

Věc C-171/23

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**Datum doručení:**

20. března 2023

Předkládající soud:

Upravní sud u Zagrebu (Chorvatsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

9. března 2023

Žalobce:

UP CAFFE d.o.o.

Žalovaný:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[...]

Upravní sud u Zagrebu (Správní soud v Záhřebu) [...] ve správním řízení soudním zahájeným na návrh žalobkyně: UP CAFFE d.o.o., [...] Čakovec [...]

[...]

proti žalovanému: Ministarstvo financija Republike Hrvatske (ministerstvu financí Chorvatské republiky), [...], Záhřeb, [...]

[...]

předkládá

žádost o výklad čl. 19 odst. 1 a článku 28 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [...]

Předmět hlavního řízení a podstatné skutkové okolnosti

- 1 Žalobkyně – UP CAFFE d.o.o. v Čakovci [...] podala žalobu proti rozhodnutí Republika Hrvatska, Ministarstvo financija (Chorvatské republiky, ministerstva

financí) [...] ze dne 24. srpna 2020 (dále jen „napadené rozhodnutí“) za účelem posouzení zákonnosti tohoto rozhodnutí.

- 2 Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakovec (Chorvatské republiky, ministerstva financí, finančního úřadu, územního pracoviště v Čakovci) [...] ze dne 17. října 2018 (dále jen „platební výměr“), v němž byla žalobkyni doměřena podhodnocená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. ledna 2018 do 31. července 2018 ze základu daně ve výši 552 936,08 HRK, z nějž byla vypočtena DPH při sazbě 25 % ve výši 138 234,02 HRK, a současně žalobkyni uložena povinnost zaplatit úroky z prodlení ve výši 2 425,12 HRK. Ve výroku II platebního výměru byl popsán způsob, jakým má žalobkyně zaplatit daň a úrok. Ve výroku III platebního výměru byla žalobkyni uložena povinnost opravit v účetnictví výši základu daně po provedení platby daně. Ve výroku IV platebního výměru byla žalobkyni stanovena lhůta ke splnění uložených povinností a ve výroku V byla žalobkyně poučena o následcích nevykonání těchto povinností.
- 3 Platební výměr byl vydán na základě výsledků speciální kontroly provedené žalovaným, v níž dospěl k závěru, že žalobkyně jako právní nástupkyně s ní spojeného právního předchůdce, společnosti SS-UGO d.o.o., je s touto osobou spojena a že jediným důvodem vytvoření žalobkyně bylo agresivní [daňové] plánování s cílem vyhnout se povinnosti platit DPH, v souvislosti s čímž by nově založená společnost (žalobkyně) proto měla být zatížena veřejnými odvody tak, že je třeba mít za to, že nikdy nevznikla nová společnost, tedy že nebyla přerušena kontinuita činnosti předchozí společnosti. Na základě této skutečnosti byla žalobkyni doměřena DPH, a současně bylo přihlédnuto k DPH na vstupu z plnění v dřívější fázi obchodní činnosti.
- 4 S tímto stanoviskem žalovaného, na němž bylo napadené rozhodnutí založeno, žalobkyně nesouhlasí a uvádí, že je „drobným poplatníkem“, který se podle článku 3 směrnice rozhodl, že se na něj nevztahuje povinnost platby DPH. Navíc uvádí, že teprve po uplynutí zdaňovacího období podle novely čl. 49 odst. 1 bodu 4 Opční porezni zakon (daňového řádu), byla stanovena možnost uznat za spojenou osobu tu, která z důvodu zachování kontinuity podniká ve stejných prostorách užívajíc tatáž zařízení. Pokud se vezme v úvahu skutečnost, že zpětná působnost právních předpisů je v rozporu s Ústav Republike Hrvatske (Ústavou Chorvatské republiky) a Chorvatská republika transponovala články 19, 59 a 80 šesté směrnice o DPH teprve dne 1. ledna 2020, má žalobkyně za to, že napadené rozhodnutí je nezákonné.
- 5 Žalovaný nemá výše uvedené skutečnosti za sporné (že napadené rozhodnutí bylo vydáno ve vztahu k období, v němž neexistoval právní základ pro jeho vydání), ovšem uvádí, že podle článku 2 odrážky první Zakon o porezu na dodanu vrijednost (zákona o dani z přidané hodnoty) (*Narodne novine*, nr 77/13) byla šestá směrnice o DPH transponována do právního řádu Chorvatské republiky, čímž se Chorvatská republika zavázala přijmout *acquis* Evropské unie. Na základě

této skutečnosti a tohoto *acquis* žalovaný dospěl k závěru, že nelze uznat za platné jednání učiněné pouze s cílem získání daňového zvýhodnění, jestliže postrádá jakýkoliv jiný hospodářský účel a podmínky pro výkon činnosti jsou vytvořeny uměle. Žalovaný se odvolává na závěry rozsudků Soudního dvora ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, a ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, podle nichž může členský stát na základě netransponované směrnice odepřít nárok na vrácení daně osobě, která se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty nebo ví, že je do něj zapojena.

Příslušné chorvatské právo

- 6 Článek 5 Opći porezni zakon (daňového řádu) (*Narodne novine*, nr 115/16 i 106/18) stanoví, že v daňovém řízení se užití předpisy účinné v době, kdy nastala rozhodná událost pro vznik daňové povinnosti.
- 7 Článek 49 odst. 1 bod 4 Opći porezni zakon (daňového řádu) stanoví, že spojenými osobami podle tohoto zákona jsou osoby, které splňují alespoň jednu z následujících podmínek: dvě nebo více osob, které pro účely plnění svých daňových povinností nesou jedno riziko tak, že existuje kontinuita činnosti ve stejných prostorách za použití týchž zařízení.
- 8 Článek 90 odst. 4 Ustav Republike Hrvatske (Ústavy Chorvatské republiky) (*Narodne novine*, nr 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 a 5/14) stanoví, že zákony a jiné právní předpisy orgánů veřejné moci nemohou působit zpětně.
- 9 Na základě článku 1 Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (zákonu, jímž se mění a doplňuje daňový řád) (*Narodne novine*, nr 121/19) byl do Opći porezni zakon (daňový řád) vložen článek 12a, podle nějž osoba povinná k dani, která získává daňové zvýhodnění z daňového systému využíváním organizačních forem, které jsou zdaněny nižšími sazbami daně a které nebyly určeny pro danou skupinu osob povinných k dani, získává daňové zvýhodnění v rozporu s účelem zákona. Jde zejména o situace, kdy podnikatel často mění organizační formu výkonu své činnosti, tj. pro jednotlivá plnění používá jednu organizační formu, která je následně nahrazena jinou formou podléhající nižší sazbě daně, nebo se vyhýbá plnění jiných daňových povinností.

Unijní právo

- 10 Článek 11 odst. 1 směrnice stanoví, že po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (dále jen „výbor pro DPH“) může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.
- 11 Článek 19 odst. 1 směrnice stanoví, že je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou

mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.

- 12 Článek 28 směrnice stanoví, že jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.
- 13 Článek 80 odst. 1 směrnice stanoví, že za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena,
 - a) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena a pořizovatel nebo příjemce není oprávněn k plnému odpočtu daně podle článků 167 až 171 a 173 až 177;
 - b) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena, dodavatel či poskytovatel není oprávněn k plnému odpočtu daně podle článků 167 až 171 a 173 až 177 a na dodání nebo poskytnutí se vztahuje osvobození podle článků 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, čl. 378 odst. 2, čl. 379 odst. 2 nebo článků 380 až 390;
 - c) je-li protiplnění vyšší než obvyklá cena a dodavatel nebo poskytovatel není oprávněn k plnému odpočtu daně podle článků 167 až 171 a 173 až 177.

Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 14 Úvodem, s přihlédnutím k výše uvedenému, soud uvádí, že v době, kdy nastala rozhodná událost pro vznik daňové povinnosti, neexistovala žádná ustanovení vnitrostátního práva, která by zakazovala získat daňové výhody prostřednictvím daňového systému spočívajícího ve změně organizační formy, a proto v původním řízení nemohla být taková ustanovení aplikována. V době, kdy nastala rozhodná událost pro vznik daňové povinnosti, navíc vnitrostátní právní úprava neobsahovala obecné ustanovení zakazující jakékoli jednání, které by představovalo zneužití práva. K vysvětlení tohoto bodu žádosti soud uvádí, že událost rozhodná pro vznik daňové povinnosti (přesněji vyhnutí se daňové povinnosti vytvořením nové organizační formy) nastala v roce 2018 (od 1. ledna do 31. července 2018), přičemž Izmjenama i dopunama Općeg poreznog kona (zákon, jímž se mění a doplňuje daňový řád), na jehož základě bylo do vnitrostátní právní úpravy zavedeno ustanovení, podle kterého lze zdanit změnu organizační formy provedenou za účelem vyhnutí se dani, nabyt účinnosti dne 1. ledna 2020.
- 15 Na druhé straně unijní právo obsahovalo v době, kdy žalobkyně vykonávala hospodářskou činnost, obecná ustanovení zakazující jakékoli jednání osoby povinné k dani, které by představovalo zneužití práva, a členské státy musely tato ustanovení transponovat do svých vnitrostátních právních řádů, což Chorvatská republika učinila teprve poté, co v původním řízení nastala rozhodná událost pro vznik daňové povinnosti.

- 16 Soud dále poukazuje na to, že podle ustálené judikatury Soudního dvora nemůže směrnice sama o sobě ukládat povinnosti jednotlivci, takže členský stát se jí nemůže dovolávat vůči jednotlivci (viz rozsudky: Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 108, a Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, bod 46).
- 17 Předkládající soud také upozorňuje, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. prosince 2014 Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, rozhodl, že „šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení daně z přidané hodnoty, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na dani z přidané hodnoty, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce“.
- 18 Po analýze uvedených závěrů má předkládající soud za to, že v původním řízení je situace jiná. Uvedené závěry totiž obsahují jasnou odpověď na otázku týkající se situace, kdy je osobě povinné k dani „odepřen nárok na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH“. Tento závěr je založen na názoru Soudního dvora Evropské unie, že: „osoba povinná k dani se nemůže dovolávat nároku stanoveného v šesté směrnici, pro jehož přiznání nejsou splněna objektivní kritéria [...] z důvodu daňového podvodu [...]“. Právem stanoveným v šesté směrnici je v tomto případě nárok na vrácení daně zaplacené na vstupu.
- 19 Soud dospěl k závěru, že vrácení daně je unijním právem stanoveným ve směrnici, avšak poznamenává, že v původním řízení nejde o vrácení daně, ale o stanovení daňové povinnosti, čímž se nynější věc liší od výše uvedené předchozí věci.

Předběžná otázka

- 20 S ohledem na výše uvedené má Upravní sud u Zagrebu (správní soud v Záhřebu) následující pochybnosti o výkladu unijního práva týkající se toho, zda orgány veřejné moci mohou stanovit daňovou povinnost (nikoliv odepřít nárok na vrácení daně, jak již bylo uvedeno v rozsudku Soudního dvora ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13) na základě obecného ustanovení směrnice, která nebyla transponována do vnitrostátního právního řádu, a za situace, kdy vnitrostátní právo v tomto ohledu neobsahuje žádná ustanovení.
- 21 Aby mohl posoudit zákonnost popsaného postupu orgánů veřejné moci, Upravní sud (správní soud) podle čl. 45 odst. 2 bodu 1 Zakon o upravim sporovima

(zákona o řízení před správními soudy) (*Narodne novine*, č. 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 a 110/21) rozhodnutím pod č.j. Usl – 3014 /2020-15 ze dne 9. března 2023 přerušuje soudní řízení a žádá Soudní dvůr o rozhodnutí o této předběžné otázce:

- 22 **Ukládá unijní právo vnitrostátním orgánům a soudům, aby stanovily daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty (a nikoliv odepřely nárok na vrácení daně), jestliže objektivní okolnosti věci naznačují, že došlo ke spáchání podvodu na DPH založením nové společnosti, tedy přerušením daňové kontinuity činnosti předchozí společnosti za situace, kdy osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se takového jednání účastní, i pokud vnitrostátní právo v době, kdy nastala rozhodná událost pro vznik daňové povinnosti, takovou povinnost nestanovilo?**

[...]