ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

30. září 2010 *

Ve věci C-395/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 6. srpna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 13. října 2009, v řízení

Oasis East sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), předsedkyně senátu, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

* Jednací jazyk: polština.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. července 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Oasis East sp. z o.o. M. Wojdou a J. Martinim,

– za polskou vládu M. Szpunarem a M. Jaroszem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a K. Herrmann, jakož i D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2 a 6 šesté 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 (Úř. věst. L 145, s.1, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, Úř. věst. L 102, s. 18, dále jen „šestá směrnice"), jehož ustanovení byla v podstatě převzata do článku 176 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Oasis East sp. z o.o. (dále jen „Oasis East") a Minister Finansów (polský ministr financí).

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Článek 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice ve svém znění vyplývajícím z jejího článku 28f stanoví:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty [(dále jen ‚DPH')], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani [je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani];

[…]

6. Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od [DPH]. [DPH] nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost."

4 Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112.

5 Článek 176 této směrnice stanoví:

„Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. V žádném případě nelze daň odpočíst z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Do vstupu ustanovení uvedených v prvním pododstavci v platnost mohou členské státy zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech k 1. lednu 1979, nebo jde–li o členské státy, které přistoupily ke Společenství po tomto dni, ke dni svého přistoupení."

Vnitrostátní právní úprava

6 Článek 25 odst. 1 bod 1a zákona o dani z přidané hodnoty (ustawa o podatku VAT z roku 1993) ze dne 8. ledna 1993 (dále jen zákon o DPH z roku 1993) stanoví:

„Snížení částky splatné daně nebo vrácení rozdílu se neuplatní na dovoz služeb uskutečněný osobou povinnou k dani, u nichž je protiplnění placeno přímo či nepřímo osobě, která má své bydliště, své sídlo nebo svou správu na některém z území nebo v některé zemi uvedené v příloze č. 9 tohoto zákona."

7 Příloha 9 zákona o DPH z roku 1993, nadepsaná „Seznam zemí (území), u kterých nedochází ani ke snížení částky splatné DPH z dovozu služeb ani k vrácení rozdílu", obsahuje tento výčet:

„1) Andorrské knížectví;

2) Anguilla, závislé území Spojeného království Velké Británie a Severního Irska s vnitřní autonomií;

3) Antigua a Barbuda;

4) Aruba, autonomní území Nizozemského království;

5) Bahamské společenství;

6) Bahrajn;

7) Barbados;

8) Belize;

9) Bermudy, závislé území Spojeného království Velké Británie a Severního Irska;

10) Panenské ostrovy, závislé území Spojeného království Velké Británie a Severního Irska;

11) Cookovy ostrovy, autonomní území přidružené k Novému Zélandu;

12) Dominické společenství;

13) Gibraltar, závislé území britské koruny;

14) Grenada;

15) Guernesey/Sark/Alderney, závislé území britské koruny;

16) Hongkong, zvláštní administrativní oblast Čínské lidové republiky;

17) Jersey, závislé území britské koruny;

18) Kajmanské ostrovy, závislé území Spojeného království Velké Británie a Severního Irska;

19) Liberijská republika;

20) Lichtenštejnské knížectví;

21) Macao, zvláštní administrativní oblast Čínské lidové republiky;

22) Maledivská republika;

23) Ostrov Man, závislé území britské koruny;

24) Republika Marshallovy ostrovy;

25) Mauricijská republika;

26) Monacké knížectví;

27) Montserrat, závislé území Spojeného království Velké Británie a Severního Irska;

28) Republika Nauru;

29) Nizozemské Antily, závislé území Nizozemského království;

30) Niue, autonomní území přidružené k Novému Zélandu;

31) Panamská republika;

32) Nezávislý stát Samoa;

33) Seychelská republika;

34) Federace Svatý Kryštof a Nevis;

35) Svatá Lucie;

36) Svatý Vincenc a Grenadiny;

37) Království Tonga;

38) Ostrovy Turks a Caicos, závislé území Spojeného království Velké Británie a Severního Irska;

39) Americké Panenské ostrovy, izolované území Spojených států amerických;

40) Vanuatská republika;

41) Spojené arabské emiráty."

8 Tento daňový režim byl v podstatě zachován v ustanoveních zákona o dani z přidané hodnoty (ustawa o podatku VAT z roku 2004) ze dne 11. března 2004 (dále jen „zákon o DPH z roku 2004"), a sice v čl. 88 odst. 1 bodu 1 tohoto zákona ve spojení s jeho přílohou 5, s tím rozdílem, že seznam uvedený v této příloze obsahuje 39 států a území, namísto 41. Tato ustanovení vstoupila v platnost dne 1. května 2004.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

9 Společnost Oasis East vyrábí a prodává zařízení ke chlazení vody. V rámci svých činností, které zahrnují rovněž poprodejní služby, využívá služeb poskytovaných podnikem se sídlem v jednom z území uvedených v příloze 9 zákona o DPH z roku 1993,

kterou nahradila příloha 5 zákona o DPH z roku 2004. Tento podnik poskytuje společnosti Oasis East služby v oblasti správy a technické pomoci. Tyto služby se týkají zejména následujících činností: marketingu, organizace a účasti na mezinárodních veletrzích, operací v rámci plánování výroby, inženýrských služeb, finančního a daňového poradenství, organizace dopravy, služeb souvisejících s provozem informačních systémů a koordinace v oblasti nákupu a prodeje.

10 Dne 28. prosince 2007 se společnost Oasis East dotázala finančního ředitele v Katovicích, zda měla od 1. května 2004 nárok na odpočet daně odvedené na vstupu v případě dovozu správcovských služeb, u nichž je protiplnění hrazeno podniku se sídlem na jednom z území uvedených v příloze 5 zákona o DPH z roku 2004.

11 Finanční ředitel v Katovicích zodpověděl v rozhodnutí ze dne 4. dubna 2008 otázku položenou společností Oasis East záporně. Měl za to, že tato společnost neměla na odpočet daně odvedené na vstupu nárok, jelikož protiplnění za dotčené služby bylo zaplaceno osobě s bydlištěm, sídlem nebo správou v jednom ze států nebo území uvedených v příloze 5 zákona o DPH z roku 2004.

12 Finanční ředitel v Katovicích uvedl, že vnitrostátní právní předpisy nejsou neslučitelné s právem Unie, jelikož čl. 17 odst. 6 šesté směrnice umožňuje členským státům zachovat veškerá vynětí obsažená ve vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost. Z toho vyvodil, že Polská republika má i nadále možnost zachovat v platnosti omezení v oblasti odpočtu DPH, existující ke dni jejího přistoupení k Evropské unii.

13 Proti uvedenému rozhodnutí ze dne 4. dubna 2008 podala společnost Oasis East dne 18. června 2008 žalobu u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (vojvodský správní soud v Glivicích).

14 Rozhodnutím ze dne 22. prosince 2008 tento soud žalobu společnosti Oasis East zamítl. Měl za to, že zachování vynětí uvedeného v čl. 88 odst. 1 bodu 1 zákona o DPH z roku 2004 ve vnitrostátním právním řádu nepředstavuje porušení čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

15 Ve svém kasačním opravném prostředku ze dne 9. března 2009 zopakovala společnost Oasis East dříve uvedenou argumentaci. Za těchto okolností se Naczelny Sad Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku.

„Opravňuje právo Společenství, a zejména čl. 17 odst. 6 šesté směrnice […] (nyní článek 176 směrnice 2006/112/ES […]) členský stát k použití vnitrostátních právních předpisů, které vylučují nárok osoby povinné k dani na snížení splatné daně nebo na vrácení rozdílu v případě dovozu služeb, u nichž je protiplnění placeno přímo či nepřímo osobě, která má své bydliště, své sídlo nebo svou správu na některém z území nebo v některé zemi, které jsou ve vnitrostátním právu považovány za ‚daňové ráje', přičemž toto vyloučení bylo přijato před přistoupením členského státu ke Společenství?"

K předběžné otázce

16 Svou otázkou se předkládající soud táže, zda čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, jehož ustanovení byla v podstatě převzata do článku 176 směrnice 2006/112, dovoluje zachovat vnitrostátní právní předpisy použitelné v dotyčném členském státě v době vstupu šesté směrnice v platnost, které obecně vylučují nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu v případě dovozu služeb, u nichž je protiplnění placeno přímo či nepřímo osobě, která je usazena ve státě nebo na území považovaném těmito právními předpisy za „daňový ráj".

17 S ohledem na znění položené otázky, které odkazuje jak na čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, tak na článek 176 směrnice 2006/112, je na úvod třeba podotknout, že tato dvě ustanovení jsou v podstatě totožná.

18 Za účelem odpovědi na uvedenou otázku je třeba připomenout, že nárok na odpočet upravený v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice je jakožto nedílná součást mechanismu DPH základní zásadou vlastní společnému systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 42; ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 33, jakož i ze dne 15. dubna 2010, X Holding a Oracle Nederland, C-538/08 a C-33/09, Sb. rozh. s. I-3129, bod 37).

19 Zásada nároku na odpočet DPH je nicméně zmírněna odchylným ustanovením obsaženým v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Členské státy totiž mohou zachovat své právní předpisy ohledně vyloučení nároku na odpočet, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada nepřijme pravidla uvedená v tomto článku (viz roz-

sudky ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca, C-371/07, Sb. rozh. s. I-9549, bod 28, jakož i X Holding a Oracle Nederland, uvedený výše, bod 38).

20 Vzhledem k tomu, že Rada takováto pravidla nepřijala, mohou členské státy zachovat své existující právní předpisy upravující vyloučení nároku na odpočet DPH. Právo Unie tedy k tomuto dni neobsahuje žádné ustanovení, které by vyjmenovávalo výdaje, které jsou vyloučeny z nároku na odpočet (viz rozsudky ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 23, jakož i Danfoss a AstraZeneca, uvedený výše, bod 29).

21 Pokud jde o význam systému výjimek upraveného v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, Soudní dvůr nicméně rozhodl, že toto ustanovení předpokládá, že vynětí, která členské státy mohou zachovat, jsou legální podle 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, dále jen „druhá směrnice“), která šesté směrnici předcházela (viz rozsudky ze dne 5. října 1999, Royscot a další, C-305/97, Recueil, s. I-6671, bod 21, jakož i X Holding a Oracle Nederland, uvedený výše, bod 40).

22 V tomto ohledu článek 11 druhé směrnice zavedl ve svém odstavci 1 nárok na odpočet, přičemž však ve svém odstavci 4 stanovil, že členské státy mohou vyjmout ze systému odpočtů určité zboží a služby, zejména ty, které mohou být výlučně nebo částečně používány pro soukromé potřeby osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců.

23 Možnost přiznaná členským státům v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice tudíž nepředstavuje absolutní diskreční pravomoc vyjmout veškeré nebo téměř veškeré zboží a služby z nároku na odpočet DPH a zbavit tak systém zavedený čl. 11 odst. 1 druhé směrnice

své podstaty. Uvedená možnost se tedy netýká obecných výjimek a nezbavuje členské státy povinnosti dostatečně upřesnit zboží a služby, pro které je nárok na odpočet vyloučen (viz v tomto smyslu rozsudky Royscot a další, uvedený výše, body 22 a 24, jakož i ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, body 33 a 35).

24 Krom toho systém, který představuje výjimku ze zásady nároku na odpočet DPH, je třeba vykládat restriktivně (viz rozsudky Metropol a Stadler, uvedený výše, bod 59, jakož i ze dne 22. prosince 2008, Magoora, C-414/07, Sb. rozh. s. I-10921, bod 28).

25 Co se týče věci v původním řízení a možné použitelnosti systému výjimek upraveného v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, je nutno uvést, že uvedená směrnice vstoupila v Polsku v platnost v den přistoupení tohoto členského státu k Unii, a sice dne 1. května 2004. Toto datum je tudíž rozhodné pro účely použití výše uvedeného ustanovení, pokud jde o tento členský stát (viz výše uvedený rozsudek Magoora, bod 27).

26 Pokud jde o poukaz polské vlády na skutečnost, že znění článku 176 směrnice 2006/112 stanoví rozdíl mezi členskými státy, které přistoupily k Unii před 1. lednem 1979 a těmi, k jejichž přistoupení došlo po tomto dni, jako je Polská republika, postačí uvést, že cílem tohoto rozlišování je pouze určit datum, před kterým měly být výdaje, které nelze odpočíst od DPH, upraveny ve vnitrostátních právních předpisech.

27 Článek 176 směrnice 2006/112 nelze proto, pokud jde o význam zkoumaných výjimek, vykládat odlišně v závislosti na tom, zda dotyčný členský stát přistoupil k Unii před 1. lednem 1979 nebo po tomto dni. Za těchto podmínek přijetí tohoto článku 176 nemělo dopad na judikaturu týkající se výkladu čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

28 Za účelem posouzení vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení s ohledem na systém výjimek, který je v nich upraven, je třeba konstatovat, jak rovněž uvedl předkládající soud, že tyto právní předpisy představují opatření obecné povahy omezující nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu u každého dovozu služeb, u nichž je protiplnění placeno přímo či nepřímo osobě, která má své sídlo ve státě nebo na území považovaném uvedenými právními předpisy za „daňový ráj".

29 Takovéto právní předpisy přitom obsahují omezení nároku na odpočet DPH, které jde nad rámec toho, co povoluje čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

30 Soudní dvůr totiž upřesnil, že členské státy nemohou zachovat výjimky z nároku na odpočet DPH, které se použijí obecně na jakýkoliv výdaj spojený s pořízením zboží, nezávisle na jeho povaze nebo předmětu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Sb. rozh. s. I-3459, body 28 a 29, jakož i X Holding a Oracle Nederland, uvedený výše, bod 44).

31 Pokud jde konečně o připomínku vznesenou polskou vládou, že sporné vnitrostátní právní předpisy reagují na potřebu zabránit daňovým podvodům, je vhodné zdůraznit, že i když Soudní dvůr v bodě 70 svého rozsudku ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609 uznal, že v oblasti DPH se uplatňuje zásada zákazu zneužití, nemůže uvedená zásada umožňovat členským státům, aby rozšířily oblast působnosti předmětného systému výjimek. Krom toho, jak uvádí předkládající soud,

jestliže omezení stanovená polským právem byla odůvodněna potřebou zabránit určitým daňovým podvodům nebo únikům, stanoví článek 27 šesté směrnice za tímto účelem zvláštní postup, podle kterého Rada může povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní odchylná opatření.

32 S ohledem na výše uvedené je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, jehož ustanovení byla v podstatě převzata do článku 176 směrnice 2006/112 je třeba vykládat v tom smyslu, že nedovoluje zachovat vnitrostátní právní předpisy použitelné v dotyčném členském státě v době vstupu šesté směrnice v platnost, které obecně vylučují nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu v případě dovozu služeb, u nichž je protiplnění placeno přímo či nepřímo osobě, která je usazena ve státě nebo na území kvalifikovaném uvedenými právními předpisy jako „daňový ráj".

K nákladům řízení

33 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 17 odst. 6 šesté 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, jehož ustanovení byla v podstatě převzata

v článku 176 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, je třeba vykládat v tom smyslu, že nedovoluje zachovat vnitrostátní právní předpisy použitelné v dotyčném členském státě v době vstupu šesté směrnice 77/388 v platnost, které obecně vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu v případě dovozu služeb, u nichž je protiplnění placeno přímo či nepřímo osobě, která je usazena ve státě nebo na území kvalifikovaném uvedenými právními předpisy jako „daňový ráj".

Podpisy.