

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

19. října 2017 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet – Podmínky výkonu – Článek 273 – Vnitrostátní opatření – Boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem – Faktura vystavená plátcem prohlášeným daňovým orgánem za ‚neaktivního‘ – Nebezpečí daňového podvodu – Odepření nároku na odpočet – Přímá odpověď – Odmítnutí zohlednění důkazů o neexistenci daňového úniku či daňové ztráty – časové omezení účinků rozsudku, který má být vydán – Neexistence“

Ve věci C-101/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko) ze dne 21. ledna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 19. února 2016, v řízení

SC Paper Consult SRL

proti

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ileși, předseda senátu, A. Prechal, A. Rosas (zpravodaj), C. Toader a E. Jarașinas, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: L. Carrasco Marco, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. ledna 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za SC Paper Consult SRL A. Borou, avocat,
- za rumunskou vládu R. H. Raduem, jakož i M. Bejenar a E. Gane, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung jakož i G.-D. Balanem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 31. května 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi SC Paper Consult SRL (dále jen „Paper Consult“) na jedné straně a Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionální úřadství veřejných financí v Cluj-Napoca, Rumunsko) a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (okresní správa veřejných financí v Bistrița-Năsăud, Rumunsko) na straně druhé, v němž jde o to, že společnost Paper Consult zpochybňuje správné rozhodnutí, jímž jí byl odepřen nárok na odpočet daní z přidané hodnoty (DPH) odvedené za poskytování služeb obdržených od společnosti SC Rom Packaging SPRL (dále jen „Rom Packaging“), jelikož tato poslední uvedená společnost byla k datu uzavření smlouvy prohlášena za „neaktivního“ plátce daní.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3 Bod 59 odvodňovací směrnice 2006/112 zní následovně:

„Členské státy by měly mít možnost, s určitými omezeními a za určitých podmínek, přijímat nebo nadále uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit výběr daní nebo zamezit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovou povinností.“

4 Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 2006/112, obsažený v hlavě I nadepsané „Účel a oblast působnosti“, stanoví:

„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daní, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

5 Článek 168 uvedené směrnice obsažený v hlavě X, nadepsané „Odpočet daní“, zní následovně:

„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 daní, 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;

[...]“

6 Článek 178 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví:

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

a) při odpot dan? podle ?l. 168 písm. a) p?i dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6.“

7 ?lánek 214 odst. 1 písm. a) této sm?rnice stanoví:

„1. „?lenské státy p?ijmou opat?ení nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám p?id?leno osobní identifikační ?íslo:

a) každé osob? povinné k dani s výjimkou osob uvedených v ?l. 9 odst. 2, která uskute?uje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, p?i kterých jí vzniká nárok na odpotet dan?, krom? dodání zboží nebo poskytnutí služeb, p?i nichž da? odvádí podle ?lánek? 194 až 197 a ?látku 199 výhradn? po?izovatel nebo p?íjemce.“

8 ?lánek 273 první pododstavec sm?rnice 2006/112 stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute?ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.“

Na?ízení ?. 904/2010

9 Na?ízení Rady (EU) ?. 904/2010 ze dne 7. ?íjna 2010 o správní spolupráci a boji proti podvod?m v oblasti dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2010, L 268, s. 1) je p?epracovaným zn?ním na?ízení Rady (ES) ?. 1798/2003 ze dne 7. ?íjna 2003 o správní spolupráci v oblasti dan? z p?idané hodnoty a o zrušení na?ízení (EHS) ?. 218/92 (Ú?. v?st. 2003, L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392). Toto na?ízení zejména rozši?uje obsah elektronické databáze systému vým?ny informací v oblasti DPH (*VAT Information Exchange System*, dále jen „VIES“).

10 Bod 16 od?vodn?ní tohoto na?ízení zní takto:

„Hospodá?ské subjekty stále více využívají potvrzení platnosti identifikačních ?ísel pro ú?ely DPH na internetu. Systém potvrzování platnosti identifikačního ?ísla pro ú?ely DPH by m?l hospodá?ským subjekt?m umožnit automatizované potvrzení p?íslušných informací.“

11 ?lánek 17 odst. 1 písm. c) na?ízení ?. 904/2010 stanoví, že ?lenské státy uchovávají ve VIES také údaje o p?id?lených identifikačních ?íselech pro ú?ely DPH, která již pozbyla platnosti.

12 Podle ?látku 23 tohoto na?ízení m?že správce dan? zejména p?edpokládat, že osoba p?estala vykonávat ekonomickou ?innost, pokud nepodala p?iznání k DPH a souhrnná hlášení, a?koliv k tomu byla povinna, b?hem jednoho roku po uplynutí lh?ty pro podání prvního zmeškaného p?iznání nebo hlášení nebo zejména pokud osoba uvedla nepravdivé údaje nebo nesd?lila zm?ny svých údaj?.

13 Podle ?látku 62 ?tvrtého pododstavce na?ízení ?. 904/2010 nebyl ?lánek 17 v dob? rozhodné z hlediska skute?ností ve v?ci v p?vodním ?ízení ješt? v platnosti.

Rumunské právo

14 V dob? rozhodné z hlediska skute?ností ve v?ci v p?vodním ?ízení ?l. 78a odst. 1 ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?, republicat?, cu modific?rile ?i complet?rile ulterioare (na?ízení vlády ?. 92/2003 o da?ovém řádu, úplné zn?ní, ve zn?ní

pozdějších změn a doplňků) stanovil:

„Registr neaktivních/znovu aktivovaných plátců daní

„Plátců daní, kteří jsou právními osobami nebo jinými entitami bez právní subjektivity, jsou prohlášeny za neaktivní a vztahují se na ně ustanovení čl. 11 odst. 1a a 1b zákona č. 571/2003, daňový zákoník, ve znění pozdějších změn a doplňků, pokud splňují některou z následujících podmínek:

- a) nepodali za kalendářní pololetí žádné ze zákonem stanovených přiznání;
- b) vyhýbají se daňové kontrole tím, že poskytnou údaje týkající se identifikace sídla, které neumožní daňovému úřadu jeho identifikaci;
- c) daňové úřady konstatovaly, že nejsou aktivní v sídle nebo v uvedeném místě daňového domicilu.“

15 Článek 11 odst. 1a daňového zákoníku stanoví:

„Na plátce daní se sídlem v Rumunsku, prohlášené za neaktivní v souladu s článkem 78 [vládního nařízení č. 92/2003], kteří vykonávají hospodářské činnosti během období své neaktivity, se vztahují povinnosti související s placením daní a poplatků stanovené tímto zákonem, avšak nemají během tohoto období nárok na odpot výdajů a [DPH] z uskutečněných nákupů.“

16 Článek 11 odst. 1b daňového zákoníku stanoví:

„Příjemci, kteří získali zboží nebo služby od plátců daní, kteří mají sídlo v Rumunsku, nemají poté, co byli tito plátců daní zapsáni do registru plátců jako neaktivní/znovu aktivovaní v souladu s článkem 78 [vládního nařízení č. 92/2003], nárok na odpot výdajů a [DPH] týkajících se dotyčných nákupů, s výjimkou nákupu zboží uskutečněného v rámci exekutivního řízení nebo nákupu zboží/služeb od osoby povinné k dani, v němž bylo zavedeno konkursní řízení na základě zákona č. 85/2006 o insolvenčním řízení, ve znění pozdějších změn a doplňků.“

17 Článek 21 odst. 4 písm. r) daňového zákoníku stanoví:

„Následující výdaje nelze odečíst: [...]

r) zaúčtované výdaje vyplývající z dokladu vydaného neaktivním plátcem, jehož osvědčení o daňové registraci bylo pozastaveno v souladu s usnesením předsedy Státní agentury pro správu daní a poplatků.“

18 Článek 3 ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală („ANAF“) č. 819/2008 (usnesení předsedy Státní agentury pro správu daní a poplatků č. 819/2008, dále jen „ANAF“), stanoví:

„1. Plátců jsou prohlášeni za neaktivní ode dne vstupu v platnost usnesení předsedy [ANAF], kterým se schvaluje seznam plátců prohlášených za neaktivní.

2. Seznam plátců prohlášených za neaktivní je vyvěšen v sídle [ANAF] a zveřejněn na jejích internetových stránkách v oddílu ‚Veřejné informace – Informace o hospodářských subjektech‘.

3. Usnesení p?edsedy [ANAF], kterým se schvaluje seznam plátc? prohlášených za neaktivní, vstupuje v platnost patnáctý den od vyv?šení, jak stanoví ?l. 44 odst. 3 [vládního na?ízení ?. 92/2003].“

19 P?íloha ?. 1 rozhodnutí p?edsedy ANAF ?. 3347/2011, kterým se up?es?ují povinná p?iznání uvedená v ?l. 78a odst. 1 písm. a) vládního na?ízení ?. 92/2003, uvádí následující povinná p?iznání:

- „– 100 ‚P?iznání týkající se povinných plateb do státního rozpo?tu‘;
- 112 ‚P?iznání týkající se povinností platby p?ísp?vk? na sociální zabezpe?ení, dan? z p?íjmu a jmenného seznamu pojišt?nc?‘;
- 101 ‚P?iznání ke korpora?ní dani‘;
- 300 ‚P?iznání k [DPH]‘;
- 301 ‚Zvláštní p?iznání k [DPH]‘;
- 390 VIES ‚Souhrnné p?iznání týkající se dodání/ po?ízení zboží uvnit? Spole?enství‘ a
- 394 ‚Informativní p?iznání týkající se dodání/poskytování a po?ízení uskute?n?ných v tuzemsku‘.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

20 Da?ové orgány rozhodnutím ze dne 11. kv?tna 2012 konstatovaly, že spole?nost Rom Packaging se sídlem v Bukurešti (Rumunsko) poskytla spole?nosti Paper Consult, která má sídlo v Bistri?a-N?s?ud (Rumunsko), na základ? smlouvy o poskytování služeb uzav?ené dne 3. ledna 2011 služby v hodnot? 190 340 rumunských lei (RON, p?ibližn? 44 560 eur) bez DPH.

21 Vzhledem k tomu, že spole?nost Rom Packaging byla od 7. ?íjna 2010 prohlášena za neaktivní a od 1. listopadu 2010 vyškrtnuta z registru plátc? DPH, jelikož nepodala da?ová p?iznání stanovená zákonem, a s ohledem na ?l. 11 odst. 1b da?ového zákoníku dosp?ly da?ové orgány k záv?ru, že spole?nost Paper Consult nemá nárok na odpo?et ?ástky 45 680 RON (p?ibližn? 10 694 eur), tedy ?ástky zaplacené z titulu DPH za služby poskytnuté spole?ností Rom Packaging.

22 Odvolání podané spole?ností Paper Consult proti rozhodnutí orgánu da?ové kontroly zamítlo regionální generální ?editelství pro ve?ejné finance v Cluj-Napoca jako neopodstatné rozhodnutím ze dne 17. ?ervence 2014. Žaloba v da?ovém sporu podaná spole?ností Paper Consult proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta rozsudkem ze dne 8. ?ervence 2015, který vydal v ob?anskoprávním ?ízení Tribunalul Bistri?a-N?s?ud (soud v Bistri?a-N?s?ud).

23 Paper Consult podala odvolání ke Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži). V tomto odvolání nezpochybnila skutkový základ, který zjistily da?ové orgány a Tribunalul Bistri?a-N?s?ud (soud v Bistri?a-N?s?ud). Tvrdila však, že rozhodnutí p?edsedy ANAF ze dne 21. září 2010, kterým byla spole?nost Rom Packaging prohlášena za neaktivní, jí nebylo sd?leno, ale že bylo pouze zve?ejn?no v sídle ANAF a na jejích internetových stránkách. Paper Consult m?la za to, že za t?chto podmínek se v?ží ní nelze tohoto rozhodnutí dovolávat a nelze je považovat za rozhodnutí, které tvoří základ pro odep?ení jejího nároku na odpo?et DPH, jelikož je takové opat?ení v rozporu s unijním právem.

24 Paper Consult tvrdí, že k uplatnění nároku na odpot DPH postačuje splnit podmínky upravené v článku 178 směrnice 2006/112.

25 Předkládající soud však uvádí, že podle judikatury Soudního dvora je boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem, daňovým únikům a zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112, za předpokladu, že jsou opatření přijatá za tímto účelem přiměřená. Podle tohoto soudu nepředstavuje totiž požadavek, aby plátcí daně prováděli minimální ověření na internetových stránkách ANAF týkající se osob, s nimiž zamýšlejí uzavřít smlouvu, zda byly prohlášeny za „neaktivní plátce“, nadměrnou zátěž. Podle uvedeného soudu však neexistuje žádná judikatura Soudního dvora týkající se takové situace.

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

„1) Brání směrnice 2006/112 vnitrostátním právním předpisům, na základě kterých je osobě povinné k dani odepřen nárok na odpot DPH s odvodněním, že osoba na vstupu, která vystavila fakturu, ve které je uveden samostatný výdaj a DPH, byla daňovou správou prohlášena za neaktivní?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku, brání směrnice 2006/112 za podmínek popsaných v první otázce vnitrostátní právní úpravě, na základě které je k tomu, aby mohl být odepřen nárok na odpot DPH, dostačující vyvážení seznamu plátců daně prohlášených za neaktivní v sídle ANAF a zveřejnění tohoto seznamu na internetové stránce ANAF v oddílu Veřejné informace – Informace o hospodářských subjektech?“

K přípustnosti

27 Rumunská vláda zpochybňuje přípustnost předběžných otázek a tvrdí, že předkládající soud nevysvětlil důvody, proč má za to, že je odpověď na jeho otázky nezbytná k vyřešení sporu, který mu byl předložen, jelikož se argumenty společnosti Paper Consult týkají výlučnou nenamítatelnosti prohlášení neaktivity, a nikoli samotných účinků této neaktivity, jak vyplývají z vnitrostátní právní úpravy.

28 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU včít pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti včít posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 15. ledna 2013, Křižan a další, C-416/10, EU:C:2013:8, bod 53, jakož i ze dne 21. prosince 2016, Vervloet a další, C-76/15, EU:C:2016:975, bod 56).

29 Z toho vyplývá, že k otázkám týkajícím se unijního práva se váže domněnka nezbytnosti a relevance. Odmítnutí Soudního dvora rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudky ze dne 15. ledna 2013, Křižan a další, C-416/10, EU:C:2013:8, bod 54, jakož i ze dne 21. prosince 2016, Vervloet a další, C-76/15, EU:C:2016:975, bod 57).

30 V projednávaném případě předkládající soud ve svém rozhodnutí uvedl, že kromě výtky vycházející z nemožnosti dovolávat se věci ní rozhodnutí předsedy ANAF, uvedla Paper Consult rovněž výtku týkající se dodržování podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Předkládající soud měl tedy za to, že je nezbytné požádat Soudní dvůr o výklad směrnice 2006/112.

31 Za těchto podmínek se nezdá, že by požadovaný výklad unijního práva předkládajícím soudem neměl vztah k předmětu sporu v původním řízení ani že by byl hypotetický.

32 Otázky položené předkládajícím soudem jsou tedy přípustné.

K věci samé

33 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je zda musí být směrnice 2006/112 vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která odepírá nárok na odpočet DPH osob povinné k dani z důvodu, že hospodářský subjekt, který jí poskytl službu na základě faktury, na níž jsou samostatně uvedeny výdaje a DPH, byl prohlášen daňovým orgánem členského státu za neaktivní a toto prohlášení o neaktivitě je zveřejněno a zpřístupněno na internetu všem osobám povinným k dani v tomto státě.

34 V těchto otázkách se jedná o vyvážení mezi nárokem na odpočet, jenž je základním prvkem systému DPH, na jedné straně a bojem proti daňovým únikům na straně druhé, což je cíl uznávaný a sledovaný směrnicí 2006/112.

35 Pokud jde o nárok na odpočet, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz zejména rozsudky ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie, C-78/00, EU:C:2001:579, bod 28, jakož i ze dne 21. března 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 37).

36 Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, že nárok na odpočet stanovený v článku 167 a násl. směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se především uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečňovaná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43, jakož i ze dne 21. března 2012 Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 38).

37 Cílem režimu odpočtu je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 44, jakož i ze dne 21. března 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 39).

38 K uplatnění nároku na odpočet DPH je však nutno dodržet požadavky nebo podmínky jak věcné, tak formální povahy.

39 Pokud jde o hmotněprávní věcné požadavky nebo podmínky, ze znění čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že pro to, aby dotčená osoba mohla využít nároku na odpočet, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice a na výstupu bylo zboží nebo

služby uplatňované k odvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 6. září 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26, jakož i ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).

40 Pokud jde o způsoby uplatnění nároku na odpočet, které jsou postaveny na rovné požadavky nebo podmínkám formální povahy, čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví, že osoba povinná k dani musí být držitelem faktury vystavené v souladu s jejími články 220 až 236 a články 238 až 240.

41 Podle ustálené judikatury platí, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl odpočet této daně na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny vcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým formálním požadavkům (rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 62 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45).

42 Avšak může tomu být jinak, jestliže porušení takových formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění vcných hmotněprávních požadavků (rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71, jakož i ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46). Ze spisu však vyplývá a generální advokát uvedl v bodech 40 až 43 svého stanoviska, že ve věci v původním řízení tomu tak není.

43 Podle ustálené judikatury také platí, že nárok na odpočet daně může být odepřen, je-li s ohledem na objektivní okolnosti prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je totiž cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 a právní subjekty se nemohou dovolávat norem unijního práva podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 42 a 43, jakož i citovaná judikatura).

44 Pokud jde o vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení, vyplývá z údajů poskytnutých Soudnímu dvoru, že jejím cílem je boj proti daňovým únikům při odvedech DPH tím, že prostřednictvím odepření nároku na odpočet sankcionuje jednání, které může přispět ke zpoždění odhalení takového daňového úniku nebo přinejmenším nezaplacení DPH ze strany plátců daně, kteří neplní povinnosti podat přiznání stanovené zákonem nebo kteří se vyhýbají daňové kontrole uvedením identifikačních údajů o sídle, které neumožňují daňovému orgánu toto sídlo identifikovat nebo u nichž daňové orgány konstatovaly, že nevykonávají svou činnost v sídle nebo v uvedeném místě daňového domicilu.

45 Evropská komise uvedla ve vyjádření, v němž odkázala na údaje obsažené v tiskové zprávě, kterou zveřejnila dne 4. září 2015, že daňové úniky při odvedech DPH jsou v Rumunsku obzvláště rozšířené, jelikož v roce 2013 činil rozdíl mezi očekávanými příjmy plynoucími z DPH a skutečně vybranou DPH 41,1 %.

46 V této souvislosti rumunská vláda na jednání rovněž uvedla, že právní potíže orgánů s bojem proti daňovým únikům při odvedech DPH vedly rumunského zákonodárce k zavedení mechanismu předcházení daňovým únikům spočívajícího v prohlášení neaktivity těchto plátců daně, jejichž neregulérní chování v daňové oblasti znemožňuje odhalovat nesrovnalosti spojené s výborem DPH a představuje indicii o krácení daně. Neodvedení DPH se navíc podle této vlády odráží v prodejní ceně zboží a služeb a poskytuje prodávajícímu konkurenční výhodu, která zvyšuje objem prodeje, takže uložení peněžitých sankcí není k boji proti daňovým únikům při

odvodech DPH dosta?ující.

47 Není pochyb, že sledování takového cíle představuje pln?ní povinnosti ?lenskými státy, která vyplývá z ?l. 4 odst. 3 SEU, ?látku 325 SFEU, ?látku 2, ?l. 250 odst. 1 a ?látku 273 sm?rnice 2006/112, a jež spo?ívá v p?ijetí všech legislativních a správních opat?ení k zajišt?ní toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti da?ovým únik?m (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, bod 41 a citovaná judikatura). Navíc existuje p?ímá spojitost mezi výb?rem p?íjm? z DPH v souladu s použitelným unijním právem a poskytnutím odpovídajících zdroj? z DPH unijnímu rozpo?tu, nebo? jakákoli mezera ve výb?ru p?íjm? z DPH je potenciáln? p?í?inou snížení zdroj? z DPH (viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, bod 26).

48 V této souvislosti mají ?lenské státy povinnost ov?ovat da?ová p?iznání osob povinných k dani, jejich ú?etní výkazy a jiné relevantní dokumenty a vypo?íst a vybrat dlužnou da? (viz rozsudek ze dne 9. ?ervence 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, bod 26 a citovaná judikatura).

49 ?lenské státy mohou podle ?látku 273 prvního pododstavce sm?rnice 2006/112 uložit další povinnosti než ty, které stanoví tato sm?rnice, jestliže je považují za nezbytné ke správnému výb?ru DPH a k p?edcházení da?ovým únik?m.

50 Opat?ení p?ijatá ?lenskými státy však nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení t?chto cíl?. Nemohou být tedy používána zp?sobem, který by systematicky zpochyb?oval nárok na odpo?et DPH, a tedy neutralitu DPH (rozsudky ze dne 21. b?ezna 2000, Gabalfriša a další, C?110/98 až C?147/98, EU:C:2000:145, bod 52, jakož i ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 57).

51 Soudní dv?r n?kolikrát rozhodl, že da?ová správa nem?že od osob povinných k dani vyžadovat, aby složit? a d?kladn? prov?ovaly svého dodavatele, a p?enesla tak na n? fakticky kontrolní úkony, které má vykonávat tento správní orgán (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 65, jakož i ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, bod 50).

52 V rozporu s unijním právem naopak není požadavek, aby daný subjekt p?ijal všechna opat?ení, která po n?m mohou být rozumn? vyžadována k zajišt?ní toho, aby pln?ní, které provádí, nevedlo k jeho ú?asti na da?ovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. zá?í 2007, Teleos a další, C?409/04, EU:C:2007:548, body 65 a 68, jakož i rozsudek ze dne 21. prosince 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 54).

53 V této souvislosti je nutné konstatovat, že vnitrostátní právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení nep?enáší na osobu povinnou k dani kontrolní úkony, které má vykonávat správní orgán, ale informuje ji o výsledku správního šet?ení, z n?hož vyplývá, že plátce, jenž byl prohlášen za neaktivního, již p?íslušný správní orgán nem?že kontrolovat bu? proto, že tento plátce již neplnil povinnosti podávat da?ová p?iznání stanovené zákonem, nebo proto, že poskytl identifikační údaje o sídle, které da?ovému orgánu neumož?ují toto sídlo ur?it anebo proto, že nevykonává svou ?innost v sídle nebo v uvedeném da?ovém domicilu.

54 Osoba povinná k dani má jedinou povinnost, kterou je nahlédnout do seznamu plátc?, kte?í byli prohlášeni za neaktivní, jenž je vyv?šen v sídle ANAF a zve?ejn?n na jejích internetových stránkách, p?i?emž toto ov?ení lze jednoduše provést.

55 Vnitrostátní právní úprava tak požadavkem, aby osoba povinná k dani provedla toto ov?ení, sleduje podle všeho legitimní cíl, který je vyžadován i unijním právem a jímž je zajistit

správný výběr DPH a předcházet dačovým podvodům, přičemž toto ověření lze od hospodářského subjektu rozumně požadovat. Je však třeba ověřit, zda tyto právní předpisy nepřekračují meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle.

56 Nepodání daových přiznání upravených zákonem lze sice považovat za nepřímý důkaz o daovém úniku, avšak neprokazuje nevyvratitelným způsobem, že k daovému úniku při odvedech DPH skutečně došlo. Z informací předložených Soudnímu dvoru navíc vyplývá, že s výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, sankce upravená v čl. 11 odst. 1b daového zákoníku existuje i nadále, přestože plátcé daní svou situaci napravili a byli vyškrtnuti ze seznamu plátců zapsaných jako neaktivní, takže nabyvatel zboží či služby nemůže nárok na odpočet DPH znovu získat. Naopak čl. 11 odst. 1a daového zákoníku stanoví, že plátcí, jehož aktivita byla znovu obnovena, může být po jeho „opětovné aktivaci“ umožněno získat DPH, jejíž odpočet byl během doby neaktivity odepřen.

57 V této souvislosti rumunská vláda uvedla, že zákon byl novelizován a od 1. ledna 2017 jsou v případě opětovné aktivace činnosti plátců daní prohlášeného za neaktivního daové účinky neaktivace zrušeny jak pro uvedeného plátcu, tak pro jeho obchodní partnery, kteří znovu získávají nárok na odpočet DPH související s plněními uskutečnými během období neaktivity.

58 Podle tvrzení společnosti Paper Consult odvedla Rom Packaging do rozpočtu DPH získanou na základě smlouvy uzavřené se společností Paper Consult. V odpovědi na otázku položenou Soudním dvorem rumunská vláda potvrdila, že částky odpovídající DPH dlužné společnosti Rom Packaging byly skutečně zaplacený, ale že není možné ověřit, že se vztahují k plněním mezi oběma společnostmi, jelikož Rom Packaging nepředložila vyúčtování DPH.

59 S výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, neupravuje čl. 11 odst. 1b daového zákoníku nápravu ve prospěch osoby povinné k dani na výstupu, přestože bylo doloženo, že osoba povinná k dani na vstupu DPH uhradila, takže neuznání nároku na odpočet je definitivní.

60 Nemožnost osoby povinné k dani prokázat, že plnění sjednaná s hospodářským subjektem prohlášeným za neaktivního splňují podmínky upravené směrnicí 2006/112, a zejména že DPH byla tímto subjektem odvedena do státního rozpočtu, přitom překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení legitimního cíle sledovaného touto směrnicí.

61 Na položené otázky je tedy třeba odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která odepírá nárok na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že hospodářský subjekt, který jí poskytl službu na základě faktury, na níž jsou samostatně uvedeny výdaje a DPH, byl prohlášen daovým orgánem členského státu za neaktivní a toto prohlášení o neaktivitě je zveřejněno a zpřístupněno na internetu všem osobám povinným k dani v tomto státě, pokud je toto odepření nároku na odpočet systematické a definitivní a neumožňuje předložit důkaz o tom, že k daovému úniku či ztrátě daových příjmů nedošlo.

K časovému omezení účinků rozsudku Soudního dvora

62 Rumunská vláda požádala Soudní dvůr, aby v případě, že rozhodne, že unijní právo brání takovému zákonu, jako je zákon dotčený ve věci v původním řízení, omezil časové účinky rozsudku, který vydá.

63 Na podporu své žádosti se tato vláda dovolává v první řadě dobré víry vyplývající z objektivních pochybností o dosahu judikatury Soudního dvora, jakož i výsledků postupu „EU Pilot“ týkajícího se vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení, v jehož rámci Komise

na základě odpovědi rumunských orgánů vč uzavřela, což tyto orgány vedlo k domněnce, že je tato právní úprava slučitelná s unijním právem. Z druhé rumunská vláda zdrazuje závažné finanční následky, pokud by měl být odpot DPH v návaznosti na rozsudek Soudního dvora přiznán všem subjektům, které uzavřely obchody se subjekty prohlášenými za neaktivní od roku 2007.

64 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že výklad ustanovení unijního práva, který učiní Soudní dvůr při výkonu pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto ustanovení tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené pravidlo může a musí být použito soudy i na právní vztahy vzniklé a vytvořené před rozsudkem rozhodujícím o žádosti o výklad, pokud jsou kromě toho splněny podmínky umožňující předložit příslušným soudům spor týkající se použití uvedeného pravidla (viz rozsudky ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 58, jakož i ze dne 22. září 2016, Microsoft Mobile Sales International a další, C-110/15, EU:C:2016:717, bod 59).

65 Soudní dvůr mohou jen zcela výjimečně přimět okolnosti k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní unijnímu právnímu řádu, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a to dobrá víra zúčastněných kruhů a riziko závažných obtíží (viz rozsudky ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 59, jakož i ze dne 22. září 2016, Microsoft Mobile Sales International a další, C-110/15, EU:C:2016:717, bod 60).

66 Toto řešení použil Soudní dvůr konkrétně pouze za přesně vymezených okolností, zejména když existuje riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a když podle všeho jednotlivci a vnitrostátní orgány byli vedeni k chování, které nebylo v souladu s unijním právem, z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně smyslu ustanovení unijního práva, ke které případně přispělo i chování jiných členských států nebo Evropské komise (viz rozsudek ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 60, jakož i ze dne 22. září 2016, Microsoft Mobile Sales International a další, C-110/15, EU:C:2016:717, bod 61).

67 Pokud jde o pochybnosti zdrazně rumunskou vládou ohledně výkladu unijního práva, je třeba připomenout, že odepření nároku na odpot DPH osobám povinným k dani představuje výjimku ze základní zásady společného systému DPH, a jeho legalita je podle ustálené judikatury uznávána jen za výjimečných okolností.

68 Ukončení postupu „EU Pilot“ ze strany Komise nemá na zmaňu této analýzy vliv. Ukončení takového neformálního postupu, který není nijak upravený ustanoveními Smlouvy, nýbrž znamená dobrovolnou spolupráci mezi Komisí a členskými státy, jehož cílem je ověření správného uplatňování unijního práva a zároveň včasné vyřešení otázek, které toto uplatňování vyvolává, se nijak nedotýká možnosti Komise zahájit formální řízení o žalobě pro nesplnění povinností podle článku 258 SFEU. Postoj Komise jako takový nemůže každopádně založit legitimní očekávání členského státu, pokud jde o soulad jeho vnitrostátní právní úpravy s unijním právem, pokud – jako je tomu v projednávaném případě – z judikatury vyplývá, že neexistuje objektivní a závažná nejistota ohledně přesobnosti unijního práva, a konkrétně ustanovení směrnice 2006/112.

69 Vzhledem k tomu, že kritérium dobré víry zúčastněných kruhů není v případě rumunských orgánů splněno, není třeba ověřovat, zda je splněno kritérium týkající se závažnosti

ekonomických dopadů.

70 Z předcházejících úvah vyplývá, že není namístě omezit časové úinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

71 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení, která odepírá nárok na odpočet daní z přidané hodnoty osobě povinné k dani z důvodu, že hospodářský subjekt, který jí poskytl službu na základě faktury, na níž jsou samostatně uvedeny výdaje a daň z přidané hodnoty, byl prohlášen daňovým orgánem členského státu za neaktivní a toto prohlášení o neaktivitě je zveřejněno a zpřístupněno na internetu všem osobám povinným k dani v tomto státě, pokud je toto odepření nároku na odpočet systematické a definitivní a neumožňuje předložit důkaz o tom, že k daňovému úniku ani ztrátě daňových příjmů nedošlo.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: rumunština.