Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MICHALA BOBKA
přednesené dne 26. března 2020[1]

Věc C-835/18

SC Terracult SRL
proti
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Curtea de Apel Timişoara (odvolací soud, Timişoara, Rumunsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daně – Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Mechanismus přenesení daňové povinnosti – Oprava bezdůvodně naúčtované daně – Vrácení neprávem odvedené daně – Plnění vztahující se ke zdaňovacímu období, které již bylo předmětem daňové kontroly – Zásada efektivity – Daňová neutralita – Dobrá víra – Zneužití práva – Daňový podvod – Právní jistota“

I. Úvod

1. Osoba povinná k dani byla podrobena daňové kontrole daňového orgánu. Po zjištění chyb týkajících se určitého plnění, při kterém uvedená osoba povinná k dani jednala jako dodavatel, vydaly daňové orgány platební výměr, kterým byla této osobě uložena povinnost zaplatit dodatečnou daň z přidané hodnoty (DPH). Osoba povinná k dani splnila povinnost uloženou v platebním výměru a zaplatila požadovanou dodatečnou DPH.

2. Následně však nastaly nové skutečnosti, které vedly k odlišnému daňovému režimu (mechanismu přenesení daňové povinnosti) vztahujícímu se na dotčené plnění. Mohou vnitrostátní daňové orgány za těchto podmínek zamítnout osobě povinné k dani provedení opravy příslušných faktur a odepřít jí tak v podstatě právo na opravu daně z důvodu, že se dané faktury vztahují k plněním uskutečněným v období, které bylo předmětem daňové kontroly, a následný platební výměr nebyl v dané době touto osobou povinnou k dani napaden?

1 – Původní jazyk: angličtina.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

3. Článek 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty[2] ve znění použitelném v rozhodné době[3] stanovil:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199b a článku 202."

4. Článek 199a směrnice o DPH stanovil:

„1. Členské státy mohou do 31. prosince 2018 na dobu alespoň dvou let stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno některé z tohoto zboží nebo poskytnuta některá z těchto služeb

[…]

i) dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, které nejsou běžně používány v nezměněném stavu ke konečné spotřebě;

[…]"

5. Na základě prováděcího rozhodnutí 2011/363/EU bylo Rumunsku dovoleno uplatňovat mechanismus přenesení daňové povinnosti na některé obiloviny, včetně semen řepky olejky[4]. Dne 20. února 2014 Rumunsko informovalo Komisi, že v souladu se směrnicí 2013/43 bude i nadále uplatňovat uvedený mechanismus, pokud jde o některé obiloviny, a to do 18. prosince 2018.

B. Vnitrostátní právní předpisy

6. Podle čl. 7 odst. 2 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (legislativní nařízení č. 92/2003 o daňovém řádu) je daňový orgán oprávněn přezkoumat z moci úřední skutkový stav, získat a použít veškeré informace a dokumenty potřebné ke správnému ověření daňové situace daňového poplatníka, jakož i zjišťovat a zohledňovat veškeré relevantní okolnosti každého případu.

7. Podle čl. 205 odst. 1 a čl. 207 odst. 1 daňového řádu lze proti každému správnímu aktu týkajícímu se daní podat stížnost ve lhůtě 30 dnů od doručení tohoto aktu, a to pod hrozbou promlčení. Řízení o stížnosti nezbavuje osobu povinnou k dani práva na opravný prostředek za podmínek stanovených zákonem.

8. Článek 213 odst. 1 daňového řádu stanoví:

„Příslušný orgán rozhodující o stížnosti přezkoumá skutkové a právní důvody, na nichž je založen správní akt týkající se daní. Při analýze stížnosti musí být zohledněny argumenty účastníků řízení, jimi uplatňovaná právní ustanovení a písemnosti ve spise. Stížnost se projednává v mezích podané stížnosti".

2 – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH").

3 – Vyplývající ze změn provedených směrnicí Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112 (Úř. věst. 2013, L 201, s. 4).

4 – Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 20. června 2011, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylující se od článku 193 směrnice 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 163, s. 26).

9. Článek 159 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník), ve znění změn a doplňků Legea nr. 343/2006 (zákon č. 343/2006), který v hlavě VI provedl do vnitrostátního práva zejména směrnici o DPH, stanoví:

„(1) Oprava údajů uvedených na faktuře nebo v jiných dokladech, které ji nahrazují, se provádí následujícími způsoby:

[…]

b) pokud byl doklad zaslán příjemci, vydá se buď nový doklad, který musí obsahovat zaprvé údaje obsažené v původním dokladu, číslo a datum opraveného dokladu a hodnoty se znaménkem mínus a zadruhé správné údaje a hodnoty, nebo se vydá nový doklad, který obsahuje správné údaje a hodnoty, a současně je vydán doklad s hodnotami se znaménkem mínus, do kterého je zadáno číslo a datum opraveného dokladu.

[…]

(3) Osoby povinné k dani, které byly podrobeny daňové kontrole a ve vztahu k nimž byly zjištěny a stanoveny chyby, pokud jde o správné určení vybrané daně, a které jsou povinny tyto částky zaplatit na základě správního aktu vydaného příslušným daňovým orgánem, mohou vystavit příjemcům opravné faktury podle odstavce 1 písm. b). Na vystavených fakturách musí být uvedeno, že byly vystaveny v návaznosti na provedenou kontrolu, a tyto faktury musí být zahrnuty do samostatné položky daňového přiznání. Příjemci mají právo na odpočet daně uvedené na těchto fakturách v mezích a za podmínek stanovených v článcích 145 až 147[2].“

III. Skutkové okolnosti, řízení a předběžná otázka

10. Společnost Donauland SRL, jež byla později sloučena se společností Terracult SRL (dále jen „Terracult“), byla podrobena daňové kontrole provedené rumunskými daňovými orgány, která byla skončena v březnu roku 2014. Na základě této kontroly bylo zjištěno, že v období od 10. do 14. října 2013 prodala společnost Donauland semena řepky olejky společnosti Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Německo) (dále jen „Almos“). Na základě zjištění, že společnost Donauland nebyla schopna poskytnout podpůrné doklady, které by prokázaly, že zboží opustilo území Rumunska, měly daňové orgány za to, že se na tato dodání nevztahuje osvobození od DPH za dodání zboží uvnitř Společenství.

11. Dne 4. března 2014 vydaly uvedené daňové orgány platební výměr (dále jen „první platební výměr“) a zprávu o daňové kontrole, které společnosti Donauland stanovily určité dodatečné povinnosti, včetně DPH ve výši 440 241 rumunského leu (RON) za dodání semen řepky olejky společnosti Almos, která se uskutečnila v říjnu 2013 a byla považována za dodání zboží v tuzemsku podléhající standardní sazbě DPH ve výši 24 %.

12. Společnost Donauland první platební výměr nenapadla.

13. Dne 28. března 2014 společnost Almos informovala společnost Donauland o svém zjištění, že faktury, které společnost Donauland vystavila, obsahovaly daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) společnosti Almos v Německu. Společnost Almos informovala společnost Donauland, že zboží neopustilo rumunské území, a požádala ji o opravné faktury uvádějící identifikační údaje daňového zástupce společnosti Almos v Rumunsku.

14. Společnost Donauland evidovala na základě dokumentace vydané společností Almos v účetnictví 180 opravných faktur podle čl. 159 odst. 3 zákona č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník. Opravné faktury byly vystaveny společnosti Almos (a adresované společnosti Almos v Německu i jejímu daňovému zástupci v Rumunsku) a z jejich obsahu vyplývala následující plnění: 1. zrušení

uskutečněných dodání zboží uvnitř Společenství a jejich překvalifikování na dodání zboží v tuzemsku s použitím standardní sazby DPH ve výši 24 % a 2. zrušení těch dodání zboží v tuzemsku, na která byla uplatněna standardní sazba DPH, a jejich zařazení do kategorie dodání zboží, na kterou byl uplatněn mechanismus přenesení daňové povinnosti, a to na základě toho, že byla zjištěna nesprávná identifikace kupujícího na základě sdělení ze dne 28. března 2014.

15. Opravné faktury vystavené společností Donauland byly zahrnuty do daňového přiznání k DPH za březen 2014. Společnost Donauland odečetla DPH vztahující se k těmto fakturám z DPH splatné za dané období.

16. V návaznosti na žádost o vrácení DPH byla v období od listopadu roku 2016 do února roku 2017 provedena nová daňová kontrola, po jejímž skončení byl vydán platební výměr ze dne 10. února 2017 (dále jen „druhý platební výměr“). Uvedeným platebním výměrem byla společnosti Terracult uložena povinnost zaplatit dodatečnou DPH ve výši 440 241 RON.

17. Společnost Terracult podala proti druhému platebnímu výměru správní stížnost, kterou Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Timișoaře, Rumunsko) zamítlo dne 14. července 2017.

18. Dne 2. února 2018 podala společnost Terracult žalobu k Tribunalul Arad (soud prvního stupně v Aradu, Rumunsko), kterou se domáhala mimo jiné částečného zrušení druhého platebního výměru a vrácení částky, kterou zaplatila na základě prvního platebního výměru. Uvedený soud žalobu zamítl.

19. Dne 29. června 2018 podala společnost Terracult odvolání proti uvedenému rozsudku ke Curtea de Apel Timișoara (odvolací soud v Timișoaře, Rumunsko). Uvedený soud se vzhledem k pochybnostem, které měl o slučitelnosti dotčené vnitrostátní právní úpravy s unijním právem, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, takové správní praxi nebo výkladu vnitrostátních právních předpisů, které brání opravě některých faktur, a v důsledku toho zahrnutí opravných faktur do přiznání k DPH za období, ve kterém byla provedena oprava, pro plnění uskutečněná v období, které bylo předmětem daňové kontroly, po které daňové orgány vydaly platební výměr, který nabyl právní moci, a to za situace, kdy jsou po vydání platebního výměru zjištěny dodatečné údaje a informace, které by mohly vést k uplatnění jiného daňového režimu?“

20. Písemná vyjádření předložily společnost Terracult, rumunská vláda a Evropská komise. Uvedení účastníci řízení rovněž přednesli ústní vyjádření na jednání konaném dne 5. února 2020.

IV. Analýza

21. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality brání ustanovení nebo praxi členského státu, které neumožňují opravu faktur týkajících se plnění uskutečněných v období, které bylo předmětem daňové kontroly, po níž daňové orgány vydaly platební výměr, který nabyl právní moci, a to za situace, kdy po vydání platebního výměru byly zjištěny dodatečné informace, které by vedly k uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti.

22. Podle mého názoru je taková praxe neslučitelná s unijním právem. Pro vysvětlení tohoto závěru je třeba nejprve určit osobu povinnou k dani, která byla povinna odvést DPH vztahující se k dotčenému plnění (A). Dále zdůrazním význam práva provést opravu daně a nároku na vrácení neprávem odvedených daní (B). Nakonec se budu zabývat posouzením důvodů, na které se rumunské orgány odvolávaly za účelem zamítnutí opravy daně a vrácení daně neprávem odvedené v projednávaném případě (C).

A. Osoba povinná k dani, která je povinna odvést DPH

23. Podle článku 193 směrnice o DPH platí, že „daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s *výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba* podle článků 194 až 199b a článku 202[5]“.

24. Prováděcím rozhodnutím 2011/363 bylo Rumunsku povoleno – v relevantním období – použít mechanismus přenesení daňové povinnosti na prodej semen řepky olejné. V souladu s čl. 199a odst. 1 směrnice o DPH je v takovém případě „osobou povinnou odvést daň […] *osoba povinná k dani, jíž je dodáno [zboží] nebo poskytnuta [služba]*[6]“.

25. V této souvislosti Soudní dvůr potvrdil, že v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti nedochází mezi poskytovatelem a příjemcem služeb k žádné platbě DPH, přičemž příjemce je povinen odvést za uskutečněná plnění DPH na vstupu a zároveň si v zásadě může tutéž daň odpočíst, takže daňové správě již není dlužna žádná částka[7].

26. Vzhledem k tomu, že je (nyní) mezi účastníky řízení nesporné, pokud jde o dotčené plnění, že se uplatní mechanismus přenesení daňové povinnosti, měl povinnost odvést DPH příjemce, a nikoliv dodavatel. Skutečnost, že dodavatel odvedl DPH na základě mylného předpokladu, že se neuplatní mechanismus přenesení daňové povinnosti, nemůže opravňovat daňové orgány k tomu, aby se odchýlily od uvedeného mechanismu tím, že konstatují, že osobou povinnou odvést DPH není příjemce, ale dodavatel[8].

27. Dále je třeba přezkoumat otázku, zda má dodavatel v zásadě právo na opravu bezdůvodně naúčtované daně a na vrácení neprávem odvedené daně.

B. K právu na opravu bezdůvodně naúčtované daně a k nároku na vrácení neprávem odvedené daně

28. Podle ustálené judikatury „za účelem zajištění neutrality DPH přísluší členským státům, aby stanovily ve vnitřních právních řádech *možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně*, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru“[9].

5 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

6 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

7 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. června 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, bod 23); ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41); a ze dne 11. dubna 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, bod 30).

8 – Obdobně viz rozsudek ze dne 23. dubna 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, bod 29).

9 – Viz rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 26 a citovaná judikatura) (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

29. Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že *nárok na vrácení daní* vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními unijního práva, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem. Členské státy tedy musí v zásadě vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem [10].

30. Při neexistenci unijní právní úpravy týkající se postupů pro opravu bezdůvodně naúčtované daně provedené vystavitelem faktury [11] a pro vrácení daní [12] jsou podrobné procesní podmínky pro tyto účely ve sféře vnitrostátního právního řádu každého členského státu v souladu se zásadou procesní autonomie. Uvedená vnitrostátní pravidla však musí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity: nesmí být méně příznivá než ta, která se týkají obdobných nároků na základě ustanovení vnitrostátního práva, ani nesmějí v praxi znemožňovat nebo nepřiměřeně ztěžovat výkon práv přiznaných unijním právním řádem.

31. Osobě povinné k dani, která bezdůvodně naúčtovala DPH, by proto mělo být umožněno provést opravu daně a případně požadovat vrácení částky. Podmínky, za kterých může osoba povinná k dani provést opravu daně a požadovat její vrácení, jsou podmínky stanovené ve vnitrostátní právní úpravě.

32. V projednávané věci není tvrzeno, že vnitrostátní podmínky nejsou v souladu se zásadou rovnocennosti. Společnost Terracult nicméně tvrdí, že tyto podmínky porušují mimo jiné zásadu efektivity, neboť jí neumožňují provést opravu a požadovat vrácení daně.

33. Toto stanovisko rumunská vláda zpochybňuje. Uvedená vláda tvrdí, že daňové orgány mohly v projednávané věci v souladu se zákonem zamezit tomu, aby dodavatel provedl opravu daně a požadoval její vrácení. Existují pro to dva důvody. Zaprvé dodavatel nenapadl první platební výměr ve stanovené lhůtě. Zadruhé rumunská vláda podle všeho tvrdí, že dodavatel nejednal v dobré víře, nebo že zneužil svých práv. Postupně tyto dva argumenty posoudím.

C. Mohly daňové orgány bránit opravě a vrácení daně?

1. Lhůty

34. Rumunská vláda tvrdí, že společnost Terracult nenapadla první platební výměr ve stanovené lhůtě. Tento platební výměr tedy nabyl právní moci a nemůže již být zpochybňován.

35. Podle mého názoru argument předložený rumunskou vládou směšuje dvě situace. Na jedné straně je zde situace, kdy určité skutkové okolnosti nebo jejich právní posouzení byly podrobeny kontrole daňového orgánu. Metaforicky řečeno byla skříňka obsahující určité skutečnosti otevřena, zkontrolována a opět zavřena. Na druhé straně je zde poměrně odlišná situace, kdy nové skutečnosti, které se v okamžiku kontroly, řekněme, nenacházely ve skříňce, nastanou později. V tomto případě uvedené specifické skutečnosti nemohly být vůbec přezkoumány, a to z toho jednoduchého důvodu, že v rozhodné době neexistovaly.

36. Pokud jde o první situaci, přiklonil bych se k tomu, že pokud by platební výměr byl nesprávný v okamžiku vydání, bylo by bezesporu věcí společnosti Terracult, aby jej napadla ve lhůtě stanovené vnitrostátními právními předpisy. Pokud tak neučinila, mohlo to znamenat, že platební výměr nabyl právní moci a – bez ohledu na jeho správnost nebo zákonnost – již nemůže být daňovým poplatníkem napaden.

10 – Z rozsáhlé judikatury viz rozsudek ze dne 16. května 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, bod 22 a citovaná judikatura).

11 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, body 48 a 49).

12 – Viz například rozsudek ze dne 11. dubna 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, bod 39 a citovaná judikatura).

37. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je stanovení přiměřených pevných promlčecích lhůt pro podání žaloby slučitelné s unijním právem v zájmu právní jistoty, která chrání jak daňového poplatníka, tak dotčený správní orgán. Povaha těchto lhůt totiž není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných unijním právním řádem, i když uplynutí těchto lhůt již z podstaty věci vede k úplnému nebo částečnému odmítnutí podané žaloby [13].

38. Soudní dvůr v rámci uplatnění uvedené zásady v souvislosti s mechanismem přenesení daňové povinnosti konstatoval, že prekluzívní lhůtu, jejíž uplynutí vede k sankci uložené osobě povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá, nelze považovat za neslučitelnou s režimem stanoveným směrnicí o DPH [14]. Možnost podat žádost o vrácení přeplatků na DPH bez jakéhokoli časového omezení by totiž byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani, pokud se jedná o její práva a povinnosti vůči daňové správě, nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat [15].

39. Zdá se však, že projednávaná věc má odlišnou povahu. Podle všeho spadá pod druhou z výše popsaných situací. V projednávané věci nebyl platební výměr, jak lze vyvodit ze spisu, nesprávný, když byl vydán daňovými orgány. Platební výměr odrážel údaje uvedené na fakturách, jakož i výsledky kontroly provedené daňovými orgány. Teprve později se vstupní údaje změnily, a to v návaznosti na žádost společnosti Almos adresovanou společnosti Donauland.

40. Situace se tedy změnila až *poté*, co byl platební výměr vydán a společnost Terracult splnila jeho podmínky [16]. Žádost příjemce, aby bylo užíváno jeho rumunské DIČ, vedla ke změně právního režimu. Za těchto okolností lze společnosti Terracult jen stěží vytýkat, že se rozhodla využít nejobvyklejšího mechanismu pro opravu bezdůvodně naúčtované DPH namísto toho, aby napadla legalitu platebního výměru.

41. Domnívám se, že by patrně bylo možné, aby společnost Terracult napadla první platební výměr podle vnitrostátního práva, ačkoliv nebyl nezákonný, a to na základě nových skutečností, které nastaly po vydání uvedeného platebního výměru [17]. S ohledem na unijní a vnitrostátní pravidla by to však byl poněkud neobvyklý způsob postupu společnosti Terracult.

42. Zvláštní mechanismus nápravy takové situace, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, je totiž ve vnitrostátním právu výslovně stanoven v článku 159 zákona č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník. Existence takového mechanismu je – což je třeba zdůraznit – podporována unijním právem. Soudní dvůr již objasnil, že zásada daňové neutrality, jakož i zásada efektivity *vyžadují*, aby členské státy upravily nástroje a procesní pravidla nezbytné k tomu, aby byla osobám povinným k dani zaručena možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně a aby tyto osoby měly nárok na vrácení daní vybraných v rozporu s unijními pravidly [18].

13 – Z rozsáhlé judikatury viz mimo jiné rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 41 a citovaná judikatura).

14 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 49 a citovaná judikatura).

15 – Viz rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 41 a citovaná judikatura).

16 – Lze proto jen stěží nahlížet na postup společnosti Terracult jako na jednání bez náležité péče, když za účelem splnění podmínek platebního výměru odvedla požadovanou daň. Bez ohledu na danou situaci byla povinna tak učinit na základě článku 203 směrnice o DPH, podle něhož je „daň z přidané hodnoty […] povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře“.

17 – Rumunská vláda tvrdila, že to je vskutku možné, a tento názor je podle všeho potvrzen v odpovědích poskytnutých předkládajícím soudem v návaznosti na otázky položené Soudním dvorem. Poukazuji však na to, že společnost Terracult nesouhlasila s tímto názorem a tvrdila, že tato otázka není ve vnitrostátním právu upravena.

18 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 30 a citovaná judikatura).

43. Argumenty předložené rumunskou vládou proti možnosti společnosti Terracult postupovat tímto způsobem nejsou přesvědčivé. Uvedená vláda tvrdí, že dotčená věc vede k případnému rozporu mezi zásadou právní jistoty (vyplývající z nutnosti zachovat platnost aktů nenapadených ve stanovené lhůtě) na jedné straně a zásadou daňové neutrality (vyplývající z nutnosti zajistit, aby osoba povinná k dani nenesla daň, kterou nebyla povinna odvést) na straně druhé a že může legitimně upřednostnit prvně uvedenou zásadu před druhou.

44. Podle mého názoru to není přesný způsob vylíčení projednávané věci. Jak již bylo uvedeno v bodě 35 tohoto stanoviska, zdůrazňuji ještě jednou, že projednávaná věc se netýká údajně nesprávného nebo protiprávního platebního výměru, který nebyl ve stanovené lhůtě napaden. Týká se plnění, které bylo v návaznosti na vyskytnutí se nových skutečností překvalifikováno poté, co byl platební výměr vydán. Požadovat po osobě povinné k dani, aby za těchto okolností napadla platební výměr (pravděpodobně zákonný a platný), je nejen v rozporu s intuicí, ale vyvolává rovněž určité pochybnosti z hlediska daňové neutrality, rovnosti a práva na účinnou právní ochranu.

45. Zaprvé, takový výklad vnitrostátních právních předpisů by vedl k tomu, že by se zacházelo velmi odlišně s osobami povinnými k dani, které se podle mého názoru nacházejí ve srovnatelné situaci. Délka lhůty, po kterou smí osoba povinná k dani opravit údaje uvedené na fakturách a provést opravu daně, by závisela na tom, zda daňové orgány provedly kontrolu a vydaly platební výměr či nikoliv. Osoby povinné k dani, které byly podrobeny kontrole, by měly pouze 30 dní na opravu faktur, a to prostřednictvím napadení zákonnosti daňové kontroly. Osoby, které nebyly zkontrolovány, by měly běžnou lhůtu v délce pěti let. Vydání platebního výměru by tedy znamenalo, že lhůta 30 dnů nahrazuje běžnou lhůtu v délce 5 let.

46. Zdá se mi, že tento rozdíl není možné odůvodnit, jelikož s ohledem na nové skutečnosti, které vyvstanou později, by se obě osoby povinné k dani mohly nacházet přesně ve stejné situaci. V tomto ohledu připomínám, že podle ustálené judikatury platí, že „zásada rovného zacházení, jejímž vyjádřením v oblasti DPH je zásada daňové neutrality, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna“ [19].

47. Zadruhé, uložit osobě povinné k dani povinnost napadnout platební výměr ve lhůtě 30 dnů i v případě, kdy skutečnosti, které mohou vést k opravě, nastanou až po vydání platebního výměru, může způsobit, že právo na účinný opravný prostředek bude zbaveno podstaty: v závislosti na okamžiku, kdy budou uvedené skutečnosti zjištěny, může mít osoba povinná k dani velmi málo času na napadení platebního výměru nebo může dojít i k promlčení tohoto práva. Například v projednávané věci by společnost Terracult měla pouze několik dní na to, aby napadla první platební výměr (vydaný dne 4. března 2014) poté, co nastaly nové skutečnosti (28. března 2014). V případě neprovedení kontroly a nevydání platebního výměru by společnost Terracult mohla opravit faktury a opravit daň v delší lhůtě pěti let.

48. Zatřetí a konečně, tyto poněkud zvláštní důsledky podtrhují problematický výchozí bod. Zdůrazňuji, že vnitrostátní pravidlo, podle něhož platí, že co již bylo přezkoumáno (správně či soudně), není třeba opětovně přezkoumávat, je obecně správné a přiměřené. Nicméně uvedená zásada může být logicky uplatněna pouze tehdy, když se jedná o právní nebo skutkové otázky, které byly skutečně předmětem přezkumu. Naopak promlčení se nemůže vztahovat na nové skutečnosti, které nebyly a nemohly být předmětem takového přezkumu, protože v rozhodné době neexistovaly [20].

19 – Viz například rozsudek ze dne 13. března 2014, Jetair a BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, bod 53).

20 – V rámci soudního přezkumu lze učinit širší analogii za použití téže logiky. V této souvislosti je ještě více nezbytná stabilita a neměnnost právních vztahů, jakmile jsou založeny pravomocným rozhodnutím soudu, které má jistě silnější právní sílu než správní nebo daňová rozhodnutí. Ani v této souvislosti však skutečnost, že věc byla předmětem opravného prostředku, či dokonce i druhého opravného prostředku, nebrání opětovnému přezkoumání této věci, pokud později vyvstaly nové skutečnosti, které odůvodňují takové mimořádné opatření. Jedná se jednoduše o odlišné skutečnosti a o odlišné opravné prostředky. Musí se tudíž uplatnit *a fortiori* podobná logika na systém DPH, který již stanoví a připouští mnohem vyšší stupeň flexibility *ex post* a možnost opětovné opravy ve jménu daňové neutrality.

49. S ohledem na výše uvedené jsem dospěl k závěru, že ustanovení směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality brání ustanovení nebo praxi členského státu, které neumožňují opravu faktur týkajících se plnění uskutečněných v období, které bylo předmětem daňové kontroly, po které daňové orgány vydaly platební výměr, který nabyl právní moci, a to tehdy, kdy po vydání platebního výměru nastaly dodatečné informace, které by vedly k uplatnění jiného daňového režimu (mechanismus přenesení daňové povinnosti).

2. Dobrá víra, zneužití práva a podvod

50. Rumunská vláda rovněž tvrdí, že právo na opravu daně a nárok na vrácení daně, které jsou běžně stanoveny vnitrostátními právními předpisy, mohou být omezeny za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, protože dodavatel nejednal v dobré víře nebo v každém případě zneužil svých práv. V tomto ohledu rumunská vláda zdůrazňuje, že oprava faktur ve skutečnosti zrušila důsledky prvního platebního výměru. Kromě toho uvedená vláda poukazuje na skutečnost, že zboží prodané společností Terracult společnosti Almos bylo po tomto prodeji předmětem určitých podezřelých transakcí uskutečňovaných mezi posledně jmenovanou společností a třetí osobou.

a) Dobrá víra

51. Úvodem je třeba připomenout, že i když musí být právo na opravu bezdůvodně naúčtované daně přiznáno v případě, že osoba povinná k dani jednala v dobré víře, dobrá víra není nezbytnou podmínkou práva na opravu. Soudní dvůr totiž konstatoval, že pokud vystavitel faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality DPH, aby bezdůvodně naúčtovaná DPH mohla být opravena, aniž by taková oprava musela být členskými státy podmíněna dobrou vírou vystavitele uvedené faktury. Tato oprava navíc nesmí záviset na uvážení správce daně [21].

52. V této souvislosti poukazuji na to, že předkládající soud v odpovědi na otázky Soudního dvora uvádí, že ze spisu vyplývá, že daňové orgány nikdy nepožadovaly zaplacení dlužné daně na příjemci (společnosti Almos). Není zřejmé, proč se daňové orgány nepokusily ověřit, zda mohla být daň zaplacena příjemcem, takže by částka neprávem zaplacená dodavatelem (společností Terracult) mohla být vrácena bez ztrát ve veřejných financích. Když byla rumunská vláda dotázána na jednání na důvod této skutečnosti, nebyla schopna poskytnout žádné vysvětlení.

53. Především mě však bez ohledu na výše uvedený aspekt nepřesvědčily skutečnosti, kterých se rumunská vláda dovolávala v rámci projednávané věci a mělo z nich vyplývat, že společnost Terracult nejednala v dobré víře.

54. Konkrétně nerozumím logice, na níž je založen argument, podle kterého skutečnost, že oprava faktur má za následek zrušení závěrů platebního výměru vyplývajících z daňové kontroly, sama o sobě svědčí o tom, že osoba povinná k dani nejednala v dobré víře.

55. Samotným účelem opravy faktur je upravit předchozí situaci, která je na základě skutečností, jež vyvstaly později, považována za nesprávnou. Proto pouhá skutečnost, že opravné faktury zmařily účinky prvního platebního výměru, nemůže prokázat ani postačovat pro prokázání neexistence dobré víry osoby povinné k dani. Pro takový účel jsou nezbytné další aspekty. V tomto ohledu je třeba připomenout, že pojem „dobrá víra“ vyžaduje, aby osoba povinná k dani jednala s vynaložením veškeré odborné péče [22].

21 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, body 58 a 68); ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, body 37 a 38); a ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 27).

22 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 26).

56. Daňové orgány se proto mohou dovolávat neexistence dobré víry pouze tehdy, když se výslovně odvolávají na nedbalostní jednání osoby povinné k dani, vysvětlí právní a věcné důvody podporující tento názor a případně předloží důkazy, které podporují tato tvrzení [23]. V projednávané věci však podle všeho v tomto ohledu neexistuje žádné jasné a podložené tvrzení, pokud jde o skutečnosti a vyjádření předložená Soudnímu dvoru.

57. Je třeba připomenout, že je bezvýznamné, že ve své podstatě došlo ke zrušení závěrů prvního platebního výměru až poté, co byla provedena daňová kontrola. Ve věci Zabrus Siret [24]— nejnovější judikatuře, která se rovněž týkala vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení — totiž Soudní dvůr jednoznačně uvedl, že „[ustanovení] směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která odchylně od promlčecí lhůty pěti let stanovené vnitrostátním právem pro opravy přiznání k [DPH] brání za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, osobě povinné k dani v provedení takové opravy, jejímž cílem je uplatnění nároku na odpočet daně, pouze z důvodu, že tato oprava se týká období, které již bylo podrobeno daňové kontrole“ [25].

58. Předkládající soud ve skutečnosti odkazuje na tento rozsudek v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, neboť má za to, že by se zásady vyplývající z tohoto rozsudku měly použít na situaci dotčenou ve věci v původním řízení.

59. S tímto souhlasím. S ohledem na tvrzení přednesená rumunskou vládou v písemných a ústních vyjádřeních se zdá, že hlavní problém v projednávané věci spočívá v tom, že daňové orgány již provedly kontrolu předmětného plnění, a v důsledku toho nepřipouštějí, že by osoba povinná k dani mohla následně zvrátit závěry jejich platebního výměru, aniž by postupovala „standardním způsobem“: tedy podáním správní stížnosti, po níž případně následuje soudní řízení. Nicméně v bodech 34 až 49 výše jsem vysvětlil, proč v projednávané věci nemůže tento postoj obstát.

b) Zneužití práv

60. Tytéž úvahy platí, pokud jde o tvrzení rumunské vlády, podle nichž společnost Terracult zneužila svých práv.

61. V této souvislosti je třeba připomenout, že předpokladem pro konstatování zneužití práv je splnění dvou podmínek. Zaprvé výsledkem dotčených plnění musí být i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátních právních předpisů provádějících tuto směrnici získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Zadruhé z řady objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním cílem dotčeného plnění je získání daňového zvýhodnění [26].

62. Na základě skutečností obsažených ve spise nicméně neshledávám, že by daňové orgány prokázaly, že došlo k jakémukoliv zneužití práv.

63. Zaprvé není jasné, o získání jakého „daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným […] ustanoveními [o DPH]“, by mohla společnost Terracult usilovat svým jednáním. Jak je uvedeno v bodech 23 až 26 výše, společnost Terracult nepodléhá dani, kterou zaplatila. V návaznosti na první daňovou kontrolu tuto daň však řádně zaplatila. Následně se, jak

23 – Pro více informací k této problematice viz mé stanovisko ve věci Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, zvláště body 33 až 36).

24 – Rozsudek ze dne 26. dubna 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 – Tamtéž, bod 56 a výroková část.

26 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75), a ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 49).

společnost Terracult uvedla na jednání, ocitla v bezvýchodné situaci: na jedné straně zaplatila státu DPH, která jí nemohla být vrácena, přestože tuto daň nedlužila; na druhé straně jí příjemce odmítá vrátit tuto daň, neboť dotčené plnění nepodléhá běžnému daňovému režimu, ale mechanismu přenesení daňové povinnosti. Společnost Terracult v podstatě dospěla do situace, kdy nese daňovou zátěž, aniž by měla povinnost odvést daň.

64. Na tomto základě se domnívám, že se společnost Terracult nesnaží získat neoprávněnou výhodu. Usiluje pouze o obnovení neutrality dotčeného plnění.

65. Zadruhé je třeba připomenout, že pro konstatování zneužití práv musí daňové orgány prokázat konkrétní skutečnosti, které jim umožní dospět k závěru, že strany využily umělou konstrukci s cílem obejít použití relevantních pravidel o DPH, a to za účelem získání jinak neoprávněné výhody [27]. Ze spisu a rozhodně ani z předkládacího rozhodnutí však nijak nevyplývají žádné pochybnosti o skutečné povaze oprav provedených na fakturách týkajících se dotčených plnění. Pouhá okolnost, že oprava faktur měla za následek zrušení závěrů dřívějšího platebního výměru, nemůže představovat, jak již bylo vysvětleno, důkaz o plnění, které není skutečné.

66. S ohledem na tyto úvahy je v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, skutečně důležité to, zda je oprava faktur odůvodněna novými skutečnostmi, kterých se dovolává společnost Terracult, nebo zda byla naopak provedena s podvodným úmyslem. To mě přivádí k následující skutečnosti, na kterou odkazovala v této souvislosti rumunská vláda.

c) Podvod

67. Rumunská vláda ve svých vyjádřeních odkazuje na skutečnost, že semena řepky olejky prodávaná společností Terracult společnosti Almos byla po tomto prodeji předmětem určitých podezřelých transakcí mezi posledně jmenovanou společností a třetí osobou.

68. V tomto ohledu připomínám, že podle ustálené judikatury ztrácí osoba povinná k dani nárok na odpočet daně, jestliže věděla nebo měla vědět, že se v rámci svého jednání účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH. Daňovým orgánům, které konstatovaly podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil prodávající, přísluší, aby s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž by po druhém prodávajícím požadovaly ověření, za které nejsou odpovědní, prokázaly, že druhý uvedený prodávající věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu ohledně DPH [28].

69. Naproti tomu, pokud jsou splněny věcné a formální podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet, není slučitelné se směrnicí o DPH, aby byla zamítnutím tohoto nároku sankcionována osoba povinná k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí podvodu spáchaného jejím obchodním partnerem nebo jiným obchodníkem postaveným výše či níže v dodavatelském řetězci [29].

27 – Pro podrobnější informace o této problematice viz moje stanovisko ve věci Cussens a další (C-251/16, EU:C:2017:648, body 23 až 31 a 58 až 107).

28 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 48 a 50), a ze dne 3. října 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, body 30 a 31).

29 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 45 a 46), a ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 49).

70. V této souvislosti platí, že aby byly skutečnosti týkající se společnosti Terracult, jichž se dovolává rumunská vláda, relevantní, musely by daňové orgány prokázat, že uvedená společnost byla součástí podvodného systému, nebo že o něm alespoň věděla či měla vědět. Alespoň v rámci projednávané věci však rumunská vláda netvrdila, že zde došlo k podvodu nebo k jakémukoliv jinému protiprávnímu jednání. Kromě toho neuvedla žádné skutečnosti na podporu svého tvrzení, že společnost Terracult věděla nebo měla vědět o podezřelých transakcích uskutečněných s dotčeným zbožím poté, co došlo k prodeji společnosti Almos.

71. Rumunská vláda byla na jednání vyzvána, aby jasněji vysvětlila, proč podle jejího názoru společnost Terracult nejednala s náležitou péčí ve vztahu k těmto transakcím a jaká ustanovení vnitrostátního nebo unijního práva mohou být základem pro stanovení vyššího stupně péče uložené této společnosti. Rumunská vláda však neposkytla na tuto otázku jasnou odpověď. Odkázala pouze na to, že Terracult nedostatečně reagovala při hledání dokumentů týkajících se místa dodání zboží prodaného společnosti Almos a obecně na (nespecifikovaná) pochybení v účetnictví.

72. Považuji tuto odpověď za matoucí, zvláště vzhledem k tomu, že společnost Terracult (a poté společnost Almos) souhlasila se závěry daňových kontrolorů, pokud jde o překvalifikování prodeje jako vnitrostátní dodání, a že před jednáním nebylo uplatněno žádné tvrzení týkající se pochybení v účetnictví společnosti Terracult. V každém případě nejsem přesvědčen o tom, že by jakékoliv takové pochybení – které by bylo patrně zanedbatelné a čistě formální, jak správně uvedla Komise – mohlo odůvodnit úplnou ztrátu práva společnosti Terracult na opravu daně a na vrácení zaplacené částky.

73. Podle ustálené judikatury mohou členské státy přijmout opatření k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům. Tato opatření nicméně nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení takto sledovaných cílů, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH [30]. Konkrétně Soudní dvůr uvedl, že sankce spočívající v absolutním odmítnutí nároku na odpočet je nepřiměřená v případě, kdy nebyl prokázán žádný daňový únik nebo poškození rozpočtu členského státu [31]. Podobná zásada musí bezesporu platit, pokud jde o absolutní odmítnutí toho, aby osoba povinná k dani opravila bezdůvodně naúčtovanou daň a aby dosáhla vrácení neprávem zaplacené daně.

74. Členský stát tedy může odmítnout opravu a vrácení daně požadované osobou povinnou k dani pouze tehdy, mohou-li daňové orgány na základě objektivních skutečností právně dostačujícím způsobem prokázat, že oprava faktur vedoucí k uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti nebyla provedena v dobré víře, představovala zneužití práva nebo byla spojena s daňovým podvodem, o kterém dodavatel věděl nebo měl vědět.

75. Předkládajícímu soudu samozřejmě přísluší ověřit, zda tomu tak je ve věci v původním řízení.

V. Závěry

76. Navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku položenou Curtea de Apel Timişoara (odvolací soud v Timişoaře, Rumunsko) odpověděl následovně:

– Směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality brání ustanovení nebo praxi členského státu, které nedovolují opravu faktur, pokud jde o plnění uskutečněná v období, které bylo předmětem daňové kontroly, na jejímž základě vydaly daňové orgány platební výměr, který nabyl právní moci, a to za situace, kdy po vydání platebního výměru nastaly dodatečné informace, které by vedly k uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti.

30 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, body 28 a 29).

31 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 68 a 70).

– Členský stát může odmítnout opravu daně a vrácení daně bezdůvodně zaplacené dodavatelem pouze tehdy, mohou-li daňové orgány na základě objektivních skutečností právně dostačujícím způsobem prokázat, že oprava faktur vedoucí k uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti nebyla provedena v dobré víře, představovala zneužití práva nebo byla spojena s daňovým podvodem, o kterém dodavatel věděl nebo měl vědět. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak je ve věci v původním řízení.