

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

25. května 2023(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet DPH – Odepření – Odepření z důvodu neplatnosti plnění podle vnitrostátního občanského práva“

Věc C-114/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 23. listopadu 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 18. února 2022, v řízení

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

proti

W. Sp. z o.o.

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení: D. Gratsias, předseda senátu, I. Jarukaitis (zpravodaj) a Z. Csehi, soudci,

generální advokátka: T. Župeta,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie: B. Kołodziej, D. Pach a T. Wojciechowski,

– za W. sp. z o.o.: M. Kwietko-Bładowski, poradca podatkowy,

– za polskou vládu: B. Majczyna, jako zmocněnec,

– za Evropskou komisi: A. Armenia a I. Barcew, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a článku 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), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“), nahlížených ve světle zásad daňové neutrality a proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (ředitel daňové správy ve Varšavě, Polsko, dále jen „ředitel daňové správy“) a společností W. sp. z o.o. ve věci nároku na odpot daně z přidané hodnoty (DPH) uvedené na faktuře ze dne 27. října 2015 adresované společnosti W.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 63 směrnice 2006/112 zní:

„[...] daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

4 Článek 167 téže směrnice stanoví:

„Nárok na odpot daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.“

5 Článek 168 uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpotíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

6 Článek 178 směrnice 2006/112 stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpot daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpotu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;

[...]“

7 Článek 273 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Polské právo

8 Článek 88 odst. 3a bod 4 písm. c) ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze

zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. 2011, ? 177, položka 1054), ve znění použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„3a. Faktury a celní doklady nemohou sloužit jako doklad pro odp?et dan? zaplacené na vstupu, vrácení rozdílu na dani nebo vrácení dan? zaplacené na vstupu, pokud:

[...]

4. faktury, opravné faktury nebo vystavené celní doklady:

[...]

c) osv?d?ují jednání, na n?ž se vztahují ?lásky 58 a 83 ob?anského zákoníku – pro tu ?ást, která se týká t?chto jednání.“

9 ?lánek 58 ustawy – Kodeks cywilny (ob?anský zákoník) ze dne 23. dubna 1964, konsolidované znění (Dz. U. 2020, položka 1740) (dále jen „ob?anský zákoník“) stanoví:

„1. Právní jednání, které odporuje zákonu nebo jehož ú?elem je obejít zákon, je neplatné, nestanoví-li p?íslné ustanovení jinak [...].

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

3. Je-li neplatná pouze ?ást právního jednání, jeho zbývající ?ásti z?stávají v platnosti, ledaže by z okolností vyplývalo, že by bez neplatných ustanovení nebylo dané jednání u?in?no.“

10 ?lánek 83 ob?anského zákoníku zní:

„1. Zdánlivý projev v?le v?ži druhé stran? s jejím souhlasem je neplatný. Pokud je takový projev u?in?n za ú?elem zast?ení jiného právního jednání, posuzuje se platnost tohoto projevu v?le podle povahy tohoto jednání.

2. Zdánlivost projevu v?le nemá vliv na ú?inky úplatného právního jednání u?in?ného na základ? zdánlivého projevu v?le, pokud v d?sledku tohoto jednání t?etí osoba nabude právo nebo je zproštna povinností, ledaže by t?etí osoba nejednala v dobré ví?e.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

11 Dne 27. ?íjna 2015 vystavila společnost M. sp. z o.o. S. K. A. fakturu týkající se p?evodu ochranných známek ve prosp?ch společnosti W. podléhajícího DPH, která byla p?iznána a zaplacená společností W.

12 Rozhodnutím ze dne 20. ?íjna 2017 správce dan? zpochybnil na základ? ?l. 88 odst. 3a bodu 4 písm. c) zákona o DPH nárok na odp?et DPH, který společnost W. uplatnila a týkal se této faktury z d?vodu, že p?evod dot?ených ochranných známek je podle ?l. 58 odst. 2 ob?anského zákoníku neplatný, nebo? je v rozporu se zásadami společenského soužití ve smyslu tohoto ustanovení.

13 Toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím ?editele da?ové správy ze dne 11. ?íjna 2018, který m?l však za to, že p?evod dot?ených ochranných známek je zdánlivým právním jednáním ve smyslu ?lánku 83 ob?anského zákoníku.

14 Společnost W. podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Wojewódzkiemu S?du Administracyjnemu w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšav?, Polsko), který uvedené rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 29. kv?tna 2019 z d?vodu, že da?ová správa nep?edložila

důkaz o fiktivní povaze dotčeného plnění.

15 Žadatel daňové správy podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Naczelnyemu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko), který je předkládajícím soudem.

16 Tento soud má pochybnosti o slučitelnosti čl. 88 odst. 3a bodu 4 písm. c) zákona o DPH se směrnicí 2006/112.

17 Uvádí, že z této směrnice nevyplývá, že by osoba povinná k dani mohla pozbýt nárok na odpočet DPH, která jí byla fakturována, z důvodu, že dotčené plnění není v souladu s vnitrostátním obchodním právem, jelikož nárok na odpočet je podle judikatury Soudního dvora nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Má za to, že autonomie DPH ve vztahu k ustanovením vnitrostátního obchodního práva a neutralita DPH svádí ve prospěch toho, že neplatnost právního jednání z hlediska tohoto práva by neměla mít automaticky za následek vyloučení nároku na odpočet.

18 V tomto ohledu uvádí, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že odchylky z nároku na odpočet DPH jsou přípustné pouze v případech výslovně stanovených ustanoveními směrnice 2006/112, že musí být vykládány striktně a tento nárok musí být odepřen, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že je uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

19 Dodává, že členské státy mají sice v souladu s článkem 273 směrnice 2006/112 možnost přijmout opatření k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, při výkonu své pravomoci jsou však povinny dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, včetně zásady neutrality, a zásadu proporcionality.

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

„Musí být článek 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a článek 273 směrnice 2006/112 [...], jakož i zásady neutrality a proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 88 odst. 3a bod 4 písm. c) [zákon o DPH], které odepírá osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH při nabytí práva (majetku), které je považováno za zdánlivé ve smyslu vnitrostátního obchodního práva, aniž je nutné zkoumat, zda je sledovaným výsledkem daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s jedním nebo několika cíli [této] směrnice, a zda toto plnění představovalo základní cíl přijatého smluvního řešení?“

K předběžné otázce

21 Na úvod je třeba uvést, že žadatel daňové správy má za to, že je nutné prohlásit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě čl. 94 písm. a) jednacího řádu Soudního dvora za nepřipustnou z důvodu, že neuvádí relevantní skutkové okolnosti sporu v původním řízení ani skutečnosti, na nichž je předběžná otázka založena, a neupřesňuje, proč má dotčené plnění fiktivní povahu.

22 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury a v souladu s článkem 94 tohoto jednacího řádu, nezbytnost dospět k takovému výkladu unijního práva, který bude užitečný pro vnitrostátní soud, vyžaduje, aby tento soud vymezil skutkový a právní rámec, do něhož spadají jím položené otázky, nebo alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na nichž jsou tyto otázky založeny. Předkládací rozhodnutí musí kromě toho uvést přesné důvody, které vedly vnitrostátní soud k tomu, aby si kladl otázky ohledně výkladu unijního práva a usoudil, že je nezbytné položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku (rozsudek ze dne 24. února 2022, Suzlon

Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, bod 31 a citovaná judikatura).

23 Je pravda, že předkládající soud neposkytl v projednávaném případě informace o důvodech, na základě nichž považoval ředitel daňové správy plnění, o které se jedná ve sporu v povodním řízení, za fiktivní. Naproti tomu stručně, ale jasně uvádí obsah rozhodnutí posledního jmenovaného o odepření nároku na odpočet, jenž je předmětem tohoto sporu, a přesně vysvětluje důvody, proč má pochybnosti o slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva, které je právním základem tohoto rozhodnutí, se směrnicí 2006/112 a zásadami daňové neutrality a proporcionality.

24 Z toho vyplývá, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a čl. 273 směrnice 2006/112, nahlížené ve světle zásad daňové neutrality a proporcionality, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, podle kterých je osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu pouze z toho důvodu, že je toto plnění považováno za fiktivní a podle ustanovení vnitrostátního obchodního práva je neplatné, aniž je nutné prokázat, že je výsledkem úniku na DPH nebo zneužití práva.

26 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, tato otázka je položena v kontextu sporu, v němž ředitel daňové správy zamítl odvolání podané osobou povinnou k dani proti rozhodnutí, kterým byl zpochybněn nárok na odpočet DPH, z důvodu fiktivní povahy plnění, jež spočívalo v převodu ochranných známek a bylo uskutečнено na vstupu, přičemž se opíral o ustanovení zákona o DPH, jehož účinkem je zákaz takového nároku, pokud se na dotčené zdanitelné plnění použije ustanovení obchodního zákoníku, podle něhož je zdánlivý projev vůle druhé strany, s jejím souhlasem, neplatný.

27 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, jež je splatná a byla zaplacená za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH. Nárok na odpočet stanovený v čl. 167 a následujících směrnice 2006/112 je tedy nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatnění, dodrží požadavky nebo podmínky jak včcné, tak formální povahy, jež se na tento nárok vztahují [rozsudky ze dne 28. července 2011, Komise v. Maarsko, C-274/10, EU:C:2011:530, body 42 a 43, jakož i ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet DPH), C-596/21, EU:C:2022:921, bod 21 a citovaná judikatura].

28 Cílem režimu odpočtu je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH [rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19; ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 39, jakož i ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet DPH), C-596/21, EU:C:2022:921, bod 22].

29 K uplatnění nároku na odpočet DPH je však nutno dodržet požadavky nebo podmínky jak včcné, tak formální povahy.

30 Výčet včcných požadavků nebo podmínek vyžadovaných pro vznik tohoto nároku je obsažen v čl. 168 směrnice 2006/112. Proto, aby dotyčná osoba mohla uvedeného nároku využít, je tak třeba, aby byla zaprvé „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice, a zadruhé, aby na výstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odvodnění nároku na odpočet

DPH použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu, jak upřesňuje písm. a) tohoto článku, bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.

31 Mimoto podle článku 167 směrnice 2006/112 vzniká nárok na odpot dan okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně, přičemž tato daňová povinnost vzniká podle článku 63 této směrnice dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Z toho vyplývá, že nárok na odpot je v zásadě podmíněn předložením důkazu o uskutečnění plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. května 2005, António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, body 24 a 25; ze dne 27. června 2018, SGI a Valérieane, C-459/17 a C-460/17, EU:C:2018:501, body 34 a 35, a ze dne 29. září 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, bod 40). Pokud tedy nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nemůže vzniknout žádný nárok na odpot.

32 Soudní dvůr již ostatně rozhodl, že mechanismu DPH je vlastní, že plnění spočívající ve fiktivním pořízení nemůže založit nárok na odpot této daně, jelikož takové plnění nemůže mít žádný vztah k plněním, která podléhají dani na výstupu (rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, body 24 a 25, jakož i citovaná judikatura).

33 Zaprvé odmítnutí přiznat osobě povinné k dani nárok na odpot za takových okolností, jako jsou okolnosti, které nastaly ve sporu v převodním řízení, tak může být odvodněno zjištěním, že nebyl předložen důkaz o uskutečnění plnění uplatňovaného k odvodnění nároku na odpot.

34 Proto, aby bylo možné dospět k závěru, že za takových okolností v zásadě existuje nárok na odpot, je nezbytné ověřit, zda k převodu ochranných známek uplatněnému k odvodnění tohoto nároku skutečně došlo a zda byly dotyčné ochranné známky užívány osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění.

35 V tomto ohledu je třeba připomenout, že důkazní břemeno nese osoba povinná k dani, která je povinna předložit objektivní důkazy, že zboží nebo služby jí byly skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu jinou osobou povinnou k dani pro účely jejích plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH (rozsudky ze dne 21. listopadu 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 44; ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 39, a ze dne 16. února 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, bod 100).

36 Pokud jde o ověření důkazů předložených za účelem prokázání toho, že došlo ke zdanitelnému plnění, musí být provedeno vnitrostátním soudem, v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva, na základě celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu (rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53, a usnesení ze dne 9. ledna 2023, A. T. S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 46 a citovaná judikatura).

37 Pokud ve věci dotčené v převodním řízení z tohoto posouzení, které přísluší provést předkládajícímu soudu, vyplývá, že uplatňovaný převod ochranných známek nebyl ve skutečnosti proveden, nemůže vzniknout žádný nárok na odpot.

38 V tomto kontextu, jak tvrdí polská vláda ve svém písemném vyjádření, předkládající soud bude moci zohlednit okolnost, bude-li prokázána, že navzdory zjevnému uzavření smlouvy o převodu, strany ve skutečnosti nadále jednaly tak, jako by byl převodce nadále majitelem dotčených ochranných známek a společnost W. byla pouze jejich nejistým držitelem.

39 Pokud naproti tomu z tohoto celkového posouzení vyplývá, že k uvedenému převodu skutečně došlo a převedené ochranné známky byly na výstupu užívány osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění, nelze jí nárok na odpočet v zásadě odepřít.

40 Nicméně zadruhé tento nárok může být osobě povinné k dani odepřen, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

41 Je totiž třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou dovolávat unijních právních norem podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Proto přísluší vnitrostátním orgánům a soudům, aby přestože jsou včnné podmínky nároku na odpočet splněny, odmítly přiznat tento nárok, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění uvedeného nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, body 34 a 35; ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 43, jakož i ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 26).

42 Pokud jde o daňový únik, podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpočet daně musí být odepřen nejen v případě, kdy se úniku na DPH dopustila samotná osoba povinná k dani, ale také v případě, kdy se na základě objektivních skutečností prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo měla vědět, že se pořízení tohoto zboží nebo těchto služeb účastní plnění, jež bylo součástí takového úniku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 40; ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 48, a ze dne 1. prosince 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, bod 27).

43 Vzhledem k tomu, že odepření nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na orgánech daňové správy, aby právně dostatečným způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH, nebo věděla nebo měla vědět, že plnění, jež uplatňuje na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku. Následně je na vnitrostátních soudech, aby ověřily, zda dotčené orgány daňové správy prokázaly existenci takových objektivních okolností (usnesení ze dne 9. ledna 2023, A. T. S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 53 a citovaná judikatura).

44 Pokud jde o zneužití práva, z ustálené judikatury vyplývá, že zjištění zneužití v oblasti DPH vyžaduje, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice 2006/112 a vnitrostátních předpisů jí provádějících, bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a dále, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že se hlavní účel těchto plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění (rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75; ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 36, jakož i ze dne 15. září 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, bod 35).

45 Pokud jde o otázku, zda se hlavní účel plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění, je třeba připomenout, že v oblasti DPH Soudní dvůr již rozhodl, že pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma transakcemi, není povinna zvolit si tu, s níž je spojeno odvedení vyšší DPH, ale má naopak právo na takovou volbu struktury své činnosti, aby svoji daňovou povinnost omezila. Osoby povinné k dani jsou tak obecně oprávněny zvolit si organizační strukturu a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své ekonomické činnosti a pro

účely omezení svého daňového zatížení (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42, a usnesení ze dne 9. ledna 2023, A. T. S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 40).

46 Zásada zákazu zneužití práva, jež se vztahuje na oblast DPH, tudíž zapovídá výhradně čistě vykonstruovaná plnění postrádající hospodářskou podstatu, která se uskutečňuje pouze za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cílům směrnice 2006/112 (rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, bod 26, a ze dne 27. října 2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, bod 51, jakož i usnesení ze dne 9. ledna 2023, A. T. S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 41).

47 Je třeba také připomenout, že opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice 2006/112 k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, a tedy neutralitu DPH (rozsudek ze dne 9. prosince 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 28 a citovaná judikatura).

48 V projednávaném případě je třeba uvést, že z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem nevyplyvá, že skutečnosti, na jejichž základě může být právní jednání týkající se plnění podléhajícího DPH kvalifikováno jako zdánlivé, a tedy na základě ustanovení vnitrostátního obchodního práva prohlášeno za neplatné, se shodují skutečnostmi, na základě nichž lze, podle informací uvedených v bodech 33 až 38 tohoto rozsudku, kvalifikovat z hlediska unijního práva hospodářské plnění podléhající této dani jako fiktivní plnění, a tedy v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 32 tohoto rozsudku odvodnit odmítnutí přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet. Taková neplatnost nemůže proto v zásadě odvodnit toto odmítnutí.

49 Ze zjištění předkládajícího soudu dále vyplývá, že dotčené vnitrostátní právní předpisy se vztahují obecně na jakoukoliv situaci, v níž osoba povinná k dani uskutečnila právní jednání považované za zdánlivé, a tedy na základě obchodního zákoníku neplatné, aniž je nutné bez ohledu na použitelná ustanovení obchodního práva a na základě objektivních skutečností prokázat, že tento nárok byl uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem. I když podle ustanovení vnitrostátního obchodního práva zdánlivá povaha smlouvy, uzavřené mezi osobou povinnou k dani a vystavitelem faktury, může představovat nepřímý důkaz podvodného nebo zneužívajícího jednání ve smyslu a pro účely použití směrnice 2006/112, nelze takové jednání dovodit pouze z této jediné okolnosti.

50 Za těchto podmínek je vzhledem ke všemu výše uvedenému třeba dospět k závěru, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava, o níž se jedná ve věci v původním řízení, tím, že stanoví, že neplatnost právního jednání považovaného na základě ustanovení obchodního práva za zdánlivé, má za následek odepření nároku na odpočet DPH, aniž je nezbytné prokázat, že jsou naplněny skutečnosti, na jejichž základě lze z hlediska unijního práva kvalifikovat zdanitelné hospodářské plnění jako fiktivní plnění, nebo v případě, že bylo toto plnění skutečně provedeno, stanoví, že tento nárok na odpočet byl uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů směrnice 2006/112, jimiž je zajistit správný výběr DPH a předcházet daňovým únikům.

51 Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že články 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a článek 273 směrnice 2006/112, nahlížené ve světle zásad daňové neutrality a proporcionality, musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisem, podle kterých je osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu pouze z toho důvodu, že zdanitelné hospodářské plnění je považováno za fiktivní a na základě ustanovení vnitrostátního obchodního práva je neplatné, aniž je nezbytné prokázat, že jsou

naplněny skutečnosti umožňující kvalifikovat z hlediska unijního práva toto plnění jako fiktivní plnění, nebo v případě, že uvedené plnění bylo skutečně provedeno, že je výsledkem úniku na DPH nebo zneužití práva.

K nákladům řízení

52 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 (desátý senát) rozhodl takto:

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, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, nahlížené ve světle zásad daňové neutrality a proporcionality

musí být vykládány v tom smyslu, že

brání vnitrostátním právním předpisům, podle kterých je osoba povinná k dani odepřením nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu pouze z toho důvodu, že zdanitelné hospodářské plnění je považováno za fiktivní a na základě ustanovení vnitrostátního občanského práva je neplatné, aniž je nezbytné prokázat, že jsou naplněny skutečnosti umožňující kvalifikovat z hlediska unijního práva toto plnění jako fiktivní plnění, nebo v případě, že uvedené plnění bylo skutečně provedeno, že je výsledkem úniku na DPH nebo zneužití práva.

Podpisy

* Jednací jazyk: polština.