



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

12. června 2019*

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

Ve věci C-185/18,

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

Oro Efectivo SL

proti

Diputación Foral de Bizkaia,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Oro Efectivo SL K. Caminos Garcíou a A. Landeta Calvem, abogados, jakož i A. Rodríguez Muñozem,
- za Diputación Foral de Bizkaia M.F. Ortiz de Apodaca Garcíou, procurador, a M. Barrena Ezcurrou, abogada,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

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

* Jednací jazyk: španělština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady daňové neutrality.
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Oro Efectivo SL a Diputación Foral de Bizkaia (provinční rada Biskajska, Španělsko) ohledně odmítnutí odpočtu daně z převodu majetku a listinných právních aktů.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

- 3 Článek 33 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160) (dále jen „šestá směrnice“), stanoví:

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

Směrnice o DPH

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

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

[...]

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

5 Článek 401 této směrnice zní takto:

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

Španělské právo

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

„[...]

- převody majetku podléhající dani představují úplatné převody majetku uskutečněné akty *inter vivos*, a to převody všech druhů zboží a práv, které tvoří majetek fyzických či právnických osob;
 - za úplatný převod majetku se výše uvedená plnění nepovažují, pokud jsou uskutečňována podnikateli či hospodářskými subjekty při výkonu jejich podnikatelské či profesní činnosti, a v každém případě pokud představují dodání zboží či služeb podléhající [DPH]’;
 - bez ohledu na ujednání stran v opačném smyslu je osobou povinnou k dani při převodu zboží či práv všeho druhu ‚ten, kdo je nabývá‘.“
- 7 Podle článku 4 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 37/1992 o dani z přidané hodnoty) ze dne 28. listopadu 1992 (BOE č. 312, ze dne 29. prosince 1992) plnění podléhající DPH nepodléhají dani z převodu majetku a z listinných právních úkonů z titulu úplatného převodu majetku.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 8 Společnost Oro Efectivo, jejímž předmětem obchodní činnosti je nákup, prodej, dovoz a vývoz surovin, drahých kamenů a drahých kovů, nakupuje v rámci své činnosti od jednotlivců předměty s vysokým obsahem zlata či jiných drahých kovů a dále je prodává za účelem jejich zpracování a následně opětovného uvedení do obchodního oběhu podnikům specializovaným na výrobu ingotů či různých předmětů z drahých kovů.
- 9 Hacienda Foral de Bizkaia (provinční daňový úřad Biskajska, Španělsko) dospěl k závěru, že nákupy předmětů ze zlata a jiných kovů od jednotlivců, které žalobkyně v původním řízení uskutečnila v letech 2010 až 2012, podléhají dani z převodu majetku a z listinných právních aktů.

- 10 Společnost Oro Efectivo napadla rozhodnutí tohoto daňového orgánu žalobou podanou ke Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (provinční hospodářsko-správní soud Biskajska, Španělsko), přičemž tvrdila, že několik vnitrostátních soudů vydalo rozhodnutí, z nichž vyplynulo, že tyto nákupní transakce nemají podléhat dani z převodu majetku a z listinných právních aktů. Kromě toho tvrdila, že nákupy dotčené v původním řízení byly uskutečněny v rámci její podnikatelské činnosti. Uvedla mimoto, že výběr této daně vede ke dvojímu zdanění v rozporu se zásadou daňové neutrality, jelikož tyto nákupy již podléhaly DPH.
- 11 Rozsudkem ze dne 18. června 2015 Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (provinční hospodářsko-správní soud Biskajska) tuto žalobu zamítl.
- 12 Společnost Oro Efectivo se proti rozhodnutí tohoto soudu odvolala k Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Nejvyšší soud Baskicka, Španělsko). Toto odvolání bylo zamítnuto rozsudkem ze dne 13. září 2016.
- 13 Společnost Oro Efectivo podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko).
- 14 Tento soud upřesňuje, že řešení sporu, který je před ním projednáván, závisí zejména na rozsahu zásady daňové neutrality, jak je vykládána Soudním dvorem.
- 15 Konkrétně se zabývá otázkou, zda právní úprava vyžadující, aby podnik zaplatil nepřímou daň odlišnou od DPH ve formě daně z převodu majetku a z listinných právních aktů, a to z titulu nabytí movitých věcí jako je zlato, stříbro nebo šperky od fyzických osob tímto podnikem, když jsou tyto věci určeny k podnikatelské činnosti tohoto podniku, který kromě toho při opětovném uvedení tohoto zboží do obchodního oběhu uskutečňuje plnění podléhající DPH, a to bez možnosti provést v rámci těchto plnění odpočet částky zaplacené z titulu této daně při původním nabytí téhož zboží, je v souladu se směrnicí o DPH a se zásadou daňové neutrality.
- 16 Za těchto podmínek se Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

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

- nabytý předmět je prostřednictvím zpracování a dalšího převodu určen k samotné hospodářské činnosti tohoto podnikatele;
- při opětovném uvedení nabytého zboží do obchodního oběhu jsou uskutečněna plnění podléhající DPH; a
- použitelná právní úprava téhož státu podnikateli či hospodářskému subjektu neumožňuje v rámci těchto plnění provést odpočet částky zaplacené z titulu této daně za první z výše uvedených nabytí?

Řízení před Soudním dvorem

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

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

K předběžné otázce

- 19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH a zásada daňové neutrality brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která podrobuje nepřímé dani, jež zatěžuje převody majetku a liší se od DPH, nabytí předmětů s vysokým obsahem zlata či jiných drahých kovů uskutečněné podnikem od jednotlivců, je-li toto zboží určeno k hospodářské činnosti uvedeného podniku, jenž jej za účelem jeho zpracování a následně opětovného uvedení do obchodního oběhu dále prodává podnikům specializovaným na výrobu ingotů či různých předmětů z drahých kovů.
- 20 V tomto ohledu je třeba připomenout, že na základě článku 401 směrnice o DPH její ustanovení nebrání tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic. Vzhledem k tomu, že unijní právo připouští existenci souběžných systémů zdanění, lze takové daně vybírat i v případě, že jejich výběr může vést ke kumulaci s DPH u jedné a téže operace (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. března 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 28, jakož i ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 26).
- 21 S ohledem na negativní podmínku obsaženou ve výrazu „které nemají povahu daně z obratu“ lze z doslovného výkladu tohoto ustanovení vyvodit závěr, že členský stát může zachovat nebo zavést daně, dávky nebo poplatky pouze tehdy, pokud posledně uvedené nejsou rovnocenné dani z obratu (rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 27).
- 22 I když pojem „daň z obratu“ není vymezen v článku 401 směrnice o DPH ani v jiném z jejích ustanovení, je třeba uvést, že tento článek je v podstatě totožný s článkem 33 šesté směrnice (rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 28).
- 23 V rámci věcí, v nichž bylo vydáno usnesení ze dne 27. listopadu 2008, Renta (C-151/08, nezveřejněné, EU:C:2008:662), jakož i rozsudek ze dne 20. března 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), se Soudní dvůr přitom vyjádřil ke slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy týkající se daně z úplatného převodu majetku, která vykazuje znaky podobné znakům daně dotčené v původním řízení, se čl. 33 odst. 1 šesté směrnice. Soudní dvůr připomněl základní znaky DPH vyvozené z jeho judikatury, které jsou čtyři, a to obecné uplatnění DPH na plnění, která se týkají zboží nebo služeb, stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje, vybírání této daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve a odpočet částek DPH odvedených v předchozích fázích procesu výroby a distribuce z daně dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi použije pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli, a poté měl za to, že taková daň se liší od DPH takovým způsobem, že nemůže být kvalifikována jako daň, kterou lze označit za daň z obratu ve smyslu čl. 33 odst. 1 šesté směrnice (usnesení ze dne 27. listopadu 2008, Renta, C-151/08, nezveřejněné, EU:C:2008:662, body 32 a 45, jakož i rozsudek ze dne 20. března 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 29).

- 24 V tomto ohledu Soudní dvůr zejména konstatoval, že taková daň se neuplatňuje obecně na všechna plnění, která se týkají zboží nebo služeb, a že tato daň není vybírána v rámci výrobního a distribučního procesu s tím, že v každé fázi tohoto procesu lze od daně odečíst částky zaplacené v předchozích fázích uvedeného procesu (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 27. listopadu 2008, Renta, C-151/08, nezveřejněné, EU:C:2008:662, body 41 a 43).
- 25 V tomto ohledu spis, jenž má Soudní dvůr k dispozici, neobsahuje nic, co by umožnilo konstatovat, že je třeba tuto otázku analyzovat odlišně v rámci řízení o předběžné otázce v projednávané věci. V rámci projednávané věci tedy musí být úvahy týkající se čl. 33 odst. 1 šesté směrnice uvedené Soudním dvorem v rozhodnutích zmíněných v bodech 23 a 24 tohoto rozsudku považovány za použitelné i na článek 401 směrnice o DPH.
- 26 Z toho vyplývá, že taková daň, jako je daň dotčená v původním řízení, nemůže být považována za daň, která má povahu daně z obratu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH.
- 27 Kromě toho má předkládající soud za to, že současné uplatnění daně dotčené v původním řízení a společného systému DPH může narušit zásadu daňové neutrality v oblasti DPH.
- 28 Pokud jde o tuto zásadu připomenutou v bodech 4 a 7 odůvodnění směrnice o DPH, je třeba uvést, že aby se zabránilo výsledkům, které nebudou v souladu s cílem, jenž sleduje společný systém DPH, spočívajícím v nastolení rovných podmínek zdanění téhož plnění bez ohledu na členský stát, v němž k němu dojde, musí se jakékoliv srovnání znaků takové daně, jako je daň dotčená v původním řízení, se znaky DPH provést s ohledem na tento cíl. V tomto rámci je namíste vyhradit zvláštní pozornost požadavku, aby byla v každém okamžiku zaručena neutralita společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 41).
- 29 Jak přitom správně zdůraznila Evropská komise, zásada daňové neutrality v oblasti DPH tuto neutralitu vyžaduje pouze v rámci harmonizovaného systému zavedeného směrnicí o DPH. Jelikož se v projednávané věci jedná o daň neharmonizovanou v rámci této směrnice, neutralita společného systému DPH nemůže být narušena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. října 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, bod 57).
- 30 S přihlédnutím ke všem předchozím úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět, že směrnice o DPH, jakož i zásada neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která podrobuje nepřímé dani, jež zatěžuje převody majetku a liší se od DPH, nabytí předmětů s vysokým obsahem zlata či jiných drahých kovů uskutečněné podnikem od jednotlivců, je-li toto zboží určeno k hospodářské činnosti uvedeného podniku, jenž jej za účelem jeho zpracování a následně opětovného uvedení do obchodního oběhu dále prodává podnikům specializovaným na výrobu ingotů či různých předmětů z drahých kovů.

K nákladům řízení

- 31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásada neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která podrobuje nepřímé dani, jež zatěžuje převody majetku a liší se od DPH, nabytí předmětů s vysokým obsahem zlata

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

Podpisy.