

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

13. června 2024(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 64 odst. 1 a 2 – Použitelnost – Služby insolvenčních správců a likvidátorů – Služby, které jsou poskytovány průběžně – Článek 168 písm. a) – Odpověď DPH zaplacené na vstupu – Výdaje související s právem na užívání obchodní firmy – Právo na obhajobu – Právo být vyslechnut“

Ve věci C-696/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko) ze dne 15. července 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 8. listopadu 2022, v řízení

C SPRL

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení: O. Spineanu–Matei, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a S. Rodin, soudci,

generální advokát: N. Emiliou,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za C SPRL: A. Coroian, A. Madar-Petran a C. A. Păun, avocati,
- za rumunskou vládu: R. Antonie, E. Gane, a A. Rotăreanu, jako zmocněnkyně,
- za Evropskou komisi: A. Armenia a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyně,

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 článků 63, 64, 66 a 168 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 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008 (Úř. věst. 2009, L 14, s. 7) (dále jen „směrnice 2006/112“), jakož i zásady dodržování práva na obhajobu.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností C SPRL na straně jedné a Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj (Župní správa veřejných financí v Kluži, Rumunsko) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (Regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Kluži, Rumunsko) (dále společně jen „rumunská daňová správa“) na straně druhé ve věci legality daňového výměru, kterým se společnost C ukládá doplatek daně z přidané hodnoty (DPH) za služby poskytnuté podnikem v insolvenčním řízení.

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 24 odvodňovací směrnice 2006/12 uvádí:

„Pojmy ‚uskutečnění zdanitelného plnění‘ a ‚daňová povinnost‘ by měly být harmonizovány, má-li zavedení a jakákoli následná změna společného systému DPH nabýt účinku zároveň ve všech členských státech.“

4 Hlava VI této směrnice, týkající se uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti, obsahuje kapitolu 2, nadepsanou „Dodání zboží a poskytnutí služby“, v níž jsou obsaženy články 63 až 67 uvedené směrnice.

5 Článek 63 téže směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

6 Článek 64 odst. 2 směrnice 2006/112 byl v původním znění změněn směrnicí 2008/117, jejíž lhůta pro provedení podle jejího čl. 3 odst. 1 uplynula dne 1. ledna 2010. Do čl. 64 odst. 2 směrnice 2006/112 byl vložen první pododstavec, aniž byl odstavec 1 tohoto článku 64 změněn.

7 Článek 64 směrnice 2006/112 uvádí:

„1. Dodání zboží jiné než dodání, jehož předmětem je nájem zboží na dobu určitou nebo prodej zboží s odložením platby podle čl. 14 odst. 2 písm. b), a poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečnění uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.

2. [...]

Členské státy mohou v některých případech, s výjimkou případů uvedených v prvním pododstavci, stanovit, že se dodávání zboží a poskytování služeb, která probíhají po určitou dobu, považují za uskutečnění alespoň jednou ročně.“

8 Článek 66 směrnice 2006/112 byl v původním znění změněn směrnicí 2008/117. Do článku 66 směrnice 2006/112 byl vložen druhý pododstavec, aniž byl první pododstavec tohoto článku změněn.

9 ?lánek 66 této sm?rnice stanoví:

„Odchyln? od ?lánek? 63, 64 a 65 mohou ?lenské státy stanovit, že v p?ípad? ur?itých pln?ní nebo ur?itých kategorií osob povinných k dani vzniká da?ová povinnost v jednom z t?chto okamžik?:

- a) nejpozd?ji vystavením faktury;
- b) nejpozd?ji p?ijetím platby;
- c) není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozd?, v ur?ité lh?t? po uskute?n?ní zdanitelného pln?ní.

[...]

10 Hlava VII uvedené sm?rnice, nadepsaná „Základ dan?“, obsahuje ?lánek 90, který zní následovn?:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypov?zeno, je-li cena zcela nebo z?ásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskute?n?ní pln?ní, základ dan? se p?im?en? sníží za podmínek stanovených ?lenskými státy.

2. ?lenské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v p?ípad? celkového nebo ?áste?ného nezaplacení ceny.“

11 Hlava X téže sm?rnice, týkající se odpo?t? dan?, obsahuje kapitolu 1, nadepsanou „Vznik a rozsah nároku na odpo?et dan?“, v níž se nachází ?lánek 168, který stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve ?lenském stát?, v n?mž tato pln?ní uskute?uje, odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

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

[...]

Rumunské právo

12 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon ?. 571/2003, da?ový zákoník) ze dne 22. prosince 2003 (*Monitorul Oficial al României*, ?ást I, ?. 927 ze dne 23. prosince 2003), ve zn?ní použitelném na skutkový stav sporu v p?vodním ?ízení (dále jen „da?ový zákoník“), obsahuje ?lánek 134a, nadepsaný „Zdanitelné pln?ní p?i dodání zboží a poskytnutí služby“, který stanoví:

„(1) Zdanitelné pln?ní je uskute?no v den dodání zboží nebo v den poskytnutí služby, s výhradou výjimek uvedených v této kapitole.

[...]

(7) Poskytnutí služby, které vede k postupným vyú?továním nebo postupným platbám, jako jsou stavební a montážní služby, poradenské, výzkumné, znalecké a jiné podobné služby, se považuje za uskute?né ke dni vydání výkaz? o provedených pracích, zpráv o ?innostech nebo jiných podobných dokument? umožňujících ur?it poskytnuté služby, nebo p?ípadn? na základ? smluvních ujednání ke dni jejich p?ijetí p?íjemci služeb.

(8) U dodání zboží nebo poskytnutí služby, která probíhají průběžně, kromě plnění uvedených v odstavci 7, jako jsou dodávky zemního plynu, vody, telefonní služby, dodávky elektřiny a jiné podobné služby, se má za to, že dodání zboží nebo poskytnutí služby bylo uskutečeno ke dni stanoveným ve smlouvě o platbě za dodané zboží nebo poskytnuté služby nebo ke dni vystavení faktury, přičemž zúčtovací období nesmí překročit jeden rok.

[...]"

13 Článek 145 uvedeného zákoníku, nadepsaný „Rozsah nároku na odpot dan“, stanoví:

„[...]

(2) Každá osoba povinná k dani má nárok na odpot dan související s nákupy, pokud byly použity pro potřeby následujících plnění:

a) zdanitelných plnění [...]"

14 Článek 4 Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (zákon č. 85/2006 o insolvenčním řízení) ze dne 5. dubna 2006 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 359 ze dne 21. dubna 2006) zní takto:

„(1) Veškeré náklady spojené s řízením zahájeným podle tohoto zákona, včetně nákladů spojených s doručováním, předvoláváním a předáváním procesních písemností insolvenčním správcem nebo likvidátorem, jdou k tíži dlužníkovu majetku.

[...]

(4) Nejsou-li na útu dlužníka peněžní prostředky, použije se likvidační fond [...]"

15 Článek 11 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Podle tohoto zákona jsou hlavními úkoly insolvenčního soudu:

[...]

c) v rozhodnutí o zahájení řízení s uvedením odvodně jmenovat z kompatibilních správců, kteří předložili nabídku služeb v dané věci, dočasného insolvenčního správce [...], stanovit jeho odměnu v souladu s kritérii stanovenými zákonem o organizaci činnosti správce v insolvenčním řízení a určit jeho úkoly během tohoto období. Insolvenční soud ustanoví předběžného insolvenčního správce nebo předběžného likvidátora navrhovaného věžitelem, který podal návrh na zahájení řízení, nebo dlužníkem, pokud návrh podal on. [...]

d) potvrdit usnesením insolvenčního správce nebo likvidátora jmenovaného schzí věžitel? nebo věžitelem, který má více než 50 % hodnoty pohledávek, jakož i sjednané odměny. [...]"

16 Článek 21 odst. 1 a 1a uvedeného zákona stanoví:

„(1) Insolvenční správce předloží každý měsíc zprávu obsahující popis způsobu, jakým plnil své funkce, jakož i doklad o nákladech vynaložených na vedení řízení nebo o jiných nákladech vynaložených z peněžních aktiv dlužníka. Zpráva se vkládá do spisu a výřatek z ní se zveřejní v [Buletinul Procedurilor de Insolvență (BPI) (Věstník insolvenčních řízení)]. Každých 120 dnů insolvenční soud stanoví lhůtu pro pokračování v řízení, po jejímž uplynutí insolvenční správce shrne opatření, která byla mezitím provedena a jsou uvedena ve zprávách o činnosti.

(1a) Zpráva uvedená v odstavci 1 rovněž uvádí odměnu insolvenčního správce nebo likvidátora s uvedením způsobu jejího výpočtu.“

17 §lánek 24 téhož zákona uvádí:

„1) Při rozhodování o úpadku jmenuje insolvenční soud likvidátora, při němž se odpovídajícím způsobem použijí ustanovení §lánek 19, 21, 22 a 23 a §l. 102 odst. 5.

2. Výkon funkcí insolvenčního správce skončí v okamžiku, kdy insolvenční soud stanoví funkce likvidátora.

3. Dříve jmenovaný insolvenční správce může být rovněž jmenován likvidátorem.“

18 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (vládní nařízení ?. 92/2003 o daňovém řádu) ze dne 24. prosince 2003 (*Monitorul Oficial al României*, část I, ?. 941 ze dne 29. prosince 2003), ve znění rozhodném z hlediska skutkového stavu sporu v povodním řízení (dále jen „daňový řád“), stanovil v §l?ánku 213, nadepsaném „Vyřizování odvolání“:

„(1) Příslušný orgán rozhodující o odvolání p?ezkoumá skutkové a právní důvody, na nichž je správní daňový akt založen. Při posuzování odvolání se zohlední argumenty účastníků řízení, ustanovení právních předpisů, jichž se dovolávají, a písemnosti založené ve spise týkající se dané věci. Odvolání se projedná v rozsahu vymezeném v příslušném podání.

(2) Orgán příslušný k rozhodnutí o odvolání si může vyžádat stanovisko specializovaných ředitelství ministerstva nebo jiných institucí a orgánů.

(3) Rozhodnutí o odvolání nemůže mít za následek zhoršení situace odvolatele v návaznosti na jeho vlastní odvolání.

(4) Odvolatel, vedlejší účastníci řízení nebo jejich zástupci mohou na podporu svého návrhu předložit nové důkazy. V takovém případě má daňový orgán, který napadený správní daňový akt vydal, nebo případně orgán, který provedl p?ezkum, možnost se k těmto novým skutečnostem vyjádřit.

(5) Orgán příslušný k rozhodnutí o odvolání se nejprve vyjádří k procesním a hmotněprávním námitkám, a pokud se zjistí, že jsou opodstatněné, neposuzuje věc meritorně.“

19 §lánek 38 Ordonanța de urgență nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (mimořádné nařízení vlády ?. 86/2006 o organizaci činností správců v insolvenčním řízení) ze dne 8. listopadu 2006 (*Monitorul Oficial al României*, část I, ?. 944 ze dne 22. listopadu 2006) stanoví:

„(1) Správci v insolvenčním řízení mají nárok na odměnu za vykonávanou činnost ve formě fixní odměny, odměny za úspěch nebo kombinace těchto druhů odměn.

[...]

(4) Prozatímní odměnu za sledované období stanoví insolvenční soudce při zahájení insolvenčního řízení na základě kritérií uvedených v odstavci 2. Tato odměna může být změněna schází v?řitel, která musí zohlednit ustanovení odstavce 2.

(5) Úhrada odměn správce v insolvenčním řízení, insolvenčních správce nebo likvidátor nebo náklad řízení se provádí z fondu zřízeného podle článku 4 zákona č. 85/2006 [...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

20 Společnost C, která je založena podle rumunského práva, sdružuje insolvenční správce a likvidátory, kteří jsou rumunským právem označováni jako „správci v insolvenčním řízení“. Poskytuje služby podnikům, které jsou v insolvenčním řízení. Je nesporné, že tyto služby podléhají DPH.

21 V daňovém výměru ze dne 13. srpna 2015, který byl částečně potvrzen rozhodnutím ze dne 10. května 2016 přijatým v reakci na odvolání podané společností C, konstatovala rumunská daňová správa nesrovnalosti, zejména pokud jde o vznik daňové povinnosti. Společnost C podala ke Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko), který je předkládajícím soudem, správní žalobu, při níž se domáhala odkladu vykonatelnosti rozhodnutí ze dne 10. května 2016.

22 Předkládající soud má za to, že tato žaloba vyvolává tři otázky týkající se výkladu směrnice 2006/112.

23 Pokud jde v první řadě o služby, které společnost C poskytovala společnosti SM SRL v období od 17. března 2011 do 31. srpna 2011, tento soud konstatuje, že společnost C vystavila fakturu k poslednímu uvedenému datu.

24 Za účelem posouzení legality tohoto přístupu je třeba určit, zda dotčené služby spadají pod čl. 64 odst. 2 směrnice 2006/112, který byl do rumunského práva proveden čl. 134a odst. 8 daňového zákoníku.

25 Podle tohoto poslední uvedeného ustanovení mohou osoby povinné k dani stanovit, že se vyúčtování jejich plnění rozloží na období nejvýše jednoho roku, jedná-li se o „poskytování služeb, která probíhají průběžně“. Oblast působnosti uvedeného ustanovení je vymezena demonstrativním seznamem služeb.

26 Pokud by se ukázalo, že se na služby poskytované společnosti SM vztahuje čl. 134a odst. 8 daňového zákoníku, rumunská daňová správa by měla nesprávně za to, že k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti došlo v okamžiku poskytnutí těchto služeb společností C, a že tato společnost je tedy povinna vystavit faktury nejpozději patnáctý den měsíce následujícího po uvedeném poskytnutí služby.

27 Předkládající soud uvádí, že ze znaleckého posudku vypracovaného v rámci sporu, který mu byl předložen, vyplývá, že dotčené služby byly skutečně poskytovány průběžně. Není však vyloučeno, že tyto služby vedly k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám.

28 V druhé řadě předkládající soud uvádí, že za služby poskytnuté v období od listopadu 2010 do října 2011 vystavila společnost C dne 3. října 2011 fakturu a dne 1. listopadu 2011, kdy obdržela odměnu, vybrala DPH. Tento přístup byl odůvodněn okolností, že platba podléhala podmínce disponibility peněžních prostředků příjemce těchto služeb.

29 Rumunská daňová správa měla za to, že taková podmínka neumožňuje oddělit uskutečnění zdanitelného plnění od vzniku povinnosti k DPH, při níž je třeba upřesnit, že společnost C poskytovala služby ode dne, kdy byla jmenována insolvenčním správcem nebo likvidátorem.

30 Společnost C se naproti tomu opírá o rozsudek ze dne 3. září 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, bod 35), když tvrdí, že se „platba“ vyznačuje

přímou souvislostí mezi plněním a protiplněním. Před dotčenou platbou tedy nedošlo ani k výměnám vzájemných plnění, ani ke zdanitelnému plnění.

31 Předkládající soud si klade otázku, zda je stanovisko rumunské daňové správy slučitelné s články 63, 64 a 66 směrnice 2006/112.

32 V této a poslední řadě na základě dohody o spolupráci uzavřené dne 8. prosince 2009 poskytla DDKK, advokátní kancelář založená dle občanského práva, finanční pomoc společnosti C a udělila jí právo užívat své jméno a logo.

33 Podle rumunské daňové správy byla tato dohoda součástí marketingové strategie zaměřené na přilákání zákazníků při zahájení činnosti společnosti C jakožto správce nebo likvidátora podniku v platební neschopnosti. Tato daňová správa však odmítla odpot DPH uvedené na fakturách vystavených advokátní kanceláří DDKK na základě této dohody z důvodu, že společnost C neprokázala, že služby poskytované touto advokátní kanceláří byly použity pro účely jejích zdanitelných plnění.

34 Předkládající soud má za to, že za účelem uplatnění nároku na odpot daně podle čl. 145 odst. 2 písm. a) daňového zákoníku musela společnost C prokázat existenci „přímé a bezprostřední souvislosti“ mezi pořízením, která uskutečnila na vstupu, a plněními, která uskutečnila na výstupu. Rozsudek ze dne 25. listopadu 2021, Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961), poskytuje v tomto ohledu indicie, ale neumožňuje určit požadovanou úroveň dokazování. V projednávané věci předložila společnost C rumunské daňové správě dohodu o spolupráci uzavřenou s advokátní kanceláří DDKK a faktury, které tato kancelář vystavila. Společnost C poukázala na zvýšení svého obrátu a částky svých zdanitelných plnění.

35 Předkládající soud uvádí, že kromě této otázky týkající se výkladu směrnice 2006/112 vyvstává ve sporu, který mu byl předložen, otázka ohledně práva na obhajobu.

36 V rámci správního řízení o odvolání proti daňovému výměru ze dne 13. srpna 2015 totiž rumunská daňová správa uplatnila nové skutkové a právní argumenty. Společnost C tvrdí, že neměla možnost zaujmout stanovisko k těmto argumentům v rozporu s právem na obhajobu a v rozporu s článkem 213 daňového řádu, který omezuje kontrolu prováděnou v rámci odvolání na skutkové a právní důvody zohledněné při vydání napadeného aktu.

37 Předkládající soud připomíná, že v bodě 79 rozsudku ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041), rozhodl Soudní dvůr, že porušení práva na obhajobu, zejména práva být vyslechnut, vede ke zrušení rozhodnutí přijatého na konci dotčeného správního řízení pouze tehdy, pokud by toto řízení mohlo bez této vady vyústit v jiný výsledek. Z bodu 73 tohoto rozsudku vyplývá, že k porušení práva na obhajobu nedochází ani tehdy, je-li vykonatelnost daňového výměru odložena až do jeho případné změny.

38 V projednávaném případě bylo společnosti C uděleno předběžné opatření, a sice odklad vykonatelnosti daňového výměru ze dne 13. srpna 2015, a to až do přijetí rozhodnutí ve věci samé předkládajícím soudem. V rámci sporu, který byl tomuto soudu předložen, dále zpochybnila společnost C nové argumenty, které rumunská daňová správa uplatnila ve správním odvolacím řízení.

39 Za těchto podmínek se Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání články 63, 64 a 66 směrnice [2006/112] takové správní praxi daňového orgánu, jako

je správná praxe v projednávání věci – který uložil dodatečnou platební povinnost osob povinné k dani, profesní společnosti s ručením omezeným (SPRL), jejímž prostřednictvím mohou správci v insolvenčním řízení vykonávat své povolení – spočívající v určení uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti v okamžiku, kdy byly služby poskytnuty v rámci insolvenčního řízení, zatímco odměnu správce v insolvenčním řízení určil insolvenční soud nebo schůze věřitelů, v důsledku čehož byla osoba povinná k dani povinna vystavit faktury nejpozději do patnáctého dne měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo ke zdanitelnému plnění v rámci DPH?

2) Brání články 63, 64 a 66 směrnice [2006/112] takové správní praxi daňového orgánu, jako je správní praxe v projednávání věci, spočívající v uložení dodatečných platebních povinností osob povinné k dani – profesní společnosti s ručením omezeným (SPRL), jejímž prostřednictvím mohou správci v insolvenčním řízení vykonávat své povolení – z důvodu, že osoba povinná k dani vystavila faktury a vybrala DPH až ke dni přijetí plateb za služby poskytnuté v rámci insolvenčního řízení, zatímco schůze věřitelů rozhodla, že úhrada odměny správce v insolvenčním řízení je podmíněna dostupností peněžních prostředků na účtech dlužníků?

3) Postačuje, v případě dohody o společném označení (*co-branding*) mezi advokátní kanceláří a osobou povinnou k dani, k přiznání nároku na odpočet daní, aby osoba povinná k dani při prokazování existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi poskytnutými osobou povinnou k dani na vstupu a plněními na výstupu prokázala po uzavření dohody zvýšení obrátu/hodnoty zdanitelných plnění bez dalších dokladů? V případě kladné odpovědi, jaká kritéria je třeba vzít v úvahu pro určení skutečného rozsahu nároku na odpočet?

4) Musí být obecná zásada unijního práva týkající se dodržování práva na obhajobu vykládána v tom smyslu, že pokud jsou v průběhu vnitrostátního správního řízení o odvolání proti daňovému výměru, kterým se stanoví dodatečná DPH, vzneseny nové skutkové a právní argumenty oproti těm, které jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole, na níž bylo založeno rozhodnutí o vydání tohoto výměru, a osob povinné k dani bylo přiznáno předběžné opatření soudní ochrany prostřednictvím odkladu rozhodnutí o daňové pohledávce do doby, než soud rozhodující ve věci samé rozhodne o žalobě, může soud rozhodující ve věci samé konstatovat, že tato zásada nebyla porušena, aniž ověří, zda by řízení mohlo vést k jinému výsledku, kdyby k této vadě řízení nedošlo?

K žádosti o projednání věci ve zrychleném řízení

40 Předkládající soud požádal Soudní dvůr o projednání této věci ve zrychleném řízení podle čl. 105 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora, přičemž tvrdil, že spor v původním řízení před ním probíhá od roku 2016.

41 Článek 105 odst. 1 jednacího řádu stanoví, že k žádosti předkládajícího soudu, nebo výjimčně i bez návrhu může předseda Soudního dvora po vyslechnutí soudce zpravodaje a generálního advokáta rozhodnout o projednání předběžné otázky ve zrychleném řízení odchýlně od ustanovení tohoto jednacího řádu, pokud povaha věci vyžaduje, aby byla projednána bez zbytečného odkladu.

42 V projednávání věci nic nenasvědčuje tomu, že by předkládající soud byl povinen rozhodnout ve stanovené lhůtě ani že by prostředek soudní ochrany, který u něj uplatnila společnost C v roce 2016, byl předmětem naléhavého projednávání (v tomto smyslu viz usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 1. října 2010, N. S. a další, C-411/10, EU:C:2010:575, bod 8).

43 V tomto posledně uvedeném ohledu stačí uvést, že se tento soud rozhodl předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru dne 15. července 2021. Uvedený soud však

tuto žádost podal až dne 8. listopadu 2022.

44 Je třeba připomenout, že požadavek na projednání sporu před Soudním dvorem bez zbytečného odkladu nemůže vyplývat pouze ze skutečnosti, že předkládající soud je povinen zajistit rychlé vyřešení sporu (rozsudek ze dne 13. října 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, bod 50).

45 Soudní dvůr již rozhodl, že samotný zájem jednotlivce na co nejrychlejší určení rozsahu práv, která pro něj vyplývají z unijního práva, přestože je tento zájem legitimní, nepředstavuje výjimečnou okolnost, jež by mohla odvodnit projednání věci ve zrychleném řízení (usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 10. ledna 2012, Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, bod 13 a citovaná judikatura).

46 Za těchto podmínek předseda Soudního dvora rozhodnutím ze dne 21. prosince 2022 po vyslechnutí soudce zpravodaje a generálního advokáta zamítl žádost o projednání věci ve zrychleném řízení podle článku 105 jednacího řádu.

K předběžným otázkám

K přípustnosti otázek

47 Zaprvé je třeba uvést, že svou první a druhou otázkou předkládající soud žádá Soudní dvůr o výklad článků 63, 64 a 66 směrnice 2006/112.

48 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však vyplývá, že se tento soud ve skutečnosti táže nikoli na výklad článku 63 směrnice 2006/112 jako takový, ale na působnost odstavců 1 a 2 článku 64 této směrnice ve spojení s jejím článkem 63.

49 V tomto ohledu ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce rovněž vyplývá, že čl. 64 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 v původním znění byl do rumunského práva proveden čl. 134a odst. 7 a 8 daňového zákoníku.

50 Soudní dvůr naproti tomu není schopen určit, zda čl. 66 první pododstavec této směrnice, který je fakultativním prováděcím ustanovením, byl v době rozhodné z hlediska skutkového stavu ve sporu v původním řízení proveden do rumunského práva. Rumunská vláda ve svém písemném vyjádření tvrdí, že tomu tak nebylo. Informace, které má Soudní dvůr k dispozici, mu ostatně neumožňují posoudit relevanci tohoto ustanovení pro vyřešení sporu v původním řízení.

51 Vzhledem k tomu, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce slouží jako základ pro řízení podle článku 267 SFEU, je vnitrostátní soud povinen v této žádosti vysvětlit skutkový a právní rámec sporu v původním řízení, a podat nezbytná 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 (rozsudek ze dne 8. června 2023, Lyonesse Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, bod 26 a citovaná judikatura).

52 Tyto kumulativní požadavky na obsah žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jsou výslovně uvedeny v článku 94 jednacího řádu, který je předkládající soud povinen důsledně dodržovat. Kromě toho jsou připomenuty v bodech 13, 15 a 16 Doporučení Soudního dvora Evropské unie pro vnitrostátní soudy o zahájení řízení o předběžné otázce (Úř. v. st. 2019, C 380, s. 1) (rozsudek ze dne 8. června 2023, Lyonesse Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, bod 27 a citovaná judikatura).

53 S ohledem na tyto úvahy je nutné konstatovat, že první a druhá otázka jsou nepřípustné v rozsahu, v němž se týkají výkladu článku 66 směrnice 2006/112.

54 Zadruhé se třetí otázka týká uplatnění nároku na odpot dan podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112. Předkládající soud si klade otázku, jaké důkazy musí osoba povinná k dani předložit daňovým orgánům, aby mohla tohoto nároku využít, a také jaký je rozsah tohoto nároku.

55 Informace, které má Soudní dvůr k dispozici, se však týkají pouze první části třetí otázky, takže není schopen určit důvody, na nichž jsou založeny otázky předkládajícího soudu týkající se rozsahu nároku na odpot, ani užitečnost odpovědi v tomto ohledu. Za těchto podmínek je druhá část třetí otázky nepřípustná.

K první otázce

56 Úvodem je třeba poznamenat, že pokud jde o poskytování služeb dotčených ve věci v původním řízení, předkládající soud v podstatě uvádí, že insolvenční správci a likvidátoři seskupení v rámci společnosti C poskytují služby podnikům, které jsou v insolvenčním řízení, a to nikoli jednorázově, ale průběžně po určitou dobu.

57 Je tudíž třeba mít za to, že podstatou první otázky předkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda článek 64 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že do působnosti odstavců 1 a 2 tohoto článku spadají takové služby poskytované průběžně po určitou dobu, jako jsou služby poskytované podle rumunského práva insolvenčními správci a likvidátory podnikům, které jsou v insolvenčním řízení.

58 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán ve světle jejího článku 63, jelikož první ustanovení je inherentně spjata s druhým ustanovením [rozsudek ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 34].

59 Podle tohoto článku 63 je zdanitelné plnění uskutečňováno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Podle uvedeného čl. 64 odst. 1 se poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, považuje za uskutečněné ve smyslu uvedeného článku 63 uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 35].

60 Z kombinovaného použití těchto dvou ustanovení vyplývá, že v případě poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, dochází k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti v okamžiku uplynutí období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 36 a citovaná judikatura].

61 Pokud jde o výraz „poskytnutí služby, které vede k postupným platbám“, Soudní dvůr potvrdil, že se týká pouze plnění, jejichž povaha odvodňuje platbu rozloženou v čase, a sice ta, která jsou poskytována nikoliv jednorázově, ale opakujícím se nebo průběžným způsobem během určitého období [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, body 37 až 39].

62 Toto zjištění se použije obdobně na druhý případ uvedený v čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112, a sice na „poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním“.

63 K použití čl. 64 odst. 1 této směrnice jakožto právního pravidla, jehož cílem je určit okamžik, ke kterému vzniká daňová povinnost, lze přistoupit pouze tehdy, je-li okamžik (či okamžiky) skutečného uskutečnění plnění jednoznačný a může vést k rozdílnému posouzení, což je případ, kdy jsou plnění z důvodu jejich trvalé nebo opakované povahy poskytována během jednoho nebo více stanovených období [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 45].

64 Naproti tomu v případě, kdy je okamžik poskytnutí plnění jednoznačný, zejména pokud má plnění jednorázovou povahu a existuje přesný okamžik umožňující určit ukončení jeho poskytnutí podle smluvního vztahu mezi stranami dotčené transakce, nemůže se čl. 64 odst. 1 uvedené směrnice použít, aniž by to odporovalo jasnému znění článku 63 téže směrnice [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 46].

65 Dále ze znění čl. 64 odst. 2 druhého pododstavce směrnice 2006/112 jednoznačně vyplývá, že toto ustanovení se stejně jako odstavec 1 tohoto článku 64 vztahuje na dodání zboží a poskytnutí služeb, která probíhají po určitou dobu.

66 Z toho rovněž vyplývá, že čl. 64 odst. 2 druhý pododstavec této směrnice stanoví režim, jehož zavedení je fakultativní, takže je na členských státech, aby rozhodly, zda si přejí tento režim využít. Vnitrostátní zákonodárce má v tomto ohledu určitý rozhodovací prostor v rozsahu, v němž toto ustanovení pouze stanoví, že jeho použití může být stanoveno „v některých případech“ bez jiného upřesnění, než je upřesnění týkající se průběžné povahy plnění, která je uvedena v předchozím bodě tohoto rozsudku.

67 Jak bylo uvedeno v bodě 49 tohoto rozsudku, rumunský zákonodárce se skutečně rozhodl provést uvedené ustanovení přijetím čl. 134a odst. 8 daňového zákoníku, jehož působnost zahrnuje průběžné dodávání zboží a poskytování služeb, „kromě plnění uvedených v odstavci 7“ tohoto článku 134a. Použití čl. 134a odst. 8 daňového zákoníku je tudíž vyloučeno, pokud se jedná o poskytování služeb, které jsou poskytovány průběžně a „které vedou k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám“, takže se na ně vztahuje odstavec 7 uvedeného článku 134a, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

68 Za účelem určení, zda se na plnění dotčená ve věci v původním řízení vztahuje čl. 64 odst. 1 nebo čl. 64 odst. 2 směrnice 2006/112, tak jak byly provedeny do rumunského práva, tedy přísluší předkládajícímu soudu, aby posoudil povahu těchto plnění, a sice zda jsou skutečně poskytována průběžně po určité období, a zejména zda vedou k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám.

69 Pro všechny případy je třeba uvést, že ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že pokud jde konkrétně o služby poskytované společností SM, byla společnost C ustanovena insolvenčním správcem této společnosti a že byla stanovena měsíční odměna ve výši 1 000,00 rumunských lei (RON) (přibližně 240 eur), jakož i odměna za úspěch ve výši 10 %. Rumunská vláda a Evropská komise ve svých písemných vyjádřeních uvedly, že podle rumunského práva, a sice čl. 21 odst. 1 a 1a, jakož i článku 24 zákona č. 85/2006 o insolvenčním řízení, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, předkládají insolvenční správci a likvidátoři měsíční zprávy o poskytnutých službách a odměn, která jim náleží.

70 Ve světle výše uvedeného se s výhradou ověření, která přísluší předkládajícímu soudu,

jeví, že poskytnutí služeb dotčená ve věci v povodním řízení vedla k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, a že tedy nespádají do působnosti čl. 64 odst. 2 směrnice 2006/112, který byl do rumunského práva proveden čl. 134a odst. 8 daňového zákoníku, ale do působnosti čl. 64 odst. 1 této směrnice, který byl do rumunského práva proveden článkem 134a odst. 7 tohoto zákoníku.

71 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 64 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že do působnosti odstavce 1 tohoto článku spadají služby, které se poskytují přibližně po určitou dobu, jako jsou služby poskytované podle rumunského práva insolvenčními správci a likvidátory podnikem, které jsou v insolvenčním řízení, v rozsahu, v němž s výhradou ověření, která přísluší předkládajícímu soudu, vedou tato plnění k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám.

K druhé otázce

72 Úvodem je třeba připomenout, že z odpovědi na první otázku vyplývá, že takové poskytnutí služby, o jaké se jedná ve věci v povodním řízení, v zásadě spadá do působnosti čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112.

73 Dále lze druhou otázku s ohledem na její znění chápat tak, že směřuje k určení okamžiku, k jakému mají být vystaveny faktury a vybrána DPH. Z údajů obsažených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však vyplývá, že tato otázka se stejným jako první otázka týká určení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH a okamžiku vzniku daňové povinnosti.

74 Je tudíž třeba mít za to, že podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, že nemůže dojít k zaplacení odměny za plnění spadající do působnosti tohoto ustanovení z důvodu nedostatku peněžních prostředků na účtech dlužníka, umožňuje uvedené ustanovení mít za to, že daňová povinnost k DPH vzniká až v okamžiku skutečného přijetí platby odměny.

75 Jak bylo připomenuto v bodě 60 tohoto rozsudku, z použití článku 63 ve spojení s čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 vyplývá, že v případě plnění, která vedou k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, dochází k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti v okamžiku uplynutí období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.

76 Takto určený okamžik je podle čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 pro osoby povinné k dani závazný.

77 Podle článku 63 směrnice 2006/112 vykládaného ve světle bodu 24 odvodnění této směrnice nejsou totiž vznik DPH a povinnosti k této dani prvky, kterými mohou smluvní strany volně nakládat. Naopak unijní normotvůrce zamýšlel v co největším možném rozsahu harmonizovat datum vzniku daňové povinnosti ve všech členských státech, aby byl zajištěn jednotný výběr této daně [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 47].

78 Článek 64 odst. 1 směrnice 2006/112 tudíž neumožňuje podílet vznik daně a povinnost k této dani podmínce skutečného přijetí platby za služby poskytnuté během daného období. Naopak ke dni uplynutí tohoto období, tedy ke dni, kdy je platba této odměny obvykle splatná, vzniká daňová povinnost bez výjimky, a to i v případě, kdy tato platba nebyla přijata z jakéhokoli důvodu, včetně důvodu nedostatku peněžních prostředků na účtu dlužníka.

79 Tento výklad čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 je podpořen systematikou této směrnice.

80 Směrnice 2006/112 nevylučuje, že povinnost k DPH může vzniknout nejpozději při vystavení faktury nebo přijetí platby. Jedná se však pouze o možnost, kterou podle čl. 66 prvního pododstavce písm. a) a b) této směrnice mohou členské státy využít pouze pro určitá plnění nebo určité kategorie osob povinných k dani, a to odchýlně od článků 63 až 65 uvedené směrnice [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, bod 49].

81 Je třeba připomenout, že se situace, kdy příjemce dodání zboží nebo poskytnutí služby nesplní nebo splní jen část pohledávky, k jejímuž uspokojení je nicméně povinen na základě smlouvy uzavřené s dodavatelem nebo poskytovatelem, řídí zvláštním ustanovením směrnice 2006/112, a sice jejím čl. 90 odst. 1, který stanoví snížení základu daně zejména v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny po uskutečnění plnění [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby), C-324/20, EU:C:2021:880, body 57 a 60].

82 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, že nemůže dojít k zaplacení odměny za plnění spadající do působnosti tohoto ustanovení z důvodu nedostatku peněžních prostředků na účtech dlužníka, nemožuje uvedené ustanovení mít za to, že povinnost k DPH vzniká až v okamžiku skutečného přijetí platby odměny.

K třetí otázce

83 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že k prokázání existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet daně, stačí, aby osoba povinná k dani kromě smlouvy, na níž je založeno plnění na vstupu, a s ní souvisejících faktur předložila důkazy prokazující zvýšení obrátu nebo objemu zdanitelných plnění údajně splatných v souvislosti s tímto plněním na vstupu.

84 Článek 168 písm. a) směrnice 2006/112 uvádí, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok v členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, 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.

85 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že nárok na odpočet je nedílnou součástí systému DPH a v zásadě ho nelze omezit. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu. Cílem systému odpočtu je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH. Použije-li osoba povinná k dani jednajíc jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo služby toto zboží nebo službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst od daně DPH, která je splatná nebo byla odvedena v souvislosti s uvedeným zbožím nebo službou (rozsudek ze dne 25. listopadu 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, bod 23 a citovaná judikatura).

86 Soudní dvůr upřesnil, že k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH na vstupu, je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvku společených cen

plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpot [rozsudek ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpot DPH v souvislosti s pítátkem spoleníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 45 a citovaná judikatura].

87 Nárok na odpotet dan? je nicmén? p?iznán osob? povinné k dani i v p?ípad? neexistence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpotet, pokud jsou náklady na dot?ené služby sou?ástí režijních náklad? posledn? uvedené osoby a jsou jako takové prvky spoluur?ujícími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž p?ímou a bezprost?ední souvislost s celkovou hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani [rozsudek ze dne 8. zá?í 2022, Finanzamt R (Odpotet DPH související s p?íplatkem spole?níka), C?98/21, EU:C:2022:645, bod 46 a citovaná judikatura].

88 V prvním i druhém případě je nezbytné, aby náklady na pořízení zboží nebo služeb na vstupu byly zahrnuty do ceny konkrétních plnění na výstupu nebo ceny zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích ekonomických činností [rozsudek ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet DPH související s poplatkem společníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 47 a citovaná judikatura].

89 Soudní dvůr mimoto upřesnil, že existence souvislosti mezi plněními musí být posouzena s ohledem na jejich objektivní obsah. Konkrétní orgány daňové správy a vnitrostátní soudy musí zohlednit všechny okolnosti, za kterých byla uskutečněna daně plnění, a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani. V tomto smyslu bylo rozhodnuto, že je třeba zohlednit skutečné použití zboží a služeb pořízených na vstupu osobou povinnou k dani a výlučný důvod tohoto pořízení, přičemž na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28, a ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet DPH související s poplatkem společníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 49 a citovaná judikatura].

90 Je-li prokázáno, že plnění nebylo uskutečeno pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s těmito činnostmi ve smyslu judikatury Soudního dvora, i kdyby bylo toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a citovaná judikatura).

91 V případě, že by se vynaložené výdaje vztahovaly zčásti rovněž k osvobozené činnosti osoby povinné k dani nebo k její činnosti, která není hospodářská, mohla by být zaplacená DPH odečtena jen částečně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 30 a citovaná judikatura).

92 V projednávané věci ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že společnost C poskytla rumunské daňové správě dokumenty prokazující zvýšení jejího obratu nebo objemu jejích zdanitelných plnění.

93 S ohledem na výše uvedené úvahy je však třeba mít za to, že takové okolnosti nemohou samy o sobě rumunské daňové správě umožnit, aby prokázala existenci souvislosti mezi službami poskytnutými společností C na základě smlouvy o spolupráci uzavřené s advokátní kanceláří DDKK a plněními poskytnutými společností C na výstupu, která zakládají nárok na odpočet daně.

94 Toto konstatování je podpořeno judikaturou Soudního dvora, z níž vyplývá, že čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 nijak nepodporuje uplatnění nároku na odpočet daně kritériu zvýšení obratu osoby povinné k dani ani obecněji kritériu ekonomické výnosnosti plnění uskutečného na

vstupu. Okolnost, že nedošlo ke zvýšení obratu osoby povinné k dani, nemůže mít vliv na uplatnění nároku na odpočet daní. Jak totiž bylo připomenuto v bodě 85 tohoto rozsudku, společný systém DPH zaručuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH. Jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane tedy zachován i tehdy, pokud k zamýšlené hospodářské činnosti později nedošlo, a tato hospodářská činnost tudíž nevedla ke zdanitelným plněním nebo nemohla-li osoba povinná k dani použít zboží nebo služby, které vedly k odpočtu v rámci zdanitelných plnění, z důvodu okolností nezávislejších na její vůli (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. listopadu 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, body 30 a 35).

95 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, naproti tomu vyplývá, že v projednávaném případě existují další skutečnosti, které mohou prokázat požadovanou souvislost mezi dotčenými plněními uskutečněnými společností C a její zdanitelnou činností ve smyslu judikatury citované v bodě 89 tohoto rozsudku, které se týkají skutečného použití zboží a služeb pořízených společností C na základě smlouvy o spolupráci uzavřené s advokátní kanceláří DDKK, jakož i důvodu tohoto pořízení.

96 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce totiž vyplývá, že podle čl. 11 odst. 1 písm. c) a d) zákona č. 85/2006 o insolvenčním řízení k tomu, aby mohli nabízet své služby v rámci daného insolvenčního řízení, předloží příslušní insolvenční správci a likvidátoři v tomto smyslu nabídky a je v zásadě na vůčiřitelích podniku dotčeného tímto řízením, aby jednoho z nich jmenovali. S ohledem na tento právní kontext se již rumunská daňová správa vyjádřila k důvodu předmětného plnění, když konstatovala, že dohoda o spolupráci mezi společností C a advokátní kanceláří DDKK byla součástí marketingové strategie, jejímž cílem bylo přilákat zákazníky při zahájení činnosti společnosti C jakožto správce nebo likvidátora podniku v platební neschopnosti.

97 Rovněž se jeví být relevantní, pokud jde o skutečné provádění této dohody o spolupráci, uvést, že společnost C před předkládajícím soudem uvedla, že dokumenty, které předložila třetím osobám, nesou název obchodní firmy DDKK.

98 Je však na předkládajícím soudu, aby posoudil pravdivost výše uvedených okolností a zohlednil je společně se všemi ostatními okolnostmi, za kterých probíhala dotčená plnění na výstupu uskutečněná společností C, za účelem posouzení, zda v projednávaném případě existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daní.

99 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že k prokázání existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet daní, je třeba určit objektivní obsah těchto plnění, to znamená zohlednit všechny okolnosti, za kterých probíhala uvedená plnění, a sice zejména skutečné použití zboží a služeb pořízených osobou povinnou k dani na vstupu, jakož i výlučný důvod tohoto pořízení, přičemž zvýšení obratu či objemu zdanitelných plnění nejsou skutečnosti, které jsou v tomto ohledu relevantní.

Ke čtvrté otázce

100 Úvodem je třeba připomenout, že předkládajícímu soudu byla předložena žaloba směřující proti správnímu rozhodnutí přijatému v reakci na odvolání a tento soud má za to, že toto rozhodnutí bylo přijato v rozporu se zásadou dodržování práva na obhajobu.

101 V tomto ohledu ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že v projednávané věci rumunská daňová správa přijala daňový výměr, kterým konstatovala nesrovnalosti, zejména

pokud jde o okamžik vzniku povinnosti k DPH, který uvedla společnost C. Tento výměr byl řádně potvrzen v rámci odvolacího řízení na základě nových skutkových a právních okolností, aniž byla společnost C vyzvána, aby se k této skutečností vyjádřila.

102 Předkládající soud má za to, že toto porušení práva na obhajobu není nutně rozhodující pro výsledek řízení o žalobě. Ke zrušení rozhodnutí přijatého v reakci na odvolání společnosti C by totiž vedlo pouze tehdy, pokud by se ukázalo, že v případě neexistence tohoto porušení by odvolací řízení mohlo vést k jinému výsledku. Předkládající soud se nicméně táže, zda může zamítnout žalobu, která mu byla předložena, aniž takovou analýzu provede, z důvodu, že na návrh společnosti C byla odložena vykonatelnost daňového výměru ze dne 13. srpna 2015.

103 Je proto třeba mít za to, že podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda obecná zásada unijního práva spočívající v dodržování práva na obhajobu musí být vykládána v tom smyslu, že v rámci správního řízení o odvolání proti daňovému výměru, kterým se určuje DPH, v případě, že příslušný orgán přijme rozhodnutí založené na nových skutkových a právních okolnostech, ke kterým se dotčená osoba nemohla vyjádřit, je vyžadováno, aby toto rozhodnutí bylo zrušeno, přestože došlo na návrh dotčené osoby k odkladu vykonatelnosti tohoto daňového výměru souběžně s žalobou podanou proti tomuto rozhodnutí.

104 V tomto ohledu je třeba připomenout, že dodržování práva na obhajobu představuje základní zásadu unijního práva, jejíž nedílnou součástí je právo být v každém řízení vyslechnut (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 28 a citovaná judikatura).

105 Na základě této zásady, která se použije v případě, kdy správní orgán zamýšlí přijmout vůči osobě akt, který nepříznivě zasahuje do jejího právního postavení, musí být adresátem rozhodnutí významně ovlivňujících jejich zájmy umožněno užitečně vyjádřit stanovisko ke skutečnostem, na kterých hodlá správní orgán založit své rozhodnutí (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 30 a citovaná judikatura).

106 Tuto povinnost mají správní orgány členských států při přijímání rozhodnutí, která spadají do působnosti unijního práva, i když použitelná právní úprava takovýto formální požadavek výslovně nestanoví (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 31 a citovaná judikatura).

107 V projednávaném případě tomu tak skutečně je. Zásada dodržování práva na obhajobu platí za okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení, kdy členský stát, aby vyhověl povinnosti, vyplývající z uplatnění unijního práva, přijmout všechna legislativní a správní opatření, která jsou vhodná pro zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům, podrobí daňové poplatníky řízení o daňové kontrole (rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 40).

108 Cílem pravidla, podle kterého musí být osob?, již je ur?eno rozhodnutí nep?ízniv? zasahující do jejího právního postavení, umožn?no uplatnit její vyjád?ení p?ed p?ijetím tohoto rozhodnutí, je to, aby p?íslušný orgán užite?n? zohlednil všechny rozhodné skute?nosti. Za ú?elem zajišt?ní ú?inné ochrany dot?ené osoby nebo podniku sm?uje toto pravidlo zejména k tomu, aby uvedené subjekty mohly opravit chybu nebo uplatnit takové skute?nosti týkající se jejich osobní situace, které mohou ovlivnit, zda rozhodnutí bude ?i nebude p?ijato nebo jaký bude mít obsah (rozsudek ze dne 3. ?ervence 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 a C?130/13, EU:C:2014:2041, bod 38 a citovaná judikatura).

109 S ohledem na výše uvedené úvahy a skutkové okolnosti shrnuté v bod? 101 tohoto rozsudku lze mít za to, že v projednávaném p?ípad? mohlo dojít k porušení rumunskou da?ovou správou práva spole?nosti C být vyslechnuta p?ed p?ijetím aktu, který nep?ízniv? zasahuje do jejího právního postavení, což p?ísluší prokázat vnitrostátnímu soudu.

110 Tak by tomu však nebylo, kdyby nemožnost spole?nosti C vyjád?it se k novým skutkovým a právním okolnostem zohledn?ným v rámci odvolacího ?ízení byla výsledkem nikoli pochybení ze strany této da?ové správy, ale výsledkem použití procesního pravidla, které sleduje uznaný cíl obecného zájmu, což p?ísluší ov?it p?edkládajícímu soudu.

111 Podle ustálené judikatury se základní práva, jako je právo na obhajobu, totiž nejeví jako absolutní výsady, ale mohou být p?edm?tem omezení za podmínky, že tato omezení skute?n? odpovídají cíl?m obecného zájmu sledovaným dot?eným opat?ením a nejsou vzhledem ke sledovanému cíli nep?im?eným a neúnosným zásahem, jímž by byla ohrožena samotná podstata takto zaru?ených práv (rozsudek ze dne 3. ?ervence 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 a C?130/13, EU:C:2014:2041, bod 42 a citovaná judikatura).

112 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že následné vyslechnutí v rámci opravného prost?edku podaného proti nep?íznivému rozhodnutí m?že být za ur?itých podmínek s to zajistit dodržení práva být vyslechnut (rozsudek ze dne 3. ?ervence 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 a C?130/13, EU:C:2014:2041, bod 55 a citovaná judikatura).

113 Zejména s ohledem na obecný zájem Unie na co nejrychlejším výb?ru vlastních p?íjm?, což znamená, že da?ové kontroly mohou být uskute??ovány bezodkladn? a ú?inn?, m?že být omezení práva být vyslechnut p?ed p?ijetím takového rozhodnutí, které nep?ízniv? zasahuje do právního postavení, jako je platební vým?r, od?vodn?né, pokud dot?ená osoba skute?n? m?že p?i podání odvolání proti tomuto rozhodnutí navrhnout p?ijetí p?edb?žných opat?ení vedoucích k odkladu dot?eného rozhodnutí a pokud jí toto odvolání umož?uje ú?eln? vyjád?it své stanovisko (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. ?ervence 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 a C?130/13, EU:C:2014:2041, body 54, 66, 67, jakož i 71).

114 Judikatura p?ipomenutá v bodech 111 až 113 tohoto rozsudku se týká možnosti od?vodnit omezení práva být vyslechnut, které je stanoveno vnitrostátním právem. S ohledem na právní a skutkové okolnosti uvedené p?edkládajícím soudem se však v projednávané v?ci nejeví, že by se o takové omezení jednalo, což nicmén? p?ísluší prokázat p?edkládajícímu soudu.

115 Nic ve spise, který má Soudní dv?r k dispozici, neumož?uje mít za to, že ?lánek 213 da?ového ?ádu, který podle informací poskytnutých tímto soudem upravuje odvolací ?ízení, stanoví jakékoli omezení práva odvolatele být vyslechnut v p?ípad?, kdy rumunská da?ová správa hodlá založit své rozhodnutí na nových skutkových a právních okolnostech, ke kterým se dot?ená

osoba nemohla vyjadřit. Naopak z jeho čtvrté otázky a s ní souvisejících úvah vyplývá, že předkládající soud má za to, že nevyslechnutí společnosti C před přijetím rozhodnutí o odvolání podaném touto společností skutečně představuje „nesrovnalost“, která může porušit právo být vyslechnut.

116 Jak však správně uvedl předkládající soud, ke zrušení rozhodnutí přijatého na základě správního řízení nemusí nutně vést jakékoli porušení práva na obhajobu v průběhu tohoto řízení.

117 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, 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 věci 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 neznemožují 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 a citovaná judikatura).

118 Toto řešení je použitelné v oblasti DPH, jelikož směrnice 2006/112 neobsahuje ustanovení o prostědcích soudní ochrany, která by měla být členskými státy provedena (obdobně 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, bod 76).

119 členským státům je sice dovoleno, aby umožnily výkon práv na obhajobu podle těchto podmínek, jako jsou podmínky použité při úpravě vnitrostátních situací, avšak tyto podmínky musí být v souladu s unijním právem, a zejména nesmí zpochybňovat užitečný účinek směrnice 2006/112 (obdobně 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, bod 77).

120 Povinnost vnitrostátního soudu zajišťovat plný účinek unijního práva v případě, kdy bylo rozhodnutí přijato v rozporu s dodržováním práva na obhajobu, přitom nemá vždy za následek zrušení tohoto rozhodnutí. Takové porušení práva, konkrétně práva být vyslechnut, totiž vede ke zrušení rozhodnutí přijatého na základě dotčeného správního řízení pouze tehdy, pokud by toto řízení v případě neexistence této nesrovnalosti mohlo vyústit v jiný výsledek [v tomto smyslu viz rozsudky 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; ze dne 20. prosince 2017, Prequ' Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, bod 62, jakož i ze dne 4. června 2020, C. F. (Daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, bod 35]. Naproti tomu okolnost, že došlo k odkladu vykonatelnosti aktu, jehož zrušení je požadováno, souběžně s žalobou podanou proti tomuto aktu, je irelevantní.

121 Za těchto podmínek přísluší předkládajícímu soudu, aby posoudil, do jaké míry by správní odvolací řízení mohlo vést k jinému výsledku, pokud by společnost C byla během tohoto řízení vyslechnuta.

122 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na tvrtou otázku odpovědět tak, že obecná zásada unijního práva spočívající v dodržování práva na obhajobu musí být vykládána v tom smyslu, že v rámci správního řízení o odvolání proti daňovému výměru, kterým se určuje DPH, v případě, že příslušný orgán přijme rozhodnutí založené na nových skutkových a právních okolnostech, ke kterým se dotčená osoba nemohla vyjádřit, je vyžadováno, aby rozhodnutí přijaté na základě tohoto řízení bylo zrušeno, pokud by v případě neexistence této nesrovnalosti mohlo uvedené řízení vyústit v jiný výsledek, přestože došlo na návrh dotčené osoby k odkladu vykonatelnosti tohoto daňového výměru souběžně s žalobou podanou proti tomuto rozhodnutí.

K nákladům řízení

123 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (devátý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 64 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008**

musí být vykládán v tom smyslu, že

do působnosti odstavce 1 tohoto článku spadají služby, které se poskytují přibližně po určitou dobu, jako jsou služby poskytované podle rumunského práva insolvenčními správci a likvidátory podnikům, které jsou v insolvenčním řízení, v rozsahu, v němž s výhradou ověření, která přísluší předkládajícímu soudu, vedou tato plnění k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám.

2) **Článek 64 odst. 1 směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2008/117**

musí být vykládán v tom smyslu, že

v případě, že nemůže dojít k zaplacení odměny za plnění spadající do působnosti tohoto ustanovení z důvodu nedostatku peněžních prostředků na účtech dlužníka, nemožuje uvedené ustanovení mít za to, že povinnost k dani z přidané hodnoty vzniká až v okamžiku skutečného přijetí platby odměny.

3) **Článek 168 písm. a) směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2008/117**

musí být vykládán v tom smyslu, že

k prokázání existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet daně, je třeba určit objektivní obsah těchto plnění, to znamená zohlednit všechny okolnosti, za kterých proběhla uvedená plnění, a sice zejména skutečné použití zboží a služeb pořízených osobou povinnou k dani na vstupu, jakož i výlučný důvod tohoto pořízení, přičemž zvýšení obrátu či objemu zdanitelných plnění nejsou skutečnosti, které jsou v tomto ohledu relevantní.

4) **Obecná zásada unijního práva dodržování práva na obhajobu**

musí být vykládána v tom smyslu, že

v rámci správního řízení o odvolání proti daňovému výměru, kterým se určuje daň z přidané hodnoty, v případě, že příslušný orgán přijme rozhodnutí založené na nových skutkových a právních okolnostech, ke kterým se dotčená osoba nemohla vyjádřit, je vyžadováno, aby rozhodnutí přijaté na základě tohoto řízení bylo zrušeno, pokud by v případě neexistence této nesrovnalosti mohlo uvedené řízení vyústit v jiný výsledek, přestože došlo na návrh dotčené osoby k odkladu vykonatelnosti tohoto daňového výměru souběžně s žalobou podanou proti tomuto rozhodnutí.

Podpisy

* Jednací jazyk: rumunština.