

Vec C-171/23

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

20. marec 2023

Vnútroštátny súd:

Upravni sud u Zagrebu

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

9. marec 2023

Žalobca:

UP CAFFE d.o.o.

Žalovaný:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[omissis]

Upravni sud u Zagrebu (sąd administracyjny w Zagrzebiu) (Správny súd Záhreb, Chorvátsko) [omissis] v správnom súdnom konaní na podnet žalobcu: UP CAFFE d.o.o., [omissis] Čakovec [omissis]

[omissis]

proti druhému účastníkovi konania: Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Ministerstvo financií Chorvátskej republiky) [omissis] Záhreb, [omissis]

[omissis]

predkladá

žiadosť o výklad článku 19 ods. 1 a článku 28 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [omissis]

Predmet konania a podstatné skutkové okolnosti

- 1 Žalobkyňa – UP CAFFE d.o.o. v Čakovci [omissis] podala na súd žalobu na posúdenie zákonnosti rozhodnutia Republiky Hrvatska, Ministarstvo financija (Ministerstvo financií, Chorvátska republika) [omissis] z 24. augusta 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).
- 2 V napadnutom rozhodnutí sa zamieta odvolanie žalobkyne proti daňovému rozhodnutiu Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakovec (Ministerstvo financií, Daňová správa, Regionálny úrad Čakovec, Chorvátska republika,) v [omissis] zo 17. októbra 2018 (ďalej len „daňové rozhodnutie“), v ktorom je stanovená dodatočná daň vymeraná žalobkyňi z dôvodu, že uplatnila zníženú daň z pridanej hodnoty, za obdobie od 1. januára 2018 do 31. júla 2018 zo základu dane 552 936,08 HRK, z ktorého bola vypočítaná jej povinnosť na účely DPH s uplatnením sadzby 25 % vo výške 138 234,02 HRK a úroky z daňového nedoplatku do dňa vyhotovenia protokolu vo výške 2 425,12 HRK. V bode II výroku daňového rozhodnutia je uvedený spôsob, akým má žalobkyňa zaplatiť určenú výšku záväzku a úroku. V bode III výroku daňového rozhodnutia bola žalobkyňa povinná po vykonaní platby vykonať príslušné zápisy v účtovnej evidencii tak, aby opravila výšku základu dane. V bode IV výroku daňového rozhodnutia je určená lehota na vykonanie tohto rozhodnutia a v bode V je upozornenie na následky jeho nedodržania.
- 3 Daňové rozhodnutie bolo vydané na základe výsledkov osobitnej kontroly vykonanej druhým účastníkom konania, pri ktorej bolo zistené, že žalobkyňa ako právny nástupca činnosťou prepojeného právneho predchodcu, spoločnosti SS-UGO d.o.o., je s ňou vzájomne prepojená a že jediným dôvodom na vytvorenie žalobkyne je agresívne [daňové] plánovanie s cieľom vyhnúť sa

začlenení do systému DPH a preto by mala byť novozaložená spoločnosť (žalobkyňa) zaťažená verejnými odvodmi takým spôsobom, že treba konštatovať, že nová spoločnosť nebola nikdy založená, to znamená, že kontinuita činnosti predchádzajúcej spoločnosti nebola prerušená. Na základe tejto skutočnosti bola žalobkyni pri tejto činnosti vypočítaná daň z pridanej hodnoty, ako aj DPH na vstupe z transakcií v skoršom štádiu obratu v rámci tejto činnosti.

- 4 Namietajúc vyššie uvedené stanovisko druhého účastníka konania, ktoré je základom napadnutého rozhodnutia žalobkyňa tvrdí, že je „drobným daňovníkom“, ktorý sa na základe článku 3 smernice rozhodol nepodliehať systému dane z pridanej hodnoty. Okrem toho zdôrazňuje, že až po skončení zúčtovacieho obdobia sa v zmysle novelizácie článku 49 ods. 1 bodu 4 Opči porezni zakon (daňový poriadok) bola zavedená možnosť uznať za prepojenú osobu, takú osobu ktorá z dôvodu zachovania kontinuity podniká s použitím rovnakého zariadenia a v rovnakých priestoroch. Berúc do úvahy skutočnosť, že retroaktívna účinnosť ustanovení je v rozpore s Ustav Republike Hrvatske (Ústava Chorvátskej republiky) a Chorvátska republika prebrala články 19, 59 a 80 Šiestej smernice o DPH až 1. januára 2020, žalobkyňa považuje napadnuté rozhodnutie za nezákonné.
- 5 Druhý účastník konania vyššie uvedené okolnosti (že predmetné rozhodnutie bolo vydané na obdobie, v ktorom neexistoval zákonný podklad na jeho prijatie) nespochybňuje, poukazuje však na to, že v zmysle článku 2 prvej zarážky Zakon o porezu na dodanu vri Jednost (*Narodne novine*, č. 77/13) (Zákon o dani z pridanej hodnoty) Šiesta smernica o DPH bola implementovaná do právneho poriadku Chorvátskej republiky, čím sa Chorvátska republika zaviazala prijať právne predpisy Európskej únie. Na základe tejto okolnosti a týchto právnych predpisov druhý účastník konania dospel k záveru, že konanie výlučne za účelom získania daňových výhod, bez iného ekonomického účelu, pričom podmienky na podnikanie sú umelo vytvorené, nemožno považovať za platné. Odvoláva sa na stanovisko prezentované v rozsudkoch Súdneho dvora z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02 a z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C -163/13 a C-164/13, podľa ktorých štát môže na základe neimplementovanej smernice odoprieť nárok na vrátenie dane na vstupe osobe, ktorá sa zúčastňuje alebo vie, že je zapojená do podvodu na dani z pridanej hodnoty.

Príslušné vnútroštátne právne predpisy Chorvátskeho práva

- 6 Článok 5 Opči porezni zakon (Daňový poriadok) (*Narodne novine*, č. 115/16 a 106/18) stanovuje, že daňové konanie sa riadi pravidlami platnými v čase, keď nastali skutočnosti, ktoré tvoria základ pre zdanenie.
- 7 Článok 49 ods. 1 bod 4 Opči porezni zakon (Daňový poriadok) stanovuje, že prepojenými osobami v zmysle tohto zákona sú osoby, ktoré spĺňajú aspoň jednu z týchto podmienok: dve alebo viac fyzických a/alebo právnických osôb, ktoré na účely plnenia svojich povinností podľa daňovo-právneho vzťahu podstupujú jedno

riziko v tom, že ich podnikateľská činnosť bude pokračovať v rovnakých priestoroch s použitím rovnakého vybavenia.

- 8 Článok 90 ods. 4 Ustav Republike Hrvatske (*Narodne novine*, č. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 a 5/14) (Ústava Chorvátskej republiky) hovorí, že zákony a iné vnútroštátne právne predpisy štátnych orgánov a orgánov verejnej moci nemôžu byť retroaktívne.
- 9 V zmysle článku 1 Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (zákon o daňovom poriadku v znení zmien) (*Narodne novine*, č. 121/19), bol do Opći porezni zakon (daňového poriadku) doplnený článok 12a, ktorý hovorí, že daňovník, ktorý získava daňové výhody využívaním daňového systému takým spôsobom, že uplatňuje organizačné formy, ktoré sú zdaňované nižšími sadzbami dane a ktoré neboli určené pre danú skupinu daňovníkov, získava daňové výhody v rozpore s účelom zákona a to najmä vtedy, keď podnikateľ často mení organizačnú formu podnikania, t. j. pri jednotlivých transakciách využíva jednu organizačnú formu, ktorú následne nahrádza inou formou podliehajúcou nižším sadzbám zdanenia, alebo sa vyhne iným daňovým povinnostiam.

Právo Európskej únie

- 10 Článok 11 ods. 1 smernice stanovuje, že po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „Výbor pre DPH“) môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.
- 11 Článok 19 ods. 1 smernice stanovuje, že členské štáty môžu v prípade prevodu všetkých aktív alebo ich časti za úhradu alebo bezodplatne, alebo vo forme vkladu do spoločnosti usúdiť, že nedošlo k dodaniu tovaru a že sa príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu.
- 12 Článok 28 smernice stanovuje, že ak sa na poskytovaní služieb podieľa zdaniteľná osoba konajúca vo vlastnom mene, ale na účet tretej osoby, predpokladá sa, že táto zdaniteľná osoba sama prijala aj poskytnutie.
- 13 Článok 80 ods. 1 smernice stanovuje, že s cieľom zabrániť daňovým únikom, alebo vyhýbaniu sa dani môžu členské štáty v nasledujúcich prípadoch prijať opatrenia, že pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom, základom dane bude trhovú hodnotu na voľnom trhu:
 - a) ak je protihodnota nižšia ako trhovú hodnotu na voľnom trhu a príjemca dodania alebo poskytnutia nemá plné právo na odpočítanie DPH podľa článkov 167 až 171 a článkov 173 až 177;

b) ak je protihodnota nižšia ako trhov hodnota na voľnom trhu a dodávateľ alebo poskytovateľ nemá plné právo na odpočítanie DPH podľa článkov 167 až 171 a článkov 173 až 177 a dodanie alebo poskytnutie podlieha oslobodeniu od dane podľa článkov 132, 135, 136, 371, 375, 376 a 377, článku 378 ods. 2, článku 379 ods. 2 a článkov 380 až 390;

c) ak je protihodnota vyššia ako trhov hodnota a dodávateľ alebo poskytovateľ nemá plné právo na odpočítanie DPH podľa článkov 167 až 171 a článkov 173 až 177.

Odôvodnenie návrhu na začatie prejudicilného konania

- 14 S prihliadnutím na vyššie uvedené súd na úvod uvádza, že v čase vzniku daňovej povinnosti neexistovaliiadne ustanovenia vntrottného práva, ktoré by zakazovali získanie daňových výhod prostredníctvom daňového systému spočívajúceho v zmene organizačnej formy a preto v posudzovanom prípade takéto vnútroštátne právne predpisy nemohli byť použité. Navyše v čase, keď došlo k zdaniteľnej udalosti, vntrottna právna úprava neobsahovala vseobecné ustanovenie zakazujúce akekovek konanie, ktoré by predstavovalo zneužitie daňového práva. Na vysvetlenie tohto bodualoby súd uvádza, že k vzniku daňovej povinnosti (presnejšie k vyhybaniu sa daňovej povinnosti vytvorením novej organizačnej formy) došlo v roku 2018 (od 1. januara do 31. jula 2018), pričom Zakon o izmjenama i dopunama Opceg poreznog zakona (zákon o daňovom poriadku v znení zmien), na základe ktorého bolo do vntrottnych právnych predpisov zavedené ustanovenie, podľa ktorého možno zdaní zmenu organizačnej formy vykonan za účelom obchadzania daní a ktoré nadobudlo účinnosť 1. januara 2020.
- 15 Na druhej strane právo Únie obsahovalo v čase, keďalobkyna vykonávala hospodársku činnosť, vseobecné ustanovenia zakazujúce akekovek konanie daňového poplatníka, ktoré by predstavovalo zneužitie daňového práva a lenskétty boli povinn tieto ustanovenia implementovať do svojich vntrottnych právnych predpisov, čo Chorvátska republika urobila až po tom, čo v posudzovanom prípade nastala skutočnosť, z ktorej vznikla daov povinnosť.
- 16 Súd dalej poukazuje na to, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora smernica nemôže sama osebe ukladať povinnosti jednotlivcovi, takže lenskýtt sa na ňu nemôže odvolávať voči jednotlivcovi (pozri rozsudky Pfeiffer a i., C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 108 a Kuckdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, bod 46).
- 17 Vntrottny súd tiež poznamenáva, že Súdny dvor vo svojom rozsudku z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13 už vyjadril názor, že „iesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. maja 1977 o zosuladení právnych predpisov lenskýchttv tykajcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenená a doplnená smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 sa má

vykladať tak, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe pri dodaní v rámci Spoločenstva uplatnenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, práva na oslobodenie od tejto dane alebo práva na vrátenie tejto dane, a to aj ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zamietnutie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní“.

- 18 Pri skúmaní citovaného stanoviska vnútroštátny súd poznamenáva, že situácia v prejednávanej veci je však iná. Citované stanovisko obsahuje jednoznačnú odpoveď na otázku týkajúcu sa situácie, kedy je zdaniteľnej osobe „zamietnuté uplatnenie práva na odpočítanie, oslobodenie alebo vrátenie DPH“. Toto stanovisko je založené na vyhlásení Súdneho dvora Európskej únie, že: „zdaniteľná osoba sa nemôže odvolávať na právo stanovené v šiestej smernici, ktorého objektívne kritériá, na ktoré sa odvolávala, nie sú splnené z dôvodu podvodu“. Právom stanoveným v šiestej smernici je v tomto prípade zákonný nárok na vrátenie dane na vstupe.
- 19 Súd uvádza, že vrátenie dane je právom Únie stanovené v smernici, ale poznamenáva, že v tomto prípade nejde o vrátenie dane, ale o určenie daňovej povinnosti, čím sa tento prípad líši od predchádzajúcej veci.

Prejudiciálna otázka

- 20 Vzhľadom na vyššie uvedené má Upravni sud u Zagrebu (Správny súd Záhreb, Chorvátsko) nasledujúce pochybnosti o výklade práva Únie, pokiaľ ide o to, či orgány verejnej moci môžu určiť daňovú povinnosť (namiesto zamietnutia nároku na vrátenie dane, ako už bolo vyriešené v rozsudku Súdneho dvora rozsudkom z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13) na základe všeobecného ustanovenia smernice, ktorá nebola implementovaná do vnútroštátneho právneho poriadku a v situácii, keď vnútroštátne právo neobsahuje žiadne ustanovenia v tomto smere.
- 21 Aby bolo možné posúdiť zákonnosť opísaného postupu orgánov verejnej moci Upravni sud (správny súd) podľa článku 45 ods. 2 bodu 1 Zakon o upravnim sporovima (zákon o správnom súdnom konaní) (*Narodne novine*, č. 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 a 110/21) uznesením č. Usl – 3014/2020 – 15 z 9. marca 2023 zastavuje správne súdne konanie a žiada Súdny dvor Európskej únie o výklad práva Únie:

Vyžaduje právo Únie od vnútroštátnych orgánov a súdov, aby určili daňovú povinnosť k dani z pridanej hodnoty (a nezohľadnili žiadosť o vrátenie dane) v prípade, ak objektívne okolnosti prípadu naznačujú, že podvod v oblasti DPH bol spáchaný založením novej spoločnosti, teda prerušením zdaniteľného pokračovania v činnosti bývalej spoločnosti, v situácii, keď zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na takomto

konaní, a keď vnútroštátne právo v čase vzniku skutočnosti zakladajúcej vznik daňovej povinnosti takéto určenie povinnosti neupravuje?

[*omissis*]

PRACOVNÝ DOKUMENT