Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

18. března 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 203 – Bezdůvodně naúčtované daně – Dobrá víra vystavitele faktury – Nebezpečí ztráty daňových příjmů – Povinnost členských států stanovit možnost opravy bezdůvodně naúčtované daně – Zásady daňové neutrality a proporcionality“

Ve věci C-48/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 15. listopadu 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 28. ledna 2020, v řízení

UAB „P.“

proti

Dyrektorowi Izby Skarbowej w B.,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), místopředsedkyně Soudního dvora, a M. Safjan, soudce,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za UAB „ P.“ D. Kosacka, doradca podatkowy,

– za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi N. Gossement a J. Szczodrowskim, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: polština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), jakož i zásady proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností UAB „P.“ (dále jen „P.“) a Dyrektor Izby Skarbowej w B. (ředitel finančního ředitelství v B., Polsko) ve věci zaplacení bezdůvodně naúčtované daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 203 směrnice 2006/112 stanoví:

„Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.“

Polské právo

4 Článek 108 odst. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. 2004, č. 54, položka 535), ve znění použitelném na spor ve věci v původním řízení (Dz. U. 2016, položka 710) (dále jen „zákon o DPH“) uvádí:

„Pokud právnická osoba, organizační jednotka bez právní subjektivity nebo fyzická osoba vystaví fakturu, ve které uvádí částku daně z přidané hodnoty, je povinna tuto daň odvést.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

5 P. je společností se sídlem v Litvě, která poskytovala litevským přepravním společnostem tankovací karty umožňující těmto přepravním společnostem zásobovat se pohonnými hmotami na některých čerpacích stanicích nacházejících se na polském území.

6 Společnost P., která se domnívala, že její obchodní činnost spočívá v nákupu pohonných hmot od polských čerpacích stanic za účelem jejich následného prodeje litevským přepravním společnostem prostřednictvím tankovacích karet, vystavila těmto přepravním společnostem faktury za dodání pohonných hmot, přičemž na nich uvedla částku DPH.

7 Rozhodnutím ze dne 27. června 2014 konstatoval Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (ředitel finančního úřadu v Białystoku, Polsko) existenci dluhu společnosti P. z titulu DPH za období od března do prosince 2011, přeplatek na dani za období od března do června 2011, jakož i částku DPH, která měla být zaplacena podle článku 108 zákona o DPH. Kromě toho měl za to, že P. nemůže mít nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu na základě faktur vystavených čerpacími stanicemi za nákup pohonných hmot.

8 Společnost P. podala proti tomuto rozhodnutí správní opravný prostředek k Dyrektorowi Izby Skarbowej w B. (ředitel finančního ředitelství v B., Polsko).

9 Rozhodnutím ze dne 2. října 2014 zrušil ředitel finančního ředitelství v B. rozhodnutí ředitele finančního úřadu v Białystoku ze dne 27. června 2014 z důvodu, že tento určil místo zdanění činností žalobkyně v původním řízení v rozporu s ustanoveními zákona o DPH. Kromě toho rozhodl o meritu věci, když určil daňové povinnosti společnosti P. v oblasti DPH.

10 Ve svém rozhodnutí ze dne 2. října 2014 ředitel finančního ředitelství v B., stejně jako ředitel finančního úřadu v Białystoku, potvrdil, že společnost P. na polském území nekoupila ani nedodala pohonné hmoty. Podle něj byly pohonné hmoty přímo dodávány polskými čerpacími stanicemi litevským přepravním společnostem, které se prostřednictvím tankovacích karet nakoupených od společnosti P. zásobovaly na těchto čerpacích stanicích, přičemž měly úplnou svobodu volby, zejména pokud jde o množství a druh pohonných hmot. Skutečná činnost společnosti P. tudíž spočívá ve financování nákupu pohonných hmot na uvedených čerpacích stanicích litevskými přepravními společnostmi prostřednictvím tankovacích karet. Tato činnost představuje finanční službu, která je v Polsku osvobozená od DPH na základě zákona o DPH.

11 Kromě toho vzhledem k tomu, že faktury vystavené společností P. neodrážely skutečný průběh jejích činností, ředitel finančního ředitelství v B. rovněž potvrdil, že žalobkyně v původním řízení nemůže mít nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu na základě faktur vystavených čerpacími stanicemi. Kromě toho měl za to, že na základě prodejních faktur vystavených společností P. vzniká této společnosti podle zákona o DPH povinnost zaplatit částku DPH, která je na nich uvedena.

12 Společnost P. podala proti rozhodnutí ředitele finančního ředitelství v B. žalobu k Wojewódzkiemu Sądu Administracyjnemu w Białymstoku (Vojvodský správní soud v Białystoku, Polsko), který toto rozhodnutí rozsudkem ze dne 7. dubna 2015 zrušil.

13 Ředitel finančního ředitelství v B. podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Naczelnemu Sądu Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko).

14 Rozsudkem ze dne 17. února 2017 tento soud zaprvé zrušil rozsudek Wojewódzki Sąd Administracyjny we Białymstoku (Vojvodský správní soud v Białystoku) ze dne 7. dubna 2015, když měl za to, že tento soud byl povinen na základě spisu, který mu byl předán, posoudit, zda měly daňové orgány právem za to, že vystavení faktur společností P. sebou neslo nebezpečí ztráty daňových příjmů pro stát, a zadruhé vrátil věc k jejímu novému projednání.

15 Rozsudkem ze dne 19. července 2017 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Vojvodský správní soud v Białystoku) žalobu společnosti P. zamítl s odůvodněním, že existuje nebezpečí ztráty daňových příjmů pro stát.

16 Společnost P. proti tomuto rozsudku podala kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu. Na základě rozsudků ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), a ze dne 15. května 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), tento soud uvádí, že skutečná činnost společnosti P. spočívala ve financování nákupu pohonných hmot jejími litevskými zákazníky v čerpacích stanicích prostřednictvím tankovacích karet, a v důsledku toho se omezovala na poskytování finančních služeb litevským subjektům, které nepodléhají DPH v Polsku.

17 Uvedený soud nicméně uvádí, že není prokázáno, že chování společnosti P. a jejích smluvních partnerů představuje daňový únik nebo zneužití. Právě z důvodu praxe polských daňových orgánů jsou totiž takové transakce, jako jsou transakce uskutečněné společností P., považovány za řetězové transakce, jejichž předmětem je dodání pohonných hmot přepravním společnostem. Podle této praxe každý z hospodářských subjektů působících v řetězci zásobování pohonnými hmotami uskutečňoval dodání zboží za úplatu, a sice pohonných hmot, i když ve skutečnosti došlo pouze k jedinému fyzickému dodání zboží.

18 Předkládající soud tak uvádí, že na základě této praxe se společnost P. mohla domnívat, že se podílí na řetězové transakci, a sice že nakupuje pohonné hmoty na čerpacích stanicích za účelem jejich dalšího prodeje litevským přepravním společnostem. Tyto společnosti obdržely od společnosti P. faktury uvádějící DPH z pohonných hmot a mohly požadovat její vrácení v Polsku.

19 Tento soud kromě toho upřesňuje, že vzhledem k tomu, že se spor v původním řízení týká přiznání DPH společností P. za období, ve kterých polské daňové orgány postupovaly podle dotyčné vnitrostátní praxe, mohla se společnost P. platně opírat o výklad ustanovení zákona o DPH provedený těmito orgány v rámci daňových rozhodnutí.

20 Uvedený soud tvrdí, že i když společnost P. jednala v dobré víře, v roce 2011 nicméně vystavila litevským přepravním společnostem nesprávné faktury s uvedením DPH, a tudíž jsou formálně splněny podmínky pro použití čl. 108 odst. 1 zákona o DPH, který provádí článek 203 směrnice 2006/112.

21 Připomíná však, že v souladu s judikaturou Soudního dvora musí mít za účelem zajištění neutrality DPH vystavitel faktury, který jednal v dobré víře, možnost opravit daň bezdůvodně uvedenou na faktuře, a to v souladu s postupem zavedeným dotyčným členským státem. Vzhledem k tomu, že polské právo nestanoví takový postup, pokud bylo proti dotyčnému zahájeno daňové řízení, předkládající soud uvádí, že společnost P. neměla možnost opravit daň bezdůvodně uvedenou na fakturách vystavených litevským přepravním společnostem.

22 Kromě toho předkládající soud poznamenává, že pokud by transakce mezi čerpacími stanicemi, společností P. a litevskými přepravními společnostmi byly správně zdaněné DPH, nebyly by těmto přepravním společnostem zaslány faktury vystavené společností P., které bezdůvodně uvádějí DPH, ale faktury vystavené čerpacími stanicemi za dodávky pohonných hmot uvádějící částku DPH, která by se blížila částce uvedené na fakturách vystavených společností P.

23 Podle tohoto soudu by tedy správné daňové přiznání těchto transakcí vedlejšími účastníky řízení rovněž umožnilo litevským přepravním společnostem požádat o vrácení DPH uvedené na fakturách vystavených čerpacími stanicemi, což prokazuje, že vystavení faktur, které bezdůvodně uvádějí DPH, společností P., nepředstavuje pro stát nebezpečí ztráty daňových příjmů. Uvedený soud naproti tomu zdůrazňuje, že použití článku 108 zákona o DPH na faktury vystavené společností P., i když dodání pohonných hmot čerpacími stanicemi musí být rovněž zdaněno z titulu DPH, má za následek, že tatáž transakce podléhá dvojímu zdanění DPH.

24 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 203 [směrnice 2006/112], a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že v situaci, jaká je dotčená v původním řízení, brání použití ustanovení vnitrostátního práva, jakým je čl. 108 odst. 1 [zákona o DPH] na faktury s nesprávně vyúčtovanou DPH vystavené osobou povinnou k dani jednající v dobré víře, pokud:

– jednání osoby povinné k dani nebylo spojeno s daňovým únikem, ale vyplývalo z nesprávného výkladu ustanovení právních předpisů provedeného stranami, které se účastnily transakce, přičemž se tento výklad opíral o výklad podaný daňovými orgány a o související obecnou praxi uplatňovanou v okamžiku uskutečnění těchto transakcí a vychází z nesprávného předpokladu, že vystavitel faktury dodával zboží, zatímco ve skutečnosti poskytoval službu finančního zprostředkování, která je osvobozena od DPH, a

– příjemce faktury s nesprávně vyúčtovanou DPH by měl právo žádat její vrácení, pokud by transakce byla řádně fakturována osobou povinnou k dani, která ve skutečnosti příjemci dodává zboží?“

K předběžné otázce

25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 203 směrnice 2006/112 a zásady proporcionality a neutrality DPH vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje osobě povinné k dani jednající v dobré víře opravit po zahájení daňové kontroly faktury bezdůvodně uvádějící DPH, i když by příjemce těchto faktur měl nárok na vrácení této daně, pokud by transakce, které jsou předmětem těchto faktur, byly řádně vykázány.

26 Podle článku 203 směrnice 2006/112 je každá osoba, která uvede DPH na faktuře, povinna odvést daň uvedenou na této faktuře. V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění (rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 26).

27 Soudní dvůr rozhodl, že cílem tohoto ustanovení je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně stanoveného touto směrnicí (rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24).

28 V tomto kontextu je třeba připomenout, že i když členské státy mají možnost přijmout opatření, aby zajistily správný výběr daně a předcházení daňovým únikům, tato opatření nicméně nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení takto sledovaných cílů, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijním právem v dané oblasti (rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, body 28 a 29, jakož i citovaná judikatura).

29 Pokud jde o zásadu neutrality DPH, jejím cílem je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH v rámci jejích ekonomických činností. Tento systém tak zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 25 a citovaná judikatura).

30 Pokud jde konkrétně o vrácení chybně naúčtované DPH, Soudní dvůr rozhodl, že směrnice 2006/112 neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo opravu částky DPH bezdůvodně naúčtované vystavitelem faktury a že za těchto podmínek je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za nichž lze opravit DPH, která byla naúčtována bezdůvodně (rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 26 a citovaná judikatura).

31 Za účelem zajištění neutrality DPH přísluší členským státům, aby ve vnitrostátním právním řádu stanovily možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru (rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27 a citovaná judikatura).

32 Toto řešení je použitelné zejména v situaci, kdy osoba povinná k dani jednala v dobré víře, když vystavila faktury, které bezdůvodně uváděly DPH, jelikož měla za to, že poskytnutí tankovacích karet hospodářským subjektům, které jim umožnily zásobovat se pohonnými hmotami u čerpacích stanic, nepředstavuje finanční službu osvobozenou od DPH v Polsku, ale dodání zboží podléhající této dani v tomto členském státě na základě ustálené praxe polských daňových orgánů.

33 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že i když polské právo v zásadě stanoví postup umožňující opravu DPH, která byla bezdůvodně naúčtována osobou povinnou k dani jednající v dobré víře, tento postup se nepoužije, je-li vůči dotyčnému zahájena daňová kontrola.

34 V tomto rámci je třeba konstatovat, že odmítnutí přiznat možnost opravit faktury za pohonné hmoty, které bezdůvodně uvádějí DPH, vystavené přepravním společnostem, zatímco dodávky pohonných hmot čerpacími stanicemi těmto přepravním společnostem rovněž podléhají DPH, by znamenalo uložit žalobkyni v původním řízení povinnost nést daňovou zátěž v rozporu se zásadou neutrality DPH.

35 Za těchto podmínek je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 203 směrnice 2006/112 a zásady proporcionality a neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje osobě povinné k dani jednající v dobré víře opravit po zahájení daňové kontroly faktury bezdůvodně uvádějící DPH, i když by příjemce těchto faktur měl nárok na vrácení této daně, pokud by transakce, které jsou předmětem těchto faktur, byly řádně vykázány.

K nákladům řízení

36 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a zásady proporcionality a neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje osobě povinné k dani jednající v dobré víře opravit po zahájení daňové kontroly faktury bezdůvodně uvádějící DPH, i když by příjemce těchto faktur měl nárok na vrácení této daně, pokud by transakce, které jsou předmětem těchto faktur, byly řádně vykázány.

Podpisy.