

DAŇOVÁ JUDIKATURA

Nejnovější rozsudky Soudního dvora
Evropské unie, Ústavního soudu
a Nejvyššího správního soudu
ovlivňující daňovou praxi

V ceně:



Díl VII.

SPV

SPOLEČNOSTI
PRO VÁS

PRODEJ
A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ



E-book, bezplatné bonusy:

Podrobnosti na www.DanoveZakony365.cz



Ekonomický software

POHODA

Daňová judikatura (VII.)

V sedmém dílu jsou soustředěny nejnovější judikáty Soudního dvora Evropské unie zejména týkající se společného systému daně z přidané hodnoty (a to i obecně platné ve věcech podaných z jiných členských států), odmítnuté žaloby podané Ústavním soudem ČR a judikáty Nejvyššího správního soudu ČR, které zásadním způsobem ovlivňují praxi daňových poplatníků nebo tuzemské daňové správy, případně ukazují na nesprávnost argumentace stran sporu.

Použití snížené sazby daně z přidané hodnoty u stavebních prací Strana 4	Režim daně z přidané hodnoty při dodání stavebního pozemku Strana 7
Zneužívající praktika s cílem využívat režim osvobození od daně Strana 11	Jednoúčelový poukaz a místo poskytnutí služby konečnému spotřebiteli Strana 15
K přesnému určení skutečností zakládajících daňový únik Strana 20	Nepředvídatelná okolnost při zničení zboží podléhajícího spotřební dani Strana 26
Určení místa, kde vzniká povinnost k dani z přidané hodnoty při dovozu Strana 32	Odpovědnost za vystavení falešných daňových dokladů Strana 35
Nepřípustná podmínka pro uplatnění snížené sazby daně Strana 38	Výměna informací na žádost a profesní mlčenlivost advokáta Strana 43
Nad povinností zaplatit úrok z vrácené daně při neuplatnění plného nároku na odpočet Strana 50	Nárok na snížení základu daně v případě faktury vystavené plátcem Strana 54

ZDARMA e-book této publikace, aktualizací servis k daňové legislativě a další bonusy?
Jednoduchá registrace QR kódem na obálce nebo na DanoveZakony365.cz!

POHODA

Ekonomický software

Ideální
pro komplexní
zpracování účetnictví
a daňové evidence

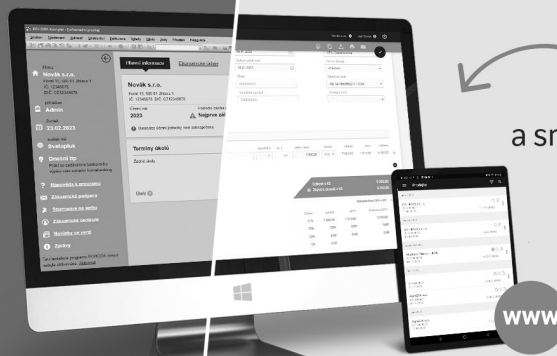
www.pohoda.cz

mPOHODA

mobilní fakturace a prodej

Aplikace, se kterou
vystavíte doklady z mobilu
a snadno je pošlete své účetní

www.mpohoda.cz



www



Souvislost opožděného podání přihlášky k dani z přidané hodnoty a podřízení k dani Strana 61	Určení místa poskytnutí služby při spolupráci podniků ve skupině Strana 65
Splnění objektivních i subjektivních kritérií zneužití práva Strana 72	Převažující účel jednání daňového subjektu při emisi korunových dluhopisů Strana 74
Nárok poplatníka na přiznání daňového zvýhodnění na vyživované dítě Strana 76	Materiální podmínky pro uplatnění daňově účinných nákladů Strana 78
Judikaturou vytyčené naplnění požadavků na odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty Strana 80	Posouzení podmínek pro odpočet výdajů na výzkum a vývoj Strana 82
Ústavní soud nemůže podrobovat rozhodnutí obecných soudů instančnímu přezkumu v rovině podústavního práva Strana 84	Výpočet výnosů a nákladů v rámci stanovení daně podle pomůcek Strana 86
K jednotlivým okolnostem pojmu „právo nakládat se zbožím jako vlastník“ Strana 88	Podmínka k vrácení spotřební daně z minerálních olejů Strana 91
Důvody pro položení (odmítnutí položení) předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie Strana 95	Neunesení důkazního břemene není automatickým důvodem k přechodu na stanovení daně podle pomůcek Strana 97
Riziko nemožnosti řádně prokázat přepravu zboží do jiného členského státu Strana 99	K uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z předem uhrazeného plnění Strana 101
Ručení voleného orgánu právnické osoby za daňový nedoplatek Strana 104	Zkoumání aspektů holdingové struktury z pohledu zneužití daňového práva Strana 110
Běh lhůty ke stanovení daně podle § 148 daňového řádu Strana 127	Povinnost řádného odůvodnění v případě odmítnutí argumentace daňového subjektu Strana 130

DAŇOVÁ JUDIKATURA (VII.). E-book v pdf, 1. vydání.

DanoveZakony365.cz

© 2025 DonauMedia, s. r. o., Tallerova 4, Bratislava. Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz. Vyrobeno v EU.

ISBN 978-80-8183-197-3

Upozornění: Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Jediným rozhodujícím zněním zákonů v případě pochybností a sporů jsou texty ve Sbírce zákonů. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody.

V této publikaci byly použity materiály Soudního dvora Evropské unie, Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a ze Sbírky zákonů.

**SPV**SPOLEČNOSTI
PRO VÁSPRODEJ A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ ONLINE

+420 775 588 338

www.spolecnostiprovas.cz

Použití snížené sazby daně z přidané hodnoty u stavebních prací

Soudní dvůr EU
C-433/22
11. ledna 2024

Klíčová slova: Společný systém daně z přidané hodnoty – snížená sazba použitelná na služby renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů – pojem „soukromé byty a obytné domy“

Právní věta

Bod 2 přílohy IV směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které podmiňují uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty na služby opravy a renovace soukromých bytů a obytných domů tím, že dotyčné byty a domy jsou ke dni provádění těchto prací skutečně užívány jako obydli.

Autoridade Tributária e Aduaneira proti HPA – Construções SA

Rozsudek Soudního dvora (osmého senátu) ze dne 11. ledna 2024

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu bodu 2 přílohy IV 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“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Autoridade Tributária e Aduaneira (finanční a celní úřad, Portugalsko) (dále jen „daňová správa“) a společností HPA – Construções SA (dále jen „HPA“) týkajícího se sazby daně z přidané hodnoty (DPH) použitelné na služby renovace určitých nemovitostí prováděné touto společností.

Právní rámec

Unijní právo

3 Směrnice o DPH obsahuje hlavu VIII, nadepsanou „Sazby“, která obsahuje kapitulu 2, nadepsanou „Struktura a výše sazeb“, v níž jsou obsaženy zejména články 96 a 98.

4 Článek 96 této směrnice stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

5 Článek 98 odst. 1 a 2 uvedené směrnice zní takto:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.“

6 Hlava VIII též směrnice obsahuje kapitolu 3, nadepsanou „Dočasná ustanovení pro některé služby s vysokým podílem lidské práce“, v níž jsou obsaženy zejména články 106 a 107 směrnice o DPH. Poté, co nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení, byly kapitola 3 hlavy VIII a příloha IV této směrnice zrušeny směrnicí Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112, pokud jde o sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2009, L 116, s. 18).

7 Článek 106 směrnice o DPH stanoví:

„Rada [Evropské unie] může na návrh [Evropské k]omise jednomyslně povolit členským státům, aby nejdéle do 31. prosince 2010 uplatňovaly snížené sazby stanovené v článku 98 u služeb uvedených v příloze IV. Snížené sazby lze uplatňovat u služeb nejvýše ve dvou kategoriích služeb uvedených v příloze IV.

Ve výjimečných případech může být členský stát zmocněn uplatňovat snížené sazby u služeb ve třech ze zmíněných kategorií.“

8 Článek 107 této směrnice stanoví:

„Služby uvedené v článku 106 musí splňovat tyto podmínky:

a) zahrnovat vysoký podíl lidské práce;

b) být poskytovány z velké části přímo konečným spotřebitelům; [...]"

9 Příloha IV uvedené směrnice obsahuje seznam služeb uvedených v článku 106 též směrnice. Bod 2 této přílohy zní takto:

„renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby“.

Portugalské právo

10 Článek 18 odst. 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákoník o DPH“), stanoví:

„Sazby daně jsou následující:

a) pro dovozy, dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v seznamu I, který je přílohou tohoto zákoníku, činí sazba 5 %; [...]"

c) pro ostatní dovozy, dodání zboží a poskytnutí služeb činí sazba 21 %.“

11 Bod 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, stanoví:

„Smlouvy o dílo za účelem zvelebení, rekonstrukce, renovace, obnovy, opravy a konzervace nemovitostí a samostatných částí nemovitostí užívaných k bydlení, s výjimkou úklidových služeb, údržby zelených ploch a smluv o dílo týkajících se nemovitostí, které zcela nebo zčásti zahrnují konstrukční prvky bazénů, saun, tenisových kurtů, golfových hřišť nebo minigolfových hřišť a podobných zařízení.

Snížená sazba se neuplatňuje na zabudované materiály, kromě materiálů, jejichž hodnota nepřesahuje 20 % celkové hodnoty poskytnuté služby.“

12 Pro účely výkladu výrazu „nemovitosti nebo samostatné části nemovitostí užívaných k bydlení“ použitého v tomto bodě seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, přijala daňová správa pokyny zejména prostřednictvím oběžníku č. 30025 ze dne 7. srpna 2000. Podle tohoto oběžníku se za nemovitost užívanou k bydlení považuje nemovitost, která je jako taková užívána v okamžiku zahájení prací a která je po provedení těchto prací i nadále skutečně užívána jako soukromý byt nebo obytný dům“.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

13 HPA je obchodní společnost, jejímž předmětem činnosti je zejména poskytování stavebních a dodavatelských služeb. V průběhu roku 2007 uzavřela tato společnost pět smluv o dílo za účelem rekonstrukce městských budov se třemi obchodními společnostmi coby vlastníky nemovitostí, jež byly předmětem prací sjednaných uvedenými smlouvami.

14 Na fakturách za služby renovace a opravy poskytnuté v rámci týchž

smluv uplatnila společnost HPA sníženou sazbu DPH ve výši 5 % na základě bodu 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH.

15 Dne 19. ledna 2011 Direção de Finanças de Lisboa (Finanční ředitelství v Lisabonu, Portugalsko) provedlo u společnosti HPA daňovou kontrolu za rok 2007. Cílem této kontroly bylo určit, zda byly splněny podmínky stanovené pro uplatnění této snížené sazby, zejména podmínka, aby předmětem poskytování služeb byly nemovitosti užívané k bydlení.

16 V návaznosti na uvedenou kontrolu Serviço de Finanças de Sintra-1 (finanční úřad Sintra-1, Portugalsko), který měl za to, že společnost HPA nemůže mít nárok na uvedenou sníženou sazbu, zaslal dne 10. května 2011 této společnosti výměr na uhrazení dodatečné částky DPH ve výši 374750,77 eura.

17 Společnost HPA napadla tento výměr u Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Správní a finanční soud v Sintře, Portugalsko). Rozsudkem ze dne 26. června 2020 tento soud žalobě této společnosti vyhověl a uvedený výměr zrušil. Daňová správa podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko), který je předkládajícím soudem.

18 Před tímto soudem daňová správa tvrdí, že bod 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, jak je vykládán oběžníkem č. 30025 ze dne 7. srpna 2000, se použije pouze na služby renovace nemovitostí, které jsou skutečně užívány jako obydlí, a to jak před poskytnutím uvedených služeb, tak po něm. Snížená sazba DPH stanovená v tomto bodě 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, se tedy neuplatní na služby renovace týkající se nemovitostí, které jsou podobně jako ty, které byly předmětem pěti smluv o dílo uvedených v bodě 13 tohoto rozsudku, pouze „určeny“ k bydlení v tom smyslu, že jsou za tímto účelem schváleny, ale nejsou v okamžiku poskytnutí těchto služeb skutečně obývány.

19 Vzhledem k tomu, že bod 2.24 seznamu I, který je přílohou zákoníku o DPH, provedl bod 2 přílohy IV směrnice o DPH do portugalského práva, má uvedený soud za to, že je nezbytné požádat Soudní dvůr o výklad poslední uvedené ustanovení. Podle téhož soudu je zvláště nezbytné objasnit, za jakých podmínek se na poskytnutí služeb renovace může vztahovat snížená sazba použitelná na činnosti „renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů“, jež jsou zmíněny v uvedeném ustanovení směrnice o DPH.

20 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), že bod 2 přílohy IV směrnice o DPH zahrnuje dvě odlišné činnosti, a sice opravy a renovace, a dále se vztahuje na soukromé byty a obytné domy, to znamená na nemovitosti, které slouží jako soukromé obydlí a které nejsou užívány k obchodním nebo služebním účelům nebo pro dočasné využití, jako jsou hotely. Soudní dvůr se však nevyslovil k výkladu pojmu „soukromé byty a obytné domy“.

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

„Brání bod 2 přílohy IV směrnice o DPH takovému ustanovení vnitrostátního práva, podle něhož se snížená sazba DPH může vztahovat pouze na smlouvy na stavební práce, jejichž předmětem jsou opravy a renovace nemovitosti zahrnující soukromé byty a obytné domy, které jsou v době provádění těchto prací obývány?“

K předběžné otázce

22 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda bod 2 přílohy IV směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které podmiňují uplatnění snížené sazby DPH na služby opravy a renovace soukromých bytů a obytných domů tím, že tyto soukromé byty a obytné domy jsou ke dni provádění těchto prací skutečně užívány jako obydlí.

23 Až do zrušení směrnici 2009/47 opravňoval bod 2 přílohy IV směrnice o DPH ve spojení s článkem 106 této směrnice členské státy k uplatňování snížené sazby DPH na služby související s „renovací a opravou soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů,

kteří tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby“.

24 Při neexistenci odkazu na právo členských států a relevantní definice ve směrnici o DPH musí být výrazy uvedené v bodě 2 přílohy IV uvedené směrnice vykládány jednotně a nezávisle na kvalifikacích používaných v členských státech v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí (rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, bod 29 a citovaná judikatura).

25 Pokud jde v první řadě o obvyklý smysl výrazů použitých v tomto ustanovení, a zvláště výrazu „soukromé byty a obytné domy“, je třeba uvést, že výraz „obydlí“ obecně označuje věc nemovitou, dokonce i movitou, určenou k bydlení nebo její část, a tudíž slouží jako bydliště jedné nebo více osob. Kromě toho přídavné jméno „soukromé“ umožňuje odlišení od obydlí, která nejsou soukromá, jako jsou služební byty nebo hotely (rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, bod 34).

26 Z toho vyplývá, že služby renovace a opravy uvedené v bodě 2 přílohy IV směrnice o DPH se musí vztahovat na nemovitosti využívané pro účely soukromého bydlení, zatímco na služby týkající se nemovitostí využívaných k jiným účelům, jako jsou komerční účely, se toto ustanovení nevztahuje (rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, bod 35).

27 Vzhledem k tomu, že v souladu s judikaturou připomenutou v bodech 25 a 26 tohoto rozsudku se služby uvedené v bodě 2 přílohy IV směrnice o DPH týkají nemovitostí, které slouží jako bydliště pro jednu nebo více osob a jsou používány pro účely soukromého bydlení, ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že se vztahuje na skutečné určení těchto nemovitostí pro účely bydlení. Jak pojem bydliště, tak požadavek užívání nemovitosti totiž odkazují na konkrétní využívání této nemovitosti.

28 S ohledem na znění bodu 2 přílohy IV směrnice o DPH je tedy třeba mít za to, že nemovitost, která je sice zkolaudována pro účely bydlení, avšak není k tomuto účelu skutečně využívána ke dni, kdy jsou poskytovány dotčené služby renovace nebo opravy, nespadá do působnosti tohoto ustanovení. Dále jsou z působnosti uvedeného ustanovení vyloučeny služby renovace nebo opravy týkající se nemovitostí, které ke dni poskytnutí těchto služeb vlastník využívá pro obchodní nebo investiční účely.

29 Ve druhé řadě kontext, do něhož je bod 2 přílohy IV směrnice o DPH zasazen, podporuje výklad, podle kterého se snížená sazba DPH uplatní pouze na služby renovace a opravy, jejichž předmětem jsou nemovitosti, které jsou skutečně užívány jako obydlí.

30 Zaprve totiž toto ustanovení tím, že umožňuje uplatnit sníženou sazbu DPH, představuje výjimku ze zásady použití základní sazby, musí být tedy vykládáno striktně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 25, jakož i ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, bod 40).

31 Z druhé ze znění článku 106 ve spojení s článkem 107 směrnice o DPH vyplývá, že k tomu, aby se na služby uvedené v bodě 2 přílohy IV této směrnice mohla vztahovat snížená sazba DPH, musí být poskytovány z velké části přímo konečným spotřebitelům. Službu renovace nebo opravy poskytnutou společností nebo fyzické osobě, která vlastní obydlí určené k bydlení, aniž je toto obydlí k těmto účelům skutečně užíváno, přitom nelze považovat za službu poskytnutou konečnému spotřebiteli, ani službu renovace poskytnutou společností nebo fyzické osobě, která v rámci výkonu své podnikatelské činnosti využívá nemovitost k obchodním účelům, a nikoli k bydlení.

32 Ve třetí řadě, jak vyplývá z bodů 31 až 33 stanoviska generální advokátky, výklad bodu 2 přílohy IV směrnice o DPH v tom smyslu, že do působnosti tohoto ustanovení spadají pouze služby renovace a opravy, jejichž předmětem jsou nemovitosti skutečně obývané v době

provádění prací, je v souladu s cíli sledovanými přijetím snížené sazby, jejímž účelem je zvýhodnit spotřebitele.

33 Pro podnikatele, který má nárok na odpočet DPH na vstupu, je totiž bezvýznamné, zda jsou plnění týkající se služeb renovace nebo opravy zdaněna základní nebo sníženou sazbou daně, protože bude v každém případě zbaven daňové zátěže související s těmito plněními díky uplatnění nároku na odpočet DPH. Naproti tomu uplatnění snížené sazby na tato plnění zvýhodňuje konečného spotřebitele, který skutečně bydlí v nemovitosti, v níž jsou prováděny práce, a nemá nárok na odpočet DPH na vstupu.

34 Tento spotřebitel může díky uplatnění této snížené sazby využít služeb renovace a opravy obydlí, které skutečně užívá pro účely bydlení, za nižší náklady, než jaké by nesl, kdyby tyto služby byly zdaněny základní sazbou. Určujícím prvkem pro posouzení, zda může být spotřebitel zvýhodněn uplatněním snížené sazby DPH, je přitom skutečnost, že v okamžiku vzniku nákladů je tato nemovitost skutečně užívána spotřebitelem jako obydlí.

35 Konečně ve čtvrté řadě je třeba upřesnit, že k tomu, aby bylo možné považovat nemovitost za skutečně obývanou, není nutné, aby byla během provádění prací obývána osobami, které v ní pobývají trvale, či nikoli. Na jedné straně se skutečné určení pro účely bydlení nemění z důvodu, že nemovitost je užívána pouze po několik období roku. Na druhé straně skutečnost, že soukromý byt nebo obytný dům není po určitou dobu obýván, nemění jeho charakter soukromého bytu

nebo obytného domu.

36 S ohledem na všechny tyto důvody je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že bod 2 přílohy IV směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které podmiňují uplatnění snížené sazby DPH na služby opravy a renovace soukromých bytů a obytných domů tím, že dotyčné byty a domy jsou ke dni provádění těchto prací skutečně užívány jako obydlí.

K nákladům řízení

37 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Bod 2 přílohy IV směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které podmiňují uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty na služby opravy a renovace soukromých bytů a obytných domů tím, že dotyčné byty a domy jsou ke dni provádění těchto prací skutečně užívány jako obydlí.

Režim daně z přidané hodnoty při dodání stavebního pozemku

Soudní dvůr EU
C-594/23
7. listopadu 2024

Klíčová slova: Společný systém daně z přidané hodnoty – dodání pozemků, na nichž se nacházejí pouze základy staveb pro bydlení – pojmy „stavební pozemek“ a „budova nebo její část“ – kritérium „prvního obydlí“ budovy

Právní věta

Článek 135 odst. 12 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že dodání pozemku, na kterém se v okamžiku tohoto dodání nacházejí pouze základy stavby pro bydlení, představuje dodání „stavebního pozemku“ ve smyslu tohoto článku.

Skatteministeriet proti Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby, Strandkanten Sæby ApS

Rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 7. listopadu 2024

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 12 odst. 1 písm. a) a b), jakož i čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) 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“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteministeriet (Ministerstvo pro daňové záležitosti, Dánsko) na straně jedné a společnostmi Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby (dále jen „NSS“) a společností Strandkanten Sæby ApS na straně druhé, který se týká daně z přidané hodnoty (DPH), kterou je třeba zaplatit za dodání pozemků, na nichž se nacházejí základy staveb pro bydlení.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně 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 něj.“

5 Článek 12 uvedené směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně skutečně plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;

b) dodání stavebního pozemku.

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se „budovou“ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem „pozemek k ní přiléhající“.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.

3. Pro účely odst. 1 písm. b) se „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

6 Článek 135 též směrnice stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

[...]

7 Podle článku 371 směrnice o DPH:

„Členské státy, které k 1. lednu 1978 osvobodily od daně plnění uvedená v části B přílohy X, mohou v osvobození těchto plnění od daně pokračovat za podmínek platných v dotčeném členském státě k témuž dni.“

8 Mezi plněními uvedenými v tomto seznamu jsou uvedena v bodě 9 „dodání budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlím a pozemků k nim přiléhajících, jakož i dodání stavebních pozemků podle článku 12“.

Dánské právo

Zákon o DPH

9 Podle § 13 odst. 1 bodu 9 lovbekendtgørelse nr. 966 med senere ændringer (konsolidační zákon č. 966, ve znění pozdějších předpisů) ze dne 14. října 2005, ve znění účinném do 31. prosince 2010 (dále jen „zákon o DPH“), bylo dodání nemovitosti bez výjimky osvobozeno od DPH. Ustanovení § 13 odst. 1 bodu 9 zákona o DPH bylo založeno na tzv. doložce „standstill“ stanovené v článku 371 směrnice o DPH.

10 Od 1. ledna 2011 bylo toto osvobození od daně částečně zrušeno, přičemž § 13 odst. 1 bod 9 zákona o DPH, ve znění lov nr. 520 (zákon č. 520) ze dne 12. června 2009 (dále jen „pozměněný zákon o DPH“), zněl takto:

„Následující zboží a služby jsou osvobozeny od daně:

[...]

9) dodání nemovitosti. Z osvobození od daně je však vyloučeno:

a) dodání nové budovy nebo nové budovy a pozemku k ní přiléhajícího;

b) dodání stavebního pozemku, upraveného či neupraveného, zejména dodání zastavěného pozemku.“

11 Ustanovení § 13 odst. 3 pozměněného zákona o DPH stanoví:

„[Skatteministeren (ministr pro daňové záležitosti, Dánsko)] může stanovit podrobná pravidla, která upravují definici nemovitosti ve smyslu odst. 1 bodu 9.“

12 Oddíl 2.1.1 důvodové zprávy k návrhu zákona č. L 203 ze dne 22. dubna 2009, který byl následně přijat jako zákon č. 520 ze dne 12. června 2009 uvádí:

„Pro nové nemovitosti se nepředpokládá přechodný režim, neboť zákon [č. 520 ze dne 12. června 2009] se použije na nové nemovitosti pouze v případě, že stavba nebo rozšíření/přestavba byla zahájena po nabytí účinnosti zákona. Okamžikem, kdy se nová stavba považuje za zahájenou, je okamžik, kdy je zahájeno betonování základů.“

Vyhláška o DPH

13 Ministr pro daňové záležitosti využil možnosti stanovené v § 13 odst. 3 pozměněného zákona o DPH, aby vymezil plnění podléhající DPH ve vztahu k plněním osvobozeným od DPH na základě bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (vyhláška č. 1370, kterou se mění vyhláška o dani z přidané hodnoty), ze dne 2. prosince 2010, ve znění bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (vyhláška č. 808 o dani z přidané hodnoty) ze dne 30. června 2015 (dále jen „vyhláška o DPH“).

14 Ustanovení § 54 odst. 1 a 2 vyhlášky o DPH stanoví:

„[1. „Budovou“ podle § 13 odst. 1 bodu 9 písm. a) [pozměněného] zákona [o DPH] se rozumí stavby pevně spojené se zemí, které byly dokončeny pro jejich určené využití. Dodáním budovy se rozumí i dodání částí takové budovy.“

2. Budova ve smyslu odstavce 1 je nová před jejím prvním obydlím. Budova je rovněž nová ke dni prvního dodání po obydlí, pokud se dodání uskuteční do pěti let ode dne dokončení budovy. V případě druhého dodání a následujících dodání, k nimž dojde do pěti let po dokončení budovy, se jedná rovněž o novou budovu, pokud k dodání došlo před tím, než byla budova užívána obydlím po dobu dvou let, a první dodání spadá do působnosti § 29 [pozměněného] zákona o DPH.“

15 Ustanovení § 134 odst. 3 a 4 této vyhlášky stanoví:

„3. Ustanovení § 13 odst. 1 bod 9 písm. a) [pozměněného] zákona o DPH se použije na nové budovy a nové budovy s pozemkem k nimž přílehlý, které jsou uvedeny v § 54 této vyhlášky, pokud byla stavba zahájena ke dni 1. ledna 2011 nebo později [...].

4. Dnem zahájení stavby nových budov a rozšíření stávajících budov je den zahájení betonování základů [...].“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

16 V roce 2006 NSS získala nemovitost, která byla do té doby využívána jako kemp. V roce 2008 NSS rozdělila tuto nemovitost na několik pozemků a v lednu 2009 bylo na některých z těchto pozemků vybudováno připojení k elektrickým sítím, vodě, teplu a kanalizaci.

17 Na podzim roku 2010 byly na základě stavebního povolení, které NSS obdržela od příslušného správního orgánu, zahájeny základové práce na některých uvedených pozemcích. Tyto základové práce byly dokončeny před 1. lednem 2011.

18 Dne 1. ledna 2015 převedla NSS vlastnictví k šestnácti pozemkům, na nichž se nacházely základy, na společnost založenou podle dánského práva. Tyto pozemky byly následně prodány jednotlivcům.

19 Pro pět z uvedených pozemků byla následně na základech vybudovaných v roce 2010 postavena stavba pro bydlení. Na osmi dalších pozemcích byla vybudována stavba pro bydlení, nikoli však na základech vybetonovaných v roce 2010. Na třech zbývajících pozemcích se základy realizované v roce 2010 stále nacházejí, avšak nebyla na nich vybudována žádná stavba.

20 Rozhodnutím ze dne 28. září 2017 SKAT (daňový orgán, Dánsko) nařídil NSS, aby zaplatila DPH z dodání šestnácti pozemků se základy, přičemž měl za to, že toto dodání představuje dodání „stavebních pozemků“ podléhající DPH podle § 13 odst. 1 bodu 9 písm. b) pozměněného zákona o DPH.

21 Společnost NSS napadla toto rozhodnutí u Landsskatteretten (Státní komise pro daňové záležitosti, Dánsko), která rozhodnutím ze dne 1. září 2021 dospěla k závěru, že dodání těchto šestnácti pozemků není plněním podléhajícím DPH podle § 13 odst. 1 bodu 9 písm. b) zákona o DPH ve znění pozdějších předpisů, nýbrž plněním osvobozeným od DPH podle § 13 odst. 1 bodu 9) zákona o DPH, který osvobozuje veškerá dodání nemovitostí od DPH. V tomto ohledu národní daňová komise zejména konstatovala, že NSS začala budovat základy na uvedených šestnácti pozemcích před 1. lednem 2011 a tytéž pozemky nabyla před předložením návrhu zákona, který se stal zákonem č. 520 ze dne 12. června 2009.

22 Dne 1. prosince 2021 podalo Ministerstvo pro daňové záležitosti žalobu proti rozhodnutí Státní komise pro daňové záležitosti k Retten i Aalborg (Soud prvního stupně v Aalborgu, Dánsko), který věc předlo-

žil k Vestre Landsret (Odvolací soud pro západní oblast, Dánsko), jenž je předkládajícím soudem, a to kvůli zásadním otázkám, které tato věc vyvolává.

23 Předkládající soud uvádí, že podle Ministerstva pro daňové záležitosti je při určení toho, co představuje „budovu“ pro účely DPH, třeba vycházet ze znění čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH, který stanoví, že budovou se rozumí „jakákoliv stavba pevně spojená se zemí“. V běžném jazyce se „stavba“ ve formě „budovy“ vyznačuje tím, že se skládá z několika částí, které tvoří celek určený ke konkrétnímu použití.

24 S ohledem na čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, který se týká „dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přílehlého“, se budova (nebo její část) vyznačuje tím, že může být obydlena, a tedy užívána k účelům, ke kterým je určena. Podle tohoto ministerstva nemůže být budova (nebo její část) využívána, pokud není dokončena v míře dostatečné k tomu, aby ji bylo možné alespoň částečně začít užívat.

25 Článek 12 odst. 2 třetí pododstavec této směrnice umožňuje použít pro vymezení pojmu „budova“ jiná kritéria než kritérium prvního obydlí, zejména kritérium doby, která uplynula mezi dnem dokončení nemovitosti a dnem prvního dodání. Z tohoto ustanovení vyplývá, že nedokončenou stavbu nelze považovat za budovu.

26 Podle Ministerstva pro daňové záležitosti tak nelze mít za to, že stavba pro bydlení je dokončena a může být obydlena, pokud byly vybudovány pouze její základy. Takové základy nemohou představovat ani „část budovy“ ve smyslu článku 12 směrnice o DPH, jelikož k dodání části budovy dochází pouze tehdy, může-li být dodaná část obydlena. Tak je tomu v případě, že k dodání dochází po etapách, například při dodání bytů v rámci stavby pro bydlení.

27 Předkládající soud uvádí, že se společnost NSS domnívá, že v okamžiku, kdy bylo na šestnácti pozemcích zahájeno budování základů, se postavení těchto pozemků změnilo ze „stavebních pozemků“ na „budovu nebo její část a pozemku k ní přílehlého“. Je nesporné, že základy na těchto pozemcích byly plně využitelné v okamžiku dodání uvedených pozemků v roce 2015.

28 Základy jsou zahrnuty do velmi širokého pojmu „budova“ ve smyslu článku 12 směrnice o DPH, která je definována jako „jakákoliv stavba pevně spojená se zemí“. Společnost NSS tvrdí, že § 54 vyhlášky o DPH, který přidává podmínku, že stavby musí být „dokončeny pro jejich určené využití“, omezuje tento pojem v rozporu se směrnicí o DPH.

29 NSS dále tvrdí, že kritérium prvního obydlí a alternativní kritéria k němu stanovená v čl. 12 odst. 2 třetím pododstavci směrnice o DPH mají určit okamžik, kdy dodání budov a pozemků mohou podléhat DPH, a nikoli okamžik, kdy se stavba stává „budovou“.

30 Předkládající soud má za to, že judikatura Soudního dvora neumožňuje určit, zda pozemek se základy za účelem vybudování stavby pro bydlení musí být pro účely DPH považován za stavební pozemek nebo za budovu nebo její část s pozemkem k ní přílehlým.

31 Za těchto okolností se Vestre Landsret (Odvolací soud pro západní oblast) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je slučitelné s čl. 135 odst. 1 písm. j) a čl. 12 odst. 1 písm. a) a odst. 2 [směrnice o DPH] ve spojení s čl. 135 odst. 1 písm. k) a čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3 [této] směrnice, aby členský stát za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, považoval dodání

STORMWARE
POHODA
Ekonomický software

Start verze zdarma | www.pohoda-start.cz

pozemku, na kterém se nacházejí v okamžiku dodání vybudované základy a na němž teprve později jiní vlastníci vybudují stavbu pro bydlení, za prodej stavebního pozemku podléhající DPH?“

K předběžné otázce

32 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 12 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dodání pozemku, na kterém se ke dni tohoto dodání nacházejí pouze základy stavby pro bydlení, představuje dodání „stavebního pozemku“ ve smyslu tohoto článku.

33 Úvodem je třeba připomenout, že směrnice o DPH zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 24 a citovaná judikatura).

34 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice je předmětem DPH dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

35 Podle čl. 9 odst. 1 uvedené směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Za „ekonomickou činnost“ se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

36 Směrnice o DPH tak zohledňuje podnikatelskou povahu a pravidelnost ekonomické činnosti jako obecná kritéria rozhodující o tom, zda budou osoby vykonávající tyto činnosti mít postavení osoby povinné k DPH. Tato kritéria jsou však uzpůsobena v případě transakcí s nemovitostmi, jelikož podle čl. 12 odst. 1 směrnice o DPH mohou členské státy považovat za osobu povinnou k dani i každého, kdo příležitostně uskutečňuje dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího [čl. 12 odst. 1 písm. a)], nebo dodání stavebního pozemku [čl. 12 odst. 1 písm. b)] (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 27).

37 Podle čl. 12 odst. 3 uvedené směrnice se „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy pro účely čl. 12 odst. 1 písm. b).

38 Směrnice o DPH však omezuje prostor pro uvážení přiznaný členským státům při vymezení rozsahu pojmu „stavební pozemek“. Členské státy musí v tomto ohledu respektovat cíl sledovaný čl. 135 odst. 1 písm. k) této směrnice, jímž je osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. září 2021, W Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, body 34 a 50, jakož i citovaná judikatura).

39 Definice pojmu „stavební pozemek“ je rovněž omezena rozsahem pojmu „budova“, který unijní normotvůrce vymezil v čl. 12 odst. 2 prvním pododstavci směrnice o DPH velmi široce tak, že se jí rozumí „jakákoliv stavba pevně spojená se zemí“ (rozsudky ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 54 a ze dne 30. září 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 51).

40 Z toho vyplývá, že pozemek, na němž se nachází stavba, která musí být kvalifikována jako „budova“ ve smyslu tohoto ustanovení, nemůže být kvalifikován jako „stavební pozemek“.

41 V projednávaném případě je nesporné, že na pozemcích dotčených ve věci v původním řízení se nacházely ke dni jejich dodání pouze základy staveb pro bydlení. Je tedy třeba určit, zda tyto základy představují jako takové „budovu“ nebo „její část“ ve smyslu článku 12 směrnice o DPH, přičemž v takovém případě by tyto pozemky již nemohly být považovány za „stavební pozemky“.

42 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že toto vyjasnění je nutné, pokud dodání stavebního pozemku podléhá DPH. Naproti tomu, i když dodání budovy nebo její části v zásadě rovněž podléhá DPH, Dánské království až do 31. prosince 2010 zjevně uplatňovalo na základě článku 371 směrnice o DPH osvobození od DPH pro veškerá dodání nemovitostí a podle použitelné vnitrostátní právní úpravy se toto osvobození od daně nadále vztahuje i na dodání budov, jejichž stavba byla k tomuto datu již zahájena. Vzhledem k tomu,

že základy vybudované na pozemcích dotčených ve věci v původním řízení byly vybetonovány v roce 2010, má NSS za to, že dodání těchto pozemků je osvobozeno od DPH.

43 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH jasně stanoví, že i upravené pozemky spadají do pojmu „stavební pozemky“, pokud je jako takové vymezují členské státy. Jinými slovy, úprava pozemků, jako je připojení k elektrickým sítím, plynu, vodě atd., nemůže mít za následek změnu jejich právní kvalifikace na „budovu“ jakožto stavbu spojenou se zemí zejména prostřednictvím základů (rozsudek ze dne 30. září 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 57).

44 Kromě toho, i když čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH definuje budovu velmi široce jako „jakoukoliv stavbu pevně spojenou se zemí“, nic to nemění na tom, že toto ustanovení odkazuje na čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice, který se vztahuje na „dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením“. Nelze tedy dospět k závěru, že samotné práce spočívající v připojení k sítím lze zahrnout pod pojem „budova“ (rozsudek ze dne 30. září 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 58).

45 Soudní dvůr tak v rámci velmi široké definice pojmu „budova“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH zdůraznil význam odkazu na čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice, který se týká kritéria „prvního obydlení“ budovy.

46 Článek 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH stanoví osvobození od DPH pro dodání budov jiných, než které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice. Tato ustanovení v praxi rozlišují mezi staršími budovami, jejichž prodej v zásadě nepodléhá DPH, a novými budovami, jejichž prodej podléhá této dani, ať již je uskutečňován v rámci trvalé ekonomické činnosti, nebo příležitostně (rozsudek ze dne 9. března 2023, État belge a Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, bod 20 a citovaná judikatura).

47 Ratio legis uvedených ustanovení je relativní neexistence přidané hodnoty vytvořené prodejem starší budovy (rozsudek ze dne 9. března 2023, État belge a Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, bod 21 a citovaná judikatura), na rozdíl od prodeje nové budovy, jejíž přidaná hodnota vyplývá ze stavebních prací, které vedou k podstatné změně fyzického stavu, v jehož rámci se z nezastavěného či dokonce neupraveného pozemku stane obyvatelná stavba (rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 55).

48 Jak vyplývá z přípravných prací k šesté směrnici 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), které jsou i nadále relevantní pro účely výkladu směrnice o DPH v kontextu osvobození od daně stanovených v čl. 135 odst. 1 písm. j) této směrnice, musí být kritérium „prvního obydlení“ budovy chápáno tak, že odpovídá kritériu prvnímu využití majetku jeho majitelem či nájemcem. V přípravných pracích se uvádí, že toto kritérium bylo zvoleno s tím, že určuje okamžik, v němž výsledný předmět opouští zhotovitelský proces a vstupuje do oblasti spotřeby (rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 41).

49 S ohledem na judikaturu uvedenou v bodech 43 až 48 tohoto rozsudku je třeba konstatovat, že základy staveb pro bydlení nemohou být kvalifikovány jako „budova“ nebo „její část“ ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

50 Je pravda, že základy budovy jsou jedním z prvků, které ji tvoří, a mohou tedy v běžném jazyce představovat „její část“.

51 Kromě toho čl. 12 odst. 2 první pododstavec této směrnice definuje budovu velmi široce jako „jakoukoliv stavbu pevně spojenou se zemí“. Nelze tedy vyloučit, že taková definice může být sama o sobě vykládána tak, že zahrnuje základy.

52 Jak však zdůraznil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 30. září 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, bod 58), nic to nemění na tom, že toto ustanovení odkazuje na čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice, který se vztahuje na „první obydlení“.

53 Jak bylo připomenuto v bodě 48 tohoto rozsudku, musí být toto kri-

térium chápáno tak, že odpovídá kritériu prvního využití majetku jeho majitelem či nájemcem, přičemž unijní normotvůrce jej použil jako kritérium určující okamžik, kdy může výrobek opustit zhotovitelský proces, aby vstoupil do oblasti spotřeby.

54 Pouhé základy stavby pro bydlení nemohou být předmětem takto definovaného „obydlení“. Kromě toho vybudování takových základů každopádně neznamená ukončení procesu stavby budovy a její vstup do oblasti spotřeby.

55 S ohledem na čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH totiž musí být možné, aby byla „část budovy“ předmětem obydlí, a musí tedy opustit výrobní řetězec, k čemuž může dojít například tehdy, když je budova složená z několika částí nebo jednotek, jako jsou byty, postavena po etapách, takže některé z těchto částí nebo jednotek mohou být obydleny, zatímco jiné části jsou ještě ve výstavbě. V tomto ohledu již Soudní dvůr zdůraznil, že je třeba zohlednit skutečné užívání nemovitosti v okamžiku dodání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, body 43, 45 a 48, jakož i citovaná judikatura).

56 Navíc podle čl. 12 odst. 2 třetího pododstavce směrnice o DPH mohou členské státy uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu, která uplynula mezi dnem dokončení budovy a dnem prvního dodání nebo dobu, která uplynula mezi dnem prvního obydlí a dnem následného dodání.

57 Stejně jako kritérium prvního obydlí mají tato alternativní kritéria, jak vyplývá z judikatury citované v bodě 46 tohoto rozsudku, odlišit nové budovy, které v zásadě podléhají DPH, od starších budov osvobozených od DPH podle čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH.

58 První z těchto alternativních kritérií přitom odkazuje na „dokončení budovy“, tj. událost, která nastane dlouho po počáteční fázi betonování základů. Druhé z uvedených kritérií používá stejný pojem jako subsidiární kritérium uvedené v čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, a to „první obydlí“, a musí být tedy vykládáno stejným způsobem jako posledně uvedené kritérium.

59 Dále je třeba uvést, že NSS a tři další společnosti žalované v původním řízení se ve svých písemných vyjádřeních dovolávají několika rozsudků Soudního dvora na podporu svého výkladu, podle něhož základy představují budovu ve smyslu čl. 12 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH. Žádný z těchto rozsudků však nemůže zpochybnit výklad uvedený v bodě 49 tohoto rozsudku.

60 Soudní dvůr totiž nejprve v rozsudku ze dne 30. září 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, bod 57), rozhodl, že úprava pozemků, jako je připojení k elektrickým sítím, plynu, vodě atd., nemůže mít za následek změnu jejich právní kvalifikace na „budovu“ jakožto stavbu spojenou se zemí zejména prostřednictvím základů. Tím-

to pouze tvrdil, že základy jsou prostředkem pro upevnění stavby na zemi, a nikoli že tyto základy představují jako takové budovu.

61 Dále je pravda, že v rozsudku ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, body 46 a 54), Soudní dvůr konstatoval, že pokud jde o stavbu zahrnující dokončené základy a částečně dokončené základové desky, jedná se o dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího před jejím prvním obydlím. Nicméně, jak uznávají NSS a tři další společnosti žalované v původním řízení ve svých písemných vyjádřeních, tato věc se netýkala výkladu pojmu „budova“ nebo „její část“ ve smyslu čl. 4 odst. 3 prvního pododstavce šesté směrnice 77/388, který byl v této směrnici ustanovením odpovídajícím čl. 12 odst. 2 prvnímu pododstavci směrnice o DPH, takže toto konstatování Soudního dvora učiněné na okraj nemůže stačit k tomu, aby byly vyvráceny závěry vyplývající z výkladu posledně uvedeného ustanovení, která jsou uvedena zejména v bodech 52 až 55 tohoto rozsudku.

62 Konečně v rozsudku ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23, body 32 a 33), Soudní dvůr rozhodl, že jednopodlažní nebo dvoupodlažní budovy, které se nacházejí na betonových deskách vybudovaných na betonovém základě vylitém v zemi, představují „nemovitost“, i když je lze rozebrat a přemístit. Posouzení Soudního dvora v tomto rozsudku se tak týkalo dokončených budov, a nikoli jejich základů.

63 Vzhledem ke všem výše uvedeným důvodům je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 12 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dodání pozemku, na kterém se v okamžiku tohoto dodání nacházejí pouze základy stavby pro bydlení, představuje dodání „stavebního pozemku“ ve smyslu tohoto článku.

K nákladům řízení

64 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 135 odst. 12 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že dodání pozemku, na kterém se v okamžiku tohoto dodání nacházejí pouze základy stavby pro bydlení, představuje dodání „stavebního pozemku“ ve smyslu tohoto článku.

Zneužívající praktika s cílem využívat režim osvobození od daně

Soudní dvůr EU
C-171/23
4. října 2024

Klíčová slova: Společný systém daně z přidané hodnoty – režim osvobození od daně pro osoby povinné k dani s nízkým obrátem – zneužívající praktika spočívající v založení nové společnosti – agresivní daňové plánování

Právní věta

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2016/856 ze dne 25. května 2016, ve spojení se zásadou zákazu zneužívajících praktik musí být vykládána v tom smyslu, že je-li prokázáno, že založení společnosti představuje zneužívající praktiku, jejímž cílem je i nadále využívat režim osvobození od daně z přidané hodnoty podle čl. 287 bodu 19 této směrnice pro činnost, kterou dříve v rámci tohoto režimu vykonávala jiná společnost, směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty vyžaduje, aby takto založená společnost nemohla uvedený režim uplatnit, a to i v případě, že ve vnitrostátním právním řádu neexistují zvláštní ustanovení zakazující takové zneužívající praktiky.

Rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 4. října 2024

UP CAFFE d.o.o. proti Ministarstvo financija Republike Hrvatske

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), ve znění směrnice Rady (EU) 2016/856 ze dne 25. května 2016 (Úř. věst. 2016, L 142, s. 12) (dále jen „směrnice o DPH“), a výkladu zásady zákazu zneužívajících praktik.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi chorvatskou společností UP CAFFE d.o.o. a Ministerstvem financí Chorvatské republiky (Ministarstvo financija Republike Hrvatske) ve věci rozhodnutí, kterým posledně uvedená požaduje, aby společnost UP CAFFE zaplatila určitou částku daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 285 směrnice o DPH v prvním pododstavci stanoví:

„Členské státy, které možnost stanovenou v článku 14 [druhé] směrnice [Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Struktura a způsob použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303)] nevyužily, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrát je nejvýše roven částce 5000 [eur] nebo ekvivalentu této částky v národní měně.“

4 Článek 287 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrát je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení:

[...]

19) Chorvatsko: 35000 [eur].“

5 Článek 1 prováděcího rozhodnutí Rady (EU) 2017/1768 ze dne 25. září 2017, kterým se Chorvatské republice povoluje zavést zvláštní opatření odchylná se od článku 287 směrnice o [DPH] (Úř. věst. 2017, L 250, s. 71), uvádí:

„Odchylně od čl. 287 bodu 19 směrnice [o DPH] se Chorvatsku povoluje osvobodit od DPH osoby povinné k dani, jejichž roční obrát nepřesahuje ekvivalent částky 45000 [eur] v národní měně podle přepočítacího koeficientu platného ke dni přistoupení.“

6 Článek 2 druhý pododstavec prováděcího rozhodnutí 2017/1768 stanoví, že toto rozhodnutí se použije ode dne 1. ledna 2018 do dne 31. prosince 2020 nebo do dne, kdy vstoupí v platnost směrnice, kterou se mění články 281 až 294 směrnice [o DPH], podle toho, co nastane dříve.

Chorvatské právo

7 Článek 9 obecného daňového zákona (Opći porezni zakon) (Narodne novine, br. 115/16 a 106/18), nadepsaný „Povinnost jednat v dobré víře“, stanoví:

„(1) Strany daňově-právního vztahu jsou povinny jednat v dobré víře.

(2) Jednat v dobré víře znamená jednat čestně a poctivě a v souladu se zákonem.

(3) Ministr financí nařízením upraví způsob jednání v dobré víře.“

8 Článek 11 tohoto zákona stanoví, že daňové skutečnosti „se určují podle jejich ekonomické podstaty“.

9 Článek 90 zákona o DPH (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (Narodne novine, br. 77/13) zní:

„(1) Osobou povinnou k dani s nízkým obrátem ve smyslu tohoto zákona se rozumí právnická osoba se sídlem nebo stálou provozovnou nebo fyzická osoba s bydlištěm nebo obvyklým pobytem v tuzemsku, v jejímž případě hodnota dodaného zboží nebo poskytnutých služeb v předchozím nebo v běžném kalendářním roce nepřesáhla částku 300000 [chorvatských kun (HRK)] [přibližně 39000 eur].

(2) Osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 tohoto článku je osvobozena od DPH z dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nemá nárok uvádět DPH na vystavených fakturách a nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.“

Skutečnosti předcházející sporu a předběžná otázka

10 Společnost UP CAFFE se sídlem v Chorvatsku vykonává restaurační činnost.

11 Chorvatský správce daně vydal dne 17. října 2018 společnosti UP CAFFE platební výměr za období od 1. ledna 2018 do 31. července 2018 na DPH ve výši 138234,02 HRK (přibližně 18000 eur), spolu s částkou 2425,12 HRK (přibližně 320 eur) z titulu úroků z prodlení (dále jen „sporný platební výměr“).

12 Podle předkládacího rozhodnutí je sporný platební výměr založen na výsledcích daňové kontroly, při níž bylo zjištěno, že založení společnosti UP CAFFE je součástí agresivního daňového plánování, jehož cílem je i nadále využívat režim osvobození od DPH podle článku 90 zákona o DPH, který se vztahoval na SS-UGO d.o.o., která má rovněž sídlo v Chorvatsku, v souvislosti s restaurační činností, kterou ve skutečnosti nadále vykonává posledně uvedená společnost. Chorvatský správce daně má totiž za to, že fakticky nedošlo k žádnému přerušení činnosti společnosti SS-UGO a že založení nové společnosti, tedy společnosti UP CAFFE, je ve skutečnosti fiktivní. Ve sporném platebním výměru byla proto společnosti UP CAFFE uložena DPH z této činnosti a byl také uznán nárok na odpočet DPH dlužné nebo zaplacené na vstupu v souvislosti s uvedenou činností.

13 Společnost UP CAFFE zpochybnila legalitu sporného platebního výměru u Správního soudu v Záhřebu (Upravni sud u Zagrebu, Chor-

vatsko), který je předkládajícím soudem.

14 Předkládající soud uvádí, že vnitrostátní ustanovení, která by umožňovala, aby byla společnost UP CAFFE uložena DPH v důsledku zneužití práva, byla přijata až po zdaňovacím období dotčeném v původním řízení a Ústava Chorvatské republiky (Ustav Republike Hrvatske) jejich zpětné použití zakazuje.

15 Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda se chorvatský správce daně může za účelem odůvodnění takového zdanění dovolávat přímo obecné zásady unijního práva týkající se zákazu zneužívajících praktik, a to s ohledem na zásady vyplývající z rozsudku ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455). Uvádí, že okolnosti věci, která je mu předložena, jsou nicméně odlišné od okolností věci, v nichž byl vydán uvedený rozsudek, jelikož spor, který projednává, se netýká nároku na odpočet DPH, osvobození od DPH nebo vrácení DPH, ale týká se využití režimu osvobození od DPH.

16 Za těchto podmínek se Správní soud v Záhřebu (Upravni sud u Zagrebu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázku:

„Ukládá unijní právo vnitrostátním orgánům a soudům, aby stanovily daňovou povinnost k [DPH] (a nikoliv odepřely nárok na vrácení daně), jestliže objektivní okolnosti věci naznačují, že došlo ke spáchání podvodu na DPH založením nové společnosti, tedy přerušením daňové kontinuity činnosti předchozí společnosti za situace, kdy osoba povinná k dani věděla nebo [měla vědět], že se takového jednání účastní, i pokud vnitrostátní právo v době, kdy nastala rozhodná událost pro vznik daňové povinnosti, takovou povinnost nestanovilo?“

K předběžné otázce

17 Na úvod je třeba připomenout, že článek 94 jednacího řádu Soudního dvora předkládajícímu soudu ukládá, aby za účelem umožnění výkladu unijního práva, který bude užitečný pro spor v původním řízení, vymezil skutkový a právní rámec, do něhož jsou zasazeny otázky, které pokládá, nebo alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny.

18 V projednávaném případě se položená otázka netýká konkrétně ustanovení unijního práva, které je třeba vyložit.

19 Mimoto ani článek 285 směrnice o DPH, na který odkazují UP CAFFE i chorvatská vláda v písemných vyjádřeních, není s ohledem na skutkové okolnosti uvedené v předkládacím rozhodnutí podle všeho relevantní pro věc v původním řízení.

20 Vzhledem k tomu, že ustanovení chorvatského práva, která provádějí směrnici o DPH a jsou aplikována ve věci v původním řízení, stanoví pro uplatnění osvobození od DPH horní hranici ve výši 300000 HRK [přibližně 39000 eur], jeví se, že relevantními ustanoveními směrnice o DPH není a priori článek 285 této směrnice, který stanoví prahovou hodnotu pro osvobození ve výši 5000 eur, ale spíše – jak uvádí Evropská komise v písemném vyjádření – čl. 287 bod 19 uvedené směrnice, který stanoví možnost Chorvatské republiky uplatnit pro osvobození od DPH horní hranici ve výši 35000 eur, která byla ve zdaňovacím období dotčeném v původním řízení zvýšena prováděcím rozhodnutím 2017/1768 na 45000 eur.

21 Je třeba rovněž poznamenat, že i když znění položené otázky odkazuje na případ podvodu, ze skutečností uvedených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že otázka vznesená v této věci se ve skutečnosti týká zásady zákazu zneužívajících praktik.

22 S ohledem na domněnku relevance předběžných otázek týkajících se unijního práva a na skutečnost, že Soudní dvůr má k dispozici skutkové a právní poznatky nezbytné pro podání užitečné odpovědi na položenou otázku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. června 2024, Ilva a další, C-626/22, EU:C:2024:542, bod 47 a citovaná judikatura), je tedy třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH ve spojení se zásadou zákazu zneužívajících praktik musí být vykládána v tom smyslu, že je-li prokázáno, že založení společnosti představuje zneužívající praktiku, jejímž cílem je i nadále využívat režim osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 této směrnice pro činnost, kterou dříve v rámci tohoto režimu vykonávala jiná společnost, uvedená směrnice vyžaduje, aby takto založená společnost nemohla uvedený režim uplatnit, a to i v případě, že ve vnitrostátním právním řádu neexistují zvláštní ustanovení zakazující takové zneužívající praktiky.

23 Na prvním místě z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že zjištění existence zneužívající praktiky v oblasti DPH předpokládá, že i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátních právních předpisů, které tuto směrnici provádějí, je výsledkem předmětné operace získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a že ze všech objektivních skutečností vyplývá, že hlavním účelem této operace je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužívajících praktik totiž není relevantní, pokud předmětné operace mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňového zvýhodnění (obdobně viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75).

24 Pokud jde o ustanovení směrnice o DPH, která mohou být takto zneužita, je třeba mezi ně v projednávaném případě zahrnout nárok na využití režimu osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 této směrnice, jelikož Chorvatská republika možnost uplatnit tento režim zavedla.

25 Soudní dvůr již totiž rozhodl, že jelikož případné odmítnutí přiznat nárok plynoucí ze směrnice o DPH odráží obecnou zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout přiznat takový nárok obecně, bez ohledu na to, o jaký nárok v oblasti DPH, jehož se zneužití nebo podvod týká, se jedná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 46).

26 V projednávaném případě tedy předkládajícímu soudu přísluší určit, zda chorvatský správce daně právem konstatoval, že založení společnosti UP CAFFE představuje zneužívající praktiku ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 23 tohoto rozsudku, jejímž cílem je i nadále využívat režim osvobození od DPH stanovený vnitrostátními ustanoveními, která provádějí čl. 287 bod 19 směrnice o DPH.

27 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že pokud jde o podmínku týkající



SPV

SPOLEČNOSTI PRO VÁS

PRODEJ A ZAKLÁDÁNÍ SPOLEČNOSTÍ ONLINE

+420 775 588 338
www.spolecnostiprovas.cz

Založení s.r.o.
již za **9.900 Kč***

Ready-made a.s.
již za **49.900 Kč***

Ready-made s.r.o.
již za **9.900 Kč***

Ready-made SE
již za **49.900 Kč***

Poskytování sídel v Praze
již od **250 Kč*** měsíčně

*Uvedené ceny
nezahrnují DPH.

se získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cíli sledovanými režimem osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 směrnice o DPH, tento režim umožňuje na základě administrativních zjednodušení, která s sebou nese, posílit zakládání, činnost a konkurenceschopnost malých podniků a zachovat rozumný poměr mezi administrativní zátěží související s daňovou kontrolou a očekávatelnými nízkými daňovými příjmy. Cílem uvedeného režimu je ušetřit malé podniky a správce daně takové administrativní zátěže (rozsudek ze dne 9. července 2020, AJPF Caraș-Severin a DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, bod 40).

28 Pokud by tedy společnost byla založena s cílem využívat pro činnost, kterou podle všeho dříve vykonávala jiná společnost, i nadále režim osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 směrnice o DPH v době, kdy posledně uvedená společnost přestala splňovat podmínky nezbytné pro uplatnění tohoto režimu, což musí ověřit předkládající soud, poskytnutí takového daňového zvýhodnění by nespĺňovalo cíle sledované uvedeným režimem.

29 Na druhém místě, pokud jde o právní důsledky, které by bylo třeba vyvodit v případě, že by byla zjištěna zneužívající praktika, z ustálené judikatury vyplývá, že boj proti daňovým podvodům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71, a rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 42).

30 Jak vyplývá z bodu 25 tohoto rozsudku, vnitrostátní orgánům a soudům přísluší odmítnout přiznat nárok na uplatnění režimu osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 směrnice o DPH, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že je tento režim uplatněn neoprávněně.

31 Pokud jde o okolnost uvedenou předkládajícím soudem v jeho otázce, že vnitrostátní právo nestanoví zvláštní ustanovení týkající se zákazu zneužití práva, je třeba připomenout, že vnitrostátnímu soudu přísluší vykládat vnitrostátní právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu směrnice o DPH, aby bylo dosaženo výsledku jí zamýšleného, což vyžaduje, aby uvedený soud učinil vše, co spadá do jeho pravomoci, s tím, že vezme v úvahu veškeré vnitrostátní právo a použije metody výkladu jím uznané (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 52).

32 Je tedy na předkládajícím soudu, aby určil, zda v chorvatském právu existují právní pravidla, ať již se jedná o ustanovení nebo obecnou zásadu, která zakazují zneužití práva, nebo jiná ustanovení týkající se daňového podvodu nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, která by mohla být vykládána v souladu s požadavky unijního práva v oblasti boje proti daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 53 a citovaná judikatura).

33 V projednávaném případě tedy přísluší předkládajícímu soudu určit, zda – jak navrhuje Komise – by bylo v každém případě možné založit takové odmítnutí na výkladu článku 9 obecného daňového zákona nebo jeho článku 11 v souladu s unijním právem.

34 Dále je každopádně třeba připomenout, že kdyby se ukázalo, že chorvatské právo neobsahuje taková pravidla, která by bylo možné vyložit konformním způsobem, nelze z toho dovozovat, že by vnitrostátní orgánům a soudům bylo bráněno v dodržování požadavků směrnice o DPH, a tedy v odmítnutí přiznat výhodu plynoucí z nároku stanoveného v této směrnici v případě zneužívající praktiky (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 54).

35 I když podle ustálené judikatury nemůže směrnice sama o sobě zakládat povinnosti jednotlivci, a členský stát se jí tudíž nemůže jako takové vůči němu dovolávat, odmítnutí přiznat nárok v důsledku zneužívající praktiky nespádá pod případy, na které se vztahuje tato judikatura (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenim-

port Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 55).

36 Takové odmítnutí je v souladu se zásadou připomenutou v bodě 25 tohoto rozsudku, podle níž se nikdo nemůže zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, neboť použití těchto norem nelze rozšířit tak, aby se vztahovaly i na zneužívající praktiky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 56, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27 a citovaná judikatura).

37 Vzhledem k tomu, že zneužívající jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem, odmítnutí přiznat výhodu podle – v projednávaném případě – směrnice o DPH tedy neznamená, že je dotyčnému jednotlivci uložena povinnost na základě této směrnice, ale je pouhým důsledkem zjištění, že objektivní podmínky pro přiznání požadované výhody, které jsou v souvislosti s tímto nárokem stanoveny uvedenou směrnicí, nejsou ve skutečnosti splněny, a že tedy takové odmítnutí nevyžaduje zvláštní právní základ (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 57, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 32 a citovaná judikatura).

38 V takovém případě jde tudíž spíše o to, že osoba povinná k dani se nemůže dovolávat nároku stanoveného ve směrnici o DPH, pro jehož přiznání nejsou splněna objektivní kritéria z důvodu zneužívající praktiky související s plněním uskutečněným samotnou osobou povinnou k dani (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 58). Z toho vyplývá, že v případě zneužívající praktiky, jejímž cílem je dosáhnout uplatnění režimu osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 směrnice o DPH, přísluší vnitrostátní orgánům a soudům, aby jeho uplatnění odmítly, a to i v případě neexistence zvláštních vnitrostátních ustanovení v tomto smyslu (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 33).

39 Mimoto rozsudek ze dne 5. července 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), kterého se společnost UP CAFFE dovolává, když tvrdí, že k odůvodnění odmítnutí přiznat režim osvobození od DPH jsou nicméně nezbytná zvláštní vnitrostátní ustanovení týkající se zneužití práva, tento závěr nevyvrací. Soudní dvůr totiž v bodech 38 a 48 uvedeného rozsudku nerozhodoval o podmínkách použití zásady zákazu zneužívajících praktik, ale o podmínkách použití zvláštního ustanovení obsaženého ve směrnici, které členským státům umožňuje odepřít osvobození od daně stanovené touto směrnicí, pokud je hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů daného plnění daňový podvod nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Kromě toho Soudní dvůr sice v bodě 48 uvedeného rozsudku zdůraznil existenci pravidel vnitrostátního práva týkajících se zneužití práva, daňového podvodu či vyhýbání se daňovým povinnostem, která lze vykládat v souladu s unijním právem, tato judikatura se však týká uvedeného ustanovení sekundárního práva, a proto ji nelze použít na obecnou zásadu zákazu zneužívajících praktik (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 38).

40 Konečně je třeba dodat, že v případě zneužívajících praktik musí být dotčená plnění překvalifikována tak, aby byla obnovena taková situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících tuto zneužívající praktiku, avšak taková změna kvalifikace nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné ke správnému výběru DPH a zamezení daňovému úniku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 92, 94 a 98; rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, body 48 a 52, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 46).

41 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že uplatnění zásady zákazu zneuží-

vajících praktik v oblasti DPH vyžaduje nejprve určit podobu situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících takovou praktiku, a poté posoudit tuto situaci po změně kvalifikace s ohledem na příslušná ustanovení vnitrostátního práva a směrnice o DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 47).

42 V projednávaném případě tyto zásady přinejmenším znamenají, že společnost, jejíž založení by představovalo zneužívající praktiku, podléhá DPH, která by se uplatnila při neexistenci takového zneužití, a při splnění podmínek má mimoto nárok na odpočet DPH dlužné nebo zaplacené na vstupu v souvislosti s činností, kterou vykonává, což musí ověřit předkládající soud.

43 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že směrnice o DPH, ve spojení se zásadou zákazu zneužívajících praktik, musí být vykládána v tom smyslu, že je-li prokázáno, že založení společnosti představuje zneužívající praktiku, jejímž cílem je i nadále využívat režim osvobození od DPH podle čl. 287 bodu 19 této směrnice pro činnost, kterou dříve v rámci tohoto režimu vykonávala jiná společnost, uvedená směrnice vyžaduje, aby takto založená společnost nemohla uvedený režim uplatnit, a to i v případě, že ve vnitrostátním právním řádu neexistují zvláštní ustanovení zakazující takové zneužívající praktiky.

K nákladům řízení

44 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2016/856 ze dne 25. května 2016, ve spojení se zásadou zákazu zneužívajících praktik musí být vykládána v tom smyslu, že je-li prokázáno, že založení společnosti představuje zneužívající praktiku, jejímž cílem je i nadále využívat režim osvobození od daně z přidané hodnoty podle čl. 287 bodu 19 této směrnice 2006/112 pro činnost, kterou dříve v rámci tohoto režimu vykonávala jiná společnost, uvedená směrnice 2006/112 vyžaduje, aby takto založená společnost nemohla uvedený režim uplatnit, a to i v případě, že ve vnitrostátním právním řádu neexistují zvláštní ustanovení zakazující takové zneužívající praktiky.