



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ANTHONYHO M. COLLINSE
přednesené dne 28. září 2023¹

Věc C-341/22

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
proti
Agenzia delle Entrate

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osoba povinná k dani – Neaktivní společnost – Vyvratitelná domněnka založená na podílu hodnoty hospodářských transakcí vůči hmotnému majetku – Omezení nároku na odpočet – Zásada neutrality DPH – Proporcionalita – Právní jistota – Legitimní očekávání“

I. Úvod

1. Umožňuje směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty² (dále jen „směrnice o DPH“) členskému státu přijmout právní předpisy, podle nichž může být společnost registrovaná jako osoba povinná k dani považována za neaktivní s tím důsledkem, že pokud tato společnost nesplní minimální hranici plnění podléhajících DPH na výstupu po tři po sobě jdoucí zdaňovací období, aniž by bylo dotčeno její právo na zápočet DPH zaplacené na vstupu s DPH účtovanou v souvislosti s jejími plněními na výstupu, ztrácí právo převést jakýkoliv přeplatek na DPH do následujícího zdaňovacího období, ledaže může prokázat, že nebyla schopna tuto hranici dosáhnout z objektivních důvodů?

¹ – Původní jazyk: angličtina.

² – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

II. Vnitrostátní právní předpisy

2. Podle článku 30 legge n 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica ze dne 23. prosince 1994 (zákon č. 724/1994 o opatřeních racionalizace veřejných financí; dále jen „zákon č. 724/1994“)³, nadepsaného „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 se stálou provozovnou na území státu považovány, není-li prokázán opak, za neaktivní, pokud celková částka výnosů, přírůstků zůstatku a příjmů, s výjimkou mimořádných příjmů, vykázaná ve výkazu zisku a ztráty, je-li stanoven, je nižší než součet částek získaných použitím následujících procent:

[...]

c) 15 % z hodnoty ostatního hmotného majetku, včetně leasingových smluv.

[...]

(4) V případě neaktivních společností a subjektů nelze přeplatek vyplývající z přiznání podaného pro účely daně z přidané hodnoty vrátit ani započíst [...], ani postoupit [...]. Pokud neaktivní společnost nebo subjekt po tři po sobě jdoucí zdaňovací období neuskuteční žádné plnění související s daní z přidané hodnoty v hodnotě, která není nižší než částka vyplývající z uplatnění procentních podílů uvedených v odstavci 1, přeplatek nelze dále převést na odpočet DPH splatné v následujících zdaňovacích obdobích.

(4a) V případě objektivních situací, které znemožnily dosažení příjmů, zvýšení zásob a výnosů stanovených podle tohoto článku, anebo znemožnily uskutečnění transakcí souvisejících s daní z přidané hodnoty uvedených v odstavci 4, může dotčená společnost požádat o neuplatnění [...] příslušných ustanovení proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

[...]“

III. Skutečnosti předcházející sporu v původním řízení, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

3. Za účelem prodeje vína, které vyrobila v Kampánii (Itálie), společnost Vigna Ottieri s.r.l. od roku 1996 investovala do výrobních zařízení, vybavení a ochranné známky. V prosinci 2005 společnost Vigna Ottieri svůj hmotný a nehmotný majetek za úplaty pronajala společnosti Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (dále jen „Feudi“). V té době společnost Feudi vlastnila 22,7 % společnosti Vigna Ottieri.

4. V roce 2007 zahájila Komise proti Itálii řízení o nesplnění povinnosti a zpochybnila slučitelnost článku 30 zákona č. 724/1994 se směrnicí o DPH⁴. Po výměně korespondence Komise v září 2010 toto řízení o nesplnění povinnosti ukončila.

³ – Gazzetta Ufficiale č. 304 ze dne 30. prosince 1994.

⁴ – Řízení o nesplnění povinnosti č. 2007/4392.

5. V prosinci 2010 doručil italský správce daně společnosti Vigna Ottieri platební výměr k DPH. Tímto výměrem byla společnost Vigna Ottieri v souvislosti se zdaňovacím obdobím 2008 označena za neaktivní na základě toho, že hodnota plnění podléhajících DPH na výstupu, kterou společnost zaznamenala, byla nižší než prahová hodnota, pod kterou se má za to, že společnosti jsou pro účely článku 30 zákona č. 724/1994 neaktivní⁵. Jedinými příjmy, které společnost Vigna Ottieri v daném daňovém roce zjevně obdržela, byly poplatky, které jí společnost Feudi zaplatila za používání její ochranné známky, pronájem jejího vybavení a prodej některých použitých zařízení. Když daňová správa uplatnila prahové hodnoty podle článku 30 zákona č. 724/1994, tyto příjmy nevzala v úvahu, protože měla za to, že poplatky, které společnost Vigna Ottieri obdržela od společnosti Feudi, souvisely s převodem části podniku, a nespadaly proto do působnosti DPH. Platební výměr rovněž konstatoval, že hodnota transakcí společnosti Vigna Ottieri na výstupu během tří po sobě jdoucích zdaňovacích období nedosáhla příslušné prahové hodnoty. Správce daně tak zamítl žádost společnosti Vigna Ottieri o odpočet DPH za rok 2009.

6. Společnost Vigna Ottieri podala žalobu na zrušení výměru. Tvrdila, že příjmy, které získala z pronájmu svých aktiv, překračovaly prahové hodnoty stanovené článkem 30 zákona č. 724/1994. Dále tvrdila, že nedošlo k převodu části podniku, protože daňová správa neprokázala, že společnost Feudi vykonávala činnost, kterou předtím vykonávala společnost Vigna Ottieri. V dubnu 2012 žalobu společnosti Vigna Ottieri na zrušení zamítl Commissione tributaria provinciale di Avellino (provinční daňový soud v Avellinu, Itálie). Společnost Vigna Ottieri proti tomuto rozsudku podala odvolání.

7. V září 2012 společnost Feudi převzala vlastnictví společnosti Vigna Ottieri.

8. V říjnu 2013 Commissione tributaria regionale della Campania (regionální daňový soud pro Kampánii, Itálie) odvolání společnosti Vigna Ottieri zamítl. Tento soud shledal, že neaktivní společnosti často umožňují třetím osobám, obvykle svým akcionářům, využívat jejich majetek za výhodných podmínek. Za takových okolností lze se společnostmi, které vlastní tento majetek, zacházet jako s neaktivními. Rovněž shledal, že společnost Vigna Ottieri pronájmem svého majetku společnosti Feudi, včetně práva na užívání své ochranné známky, ve skutečnosti uskutečnila převod části svého podniku na společnost Feudi, čímž byla tato transakce vyňata z působnosti DPH.

9. V březnu 2014 proti tomuto rozhodnutí společnost Feudi podala opravný prostředek ke Corte suprema di Cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie). Tvrdila, že nárok na odpočet DPH může být omezen pouze v situacích, které šestá směrnice Rady⁶ výslovně předpokládá. V souladu s článkem 27 uvedené směrnice může Rada jednomyslně povolit vnitrostátní opatření určená k předcházení daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. S ohledem na neexistenci takového povolení společnost Feudi tvrdila, že článek 30 zákona č. 724/1994 porušuje šestou směrnicí.

10. Správce daně uvedl, že článek 30 zákona č. 724/1994, jehož cílem je zabránit právníkům osobám, které ekonomickou činnost vykonávají formálně, ale ve skutečnosti jsou neaktivní, využívat daňových výhod, použil správně. Vzhledem k tomu, že společnost Vigna Ottieri nebyla osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, bylo správné její nárok na odpočet DPH odmítnout.

⁵ – To znamená, že hodnota plnění na výstupu společnosti Vigna Ottieri podléhajících DPH byla nižší než 15 % hodnoty jejích aktiv.

⁶ – Šestá 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“). Od 1. ledna 2007 směrnice o DPH šestou směrnicí zrušila a nahradila.

11. Corte suprema di Cassazione (Nejvyšší kasační soud) uvádí, že cílem článku 30 zákona č. 724/1994 je odrazovat od zakládání neaktivních společností, které existují pouze za účelem získávání daňových výhod při správě majetku svých akcionářů. S odkazem na průměrné ukazatele ziskovosti aktiv společnosti stanoví článek 30 zákona č. 724/1994 prahové hodnoty pro určení, kdy je společnost neaktivní. Předpoklad, že společnosti, které nedosahují těchto prahových hodnot, jsou neaktivní, je založen na zjištění, že skutečná činnost není provozována bez určité minimální kontinuity příjmů. Společnost může tuto domněnku vyvrátit tím, že prokáže, že tohoto minimálního objemu příjmů nebylo možné dosáhnout v důsledku objektivních okolností.

12. Corte suprema di Cassazione (Nejvyšší kasační soud) vysvětluje, že neaktivní osoba povinná k dani ztrácí právo na vrácení jakéhokoli nadměrného odpočtu na DPH⁷, který uplatnila ve svém daňovém přiznání, právo použít tento přeplatek formou započtení proti jiným závazkům k DPH a právo postoupit tento přeplatek na třetí stranu. Ačkoliv si tato osoba povinná k dani zachovává právo tento přeplatek převést a odečíst jej od DPH splatné v následujících zdaňovacích obdobích, toto právo zaniká, pokud nesplní prahové hodnoty uvedené v bodě 11 tohoto stanoviska po dobu tří po sobě jdoucích zdaňovacích období. Nárok na odpočet DPH vzniká, pokud osoba povinná k dani dodá zboží nebo služby jiné osobě povinné k dani, aby je tato osoba použila jako vstupy pro účely svých zdanitelných plnění na výstupu. Vnitrostátní daňové orgány nemohou klást dodatečné podmínky. V této souvislosti si Corte suprema di Cassazione (Nejvyšší kasační soud) není jistý, zda je možné odejmout postavení osoby povinné k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH společnosti, která nesplňuje kritérium stanovené v článku 30 zákona č. 724/1994, protože uskutečňuje nedostatečný objem plnění na výstupu podléhajících DPH, i když lze důvody pro toto odmítnutí vyvrátit.

13. Směrnice o DPH rovněž uznává, že předcházení podvodům, daňovým únikům a zneužívání jsou legitimními cíli. Nárok na odpočet lze odmítnout, pokud osoba povinná k dani pod záminkou provozování ekonomické činnosti ve skutečnosti usiluje o nabytí zboží, u kterého by mohl být proveden odpočet, pokud by bylo pořízeno při provozování této ekonomické činnosti, do svého soukromého majetku. Daňová správa však nemůže stanovit pravidla dokazování, jako je domněnka o existenci zneužití nebo podvodu v případě opuštění investice, která by osobám povinným k dani prakticky znemožnila nebo nadměrně ztížila uplatnění nároku na odpočet DPH. Corte suprema di Cassazione (Nejvyšší kasační soud) má tedy pochybnosti o tom, zda je domněnka stanovená článkem 30 zákona č. 724/1994 v souladu se zásadou proporcionality, nehledě na to, že v odpovědi na otázku Evropského parlamentu Komise odpověděla, že takové posouzení provedla⁸.

14. Konečně má Corte suprema di Cassazione (Nejvyšší kasační soud) pochybnosti o tom, zda článek 30 zákona č. 724/1994 porušuje zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání. Osoba povinná k dani uskutečňující plnění nebude mít jistotu, zda může vzniknout nárok na odpočet nebo nárok na vrácení DPH, protože výkon těchto práv bude podmíněn tím, že tato osoba povinná k dani bude mít v daném daňovém roce určitý objem příjmů.

⁷ – Pojem „nadměrný odpočet DPH“ se použije v případě, kdy společnost, která provedla více transakcí na vstupu než transakcí na výstupu podléhajících DPH, nemusí být schopna zcela započíst zaplacenou DPH proti DPH, kterou účtovala v daném zdaňovacím období.

⁸ – Viz odpověď Komise ze dne 30. listopadu 2010 na otázku Parlamentu P-9064/2010 (Úř. věst. 2011, C 249 E, s. 1).

15. Za těchto podmínek se Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační 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 odpočet nebo vrácení DPH zaplacené na vstupu osobě, která uskutečňuje aktivní plnění relevantní pro účely DPH v rozsahu, který je považován za neúměrný – v tom smyslu, že je nepřiměřeně nízký – k tomu, co lze rozumně očekávat od aktiv, kterými disponuje, po dobu tří po sobě jdoucích let podle zákonem předem stanovených kritérií, a není schopna odůvodněně 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 odpočet DPH takové vnitrostátní právní úpravě, která v čl. 30 odst. 4 zákona č. 724 z roku 1994 odpírá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu z nákupů, na její vrácení nebo použití v následujícím zdaňovacím období osobě povinné k dani, která ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích uskutečňuje aktivní plnění relevantní pro účely DPH v rozsahu, který je považován za neúměrný – v tom smyslu, že je nepřiměřeně nízký – k tomu, co lze rozumně očekávat od aktiv, kterými disponuje, po dobu tří po sobě jdoucích let podle zákonem předem stanovených kritérií, a není schopna odůvodněně prokázat existenci objektivních překážek?
- 3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku, brání unijní zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání takové vnitrostátní právní úpravě, která v čl. 30 odst. 4 zákona č. 724 z roku 1994 odpírá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu z nákupů, na její vrácení nebo použití v následujícím zdaňovacím období osobě povinné k dani, která ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích uskutečňuje aktivní plnění relevantní pro účely DPH v rozsahu, který je považován za neúměrný – v tom smyslu, že je nepřiměřeně nízký – k tomu, co lze rozumně očekávat od aktiv, kterými disponuje, po dobu tří po sobě jdoucích let podle zákonem předem stanovených kritérií, a není schopna odůvodněně prokázat existenci objektivních překážek?“

16. Písemná vyjádření předložily společnost Feudi, italská vláda a Evropská komise. Na jednání konaném dne 14. května 2023 zúčastnění přednesli svá ústní vyjádření a odpověděli na otázky Soudního dvora.

IV. Analýza

A. První otázka

17. Společnost Feudi tvrdí, že na první otázku je třeba odpovědět záporně. Status osoby povinné k dani je důsledkem výkonu ekonomické činnosti bez ohledu na její ziskovost nebo hodnotu jejích plnění na výstupu. Podle judikatury skutečnost, že majetek je vhodný k hospodářskému využití, obvykle postačuje k tomu, aby bylo možné konstatovat, že jej vlastník využívá pro účely hospodářské činnosti, a v důsledku toho má z tohoto užívání pravidelný příjem. Je-li majetek způsobilý k hospodářskému i soukromému využití, je třeba zkoumat všechny okolnosti jeho využívání, aby bylo možné určit, zda je skutečně používán za účelem získání trvalého příjmu⁹.

⁹ – Rozsudek ze dne 20. června 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, bod 20).

Společnost Feudi poukazuje na to, že její majetek v podobě zařízení, vybavení a ochranné známky může být použit pouze za účelem prodeje vína. Ustanovení čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH tak brání použití domněnky ve vztahu k hodnotě plnění podléhajících DPH na výstupu.

18. Italská vláda tvrdí, že čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH není překážkou takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jejímž cílem je zabránit zneužití společností za účelem získání daňových výhod. Společnost, která na trh nedodává zboží nebo služby, nemůže být považována za společnost provozující ekonomickou činnost. Zavedením vyvratitelné domněnky s odkazem na hodnotu plnění podléhajících DPH na výstupu, jejíž uplatnění podléhá soudní kontrole, vnitrostátní právní úprava pouze usiluje o určení situací, kdy společnost skutečnou ekonomickou činnost ve skutečnosti nevykonává.

19. Komise poznamenává, že cílem italské právní úpravy je zabránit zneužívání, ke kterému dochází, když společnosti drží produktivní majetek, který nevytváří zdanitelné příjmy. Tyto společnosti určí porovnáním hodnoty majetku, který drží, s určitými prahovými hodnotami příjmů. Pokud přiznaný zdanitelný příjem v daném období klesne pod tyto prahové hodnoty, má se za to, že společnost je neaktivní, ledaže může nízký objem příjmů vysvětlit. Italské právo rovněž podřizuje tyto společnosti dani z příjmu právnických osob v sazbě vypočtené podle předpokládaného minimálního příjmu. Článek 30 zákona č. 724/1994 omezuje právo neaktivních společností na odpočet DPH třemi způsoby. Zprvve neaktivní společnosti nemůže být přeplatek na DPH zaplacené ve zdaňovacím období, během kterého se má za to, že je neaktivní, vrácen¹⁰. Zadruhé ve zdaňovacím období, během kterého se má za to, že je neaktivní, nemůže společnost zaplacený přeplatek na DPH započíst proti jiným splatným daním nebo poplatkům a nemohou nadměrný odpočet DPH postoupit na třetí stranu. Zatřetí, ačkoliv neaktivní společnost v zásadě může přeplatek na DPH převést do dalšího zdaňovacího období, toto právo zaniká, pokud se má za to, že byla neaktivní po dobu tří po sobě jdoucích zdaňovacích období.

20. Článek 9 směrnice o DPH definuje „ekonomickou činnost“ velmi široce, aby zahrnovala jakoukoli trvalou činnost vykonávanou za úplatu, bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Komise zastává názor, že společnost v důsledku toho, že je podle platných vnitrostátních právních předpisů považována za neaktivní, své postavení osoby povinné k dani nutně neztrácí. Postavení osoby povinné k dani, jak je definováno v článku 9 směrnice o DPH, je nezávislé na ziskovosti ekonomických činností, které vykonává. Neaktivní společnost může vždy uvést, že pro účely svých zdanitelných plnění na výstupu nepořídila zboží nebo služby, přičemž v takovém případě nemá podle článku 168 směrnice o DPH na odpočet zaplacené DPH právo. Podle Komise italská daňová správa nezpochybnila ekonomickou povahu činností společnosti Vigna Ottieri, ale tuto společnost považovala za neaktivní z důvodu nedostatečné ziskovosti jejích plnění na výstupu podléhajících DPH.

21. Pojem „osoba povinná k dani“ je pro účely směrnice o DPH v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci této směrnice definován odkazem na pojem „ekonomická činnost“. Je to právě existence ekonomické činnosti, která podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce téže směrnice přiznává postavení „osoby povinné k dani“¹¹.

¹⁰ – Komise na jednání doplnila, že neaktivní společnost neztrácí nárok na odpočet v souvislosti s plněními na výstupu podléhajícími DPH, a to ani v případě, že objem těchto plnění nedosahuje prahové hodnoty. Článek 30 zákona č. 724/1994 omezuje pouze výkon práva na odpočet zaplaceného přeplatku na DPH.

¹¹ – Rozsudky ze dne 15. září 2011, *Slaby a další* (C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, bod 43), a ze dne 20. ledna 2021, *AJFP Sibiu a DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, bod 25).

22. Pojem „ekonomická činnost“ je v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci směrnice o DPH definován jako veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně „využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“. Pojem „využívání“ se v souladu se zásadou neutrality DPH vztahuje na všechna plnění, bez ohledu na jejich právní formu, jejichž účelem je získání pravidelného příjmu z majetku¹². Počet nebo objem plnění nejsou platnými kritérii pro rozlišení mezi činnostmi subjektu, který jedná soukromě a nespadá do působnosti DPH, a činnostmi subjektu, jehož plnění představují ekonomickou činnost¹³.

23. Pojmy „dodání zboží“ a „poskytování služeb“ jsou objektivní povahy a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění¹⁴. Je irelevantní, že účelem plnění je dosahování zisku¹⁵. Skutečnost, že cena zaplacená za hospodářské plnění je vyšší nebo nižší než běžná tržní cena, je tedy pro účely určení toho, zda bylo uskutečněno za úplatu, irelevantní¹⁶.

24. Ani nabývání, ani prodej majetku nepředstavuje využívání majetku za účelem vytváření pravidelných příjmů ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, jelikož jediná odměna za tato plnění je tvořena případným ziskem při prodeji uvedeného majetku¹⁷. Za ekonomickou činnost pro účely směrnice o DPH není považováno ani pouhé držení aktiv¹⁸. To odráží první odstavec článku 19 směrnice o DPH, který stanoví, že v případě úplatného nebo neúplatného převodu veškerého majetku nebo jeho části mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží. Toto ustanovení má členským státům umožnit usnadnit převody podniků nebo částí podniků tím, že je zjednoduší a zabrání tomu, aby nabyvatel podléhal nepřiměřené dani, která by byla v každém případě nakonec vrácena odpočtem zaplacené DPH¹⁹. S ohledem na tento účel pojem „převod souhrnu majetku“ nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti zahrnuje převod podniku nebo samostatné části podniku, včetně hmotných a nehmotných prvků, které společně tvoří podnik nebo část podniku schopnou vykonávat samostatnou hospodářskou činnost. Tento pojem nezahrnuje prostý převod majetku, jako je prodej zásob výrobků²⁰. Tento převod může rovněž nastat, jsou-li obchodní prostory poskytnuty nabyvateli prostřednictvím nájemní smlouvy nebo má-li poslední uvedený sám k dispozici vhodnou nemovitost, do níž lze souhrn převáděných aktiv přemístit a kde může v předmětné hospodářské činnosti pokračovat²¹.

25. Zatímco převody, na které odkazuje článek 19 směrnice o DPH, jsou převody, kdy nabyvatel zamýšlí provozovat podnik nebo převáděnou část podniku, nic v tomto ustanovení nevyžaduje, aby nabyvatel před převodem vykonával stejnou hospodářskou činnost jako převodce²².

¹² – Rozsudky ze dne 15. září 2011, *Slaby a další* (C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, bod 45), a ze dne 20. ledna 2021, *AJFP Sibiu a DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, bod 27).

¹³ – Rozsudky ze dne 15. září 2011, *Slaby a další* (C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, bod 37), ze dne 17. října 2019, *Paulo Nascimento Consulting* (C-692/17, EU:C:2019:867, bod 25) a ze dne 20. ledna 2021, *AJFP Sibiu a DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, bod 30).

¹⁴ – Rozsudek ze dne 2. června 2016, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, bod 22).

¹⁵ – *Tamtéž*, bod 35.

¹⁶ – *Tamtéž*, bod 45.

¹⁷ – Rozsudek ze dne 20. ledna 2021, *AJFP Sibiu a DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, bod 28).

¹⁸ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 1991, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, body 13 a 14), který stanoví, že holdingová společnost není osobou povinnou k dani.

¹⁹ – Rozsudek ze dne 27. listopadu 2003, *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, bod 39).

²⁰ – Rozsudky ze dne 27. listopadu 2003, *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, bod 40); ze dne 10. listopadu 2011, *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, body 24 a 25), a ze dne 19. prosince 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 15).

²¹ – Rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, bod 29). Okolnost, že obchodní prostory byly nabyvateli pronajaty, a nikoli prodány, není překážkou k tomu, aby tento nabyvatel pokračoval v činnosti prodávajícího (*tamtéž*, bod 40).

²² – Rozsudky ze dne 27. listopadu 2003, *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, body 44 a 45), a ze dne 10. listopadu 2011, *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, bod 37).

26. Plnění představuje dodání zboží nebo poskytnutí služby, a je tedy ekonomickou činností, pokud splňuje objektivní kritéria, na nichž je tento pojem založen. Tak je tomu i v případě, kdy je plnění uskutečněno s jediným cílem získat daňové zvýhodnění²³.

27. Z toho vyplývá, že postavení osoby povinné k dani se vztahuje na každou osobu, která samostatně vykonává ekonomickou činnost, jejímž cílem je získávání pravidelného příjmu, bez ohledu na výsledky této činnosti. Směrnice o DPH tak brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje postavení osoby povinné k dani dosažením určité úrovně příjmu z ekonomické činnosti.

28. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr na první otázku předkládajícího soudu odpověděl, že čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH je třeba vykládat tak, že postavení osoby povinné k dani nelze odmítnout, pokud ve třech po sobě jdoucích letech mají plnění relevantní pro účely DPH hodnotu, která není považována za úměrnou příjmům z disponibilního majetku, které lze rozumně očekávat.

29. Nicméně podotýkám, že Komise na jednání uvedla, že pokud osoba povinná k dani, která nedosáhne požadované úrovně příjmů, může částečně započíst DPH zaplacenou na vstupu proti DPH odváděné v rámci její plnění na výstupu, dotčené vnitrostátní právní předpisy neovlivňují postavení osoby povinné k dani. Jediným důsledkem nedosažení příslušné hranice příjmu za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je to, že osoba povinná k dani nemůže převést žádný nadměrný odpočet DPH zaplacené na vstupu, a ztratí tak na tento přeplatek nárok. Ačkoli ověření toho je věcí předkládajícího soudu, pokud by tomu tak bylo, posuzovaná vnitrostátní právní úprava by postavení osoby povinné k dani tím, že v daném zdaňovacím období dosáhne určité hranice příjmů, ve skutečnosti patrně nepodmiňovala.

B. Ke druhé otázce

30. V souladu se zásadou neutrality DPH společnost Feudi tvrdí, že nárok na odpočet DPH na vstupu nemůže být vázán na jiné podmínky, než je výkon ekonomické činnosti a používání zboží a služeb pořízených za tímto účelem. Osoba povinná k dani má na odpočet DPH na vstupu právo, jakmile této dani podléhají její plnění na výstupu. Ačkoliv správce daně může nárok na odpočet v případě daňových úniků nebo podvodu prokázaných na základě objektivních prvků odmítnout, společnost Feudi tvrdí, že se za tímto účelem nemůže spoléhat na domněnku. V každém případě je kritérium založené na objemu plnění podléhajících DPH na výstupu nevhodným opatřením pro posouzení přítomnosti podvodu.

31. Italská vláda tvrdí, že její vnitrostátní právní předpisy neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práva na odpočet DPH, jelikož společnosti mohou prokázat, že skutečně vykonávají ekonomickou činnost, přestože dosahují nízké úrovně příjmů. Článek 30 zákona č. 724/1994 je tedy v souladu se zásadami neutrality DPH a proporcionality.

32. Pokud osoba povinná k dani používá zboží nebo služby pro účely zdanitelných plnění, má podle Komise nárok na odpočet DPH zaplacené nebo splatné v souvislosti s tímto zbožím nebo službami. Tento odpočet se v zásadě vypočítá tak, že se od celkové částky DPH splatné za dané zdaňovací období odečte celková částka DPH, u které během téhož období vzniká nárok na odpočet. Pokud částka odpočtů za dané zdaňovací období přesáhne částku splatné DPH, mohou členské státy přeplatek buď vrátit, nebo převést do dalšího zdaňovacího období.

²³ – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 60).

33. Ve věci projednávané předkládajícím soudem bylo právo na převod odpočtu DPH odmítnuto, protože společnost Feudi po tři po sobě jdoucí zdaňovací období nedosáhla minimální hranice objemu plnění podléhajících DPH na výstupu stanovené italskými právními předpisy. Komise tvrdí, že pokud italské právní předpisy považují některé osoby povinné k dani za neaktivní, činí tak na základě toho, že osoba povinná k dani mohla provádět plnění s DPH na vstupu, aniž by rovněž provedla dostatečný objem plnění podléhajících DPH na výstupu. Jelikož za těchto okolností nemá osoba povinná k dani právo na odpočet přeplatku na DPH zaplacené na vstupu, zásada neutrality DPH tomuto výkladu italské právní úpravy nebrání.

34. Komise má rovněž za to, že článek 30 zákona č. 724/1994 je přiměřený cíli zabránit společnosti v neoprávněném odpočtu DPH na vstupu, pokud je tato společnost za podmínek, které nejsou příliš složité, schopna prokázat, že do plnění na vstupu vstoupila pro účely uskutečnění plnění podléhajících DPH na výstupu.

35. Režim odpočtů, který směrnice o DPH zavádí, je navržen tak, aby zcela sejmul z hospodářského subjektu zatížení DPH zaplacenou nebo splatnou v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH²⁴. Nárok na odpočet je nedílnou součástí systému DPH. Za předpokladu, že osoby povinné k dani, které chtějí toto právo uplatnit, dodrží požadavky nebo podmínky jak věcné, tak formální povahy, které se na tento nárok vztahují, nelze uplatnění tohoto práva v zásadě omezit²⁵.

36. Podle článku 168 směrnice o DPH má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH na vstupu, jsou-li pořízené zboží a služby použity pro účely jejich zdaněných plnění²⁶. Jsou-li tedy zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně nebo nespádají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybírání daně na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu²⁷.

37. Členské státy mohou podle článku 273 prvního pododstavce směrnice o DPH uložit další povinnosti než ty, které stanoví tato směrnice, jestliže je považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Taková opatření nesmějí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů, a nemohou být používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval právo na odpočet DPH, a tedy neutralitu této daně²⁸.

38. Nikdo se nesmí zneužívajícím způsobem dovolávat unijního práva. Výhoda vyplývající z unijního práva se nevztahuje na plnění, která nejsou prováděna v rámci běžných obchodních operací, ale pouze s cílem neoprávněně získat výhodu upravenou unijním právem. Zásada zákazu zneužití se uplatňuje rovněž v oblasti DPH a směrnice o DPH uznává a podporuje předcházení možným podvodům, daňovým únikům a zneužívání²⁹.

²⁴ – Rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 43), a ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, bod 30).

²⁵ – Rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 44), a ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, bod 31).

²⁶ – Rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, body 31 a 42).

²⁷ – Rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 44), a ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 42).

²⁸ – Rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 47), a ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, bod 32).

²⁹ – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 68 až 71).

39. V rámci systému DPH existuje zneužití pouze v případě, že jednak výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátními předpisy provádějícími tuto směrnici je získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Zadruhé musí být zřejmé, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění³⁰.

40. Na druhou otázku, která vyžaduje odpověď s ohledem na mnou navrhovanou odpověď na první otázku, je třeba odpovědět s ohledem na výše uvedené úvahy.

41. Článek 30 zákona č. 724/1994 stanoví, že neaktivní společnost je v zásadě společnost, která neprovádí minimální objem ekonomických plnění podléhajících DPH ve srovnání s hodnotou majetku, který společnost vlastní. Tuto domněnku lze vyvrátit předložením důkazů o objektivních důvodech neobvykle nízkého objemu plnění společnosti podléhajících DPH na výstupu. Pokud se uplatní domněnka, může neaktivní společnost převést odpočet za přeplatek na DPH zaplacené na vstupu pouze do následujícího zdaňovacího období. Pokud společnost po tři po sobě jdoucí roky nesplňuje referenční prahové hodnoty příjmů, nemůže žádný přeplatek na DPH převést. Jak na jednání konstatovala Komise, aniž by to ostatní zúčastnění rozporovali, neaktivní společnost neztrácí nárok na odpočet v souvislosti s plněními podléhajícími DPH na výstupu, a to ani v případě, že nedosahují prahové hodnoty, odečtením DPH zaplacené na vstupu od splatné DPH.

42. V rozsahu, v němž italské právní předpisy stanoví, že společnosti ztrácejí právo na odpočet jakéhokoli přeplatku na DPH zaplacené na vstupu, pokud provádějí nedostatečný objem plnění podléhajících DPH na výstupu po dobu tří po sobě následujících zdaňovacích období, uplatňuje tato právní úprava zásadu obsaženou v článku 168 směrnice o DPH, jak je vykládána judikaturou, na kterou odkazuje bod 36 tohoto stanoviska, jelikož osoba povinná k dani má právo na odpočet DPH zaplacené na vstupu pouze v případě, že pořízené zboží nebo služby jsou použity pro účely jejích plnění podléhajících DPH na výstupu. Představuje tak opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, které sleduje legitimní cíl, a sice zabránit neaktivním společnostem ve zneužívání systému DPH, což je cíl, jenž je v souladu s článkem 273 směrnice o DPH a judikaturou, na kterou odkazují body 38 a 39 tohoto stanoviska.

43. Pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že členské státy musí využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy³¹. Vnitrostátní právní úprava, která zavádí vyvratitelnou domněnku s cílem minimalizovat rizika vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, tedy sama o sobě není v rozporu se zásadou proporcionality, za předpokladu, že osobám dotčeným takovými pravidly je poskytnuta skutečná příležitost poskytnout objektivní důvody k vysvětlení abnormálně nízkého objemu plnění podléhajících DPH na výstupu v příslušných zdaňovacích obdobích³². Takové důkazy musí být předloženy v souladu s pravidly vnitrostátního práva, které nemohou prakticky znemožnit nebo nadměrně ztížit uplatnění práva na odpočet DPH³³. Důkazní standard požadovaný k vyvrácení domněnky navíc nesmí být příliš vysoký.

³⁰ – Tamtéž, body 74 a 75.

³¹ – Rozsudek ze dne 28. února 2018, Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124, bod 34).

³² – Analogicky viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, body 42 a 44), kde Soudní dvůr rozhodl, že zásada proporcionality nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví vyvratitelnou domněnku týkající se obratu podléhajících DPH za předpokladu, že osoba povinná k dani může platební výměr zpochybnit a že požadovaná důkazní úroveň není příliš vysoká.

³³ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 39), a ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, bod 51).

44. V projednávané věci, jak uvedla italská vláda, k vyvrácení domněnky není společnost omezena na prokázání, že dosáhla prahové hodnoty příjmů. Společnost může rovněž poskytnout odpovídající vysvětlení důvodů, proč během příslušných zdaňovacích období prováděla velmi nízký objem plnění na výstupu (například výrobní problémy nebo hospodářský pokles). Skutečnost, že se vyvratitelná domněnka stanovená italskými právními předpisy uplatní v případě, že prahové hodnoty příjmů nejsou splněny v průběhu tří po sobě jdoucích zdaňovacích období, svědčí o tom, že je k identifikaci umělých operací navržena vhodně. Předkládajícímu soudu přísluší, aby v případě sporu ověřil, zda pravidla dokazování týkající se vyvrácení domněnky podle italského práva prakticky znemožňují nebo nadměrně ztěžují dotčeným osobám výkon práva na odpočet DPH.

45. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr na druhou otázku předkládajícího soudu odpověděl tak, že zásada neutrality DPH a zásada proporcionality nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž lze právo na odpočet DPH zaplacené na vstupu z nákupů nebo na vrácení takové DPH nebo na použití takové DPH v následujícím zdaňovacím období odmítnout, pokud ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích mají příslušná uskutečněná plnění pro účely DPH hodnotu, která není považována za úměrnou příjmům z disponibilního majetku, které lze rozumně očekávat, a dotčená osoba povinná k dani není schopna poskytnout důkaz o objektivních okolnostech, které by tento výsledek vysvětlily. Podmínky, za kterých mohou být tyto důkazy předloženy, nesmějí dotčeným osobám prakticky znemožnit nebo nadměrně ztížit uplatnění nároku na odpočet DPH, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.

C. Třetí otázka

46. S ohledem na mnou navrhovanou odpověď na druhou otázku předkládajícího soudu odpovím na jeho třetí.

47. Společnost Feudi tvrdí, že vnitrostátní právní úprava, která vytváří trvalou situaci nejistoty, pokud jde o možnost odpočtu DPH zaplacené na vstupu, je v rozporu se zásadou právní jistoty.

48. Italská vláda a Komise tvrdí, že italská právní úprava není v rozporu ani se zásadou právní jistoty, ani se zásadou ochrany legitimního očekávání, jelikož funguje v kontextu jasného právního rámce, který přesně vymezuje situace, kdy osoba povinná k dani může ztratit právo na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Stejně tak společnost, která nevykonává ekonomickou činnost, nemůže legitimně očekávat, že si může DPH zaplacenou na vstupu odpočítat.

49. Jak Soudní dvůr mnohokrát rozhodl, unijní právní předpisy musí být určité a jejich použití pro osoby, na které se vztahuje, předvídatelné. Tento požadavek právní jistoty platí obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá³⁴.

50. Vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení spočívá na vyvratitelné domněnce, která se uplatní, pokud osoba povinná k dani skutečně během tří po sobě jdoucích zdaňovacích období nedostatečný objem plnění podléhajících DPH na výstupu vyjádřený jako procento hodnoty jejího majetku. Právní úprava tak stanoví jasné pravidlo, na které je osoba povinná k dani předem upozorněna a které omezuje nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. V době, kdy osoba povinná k dani podává přiznání k DPH, s jistotou ví, zda se toto pravidlo za okolností, které se jí týkají, použije, stejně jako svou povinnost ohledně DPH za dané zdaňovací období při

³⁴ – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72) a citovaná judikatura.

předložení přiznání k DPH zjišťují všechny ostatní osoby povinné k dani. Osoba povinná k dani může v případě potřeby prokázat, že její plnění podléhající DPH na výstupu dosáhla příslušné hranice nebo že se tak nestalo z objektivních důvodů.

51. Zásada ochrany legitimního očekávání se vztahuje na každou osobu, které správní orgán poskytl přesná ujištění vyvolávající u obezřetného a informovaného obchodníka důvodné očekávání, za předpokladu, že je toto očekávání legitimní³⁵.

52. Z dokumentů dostupných Soudnímu dvoru nevyplývá, že by italský správce daně poskytl společnosti Vigna Ottieri přesná ujištění, že s ní nebude v příslušných zdaňovacích obdobích zacházeno jako s neaktivní společností, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu. Neaktivní osoba povinná k dani se nemůže dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání při odpočtu DPH zaplacené na vstupu, pokud zboží a služby, které pořídila, nebyly použity pro účely plnění podléhající DPH na výstupu, jak vyžaduje článek 168 směrnice o DPH.

53. Navrhuji proto Soudnímu dvoru, aby na třetí otázku předkládajícího soudu odpověděl tak, že zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž může být právo na odpočet DPH z nákupů na vstupu nebo na vrácení této DPH, respektive použití takové DPH v následujícím zdaňovacím období odmítnuto, pokud ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích mají příslušná uskutečněná plnění pro účely DPH hodnotu, která není považována za úměrnou příjmům z disponibilního majetku, které lze rozumně očekávat, a dotčená osoba povinná k dani není schopna poskytnout důkaz o objektivních okolnostech, které by tento výsledek vysvětlily.

V. Závěry

54. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Corte suprema di cassazione (Nejvyšší soud, Itálie) následovně:

- „1) Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že postavení osoby povinné k dani nelze odmítnout, pokud ve třech po sobě jdoucích letech mají plnění relevantní pro účely DPH hodnotu, která není považována za úměrnou příjmům z disponibilního majetku, které lze rozumně očekávat.
- 2) Zásada neutrality DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž lze právo na odpočet DPH zaplacené na vstupu z nákupů nebo na vrácení takové DPH nebo na použití takové DPH v následujícím zdaňovacím období odmítnout, pokud ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích mají příslušná uskutečněná plnění pro účely DPH hodnotu, která není považována za úměrnou příjmům z disponibilního majetku, které lze rozumně očekávat, a dotčená osoba povinná k dani není schopna poskytnout důkaz o objektivních okolnostech, které by tento výsledek vysvětlily. Podmínky, za kterých mohou být tyto důkazy předloženy, nesmějí dotčeným osobám prakticky znemožnit nebo nadměrně ztížit uplatnění nároku na odpočet DPH, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.

³⁵ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. července 2015, *Salomie a Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, body 44 a 45), a ze dne 15. dubna 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 90).

- 3) Zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž lze právo na odpočet DPH na vstupu z nákupů nebo na vrácení takové DPH nebo na použití takové DPH v následujícím zdaňovacím období odmítnout, pokud ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích mají příslušná uskutečněná plnění pro účely DPH hodnotu, která není považována za úměrnou příjmům z disponibilního majetku, které lze rozumně očekávat, a dotčená osoba povinná k dani není schopna poskytnout důkaz o objektivních okolnostech, které by tento výsledek vysvětlily.“