

Věc C-114/22

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

18. února 2022

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

23. listopadu 2021

Navrhovatel:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Odpůrkyně:

W. Sp. z o.o.

Předmět sporu v původním řízení

Daň z přidané hodnoty (DPH); nárok na odpočet daně

Předmět a právní základ předběžné otázky

Směrnice o DPH; článek 267 SFEU

Předběžná otázka

Musí být článek 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) a zásady neutrality a proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 88 odst. 3a bod 4 písm. c) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb; Dz. U. z roku 2011 č. 177 položka 1054, ve znění pozdějších předpisů), které odepírá osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH při nabytí práva (majetku), které je

považováno za zdánlivé ve smyslu vnitrostátního občanského práva, bez ohledu na to, zda cílem plnění bylo daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s jedním nebo několika cíli směrnice, a zda toto plnění představovalo základní cíl přijatého smluvního ujednání?

Relevantní ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (dále jen „směrnice o DPH“): článek 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a článek 273

Relevantní ustanovení vnitrostátního práva

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb; Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054, ve znění pozdějších předpisů) (dále jen „zákon o DPH“)

Článek 88 odst. 3a bod 4 písm. c):

3a. Faktury a celní doklady nezakládají nárok na snížení daně na výstupu nebo vrácení rozdílu daně nebo vrácení daně na vstupu, pokud:

[...]

c) osvědčují jednání, na která se vztahují ustanovení článků 58 a 83 občanského zákoníku - v části týkající se těchto jednání.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (zákon ze dne 23. dubna 1964 Občanský zákoník; konsolidované znění; Dz. U. z roku 2020, položka 1740, ve znění pozdějších předpisů) (dále jen „občanský zákoník“)

Článek 58

§ 1. Právní jednání, které odporuje zákonu nebo jehož účelem je zákon obejít, je neplatné, nestanoví-li příslušné ustanovení jiný výsledek, zejména že neplatná ujednání právního jednání jsou nahrazena příslušnými ustanoveními zákona.

§ 2. Právní jednání, které je v rozporu se zásadami společenského soužití, je neplatné.

[...]

Článek 83

§ 1. Zdánlivý projev vůle učiněný vůči druhé straně s jejím souhlasem je neplatný. Pokud je takový projev učiněn za účelem zastření jiného právního jednání, je třeba platnost projevu posuzovat podle povahy tohoto jednání.

§ 2. Zdánlivost projevu vůle nemá vliv na účinnost úplatného právního jednání učiněného na základě zdánlivého projevu vůle, pokud v jeho důsledku třetí osoba získá právo nebo je zproštěna povinnosti, ledaže jednala ve zlé víře.

Stručné vyličení skutkového stavu a průběhu řízení a hlavní argumenty účastníků řízení

- 1 Rozhodnutím ze dne 20. října 2017 Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (ředitel Finančního úřadu ve W). stanovil odpůrkyni mimo jiné výši přeplatku na dani na vstupu oproti dani na výstupu k vrácení a výši přeplatku na dani na vstupu oproti dani na výstupu k odpočtu v následujících účetních obdobích za říjen 2015. Úřad dospěl k závěru, že prodej ochranných známek odpůrkyni, který napadl, je neplatný podle čl. 58 § 2 občanského zákoníku (rozpor se zásadami společenského soužití), na základě čehož byl osobě povinné k dani podle čl. 88 odst. 3a bodu 4 písm. c) zákona o DPH odepřen nárok na odpočet DPH z faktury vystavené prodávajícím dne 27. října 2015.
- 2 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (ředitel Komory daňové správy ve Varšavě; dále jen „DIAS“) rozhodnutím ze dne 11. října 2018 potvrdil výše uvedené rozhodnutí, avšak jako důvod odepření uvedl skutečnost, že transakce prodeje ochranných známek byla zdánlivým právním jednáním ve smyslu článku 83 občanského zákoníku.
- 3 Proti rozhodnutí DIAS se odpůrkyně odvolala k Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě), který výše uvedené rozhodnutí zrušil s tím, že daňové orgány neprokázaly, že by se jednalo o zdánlivý prodej.
- 4 Proti výše uvedenému rozsudku podal DIAS kasační stížnost k Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud), který je předkládajícím soudem.

Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 5 Podle předkládajícího soudu právní základ přijatý úřadem pro odepření nároku na odpočet daně vyvolává pochybnosti o jeho opoře v ustanoveních směrnice o DPH.
- 6 Je nesporné, že odpůrkyně zařadila fakturu ze dne 27. října 2015 týkající se nákupu ochranných známek do evidence nákupů DPH a v přiznání uvedla DPH z této faktury k odpočtu (vrácení).

- 7 Je rovněž nesporné, že prodávající podal přiznání k DPH, v němž mimo jiné uvedl, že výše uvedená transakce byla zdaněna sazbou 23 % a že daň byla zaplacená.
- 8 DIAS odepřel nárok na odpočet s tím, že se jedná o zdánlivé jednání ve smyslu článku 83 občanského zákoníku.
- 9 Článek 83 občanského zákoníku upravuje účinky projevu vůle stran v rámci právního jednání v oblasti soukromého občanského práva.
- 10 Z článku 88 odst. 3a bodu 4 písm. c) zákona o DPH vyplývá, že toto ustanovení odepírá osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH na základě zjištění správce daně, že uskutečnil neplatné právní jednání ve smyslu článků 58 nebo 83 občanského zákoníku.
- 11 Na druhou stranu z ustanovení směrnice o DPH nevyplývá žádná možnost ztráty nároku na odpočet z důvodu nesouladu transakce s požadavky vnitrostátního občanského práva. Podle judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a v zásadě jej nelze omezit. Případná neplatnost právního jednání podle občanského práva by tedy neměla mít za následek jeho automatické vyloučení z nároku na odpočet. Ve prospěch tohoto závěru svědčí autonomie DPH ve vztahu k občanskoprávním normám a její neutralita pro hospodářské subjekty.
- 12 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nikoliv občanskoprávní neplatnost plnění osoby povinné k dani může vést k odepření nároku na odpočet DPH pořizovateli takového plnění, ale zjištění, že zamýšleným účinkem plnění bylo daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cíli směrnice, a že představovalo základní cíl přijatého smluvního ujednání, což by svědčilo o zneužití práva.
- 13 Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální dodržení podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání finančního zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.
- 14 Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Aby bylo možné posoudit, zda účelem sporných plnění bylo získání daňového zvýhodnění, je třeba zjistit skutečný obsah a smysl těchto plnění.
- 15 Zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění (rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 75).
- 16 Naproti tomu v rozsudku ze dne 21. února 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 58), bylo konstatováno,

že za účelem posouzení, zda daná plnění lze považovat za plnění, jež jsou zneužívající praktikou, „musí vnitrostátní soud nejprve ověřit, zda je sledovaným výsledkem daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s jedním nebo několika cíli šesté směrnice, a dále, zda daňové zvýhodnění bylo hlavním účelem přijatého smluvního řešení“.

- 17 Zákon o DPH od 1. července 2016 obsahuje ustanovení týkající se pojmu „zneužití práva“.
- 18 Ustanovení čl. 5 odst. 4 zákona o DPH stanoví, že v případě zneužití práva mají uskutečněná jednání uvedená v odstavci 1 pouze takové daňové účinky, které by nastaly, kdyby byl obnoven stav, který by existoval, kdyby nedošlo k jednáním představujícím zneužití práva.
- 19 Na druhou stranu čl. 5 odst. 5 zákona o DPH stanoví, že zneužitím práva se rozumí uskutečnění jednání uvedených v odstavci 1 v rámci plnění, které i přes dodržení formálních podmínek stanovených v ustanoveních tohoto zákona směřovalo v podstatě k získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s účelem sledovaným těmito ustanoveními.
- 20 Tato ustanovení v podstatě odpovídají chápání zneužití daňového práva, jak je formulováno v judikatuře Soudního dvora.
- 21 Jde však o to, že vymezení pojmu „zneužití práva“ v čl. 5 odst. 5 zákona o DPH nevedlo k žádné změně vnitrostátních pravidel upravujících případy, kdy je osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet daně. Žádná z norem uvedených v článku 88 zákona o DPH se netýká úpravy čl. 5 odst. 5 zákona o DPH a důsledků v oblasti DPH u jednání uskutečněných za podmínek zneužití daňového práva. V tuzemské daňové praxi se vychází z toho, že právě z ustanovení čl. 88 odst. 3a bodu 4 písm. c) zákona o DPH je třeba vyvozovat důsledky plynoucí ze zneužití daňového práva. V tomto ohledu je však třeba připomenout, jak Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, že nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo na celou daň, která zatěžuje plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2001, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43, a ze dne 6. července 2006, Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 47).
- 22 Cílem systému odpočtů je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 78, a ze dne 6. července 2006, Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 48).

- 23 Z toho vyplývá, že použije-li osoba povinná k dani jednající jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo služby toto zboží nebo službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst od daně DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v souvislosti s uvedeným zbožím nebo službou (viz rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 27 a citovaná judikatura).
- 24 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že odchylky od nároku na odpočet DPH jsou přípustné pouze v případech výslovně stanovených ustanoveními směrnic upravujících tuto daň (viz zejména rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, bod 34) a podléhají restriktivnímu výkladu (rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, bod 28).
- 25 Nadto Soudní dvůr konstatoval, že boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí (viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71, a ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 36). V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že subjekty se nemohou dovolávat ustanovení unijního práva za účelem spáchání trestného činu nebo zneužití svých pravomocí (viz zejména rozsudek ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32).
- 26 Vnitrostátní správní a soudní orgány by tedy měly odeprít nárok na odpočet, pokud je na základě objektivních skutečností prokázáno, že by využití tohoto nároku znamenalo trestný čin nebo jeho zneužití (viz zejména rozsudek ze dne 29. března 2012, Veleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, bod 32).
- 27 Podle článku 273 směrnice DPH mají členské státy možnost přijmout opatření s cílem zajistit správný výběr DPH a předcházet daňovým únikům. Zejména neexistují-li v této souvislosti ustanovení unijního práva, mají členské státy pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné v případě nedodržení podmínek stanovených unijními právními předpisy k využití nároku na odpočet DPH (rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 38 a citovaná judikatura).
- 28 Členské státy jsou však povinny vykonávat své pravomoci za současného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, včetně zásady neutrality, a dodržování proporcionality (viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Spliethoff's Bevrachtingskantoor v. Komise, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59 a citovaná judikatura).
- 29 V této souvislosti by odeprání osobě povinné k dani nároku na odpočet DPH na základě článku 273 směrnice o DPH patrně vyžadovalo, aby vnitrostátní právní řád stanovil s ohledem na články 167, 168 a 178 a zásady neutrality a proporcionality jednoznačné pravidlo, podle něhož faktury a celní doklady nezakládají nárok na snížení daně na výstupu nebo vrácení rozdílu daně, pokud

vystavené faktury, opravné faktury nebo celní doklady osvědčují jednání, která jsou spojena s trestným činem nebo zneužitím daňového práva ve smyslu čl. 5 odst. 5 zákona o DPH.

- 30 Ustanovení, jako je čl. 88 odst. 3a bod 4 písm. c) zákona o DPH, které v tomto ohledu odkazuje na „jednání, na která se vztahují ustanovení článků 58 a 83 občanského zákoníku“, nelze považovat za totožné s ustanovením odkazujícím na pojem „zneužití daňového práva“, včetně čl. 5 odst. 5 zákona o DPH.
- 31 Jak již bylo uvedeno, články 58 a 83 občanského zákoníku uvádějí případy neplatnosti jednání z hlediska občanského práva, nikoliv z hlediska zneužití daňového práva. Otázka neplatnosti jednání v občanskoprávních vztazích z důvodu zdánlivosti je pro účely DPH irelevantní, pokud daná plnění mohou mít jiné opodstatnění než jen získání daňových zvýhodnění.
- 32 Účinky takové úpravy lze vidět v projednávané věci, v níž se správce daně zaměřil na prokázání neplatnosti občanskoprávního jednání z důvodu zdánlivosti předmětného plnění, přičemž lakonicky odkázal na otázku zneužití daňového práva.
- 33 Pokud platí zásada, že osoba povinná k DPH má nárok na odpočet daně na vstupu uvedené na fakturách osvědčujících pořízení zboží nebo služeb, a tento nárok nepředstavuje druh úlevy nebo osvobození od daně, ale základní strukturální prvek DPH zajišťující neutralitu této daně pro osoby povinné k DPH, musí být jakékoli omezení tohoto nároku – včetně omezení vyplývajícího z použití článku 273 směrnice o DPH – pro osoby povinné k dani jasně normativně vymezeno a vykládáno striktně v souladu s těmito normami, a nikoli způsobem, který nevyplývá z obsahu stanovených ustanovení. Pouze v takové situaci si může být osoba povinná k dani při své ekonomické činnosti jistá rozsahem své legální činnosti, jejíž dodržování jí nevystaví negativním daňovým důsledkům (právní jistota). Sporné ustanovení zákona o DPH činí postavení osoby povinné k dani nejistým, neboť znamená, že úřad může usilovat o odepření nároku na odpočet daně osobě povinné k dani na základě občanskoprávních kritérií neplatnosti s tím, že každá taková neplatnost má daňověprávní důsledky, jak v tomto ohledu ukazuje vnitrostátní daňová praxe.
- 34 Je zřejmé, že při uplatňování vnitrostátního práva je vnitrostátní soud povinen vykládat toto právo pokud možno s ohledem na znění a účel směrnice, aby bylo dosaženo jejího cíle. Zdá se však, že náprava tohoto stavu judikaturou vnitrostátních soudů, která nařizuje výklad takového ustanovení, jako je čl. 88 odst. 3a bod 4 písm. c) zákona o DPH prostřednictvím pojmu „zneužití daňového práva“, odporuje zásadě právní jistoty chápané jako systém jasných a veřejných pravidel, který umožňuje adresátům předvídat jejich právní postavení a právní důsledky jejich jednání, neboť v oblasti strukturálního prvku DPH, kterým je nárok na odpočet, realizující zásadu neutrality, vyžaduje, aby byl tento nárok omezen na základě kritéria, které z předmětné právní normy nevyplývá. To by znamenalo dovolávat se přímého účinku směrnice na fyzické a právnické osoby

(osoby povinné k dani) – při použití výkladu, který je v souladu s cíli směrnice – v situaci, kdy příslušné kritérium, které je v souladu se směrnicí o DPH, tedy podstatné omezení práv osoby povinné k dani, není ve znění vykládaného ustanovení vůbec uvedeno.

- 35 Zdá se tedy, že výklad daného ustanovení, který by byl v souladu s cíli směrnice, překračuje možné meze výkladu, v nichž může vnitrostátní soud rozhodnout, aniž by porušil záruku právní jistoty osoby povinné k dani.

PRACOVNÍ DOKUMENT