

Věc C-696/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

21. prosince 2020

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

30. června 2020

Žalobce/Navrhovatel:

B.

Žalovaný/Odpůrce:

Dyrektor Izby Skarbowej v W.

USNESENÍ

ze dne 30. června 2020

Naczelny Sąd Administracyjny [*omissis*]

[*omissis*]

po jednání konaném dne 30. června 2020

před Izbą Finansową (Finanční senát)

ve věci kasační stížnosti podané B. se sídlem v H.

proti rozsudku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie
(Vojvodský správní soud ve Varšavě, Polsko)

ze dne 16. května 2017 [*omissis*]

ve věci žaloby B. se sídlem v H.

proti rozhodnutí Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (ředitel Daňové komory ve Varšavě)

ze dne 11. září 2015

jejímž předmětem je určení částky vrácení rozdílu daně ze zboží a služeb za duben 2012

rozhodl:

1) Soudnímu dvoru Evropské unie se na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie [omissis] předkládá k rozhodnutí následující předběžná otázka:

Brání článek 41 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [omissis], jakož i zásada proporcionality a neutrality tomu, aby v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, bylo použito takové vnitrostátní ustanovení, jako je čl. 25 odst. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb) [omissis], na pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné osobou povinnou k dani,

- pokud toto pořízení již bylo zdaněno na území členského státu, v němž se zboží nacházelo při ukončení odeslání, a to ze strany pořizovatelů zboží od této osoby povinné k dani,

- přičemž je prokázáno, že jednání osoby povinné k dani nebylo součástí žádného daňového úniku, ale bylo výsledkem chybné identifikace řetězových dodání, a že tato osoba uvedla polské identifikační číslo pro DPH pro účely tuzemského dodání, a nikoli dodání uvnitř Společenství.

2) [omissis] řízení v této věci se přerušuje až do rozhodnutí o výše uvedené předběžné otázce.

ODŮVODNĚNÍ

I. Právní rámec

Unijní právo

1. Ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [omissis]:

Článek 40

Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli.

Článek 41

Aniž je dotčen článek 40, má se za to, že se místo pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) nachází na území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, pokud pořizovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předmětem daně podle článku 40.

Je-li pořízení zboží předmětem daně podle článku 40 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží poté, co bylo předmětem daně podle prvního pododstavce, základ daně se v členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, přiměřeně sníží.

Vnitrostátní právo

1. Ustanovení ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ([*omissis*] dále jen „zákon o dani ze zboží a služeb“):

Článek 25

1. Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečněné na území členského státu, ve kterém se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy.

2. Aniž je dotčeno použití odstavce 1 v případě, že pořizovatel uvedený v čl. 9 odst. 2 v rámci pořízení zboží uvnitř Společenství uvede číslo, které mu bylo pro účely plnění uvnitř Společenství přiděleno dotyčným členským státem jiným, než je členský stát, ve kterém se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy, považuje se pořízení zboží uvnitř Společenství za uskutečněné rovněž na území tohoto členského státu, pokud pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží uvnitř Společenství:

1) bylo zdaněno na území členského státu, ve kterém se zboží nacházelo při ukončení odeslání nebo přepravy, nebo

2) považuje se za zdaněné na území členského státu, ve kterém se zboží nacházelo při ukončení odeslání nebo přepravy, z důvodu použití zjednodušeného postupu při trojstranné transakci uvnitř Společenství uvedené v kapitole XII.

II. Skutkový stav

Řízení před daňovými orgány

1. Rozhodnutím ze dne 11. června 2015 stanovil Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (ředitel Úřadu pro daňovou kontrolu v R.) žalující společnosti B. v R. (dále jen „Společnost“) částku vrácení rozdílu DPH za duben 2012. Tento orgán konstatoval, že Společnost jako osoba povinná k DPH zaregistrovaná v Polsku byla účastníkem řetězových transakcí týkajících se stejného zboží, které uzavíraly nejméně tři subjekty. V důsledku těchto transakcí bylo zboží přímo

převedeno (přepraveno) prvním subjektem na poslední subjekt v dodavatelském řetězci. Společnost se nacházela jako prostředník mezi dodavatelem a příjemcem. V Polsku kupovala Společnost zboží výlučně od B. v P. (dále jen „BOP“). Transakce, na kterých se Společnost podílela, byly prováděny podle následujících schémat:

- schéma I: BOP s identifikačním číslem pro DPH vydaným v Polsku (č. DPH PL) – > Společnost s č. DPH PL – > subjekt z EU s identifikačním číslem pro DPH vydaným v EU (č. DPH EU)
- schéma II: BOP s č. DPH PL – > Společnost s č. DPH PL – > první subjekt z Unie/pořizovatel s č. DPH EU – > druhý subjekt z Unie/příjemce s č. DPH EU.

Dodání ze strany BOP ve prospěch Společnosti považovala tato společnost za tuzemská dodání podléhající 23 % DPH. Naproti tomu svá dodání příjemcům z Unie kvalifikovala Společnost jako dodání zboží uvnitř Společenství se sazbou DPH ve výši 0 %, což vedlo k vrácení daně této společnosti. Po analýze podmínek a průběhu dodání, jakož i organizace dopravy, měl daňový orgán za to, že Společnost nesprávně identifikovala „pohyblivé“ dodání v dodavatelském řetězci. Překvalifikoval tedy výše zmíněný průběh dodání a konstatoval, že „pohyblivým dodáním“ bylo první ze zmíněných dodání – mezi BOP a Společností – kterému přiřadil povahu dodání zboží uvnitř Společenství, pokud jde o BOP, a pořízení zboží uvnitř Společenství, pokud jde o Společnost.

Rozhodl tedy, že Společnost jednala nesprávně, když považovala dodání svým smluvním partnerům z členských států za dodání uvnitř Společenství zdaněná 0% DPH, a uvedl, že tato plnění měla být zdaněna na území členských států určení zboží (mimo Polsko). Uvedl, že za tímto účelem se Společnost musí zaregistrovat na území členských států určení zboží a zdanit tam pořízení zboží uvnitř Společenství. Naproti tomu plnění spočívající v dalším prodeji zboží v tomto řetězci uskutečněná ve prospěch smluvních partnerů z těchto států musí být již zdaněna jakožto dodání v zemích určení zboží, a to podle předpisů platných v těchto zemích. Daňový orgán uvedl, že výsledkem nesprávné kvalifikace „pohyblivého“ dodání a současně dodání zboží uvnitř Společenství bylo navýšení hodnoty dodání uvnitř Společenství v záznamech o těchto dodáních vedených Společností.

Tento orgán dále uvedl, že tím, že se dodáním uskutečněným BOP (první subjekt v dodavatelském řetězci) ve prospěch Společnosti přizná povaha „pohyblivého“ plnění, je Společnost nejen povinna zdanit dodání v cílové zemi, ale také se uplatní čl. 25 odst. 2 bod 1 zákona o dani ze zboží a služeb. Vzhledem k tomu, že Společnost v rámci plnění spočívajících v pořízení zboží uvnitř Společenství uvedla při těchto pořízeních polské č. DPH EU, což bylo číslo vydané jiným členským státem než státem, kde byla ukončena přeprava zboží, byla podle čl. 25 odst. 2 bodu 1 zákona povinna zaplatit DPH v Polsku.

- 2 Rozhodnutím ze dne 11. září 2015 Dyrektor Izby Skarbowej w W. (ředitel Daňové komory v W., odvolací orgán v daňových věcech) zrušil rozhodnutí prvostupňového orgánu v plném rozsahu a v dubnu 2012 stanovil výši vrácení daně v částce mírně vyšší. Změna rozhodnutí není s ohledem na problém nastolený touto otázkou relevantní. Odvolací orgán totiž v podstatě souhlasil se všemi relevantními skutkovými a právními zjištěními prvostupňového orgánu.

Je třeba konstatovat, že žádný z těchto orgánů neměl v projednávaném případě za to, že plnění, na kterých se Společnost podílela, byla součástí daňového úniku. Plnění v dodavatelském řetězci byla zdaněna DPH, přičemž daň byla odvedena v každém stupni obratu. Základem stanoviska obou těchto orgánů je závěr, že Společnost uvedenou situaci způsobila chybnou identifikací povahy plnění.

- 3 Odvolací orgán souhlasil s názorem prvostupňového orgánu, podle kterého se na Společnost vztahovala právní úprava uvedená v čl. 25 odst. 2 bodě 1 zákona o dani ze zboží a služeb, protože při pořízení zboží od BOP uvedla tato společnost č. DPH PL, což bylo číslo vydané jiným členským státem než státem, ve kterém byla ukončena přeprava zboží. Měl za to, že na základě toho měla Společnost povinnost uhradit daň v Polsku, protože neprokázala, že zdanila pořízení zboží na území členského státu, v němž bylo ukončeno odeslání nebo přeprava zboží.

Rozsudek soudu prvního stupně

- 4 Společnost podala proti rozhodnutí odvolacího orgánu žalobu k Wojewódzkiemu Sądu Administracyjnemu w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě, Polsko) (dále jen „WSA“), který rozsudkem ze dne 16. května 2017 [omissis] žalobu zamítl, když považoval její žalobní důvody za neopodstatněné.

WSA se ztotožnil se stanoviskem daňových orgánů ohledně chybné identifikace průběhu řetězových dodání ze strany Společnosti, včetně plnění, které mělo být kvalifikováno jako „pohyblivé plnění“. Souhlasil tak s konstatováním, že plnění mezi BOP a Společností (první v dodavatelském řetězci) bylo dodáním zboží uvnitř Společenství (a nikoli tuzemským pořízením se sazbou 23 % DPH, za jaké je považovala Společnost), a že plnění mezi Společností a jejími příjemci byla plněními uskutečněnými mimo polské území (Společnost s nimi nakládala jako s dodáními zboží uvnitř Společenství se sazbou 0 % DPH), která byla Společnost povinna deklarovat jako pořízení zboží uvnitř Společenství. Zároveň tento soud sdílel nesporný závěr, že pořizovatelé zboží od Společnosti deklarovali pořízení zboží uvnitř Společenství v zemi ukončení odeslání a že nedošlo k žádnému krácení DPH.

Soud uznal opodstatněnost použití čl. 25 odst. 2 bodu 2 zákona o dani ze zboží a služeb. Poukázal v zásadě na to, že v důsledku ověření povahy dodání ze strany daňových orgánů bylo třeba dojít k závěru, že Společnost jakožto osoba povinná k dani uskutečňující pořízení zboží uvnitř Společenství, která uvedla jiné identifikační číslo než číslo vydané státem, ve kterém byla ukončena přeprava zboží, způsobila, že byla dvě místa pořízení zboží - ve státě ukončení přepravy a

ve státě registrace. Vzhledem k tomu, že Společnost neprokázala, že sama zdanila pořízení zboží v zemi ukončení přepravy (zdanění bylo provedeno jejími příjemci), a to v souladu s čl. 25 odst. 2 zákona o dani ze zboží a služeb, pořízení zboží uvnitř Společenství bylo považováno za uskutečněné v Polsku.

- 5 Pro účely vysvětlení merita věci je třeba pro úplnost rovněž dodat, že otázka účtování daně Společností z titulu pořízení zboží uvnitř Společenství v Polsku nebyla jediným sporným bodem případu. Po ověření průběhu řetězových dodání ze strany daňových orgánů byl totiž rovněž zpochybněn nárok Společnosti na odpočet DPH odvedené na vstupu a zaplacené z faktur za pořízení zboží od BOP, s nimiž oba tyto subjekty zacházely jako s tuzemskými dodáními. Při překvalifikování těchto plnění na dodání zboží uvnitř Společenství měly tyto orgány za to, že Společnost nemá nárok na odpočet z chybně naučované DPH na těchto fakturách. Zároveň však zaujaly stanovisko, že vystavovatel těchto faktur byl povinen účtovat 23% DPH, protože Společnost při těchto transakcích používala č. DPH PL. Na výše uvedený problém se předběžná otázka nevztahuje, ale je třeba zmínit, že přijatý výklad a použití právních předpisů v daném případě vedly k celkovému zatížení DPH Společnosti ve výši 46%.

Řízení před Naczelnym Sądem Administracyjnym (NSA)

- 6 Společnost podala proti výše uvedenému rozsudku kasační stížnost, ve které soudu prvního stupně vytýkala porušení mimo jiné:
- čl. 25 odst. 2 bodu 1 ve spojení s čl. 25 odst. 1 zákona o dani ze zboží a služeb z toho důvodu, že je nesprávně použil, když vycházel z toho, že došlo k naplnění hypotézy uvedené v čl. 25 odst. 2 ve vnitrostátní situaci (tj. kdy k zahájení přepravy dojde ve státě, který vydal č. DPH uvedené na fakturách), zatímco se jedná o ustanovení, které se může vztahovat pouze na plnění uvnitř Společenství;
 - čl. 25 odst. 2 zákona o dani ze zboží a služeb a článku 41 směrnice 2006/112, ve spojení s článkem 16 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011, z toho důvodu, že je nesprávně vyložil, když vycházel z předpokladu, že čl. 25 odst. 2 tohoto zákona se může použít, pokud plnění již bylo zdaněno jako dodání zboží na území Polska;
 - čl. 25 odst. 2 bodu 1 tím, že chybně vyložil toto ustanovení, když měl nesprávně za to, že se toto ustanovení může použít v situaci, kdy dodání byla zdaněna v zemi ukončení přepravy zboží (a to i jinou osobou než je pořizovatel uvedený v čl. 25 odst. 2. bodu 1 uvedeného zákona).

III. Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vnitrostátního soudu (NSA)

- 7 Podle názoru NSA vyžaduje rozhodnutí o některých důvodech kasační stížnosti Společnosti vyjádření Soudního dvora týkající se výkladu a použití článku 41

směrnice 2006/112 v kontextu zásady proporcionality a neutrality. [omissis]
[Použití článku 267 SFEU]

IV. K předběžné otázce

- 8 Analýza důkazů shromážděných v průběhu daňového řízení v této věci prokazuje opodstatněnost přijetí zjištění daňových orgánů a soudu prvního stupně, podle kterého Společnost chybně posoudila průběh dodání, kterých se účastnila; „pohyblivým“ dodáním bylo dodání mezi společnostmi BOP a Společností, takže mělo povahu dodání zboží uvnitř Společenství. Společnost v rámci řízení takové posouzení nevyklučuje, ale nesouhlasí se závěry, pokud jde o způsob zdanění takto ověřených plnění.
- 9 Přijetí těchto skutkových zjištění má za následek zdanění Společnosti DPH na základě čl. 25 odst. 1 a odst. 2 bodu 1 zákona o dani ze zboží a služeb, což je ustanovení, které provádí článek 41 směrnice 2006/112 do vnitrostátního práva. Z uvedeného článku 41 vyplývá, že se jedná o „identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel uskutečnil takové pořízení [zboží uvnitř Společenství]“, což odpovídá polské právní úpravě, podle níž pořizovatel uvedl na faktuře jiné identifikační číslo pro DPH, než je číslo členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží „při pořízení zboží uvnitř Společenství“. Problém ve věci spočívá v tom, že Společnost uvedla polské číslo pro účely DPH na faktuře nikoliv pro plnění spočívající v pořízení zboží uvnitř Společenství, ale pro tuzemské plnění, za jaké považovala pořízení zboží od BOP. Pokud se má za to, že tento subjektivní prvek motivace Společnosti nemá vliv na použití uvedených ustanovení, zbývá posoudit důsledky pochybení, ke kterému došlo. Ve věci nebylo prokázáno, že by jednání Společnosti a jejích smluvních partnerů představovalo podvod nebo zneužití. Plnění, za jaká byla dosud považována, byla řádně zdaněna.
- 10 Není pochyb o tom, že cílem zavedení takových ustanovení, jako je článek 41 směrnice 2006/112 (dříve článek 28b) část A šesté směrnice), bylo bojovat proti daňovým únikům. Jednalo se o odstranění případů vyhýbání se daňovým povinnostem v situaci, kdy pořizovatel při koupi zboží ještě neví, ve které zemi dojde k ukončení odeslání nebo přepravy. Zavedená právní úprava umožňuje rovněž vyloučit případy nezdanění v situaci, kdy pořizovatel nemá identifikační číslo pro DPH v zemi ukončení odeslání nebo přepravy, ale zároveň má takové číslo v jiném členském státě. Taková konstrukce zajišťuje, aby byl společný systém DPH úplný, aniž by hrozilo, že v určité fázi obratu nebude plnění zdaněno.
- 11 Zároveň povinnost zdanit pořízení zboží uvnitř Společenství v zemi, která vydala identifikační číslo pro DPH uvedené pořizovatelem, při dodržení zásady zdanění v zemi, v níž došlo k ukončení přepravy zboží, znamená, že by tatáž činnost, a sice pořízení zboží uvnitř Společenství, mohla být zdaněna ve dvou různých zemích Společenství. Takovému výsledku brání to, že pořizovatel zboží může prokázat, že plnění bylo zdaněno v souladu s pravidlem uvedeným v článku 40, a sice v zemi ukončení přepravy.

- 12 V projednávaném případě je nesporné, že analyzovaná plnění byla zdaněna v zemi, v níž došlo k ukončení přepravy, ale zdanění neprovedla Společnost, která je považována za pořízení zboží uvnitř Společenství, ale její odběratelé. Nedostatek pravomoci orgánů provádějících řízení v projednávané věci ověřit celý řetězec dodání za účelem jejich správného zdanění a omezení se na část tohoto řetězce vede k porušení nejen zásady neutrality DPH, ale i proporcionality. Kdyby Společnost při výpočtu DPH z pořízení zboží uvnitř Společenství nemohla zohlednit DPH zaplacenou jejími smluvními partnery v zemi, v níž došlo k ukončení přepravy (vzhledem k tomu, že daňová povinnost se týká roku 2012), vedlo by to k nepřiměřené daňové zátěži.
- 13 Výše uvedené pochybnosti ohledně výkladu článku 41 směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou neutrality a proporcionality odůvodňují předložení žádosti o rozhodnutí o výše uvedené předběžné otázce Soudnímu dvoru Evropské unie.
- 14 V souvislosti s touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce přerušil Naczelny Sąd Administracyjny řízení o kasační stížnosti podle čl. 124 § 1 bodu 5 správního řádu.