Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

4. října 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 287 bod 19 – Režim osvobození od DPH pro osoby povinné k dani s nízkým obratem – Zneužívající praktika spočívající v založení nové společnosti“

Ve věci C-171/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Správního soudu v Záhřebu (Upravni sud u Zagrebu, Chorvatsko) ze dne 9. března 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 20. března 2023, v řízení

UP CAFFE d.o.o.

proti

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení: C. Lycourgos, předseda senátu, O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (zpravodaj), S. Rodin a L. S. Rossi, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za UP CAFFE d.o.o.: D. Galić, odvjetnica,

– za chorvatskou vládu: G. Vidović Mesarek, jako zmocněnkyně,

– za Evropskou komisi: J. Jokubauskaitė a M. Mataija, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. května 2024,

vydává tento

* Jednací jazyk: chorvatština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady (EU) 2016/856 ze dne 25. května 2016 (Úř. věst. 2016, L 142, s. 12) (dále jen „směrnice o DPH“), a výkladu zásady zákazu zneužívajících praktik.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi chorvatskou společností UP CAFFE d.o.o. a Ministerstvem financí Chorvatské republiky (Ministarstvo financija Republike Hrvatske) ve věci rozhodnutí, kterým posledně uvedené požaduje, aby společnost UP CAFFE zaplatila určitou částku daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 285 směrnice o DPH v prvním pododstavci stanoví:

„Členské státy, které možnost stanovenou v článku 14 [druhé] směrnice [Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303)] nevyužily, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven částce 5 000 [eur] nebo ekvivalentu této částky v národní měně.“

4 Článek 287 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení:

[…]

19) Chorvatsko: 35 000 [eur].“

5 Článek 1 prováděcího rozhodnutí Rady (EU) 2017/1768 ze dne 25. září 2017, kterým se Chorvatské republice povoluje zavést zvláštní opatření odchylující se od článku 287 směrnice o [DPH] (Úř. věst. 2017, L 250, s. 71), uvádí:

„Odchylně od čl. 287 bodu 19 směrnice [o DPH] se Chorvatsku povoluje osvobodit od DPH osoby povinné k dani, jejichž roční obrat nepřesahuje ekvivalent částky 45 000 [eur] v národní měně podle přepočítacího koeficientu platného ke dni přistoupení.“

6 Článek 2 druhý pododstavec prováděcího rozhodnutí 2017/1768 stanoví, že toto rozhodnutí se použije ode dne 1. ledna 2018 do dne 31. prosince 2020 nebo do dne, kdy vstoupí v platnost směrnice, kterou se mění články 281 až 294 směrnice [o DPH], podle toho, co nastane dříve.

Chorvatské právo

7 Článek 9 obecného daňového zákona (Opći porezni zakon) (*Narodne novine*, br. 115/16 a 106/18), nadepsaný „Povinnost jednat v dobré víře“, stanoví:

„(1) Strany daňově-právního vztahu jsou povinny jednat v dobré víře.

(2) Jednat v dobré víře znamená jednat čestně a poctivě a v souladu se zákonem.

(3) Ministr financí nařízením upraví způsob jednání v dobré víře.“

8 Článek 11 tohoto zákona stanoví, že daňové skutečnosti „se určují podle jejich ekonomické podstaty“.

9 Článek 90 zákona o DPH (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (*Narodne novine*, br. 77/13) zní:

„(1) ‚Osobou povinnou k dani s nízkým obratem‘ ve smyslu tohoto zákona se rozumí právnická osoba se sídlem nebo stálou provozovnou nebo fyzická osoba s bydlištěm nebo obvyklým pobytem v tuzemsku, v jejímž případě hodnota dodaného zboží nebo poskytnutých služeb v předchozím nebo v běžném kalendářním roce nepřesáhla částku 300 000 [chorvatských kun (HRK)] [přibližně 39 000 eur].

(2) Osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 tohoto článku je osvobozena od DPH z dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nemá nárok uvádět DPH na vystavených fakturách a nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.“

Skutečnosti předcházející sporu a předběžná otázka

10 Společnost UP CAFFE se sídlem v Chorvatsku vykonává restaurační činnost.

11 Chorvatský správce daně vydal dne 17. října 2018 společnosti UP CAFFE platební výměr za období od 1. ledna 2018 do 31. července 2018 na DPH ve výši 138 234,02 HRK (přibližně 18 000 eur), spolu s částkou 2 425,12 HRK (přibližně 320 eur) z titulu úroků z prodlení (dále jen „sporný platební výměr“).

12 Podle předkládacího rozhodnutí je sporný platební výměr založen na výsledcích daňové kontroly, při níž bylo zjištěno, že založení společnosti UP CAFFE je součástí agresivního daňového plánování, jehož cílem je i nadále využívat režim osvobození od DPH podle článku 90 zákona o DPH, který se vztahoval na SS-UGO d.o.o., která má rovněž sídlo v Chorvatsku, v souvislosti s restaurační činností, kterou ve skutečnosti nadále vykonává posledně uvedená společnost. Chorvatský správce daně má totiž za to, že fakticky nedošlo k žádnému přerušení činnosti společnosti SS-UGO a že založení nové společnosti, tedy společnosti UP CAFFE, je ve skutečnosti fiktivní. Ve sporném platebním výměru byla proto společnosti UP CAFFE uložena DPH z této činnosti a byl také uznán nárok na odpočet DPH dlužné nebo zaplacené na vstupu v souvislosti s uvedenou činností.

13 Společnost UP CAFFE zpochybnila legalitu sporného platebního výměru u Správního soudu v Záhřebu (Upravni sud u Zagrebu, Chorvatsko), který je předkládajícím soudem.

14 Předkládající soud uvádí, že vnitrostátní ustanovení, která by umožňovala, aby byla společnosti UP CAFFE uložena DPH v důsledku zneužití práva, byla přijata až po zdaňovacím období dotčeném v původním řízení a Ústava Chorvatské republiky (Ustav Republike Hrvatske) jejich zpětné použití zakazuje.

15 Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda se chorvatský správce daně může za účelem odůvodnění takového zdanění dovolávat přímo obecné zásady unijního práva týkající se zákazu zneužívajících praktik, a to s ohledem na zásady vyplývající z rozsudku ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455). Uvádí, že okolnosti věci, která je mu předložena, jsou nicméně odlišné od okolností věcí, v nichž byl vydán uvedený rozsudek, jelikož spor, který projednává, se netýká nároku na odpočet DPH, osvobození od DPH nebo vrácení DPH, ale týká se využití režimu osvobození od DPH.

16 Za těchto podmínek se Správní soud v Záhřebu (Upravni sud u Zagrebu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázku:

„Ukládá unijní právo vnitrostátním orgánům a soudům, aby stanovily daňovou povinnost k [DPH] (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?“

K předběžné otázce

17 Na úvod je třeba připomenout, že článek 94 jednacího řádu Soudního dvora předkládajícímu soudu ukládá, aby za účelem umožnění výkladu unijního práva, který bude užitečný pro spor v původním řízení, vymezil skutkový a právní rámec, do něhož jsou zasazeny otázky, které pokládá, nebo alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny.

18 V projednávaném případě se položená otázka netýká konkrétně ustanovení unijního práva, které je třeba vyložit.

19 Mimoto ani článek 285 směrnice o DPH, na který odkazují UP CAFFE i chorvatská vláda v písemných vyjádřeních, není s ohledem na skutkové okolnosti uvedené v předkládacím rozhodnutí podle všeho relevantní pro věc v původním řízení.

20 Vzhledem k tomu, že ustanovení chorvatského práva, která provádějí směrnici o DPH a jsou aplikována ve věci v původním řízení, stanoví pro uplatnění osvobození od DPH horní hranici ve výši 300 000 HRK [přibližně 39 000 eur], jeví se, že relevantními ustanoveními směrnice o DPH není *a priori* článek 285 této směrnice, který stanoví prahovou hodnotu pro osvobození ve výši 5 000 eur, ale spíše – jak uvádí Evropská komise v písemném vyjádření – čl. 287 bod 19 uvedené směrnice, který stanoví možnost Chorvatské republiky uplatnit pro osvobození od DPH horní hranici ve výši 35 000 eur, která byla ve zdaňovacím období dotčeném v původním řízení zvýšena prováděcím rozhodnutím 2017/1768 na 45 000 eur.

21 Je třeba rovněž poznamenat, že i když znění položené otázky odkazuje na případ podvodu, ze skutečností uvedených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že otázka vznesená v této věci se ve skutečnosti týká zásady zákazu zneužívajících praktik.

22 S ohledem na domněnku relevance předběžných otázek týkajících se unijního práva a na skutečnost, že Soudní dvůr má k dispozici skutkové a právní poznatky nezbytné pro podání užitečné odpovědi na položenou otázku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. června 2024, Ilva a další, C-626/22, EU:C:2024:542, bod 47 a citovaná judikatura), je tedy třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH ve spojení se zásadou zákazu zneužívajících praktik musí být vykládána v tom smyslu, že je-li prokázáno, že založení společnosti představuje zneužívající praktiku, jejímž cílem je i nadále využívat režim osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 této směrnice pro činnost, kterou dříve v rámci tohoto režimu vykonávala jiná společnost, uvedená směrnice vyžaduje, aby takto založená společnost nemohla uvedený režim uplatnit, a to i v případě, že ve vnitrostátním právním řádu neexistují zvláštní ustanovení zakazující takové zneužívající praktiky.

23 Na prvním místě z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že zjištění existence zneužívající praktiky v oblasti DPH předpokládá, že i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátních právních předpisů, které tuto směrnici provádějí, je výsledkem předmětné operace získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a že ze všech objektivních skutečností vyplývá, že hlavním účelem této operace je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužívajících praktik totiž není relevantní, pokud předmětné operace mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňového zvýhodnění (obdobně viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75).

24 Pokud jde o ustanovení směrnice o DPH, která mohou být takto zneužita, je třeba mezi ně v projednávaném případě zahrnout nárok na využití režimu osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 této směrnice, jelikož Chorvatská republika možnost uplatnit tento režim zavedla.

25 Soudní dvůr již totiž rozhodl, že jelikož případné odmítnutí přiznat nárok plynoucí ze směrnice o DPH odráží obecnou zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout přiznat takový nárok obecně, bez ohledu na to, o jaký nárok v oblasti DPH, jehož se zneužití nebo podvod týká, se jedná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 46).

26 V projednávaném případě tedy předkládajícímu soudu přísluší určit, zda chorvatský správce daně právem konstatoval, že založení společnosti UP CAFFE představuje zneužívající praktiku ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 23 tohoto rozsudku, jejímž cílem je i nadále využívat režim osvobození od DPH stanovený vnitrostátními ustanoveními, která provádějí čl. 287 bod 19 směrnice o DPH.

27 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že pokud jde o podmínku týkající se získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cíli sledovanými režimem osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 směrnice o DPH, tento režim umožňuje na základě administrativních zjednodušení, která s sebou nese, posílit zakládání, činnost a konkurenceschopnost malých podniků a zachovat rozumný poměr mezi administrativní zátěží související s daňovou kontrolou

a očekávatelnými nízkými daňovými příjmy. Cílem uvedeného režimu je ušetřit malé podniky a správce daně takové administrativní zátěže (rozsudek ze dne 9. července 2020, AJPF Caraş-Severin a DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, bod 40).

28 Pokud by tedy společnost byla založena s cílem využívat pro činnost, kterou podle všeho dříve vykonávala jiná společnost, i nadále režim osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 směrnice o DPH v době, kdy posledně uvedená společnost přestala splňovat podmínky nezbytné pro uplatnění tohoto režimu, což musí ověřit předkládající soud, poskytnutí takového daňového zvýhodnění by nesplňovalo cíle sledované uvedeným režimem.

29 Na druhém místě, pokud jde o právní důsledky, které by bylo třeba vyvodit v případě, že by byla zjištěna zneužívající praktika, z ustálené judikatury vyplývá, že boj proti daňovým podvodům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71, a rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 42).

30 Jak vyplývá z bodu 25 tohoto rozsudku, vnitrostátním orgánům a soudům přísluší odmítnout přiznat nárok na uplatnění režimu osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 směrnice o DPH, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že je tento režim uplatněn neoprávněně.

31 Pokud jde o okolnost uvedenou předkládajícím soudem v jeho otázce, že vnitrostátní právo nestanoví zvláštní ustanovení týkající se zákazu zneužití práva, je třeba připomenout, že vnitrostátnímu soudu přísluší vykládat vnitrostátní právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu směrnice o DPH, aby bylo dosaženo výsledku jí zamýšleného, což vyžaduje, aby uvedený soud učinil vše, co spadá do jeho pravomoci, s tím, že vezme v úvahu veškeré vnitrostátní právo a použije metody výkladu jím uznané (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 52).

32 Je tedy na předkládajícím soudu, aby určil, zda v chorvatském právu existují právní pravidla, ať již se jedná o ustanovení nebo obecnou zásadu, která zakazují zneužití práva, nebo jiná ustanovení týkající se daňového podvodu nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, která by mohla být vykládána v souladu s požadavky unijního práva v oblasti boje proti daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 53 a citovaná judikatura).

33 V projednávaném případě tedy přísluší předkládajícímu soudu určit, zda – jak navrhuje Komise – by bylo v každém případě možné založit takové odmítnutí na výkladu článku 9 obecného daňového zákona nebo jeho článku 11 v souladu s unijním právem.

34 Dále je každopádně třeba připomenout, že kdyby se ukázalo, že chorvatské právo neobsahuje taková pravidla, která by bylo možné vyložit konformním způsobem, nelze z toho dovozovat, že by vnitrostátním orgánům a soudům bylo bráněno v dodržování požadavků směrnice o DPH, a tedy v odmítnutí přiznat výhodu plynoucí z nároku stanoveného v této směrnici v případě zneužívající praktiky (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 54).

35 I když podle ustálené judikatury nemůže směrnice sama o sobě zakládat povinnosti jednotlivci, a členský stát se jí tudíž nemůže jako takové vůči němu dovolávat, odmítnutí přiznat nárok v důsledku zneužívající praktiky nespadá pod případy, na které se vztahuje tato judikatura (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 55).

36 Takové odmítnutí je v souladu se zásadou připomenutou v bodě 25 tohoto rozsudku, podle níž se nikdo nemůže zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, neboť použití těchto norem nelze rozšířit tak, aby se vztahovaly i na zneužívající praktiky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 56, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27 a citovaná judikatura).

37 Vzhledem k tomu, že zneužívající jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem, odmítnutí přiznat výhodu podle – v projednávaném případě – směrnice o DPH tedy neznamená, že je dotyčnému jednotlivci uložena povinnost na základě této směrnice, ale je pouhým důsledkem zjištění, že objektivní podmínky pro přiznání požadované výhody, které jsou v souvislosti s tímto nárokem stanoveny uvedenou směrnicí, nejsou ve skutečnosti splněny, a že tedy takové odmítnutí nevyžaduje zvláštní právní základ (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 57, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 32 a citovaná judikatura).

38 V takovém případě jde tudíž spíše o to, že osoba povinná k dani se nemůže dovolávat nároku stanoveného ve směrnici o DPH, pro jehož přiznání nejsou splněna objektivní kritéria z důvodu zneužívající praktiky související s plněním uskutečněným samotnou osobou povinnou k dani (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 58). Z toho vyplývá, že v případě zneužívající praktiky, jejímž cílem je dosáhnout uplatnění režimu osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 směrnice o DPH, přísluší vnitrostátním orgánům a soudům, aby jeho uplatnění odmítly, a to i v případě neexistence zvláštních vnitrostátních ustanovení v tomto smyslu (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 33)

39 Mimoto rozsudek ze dne 5. července 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), kterého se společnost UP CAFFE dovolává, když tvrdí, že k odůvodnění odmítnutí přiznat režim osvobození od DPH jsou nicméně nezbytná zvláštní vnitrostátní ustanovení týkající se zneužití práva, tento závěr nevyvrací. Soudní dvůr totiž v bodech 38 a 48 uvedeného rozsudku nerozhodoval o podmínkách použití zásady zákazu zneužívajících praktik, ale o podmínkách použití zvláštního ustanovení obsaženého ve směrnici, které členským státům umožňuje odepřít osvobození od daně stanovené touto směrnicí, pokud je hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů daného plnění daňový podvod nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Kromě toho Soudní dvůr sice v bodě 48 uvedeného rozsudku zdůraznil existenci pravidel vnitrostátního práva týkajících se zneužití práva, daňového podvodu či vyhýbání se daňovým povinnostem, která lze vykládat v souladu s unijním právem, tato judikatura se však týká uvedeného ustanovení sekundárního práva, a proto ji nelze použít na obecnou zásadu zákazu zneužívajících praktik (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 38).

40 Konečně je třeba dodat, že v případě zneužívajících praktik musí být dotčená plnění překvalifikována tak, aby byla obnovena taková situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících tuto zneužívající praktiku, avšak taková změna kvalifikace nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné ke správnému výběru DPH a zamezení daňovému úniku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 92, 94 a 98; rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, body 48 a 52, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 46).

41 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že uplatnění zásady zákazu zneužívajících praktik v oblasti DPH vyžaduje nejprve určit podobu situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících takovou praktiku, a poté posoudit tuto situaci po změně kvalifikace s ohledem na příslušná ustanovení vnitrostátního práva a směrnice o DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 47).

42 V projednávaném případě tyto zásady přinejmenším znamenají, že společnost, jejíž založení by představovalo zneužívající praktiku, podléhá DPH, která by se uplatnila při neexistenci takového zneužití, a při splnění podmínek má mimoto nárok na odpočet DPH dlužné nebo zaplacené na vstupu v souvislosti s činností, kterou vykonává, což musí ověřit předkládající soud.

43 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že směrnice o DPH, ve spojení se zásadou zákazu zneužívajících praktik, musí být vykládána v tom smyslu, že je-li prokázáno, že založení společnosti představuje zneužívající praktiku, jejímž cílem je i nadále využívat režim osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 této směrnice pro činnost, kterou dříve v rámci tohoto režimu vykonávala jiná společnost, uvedená směrnice vyžaduje, aby takto založená společnost nemohla uvedený režim uplatnit, a to i v případě, že ve vnitrostátním právním řádu neexistují zvláštní ustanovení zakazující takové zneužívající praktiky.

K nákladům řízení

44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2016/856 ze dne 25. května 2016, ve spojení se zásadou zákazu zneužívajících praktik musí být vykládána v tom smyslu, že je-li prokázáno, že založení společnosti představuje zneužívající praktiku, jejímž cílem je i nadále využívat režim osvobození od daně z přidané hodnoty podle čl. 287 bodu 19 této směrnice 2006/112 pro činnost, kterou dříve v rámci tohoto režimu vykonávala jiná společnost, uvedená směrnice 2006/112 vyžaduje, aby takto založená společnost nemohla uvedený režim uplatnit, a to i v případě, že ve vnitrostátním právním řádu neexistují zvláštní ustanovení zakazující takové zneužívající praktiky.

Podpisy