Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

24. února 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Články 167 a 168 – Nárok na odpočet – Odepření – Daňový únik – Provádění důkazů – Přerušení řízení o správní stížnosti týkající se daňového výměru, kterým byl odepřen nárok na odpočet, dokud nebude znám výsledek trestního řízení – Procesní autonomie členských států – Zásada daňové neutrality – Právo na řádnou správu – Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie“

Ve věci C-582/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační a soudní dvůr, Rumunsko) ze dne 23. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 5. listopadu 2020, v řízení

SC Cridar Cons SRL

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, I. Jarukaitis (zpravodaj), M. Ilešič, D. Gratsias a Z. Csehi, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za SC Cridar Cons SRL C. F. Costaşem, S. I. Puțem a A. Tomuțaem, avocați,

– za rumunskou vládu E. Gane, R. I. Hațieganu a A. Rotăreanu, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: rumunština.

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

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 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) a článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností SC Cridar Cons SRL (dále jen „Cridar“) a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (župní správa veřejných financí v Kluži, Rumunsko), (dále jen „AJFP Cluj“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (generální regionální finanční ředitelství v Kluži-Napoce, Rumunsko), (dále jen „DGRFP Kluž-Napoca“) ve věci rozhodnutí přerušit řízení o správní stížnosti proti daňovému výměru, kterým byl odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH), až do ukončení trestního řízení.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

4 Článek 168 této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[…]“

Rumunské právo

Daňový řád

5 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207/2015, kterým se stanoví daňový řád), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „daňový řád“), v čl. 118 odst. 3 stanoví, že „daňová kontrola se provádí jednorázově pro každý druh daňové povinnosti a každé zdaňovací období“.

6 Článek 128 daňového řádu, nadepsaný „Nová daňová kontrola“, v odstavci 1 stanoví:

„Odchylně od čl. 118 odst. 3 se může vedoucí orgánu daňové kontroly rozhodnout znovu zkontrolovat určité druhy daňových povinností za dané zdaňovací období, vyjdou-li najevo dodatečné informace, které tomuto orgánu v době daňové kontroly nebyly známy a které mají vliv na její výsledek.“

7 Článek 131 tohoto řádu, nadepsaný „Výsledek daňové kontroly“, stanoví:

„1) Výsledek daňové kontroly je písemně zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole, popisující zjištění učiněná v rámci daňové kontroly ze skutkového a právního hlediska, jakož i daňové důsledky těchto zjištění.

[…]

4) Zpráva o daňové kontrole je podkladem pro:

a) daňový výměr pro odchylky směrem nahoru nebo dolů od hlavních daňových povinností týkajících se rozpětí základu daně;

[…]“

8 Článek 132 uvedeného řádu, nadepsaný „Zahájení řízení u orgánů činných v trestním řízení“, v odstavci 1 stanoví:

„Orgán daňové kontroly je povinen obrátit se na příslušné soudní orgány ohledně skutečností zjištěných při daňové kontrole, která by mohly za podmínek stanovených trestním zákonem naplňovat znaky skutkové podstaty trestného činu.“

9 Článek 268 téhož řádu, nadepsaný „Možnost podat stížnost“, v odstavci 1 stanoví:

„V souladu s touto hlavou lze proti rozhodnutí o dluhu a jakémukoliv jinému správnímu daňovému aktu podat stížnost. Jelikož je stížnost opravným prostředkem v rámci autoremedury, neupírá osobě, která se cítí být poškozena správním daňovým aktem, nárok na podání žaloby.“

10 Článek 277 daňového řádu, nadepsaný „Přerušení řízení o stížnosti správním orgánem“, zní následovně:

„1) Orgán pověřený vyřizováním stížnosti může odůvodněným rozhodnutím přerušit řízení, pokud:

a) se orgán, který provedl kontrolu, obrátil na příslušné orgány ohledně existence indicií o spáchání trestného činu v souvislosti s důkazními prostředky pro stanovení základu daně, přičemž zjištění tohoto trestného činu bude mít rozhodující vliv na řešení, které bude přijato v rámci správního řízení;

[…]

4) Konečné rozhodnutí trestního soudu o občanskoprávní žalobě lze vůči orgánům pověřeným vyřizováním stížností uplatnit stran částek, pro které stát podal návrh na náhradu škody v adhezním řízení.“

11 Článek 278 tohoto řádu, nadepsaný „Odklad vykonatelnosti správního daňového aktu“, stanoví:

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

2) Ustanoveními tohoto článku není dotčeno právo stěžovatele domáhat se odkladu vykonatelnosti správního daňového aktu na základě [Legea contenciosul administrativ nr. 554/2004 (zákon č. 554/2004 o soudních řízeních správních)] […]

[…]“

12 Článek 281 uvedeného řádu, nadepsaný „Oznámení rozhodnutí a opravné prostředky“, v odstavci 2 stanoví:

„Stěžovatel nebo osoby, které vstoupily do řízení o stížnosti, mohou napadnout rozhodnutí o stížnosti, jakož i správní daňové akty, na které tato rozhodnutí odkazuje, před příslušným správním soudem […]“

13 Článek 350 téhož řádu, nadepsaný „Spolupráce s orgány činnými v trestním řízení“, v odstavcích 2 a 3 stanoví:

„2) V řádně odůvodněných případech může být [Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) (Národní agentura pro správu daní, Rumunsko)] v souladu se stanovenými cíli pověřena prováděním daňových kontrol po zahájení trestního stíhání a na základě stanoviska státního zástupce.

3) Výsledek kontrol podle odstavců 1 a 2 je zaznamenán v protokolech, které jsou důkazními prostředky. Protokoly nejsou rozhodnutím o daňovém dluhu ve smyslu tohoto řádu.“

14 Rozsudkem č. 72 ze dne 29. ledna 2019 Curtea Constituțională (Ústavní soud, Rumunsko) konstatoval protiústavnost výrazu „jsou důkazními prostředky“ obsaženého v tomto čl. 350 odst. 3.

Zákon o soudních řízeních správních

15 Zákon č. 554/2004 o soudních řízeních správních, ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o soudních řízeních správních“), obsahuje čl. 2 odst. 1, který uvádí následující definice:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí:

[…]

ș) ‚bezprostřední škodou‘: budoucí a předvídatelná majetková újma, nebo případně předvídatelné vážné narušení fungování orgánu veřejné moci nebo veřejné služby;

t) ‚řádně odůvodněnými případy‘: skutkové a právní okolnosti, které mohou vyvolat vážné pochybnosti o zákonnosti správního aktu“;

[…]“

16 Článek 14 zákona o soudních řízeních správních, nadepsaný „Odklad vykonatelnosti aktu“, v odstavci 1 stanoví:

„Poškozený může v řádně odůvodněných případech a s cílem zabránit bezprostřední škodě poté, co se […] obrátí na orgán veřejné moci, který vydal akt, nebo na nadřízený orgán, navrhnout u příslušného soudu, aby byl nařízen odklad vykonatelnosti jednostranného správního aktu do doby, než rozhodne soud rozhodující ve věci samé. Nepodá-li poškozený žalobu na neplatnost aktu ve lhůtě 60 dnů, odklad vykonatelnosti zaniká ze zákona a bez dalších formalit.“

17 Článek 15 tohoto zákona, nadepsaný „Návrh na odklad vykonatelnosti žalobou v původním řízení“, stanoví:

„1) Žalobce může požadovat odklad vykonatelnosti jednostranného správního aktu z důvodů uvedených v článku 14 a žalobou podanou k soudu, který má pravomoc napadený akt zcela nebo zčásti zrušit. V takovém případě může soud nařídit odklad vykonatelnosti napadeného správního aktu do doby, než bude ve věci pravomocně a nezvratně rozhodnuto. Návrh na odklad vykonatelnosti může být podán současně s hlavní žalobou či v samostatné žalobě až do vydání rozhodnutí ve věci samé.

[…]

4) Je-li žalobě věcně vyhověno, prodlužuje se odklad vykonatelnosti nařízený v souladu s článkem 14 ze zákona až do doby, než bude ve věci pravomocně a nezvratně rozhodnuto, i když žalobce nepožadoval odklad vykonatelnosti správního aktu na základě odstavce 1.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

18 U společnosti Cridar působící odvětví výstavby silnic a dálnic, byla provedena daňová kontrola týkající se DPH za období od 1. ledna 2011 do 30. dubna 2014. Při této kontrole jí Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (župní správa veřejných financí v Bistrița-Năsăud, Rumunsko) přiznala nárok na odpočet DPH z plnění uvedených v jejím účetnictví.

19 Na začátku roku 2015 zahájilo Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (státní zastupitelství při odvolacím soudu v Kluži, Rumunsko) (dále jen „státní zastupitelství“) trestní řízení ve věci č. 363/P/2015, v níž byla vznesena obvinění z daňového úniku vůči několika osobám včetně jednatele společnosti Cridar. K neupřesněnému datu v průběhu roku 2016 státní zastupitelství požádalo DGRFP Kluž-Napoca o provedení nové daňové kontroly u společnosti Cridar s odůvodněním, že v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 tato společnost uskutečnila fiktivní kupní transakce u několika dalších společností. DGRFP Kluž-Napoca pověřilo provedením této nové kontroly AJFP Kluž. Kontrola proběhla ve dnech 4. až 17. října 2016 a týkala se pouze období, které bylo předmětem daňové kontroly uvedené v předchozím bodě.

20 Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3. listopadu 2016 a v daňovém výměru z téhož dne AJFP Kluž na rozdíl od roku 2014 odmítla přiznat společnosti Cridar nárok na odpočet DPH za všechny nákupní transakce uskutečněné touto společností u pěti společností jmenovaných státním zastupitelstvím (dále jen „dotčené nákupní transakce“) a uložila společnosti Cridar dodatečnou daňovou povinnost ve výši 2 103 272 rumunských lei (RON) (přibližně 425 000 eur) z titulu DPH a korporační daně. V souladu s článkem 128 daňového řádu zrušila AJFP Kluž rovněž daňový výměr za rok 2014 a zrevidovala výsledky předchozí daňové kontroly týkající se DPH. Tento nový daňový výměr vycházel z řady nesrovnalostí zjištěných na vstupu u pěti dodavatelů společnosti Cridar či jejich dodavatelů, na jejichž základě AJFP Kluž konstatovala, že existuje důvodné podezření, že byla uměle vytvořena situace s cílem fiktivně zvýšit výdaje společnosti Cridar, aby si tato společnost odečetla příslušné částky DPH, i když neproběhly skutečné hospodářské transakce.

21 Po vydání těchto aktů předložily daňové orgány státnímu zastupitelství vyšetřovací spis k těmto daňovým únikům ze zkontrolovaných transakcí. Tyto skutky jsou dále předmětem trestního stíhání a trestního řízení ve věci č. 363/P/2015.

22 Dne 11. listopadu 2016 podala společnost Cridar k DGRFP Kluž-Napoca stížnost proti platebnímu výměru ze dne 3. listopadu 2016 a na základě článku 14 zákona o soudních řízeních správních podala návrh na odklad vykonatelnosti tohoto výměru, kterému Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko) vyhověl rozsudkem vydaným v roce 2016, jímž nařídil odklad vykonatelnosti daňového výměru do doby, než rozhodne soud rozhodující v nalézacím řízení. Tento rozsudek nabyl právní moci.

23 Rozhodnutím ze dne 16. března 2017, kterým bylo rozhodnuto o stížnosti uvedené v předchozím bodě, DGRFP Kluž-Napoca zamítlo procesní námitky společnosti Cridar, ale nařídilo přerušení řízení o meritu daňové stížnosti na základě čl. 277 odst. 1 písm. a) daňového řádu s poukazem na to, že orgán pověřený vyřizováním stížnosti nemůže rozhodnout o meritu věci do doby, než bude rozhodnutím vyřízena trestní část věci a budou potvrzena či vyvrácena podezření kontrolních orgánů o reálnosti dotčených nákupních transakcí.

24 Žalobou podanou dne 29. června 2017 se společnost Cridar domáhala, aby Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži) zrušil toto rozhodnutí ze dne 16. března 2017 z procesních důvodů, a podpůrně, aby uvedené rozhodnutí zrušil a uložil DGRFP Kluž-Napoca, aby rozhodl o meritu její stížnosti. Společnost Cridar dále navrhla, aby byla vykonatelnost daňového výměru odložena do doby, než bude věc pravomocně rozhodnuta v trestním řízení, a to na základě článku 15 zákona o soudních řízeních správních.

25 Rozsudkem ze dne 29. září 2017 tento soud tuto žalobu zamítl. Konstatoval konkrétně, že DGRFP Kluž-Napoca je oprávněn posoudit, zda je vhodné přerušit řízení o daňové stížnosti, aby se zabránilo tomu, že budou vydána vzájemně si odporující rozhodnutí týkající se téže právní situace. Vyvodil z toho, že rozhodnutí tohoto orgánu přerušit řízení o daňové stížnosti, dokud nebude v trestním řízení určeno, zda byly dotčené nákupní transakce reálné, bylo v souladu se zákonem. Uvedený soud rovněž zamítl návrh na odklad vykonatelnosti daňového výměru do doby, než bude pravomocně rozhodnuto v trestním řízení, jelikož uváděné důvody pro nezákonnost podle něj nebudily zdání, že je akt nezákonný, a nebyla prokázána bezprostřední hrozba škody. V tomto ohledu uvedl, že rozhodnutí zmiňované v bodě 22 tohoto rozsudku, kterým se vyhovuje návrhu na odklad vykonatelnosti předloženému na základě článku 14 zákona o soudních řízeních správních, není pravomocné pro účely rozhodnutí o obdobném návrhu podaném na základě článku 15 tohoto zákona vzhledem k tomu, že tato dvě řízení mají odlišné časové účinky.

26 Dne 11. října 2017 podala společnost Cridar proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační a soudní dvůr, Rumunsko), který je předkládajícím soudem. V rámci tohoto kasačního opravného prostředku tato společnost konkrétně tvrdí, že DGRFP Kluž-Napoca v rozhodnutí ze dne 16. března 2017, kterým bylo rozhodnuto o její daňové stížnosti, konstatoval na rozdíl od toho, co bylo konstatováno při druhé daňové kontrole, že byly nalezeny pouze nepřímé důkazy o tom, že dotčené kupní transakce mohly být fiktivní, a o jejich fiktivnosti mohlo být rozhodnuto až po konečném rozhodnutí v trestním řízení. Tvrdí, že vzhledem k protichůdným výkladům předložených důkazů, jejich právní hodnoty, jakož i orgánu, který může prokázat fiktivnost či reálnost transakcí, je daňový poplatník v pasti a nemůže uplatnit nárok na odpočet. Vnitrostátní právní úprava tak podle ní údajně stanoví dodatečnou podmínku pro uznání nároku na odpočet DPH, a sice potvrzení reálnosti dotčených transakcí v trestním řízení, která nevyplývá ani z použitelných ustanovení unijního práva, ani z judikatury Soudního dvora.

27 Předkládající soud upřesňuje, že vzhledem k tomu, že se spor, který mu byl předložen, netýká materiální legality daňového výměru ze dne 3. listopadu 2016, nemůže určit, zda jsou skutečnosti uvedené v tomto výměru s ohledem na judikaturu Soudního dvora dostatečné k odůvodnění odepření nároku na odpočet DPH.

28 Tento soud kromě toho poznamenává, že společnost Cridar se nyní nemůže domoci meritorního soudního rozhodnutí o své stížnosti, jelikož v souladu s vnitrostátní judikaturou lze podle článku 281 daňového řádu napadnout daňový výměr před soudem pouze v případě, že je současně s ním napadeno i rozhodnutí o meritu stížnosti. V projednávaném případě však daňový orgán, který vydal rozhodnutí ze dne 16. března 2017, pouze přerušil řízení. Uvedený soud dodává, že podle čl. 278 odst. 1 tohoto řádu nemá podání správní stížnosti za následek odklad vykonatelnosti správního daňového aktu, a to ani po dobu, kdy je přerušeno řízení o stížnosti podané proti tomuto aktu. Kromě toho konstatuje, že daňový výměr vždy vede k přenesení daňové zátěže na osobu povinnou k dani.

29 S ohledem na tyto skutečnosti si předkládající soud klade otázku, zda může být v rozporu se zásadou daňové neutrality zakotvenou ve směrnici o DPH situace, kdy daňový orgán nejprve vydá daňový výměr, který má bezprostřední účinky v tom smyslu, že se jím odpírá nárok na odpočet DPH, i když v tomto okamžiku nemá k dispozici všechny objektivní informace o zapojení osoby povinné k dani do daňového úniku na DPH, a následně dojde k přerušení řízení o stížnosti podané proti tomuto výměru do doby, než budou objasněny skutečnosti v rámci trestního řízení, v němž se má rozhodnout o zapojení osoby povinné k dani do uvedeného

daňového úniku. Předkládající soud si rovněž klade otázku, zda je takový postup slučitelný s právem na spravedlivý proces zaručeným v článku 47 Listiny, když daňový výměr zůstává vykonatelný po dobu, kdy je přerušeno řízení o stížnosti, která je proti němu podána, a osoba povinná k dani nemůže napadnout uvedený výměr před soudem, neboť tak může učinit pouze za podmínky, že bylo přijato rozhodnutí o meritu stížnosti. Podle jeho názoru by se analýza mohla lišit v závislosti na tom, zda má osoba povinná k dani nárok na odklad vykonatelnosti napadených aktů za podmínek stanovených v článcích 14 a 15 zákona o soudních řízeních správních, který může dočasně zmrazit účinky odepření nároku na odpočet DPH.

30 Za těchto podmínek se Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační a soudní dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba [směrnici o DPH] a článek 47 [Listiny]vykládat v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, která daňovým orgánům po vydání daňového výměru, kterým se odpírá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, umožňuje přerušit posuzování správní stížnosti [podané proti tomuto výměru] až do ukončení trestního řízení, které může poskytnout další objektivní důkazy týkající se účasti osoby povinné k dani na daňovém podvodu?

2) Může se odpověď Soudního dvora […] na předchozí otázku lišit v případě, že během přerušení posuzování správní stížnosti může osoba povinná k dani využít prozatímní opatření k odkladu účinků odepření nároku na odpočet DPH?“

K předběžným otázkám

31 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být směrnice o DPH a článek 47 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje vnitrostátním daňovým orgánům přerušit řízení o správní stížnosti podané proti daňovému výměru, kterým se osobě povinné k dani odpírá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu z důvodu, že je tato osoba povinná k dani zapojena do daňového úniku, až do ukončení trestního řízení, které může přinést dodatečné objektivní důkazy o zapojení do tohoto úniku, a zda je v tomto ohledu relevantní, že tato osoba povinná k dani může po dobu, kdy je řízení přerušeno, dosáhnout odkladu vykonatelnosti tohoto výměru.

32 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že 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, je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, nárok na odpočet upravený v článcích 167 a násl. směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatnění, dodrží požadavky nebo podmínky jak věcné, tak formální povahy, které se na tento nárok vztahují (rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 33 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 31).

33 Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na

odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45).

34 Tak je tomu v případě, kdy se daňového úniku na DPH dopustila sama osoba povinná k dani, ale i v případě, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí takového úniku. Přiznání nároku na odpočet lze tedy osobě povinné k dani odepřít pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že se tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, buď sama dopustila daňového úniku, nebo věděla či musela 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 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 46).

35 Vzhledem k tomu, že je odepření nároku na odpočet výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku (rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 36 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 50).

36 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 správce daně v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmí oslabovat účinnost unijního práva a musí respektovat práva zaručená tímto právem a zejména Listinou [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 4. června 2020, C. F. (daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, bod 45].

37 Za těchto podmínek tedy Soudní dvůr v bodě 68 rozsudku ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), rozhodl, že unijní právo nebrání tomu, aby daňový orgán v rámci správního řízení mohl za účelem prokázání existence zneužívající praktiky v oblasti DPH použít důkazy získané v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení, jež se týká osoby povinné k dani, jsou-li dodržena práva zaručená unijním právem, zejména pak Listinou. Soudní dvůr stejně tak v bodě 38 rozsudku ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), v podstatě rozhodl, že s touž výhradou musí mít vnitrostátní správce daně možnost použít za účelem konstatování existence úniku na DPH důkazy, které byly získány v rámci neskončených trestních řízení, která se netýkala osoby povinné k dani, nebo byly shromážděny během souvisejících správních řízení, jichž osoba povinná k dani nebyla účastníkem.

38 Unijní právo tedy s výhradou respektování práv zaručených tímto právem, a zejména Listinou, nemůže v zásadě bránit tomu, aby daňové orgány mohly v řízení o správní stížnosti podané proti daňovému výměru, kterým je odepřen nárok na odpočet DPH, přerušit řízení o této stížnosti za účelem získání dodatečných objektivních důkazů dokládajících zapojení osoby povinné k dani do daňového úniku, který byl důvodem pro odepření nároku na tento odpočet. Vzhledem k tomu, že

unijní právo nebrání s touto výhradou tomu, aby daňová správa použila důkazy získané v rámci trestního řízení pro účely zjištění daňového úniku nebo zneužívajících praktik v oblasti DPH ve správním řízení, nemůže v zásadě a s toutéž výhradou bránit ani tomu, aby takové správní řízení bylo přerušeno – a to i ve fázi posuzování stížnosti podané proti daňovému výměru, kterým byl odepřen nárok na odpočet DPH – s cílem zabránit vzniku situace, kdy budou přijata dvě odporující si rozhodnutí, což by mohlo ohrozit právní jistotu, nebo aby jako ve věci v původním řízení bylo umožněno shromáždit případné další důkazy, které mohou být následně využity pro účely posouzení této stížnosti.

39 Vzhledem k tomu, že v takové situaci byl daňový výměr, kterým byl osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet DPH, již vydán, a vzhledem k tomu, že nárok na odpočet DPH představuje základní zásadu společného systému DPH, je nicméně třeba připomenout, že zásady, jimiž se řídí uplatňování společného režimu DPH členskými státy, a to zejména zásada daňové neutrality a zásada právní jistoty, brání tomu, aby byl v případě pouhého nepodloženého podezření vnitrostátní daňové správy na to, 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 [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50, jakož i ze dne 4. června 2020, C. F. (daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, body 44 a 49]. Nárok na odpočet nelze odepřít ani na základě domněnek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 52 a citovaná judikatura).

40 V projednávané věci předkládající soud v první otázce výslovně uvádí, že přerušení řízení dotčeného ve věci v původním řízení bylo nařízeno z důvodu, že trestní řízení, do jehož ukončení bylo toto přerušení nařízeno, může přinést „další“ objektivní důkazy o zapojení osoby povinné k dani do daňového úniku, na jehož základě byl odepřen nárok na odpočet v uvedeném daňovém výměru.

41 Vzhledem k tomu, že položené otázky vychází z tohoto skutkového předpokladu, který musí nicméně ověřit předkládající soud a který Soudní dvůr nemůže zpochybnit s ohledem na jasnou dělbu činností mezi ním a vnitrostátními soudy v rámci řízení podle článku 267 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. října 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 19, jakož i ze dne 9. září 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, bod 13 a citovaná judikatura), je třeba za účelem poskytnutí úplné odpovědi předkládajícímu soudu tento předpoklad považovat za prokázaný a pokračovat v analýze.

42 Za těchto okolností je vzhledem k tomu, že se v původním řízení jedná nejen o podmínky pro provádění důkazů vnitrostátními daňovými orgány, ale rovněž pro přerušení řízení o správní stížnosti, třeba na druhém místě s ohledem na autonomii, kterou mají členské státy při uspořádání vlastních správních řízení, připomenout, že při neexistenci unijní právní úpravy v dané oblasti upravuje procesní podmínky, jež mají zajistit ochranu práv, která daňovým poplatníkům vyplývají z unijního práva, právní řád každého členského státu s tím, že nesmí být méně příznivé než úprava obdobných vnitrostátních situací (zásada rovnocennosti) a v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity) (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, body 28 a 29, jakož i citovaná judikatura).

43 Pokud jde o zásadu rovnocennosti, nic ve spise předloženém Soudnímu dvoru nenasvědčuje tomu, že by čl. 277 odst. 1 písm. a) daňového řádu, na jehož základě bylo nařízeno přerušení řízení ve věci v původním řízení, byl specifický pro kontrolu povinností v oblasti DPH, takže s výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, lze porušení této zásady vyloučit (obdobně viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 30).

44 Pokud jde o zásadu efektivity, nic nenasvědčuje ani tomu, že by přerušení řízení o správní stížnosti podané proti daňovému výměru, kterým byl odepřen nárok na odpočet DPH, jako takové znemožňovalo nebo nadměrně ztěžovalo na správní úrovni výkon práv, která pro jednotlivce vyplývají z unijního právního řádu.

45 Na třetím místě je však třeba s ohledem na konstatování uvedená v bodě 38 tohoto rozsudku připomenout, že požadavky spojené s právem na řádnou správu, které odráží obecnou zásadu unijního práva, a zejména právo každého na to, aby jeho záležitosti byly řešeny nestranně a v přiměřené době, se uplatní v rámci postupu daňové kontroly, kterým členský stát provádí unijní právo (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. května 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, body 43 a 44, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 21. října 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 48).

46 Vzhledem k tomu, že se takový spor, jako je spor v původním řízení, v konečném důsledku týká výkonu kontrolních pravomocí daňovou správou za účelem splnění povinnosti přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům, kterou mají členské státy v rámci uplatňování unijního práva, musí být řízení o správní stížnosti podané proti daňovému výměru, kterým byl odepřen nárok na odpočet DPH, považováno za uplatňování unijního práva členským státem, takže toto řízení musí probíhat v souladu s právem na řádnou správu (obdobně viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 27 a citovaná judikatura),

47 K tomu, aby unijní právo nebránilo takovému přerušení řízení o správní stížnosti, k němuž došlo ve věci v původním řízení, je tudíž rovněž nezbytné, aby takové přerušení řízení nezasahovalo do práva na řádnou správu, a konkrétně aby nevedlo k tomu, že bude toto řízení o správní stížnosti trvat nepřiměřeně dlouho.

48 Dále je třeba konstatovat, že základní práva zaručená Listinou se uplatní i v takovém sporu, jako je spor v původním řízení, jelikož k přerušení řízení kritizovaného před předkládajícím soudem došlo ve správním řízení, v němž byl osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu z důvodu, že byla zapojena do daňového úniku v rozporu se zásadami pro společný systém DPH zavedený unijním normotvůrcem, a jde tudíž o uplatňování unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny (obdobně viz rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 59 a citovaná judikatura).

49 V tomto ohledu je třeba uvést, že předkládající soud si klade otázku ohledně výkladu článku 47 Listiny, podle kterého má každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, právo na účinné prostředky nápravy před soudem za podmínek stanovených v tomto článku, neboť po dobu, kdy je řízení přerušeno, nemůže společnost Cridar podat k soudu opravný prostředek proti daňovému výměru, kterým jí byl odepřen nárok na odpočet DPH, jelikož použitelné vnitrostátní právo váže možnost podat takovou žalobu na podmínku, že o stížnosti bylo meritorně rozhodnuto.

50 Soudní dvůr již rozhodl, že zásada účinné soudní ochrany obsažená v tomto ustanovení je tvořena různými prvky, k nimž patří zejména právo na přístup k soudům (rozsudek ze dne 30. června 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horastruktur iu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, bod 42 a citovaná judikatura). Z judikatury Soudního dvora však rovněž vyplývá, že právo na přístup k soudu není právem absolutním a může být předmětem přiměřených omezení, která sledují legitimní cíl a nenarušují samotnou podstatu tohoto práva (rozsudek ze dne 30. června 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, bod 44, jakož i citovaná judikatura).

51 V projednávaném případě stačí uvést, že společnost Cridar sice po dobu, kdy je řízení přerušeno, skutečně nemůže podat žalobu proti daňovému výměru, kterým jí byl odepřen nárok na odpočet DPH, avšak z konstatování uvedených v bodě 38 tohoto rozsudku vyplývá, že takové přerušení řízení sleduje legitimní cíl, a z konstatování uvedených v bodech 45 až 47 tohoto rozsudku vyplývá, že možnost podat žalobu nemůže být společnosti Cridar upírána po nepřiměřeně dlouhou dobu. Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, navíc vyplývá, že v původním řízení není zpochybňováno, že tato společnost bude mít možnost podat žalobu k soudu proti rozhodnutí, jímž bude meritorně rozhodnuto o její stížnosti. Za těchto podmínek nelze mít za to, že v případě takové osoby povinné k dani, jako je společnost Cridar, takové přerušení řízení o správní stížnosti nepřiměřeně omezuje právo na přístup k soudům zaručené článkem 47 Listiny.

52 Z ustálené judikatury Soudního dvora ostatně vyplývá, že účinnost soudního přezkumu zaručeného článkem 47 Listiny předpokládá, že dotyčný bude mít možnost seznámit se s důvody přijatého rozhodnutí, které se ho týká, buď přečtením samotného rozhodnutí, nebo na základě sdělení těchto důvodů na jeho žádost – aniž je dotčena pravomoc příslušného soudu požadovat jejich sdělení po dotčeném orgánu – aby mu bylo umožněno hájit svá práva za co nejpříznivějších podmínek a rozhodnout se s plnou znalostí věci, zda je účelné obrátit se na příslušný soud, jakož i k tomu, aby byl tento soud plně schopen provést přezkum legality dotčeného vnitrostátního aktu (rozsudek ze dne 24. listopadu 2020 ve spojených věcech C-225/19 a C-226/19, Minister van Buitenlandse Zaken, EU:C:2020:951, bod 43 a citovaná judikatura).

53 K tomu, aby bylo řízení o správní stížnosti podané proti daňovému výměru, kterým byl odepřen nárok na odpočet DPH, v souladu s článkem 47 Listiny je proto rovněž nezbytné, aby rozhodnutí nařizující toto přerušení bylo odůvodněno po skutkové i právní stránce nejen za tím účelem, aby bylo osobě povinné k dani umožněno seznámit se s důvody, na jejichž základě je uvedené přerušení řízení považováno za nezbytné k tomu, aby mohlo být užitečně rozhodnuto o její stížnosti, a aby jí bylo umožněno hájit svá práva za co nejpříznivějších podmínek, ale i za tím účelem, aby soud, jemuž byla předložena žaloba proti tomuto rozhodnutí o přerušení řízení, byl plně schopen provést přezkum zákonnosti tohoto rozhodnutí.

54 Povinnost správního orgánu odůvodnit svá rozhodnutí při provádění unijního práva ostatně vyplývá již z práva na řádnou správu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. listopadu 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 a C-226/19, EU:C:2020:951, bod 34 a citovaná judikatura).

55 Na čtvrtém místě, jelikož nelze vyloučit, že nakonec vyjde najevo, že nárok na odpočet byl osobě povinné k dani odepřen v rozporu s unijním právem, je třeba ještě připomenout, že nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je následkem a doplňkem práv, která jsou jednotlivcům přiznána ustanoveními unijního práva, jak byla vyložena Soudním dvorem. Členské státy jsou tedy v zásadě povinny vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem. Žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH lze podřadit pod

nárok na vydání bezdůvodného obohacení, jehož účelem je podle ustálené judikatury napravit důsledky neslučitelnosti daně s unijním právem, a sice tím, že se odstraní hospodářská zátěž, která hospodářskému subjektu takto bezdůvodně vznikla a kterou tento subjekt v konečném důsledku skutečně nesl (rozsudky ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, body 29 a 30, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 24).

56 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že účelem úpravy odpočtů je úplně osvobodit podnikatele od zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na cíle nebo výsledky z těchto činností vyplývající, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19, jakož i ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 30 a citovaná judikatura).

57 Soudní dvůr v tomto ohledu rovněž upřesnil, že i když mají členské státy nepochybný prostor při stanovení podmínek pro vracení přeplatku na DPH, nemohou tyto podmínky narušovat zásadu daňové neutrality tím, že by na jejich základě byla osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Tyto podmínky musí osobě povinné k dani především umožnit, aby za vhodných podmínek dosáhla uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko (rozsudky ze dne 6. července 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, bod 20 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. května 2021, technoent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 37 a 38).

58 Pokud tedy dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, bod 22 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. května 2021, technoRent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 40 a citovaná judikatura).

59 Tato konstatování se obdobně použijí i v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, jelikož neoprávněné odepření nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, které bylo konstatováno bezprostředně vykonatelným daňovým výměrem, rovněž vede k tomu, že je osobě povinné k dani odňata částka odpovídající výši DPH, jejíž odpočet byl již z povahy věci odepřen v rozporu s unijním právem.

60 Z toho vyplývá, že k tomu, aby bylo takové řízení o správní stížnosti podané proti daňovému výměru, kterým byl odepřen nárok na odpočet DPH, o jaké jde ve věci v původním řízení, přerušeno v souladu s unijním právem, je rovněž nezbytné, aby použitelná vnitrostátní právní úprava stanovila pro případ, že nakonec vyjde najevo, že byl tento odpočet odepřen v rozporu s unijním právem, že osoba povinná k dani může získat dotčenou peněžní částku zpět v přiměřené lhůtě a případně i s úroky z prodlení.

61 Zapáté a na posledním místě je třeba uvést, že pokud jsou splněny podmínky vyplývající z předchozích konstatování, není nutné, aby osoba povinná k dani měla během doby, kdy je řízení o její stížnosti přerušeno, ve všech případech nárok na odklad vykonatelnosti daňového výměru, který je předmětem této stížnosti. Postačí, aby použitelná vnitrostátní právní úprava stanovila možnost nařídit takový odklad jako předběžné opatření v případě vážných pochybností o zákonnosti daňového výměru, pokud je nařízení takového odkladu vykonatelnosti nezbytné k tomu, aby se zabránilo vzniku vážné a nenapravitelné újmy na straně osoby povinné k dani.

62 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice o DPH a článek 47 Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje vnitrostátním daňovým orgánům přerušit řízení o správní stížnosti podané proti daňovému výměru, kterým byl osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu z důvodu, že je tato osoba povinná k dani zapojena do daňového úniku, za účelem získání dodatečných objektivních důkazů o zapojení do tohoto úniku, pokud zaprvé takové přerušení nepovede k tomu, že bude toto řízení o správní stížnosti trvat nepřiměřeně dlouho, zadruhé pokud bude rozhodnutí, kterým je řízení přerušeno, po právní a skutkové stránce odůvodněno a bude moci být podrobeno soudnímu přezkumu a zatřetí pokud v případě, že nakonec vyjde najevo, že byl nárok na odpočet odepřen v rozporu s unijním právem, bude moci osoba povinná k dani získat odpovídající peněžní částku zpět v přiměřené lhůtě včetně případných úroků z prodlení. Za těchto podmínek není nutné, aby uvedená osoba povinná k dani měla během doby, kdy je řízení o její stížnosti přerušeno, nárok na odklad vykonatelnosti tohoto daňového výměru, který je předmětem této stížnosti, ledaže panují vážné pochybnosti o zákonnosti uvedeného daňového výměru a nařízení odkladu vykonatelnosti téhož výměru je nezbytné k tomu, aby se zabránilo vzniku vážné a nenapravitelné újmy na straně osoby povinné k dani.

K nákladům řízení

63 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a článek 47 Listiny základních práv Evropské unie vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje vnitrostátním daňovým orgánům přerušit řízení o správní stížnosti podané proti daňovému výměru, kterým byl osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu z důvodu, že je tato osoba povinná k dani zapojena do daňového úniku, za účelem získání dodatečných objektivních důkazů o zapojení do tohoto úniku, pokud zaprvé takové přerušení nepovede k tomu, že bude toto řízení o správní stížnosti trvat nepřiměřeně dlouho, zadruhé pokud bude rozhodnutí, kterým je řízení přerušeno, po právní a skutkové stránce odůvodněno a bude moci být podrobeno soudnímu přezkumu a zatřetí pokud v případě, že nakonec vyjde najevo, že byl nárok na odpočet odepřen v rozporu s unijním právem, bude moci osoba povinná k dani získat odpovídající peněžní částku zpět v přiměřené lhůtě včetně případných úroků z prodlení. Za těchto podmínek není nutné, aby uvedená osoba povinná k dani měla během doby, kdy je řízení o její stížnosti přerušeno, nárok na odklad

vykonatelnosti tohoto daňového výměru, který je předmětem této stížnosti, ledaže panují vážné pochybností o zákonnosti uvedeného daňového výměru a nařízení odkladu vykonatelnosti téhož výměru je nezbytné k tomu, aby se zabránilo vzniku vážné a nenapravitelné újmy na straně osoby povinné k dani.

Podpisy.