

Věc C-430/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

3. června 2019

Předkládající soud:

Tribunalul Cluj (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

15. května 2019

Žalobkyně:

SC C. F. SRL

Žalovaní:

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

Předmět původního řízení

Žaloba ve věci správního a daňového sporu podaná žalobkyní SC C. F. SRL v řízení proti Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Okresní správa veřejných financí v M., Rumunsko; dále jen „AJFPM“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Regionální generální ředitelství pro veřejné finance v C., Rumunsko; dále jen „DGRFPC“), která se týká stížnosti proti správnímu daňovému aktu.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Na základě článku 267 SFEU žádá Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (soud v Kluži - senát pro správní a daňové záležitosti, pracovněprávní spory a spory týkající se sociálního zabezpečení) o výklad zásady respektování práva na obhajobu z hlediska práva na přístup ke správnímu spisu, jakož i o výklad takzvané „teorie nevinné strany“.

Předběžné otázky

1) Může a musí být správní daňový akt vydaný vůči soukromé osobě ve světle zásady respektování práv na obhajobu, jak je nyní vymezena judikaturou Soudního dvora (věci Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda a Ispas), sankcionován neplatností v případě, kdy soukromá osoba neměla možnost přístupu k informacím, na jejichž základě byl proti ní správní daňový akt vydán, a to navzdory skutečnosti, že je v tomto aktu odkazováno na některé údaje ze správního spisu?

2. Brání zásady neutrality, proporcionality a rovnocennosti uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob v případě společnosti, která z daňového hlediska jednala bezchybně, které je odepřeno uplatnění nároku na odpočet daně z příjmů právnických osob z důvodu daňového jednání dodavatelů, které je považováno za neadekvátní na základě prvků jako je nedostatek lidských zdrojů [nebo] nedostatek dopravních prostředků, k čemuž se přidává skutečnost, že daňový orgán nepředloží důkaz o jakékoli činnosti, ze které vyplývá daňová nebo trestní odpovědnost příslušných dodavatelů?

3. Je s unijním právem slučitelná vnitrostátní praxe, která podřizuje uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob držení jiných podpůrných dokladů, než je daňová faktura, jako je například odhad nákladů a zpráva o postupu prací, tedy doplňkové podpůrné doklady, které nejsou jasně a přesně stanoveny vnitrostátními daňovými předpisy?

4. Lze mít s ohledem na rozsudek ve věci WebMindLicenses za to, že daňový podvod nastává v případě, kdy osoba povinná k dani pořídí zboží a služby od jiné osoby povinné k dani, která využívá jiný daňový režim, než předmětná osoba povinná k dani?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Zásada respektování práv na obhajobu, jakož i zásady neutrality, proporcionality a rovnocennosti

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207/2015 o daňovém řádu)

Článek 9 odst. 1 a čl. 46 odst. 2 písm. j), které stanoví povinnost daňového orgánu poskytnout osobě povinné k dani možnost vyjádřit své stanovisko a tuto skutečnost uvést ve vydaném daňovém aktu

Článek 278 odst. 1, podle kterého správní stížnost nepozastavuje výkon správního daňového aktu

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 207/2015 o daňovém zákoníku), použitelný od 1. ledna 2016

článek 11 odst. 1

„Při určování výše poplatku, daně nebo povinného příspěvku na sociální zabezpečení daňové orgány nemusí zohlednit plnění, které nemá hospodářský účel, přičemž upraví daňové účinky tohoto plnění, anebo mohou překlasifikovat formu určité transakce nebo činnosti tak, aby odrážely hospodářský obsah transakce nebo činnosti.“

článek 25 odst. 1

„Pro určení daňového výsledku se za odpočitatelné výdaje považují výdaje vynaložené na provádění hospodářských činností, včetně těch, které jsou upraveny platnými právními předpisy, jakož i poplatky za zápis, členské poplatky a příspěvky placené obchodním a průmyslovým komorám, organizacím zaměstnavatelů a odborům.“

Článek 299 odst. 1 písm. a), týkající se povinnosti plátce DPH mít fakturu a doklad o zaplacení DPH vybrané nebo splatné na vstupuDříve platný daňový zákoník (zákon č. 571/2003) - čl. 11 odst. 1, čl. 21 odst. 1, čl. 146 odst. 1 písm. a) - ustanovení odpovídající výše uvedeným článkům nového daňového zákoníku

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 C. F. SRL je společnost založená podle rumunského práva, jejímž předmětem činnosti je využívání lesních zdrojů. V období od 29. srpna 2016 do 13. dubna 2017 byla tato společnost podrobena daňové kontrole ze strany AJFPM. Předmětem této kontroly byla daň z příjmů právnických osob za období od 1. ledna 2011 a 31. prosince 2016, jakož i daň z přidané hodnoty (DPH) za období od 1. března 2014 do 31. prosince 2016.
- 2 V důsledku předmětné kontroly byly stanoveny dodatečné daňové povinnosti týkající se daně z příjmů právnických osob a DPH. Společnost C. F. SRL podala daňovou stížnost proti platebnímu výměru a protokolu o daňové kontrole, které vydala AJFPM. Společnost poukázala na různé nesrovnalosti daňové kontroly, a to jak z hlediska otázek týkajících se daňového řízení, tak i z hlediska otázek hmotného daňového práva.
- 3 Stížnost společnosti C. F. SRL byla částečně zamítnuta jako neopodstatněná a částečně jí bylo vyhověno s tím, že útvaru daňové kontroly byla uložena povinnost uskutečnit daňovou kontrolu znovu. Pokud jde o část stížnosti, která byla zamítnuta, společnost C. F. SRL podala k Tribunalul Cluj (soud v Kluži, Rumunsko) žalobu na neplatnost. Společnost C. F. SRL s odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 25. října 2011, Solvay v. Komise (C-109/10 P, EU:C:2011:686) navrhla zrušení správních aktů týkajících se kontroly z důvodu

skutečnosti, že jí během správní fáze bylo odepřeno právo na přístup k celému správnímu spisu.

- 4 Již v písemné fázi předběžné správní stížnosti žalobkyně požádala orgány daňové kontroly o to, aby mohla uplatnit své právo na přístup k celému správnímu spisu. Tato žádost byla předložena v situaci, kdy byla daňová kontrola pozastavena na 6 měsíců s cílem umožnit kontrolu ze strany jiného orgánu s funkcemi daňové kontroly, konkrétně Direcția Regională Antifraudă O. (Regionální ředitelství pro boj proti podvodům v O., Rumunsko) (dále jen „DRAFO“), a za účelem kontaktování orgánů činných v trestním řízení. Prověřování orgánů činných v trestním řízení bylo ukončeno rozhodnutím o odložení věci. Společnost C. F. SRL navíc uvedla určité procesní nesrovnalosti.
- 5 Společnost C. F. SRL byla rovněž obviněna z účasti na fiktivních transakcích v oblasti daně z příjmů právnických osob a DPH. Podle rumunských daňových orgánů byly obchodní transakce uskutečněné společností C. F. SRL a dvěma obchodními partnery fiktivní, neboť tyto dva dodavatelé neměli technickou a logistickou kapacitu pro poskytování předmětných služeb. Daňové orgány mají v úmyslu určit odpovědnost společnosti C. F. SRL za údajně neadekvátní daňové jednání jejich dodavatelů.

Základní argumenty účastníků původního řízení

- 6 Pokud jde o přístup k dokumentům týkajícím se kontroly, žalobkyně uvádí, že po obnovení řízení o daňové kontrole nebyla společnost C. F. SRL nijak informována o tom, jak kontrola uskutečněná jiným kontrolním orgánem ovlivnila daňovou kontrolu. Navíc procesní nesrovnalosti, které žalobkyně zjistila, nemohly být relevantním způsobem uplatněny, jelikož její právo na přístup ke správnímu spisu daňové kontroly nebylo ani formálně zpochybněno.
- 7 Ve své žalobní odpovědi AJFPM odkazuje na skutečnost, že původní účetní doklady byly ze strany DRAFO získány v průběhu roku 2013 a že následně byly předány Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (státní zastupitelství u soudu v Kluži, Rumunsko), které provedlo vyšetřování ohledně spáchání trestných činů v oblasti lesnictví ze strany C. F. SRL. Rovněž je třeba uvést, že útvar daňové kontroly přezkoumal účetní doklady C. F. SRL v sídle státního zastupitelství u soudu v Kluži. AJFPM rovněž uvádí, že právo společnosti C. F. SRL na obhajobu bylo dodrženo, neboť právní zástupce společnosti byl pozván do sídla daňového orgánu za účelem obdržení kopie správního kontrolního aktu.
- 8 Pokud jde o připsání odpovědnosti za daňové jednání dodavatelů, tak podle názoru společnosti C. F. SRL, který se zakládá na judikatuře Soudního dvora Evropské unie ohledně takzvané „teorie nevinné strany“, nemůže být tato společnost odpovědná za údajně neadekvátní daňové jednání svých dodavatelů. Společnost C. F. SRL uvádí, že nemůže být vyhověno tvrzení daňových kontrolních orgánů, podle kterého fiktivní povaha předmětných transakcí vyplývá ze skutečnosti, že kromě daňové faktury nemůže poskytnout další podpůrné

doklady, neboť na úrovni judikatury nejvyššího soudního orgánu Rumunska, Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud, Rumunsko), bylo stanoveno, že jediný podpůrný doklad vyžadovaný rumunskými daňovými právními předpisy k uplatnění nároku na odpočet jak DPH, tak daně z příjmů právnických osob, je daňová faktura.

- 9 Společnost C. F. SRL zpochybňuje také další tvrzení útvaru daňové kontroly, podle něhož fiktivní povaha transakcí posuzovaných v projednávané věci vyplývá ze skutečnosti, že předmětné dodavatelské společnosti podléhaly dani z příjmů mikropodniků ve výši 3 % z obrátu, zatímco společnost C F. SRL podléhala dani z příjmů právnických osob ve výši 16 % z dosaženého zisku. Společnost C. F. SRL vyjádřila názor, že nelze mít pochybnosti o možné újmě státního rozpočtu ve světle judikatury Soudního dvora ve věci WebMindLicenses (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), neboť její dodavatelé uplatnili právní možnost spočívající v uplatnění jiného daňového režimu, než je režim zvolený společnostmi C. F. SRL.
- 10 Žalobní odpověď předložená daňovým orgánem se shoduje s aktem daňové kontroly a v tomto aktu AJFPM neodkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 11 Pokud jde o právní otázku přístupu ke správnímu spisu, předkládající soud odkazuje na judikaturu Soudního dvora týkající se zásady respektování práv na obhajobu, zejména na rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, bod 36), rozsudek ze dne 3. července 2014, Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, bod 73) a rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 39).
- 12 Předkládající soud uvádí, že po vydání rozsudku ve věci Ispas rumunský zákonodárce nepřijal žádná opatření k právní úpravě pojmu „právo na přístup ke správnímu spisu“, přesněji řečeno, za jakých podmínek je realizováno, a především jaká sankce musí být uplatněna vnitrostátním soudem, který zjistí porušení tohoto práva. Předkládající soud rovněž uvádí, že v rumunském daňovém řízení nemá podání předběžné správní stížnosti odkladný účinek na vykonatelnost, jak jednoznačně vyplývá ze znění čl. 278 odst. 1 zákoníku o daňovém řízení.
- 13 Za těchto podmínek předkládající soud vyjadřuje vážné pochybnosti ohledně sankce, kterou musí v rámci vnitrostátního sporu uplatnit na správní kontrolní akt vydaný ze strany AJFPM z důvodu porušení práva na přístup ke správnímu spisu. Předkládající soud rovněž uvádí, že také judikatura vnitrostátních soudů týkající se sankce vyplývající z nerespektování práv na obhajobu se liší.
- 14 Ve věci Ispas nebyl Soudní dvůr vyzván k tomu, aby objasnil, jaká je procesní sankce, kterou musí vnitrostátní soud uplatnit, pokud zjistí, že právo daňového poplatníka na přístup ke správnímu spisu nebylo respektováno. Závěrem se

předkládající soud táže, jaká sankce má být podle názoru Soudního dvora uplatněna v případě nerespektování práv na obhajobu v případě společnosti, jako je žalobkyně, pokud jí není přiznáno právo na přístup ke správnímu spisu, a to ve vztahu k [zásadě] unijního práva týkající se respektování práv na obhajobu.

- 15 Druhá právní otázka se týká způsobu, jakým lze podle unijního práva uznat odpovědnost společnosti, jako je žalobkyně, za údajně neadekvátní jednání jejích dodavatelů. Předkládající soud uvádí, že v rámci daňové kontroly AJFPM neuplatňuje skutečnost, že dvě společnosti, které poskytují služby společnosti C. F. SRL, nesplnily ohlašovací a účetní povinnosti a platební povinnosti ve vztahu ke státnímu rozpočtu, nýbrž skutečnost, že tyto dvě dodavatelské společnosti využívají daňový režim, který AJFPM považuje za výhodnější, než ten, v rámci něhož působí společnost C. F. SRL. Předkládající soud má za to, že rozdíly v daňovém režimu mezi poskytovatelem služeb a příjemcem těchto služeb, které nejsou ničím jiným než uplatněním právní možnosti, nemohou představovat situaci daňového podvodu. V důsledku toho výše uvedený soud považuje pro účely vyřešení tohoto sporu za mimořádně užitečný výklad, který Soudní dvůr poskytne ohledně takzvané „teorie nevinné strany“, a to ve světle konkrétní situace v projednávané věci a jeho předchozí judikatury.
- 16 Pokud jde o judikaturu, předkládající soud cituje rozsudky Evropského soudu pro lidská práva (rozsudek ESLP ze dne 18. června 2010, *Business Support Center* proti Bulharsku, stížnost č. 6689/03, bod 24, a rozsudek ESLP ze dne 22. ledna 2009, *Bulves AD* Bulharsko, stížnost č. 3991/03), jakož i rozsudky Soudního dvora (rozsudek ze dne 21. února 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121; ze dne 21. prosince 2011, *Cicala*, C-482/10, EU:C:2011:868, body 17 až 19, rozsudek ze dne 6. září 2012, *Gabor Toth*, C-324/11, EU:C:2012:549; rozsudek ze dne 13. února 2014, *Maks Pen EOOD*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 31, a rozsudek ze dne 22. ledna 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 52).
- 17 Předkládající soud má rovněž pochybnosti o podpůrných podkladech požadovaných útvarem daňové kontroly AJFPM za účelem odůvodnění nároku na odpočet daně z příjmů právnických osob a DPH. Podle čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty je jediným formálním požadavkem stanoveným unijními právními předpisy daňová faktura. Na úrovni judikatury Nejvyššího soudu však byla zaznamenána řešení konkrétních případů, ze kterých vyplynulo, že nárok na odpočet daně z příjmů právnických osob podléhá předložení jak faktury, tak také dalších podpůrných dokladů. Předkládající soud má tudíž za to, že také z tohoto hlediska je za účelem vyřešení sporu nezbytný výklad zásady přednosti obsahu před formou, který zohlední zvláštnosti projednávané věci.