Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

4. června 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Zásady unijního práva – Dodržování práva na účinnou procesní obranu – Daňové řízení – Uplatnění nároku na odpočet v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH) – Odepření nároku na odpočet kvůli údajně neadekvátnímu jednání dodavatelů osoby povinné k dani – Správní akt vydaný vnitrostátními daňovými orgány, aniž byl dotyčné osobě povinné k dani poskytnut přístup k informacím a dokumentům, z nichž uvedený akt vychází – Podezření z daňového úniku – Vnitrostátní praxe, která podmiňuje uplatnění nároku na odpočet tím, že dotyčná osoba má kromě daňové faktury k dispozici i další doklady – Přípustnost“

Ve věci C-430/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunalul Cluj (soud prvního stupně v Kluži, Rumunsko) ze dne 15. května 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 3. června 2019, v řízení

SC C. F. SRL

proti

A. J. F. P. M.,

D. G. R. F. P.C,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

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

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za společnost SC C. F. SRL T. D. Vidrean-Căpuşanem a D. F. Pașcu, avocați,

– za rumunskou vládu původně E. Gane, A. Rotăreanu jakož i C.-R. Canțărem, poté E. Gane a A. Rotăreanu, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi A. Armenia a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: rumunština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu obecné zásady unijního práva spočívající v dodržování práva na účinnou procesní obranu a zásad vztahujících se na uplatňování společného režimu daně z přidané hodnoty (DPH) členskými státy.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností SC C. F. SRL (dále jen „společnost CF“) na jedné straně a Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (okresní správa veřejných financí v M., Rumunsko, dále jen „okresní úřad“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (oblastní generální ředitelství pro veřejné finance v C., Rumunsko, dále jen „oblastní ředitelství“) na straně druhé ohledně návrhu na zrušení správních daňových aktů, kterými byla společnosti CF uložena dodatečná daňová povinnost v souvislosti s DPH a daní z příjmů právnických osob.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 178 písm. a) 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 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6.“

Rumunské právo

4 Článek 11 odst. 1 Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, daňový zákoník) ze dne 8. září 2015 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 688 ze dne 10. září 2015, dále jen „daňový zákoník“), stanoví, že při určování výše poplatku, daně nebo povinného příspěvku na sociální zabezpečení daňové orgány nemusí zohlednit plnění, které nemá hospodářský účel, přičemž upraví daňové účinky tohoto plnění, anebo mohou překlasifikovat formu určitého plnění nebo činnosti tak, aby odrážela hospodářský obsah tohoto plnění nebo činnosti.

5 Článek 25 odst. 1 daňového zákoníku stanoví, že při určování daňového výsledku se za odpočitatelné výdaje považují výdaje vynaložené za účelem výkonu hospodářské činnosti, a to včetně výdajů, kterou jsou upraveny v platných právních předpisech, jakož i registrační poplatky, příspěvky a platby, které se hradí obchodním a průmyslovým komorám, organizacím zaměstnavatelů a odborovým organizacím.

6 Článek 299 odst. 1 písm. a) uvedeného zákoníku stanoví, že osoba povinná k DPH je povinna mít ve vztahu k zaplacené DPH nebo DPH splatné na vstupu daňovou fakturu a v některých konkrétních případech doklad o zaplacení.

7 Článek 6 odst. 1 a 2 Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207 o daňovém řádu) ze dne 20. července 2015 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 547 ze dne 23. července 2015), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „daňový řád“), zní:

„1. Správce daně je oprávněn v mezích svých pravomocí a své příslušnosti posoudit relevanci daňových skutečností za použití důkazních prostředků stanovených zákonem a zvolit řešení opírající se o ustanovení právních předpisů a o zevrubná zjištění týkající se všech okolností daného případu v okamžiku přijetí rozhodnutí. Správce daně musí vzít při výkonu své posuzovací pravomoci do úvahy písemné stanovisko, které zaslal příslušný správce daně dotyčné osobě povinné k dani v rámci asistence a metodického vedení, které jsou poskytovány osobám povinným k dani, jakož i řešení, k němuž přistoupil správce daně v rámci správního daňového aktu nebo soud v rámci dřívějšího pravomocného rozhodnutí v souvislosti s obdobnými skutečnostmi týkajícími se téže osoby povinné k dani. Pokud správce daně zjistí, že jsou mezi daňovou situací osoby povinné k dani a informacemi zohledněnými v písemném stanovisku nebo správním daňovém aktu týkajícím se téže osoby povinné k dani rozdíly, je oprávněn předmětná zjištění zaznamenat v souladu se skutečnou daňovou situací a daňovými právními předpisy a je povinen písemně vysvětlit, proč nepřihlíží k předešlému stanovisku.

2. Daňový orgán vykonává svoji posuzovací pravomoc uváženě a spravedlivě a zajišťuje přitom přiměřenou rovnováhu mezi sledovaným cílem a prostředky použitými k jeho dosažení.“

8 Článek 9 daňového řádu, nadepsaný „Právo být vyslechnut“, v odstavci 1 stanoví:

„Správce daně je před přijetím rozhodnutí povinen zajistit osobě povinné k dani možnost vyjádřit své stanovisko ke skutečnostem a okolnostem, jež jsou relevantní pro přijetí rozhodnutí.“

9 Článek 46 tohoto řádu, nadepsaný „Obsah a odůvodnění správního daňového aktu“, v odstavci 2 stanoví:

„Správní daňový akt vyhotovený v tištěné podobě obsahuje tyto údaje:

[…]

j) informace o vyslechnutí osoby povinné k dani.“

10 Článek 49 uvedeného řádu, nadepsaný „Neplatnost správního daňového aktu“, zní takto:

„1. Správní daňový akt je neplatný ve všech těchto případech:

a) byl přijat v rozporu s ustanoveními týkajícími se pravomoci;

b) neobsahuje některou z těchto náležitostí: příjmení, jméno a funkce zástupce správce daně, příjmení, jméno nebo označení osoby povinné k dani, předmět správního aktu nebo podpis zástupce správce daně, s výjimkou upravenou v čl. 46 odst. 6, jakož i vystavujícího správce daně;

c) je stižen závažným a zjevným pochybením. Správní daňový akt je stižen závažným a zjevným pochybením tehdy, pokud jsou důvody, o něž se opírá jeho přijetí, natolik vadné, že kdyby k nim před přijetím tohoto aktu nebo v jeho průběhu nebylo přihlédnuto, tento akt by nebyl přijat.

2. Příslušný správce daně nebo orgán, který je příslušný k vyřizování stížností, může neplatnost konstatovat na návrh nebo z úřední povinnosti. Pokud neplatnost konstatuje příslušný správce daně, přijme rozhodnutí, které se doručí osobě povinné k dani.

3. Správní daňové akty, které odporují jiným ustanovením právních předpisů, než jsou ustanovení uvedená v odstavci 1, mohou být zrušeny. Obdobně se použijí ustanovení článku 50.“

11 Článek 278 odst. 1 tohoto řádu zní:

„Podání správní stížnosti nemá za následek odklad vykonatelnosti správního daňového aktu.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Hlavním předmětem podnikání CF, obchodní společnosti založené podle rumunského práva v roce 2008, je využívání lesních zdrojů. V období od 29. srpna 2016 do 13. dubna 2017 u ní okresní úřad prováděl daňovou kontrolu týkající se zaprvé daně z příjmů právnických osob za období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2016 a zadruhé DPH za období od 1. března 2014 do 31. prosince 2016.

13 Tato daňová kontrola byla po dobu šesti měsíců přerušena s cílem umožnit oblastnímu ředitelství, které je pověřeno bojem proti daňovým únikům, provést vyšetřování, kterého se účastnilo státní zastupitelství při Tribunalul Cluj (soud prvního stupně v Kluži, Rumunsko). Trestní vyšetřování bylo ukončeno rozhodnutím o odložení věci.

14 Ve zprávě o daňové kontrole okresní úřad uvedl, že obchodní transakce mezi společností CF a dvěma jejími dodavateli byly fiktivní, jelikož tito dva dodavatelé – mikropodniky, u nichž činí sazba daně 3 % z obratu, zatímco v případě společnosti CF činila sazba daně 16 % – nebyli technicky ani logisticky způsobilí poskytovat služby, které společnosti CF fakturovali.

15 Právní zástupce společnosti CF byl v sídle okresního úřadu vyzván k převzetí kopie této zprávy o daňové kontrole.

16 Společnost CF uvedenou zprávu o daňové kontrole zpochybnila a požádala o přístup k celému správnímu spisu, jenž se jí týkal. Uvedla, že v průběhu daňové kontroly nebyla informována, jakým způsobem může trestní vyšetřování ovlivnit kontrolu prováděnou daňovými orgány.

17 Poté, co tyto orgány její stížnost zamítly, společnost CF podala žalobu u předkládajícího soudu, tj. Tribunalul Cluj (soud prvního stupně v Kluži).

18 Předkládající soud uvádí, že podle názoru rumunských daňových orgánů společnost CF odpovídá za neadekvátní daňové jednání svých dodavatelů. Fiktivní povaha obchodních transakcí mezi společností CF a uvedenými dodavateli podle zmíněných orgánů vyplývala z toho, že společnost CF nebyla schopna předložit jiné doklady než daňovou fakturu. Podle rumunské právní úpravy je však jediným dokladem, který osoba povinná k dani musí předložit pro účely uplatnění nároku na odpočet jak v souvislosti s DPH, tak v souvislosti s daní z příjmů právnických osob, daňová faktura.

19 Tento soud konstatuje, že není možné zjistit, jakým způsobem byla daňová kontrola provedená okresním úřadem ovlivněna vyšetřováním vedeným oblastním ředitelstvím, které je pověřeno bojem proti daňovým únikům. Uvedenému soudu rovněž nejsou známy žádné nepřímé důkazy, které přivedly daňové orgány k závěru, že obchodní transakce mezi společností CF a jejími dodavateli byly fiktivní.

20 Za těchto podmínek se Tribunalul Cluj (soud prvního stupně v Kluži) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může a musí být správní daňový akt přijatý vůči jednotlivci považován s ohledem na zásadu dodržování práva na účinnou procesní obranu, jak je v současné době vymezena v judikatuře Soudního dvora […], považován za neplatný, pokud tento jednotlivec neměl možnost přístupu k informacím, na jejichž základě byl vůči ní uvedený akt přijat, ačkoliv tento akt odkazuje na některé dokumenty založené ve správním spise?

2) Brání zásady neutrality, proporcionality a rovnocennosti tomu, aby společnost, jejíž jednání je z daňového hlediska bezvadné, uplatnila nárok na odpočet DPH a daně z příjmů právnických osob, přičemž uplatnění nároku na odpočet daně z příjmů právnických osob jí bylo odepřeno kvůli daňovému jednání dodavatelů, které bylo považováno za nepatřičné na základě takových skutečností, jako je nedostatek lidských zdrojů nebo dopravních prostředků, ačkoliv správce daně neprokázal, že došlo k jednání, na jehož základě by uvedeným dodavatelům vznikla daňová nebo trestní odpovědnost?

3) Je vnitrostátní praxe spočívající v tom, že uplatnění nároku na odpočet DPH a daně z příjmů právnických osob je podmíněno tím, že dotyčná osoba má kromě daňové faktury k dispozici i další doklady, jako například cenové nabídky nebo výkazy o průběhu prací, které nejsou jednoznačně a konkrétně vymezeny ve vnitrostátních daňových předpisech, slučitelná s unijním právem?

4) Lze mít s ohledem na judikaturu vycházející z rozsudku ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), za to, že v případě, kdy osoba povinná k dani pořídí zboží a služby od osoby povinné k dani, na kterou se vztahuje jiný daňový režim než na prvně uvedenou osobu, dochází k daňovému úniku?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

21 Rumunská vláda zpochybňuje přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jak z hlediska článku 94 jednacího řádu Soudního dvora, tak z důvodu neexistence relevantní unijní právní úpravy týkající se části věci v původním řízení, jež souvisí s daní z příjmů právnických osob.

22 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem ze strany Soudního dvora je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že požadovaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny, jakož i pro pochopení důvodů, proč má vnitrostátní soud za to, že potřebuje odpovědi na tyto otázky pro účely vyřešení sporu, který před ním probíhá (rozsudek ze dne 12. prosince 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, bod 24 a citovaná judikatura).

23 Avšak vzhledem k tomu, že předkládací rozhodnutí slouží jako základ pro řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem podle článku 267 SFEU, je nezbytné, aby vnitrostátní soud v tomto rozhodnutí vysvětlil skutkový a právní rámec, do kterého spadá spor v původním řízení, a podal minimální vysvětlení k důvodům volby ustanovení unijního práva, o jejichž výklad žádá, jakož i ke vztahu, který spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými ve sporu, který

mu byl předložen. Tyto kumulativní požadavky na obsah žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jsou výslovně uvedeny v článku 94 jednacího řádu (rozsudek ze dne 12. prosince 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, bod 25 a citovaná judikatura).

24 Co se konkrétně týče požadavků uvedených v článku 94 jednacího řádu, je třeba konstatovat, že v posuzované žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jsou popsány základní skutečnosti a je v ní uvedeno znění ustanovení unijního i vnitrostátního práva, jejichž použití přichází ve věci v původním řízení v úvahu.

25 Pokud jde dále o část věci v původním řízení, která se týká daně z příjmů právnických osob, je třeba připomenout, že pokud se vnitrostátní právní úprava řešení situací, které jsou čistě vnitřní záležitostí, přizpůsobí řešením upraveným unijním právem, za účelem například předejití diskriminace vlastních státních příslušníků nebo případných narušení hospodářské soutěže, nebo také za účelem zajištění jednotného postupu ve srovnatelných situacích, existuje jasný zájem Unie na tom, aby se za účelem zabránění budoucím rozdílným výkladům dostalo ustanovením nebo pojmům převzatým z unijního práva jednotného výkladu bez ohledu na podmínky, za kterých se mají uplatnit (rozsudek ze dne 24. října 2019, Belgische Staat, C-469/18 a C-470/18, EU:C:2019:895, bod 22 a citovaná judikatura).

26 Výklad provedený Soudním dvorem stran ustanovení unijního práva v čistě vnitrostátních situacích je tedy odůvodněn tím, že se tato ustanovení stala na základě vnitrostátního práva přímo a bezpodmínečně použitelnými, aby bylo zajištěno, že bude zacházeno stejně s vnitrostátními situacemi a situacemi, na které se vztahuje unijní právo (rozsudek ze dne 24. října 2019, Belgische Staat, C-469/18 a C-470/18, EU:C:2019:895, bod 23).

27 Vzhledem k tomu, že předkládající soud jasně uvedl, že pokud jde v projednávaném případě o část věci v původním řízení týkající se daně z příjmů právnických osob, jedná se o takovou situaci, je třeba mít s ohledem na výše uvedené úvahy za to, že posuzovaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

K první otázce

28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být obecná zásada unijního práva spočívající v dodržování práva na účinnou procesní obranu vykládána v tom smyslu, že pokud osoba povinná k dani neměla v rámci vnitrostátních správních řízení, jejichž předmětem byla kontrola a stanovení základu DPH, možnost přístupu k informacím uvedeným ve správním spise týkajícím se této osoby, jež byly zohledněny při přijímání správního rozhodnutí, kterým jí byla uložena dodatečná daňová povinnost, tato zásada vyžaduje, aby bylo uvedené rozhodnutí zrušeno.

29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že dodržování práva na účinnou procesní obranu představuje obecnou zásadu unijního práva, která se použije, jestliže správní orgán zamýšlí přijmout akt proti určité osobě, který nepříznivě zasahuje do jejího právního postavení. Uvedená obecná zásada se uplatní za okolností, kdy správní orgán vede ve vztahu k osobám povinným k dani daňovou kontrolu za účelem zajištění toho, aby splatná DPH byla na území dotčeného členského státu vybrána v plné výši, a za účelem boje proti daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, body 26 a 27, jakož i ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 40).

30 Nedílnou součástí dodržování práva na účinnou procesní obranu je právo být vyslechnut, které zaručuje každému možnost užitečným a účinným způsobem vyjádřit své stanovisko v průběhu správního řízení před přijetím každého rozhodnutí, které by se mohlo nepříznivě dotknout jeho zájmů. Podle judikatury Soudního dvora platí, že cílem pravidla, podle kterého musí být osobě, jíž je určeno rozhodnutí nepříznivě zasahující do jejího právního postavení, umožněno uplatnit před přijetím tohoto rozhodnutí své vyjádření, je, aby byl příslušný orgán schopen účelně zohlednit všechny

rozhodné skutečnosti. Jeho účelem je v zájmu zajištění účinné ochrany dotyčné osoby zejména umožnit této osobě napravit chybu nebo vzít do úvahy skutečnosti týkající se její osobní situace, jež ovlivňují to, zda rozhodnutí bude, či nebude přijato nebo zda bude mít takový, či jiný obsah (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 41 a citovaná judikatura).

31 I když vnitrostátní daňové orgány nemají obecnou povinnost poskytnout úplný přístup ke spisu, který mají k dispozici, ani předložit z úřední povinnosti dokumenty a informace, na nichž má být zamýšlené rozhodnutí založeno, nic to nemění na tom, že v rámci správních řízení, jejichž předmětem je kontrola a stanovení vyměřovacího základu DPH, musí mít jednotlivec možnost, aby mu byly na základě jeho žádosti poskytnuty informace a dokumenty obsažené ve správním spise, jež orgán veřejné správy zohlednil za účelem přijetí tohoto rozhodnutí, ledaže je omezení přístupu k uvedeným informacím a dokumentům odůvodněno cíli obecného zájmu (rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, body 32 a 39).

32 V projednávaném případě předkládající soud uvádí, že vnitrostátní daňové orgány odmítly sdělit osobě povinné k dani relevantní informace, o které tato osoba včas požádala, a nezmiňuje se o žádném cíli obecného zájmu, který by toto odmítnutí odůvodňoval.

33 Uvedený soud si v této souvislosti klade otázku, zda má konstatovat, že správní rozhodnutí, kterým se zmíněné osobě povinné k dani ukládá dodatečná daňová povinnost, je *ex lege* neplatné.

34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že nejsou-li unijním právem upraveny ani podmínky, za nichž musí být zajištěno dodržování práva na účinnou procesní obranu, ani důsledky porušení tohoto práva, jsou tyto podmínky a tyto důsledky věcí vnitrostátního práva, za předpokladu, že opatření přijatá v tomto smyslu jsou stejné povahy jako opatření, která se vztahují na jednotlivce ve srovnatelných situacích, na něž se použije vnitrostátní právo (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných unijním právním řádem (zásada efektivity) (rozsudek ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 75).

35 Co se konkrétně týče zásady efektivity, Soudní dvůr rozhodl, že nevyžaduje, aby napadené rozhodnutí bylo z důvodu, že bylo přijato při porušení práva na účinnou procesní obranu, zrušeno ve všech případech. Porušení práva na účinnou procesní obranu totiž vede ke zrušení rozhodnutí přijatého na konci dotčeného správního řízení pouze tehdy, pokud by toto řízení v případě neexistence této vady mohlo vyústit v jiný výsledek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, body 78 a 79).

36 Je na předkládajícím soudu, aby posoudil, do jaké míry mohla daňová kontrola vyústit v jiný výsledek, kdyby společnost CF mohla mít v průběhu uvedeného správního řízení přístup ke spisu.

37 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že obecná zásada unijního práva spočívající v dodržování práva na účinnou procesní obranu musí být vykládána v tom smyslu, že pokud osoba povinná k dani neměla v rámci vnitrostátních správních řízení, jejichž předmětem byla kontrola a stanovení základu DPH, možnost přístupu k informacím uvedeným ve správním spise týkajícím se této osoby, jež byly zohledněny při přijímání správního rozhodnutí, kterým jí byla uložena dodatečná daňová povinnost, přičemž soud, jemuž byla věc předložena, konstatuje, že v případě neexistence této vady by předmětné řízení mohlo vyústit v jiný výsledek, tato zásada vyžaduje, aby bylo toto rozhodnutí zrušeno.

Ke druhé až čtvrté otázce

38 Podstatou druhé až čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda v případě pouhého nepodloženého podezření vnitrostátní daňové správy ohledně toho, zda skutečně došlo k hospodářským plněním, na jejichž základě byla vystavena daňová faktura, musí být zásady, jimiž se řídí uplatňování společného režimu DPH členskými státy, a to zejména zásada daňové neutrality a zásada právní jistoty, vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby osobě povinné k dani, která je příjemcem této faktury, byl odepřen nárok na odpočet DPH, pokud tato osoba není schopna předložit kromě uvedené faktury další důkazy, které dokládají, že k hospodářským plněním skutečně došlo.

39 Nejprve je třeba uvést, že je pouze na předkládajícím soudu, aby posoudil, jaký dopad bude mít výklad provedený Soudním dvorem v návaznosti na tyto otázky na část věci v původním řízení týkající se daně z příjmů právnických osob.

40 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná nebo byla zaplacena za zboží a služby, které obdržely na vstupu a použily za účelem svých zdanitelných plnění, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, nárok na odpočet stanovený v článku 167 a násl. směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 33 a citovaná judikatura).

41 Společný systém DPH tedy zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny zcela neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 3. července 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 22 a citovaná judikatura).

42 Je však třeba uvést, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou dovolávat unijních právních norem podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Vnitrostátní orgány a soudy tudíž musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34).

43 Tak je tomu v případě, kdy se daňového úniku dopustí samotná osoba povinná k dani, i v případě, kdy tato osoba věděla nebo měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH. Přiznání nároku na odpočet lze tedy osobě povinné k dani odepřít pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu (rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35).

44 Je na příslušné vnitrostátní daňové správě, aby s ohledem na objektivní okolnosti a aniž by po příjemci faktury požadovala ověření, která mu nepřísluší provádět, prokázala, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí úniku na DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50).

45 Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro způsob, jakým mají být prováděny důkazy týkající se úniků na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat příslušná vnitrostátní daňová správa v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmějí narušit účinnost unijního práva a musí být v souladu s právy zaručenými tímto právem, zejména Listinou základních práv Evropské unie (rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 37 a citovaná judikatura).

46 V tomto ohledu je třeba připomenout, že stanovení opatření, která mohou být v konkrétním případě rozumně požadována od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, za účelem ujištění, že její plnění nejsou součástí úniku spáchaného subjektem na vstupu, v zásadě závisí na okolnostech takového konkrétního případu (rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 51).

47 I když taková osoba povinná k dani může být povinna, pokud má k dispozici nepřímé důkazy, na jejichž základě lze mít podezření, že došlo k nesrovnalostem nebo daňovému úniku, informovat se o subjektu, od kterého zamýšlí pořídit zboží nebo služby, aby se ujistila o jeho spolehlivosti, příslušná vnitrostátní daňová správa nemůže od této osoby povinné k dani obecně vyžadovat, aby ověřila, že vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil své povinnosti podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že na straně subjektů na vstupu nedošlo k nesrovnalostem či daňovému úniku, nebo aby v tomto ohledu měla k dispozici určité doklady (rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 52).

48 Vzhledem k tomu, že předložení takových doplňujících dokumentů není stanoveno v čl. 178 písm. a) směrnice o DPH a může nepřiměřeně ovlivnit uplatnění nároku na odpočet, a tím i zásadu neutrality, příslušná vnitrostátní daňová správa takový postup v obecné rovině nemůže vyžadovat.

49 Za těchto podmínek je třeba na druhou až čtvrtou otázku odpovědět tak, že zásady, jimiž se řídí uplatňování společného režimu DPH členskými státy, a to zejména zásada daňové neutrality a zásada právní jistoty, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl v případě pouhého nepodloženého podezření vnitrostátní daňové správy ohledně toho, zda skutečně došlo k hospodářským plněním, na jejichž základě byla vystavena daňová faktura, odepřen osobě povinné k dani, která je příjemcem této faktury, nárok na odpočet DPH, pokud tato osoba není schopna předložit kromě uvedené faktury další důkazy, které dokládají, že k hospodářským plněním skutečně došlo.

K nákladům řízení

50 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:

1) Obecná zásada unijního práva spočívající v dodržování práva na účinnou procesní obranu musí být vykládána v tom smyslu, že pokud osoba povinná k dani neměla v rámci vnitrostátních správních řízení, jejichž předmětem byla kontrola a stanovení základu daně z přidané hodnoty, možnost přístupu k informacím uvedeným ve správním spise týkajícím se této osoby, jež byly zohledněny při přijímání správního rozhodnutí, kterým jí byla uložena dodatečná daňová povinnost, přičemž soud, jemuž byla věc předložena, konstatuje, že v případě neexistence této vady by předmětné řízení mohlo vyústit v jiný výsledek, tato zásada vyžaduje, aby bylo toto rozhodnutí zrušeno.

2) **Zásady, jimiž se řídí uplatňování společného režimu daně z přidané hodnoty (DPH) členskými státy, a to zejména zásada daňové neutrality a zásada právní jistoty, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl v případě pouhého nepodloženého podezření vnitrostátní daňové správy ohledně toho, zda skutečně došlo k hospodářským plněním, na jejichž základě byla vystavena daňová faktura, odepřen osobě povinné k dani, která je příjemcem této faktury, nárok na odpočet DPH, pokud tato osoba není schopna předložit kromě uvedené faktury další důkazy, které dokládají, že k hospodářským plněním skutečně došlo.**

Podpisy.