, Itálie, Řecko, Lotyšsko a Velká Británie.

Toto opatření bude mít sice bezprostředně negativní dopad na státní rozpočet, ale je potřeba vzít v úvahu i doprovodné (nepřímé) efekty, mimo jiné zachování životaschopnosti firem, umožnění překonání současné negativní ekonomické situace a zachování pracovních míst. (...)“.

[17] Zrušení registrace plátce k DPH upravuje zákon o DPH v § 106, jehož pro tuto věc podstatná část zněla v rozhodné době takto:

(1) O zrušení registrace může plátce, s výjimkou plátce podle § 94 odst. 14, požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti registrace uvedeného na rozhodnutí o registraci, pokud jeho obrat nepřesáhl za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč a pokud celková hodnota zboží porýzeného z jiného členského státu nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč a tato hodnota nebyla překročena ani v roce minulém, pokud tento zákon nestanoví jinak. O zrušení registrace může plátce také požádat, pokud uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

(...)

⁵ Sněmovní tisk č. 129/0, 6. volební období Poslanecké sněmovny, 2010 – 2013, elektronicky dostupné v digitálním repozitáři na <https://www.psp.cz>.

(3) Plátce podle § 94 odst. 3, 4 a 5 však může požádat o zrušení registrace nejdříve po uplynutí tří měsíců ode dne, kdy se stal plátcem, pokud jeho obrat nepřesáhl za nejbližší předcházející tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce částku 250 000 Kč.

(4) Pokud plátce žádá o zrušení registrace, je povinen prokázat, že existují důvody pro zrušení registrace uvedené v odstavci 1.

(...)

(7) Správce daně je však oprávněn zrušit registraci plátce, pokud

- a) plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu dvanácti po sobě následujících měsíců plnění,
- b) plátce neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona,
- c) plátce přestane být osobou povinnou k dani, nebo
- d) plátce uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

(...)

(9) Správce daně je oprávněn zrušit registraci plátce, který nemá v tuzemsku sídlo ani místo podnikání, pokud tento plátce v předcházejícím kalendářním roce neuskutečnil v tuzemsku zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.

[18] Pro věc stěžovatelky a předběžnou otázku je podstatné, že z výše uvedené úpravy zrušení registrace k DPH plyne, že o zrušení registrace může rozhodnout správce daně na žádost plátce (tj. dlužníka v insolvenčním řízení), nebo *ex officio*. Je-li v insolvenčním řízení jako způsob řešení úpadku dlužníka zvolen insolvenčním soudem konkurs, může o zrušení registrace dlužníka k DPH požádat i insolvenční správce. Na zrušení registrace dlužníka k DPH však nemá žádný vliv věřitel, který by jinak byl oprávněn k opravě výše základu DPH podle § 44 odst. 1 zákona o DPH.

III.B Unijní právní úprava

[19] Směrnice upravuje společný systém daně z přidané hodnoty (čl. 1 odst. 1 směrnice).

[20] Základní postup zdanění při dodání zboží a poskytnutí služby (tzv. zásada dlužné částky) je upraven v čl. 63 směrnice, který zní:

Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

[21] Čl. 90 směrnice upravuje snížení základu DPH při následném zániku pohledávky nebo úplném či částečném nezaplacení plnění a zní:

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.*

[22] Čl. 273 směrnice, který umožňuje členským státům uložit daňovým subjektům povinnosti nad rámec těch stanovených ve směrnici, zní:

pokračování

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.

[23] Česká právní úprava v § 44 zákona o DPH míří na situace, kdy dlužník za poskytnuté plnění věřiteli nezaplatí částečně nebo zcela. Jde tedy o případ, ve kterém se členské státy mohou podle čl. 90 odst. 2 směrnice odchýlit od obecné úpravy v čl. 90 odst. 1 směrnice.

IV. Judikatura Soudního dvora EU

[24] Soudní dvůr se již zabýval možnostmi členských států stanovit podmínky k provedení čl. 90 odst. 1 směrnice i možnostmi se od tohoto ustanovení odchýlit v souladu s čl. 90 odst. 2 směrnice [resp. obsahově shodnými ustanoveními směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně⁶ (dále jen „šestá směrnice“)]. Ve své judikatuře dospěl k závěru, že možnost členských států stanovit odchylky podle čl. 90 odst. 2 směrnice není bezbřehá.

[25] Ačkoliv článek 90 odst. 2 směrnice explicitně nestanoví členským státům meze odchýlení se od obecného pravidla článku 90 odst. 1 směrnice, je možné tyto limity dovodit z obecných zásad správy DPH. Článek 90 odst. 1 směrnice je výrazem jedné ze základních zásad směrnice, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním. Důsledkem této zásady je, že správce daně nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla osobě povinné k dani zaplacená (např. rozsudky Soudního dvora ze dne 3. 7. 1997, *Goldsmiths*, C-330/95⁷, bod 15, ze dne 26. 1. 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10⁸, bod 27, ze dne 15. 5. 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13⁹, bod 22, ze dne 3. 9. 2014, *GMAC UK*, C-589/12¹⁰, bod 37, a ze dne 2. 7. 2015, *NLB Leasing*, C-209/14¹¹, bod 35). Soudní dvůr v této souvislosti již ve vztahu k šesté směrnici, jejíž čl. 11 část C odst. 1 byl obsahově shodný s čl. 90 směrnice, dovodil, že odchylka od základního pravidla zakotveného v čl. 90 odst. 1 směrnice musí být odůvodněná, aby opatření přijatá členskými státy nezmařila cíl daňové harmonizace (rozsudek ve věci *Goldsmiths*, bod 18).

[26] Soudní dvůr ovšem zároveň ve svém rozsudku ve věci *Almos Agrárkölkereskedelmi* dospěl k závěru, že se osoby povinné k dani nemohou dovolávat na základě čl. 90 odst. 1 směrnice nároku na snížení základu daně v případě nezaplacení ceny, pokud se dotýčný členský stát rozhodl, že uplatní výjimku stanovenou v čl. 90 odst. 2 směrnice (rozsudek

⁶ Úř. věst. 1997, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23

⁷ ECLI:EU:C:1997:339

⁸ ECLI:EU:C:2012:40

⁹ ECLI:EU:C:2014:328

¹⁰ ECLI:EU:C:2014:2131

¹¹ ECLI:EU:C:2015:440

ve věci *Almos Agrárkölkereskedelmi*, bod 23). Tento závěr vychází především z úvahy, že v případě celkového nebo částečného nezaplacení protiplnění má dlužník nadále povinnost sjednané protiplnění zaplatit a věřitel disponuje pohledávkou, jejíž zaplacení se může domáhat před soudem. Zatímco odstoupení od smlouvy nebo její zrušení má za následek obnovení původního stavu (neexistenci pohledávky), v případě nezaplacení tomu tak není. Protože je ale nadále možné, že se (prozatím) nezaplacená pohledávka ve skutečnosti stane definitivně nedobytnou, umožnil unijní zákonodárce členským státům rozhodnout se, zda v těchto případech vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda nebude takové snížení možné (rozsudek ve věci *Almos Agrárkölkereskedelmi*, bod 25).

[27] Ke zdánlivě opačným tendencím výše uvedených rozsudků ve věci *Goldsmiths* a ve věci *Almos Agrárkölkereskedelmi* se vyjádřil Soudní dvůr v aktuálním rozsudku ze dne 23. 11. 2017, *Enzo Di Maura*, C-246/16¹². Zde zdůraznil, že závěry rozsudku ve věci *Almos Agrárkölkereskedelmi*, nelze vykládat tak, aby zpochybňovaly závěry rozsudku ve věci *Goldsmiths*. Takový výklad by totiž umožnil členským státům snížení základu DPH v případě nezaplacení pohledávky zcela vyloučit. Ze samotného znění směrnice je však zřejmé, že členské státy se mohou od možnosti opravy výše základu daně odchýlit, avšak nemohou opravu zcela vyloučit (srov. rozsudek ve věci *Enzo Di Maura*, body 20 a 21). Soudní dvůr zároveň uvedl, že připuštění možnosti členských států vyloučit pro případ nezaplacení pohledávky jakékoliv snížení základu DPH by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH. Z té plyne, že je třeba podnik jako výběrčího daně na účet státu v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní, která byla nebo má být zaplacená v rámci jeho hospodářské činnosti, která sama podléhá DPH (srov. rozsudek ve věci *Enzo Di Maura*, bod 23 a judikatura tam citovaná).

[28] Podmínky stanovené členskými státy k provedení směrnice musí být vždy v souladu se zásadou proporcionality a nesmí překročit rámec toho, co je nezbytné k jejich dosažení (rozsudek ve věci *Enzo Di Maura*, bod 25). Zároveň podmínky stanovené členskými státy k provedení čl. 90 směrnice musí stejně jako povinnosti stanovené členskými státy podle čl. 273 směrnice vždy sledovat legitimní cíle směrnice, kterými jsou zajištění správného výběru DPH, předcházení daňovým únikům a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů (rozsudek ve věci *Kraft Foods Polska*, bod 26 až 33).

[29] Výše uvedené nároky nesplnila dle Soudního dvora právní úprava, která umožňovala snížení základu DPH v případě částečného nebo úplného neuhrazení pohledávky pouze v případě, že se jedná o pohledávku peněžitou (rozsudek ve věci *Goldsmiths*), nebo právní úprava, která podmiňovala snížení základu DPH neúspěšností úpadkového řízení, které však může trvat více než deset let (rozsudek ve věci *Enzo Di Maura*). Naopak výše uvedené nároky splnila právní úprava, která váže snížení základu DPH na skutečnost, že věřitel obdrží od příjemce zboží nebo služeb (dlužníka) potvrzení o přijetí opravné faktury, není-li získání takového potvrzení v přiměřené lhůtě pro věřitele nemožné nebo nadměrně obtížné (rozsudek ve věci *Kraft Foods Polska*).

V. Názor Nejvyššího správního soudu

¹² ECLI:EU:C:2017:887

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud není přesvědčen, že podmínka stanovená v § 44 odst. 3 zákona o DPH vyhovuje výše uvedeným nárokům formulovaným judikaturou Soudního dvora. Zároveň je toho názoru, že nyní řešený případ je odlišný od všech případů dosud řešených Soudním dvorem. To vylučuje na případ vztáhnout výjimku z povinnosti předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku v rámci doktríny *acte éclairé*.

[31] Účelem odchylky podle čl. 90 odst. 2 směrnice je umožnění členským státům reagovat na nejistotu, která je v takových případech vždy přítomna. Pohledávka při jejím „pouhém“ neuhrazení totiž nadále existuje, zatímco u ostatních případů vyjmenovaných v čl. 90 odst. 1 směrnice pohledávka zaniká a skutečnost, že nebude v budoucnosti uhrazena, je postavena najisto (srov. rozsudky ve věci *Almos Agrárkölkereskedelmi*, bod 25, a ve věci *Enzo Di Maura*, bod 16). Odlišná úprava členských států podle čl. 90 odst. 2 směrnice by proto měla reagovat pouze na tuto nejistotu a jejím motivem by neměly být jiné pohnutky členského státu (např. zájem na příjmech do státního rozpočtu nebo snaha o zamezení daňovým únikům; obdobně i stanovisko generální advokátky ve věci *Enzo Di Maura*¹³, body 35 a 36).

[32] Nejvyšší správní soud zároveň považuje za významný rozdíl mezi situacemi, kdy částečné nebo úplné nezaplacení pohledávky souvisí s insolvenčním řízením dlužníka a kdy se jedná o nezaplacení pohledávky dlužníkem z jiných důvodů. Nejvyšší správní soud souhlasí se Soudním dvorem, že v obecných případech se věřitel může domáhat své pohledávky za dlužníkem soudně a následně ji vymáhat, a proto jsou členské státy podle čl. 90 odst. 2 směrnice oprávněny na tuto nejistotu o konečném osudu pohledávky reagovat (srov. rozsudek ve věci *Almos Agrárkölkereskedelmi*, bod 25). Ovšem v případech, kdy s dlužníkem probíhá insolvenční řízení (a je shledáno, že je skutečně v úpadku), možnost věřitele domáhat se pohledávky v samostatném soudním řízení je modifikována a výrazně snížena či zcela znemožněna, stejně jako možnost pohledávku vymáhat. Uhrazení nebo neuhrazení věřitelovy pohledávky je v takových případech závislé na způsobu řešení úpadku, majetku dlužníka a množství jeho věřitelů. Možnosti věřitele se aktivně domáhat pohledávky jsou významně omezeny nebo vůbec neexistují. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že v takových případech je pravděpodobnost, že pohledávka bude v budoucnu uspokojena, výrazně nižší a tomu by měly odpovídat i výrazně mírnější požadavky ze strany státu na provedení opravy základu daně. K tomuto závěru ostatně směřuje i Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Enzo Di Maura*, ačkoliv takto explicitní rozlišení neprovedl. Obdobné rozlišení jako to uvedené výše ovšem provedla generální advokátka, která ve svém stanovisku ve věci *Enzo Di Maura* dospěla k závěru, že omezení opravy základu daně nelze obecně spojovat s událostmi, které osoba povinná k dani (věřitel) nemůže autonomně ovlivnit (stanovisko generální advokátky ve věci *Enzo Di Maura*, bod 76).

[33] Podmínka uvedená v § 44 odst. 3 zákona o DPH nemíří na nejistotu spojenou s nadále existující pohledávkou věřitele. Z právní úpravy se spíše zdá, že nemožnost opravit výši DPH v případě, že dlužník již není plátcem DPH, je motivována zájmem státu, aby se na dlužníkovi domohl částky, kterou musí vrátit věřiteli na základě

¹³ ECLI:EU:C:2017:440

provedené opravy základu daně. Podle § 44 odst. 5 zákona o DPH je totiž dlužník povinen v případě opravy provedené věřitelem snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku opravenou věřitelem. Z dlužníkem provedené opravy vzniká státu za dlužníkem pohledávka ve stejné výši jako daň vrácená státem věřiteli, kterou může v insolvenčním řízení uspokojit¹⁴. Pokud však dlužník není plátcem DPH, nemůže opravu podle § 44 odst. 5 zákona o DPH provést a státu pohledávka nevznikne. Tím pádem by stát byl v takovém případě na jedné straně povinen vrátit věřiteli částku z provedené opravy základu daně, na straně druhé by ovšem tuto částku již nemohl vybrat od dlužníka.¹⁵

[34] V tomto duchu argumentoval v řízení i žalovaný, který ovšem podmínku v § 44 odst. 3 zákona o DPH a povinnost dlužníka v § 44 odst. 5 zákona o DPH spojuje navíc se zásadou daňové neutrality. Odkaz na tuto zásadu však je nepřiléhavý. Zásada daňové neutrality je základní výkladovou zásadou vyplývající z povahy DPH jako daně ze spotřeby (rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 3. 2014, *Malburg*, C-204/13¹⁶, bod 43). Tato zásada má dva významy. Jednak zakazuje rozdílné zacházení při výběru DPH s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění (rozsudky Soudního dvora ze dne 11. 6. 1998, *Fischer*, C-283/95¹⁷, bod 22, ze dne 7. 9. 1999, *Gregg*, C-216/97¹⁸, bod 20, a ze dne 16. 10. 2008, *Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07¹⁹, bod 30). Jednak znamená, že je obecně nutné osvobodit podnik jako výběrčího daně na účet státu od konečného zatížení daní z přidané hodnoty (rozsudek ve věci *Enzo Di Maura*, bod 23 a judikatura tam citovaná).

[35] Z výše uvedeného plyne, že zásada daňové neutrality míří především na ochranu daňových subjektů vůči nepřiměřeným zásahům státu a na zajištění, že daň bude vybrána od konečného spotřebitele. To znamená, že zatímco povinnost dlužníka snížit jím vykázanou daň podle § 44 odst. 5 zákona o DPH by za výraz zásady daňové neutrality mohla být považována, podmínku podle § 44 odst. 3 zákona o DPH již o takové odůvodnění opřít nelze. Požadavek, aby při opravě základu DPH provedené věřitelem trvala registrace dlužníka k DPH, totiž nijak nechrání daňové subjekty, ale pouze majetkové zájmy státu. Je proto otázkou, zda je možné tento požadavek odůvodnit právě zájmem státu na příjmech do státního rozpočtu.

[36] Předně je třeba uvést, že zákonodárce odůvodnění podmínky obsažené v § 44 odst. 3 zákona o DPH majetkovými zájmy státu sám explicitně nevyjádřil. V důvodové zprávě není tato podmínka nijak odůvodněna a teprve správní orgány v rámci řízení

¹⁴ Po určitém judikatorním a zákonném vývoji byla dokonce pohledávka státu za dlužníkem z opravy daně provedené podle § 44 odst. 5 zákona o DPH zařazena do pohledávek za majetkovou podstatou, které se uspokojují přednostně [§ 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona].

¹⁵ Majetkovými zájmy státu odůvodňuje tuto úpravu i odborná literatura: „Opravu provede věřitel v běžném období, jsou-li splněny všechny výše uvedené podmínky. Jestliže však dlužník přestal být plátcem, neumožňuje zákon opravu provést. Důvodem je skutečnost, že dlužník v postavení neplátce už státu nemůže vrátit původně uplatněný odpočet“ (Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2010; zvýraznění NSS).

¹⁶ EU:C:2014:147

¹⁷ EU:C:1998:276

¹⁸ EU:C:1999:390

¹⁹ EU:C:2008:571

pokračování

se stěžovatelkou odůvodňovaly úpravu poukazem na zásadu daňové neutrality. Důvodová zpráva pouze obecně vysvětluje, že možnost opravy byla zavedena jako reakce na světovou finanční krizi a že „(n)a základě tohoto ustanovení bude mít věřitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení“ (zvýrazněno NSS). Zároveň důvodová zpráva uvádí, že „(t)oto opatření bude mít sice bezprostředně negativní dopad na státní rozpočet, ale je potřeba vzít v úvahu i doprovodné (nepřímé) efekty, mimo jiné zachování životaschopnosti firem, umožnění překonání současné negativní ekonomické situace a zachování pracovních míst“ (zvýrazněno NSS). Z důvodové zprávy vyplývá, že záměrem zákonodárce bylo umožnit věřiteli opravit výši daně v případě neuhrazení pohledávky dlužníkem, který se dostal do insolvence. Zároveň je z důvodové zprávy patrné, že si byl zákonodárce vědom negativního dopadu na státní rozpočet spočívající ve vracení (části) daně odvedené věřitelem, ale dospěl k závěru, že tyto krátkodobé dopady do státního rozpočtu vyváží dlouhodobý pozitivní efekt na životaschopnost společností a zachování pracovních míst. Výše uvedené úvahy zákonodárce jsou však podle názoru Nejvyššího správního soudu rozporné se zavedením omezující podmínky požadující, aby dlužník byl v době opravy provedené věřitelem stále registrován jako plátc DPH.

[37] I pokud by však zákonodárce odůvodnil § 44 odst. 3 zákona o DPH zájmem státu na řádném výběru daní, není Nejvyšší správní soud přesvědčen o dostatečnosti takových důvodů. Soud především sdílí pochybnosti vyjádřené ve stanovisku generální advokátky ve věci *Enzo Di Maura*, zda v rámci čl. 90 odst. 2 směrnice mohou členské státy odůvodnit odchylnou právní úpravu něčím jiným než reakcí na nejistotu ohledně dobytosti částečně nebo zcela nezaplacené pohledávky. Taková pohledávka totiž nadále existuje a může být v budoucnu uhrazena, zatímco v ostatních případech uvedených v čl. 90 odst. 1 směrnice pohledávka zaniká (srov. stanovisko generální advokátky ve věci *Enzo Di Maura*, body 36 a 37).

[38] Úprava § 44 odst. 3 zákona o DPH navíc nesplňuje ani zásadu proporcionality, která musí být u odchylky podle čl. 90 odst. 2 směrnice naplněna (rozsudek ve věci *Enzo Di Maura*, bod 25 a judikatura tam citovaná). Je-li úmyslem státu zmírnit negativní dopady do státního rozpočtu a vybrat (v případech, kdy to majetková podstata dlužníka v insolvenčním řízení umožňuje) částku, kterou stát vrátil věřiteli na základě opravy základu daně, existují i mírnější opatření, kterými toho lze dosáhnout. Zákon o DPH v § 108 odst. 1 vyjmenovává osoby povinné přiznat a zaplatit daň v případě plnění s místem plnění v České republice. Toto ustanovení obsahuje mj. i případy osob, které nejsou obecně plátcí DPH, ale v konkrétních případech jsou povinny daň přiznat a zaplatit. Úprava přijatá zákonodárcem v § 44 zákona o DPH kromě možnosti státu domoci se na dlužníkovi částky vrácené věřiteli navíc omezuje možnost věřitele provést opravu v případě částečného nebo úplného nezaplacení pohledávky. Toto právo věřitele ovšem vyplývá přímo z čl. 90 odst. 1 směrnice, který má přímý účinek (rozsudek ve věci *Almos Agrárkultureskedelmi*, bod 40) a nemělo by být omezováno v rozsahu, který není nezbytně nutný k naplnění legitimního a směrnicí předvídaného zájmu státu.

[39] Soudní dvůr dospěl v rozsudku ve věci *Enzo Di Maura* k závěru, že členský stát nemůže vyloučit provedení opravy ze strany věřitele z důvodu částečného nebo úplného nezaplacení pohledávky a že je neproporcionální taková právní úprava, která váže možnost provedení opravy na nejistý okamžik, jenž může nastat i za déle než deset let (rozsudek ve věci *Enzo Di Maura*, body 22 a 29). Právní úprava v § 44 zákona o DPH na jednu stranu sice neomezuje právo provést opravu základu daně všem věřitelům, na druhou stranu však pro určitou skupinu případů právo provést opravu zcela vylučuje. Rozhodnutí, o který případ půjde, a tedy zda bude možné opravu provést či ne, je zcela nezávislé na vůli či jakékoliv aktivitě věřitele. Je naopak zcela v rukou státu jako správce daně, případně v rukou dlužníka. Taková právní úprava omezuje podle názoru Nejvyššího správního soudu právo věřitele podle čl. 90 odst. 1 směrnice v nadbytečné míře, nesplňuje proto podmínku proporcionality a je v rozporu s účelem směrnice.

VI. Závěr

[40] S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud rozhodl Soudnímu dvoru Evropské unie předložit následující otázku:

1. Je možné čl. 90 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1) vykládat s ohledem na zásadu daňové neutrality a zásadu proporcionality tak, že členským státům umožňuje odchýlnou úpravou stanovit takové podmínky, které pro určité případy vyloučí snížení základu daně v případě částečného nebo úplného nezaplacení ceny?
2. Je-li odpověď na otázku 1. kladná, je v rozporu se smyslem čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1) taková vnitrostátní právní úprava, která znemožňuje plátcům daně z přidané hodnoty provést opravu výše daně, jestliže mu vznikla povinnost priznat daň při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi, který za plnění zaplatil jen částečně nebo vůbec a který následně přestal být plátcem daně z přidané hodnoty?

[41] V návaznosti na položení předběžné otázky Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, bude v řízení pokračováno (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. ledna 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu

pokračování