

Věc C-227/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

9. dubna 2021

Předkládající soud:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva)

Datum předkládacího rozhodnutí:

31. března 2021

Žalobkyně a navrhovatelka v odvolacím řízení:

„HA.EN.“ UAB

Žalovaná a odpůrkyně v odvolacím řízení:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Předmět původního řízení

Daňový spor týkající se odmítnutí přiznat žalobkyni nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud žalobkyně při pořízení nemovitosti věděla nebo měla vědět, že poskytovatel neodvede z důvodu své platební neschopnosti DPH na výstupu do státního rozpočtu.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a výklad zásady daňové neutrality.

Článek 267 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Předběžná otázka

Musí být směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení se zásadou daňové neutrality

vykládána v tom smyslu, že zakazuje praxi vnitrostátních orgánů, podle které je osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud tato osoba při pořízení nemovitosti věděla (nebo měla vědět), že poskytovatel z důvodu své platební neschopnosti neodvede (či nebude schopen odvést) DPH na výstupu do státního rozpočtu?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

Uvedené vnitrostátní předpisy

Článek 58 odst. 1 bod 1 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litevské republiky o dani z přidané hodnoty) (ve znění zákona č. IX-751 ze dne 5. března 2020):

„Osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH může odpočíst DPH na vstupu nebo při dovozu splatnou v souvislosti s pořízením nebo dovezením zboží nebo služeb, pokud jsou toto zboží nebo služby určeny k použití pro účely následujících plnění této osoby: [...] dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH [...]“

Článek 719 odst. 1 Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (občanský soudní řád Litevské republiky) (ve znění zákona č. XII-889 ze dne 15. května 2014):

„Je-li dražba prohlášena za neplatnou z důvodu nepřítomnosti jakéhokoli uchazeče [...], převede se věc na oprávněného, a to za výchozí cenu, za kterou měla být věc v dražbě prodána.“

Stručné shrnutí skutkového stavu a původního řízení

- 1 Na základě úvěrové smlouvy ze dne 21. září 2007 poskytla „Medicinos bankas“ UAB (dále jen „banka“) společnosti „Sostinės būstai“ UAB (dále jen „dlužník“) úvěr na výstavbu nemovitostí a dlužník zřídil za účelem zajištění řádného plnění této smlouvy smluvní zástavní právo k pozemku ve městě Vilnius a budově ve výstavbě nacházející se na tomto pozemku.
- 2 Dohodou o postoupení pohledávky ze dne 27. listopadu 2015 nabyla žalobkyně od banky za úplatu veškeré finanční pohledávky plynoucí z úvěrové smlouvy uzavřené mezi bankou a dlužníkem spolu se všemi právy zřízenými za účelem zajištění splnění závazků, včetně výše uvedeného smluvního zástavního práva. Uzavřením této dohody žalobkyně zejména potvrdila, že se seznámila s hospodářskou a finanční situací dlužníka i jeho právním postavením a že si je

vědoma skutečnosti, že dlužník je v platební neschopnosti a prochází restrukturalizací.

- 3 Usnesením soudního exekutora ze dne 23. května 2016 byla vyhlášena dražba některých nemovitostí dlužníka, ale žádný kupující neprojevil o tyto nemovitosti zájem.
- 4 V návaznosti na tuto neúspěšnou dražbu byla žalobkyni učiněna nabídka převzetí tohoto majetku dlužníka (dále jen „nemovitost“), čímž by došlo k uspokojení části nároků žalobkyně. Žalobkyně toto právo uplatnila a uvedený majetek převzala.
- 5 Za tímto účelem byl dne 21. července 2016 vydán příkaz k převodu majetku na oprávněnou, jímž soudní exekutor převedl na žalobkyni nemovitost v hodnotě 5 468 000 EUR.
- 6 Dne 5. srpna 2016 vystavil dlužník fakturu s DPH, v níž uvedl, že nemovitost se převádí za částku 4 519 008,26 EUR a DPH ve výši 948 991,74 EUR. Žalobkyně tuto fakturu s DPH zaúčtovala, odpočetla DPH na vstupu a přiznala DPH v přiznání k DPH za listopad 2016.
- 7 Dlužník tuto fakturu s DPH zaúčtoval, přiznal DPH na výstupu, která byla specifikována ve faktuře s DPH, v přiznání k DPH za srpen 2016, ale do státního rozpočtu tuto DPH na výstupu neodvedl. Dne 1. října 2016 nabyl dlužník postavení společnosti, proti níž je vedeno insolvenční řízení.
- 8 Dne 20. prosince 2016 podala žalobkyně u Valstybinė mokesčių inspekcija (Státní daňová inspekce; dále jen „inspekce“ nebo „daňová správa“) žádost o vrácení přeplatku DPH vyplývajícího z přiznané odpočitatelné DPH na vstupu. Po provedení daňové kontroly u žalobkyně inspekce konstatovala, že se žalobkyně – tím, že uskutečnila plnění za účelem pořízení nemovitosti a věděla nebo měla vědět, že dlužník DPH za toto plnění neodvede – dopustila nepoctivého jednání a zneužití práv, tudíž jí nárok na odpočet DPH nevznikl. Z tohoto důvodu bylo žalobkyni rozhodnutím ze dne 12. července 2017 odepřeno přiznání nároku na odpočet DPH ve výši 948 980 EUR, byla jí stanovena povinnost zaplatit částku ve výši 38 148,46 EUR jako úrok z prodlení s odvedením DPH a dále jí byla uložena pokuta v souvislosti s DPH ve výši 284 694 EUR.
- 9 Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí inspekce stížnost k Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky, dále jen „Komise pro daňové spory“), přičemž tato Komise pro daňové spory rozhodnutím ze dne 22. ledna 2018 zrušila části rozhodnutí inspekce týkající se požadovaných úroků z prodlení a uložené pokuty, nicméně konstatovala, že se žalobkyně dopustila zneužití práv, a na základě této skutečnosti potvrdila rozhodnutí daňové správy nepřiznat této osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH.
- 10 Žalobkyně podala proti této druhé části rozhodnutí Komise pro daňové spory žalobu k Vilniaus apygardos administracinis teismas (Krajský správní soud

ve Vilniusu, Litva), který ji rozsudkem ze dne 14. listopadu 2018 zamítl jako neopodstatněnou.

- 11 Odvolání žalobkyně proti tomuto rozsudku bylo částečně vyhověno usnesením Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) ze dne 13. května 2020, kterým tento soud výše uvedený rozsudek soudu prvního stupně zrušil a vrátil mu věc k novému projednání, přičemž zejména uvedl, že je nezbytné, aby soud prvního stupně posoudil podmínky zneužití práva v projednávané věci a skutečnosti nasvědčující tomu, že k takovému zneužití v projednávané věci došlo.
- 12 Krajský správní soud ve Vilniusu po opětovném posouzení tohoto daňového sporu rozsudkem ze dne 3. září 2020 rozhodl, že se žalobkyně dopustila zneužití práv, a inspekce tak byla oprávněna odmítnout jí přiznat nárok na odpočet DPH na vstupu. Žalobkyně se znovu odvolala k Nejvyššímu správnímu soudu Litvy.

Stručné odůvodnění předběžné otázky

Úvodní poznámky

- 13 V projednávané věci daňová správa nejprve odmítla přiznat žalobkyni nárok na odpočet poté, co rozhodla, že se žalobkyně při pořízení nemovitosti a uplatnění odpočtu DPH na vstupu dopustila zneužití práv, protože věděla nebo měla vědět, že dlužník neodvede do státního rozpočtu DPH na výstupu, tedy věděla nebo měla vědět, že se podílí na neplacení daní, a přesto takové plnění uskutečnila.
- 14 Z těchto důvodů daňová správa rovněž kvalifikovala jednání žalobkyně jako „nepoctivé“, když konstatovala, že se podílela na plnění, které mělo za následek daňový únik či podvod.
- 15 Skutkové okolnosti projednávané věci odůvodňují závěr, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že po převzetí nemovitosti žalobkyní nebude dlužník schopen dostát své povinnosti spočívající v odvedení DPH do státního rozpočtu, protože:
 - 1) uzavřením výše uvedených dohod s bankou se žalobkyně seznámila s finanční situací dlužníka a byla vyrozuměna o zahájeném restrukturalizačním řízení, jakož i o předchozích záměrech banky zahájit insolvenční řízení z důvodu platební neschopnosti dlužníka;
 - 2) pokud jde o vypořádání nemovitosti, spočívalo protiplnění za tuto nemovitost v započtení pohledávky a dlužník ve skutečnosti nezískal žádné peněžní prostředky;
 - 3) v okamžiku pořízení nemovitosti byl jedním z akcionářů žalobkyně oddělený věřitel dlužníka a předseda schůze věřitelů dlužníka procházejícího restrukturalizací, který nepochybně věděl, že dlužník nemá žádná jiná aktiva a že jakmile žalobkyně převezme toto jediné

aktivum dlužníka, nebude již možné odvést DPH do státního rozpočtu ani uspokojit pohledávky jiných věřitelů.

- 16 Je rovněž potřeba uvést, že dlužník poskytl dotčenou nemovitost s vědomím, že z důvodu své platební neschopnosti neodvede DPH do státního rozpočtu.

K nároku na odpočet DPH na vstupu, pokud poskytovatel neodvedl DPH na výstupu do státního rozpočtu

- 17 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 30 a citovaná judikatura). Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že tento nárok je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (viz rozsudky ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 37, a ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 33 a citovaná judikatura).
- 18 Společný systém DPH zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti, v zásadě samy DPH, zdaněny zcela neutrálním způsobem [viz rozsudky ze dne 3. července 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 22 a citovaná judikatura, a ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpočet), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 33 a citovaná judikatura]. Pokud tak z posouzení dotčených plnění vyplývá, že dodání dotčeného zboží byla opravdu uskutečněna a že toto zboží bylo použito osobou uplatňujícího tento odpočet pro účely jejich vlastních zdaněných plnění na výstupu, nelze jí v zásadě přiznání nároku na odpočet odmítnout (rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 33).
- 19 Podle názoru senátu jsou s ohledem na argumentaci účastnic řízení a na objektivní údaje, které jsou v projednávané věci k dispozici, výše uvedené podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH v projednávané věci splněny.
- 20 Nicméně boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy tak musí odmítnout uzнат nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a citovaná judikatura).

- 21 Již bylo uvedeno, že přiznání nároku žalobkyně na odpočet DPH bylo odmítnuto v podstatě na základě zjištění, že na straně žalobkyně došlo jak ke zneužití práva, tak k nepoctivému jednání.
- 22 Pokud jde o zneužití práva, Soudní dvůr upřesnil, že zjištění zneužití v oblasti DPH vyžaduje naplnění dvou podmínek, a sice zaprvé, aby výsledkem dotčených plnění i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a zadruhé, aby ze všech objektivních okolností vyplývalo, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění (viz rozsudek ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35 a citovaná judikatura). Zásada zákazu zneužití práva vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbavených hospodářské reality, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 35 a 36 a citovaná judikatura).
- 23 V projednávané věci je zaprvé nejisté, zda je účel uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu neslučitelný s cíli ustanovení směrnice o DPH, která tento nárok stanovuje, neboť DPH, jejíž odpočet je uplatňován, nebyla odvedena do státního rozpočtu z důvodu platební neschopnosti poskytovatele, i když o tom osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět.
- 24 V tomto ohledu Soudní dvůr opakovaně judikoval, že otázka, zda DPH splatná za předchozí plnění týkající se dotčeného zboží byla, nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá na nárok na odpočet DPH vliv (usnesení ze dne 3. září 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, bod 62; a rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 54; ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 28; a ze dne 9. listopadu 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, bod 44). To bylo Soudním dvorem rovněž potvrzeno při výkladu spojení „splatná nebo byla odvedena“ použitého v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, bod 25, a ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 45).
- 25 Kromě toho lze z posouzení Soudního dvora provedeného v rozsudku ze dne 29. března 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183), vyvodit, že jednání osoby povinné k dani, které vedlo k nezaplacení DPH při dovozu, nepopírá její nárok na pozdější odpočet této DPH při dovozu, přestože tato DPH nebyla v konečném důsledku do státního rozpočtu odvedena z důvodu insolvenčního řízení vedeného proti této osobě. Jinými slovy lze mít za to, že toto rozhodnutí o předběžné otázce v podstatě uznalo nárok na odpočet DPH při dovozu, i když je tento nárok uplatňován s vědomím, že tato DPH nebude odvedena.

- 26 Zadruhé, přestože žalobkyně v projednávané věci věděla nebo měla vědět, že dlužník nebude schopen odvést DPH na výstupu do státního rozpočtu, zvolila si takový způsob uspokojení pohledávky, který umožňoval vznik jejího nároku na odpočet DPH na vstupu, tj. vedl k odpovídajícímu daňovému zvýhodnění. Nicméně je nutno mít na paměti, že podle judikatury Soudního dvora jsou osoby povinné k dani obecně oprávněny zvolit si organizační struktury a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení (viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42), a nejsou povinny zvolit si takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH (viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, bod 27).
- 27 Zatřetí je nutno mít za to, že v projednávané věci *pouhá skutečnost*, že žalobkyně nabyla při realizaci části své pohledávky vlastnické právo k nemovitosti vysoké hodnoty od dlužníka v souladu s postupem stanoveným právními předpisy, nepodporuje závěru, že jediným či hlavním cílem tohoto plnění bylo získat daňové zvýhodnění.
- 28 Pokud jde o nepoctivé jednání žalobkyně jako podmínku odepření nároku na odpočet DPH, je nutno mít na paměti, že osobě povinné k dani je nutno odepřít přiznání nároku na odpočet DPH zejména tehdy, pokud tato osoba věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu (viz například rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 46, jakož i ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35).
- 29 Je nicméně sporné, zda lze daňový podvod (nebo vyhýbání se daňovým povinnostem) zmiňovaný v judikatuře Soudního dvora spatřovat ve věci, kde: 1) jsou nemovitosti poskytovány za okolností, kdy soudní exekutor vymáhá uspokojení pohledávky z majetku poskytovatele, 2) tento poskytovatel přizná DPH na výstupu, ale 3) neodvede DPH na výstupu z důvodu své platební neschopnosti (tj. poskytovatel objektivně nemá peněžní prostředky k tomu, aby splnil svou povinnost vůči státu).
- 30 Na druhé straně, při rozhodování o tom, co je v projednávané věci potřeba kvalifikovat jako „únik na DPH“, je nutno mít na paměti, že z relevantních ustanovení směrnice o DPH obsah dotčeného pojmu nevyplývá. Ani Soudní dvůr jednotlivé aspekty obsahu tohoto pojmu výslovně neurčil.
- 31 S ohledem na cíle směrnice o DPH týkající se zavedení společného systému DPH je třeba mít za to, že pojem „únik na DPH“ použitý v judikatuře Soudního dvora je pojmem unijního práva; rozdílný výklad tohoto pojmu ve vnitrostátním právu jako podmínka pro odepření přiznání nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani by tak mohl být v rozporu s cíli této směrnice. Je tedy nutno vyjasnit, jak má být posouzena situace, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného dodání zboží a je vystavena faktura s DPH, přičemž poskytovatel nemá v úmyslu odvést DPH

na výstupu do státního rozpočtu z důvodu platební neschopnosti nebo hrozícího insolvenčního řízení.

- 32 Je nutno podotknout, že přiznání nároku na odpočet DPH na vstupu osobě povinné k dani bylo v praxi litevské daňové správy i v judikatuře vnitrostátních soudů opakovaně odmítáno, pokud tato osoba věděla nebo měla vědět, že poskytovatel neodvede DPH na výstupu do státního rozpočtu z důvodu finančních obtíží nebo hrozícího úpadku nebo že peněžní prostředky přijaté jako protiplnění za dodané zboží použije především k pokrytí vlastních provozních nákladů nebo za účelem vyrovnání se s jinými věřiteli.
- 33 Odpověď na položenou předběžnou otázku má zásadní význam pro projednávanou věc, neboť umožní jasně a jednoznačně rozhodnout o nároku žalobkyně na odpočet DPH v projednávané věci, přičemž především zajistí přednost unijního práva.