

62018CJ0185

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

12. června 2019 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 401 – Zásada daňové neutrality – Nabytí předmětu s vysokým obsahem zlata či jiných drahých kovů podnikem od jednotlivce za účelem dalšího prodeje – Da z převodu majetku“

Ve věci C-185/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) ze dne 7. února 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 9. března 2018, v řízení

Oro Efectivo SL

proti

Diputación Foral de Bizkaia,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení: C. Toader, předsedkyně senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za Oro Efectivo SL K. Caminos Garcíou a A. Landeta Calvem, abogados, jakož i A. Rodríguez Muñozem,

—

za Diputación Foral de Bizkaia M. F. Ortiz de Apodaca Garcíou, procurador, a M. Barrena Ezcurrou, abogada,

—

za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,

—

za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskait?, jako zmocněnkyní,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v věci bez

stanoviska,

vydává tento

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, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady daňové neutrality.

2

Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Oro Efectivo SL a Diputación Foral de Bizkaia (provinční rada Baskajska, Španělsko) ohledně odmítnutí odpotťu daně z převodu majetku a listinných právních aktů.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3

Článek 33 odst. 1 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. 1977, L 145, s. 1), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160) (dále jen „šestá směrnice“), stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, zejména ty, které se týkají obecné úpravy držení, pohybu a sledování výrobků, jež jsou předmětem spotřební daně, není tato směrnice na překážku tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv, daně ze sázek a her, spotřební daně, kolikovní a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daně z obratu, pokud ovšem tyto daně, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.“

Směrnice o DPH

4

Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí o DPH. Body 4 a 7 odůvodnění směrnice o DPH stanoví:

„(4)

Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému daně z přidané hodnoty (DPH), která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.

[...]

(7)

Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daní nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.“

5

Článek 401 této směrnice zní takto:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, nebrání tato směrnice tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.“

Španělské právo

6

Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že příslušnými vnitrostátními ustanoveními jsou ustanovení, která jsou obsažena v článcích 7 a 8 Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinční zákon 3/1989 historického území Baskajska o dani z převodu majetku a z listinných právních aktů) ze dne 21. března 1989 (za účetní rok 2010), jakož i v článcích 9 a 10 Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinční zákon 1/2011 historického území Baskajska o dani z převodu majetku a z listinných právních aktů) ze dne 24. března 2011 (za účetní roky 2011 a 2012). Tato ustanovení jsou totožná s ustanoveními obsaženými v článcích 7 a 8 Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (královské legislativní nařízení 1/1993, kterým se schvaluje přepracované znění zákona o dani z převodu majetku a z listinných právních aktů) ze dne 24. září 1993 (BOE č. 251, ze dne 20. října 1993). V tomto předkládacím rozhodnutí jsou příslušné výtky z těchto ustanovení shrnuty takto:

„[...]

—

převody majetku podléhající dani představují úplatné převody majetku uskutečněné akty inter vivos, a to převody všech druhů zboží a práv, které tvoří majetek fyzických i právnických osob;

—

za úplatný převod majetku se výše uvedená plnění nepovažují, pokud jsou uskutečňována podnikateli i hospodářskými subjekty při výkonu jejich podnikatelské i profesní činnosti, a v každém případě pokud představují dodání zboží i služeb podléhající [DPH];

—

bez ohledu na ujednání stran v opačném smyslu je osobou povinnou k dani při převodu zboží i práv všeho druhu, ten, kdo je nabývá.“

7

Podle článku 4 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 37/1992 o dani z přidané hodnoty) ze dne 28. listopadu 1992 (BOE č. 312, ze dne 29. prosince 1992) plnění podléhající DPH nepodléhají dani z převodu majetku a z listinných právních úkonů z titulu úplatného převodu majetku.

Spor v povodním řízení a pedbžná otázka

8

Společnost Oro Efectivo, jejímž předmětem obchodní činnosti je nákup, prodej, dovoz a vývoz surovin, drahých kamenů a drahých kovů, nakupuje v rámci své činnosti od jednotlivců předměty s vysokým obsahem zlata i jiných drahých kovů a dále je prodává za účelem jejich zpracování a následně opětovného uvedení do obchodního oběhu podnikem specializovaným na výrobu ingotů i různých předmětů z drahých kovů.

9

Hacienda Foral de Bizkaia (provinční daňový úřad Baskajska, Španělsko) dospěl k závěru, že nákupy předmětů ze zlata a jiných kovů od jednotlivců, které žalobkyně v povodním řízení uskutečnila v letech 2010 až 2012, podléhají dani z převodu majetku a z listinných právních aktů.

10

Společnost Oro Efectivo napadla rozhodnutí tohoto daňového orgánu žalobou podanou ke Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (provinční hospodářsko-správní soud Baskajska, Španělsko), přičemž tvrdila, že několik vnitrostátních soudů vydalo rozhodnutí, z nichž vyplynulo, že tyto nákupní transakce nemají podléhat dani z převodu majetku a z listinných právních aktů. Kromě toho tvrdila, že nákupy dotčené v povodním řízení byly uskutečněny v rámci její podnikatelské činnosti. Uvedla mimoto, že výběr této daně vede ke dvojímu zdanění v rozporu se zásadou daňové neutrality, jelikož tyto nákupy již podléhaly DPH.

11

Rozsudkem ze dne 18. června 2015 Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (provinční hospodářsko-správní soud Baskajska) tuto žalobu zamítl.

12

Společnost Oro Efectivo se proti rozhodnutí tohoto soudu odvolala k Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Nejvyšší soud Baskicka, Španělsko). Toto odvolání bylo zamítnuto rozsudkem ze dne 13. září 2016.

13

Společnost Oro Efectivo podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko).

14

Tento soud upřesňuje, že řešení sporu, který je před ním projednáván, závisí zejména na rozsahu zásady daňové neutrality, jak je vykládána Soudním dvorem.

15

Konkrétně se zabývá otázkou, zda právní úprava vyžadující, aby podnik zaplatil nepřímou daň odlišnou od DPH ve formě daně z převodu majetku a z listinných právních aktů, a to z titulu nabytí movitých věcí jako je zlato, stříbro nebo šperky od fyzických osob tímto podnikem, když jsou tyto věci určeny k podnikatelské činnosti tohoto podniku, který kromě toho při opětovném uvedení tohoto zboží do obchodního oběhu uskutečňuje plnění podléhající DPH, a to bez možnosti provést v rámci těchto plnění odpout částky zaplacené z titulu této daně při převodním nabytí téhož zboží, je v souladu se směrnicí o DPH a se zásadou daňové neutrality.

16

Za těchto podmínek se Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání směrnice [o DPH] a zásada daňové neutrality, která z uvedené směrnice vyplývá, jakož i judikatura [Soudního dvora], která ji vykládá, vnitrostátní právní úpravu, podle které španělský stát může požadovat zaplacení nepřímé daně odlišné od [DPH] od podnikatele či hospodářského subjektu za nabytí movitého majetku (konkrétně zlata, stříbra či šperků) od jednotlivce pokud:

—

nabytý předmět je prostřednictvím zpracování a dalšího převodu určen k samotné hospodářské činnosti tohoto podnikatele;

—

při opětovném uvedení nabytého zboží do obchodního oběhu jsou uskutečňována plnění podléhající DPH; a

—

použitelná právní úprava téhož státu podnikateli či hospodářskému subjektu neumožňuje v rámci těchto plnění provést odpout částky zaplacené z titulu této daně za první z výše uvedených nabytí?

Řízení před Soudním dvorem

17

V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předkládající soud požádal o projednání věci ve zrychleném řízení podle čl. 105 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora.

18

Tato žádost byla zamítnuta usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 30. dubna 2018, Oro Efectivo (C-185/18, nezveřejněné, EU:C:2018:298).

K předběžné otázce

Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH a zásada daňové neutrality brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která podrobuje nepřímé dani, jež zatěžuje převody majetku a liší se od DPH, nabytí předmět s vysokým obsahem zlata či jiných drahých kovů podnikem od jednotlivce, je-li toto zboží určeno k hospodářské činnosti uvedeného podniku, jenž jej za účelem jeho zpracování a následně opětovného uvedení do obchodního oběhu dále prodává podnikem specializovaným na výrobu ingotů či různých předmětů z drahých kovů.

V tomto ohledu je třeba připomenout, že na základě článku 401 směrnice o DPH její ustanovení nebrání tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daň z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daň, kolkovné a obecně jakékoliv daň, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obrátu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic. Vzhledem k tomu, že unijní právo připouští existenci souběžných systémů zdanění, lze takové daň vybírat i v případě, že jejich výběr může vést ke kumulaci s DPH u jedné a téže operace (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. března 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 28, jakož i ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 26).

S ohledem na negativní podmínku obsaženou ve výrazu „které nemají povahu daně z obrátu“ lze z doslovného výkladu tohoto ustanovení vyvodit závěr, že členský stát může zachovat nebo zavést daň, dávky nebo poplatky pouze tehdy, pokud poslední uvedené nejsou rovnocenné dani z obrátu (rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 27).

I když pojem „daň z obrátu“ není vymezen v článku 401 směrnice o DPH ani v jiném z jejích ustanovení, je třeba uvést, že tento článek je v podstatě totožný s článkem 33 šesté směrnice (rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 28).

V rámci věci, v níž bylo vydáno usnesení ze dne 27. listopadu 2008, Renta (C-151/08, nezveřejněné, EU:C:2008:662), jakož i rozsudek ze dne 20. března 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), se Soudní dvůr přitom vyjádřil ke slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy týkající se daně z úplatného převodu majetku, která vykazuje znaky podobné znakům daně dotčené v původním řízení, se čl. 33 odst. 1 šesté směrnice. Soudní dvůr připomněl základní znaky DPH vyvozené z jeho judikatury, které jsou tyto, a to obecné uplatnění DPH na plnění, která se týkají zboží nebo služeb, stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje, vybírání této daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve a odpočet částek DPH odvedených v předchozích fázích procesu výroby a distribuce z daně dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi použije pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli, a poté má za to, že taková daň se liší od DPH takovým způsobem, že nemůže být kvalifikována jako daň, kterou lze označit za daň z obrátu ve smyslu čl. 33 odst. 1 šesté směrnice (usnesení ze dne 27. listopadu 2008, Renta, C-151/08,

nezveřejněné, EU:C:2008:662, body 32 a 45, jakož i rozsudek ze dne 20. března 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 29).

24

V tomto ohledu Soudní dvůr zejména konstatoval, že taková daň se neuplatňuje obecně na všechna plnění, která se týkají zboží nebo služeb, a že tato daň není vybírána v rámci výrobního a distribučního procesu s tím, že v každé fázi tohoto procesu lze od daně odečíst částky zaplacené v předchozích fázích uvedeného procesu (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 27. listopadu 2008, Renta, C-151/08, nezveřejněné, EU:C:2008:662, body 41 a 43).

25

V tomto ohledu spis, jenž má Soudní dvůr k dispozici, neobsahuje nic, co by umožnilo konstatovat, že je třeba tuto otázku analyzovat odlišně v rámci řízení o předběžné otázce v projednávané věci. V rámci projednávané věci tedy musí být úvahy týkající se čl. 33 odst. 1 šesté směrnice uvedené Soudním dvorem v rozhodnutích zmíněných v bodech 23 a 24 tohoto rozsudku považovány za použitelné i na článek 401 směrnice o DPH.

26

Z toho vyplývá, že taková daň, jako je daň dotčená v převodním řízení, nemůže být považována za daň, která má povahu daně z obrátu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH.

27

Kromě toho má předkládající soud za to, že současné uplatnění daně dotčené v převodním řízení a společného systému DPH může narušit zásadu daňové neutrality v oblasti DPH.

28

Pokud jde o tuto zásadu připomenutou v bodech 4 a 7 odvodní směrnice o DPH, je třeba uvést, že aby se zabránilo výsledkům, které nebudou v souladu s cílem, jenž sleduje společný systém DPH, spočívajícím v nastolení rovných podmínek zdanění téhož plnění bez ohledu na členský stát, v němž k němu dojde, musí se jakékoliv srovnání znaků takové daně, jako je daň dotčená v převodním řízení, se znaky DPH provést s ohledem na tento cíl. V tomto rámci je namístě vyhradit zvláštní pozornost požadavku, aby byla v každém okamžiku zaručena neutralita společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 41).

29

Jak písemně správně zdůraznila Evropská komise, zásada daňové neutrality v oblasti DPH tuto neutralitu vyžaduje pouze v rámci harmonizovaného systému zavedeného směrnicí o DPH. Jelikož se v projednávané věci jedná o daň neharmonizovanou v rámci této směrnice, neutralita společného systému DPH nemůže být narušena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. října 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, bod 57).

30

S přihlédnutím ke všem předchozím úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět, že směrnice o DPH, jakož i zásada neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená v převodním řízení, která podrobuje nepřímé dani, jež zatěžuje převody majetku a liší se od DPH, nabytí předmět s vysokým obsahem zlata

„i jiných drahých kovů uskutečně podnikem od jednotlivců, je-li toto zboží určeno k hospodářské činnosti uvedeného podniku, jenž jej za účelem jeho zpracování a následné opětovného uvedení do obchodního oběhu dále prodává podnikem specializovaným na výrobu ingotů různých předmětů z drahých kovů.

K nákladům řízení

31

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásada neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená v povodním řízení, která podrobuje nepřímé dani, jež zatěžuje převody majetku a liší se od DPH, nabytí předmětů s vysokým obsahem zlata i jiných drahých kovů uskutečně podnikem od jednotlivců, je-li toto zboží určeno k hospodářské činnosti uvedeného podniku, jenž jej za účelem jeho zpracování a následné opětovného uvedení do obchodního oběhu dále prodává podnikem specializovaným na výrobu ingotů různých předmětů z drahých kovů.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: španělština.