

62016CC0101

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 31. května 2017 (1)

Věc C-101/16

SC Paper Consult SRL

proti

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud

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

„řízení o předběžné otázce – Přípustnost – Směrnice 2006/112/ES – Daně – Nárok na odpotet daně z přidané hodnoty (DPH) – Odepření – Faktury vystavené plátcem prohlášeným daňovou správou za neaktivního – Seznam plátců prohlášených za neaktivní – Nebezpečí daňového podvodu – Omezení časových účinků rozsudku, který bude vydán“

I. Úvod

1.

Brání směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (2) vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že osoby povinné k dani z přidané hodnoty (DPH) nemohou odečíst tuto daň zaplacenou z koupě zboží nebo služeb získaných od jiných osob povinných k dani prohlášených za „neaktivní“ podle této vnitrostátní právní úpravy a jejichž seznam je obsažen na internetové stránce vnitrostátního daňového úřadu?

2.

Takový je v podstatě předmět žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko).

3.

Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi SC Paper Consult SRL (dále jen „Paper Consult“) a rumunskými daňovými orgány. Uvedené daňové orgány odmítly přiznat společnosti SC Paper Consult právo odečíst DPH odvedené z poskytování služeb získaných od společnosti Rom Packaging SRL (dále jen „Rom Packaging“) na základě smlouvy uzavřené dne 3. ledna 2011 z důvodu, že tato poslední uvedená společnost prohlásila, že je neaktivním plátcem od 7. října 2010 a je vyškrtuta ze seznamu osob povinných k DPH od 1. listopadu 2010 podle čl. 78a odst. 1 ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (legislativní nařízení vlády č. 92/2003 o daňovém řádu, úplné znění, ve znění pozdějších změn a doplňků, dále jen „legislativní nařízení č. 92/2003“).

4.

Podle čl. 78a odst. 1 legislativního nařízení č. 92/2003 jsou plátcí prohlášeni za neaktivní za jedné ze tří situací, totiž nepodali-li za kalendářní pololetí žádné ze zákonem stanovených přiznání, vyhýbají se daňové kontrole tím, že poskytnou údaje týkající se identifikace sídla, které neumožňují daňovému úřadu jeho identifikaci, nebo pokud daňové úřady konstatovaly, že nejsou aktivní v sídle nebo v uváděném daňovém domicilu.

5.

Na plátce prohlášené za neaktivní se vztahují ustanovení čl. 11 odst. 1a a 1b legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovém zákoníku, dále jen „daňový zákoník“).

6.

Podle čl. 11 odst. 1a daňového zákoníku, se na plátce daně usazené v Rumunsku prohlášené za neaktivní vztahují povinnosti k placení daní a poplatků stanovené tímto zákonem, během období neaktivity však nemohou využít nároku na odpočet výdajů a DPH týkajících se uskutečněných nákupů.

7.

Podle čl. 11 odst. 1b daňového zákoníku osoby, které koupily zboží nebo služby od plátce daně povinných k dani usazených v Rumunsku poté, co byly tyto osoby zapsány jako neaktivní, nemají nárok na odpočet výdajů a DPH týkajících se dotčených nákupů, s výjimkou nákupu zboží uskutečněného v rámci exekutivního řízení nebo nákupu zboží/služeb od osoby povinné k dani podrobené úpadkovému řízení.

8.

Článek 3 odst. 1 ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008 (usnesení předsedy Státní agentury pro správu daní a poplatků, dále jen „ANAF“) č. 819/2008 stanoví, že plátcí jsou prohlášeni za neaktivní ode dne vstupu v platnost usnesení předsedy ANAF, kterým se schvaluje seznam plátců prohlášených za neaktivní. Článek 3 odst. 2 usnesení č. 819/2008 stanoví, že tento seznam je vyvěšen v sídle ANAF a zveřejněn na internetových stránkách této agentury. Podle čl. 3 odst. 3 usnesení č. 819/2008 vstupuje usnesení předsedy ANAF, kterým se schvaluje seznam plátců prohlášených za neaktivní, v platnost po patnácti dnech ode dne vyvěšení.

9.

Příloha 1. 1 rozhodnutí předsedy ANAF 3347/2011, kterým se upřesňují poznání uvedená v čl. 78a odst. 1 písm. a) legislativního nařízení 92/2003 uvádělo v okamžiku, kdy nastaly skutkové okolnosti včl. v původním řízení, tato poznání:

—

100 „Poznání týkající se povinností platby do státního rozpočtu“;

—

112 „Poznání týkající se povinností platby příspěvků na sociální zabezpečení, daní z příjmu a jmenného seznamu pojištěnců“;

—

101 „Poznání týkající se korporátní daní“;

—

300 „Poznání týkající se [DPH]“;

—

301 „Zvláštní poznání týkající se [DPH]“;

—

390 VIES „Souhrnné poznání týkající se dodávek/pořízení zboží uvnitř Společenství“, a

—

394 „Informativní poznání týkající se dodávek/poskytování a pořízení uskutečněných v tuzemsku“.

10.

Ve včl. v původním řízení vyplývá z informací, které má Soudní dvůr k dispozici, že o prohlášení o neaktivitě společnosti Rom Packaging bylo rozhodnuto z důvodu, že nepodala svá daňová poznání.

11.

Vzhledem k prohlášení o neaktivitě společnosti Rom Packaging došly rumunské daňové orgány k závěru, že podle čl. 11 odst. 1b daňového zákoníku nemohla Paper Consult odečíst částku 45680 rumunských lei [RON] za TVA zaplacenou za poskytování služeb, jež byly předmětem smlouvy uzavřené dne 3. ledna 2011.

12.

Po zamítnutí své správní stížnosti Paper Consult podala žalobu k Tribunalul Bistrița-Năsăud (soud prvního stupně v Bistrița-Năsăud, Rumunsko), která byla rovněž zamítnuta dne 8. července 2015.

13.

Paper Consult tedy podala odvolání ke Curtea de Apel Cluj (odvolacímu soudu v Kluži). Paper

Consult tvrdí, že prohlášení o neaktivitě společnosti Rom Packaging proti ní nelze namítat z důvodu, že jí nebylo sděleno osobně a že k tomu, aby měla právo na odpočet DPH, stačí splnit podmínky stanovené v článku 178 směrnice 2006/112, tedy mít fakturu vystavenou v souladu s ustanoveními hlavy XI kapitoly 3, oddíl 3 až 6 uvedené směrnice.

14.

Předkládající soud uvádí, že podle judikatury Soudního dvora je boj proti daňovým únikům, podvodům a zneužívání cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112, za předpokladu, že dotčená vnitrostátní opatření jsou přiměřená. Domnívá se, že článek 273 směrnice 2006/112, který stanoví, že členské státy mohou uložit povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, povoluje vnitrostátní právní úpravu, jako je úprava použitelná ve věci v původním řízení. Podle předkládajícího soudu totiž pro plátce daně není nadměrnou zátěží minimální kontrola, na webových stránkách ANAF, ohledně osob, se kterými zamýšlejí uzavřít smlouvu, která spočívá v ověření, zda tyto osoby byly prohlášeny za neaktivní plátce.

15.

Vzhledem k neexistenci judikatury týkající 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 odpočet DPH s odvodněním, že osoba na vstupu, která vydala fakturu, ve které je uveden výdaj a DPH, byla daňovou správou prohlášena za neaktivní?

2)

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

16.

K těmto otázkám podali písemná vyjádření Paper Consult, rumunská vláda a Evropská komise. Tyto dvě poslední uvedené dotčené strany byly vyslechnuty na jednání, které se konalo dne 26. ledna 2017.

II. Analýza

K přípustnosti

17.

Rumunská vláda tvrdí, že předběžné otázky jsou nepřípustné z důvodu, že předkládající soud nevysvětlil důvody, ze kterých se domnívá, že je odpověď na tyto otázky nutná k vyřešení sporu, který mu byl předložen, jelikož se argumentace společnosti Paper Consult týká výlučnou nenamítatelnosti prohlášení o neaktivitě, a nikoli samotných účinků neaktivity, jak vyplývají z vnitrostátní právní úpravy.

18.

Námitka rumunské vlády musí být podle mého názoru zamítnuta.

19.

Je pravda, že v souladu s cílem, který je mu svěřen v rámci spolupráce založené článkem 267 SFEU, poskytovat poradní stanoviska k hypotetickým otázkám (3). V takovém případě totiž žádost o výklad unijního práva předložená vnitrostátním soudem neodpovídá objektivní potřebě pro jeho rozhodnutí a vyřešení sporu, který projednává.

20.

V projednávaném případě z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, jak ostatně poznamenává rumunská vláda, vyplývá, že spor v původním řízení vznáší právní problém, ve kterém jednotlivec tvrdí, že daňová správa je povinna uznat jeho nárok na odpočet DPH, i když tento nárok vyplývá z transakce uzavřené s plátcem prohlášeným za neaktivního. Rovněž z odvodní žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že Paper Consult tvrdí, že nárok na odpočet DPH placené na vstupu podléhá pouze dodržení čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112.

21.

Takové odvodní, i když stručné, je dostačující k pochopení důvodů, ze kterých se předkládající soud táže na výklad směrnice 2006/112.

22.

Dále podle mého názoru Soudnímu dvoru za předpokladu relevantnosti vztahující se k předběžným otázkám týkajícím se výkladu unijního práva nepřísluší zpochybnit posouzení, provedené předkládajícím soudem, přenesného rozsahu argumentace účastníků původního řízení uvedené u předkládajícího soudu. Vnitrostátní soud totiž zůstává plně zodpovědný za vymezení právního a skutkového rámce žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, jehož přenosnost není Soudní dvůr příslušný ověřovat (4).

23.

Kromě toho i za předpokladu, že by předkládající soud překročil meze žalobních důvodů týkajících se protiprávnosti vznesených před ním, jak naznačuje rumunská vláda ve svých písemných vyjádřeních, nepřísluší Soudnímu dvoru v rámci zkoumání přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, ověřit, zda byla uvedená žádost podána v souladu s vnitrostátními procesními pravidly (5).

24.

Proto Soudnímu dvoru navrhuji, aby žádost o rozhodnutí o předběžné otázce prohlásil za přípustnou.

K věci samé

25.

Jak jsem již naznačil ve svých úvodních slovech, projednávanou předběžnou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že

brání vnitrostátní právní úprav?, která nep?iznává nárok na odpo?et DPH placené na vstupu pro osoby povinné k dani, které po?ídí zboží nebo služeb od jiných osob povinných k dani, z toho d?vodu, že posledn? uvedené osoby byly prohlášeny za „neaktivní“ podle této vnitrostátní právní úpravy, p?i?emž seznam neaktivních osob je uveden na internetových stránkách vnitrostátního da?ového orgánu.

26.

I když ve zn?ní svých otázek p?edkládající soud neur?uje žádné konkrétní ustanovení sm?rnice 2006/112, není pochyb o tom, že usiluje o vyjasn?ní vztahu mezi zásadou nároku na odpo?et DPH stanovenou v ?lánku 167 a následujících sm?rnice 2006/112 a povinnostmi, které mohou ?lenské státy považovat za nezbytné k zajišt?ní správného výb?ru dan? a p?edcházení podvod?m podle ?lánku 273 uvedené sm?rnice, jak tomu ostatn? rozum?ly také dot?ené strany, které p?edložily vyjád?ení v projednávané v?ci.

27.

Ze spisu a vyjád?ení rumunské vlády totiž vyplývá, že odep?ení práva na odpo?et DPH subjekt?m, osobám povinným k DPH v Rumunsku, které si po?ídí zboží nebo služby od plátc? dan? prohlášených za neaktivní v tomto ?lenském stát?, má za cíl odradit tyto subjekty od nákup? u takových plátc? – jejichž situace p?edstavuje riziko podvodu z d?vodu nedodržení jejich povinností da?ového p?iznání – a kone?n? i p?isp?t k vylou?ení t?chto plátc? z trhu, pokud neuvedou svou situaci do po?ádku.

28.

Vztahy mezi zásadou nároku na odpo?et DPH placené na vstupu a povinnostmi, které ?lenské státy mohou požadovat od subjekt? k zajišt?ní správného výb?ru DPH a p?edcházení podvod?m byly p?edm?tem bohaté judikatury (6).

29.

Výchozí bod této judikatury spo?ívá v p?ipomenutí „základní“ povahy, v rámci spole?ného systému DPH zavedeného unijními právními p?edpisy, nároku osob povinných k dani ode?íst od DPH, kterou jsou povinny odvést, dlužnou nebo zaplacenou DPH za zakoupené zboží a služby, které obdržely, na vstupu (7).

30.

Nárok na odpo?et stanovený v ?lánku 167 a následujících sm?rnice 2006/112 tedy nem?že být v zásad? omezen a uplatní se okamžit? pro všechny dan?, které zatížily transakce uskute?né na vstupu (8). Tento nárok, jak je uvedeno v ?lánku 167 sm?rnice 2006/112, vzniká okamžikem, kdy se ode?itatelná da? stává splatnou.

31.

Soudní dv?r rovn?ž op?tovn? p?ipomíná, že ú?elem režimu odpo?t? je zcela zbavit podnikatele zát?že DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodá?ských ?inností. Spole?ný systém DPH tedy zajiš?uje dokonalou neutralitu da?ové zát?že všech hospodá?ských ?inností, a to bez ohledu na jejich ú?el nebo výsledek, za podmínky, že uvedené ?innosti samy podléhají DPH (9).

32.

Nárok na odpočet DPH je nicméně podřízen jak dodržení materiálních požadavků nebo podmínek, tak požadavků nebo podmínek formální povahy.

33.

Pokud jde o materiální požadavky a podmínky, ze znění čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že pro to, aby nárok na odpočet mohl být přiznán, je třeba, aby dotyčná osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a na výstupu bylo zboží nebo služby uplatňované k odvodu 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 (10).

34.

Pokud jde o způsoby uplatnění nároku na odpočet, které jsou postaveny na rovné požadavky a podmínkám formální povahy (11), čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s jejími články 220 až 236 a články 238, 239 a 240. Konkrétně podle čl. 226 bodu 3 směrnice 2006/112 musí faktura uvádět zejména identifikační číslo pro DPH, pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla služby.

35.

Soudní dvůr opakovaně rozhodoval o situacích, ve kterých byl osobě povinné k dani vnitrostátními daňovými orgány odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu nesrovnalostí nebo opomenutí týkající se formálních požadavků týkajících se formálních podmínek, přičemž hmotněprávní podmínky stanovené směrnicí 2006/112 byly kromě toho splněny.

36.

Zstaneme-li v této fázi analýzy v obecné rovině, vyplývá z rozsudků Soudního dvora, že nárok na odpočet DPH placené na vstupu je poskytován v případě, že jsou splněny materiální podmínky požadované pro vznik tohoto nároku, i když byly osobami povinnými k dani některé formální požadavky opomenuty (12).

37.

Vzhledem k tomu, že odmítnutí uznat nárok na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje (13), je Soudní dvůr jen za zvláštních okolností ochoten přijmout, aby porušení formálních požadavků mohla legitimně vést daňové orgány k odepření osobě povinné k dani využít takový nárok.

38.

Doposud z judikatury vyplývá, že ztráta nároku na odpočet DPH může být konstatována ve dvou odlišných případech. Zaprvé se jedná o případ, v němž má porušení formálních požadavků za následek zabránění předložení určitého důkazu, že byly splněny materiální podmínky nároku na odpočet DPH (14). Zadruhé a v podstatě nárok na odpočet DPH může být odmítnut, pokud se vzhledem k objektivním důkazům prokáže, že tento nárok je uplatněván podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jelikož osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že dotčená plnění byla zahrnuta přímě či nepřímě do podvodu (15).

39.

První hypotéza se vysvětluje okolností, že formální požadavky jsou přesně stanoveny k zajištění

uplatnění DPH a umožnění její kontroly ze strany daňových orgánů členských států. Je tedy zcela logické odmítnout nárok na odpočet, pokud porušení takových požadavků je tak velké, že znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje kontrolu splnění materiálních podmínek nároku na odpočet.

40.

Zdá se však, že tak tomu ve věci v původním řízení není.

41.

Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Paper Consult, které byl odepřen nárok na odpočet, má postavení osoby povinné k dani pro účely směrnice 2006/112 a že získala a zaplatila služby, které byly předmětem smlouvy ze dne 3. ledna 2001 v rámci své hospodářské činnosti od jiného hospodářského subjektu, společnosti Rom Packaging, jež rovněž platí DPH, ale byla prohlášena za neaktivní z důvodu, že porušila své povinnosti daňového přiznání podle vnitrostátní právní úpravy. Žádná skutečnost ve spisu neumožňuje vyvodit, že rumunské daňové orgány nemohly kontrolovat skutečné poskytnutí plnění fakturovaných společnosti Paper Consult ani nebyly schopny ověřit identitu a postavení obou hospodářských subjektů.

42.

Pokud jde konkrétně o postavení společnosti Rom Packaging jakožto osoby povinné k dani ve světle písemných vyjádření rumunské vlády snažících se toto postavení popřít, uvádím, že podle čl. 11 odst. 1a daňového zákoníku si plátcí daní prohlášení za neaktivní zachovávají postavení osoby povinné k dani, protože musejí nadále platit DPH, avšak během období neaktivity nemohou využít nároku na odpočet DPH.

43.

Každopádně postavení osoby povinné k dani ve smyslu směrnice 2006/112, kterou se podle jejího čl. 9 odst. 1 rozumí „jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“, nepodléhá ani povinnosti podat daňové přiznání a zaplatit DPH, ani povinnosti zaregistrovat se pro účely DPH (16). Soudní dvůr proto nedávno rozhodl, že navzdory prohlášení „neexistence“ hospodářského subjektu vnitrostátní právní úpravou z důvodu mimo jiné, že tento subjekt nebyl registrován pro účely DPH, nepodal daňové přiznání a nezaplatil své daně, takový subjekt může být uznán za subjekt mající postavení osoby povinné k dani, ve smyslu ustanovení směrnice 2006/112 (17). Takové postavení bylo rovněž uznáno, pokud jde o vystavitele faktury, jemuž předtím bylo odebráno jeho živnostenské oprávnění, a tudíž již neměl právo používat své daňové identifikační číslo (18).

44.

Druhá hypotéza, ve které soudní dvůr uznal, že nárok na odpočet může být odmítnut, má v podstatě svůj původ v možnosti dané členským státem, přiznané v čl. 273 prvním pododstavci směrnice 2006/112, že „mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům“ (19).

45.

Jak jsem již uvedl, rumunský režim prohlášení o neaktivitě některých plátců spočívá na těchto alternativních hypotézách, při jejichž splnění má rumunská právní úprava za to, že existuje nebezpečí daňového podvodu. Mezi těmito hypotézami je obsažena hypotéza o nepodání, podobná jako tomu bylo u společnosti Rom Packaging, všech daňových přiznání, včetně přiznání týkajících se DPH, během období šesti měsíců. Toto opomenutí je potrestáno odepřením nároku

na odpout DPH placené z nákupů uskutečněných tímto plátcí během období prohlášení o neaktivitě, v souladu s čl. 11 odst. 1a rumunského daňového zákoníku. Toto opatření podle mého názoru jasně patří mezi opatření mající za cíl zabránit tomu, aby se situace považované za situace představující nebezpečí daňových úniků nestaly daňovým podvodem. Jelikož totiž nepodání daňového přiznání, včetně přiznání týkajícího se DPH, může zakrývat pokus o daňový podvod ze strany dotyčného plátce, je sledováním cílem právních opatření zabránit tomu, aby se takový podvod mohl uskutečnit, odepřením uvedenému plátcí práva odečíst DPH placené na vstupu během období neaktivity.

46.

Projednávaný případ se však netýká daňové situace plátce, který byl prohlášen za neaktivního, nýbrž osob povinných k dani, které si podobně jako Paper Consult pořídí zboží nebo služby u takového plátce, navzdory prohlášení posledně uvedeného plátce za neaktivního.

47.

Tím, že čl. 11 odst. 1b rumunského daňového zákoníku trestá odepřením práva na odpout DPH placené na vstupu rovněž osoby povinné k dani, které kupují zboží nebo služby u subjektu prohlášeného za neaktivního, nepochybně spadá do cíle boje proti daňovým podvodům sledovaného režimem prohlášení o neaktivitě.

48.

Tento náhled, vykládaný ve spojení s režimem prohlášení o neaktivitě, ukládá osobám povinným k dani, přinejmenším nepřímě, obstarat si informace o případně neaktivním statutu budoucího smluvního partnera (který znamená nebezpečí daňového podvodu).

49.

Taková povinnost představuje požadavek, uznaný Soudním dvorem, podle kterého, jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujistění se o jeho věrnosti (20).

50.

Povinnost ověřit si statut neaktivity osob povinných k dani zavedený rumunským právem totiž zatěžuje každý subjekt vykonávající hospodářskou činnost v Rumunsku, který zamýšlí pořídit zboží nebo služby od jakéhokoli jiného subjektu v tomto členském státě, bez ohledu na okolnost, že tento subjekt byl skutečně prohlášen za neaktivní, a dopustil se tedy nesrovnalostí konstatovaných rumunskými daňovými orgány. Jedná se tudíž o povinnost obecné povahy uloženou každému subjektu ověřit daňovou „důvěryhodnost“ budoucího smluvního partnera nahlédnutím do veřejného seznamu subjektů prohlášených za neaktivní vyhotoveného rumunskými daňovými orgány bez ohledu na jakoukoli indicii umožňující mít podezření, že by se tento budoucí smluvní partner mohl dopustit nesrovnalostí nebo podvodu souvisejícího s DPH.

51.

Avšak vzhledem k reglementární, veřejné a jednoduše přístupné povaze statutu neaktivity v rumunském právu se mi nezdá, že tato povinnost způsobuje nadměrné zatížení osob povinných k DPH v Rumunsku, u nichž je obvyklé očekávat, že znají vnitrostátní právní úpravu a vynakládají odbornou péči alespoň přiměřeně obezřetného obchodníka, nahlédnutím do seznamu plátců

prohlášených za neaktivní rumunskými daňovými orgány nacházejícího se na internetových stránkách ANAF.

52.

Tato povinnost se podobá opatření, které podle mého názoru může být požadováno na osobě povinné k dani pro ověření toho, zda operace, kterou zamýšlí provést, obsahuje nebezpečí, že by ji mohla přivést k účasti na daňovém podvodu.

53.

Ostatně jak rumunská vláda, tak Komise uvádí, že tento systém zveřejněný online na vnitrostátní úrovni vykazuje společné body se systémem zavedeným na unijní úrovni prostřednictvím (automatizovaného) systému výměny informací o DPH (VIES), který subjektům umožňuje získat potvrzení platného identifikačního čísla jejich obchodních partnerů pro účely DPH a vnitrostátním daňovým správám kontrolovat plnění uskutečňovaná uvnitř Společenství a odhalit případné nesrovnalosti (21).

54.

Na rozdíl od případů, ve kterých Soudní dvůr konstatoval, že došlo k přenesení, na osoby povinné k dani, úkolů kontroly a odhalování nesrovnalostí a případných podvodů, které v zásadě přísluší vnitrostátním daňovým orgánům (22), totiž rumunská právní úprava na osobách povinných k dani požaduje pouze, aby ověřily, že subjekt, od kterého si zamýšlejí pořídit zboží nebo služby je zapsán na seznamu – ve veřejném a přípustném na internetových stránkách ANAF – subjektů prohlášených za neaktivní v důsledku kontrol provedených samotnými rumunskými daňovými orgány. Tento požadavek nahlédnutí do seznamu subjektů prohlášených za neaktivní jistě nepředstavuje přenesení úkolů kontroly, které mají vnitrostátní daňové orgány, na osoby povinné k dani.

55.

Proto je osoba povinná k dani, která uzavírá obchody podléhající DPH se subjektem prohlášeným za neaktivního, ve všech případech považována za osobu, která ví nebo měla vědět, že uzavření takových obchodů představuje nebezpečí daňového podvodu.

56.

Odvoděná znalost nebo rozumně předpokládaná znalost takového nebezpečí, aby byl této osobě povinné k dani odepřen nárok na odpot DPH?

57.

Mám za to, že nikoli.

58.

Zprv tento případ neodpovídá případu vyplývajícimu z judikatury, podle které nárok na odpot DPH může být plně odepřen, pokud osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se podílí na plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, konkrétně pokud takový podvod je (nebo byl) spáchán jeho dodavatelem (23).

59.

Proto za současného stavu unijního práva a judikatury pouhé nebezpečí podvodu týkajícího se DPH, jehož stupeň ostatně může být předmětem sporu, nestačí k odvodnění odpovnění nároku na odpovnění.

60.

Zadruhé je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátní opatření sledující cíle uvedené v článku 273 směrnice 2006/112, musejí dodržovat zásadu proporcionality, a proto nemohou být používány takovým způsobem, že by systematicky zpochybňovaly právo na odpovnění DPH, a tudíž základní zásadu neutrality DPH (24).

61.

V projednávané věci představuje odpovnění práva na odpovnění sankci, jejíž odrazující účinek ve skutečnosti směřuje méně k zajištění účinnosti povinnosti nahlédnout do seznamu subjektů prohlášených za nelegální vyhotoveného předsedou ANAF nežli k odrazení osob povinných k dani od nakupování u subjektů prohlášených za nelegální s cílem, in fine, vyloučit poslední uvedené subjekty z trhu, pokud nedají do pořádku svou situaci, jak vysvětlila rumunská vláda.

62.

Osoba povinná k dani, která si poté, co nahlédla do seznamu subjektů prohlášených za neaktivní a zjistila, že subjekt, u kterého zamýšlí opatřit si zboží nebo služby, je na tomto seznamu uveden, navzdory všemu, zboží nebo služby u tohoto subjektu opatří (25), bude podle rumunského práva každopádně vyloučena z práva využití odpovnění DPH týkající se uvedených plnění bez ohledu na případné záruky, které od uvedeného subjektu obdržela, ujišťující ji, že konkrétní plnění, která jsou základem nároku na odpovnění nejsou součástí daňového podvodu a že mimoto bude DPH zaplacená do státní pokladny.

63.

Jinak řečeno, jak Komise správně uvedla na jednání, rumunská právní úprava stanoví v konečném důsledku věci všem osobám povinným k dani, které uzavírají transakce podléhající DPH se subjekty prohlášenými za neaktivní, nevyvratitelnou domněnku účasti na daňovém podvodu. Tato právní úprava stanoví systematické odpírání nároku na odpovnění DPH každé osobě povinné k dani, která si pořízuje zboží nebo služby u subjektu prohlášeného za neaktivního, bez ohledu na skutečnost, že vzhledem k důkazům a písemným dokladům, které tato osoba povinná k dani a tento subjekt mohou předložit, zejména v důsledku daňové kontroly, lze veškeré nebezpečí daňového úniku, pokud jde o dotčené transakce, platně vyloučit, že poslední uvedené transakce splňují věcné a formální podmínky práva na odpovnění DPH, ve smyslu směrnice 2006/112, a že nedošlo k daňovým ztrátám.

64.

Taková vnitrostátní právní úprava jde podle mého názoru nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle správného výběru DPH a zabránění daňovému podvodu.

65.

Co se týče věci v původním řízení, předkládající soud neposkytl žádný důkaz o tom, že obchody uzavřené mezi společnostmi Paper Consult a Rom Packaging zakrývaly daňový podvod nebo že DPH zapsaná na fakturách vystavených poslední uvedenou společností věci společnosti Paper Consult týkající se uvedených transakcí neodpovídala částce, která byla zaplacená do státní

pokladny.

66.

Kromě toho je nepřiměřená povaha vnitrostátní právní úpravy podle mého názoru zesílena okolností zdůrazněnou společností Paper Consult v jejích písemných vyjádřeních a nezpochybněnou rumunskou vládou, že podle čl. 11 odst. 1b daňového zákoníku je odepření práva na odpočet DPH v případě smluvního partnerovi subjektu prohlášeného za neaktivního konečné, tedy že tento smluvní partner nadále nese zátěž této daně, i kdyby subjekt prohlášený za neaktivní dal plně do pořádku svou situaci, pokud jde o své daňové povinnosti. Tato situace kontrastuje a zdá se být nesoudržnou se situací subjektu prohlášeného za neaktivního, který podle čl. 11 odst. 1a daňového zákoníku, má nárok na vrácení DPH, jejíž odpočet byl odepřen v období neaktivity, během pozdějšího daňového období, které následuje po jeho „reaktivaci“ rumunskými daňovými orgány.

67.

Pokud jde o tento aspekt vnitrostátní právní úpravy, rumunská vláda na jednání uvedla – v rámci otázek položených Soudním dvorem týkajících se přiměřenosti odepření odpočtu DPH v případě smluvního partnerovi subjektu prohlášeného za neaktivního, že podle novely daňového zákoníku, tento napříští povoluje, od 1. ledna 2017, každé osobě povinné k dani, která si pořídila zboží nebo služby u subjektu prohlášeného za neaktivního, odečíst DPH týkající se operací uskutečněných během období neaktivity tohoto subjektu za předpokladu, že uvedený subjekt následně uvede do pořádku svou situaci, zvláště pokud jde o povinnosti daňového přiznání.

68.

Je povinností předkládajícího soudu ověřit rozsah této novely, zejména pokud jde o možnost použít ji zpětně na skutkové okolnosti včty v původním řízení, rovněž vzhledem k okolnosti, že podle informací, které poskytla Komise ve svých písemných vyjádřeních, byla Rom Packaging „reaktivována“ rozhodnutím předsedy ANAF ze dne 24. dubna 2012.

69.

Bez ohledu na okolnosti včty v původním řízení, novela daňového zákoníku a vysvětlení podaná rumunskou vládou na jednání však umožňují závěr, že si rumunské orgány samy uvědomily nepřiměřenost systematického a konečného odepírání nároku na odpočet DPH v případě obchodním partnerem subjektu prohlášeného za neaktivního, i kdyby tento subjekt později uvedl plně do pořádku svou situaci, pokud jde o jeho povinnosti daňového přiznání.

70.

Pouhé pozastavení nároku na odpočet DPH až do regularizace transakcí, které tento nárok zakládají, se mi jeví představovat vhodnější opatření než systematické a konečné odepírání takového nároku, pokud si osoba povinná k dani v Rumunsku pořídí zboží nebo služby u subjektu prohlášeného za neaktivního v tomto členském státě.

71.

Je pravda, že v případě, kdy si osoba povinná k DPH v Rumunsku opatřila zboží nebo služby u subjektu prohlášeného za neaktivního poté, co nenahlédla do seznamu subjektů prohlášených za neaktivní, tato osoba povinná k dani porušila jednu z povinností, kterou mu vnitrostátní právní úprava ukládá. Jak jsem uvedl výše, taková povinnost se mi nejeví nijak nadměrnou. Unijní právo podle mého názoru nebrání tomu, aby porušení takové formální povinnosti bylo doprovázeno

odrazující sankcí přiměřenou závažnosti tohoto porušení, které může mít například podobu pokuty. Nicméně nedodržení takové povinnosti, neznamená to, že pokud jde o konkrétní transakce, které zakládají nárok na odpočet DPH, osoba povinná k dani nemohla získat od subjektu prohlášeného za neaktivní záruky, které jsem uvedl výše, podle kterých tyto transakce nejsou součástí žádného daňového podvodu, a DPH bude zaplacená do státní pokladny.

72.

Každopádně nevyvratitelná domněnka, na které je založena rumunská právní úprava, která vede k nemožnosti pro každou osobu povinnou k dani hlásit sebemenší indicii, která by umožnila prokázat, že transakce uzavřené se subjektem prohlášeným za neaktivního splňují podmínky stanovené směrnicí 2006/112 pro možnost odpočtu DPH týkající se uvedených transakcí, podle mého názoru přesahuje to, co je nezbytné k dosažení legitimních cílů sledovaných uvedenou právní úpravou.

73.

S ohledem na předcházející úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky položené předkládajícím soudem odpověděl následovně, totiž: směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, jakou je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která s sebou nese i v případě, kdy nebyl konstatován žádný daňový podvod a žádná ztráta daňových příjmů, systematické a konečné odepírání práva na odpočet DPH osob, která zaplatila DPH z transakcí uzavřených se subjektem prohlášeným za „neaktivního“ podle uvedené právní úpravy bez ohledu na skutečnost, že prohlášení o neaktivitě dotyčného subjektu, které spočívá na existenci nebezpečí daňového podvodu, je veřejné a snadno dostupné každé osobě povinné k dani v dotčeném členském státě.

K návrhu rumunské vlády omezit časové úinky rozsudku Soudního dvora

74.

Pokud Soudní dvůr přijme mou analýzu, bude muset rozhodnout o návrhu rumunské vlády uvedeném v jejích písemných vyjádřeních, aby omezil časové úinky tohoto rozsudku, který vydá.

75.

Na podporu svého návrhu rumunská vláda uvádí zaprvé, že rumunské orgány jednaly v dobré víře. Tato dobrá víra je založena na dvou důvodech. Na jedné straně na objektivních pochybnostech, pokud jde o dosah judikatury Soudního dvora. Na druhé straně na jednání Komise, která v květnu 2014 přijala odpověď rumunských orgánů na základě stížnosti předložené v rámci postupu zvaného „EU Pilot“ týkající se vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení, což tyto orgány vedlo k domněnce, že tato právní úprava je v souladu s unijním právem. Zadruhé rumunská vláda zdůrazňuje závažné finanční následky, pokud by v návaznosti na rozsudek Soudního dvora, měl být odpočet DPH přiznán všem subjektům, které uzavřely obchody se subjekty prohlášenými za neaktivní od roku 2007. Rumunská vláda se domnívá, že toto dodatečné zatížení by představovalo 0,5 % hrubého domácího produktu.

76.

V ústních vyjádřeních Komise navrhuje, aby Soudní dvůr tento návrh odmítl z důvodu, že nejsou splněny podmínky stanovené judikaturou.

77.

Sdílím stanovisko Komise.

78.

Podle ustálené judikatury Soudního dvora výklad pravidla unijního práva, který Soudní dvůr podává při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto pravidla, jak musí být nebo jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené pravidlo může a musí být soudem použito i na právní vztahy vzniklé a založené před rozsudkem, jímž je rozhodnuto o žádosti o výklad, pokud jsou rovněž splněny podmínky umožňující předložit příslušným soudem spor týkající se použití uvedeného pravidla (26).

79.

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 (27).

80.

Vzhledem k tomu, že jsou tato kritéria kumulativní, pokud jedno z nich nebylo splněno, není třeba ověřovat, zda je splněno druhé (28).

81.

Rovněž připomínám, že Soudní dvůr omezuje časovou působnost svých rozsudků vydaných o předběžné otázce 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 Komise (29).

82.

V projednávané věci se domnívám, že kritérium týkající se dobré víry zúčastněných kruhů, včetně rumunských daňových orgánů, není splněno.

83.

Pokud jde o pochyby – a nikoli již objektivní a závažnou nejistotu ve smyslu judikatury – zdrazně rumunskou vládou, jež se týká výkladu unijního práva, i když je pravda, že se situace v projednávané věci poněkud liší od případů, které již byly zkoumány Soudním dvorem, nic to nemění na tom, že odepření nároku na odpočet DPH vůči osobám povinným k dani představuje výjimku ze základní zásady společného systému DPH, jejíž legalita je podle ustálené judikatury přijata pouze za výjimečných okolností, jak jsem připomněl v analýze výše. I když tato judikatura byla v těchto posledních letech dále rozvinuta, zásady, na kterých spočívá, existují dlouhodobě a každopádně před 1. lednem 2007, dnem přistoupení Rumunska k Evropské unii (30). Proto i kdyby měla být uznána situace objektivní a značné nejistoty, měla by nesporně svůj původ nikoli v působnosti ustanovení unijního práva, ale v dodržování právní úpravy, která vedla ke sporu v projednávané věci, Rumunskem po jeho přistoupení k Evropské unii.

84.

Ukončení postupu „EU Pilot“ Komisí tuto analýzu nemění.

85.

Tento neformální postup, který byl zaveden Komisí v jejím sdělení „Evropa přináší nejlepší výsledky – uplatnění [unijního práva]“ (31) zahrnuje dobrovolnou spolupráci mezi Komisí a členskými státy, která má obecně za cíl ověřit správné uplatnění unijního práva a řešit v rané fázi otázky, které toto uplatnění klade. Aťkoli předmětem takového postupu může být pouze žádost o informace, většinou má za cíl, aby se v největší možné míře zabránilo zahájení řízení o nesplnění povinnosti podle článku 258 SFEU (32). Avšak samotné ukončení takového neformálního postupu, který není nijak upraven ustanoveními Smluv, se nijak nedotýká možnosti Komise zahájit formální řízení podle článku 258 SFEU. Každopádně postoj Komise nemůže jako takový 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, pokud jde o působnost unijního práva, konkrétně ustanovení směrnice 2006/112.

86.

Za těchto podmínek navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl návrh rumunské vlády směřující k tomu, aby Soudní dvůr omezil časové úinky rozsudku, který bude vydán, aniž je třeba zkoumat kritérium týkající se existence rizika závažných obtíží.

III. Závěry

87.

S ohledem na všechny předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko) odpověděl následovně:

„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 vnitrostátní právní úpravě, jakou je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která s sebou nese, i v případě, kdy nebyl konstatován žádný daňový podvod a žádná ztráta daňových příjmů, systematické a konečné odepírání práva na odpočet daní z přidané hodnoty osob, která zaplatila daň z přidané hodnoty z transakcí uzavřených se subjektem prohlášeným za „neaktivního“ podle uvedené právní úpravy, bez ohledu na skutečnost, že prohlášení o neaktivitě dotyčného subjektu, které spočívá na existenci nebezpečí daňového podvodu, je veřejné a snadno dostupné každé osobě povinné k dani v

dotčeném členském státě.“

(1) – Původní jazyk: francouzština.

(2) – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

(3) – V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudek ze dne 24. října 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, body 38 a 47 a citovaná judikatura).

(4) – K této ustálené judikatuře viz mimo jiné rozsudek ze dne 13. října 2016, Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej a Pectel (C-231/15, EU:C:2016:769, bod 16 a citovaná judikatura).

(5) – V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudky ze dne 3. března 1994, Eurico Italia a další (C-332/92, C-333/92 a C-335/92, EU:C:1994:79, bod 13) a ze dne 29. června 2010, E a F (C-550/09, EU:C:2010:382, bod 35). Viz rovněž moje stanovisko v dosud projednávané věci Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:79, bod 21).

(6) – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470), ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446), ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), ze dne 6. září 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), usnesení ze dne 28. února 2013, Forwards V (C-563/11, nezveřejněné, EU:C:2013:125), ze dne 16. května 2013, Hardimpex (C-444/12, nezveřejněné, EU:C:2013:318), rozsudky ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719) a ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

(7) – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie (C-78/00, EU:C:2001:579, bod 28) ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 37) a ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 43).

(8) – V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 38), ze dne 6. září 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, bod 24), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 26), ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 44) a usnesení ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nezveřejněné, EU:C:2016:869, bod 30).

(9) – V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 39), ze dne 6. září 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, bod 25), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 27) a usnesení ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, nezveřejněné, EU:C:2016:869, bod 31).

(10) – Viz mimo jiné v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. září 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26) a dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).

(11) – Viz v tomto ohledu rozsudky ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 44) a dne 15. září 2016, Barlis 06- Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 41).

(12) – V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudky ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45 a citovaná judikatura), ze dne 15. září 2016, Barlis 06- Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42) a ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 38 a citovaná judikatura).

(13) – Viz rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 52).

(14) – V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46 a citovaná judikatura).

(15) – Viz, v tomto smyslu mimo jiné rozsudky ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, body 59, 60 a 64) a ze dne 22. října 2015 PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 47 až 50).

(16) – Viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 39 a 40).

(17) – Viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 19, 31, 39 a 42).

(18) – Viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, body 28 až 33).

(19) – Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska. Viz v tomto ohledu mimo jiné rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 55) a ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49).

(20) – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a David (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 60), usnesení ze dne 28. února 2013, Forwards V (C-563/11, nezveřejněné, EU:C:2013:125, bod 40), ze dne 16. května 2013, Hardimpex (C-444/12, nezveřejněné, EU:C:2013:318, bod 25) a ze dne 15. července 2015, Koela-N (C-159/14, nezveřejněné, EU:C:2015:513, bod 47).

(21) – Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 28).

(22) – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 61, 62 a 65), a ze dne 6. září 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, body 42 až 44).

(23) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, body 48 a 49 a citovaná judikatura).

(24) – V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57), a ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49). Pro připomenutí, Soudní dvůr pravidelně připomíná, že zásada proporcionality vyžaduje, aby členské státy používaly prostředky, které jim sice umožňují, aby účinně dosáhly uvedeného cíle, ale zároveň co nejméně narušují cíle a zásady stanovené unijními právními předpisy, jako je základní zásada práva na odpočet DPH: viz mimo jiné rozsudky ze dne 18. října 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 32 a citovaná judikatura) a ze dne 16. března 2017, Bimotor (C-211/16, nezveřejněný, EU:C:2017:221, bod 27).

(25) – Takové rozhodnutí může být založeno na zcela legitimních hospodářských důvodech, jako je existence selektivní nebo výhradní distribuční soustavy nebo zvláštních vlastností zboží nebo

služeb prodávaných subjektem prohlášeným za neaktivního.

(26) – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIC a další (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 58), ze dne 18. října 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 41) a ze dne 22. ledna 2015, Balazs (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 49).

(27) – Rozsudek ze dne 22. ledna 2015, Balazs (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 50 a citovaná judikatura).

(28) – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 27. února 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, bod 28) a ze dne 22. ledna 2015, Balazs (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 53).

(29) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. ledna 2015, Balazs (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 51 a citovaná judikatura).

(30) – K základní a v zásadě neomezené povaze nároku na odpot DPH placené na vstupu, viz mimo jiné rozsudek ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, body 16 až 18) a k dodržování (a porušování) zásady proporcionality v kontextu opatření systematicky odpírajícího používání nároku na odpot DPH ve vztahu ke kategoriím nákladů osob povinných k dani, s cílem předcházení podvodům a daňovým únikům, viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99 EU:C:2000:470, body 60 až 62).

(31) – COM (2007) 502 final.

(32) – K různým rysům tohoto postupu v kontextu pravidel unijního práva na přístup k dokumentům orgánů viz mimo jiné stanovisko generální advokátky Sharpston v případě Švédsko v. Komise (C-562/14 P, EU:C:2016:885, body 40 až 54).