

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

7. března 2024(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet DPH – Pojem ‚osoba povinná k dani‘ – Zásada daňové neutrality – Zásada proporcionality – Neaktivní společnost – Vnitrostátní právní úprava odpírající nárok na odpočet, vrácení nebo náhradu DPH na vstupu“

Ve věci C-341/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Kasační soud, Itálie) ze dne 19. května 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 25. května 2022, v řízení

**Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA**

proti

**Agenzia delle Entrate,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení: K. Jürimäe, předsedkyně senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce třetího senátu, N. Piçarra, N. Jääskinen (zpravodaj) a M. Gavalec, soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

za soudní kancelář: C. Di Bella, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. června 2023,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA: R. Nicastro, avvocatka,
- za italskou vládu: G. Palmieri, jako zmocněnkyně, ve spolupráci s: D. G. Pintus, P. Pucciariello a F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,
- za Evropskou komisi: A. Armenia, F. Moro a P. Rossi, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. září 2023,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 1 a článku 167 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 zásad neutrality daně z

přidané hodnoty (DPH), proporcionality, ochrany legitimního očekávání a právní jistoty.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (dále jen „společnost Feudi“) a Agenzia delle Entrate (správce daní, Itálie) (dále jen „správce daní“) ve věci uplatnění nároku na odpočet DPH.

## **Právní rámec**

### ***Unijní právo***

3 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH zní:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní.“

4 Článek 63 této směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečňováno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

5 Článek 167 uvedené směrnice stanoví:

„Nárok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daní.“

6 Článek 168 písm. a) téže směrnice zní následovně:

„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, odpočíst od daní, 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.“

7 Článek 273 směrnice o DPH zní:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní 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.

[...]“

### ***Italské právo***

8 Článek 30 legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (zákon č. 724 – Opatření k racionalizaci veřejných financí) ze dne 23. prosince 1994 (běžný doplněk ke GURI č. 174 ze dne 30. prosince 1994) (dále jen „zákon č. 724/1994“), nadepsaný „Krycí společnosti. Oceňování cenných papírů“, ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„1. Pro účely tohoto článku jsou akciové společnosti, komanditní společnosti na akcie, společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, jakož i společnosti a subjekty všeho druhu, které nejsou rezidenty, se stálou provozovnou na území státu považovány za neaktivní, pokud je celková částka výnosů, zvýšení zásob a příjmů, s výjimkou mimořádných příjmů, vyplývajících z výkazu zisku a ztráty, je-li povinný, nižší než součet částek získaných použitím následujících procentních podílů:

[...]

4. V případě neaktivních společností a subjektů nelze příspěvek vyplývající z daňového přiznání podaného pro účely DPH vrátit, ani jej nahradit [...] nebo převést [...]. Pokud po třetí po sobě následující zdaňovací období neaktivní společnost nebo neaktivní subjekt neuskuteční plnění podléhající DPH v hodnotě odpovídající nejméně částce vyplývající z uplatnění procentních podílů uvedených v odstavci 1, příspěvek nelze dále převést na náhradu DPH splatné v následujících zdaňovacích obdobích.

4a. V případě objektivních situací, které znemožnily dosažení výnosů, zvýšení zásob a příjmů stanovených podle tohoto článku, anebo znemožnily uskutečnění plnění podléhající DPH uvedených v odstavci 4, může dotčená společnost požádat o neuplatnění [...] příslušných ustanovení proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

[...]“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

9 Vigna Ottieri Srl (dále jen „společnost Vigna“) byla společností založenou podle italského práva, která vykonávala ekonomickou činnost spočívající ve výrobě a prodeji vína v regionu Kampánie (Itálie).

10 Dne 22. prosince 2010 správce daně doručil společnosti Vigna daňový výměr, v němž zejména uvedl, že tato společnost se ve zdaňovacím období 2008 považuje za neaktivní společnost (tzv. „krycí společnost“) z důvodu, že částka plnění na výstupu podléhající DPH, kterou tato společnost přiznala, byla nižší než hranice, pod níž se pro účely použití článku 30 zákona č. 724/1994 společnosti nepovažují za aktivní. Z tohoto daňového výměru rovněž vyplývalo, že společnost Vigna této hranice nedosáhla ve třech po sobě následujících zdaňovacích obdobích, a sice v letech 2006, 2007 a 2008. Správce daně proto odmítl odpoutat příspěvek na DPH ve výši 42 108 eur, který požadovala společnost Vigna za zdaňovací období 2009.

11 Společnost Vigna podala proti uvedenému daňovému výměru žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Avellino (daňový soud provincie Avellino, Itálie). Uvedený soud tuto žalobu rozsudkem ze dne 18. dubna 2012 zamítl.

12 Společnost Feudi, která byla sloučena se společností Vigna od 27. září 2012, podala proti tomuto rozsudku odvolání ke Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (regionální daňový soud pro Kampánii, odloučený úsek Salerno, Itálie), která toto odvolání zamítl.

13 Dne 27. března 2014 podala společnost Feudi kasační opravný prostředek ke Corte suprema di cassazione (Kasační soud, Itálie), který je předkládajícím soudem. V podstatě tvrdí, že odmítnutí nároku na odpoutání DPH není slučitelné s unijním právem.

14 Předkládající soud v podstatě uvádí, že cílem dotčených italských právních předpisů je

odradit od zakládání krycích společností a tím zabránit právnickým osobám, které formálně vykonávají ekonomickou činnost, aniž ji ve skutečnosti provozují, využívat daňových výhod. Za tímto účelem § 30 zákona č. 724/1994 stanoví odrazující mechanismus spočívající na domněnce, že neaktivní povahu společnosti lze vyvodit z toho, že výnos, který lze rozumně očekávat z aktiv, kterými disponuje, je nižší než hranice příjmu určená tímto ustanovením. Společnost však může tuto domněnku vyvrátit tím, že prokáže, že této hranice příjmu nemohlo být v době daného období dosaženo z důvodu objektivních situací.

15 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že podle uvedeného ustanovení nelze neaktivní společností vrátit přeplatek DPH uvedený v jejich daňovém přiznání vyplývající zejména z částky odpodíatelné DPH, jež je vyšší než vybraná DPH. Tento přeplatek rovněž nemůže být předmětem náhrady ani převodu. Uvedený přeplatek pak může být započten proti DPH splatné v následujících zdaňovacích obdobích. Nicméně pokud po dobu tří po sobě následujících zdaňovacích období neaktivní společnost neuskuteční plnění podléhající DPH alespoň do výše odpovídající částce, která vyplývá z uvedené hranice příjmu, uvedený přeplatek již nemůže být převeden. Tato společnost z toho důvodu ztrácí nárok na odpodíet DPH.

16 Za těchto okolností si předkládající soud zaprvé klade otázku, zda lze postavení osoby povinné k dani, a v důsledku toho nárok na odpodíet DPH zaplacené na vstupu, odepít společností, která uskutečňuje plnění podléhající DPH, avšak nedosáhne hranice příjmu stanovené dotčenými italskými právními předpisy, pokud tato společnost neprokáže, že jí objektivní situace bránila dosáhnout příjmu přesahujícího tuto hranici. V tomto ohledu má pochybnosti o slučitelnosti takové praxe s čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, z něhož v podstatě vyplývá, že postavení osoby povinné k dani vyplývá z toho, že subjekt, který se dovolává tohoto postavení, vykonává ekonomickou činnost.

17 Zadruhé si tento soud klade otázku, zda jsou dotčené italské právní předpisy slučitelné s článkem 167 směrnice o DPH, jakož i se zásadou neutrality DPH a se zásadou proporcionality. Uvedený soud připomíná, že i když je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH, nesmí opatření přijatá členskými státy překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné, a zejména je nelze používat způsobem, který by systematicky zpochybňoval zásadu neutrality DPH.

18 Zatím si předkládající soud klade otázku, zda omezení nároku na odpodíet DPH stanovená článkem 30 zákona č. 724/1994 musí být považována za odporující zásadám právní jistoty a ochrany legitimního očekávání. Má totiž za to, že pokud osoba povinná k dani uskutečňuje ekonomické plnění, vystavuje se riziku, že nebude s jistotou vědět, zda toto plnění může zakládat nárok na odpodíet nebo vrácení DPH, neboť uplatnění těchto nároků bude podléhat podmínce, že v daném zdaňovacím období dosáhla výše příjmu přesahujícího hranici stanovenou dotčenými italskými právními předpisy.

19 Za těchto podmínek se Corte suprema di Cassazione (Kasaňní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může být čl. 9 odst. 1 [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že odpírá postavení osoby povinné k dani, a v důsledku toho nárok na odpodíet nebo vrácení DPH zaplacené na vstupu osobě, která uskutečňuje aktivní plnění podléhající DPH v rozsahu, který je považován za neúměrný – v tom smyslu, že je nepřiměřeně nízký – tomu, co lze rozumně očekávat od aktiv, kterými tato osoba disponuje, po dobu tří po sobě jdoucích let podle zákonem předem stanovených kritérií, a není schopna odvodněně prokázat existenci objektivních překážek?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku, brání článek 167 [směrnice o DPH] a obecné zásady neutrality DPH a proporcionality omezení nároku na odpodíet DPH takové vnitrostátní

právní úprav?, která v [?lánku 30 zákona ?. 724/1994] odpírá nárok na odp?et DPH zaplacené na vstupu, na její vrácení nebo použití v následujícím zda?ovacím období osob? povinné k dani, která ve t?ech po sob? jdoucích zda?ovacích obdobích uskute?uje aktivní pln?ní podléhající DPH v rozsahu, který je považován za neúm?rný – v tom smyslu, že je nep?im?en? nízký – tomu, co lze rozumn? o?ekávat od aktiv, kterými disponuje, po dobu t?í po sob? jdoucích let podle zákonem p?edem stanovených kritérií, a není schopna od?vodn?n? prokázat existenci objektivních p?ekážek?

3) V p?ípad? záporné odpov?di na druhou otázku, brání unijní zásady právní jistoty a ochrany legitimního o?ekávání takové vnitrostátní právní úprav?, která [?lánkem 30 zákona ?. 724/1994] odpírá nárok na odp?et DPH zaplacené na vstupu, na její vrácení nebo použití v následujícím zda?ovacím období osob? povinné k dani, která ve t?ech po sob? jdoucích zda?ovacích obdobích uskute?uje aktivní pln?ní podléhající DPH v rozsahu, který je považován za neúm?rný – v tom smyslu, že je nep?im?en? nízký – tomu, co lze rozumn? o?ekávat od aktiv, kterými disponuje, po dobu t?í po sob? jdoucích let podle zákonem p?edem stanovených kritérií, a není schopna od?vodn?n? prokázat existenci objektivních p?ekážek?“

### K první otázce

20 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že m?že vést k tomu, že postavení osoby povinné k dani pro ú?ely DPH pozbuje osoba, jež v daném zda?ovacím období uskute?uje pln?ní podléhající DPH, jejichž ekonomická hodnota nedosáhne hranice stanovené vnitrostátní právní úpravou, která odpovídá p?im?en? o?ekávanému výnosu z aktiv, jimiž tato osoba disponuje, ledaže prokáže, že dosažení této hranice bráníly objektivní okolnosti.

21 Podle ?l. 9 odst. 1 prvního pododstavce sm?rnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? provádí samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti. Pojem „ekonomická ?innost“ je definován v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci této sm?rnice tak, že zahrnuje veškerou ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Krom? toho se up?es?uje, že se za ni považuje „využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j“.

22 Analýza zn?ní ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH oz?ejmuje rozsah p?sobnosti pojmu „ekonomická ?innost“ a sou?asn? up?es?uje objektivní povahu tohoto pojmu v tom smyslu, že ?innost je posuzována sama o sob? bez ohledu na sv?j ú?el nebo výsledky [rozsudek ze dne 25. února 2021, Gmina Wroc?aw (P?em?na práva stavby), C?604/19, EU:C:2021:132, bod 69 a citovaná judikatura].

23 Z toho vyplývá, že postavení osoby povinné k DPH není podmín?no dodržením podmínky spo?ívající v tom, že osoba uskute?uje pln?ní podléhající DPH, jejichž ekonomická hodnota p?ekra?uje p?edem stanovenou hranici p?íjmu, která odpovídá p?im?en? o?ekávanému výnosu z aktiv, jimiž tato osoba disponuje. V tomto ohledu je totiž d?ležitá pouze otázka, zda uvedená osoba skute?n? vykonává ekonomickou ?innost, a jak bylo p?ipomenuto v bod? 21 tohoto rozsudku, že využívá hmotný nebo nehmotný majetek za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.

24 V projednávané věci je na předkládajícím soudu, aby určil, zda během sporných zdaovacích období, a sice zdaovacích období roku 2008 a dvou předchozích zdaovacích období, u nichž měl správce daně za to, že společnost Vigna nebyla aktivní společností, tato společnost vykonávala takovou ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH, jak je vykládán judikaturou uvedenou v bodě 22 tohoto rozsudku.

25 S ohledem na výše uvedené důvody je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nemůže vést k tomu, že postavení osoby povinné k dani pro účely DPH pozbuje osoba, jež v daném zdaovacím období uskutečňuje plnění podléhající DPH, jejichž ekonomická hodnota nedosáhne hranice stanovené vnitrostátní právní úpravou, která odpovídá primárnímu očekávanému výnosu z aktiv, jimiž tato osoba disponuje.

## Ke druhé otázce

26 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 167 směrnice o DPH, jakož i zásada neutrality DPH a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba povinná k dani odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu částky plnění podléhající DPH uskutečněných touto osobou povinnou k dani na výstupu, která je považována za nedostatečnou.

27 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že podle ustálené judikatury představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, jež je splatná či byla zaplacená za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH. Nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice o DPH je tedy nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se váže přímo k celé DPH, která zatížila plnění uskutečněná na vstupu. Cílem režimu odpočtu je totiž zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jejích ekonomických činností. Společný systém DPH zajišťuje naprostou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH. Použije-li osoba povinná k dani jednajíc jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo služby toto zboží nebo tuto službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odpočíst DPH, která je splatná nebo byla odvedena v souvislosti s uvedeným zbožím nebo uvedenou službou [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. listopadu 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, bod 23 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 25. května 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí)*, C-114/22, EU:C:2023:430, body 27 a 28 a citovaná judikatura].

28 Konkrétně z článku 168 směrnice o DPH vyplývá, že aby bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně, musí být splněny dvě podmínky. Zaprvé dotyčná osoba musí být „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice. Zadruhé musí být zboží nebo služby uplatňované k odvodnění tohoto nároku použity na výstupu osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2022, *Finanzamt R (Odpočet DPH v souvislosti s příplatkem spoluníka)*, C-98/21, EU:C:2022:645, bod 39 a citovaná judikatura].

29 Pokud jde o druhou z těchto podmínek, která je jedinou podmínkou uvedenou v této otázce, je třeba připomenout, že k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH na vstupu, je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spouštějících cenu plnění

zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet [rozsudek ze dne 8. září 2022, rozsudek Finanzamt R (Odpočet DPH v souvislosti s příplatkem spoluníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 45 a citovaná judikatura].

30 Nárok na odpočet daně je však rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené zboží a služby součástí režijních nákladů poslední uvedené osoby a jsou jako takové prvky spoluúčastí cenou zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 42 a citovaná judikatura).

31 Z výše uvedeného odvodnění vyplývá, že žádné ustanovení směrnice o DPH nepodmiňuje nárok na odpočet požadavkem, že částka plnění podléhajících DPH, uskutečněných osobou povinnou k dani v daném období na výstupu, musí dosáhnout určité hranice. Z judikatury citované v bodě 27 tohoto rozsudku naopak vyplývá, že je nárok na odpočet DPH zaručen s výhradou splnění požadovaných podmínek, jejichž ověření přísluší předkládajícímu soudu, a to bez ohledu na výsledky ekonomické činnosti dotčené osoby povinné k dani.

32 Zadruhé je však třeba poznamenat, že nárok na odpočet DPH může být osobě povinné k dani odepřen, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že je uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

33 Je totiž nutno připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH 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 odmítly tento nárok přiznat, přestože jsou hmotněprávní podmínky nároku na odpočet splněny, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění uvedeného nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, body 34 a 35, jakož i ze dne 25. května 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 41 a citovaná judikatura].

34 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 že 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 [rozsudek ze dne 25. května 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 43 a citovaná judikatura].

35 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 o DPH a vnitrostátních předpisů jí provádějících, bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Dále musí ze všech objektivních okolností vyplývat, 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, jakož i ze dne 25. května 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 44 a citovaná judikatura].

36 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zásada zákazu zneužití práva, jež se vztahuje na oblast DPH, zapovídá výhradně existující vykonstruovaná plnění postrádající hospodářskou podstatu, která se uskutečňuje pouze za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cíli směrnice o DPH [rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, bod 26, jakož i ze dne 25. května 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 46 a citovaná judikatura].

37 Je třeba také připomenout, že opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH 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 [rozsudky ze dne 9. prosince 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 28, jakož i ze dne 25. května 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 47 a citovaná judikatura].

38 V projednávaném případě předkládající soud vysvětluje, že cílem článku 30 zákona č. 724/1994 je boj proti podvodům tím, že odrazuje od zakládání krycích společností. Mechanismus, který tento článek stanoví, spočívá na domněnce, že pokud částka plnění uskutečněných společností na výstupu v průběhu daného zdaňovacího období nedosahuje hranice vypočtené použitím kritérií stanovených v uvedeném článku, není tato společnost aktivní společností, ledaže se jí podaří prokázat, že objektivní okolnosti odvodují, že uvedené hranice nemohla dosáhnout. V případě, kdy je společnost považována za neaktivní společnost, nemůže již uplatnit nárok na odpočet DPH z plnění uskutečněných na výstupu v průběhu sporného zdaňovacího období.

39 Taková domněnka je přitom založena na kritériu hranice příjmu, které nesouvisí s kritérii vyžadovanými k prokázání daňového úniku nebo zneužití daňového režimu, jak vyplývají z judikatury citované v bodech 33 až 36 tohoto rozsudku. Tato domněnka totiž nespočívá na posouzení skutečné existence plnění podléhajících DPH uskutečněných během daného zdaňovacího období, ani na posouzení jejich vlastního použití k uskutečnění plnění na výstupu, ale pouze na posouzení jejich objemu. Nelze ji tedy s ohledem na judikaturu citovanou v bodě 34 tohoto rozsudku považovat za způsobitou prokázat, že nárok na odpočet DPH byl uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

40 Nárok na odpočet lze totiž odepřít pouze, pokud byly skutečnosti uplatňované k prokázání takového daňového úniku nebo zneužití prokázány právně dostatečným způsobem jinak než pouhými domněnkami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 52 a citovaná judikatura).

41 Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že obecná domněnka daňových úniků a zneužití nemůže odvodovat daňové opatření zasahující do cíle směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 31 a citovaná judikatura). Stejně tak nelze připustit, aby taková domněnka, byť vyvratitelná, vedla k odepření nároku na odpočet



DPH zaplacené na vstupu z důvodu, které nesouvisejí se zjištěním podvodného nebo zneužívajícího uplatnění tohoto nároku.

42 Z toho vyplývá, že taková domněnka, jako je domněnka popsaná v bodě 38 tohoto rozsudku, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajícího v předcházení daňovým únikům a zneužití.

43 S ohledem na všechny výše uvedené důvody je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že články 167 směrnice o DPH, jakož i zásada neutrality DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba povinná k dani odepsat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu částky plnění podléhajících DPH uskutečněných touto osobou povinnou k dani na výstupu, která je považována za nedostatečnou.

#### **Ke třetí otázce**

44 S přihlédnutím k odpovědi podané na druhou otázku a vzhledem k tomu, že třetí otázka je položena pouze pro případ záporné odpovědi na druhou otázku, není namístě na tuto třetí otázku odpovídat.

#### **K nákladům řízení**

45 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 (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nemůže vést k tomu, že postavení osoby povinné k dani pro účely daní z prodané hodnoty (DPH) pozbude osoba, jež v daném zdaňovacím období uskutečňuje plnění podléhajících DPH, jejichž ekonomická hodnota nedosáhne hranice stanovené vnitrostátní právní úpravou, která odpovídá primární očekávanému výnosu z aktiv, jimiž tato osoba disponuje.

2) Článek 167 směrnice 2006/112, jakož i zásada neutrality DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba povinná k dani odepsat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu částky plnění podléhajících DPH uskutečněných touto osobou povinnou k dani na výstupu, která je považována za nedostatečnou.

Podpisy

\* Jednací jazyk: italština.