

Věc C-726/23

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

28. listopadu 2023

Předkládající soud:

Curtea de Apel București (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

16. září 2021

Odvolatelka-žalobkyně v prvním stupni:

SC Arcomet Towercranes SRL

Odpůrci-žalovaní v prvním stupni:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București

Předmět původního řízení

Opravný prostředek podaný proti rozsudku Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti, Rumunsko), kterým byla zamítnuta žaloba podaná SC Arcomet Towercranes SRL (dále jen „žalobkyně“) znějící na částečné zrušení rozhodnutí o zamítnutí stížnosti podané proti platebnímu výměru ve výši 437 705 rumunských lei (RON) z titulu dodatečné daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a výši 222 917 RON z titulu příslušenství daně (úrok z prodlení a penále), jakož i částečné zrušení platebního výměru na tyto daňové povinnosti a zprávy o daňové kontrole, na jejímž základě byl platební výměr vydán. Žalobkyně rovněž žádá o osvobození od placení obou předmětných částek, jakož i o uznání svého nároku na vrácení částky 84 973 RON a skutečné vrácení této částky.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

V souladu s článkem 267 SFEU se žádá o výklad čl. 2 odst. 1 písm. c) a článků 168 a 178 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Předběžné otázky

1) Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že částka fakturovaná společností (hlavní společností) přidružené společnosti (provozní společnosti), jež se rovná částce nezbytné k tomu, aby zisk provozní společnosti odpovídal vykonávaným činnostem a převzatým rizikům podle metody marže stanovené ve směrnici OECD k převodním cenám, představuje platbu za službu, která tedy spadá do oblasti působnosti DPH?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, pokud jde o výklad článků 168 a 178 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, mají daňové orgány právo požadovat kromě faktury také doklady (např. zprávy o činnosti, výkazy o průběhu [prací] atd.), které odůvodňují použití nakoupených služeb pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani, anebo musí být tato analýza nároku na odpočet DPH založena pouze na přímé souvislosti mezi nákupem a dodáním/poskytnutím nebo [mezi nákupem a] celou ekonomickou činností osoby povinné k dani?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Listina základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“): čl. 41 odst. 1 a odst. 2 písm. a).

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“): čl. 2 odst. 1 písm. c), články 168 a 178

Uplatňovaná unijní judikatura

Rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman v. Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, bod 24; rozsudek ze dne 29. února 1996, Inzo v. Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, body 23 a 24; rozsudek ze dne 5. prosince 1996, Reisdorf v. Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, body 19, 26 a 29; rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Garage Molenheide a další v. Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1996:623, bod 48; rozsudek ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, body 22 až 24; rozsudek ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, body 33, 34, 48 a 49; rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, EU:C:2012:774, body 25 až 27

a bod 29; rozsudek ze dne 21. února 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 19; rozsudek ze dne 3. září 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 29; rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 59; rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, body 26 až 29.

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník) (dále jen „daňový zákoník“):

- článek 11 stanoví, že 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 (zásada přednosti hospodářského faktoru nad právním faktorem);
- článek 19 odst. 5 jednak vyžaduje, aby plnění mezi spojenými osobami byla prováděna v souladu se zásadou tržních cen a za stanovených nebo uložených podmínek, které se neliší od obchodních nebo finančních vztahů mezi nezávislými podniky, a jednak, aby při určování zisků spojených osob byly zohledněny zásady převodních cen;
- článek 126 stanoví, že zdanitelná plnění jsou ta, která představují dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH za úplatu, nebo se považují za takové dodání zboží nebo poskytnutí služeb, a stanoví kumulativní podmínky pro to, aby bylo plnění považováno za zdanitelné;
- podle článku 129 se poskytnutím služby rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží;
- článek 145 odst. 2 stanoví nárok osoby povinné k dani na odpočet daně z nakoupených výrobků, pokud jsou použity pro účely určitých plnění souvisejících s těmito nákupy, včetně „zdanitelných plnění“ [písm. a)];
- článek 146 odst. 1 mimo jiné stanoví, že pro uplatnění nároku na odpočet daně splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo nebo má být dodáno, nebo za služby, které jí byly nebo mají být poskytnuty, musí mít osoba povinná k dani fakturu vystavenou v souladu s ustanoveními článku 155;
- článek 150 v podstatě stanoví, že dlužníkem daně je příjemce služeb, pokud jsou poskytnuty v Rumunsku, a to i v případě, že jsou poskytnuty osobou povinnou k dani, která není usazena v Rumunsku;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (prováděcí pravidla k zákonu

č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník, schválená rozhodnutím vlády č. 44/2004) (dále jen „prováděcí pravidla“):

– bod 2 odst. 2 ve spojení s článkem 126 daňového zákoníku:

„Podle čl. 126 odst. 1 písm. a) daňového zákoníku musí být dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněno za úplatu. Podmínka týkající se ‚úplatnosti‘ předpokládá existenci přímé souvislosti mezi plněním a obdrženým protiplněním. Plnění je zdanitelné, pokud poskytuje zákazníkovi výhodu a obdržené protiplnění souvisí se získanou výhodou, a to následujícím způsobem:

a) podmínka existence výhody pro zákazníka je splněna, pokud se dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb zaváže, že dodá zboží nebo poskytne služby určité osobě, která uskuteční platbu, anebo pokud platba neexistuje, pokud bylo plnění provedeno za účelem umožnění přijetí takového závazku. Tato podmínka je slučitelná s tím, že se jedná o kolektivní služby, které nejsou přesně měřitelné nebo byly součástí právního závazku;

b) podmínka týkající se existence vazby mezi plněním a získaným protiplněním je splněna i v případě, že cena neodráží obvyklou hodnotu plnění, tj. má formu příspěvků, zboží nebo služeb, slev z ceny nebo není hrazena přímo příjemcem, ale třetí osobou“.

– Bod 41 ve spojení s článkem 11 daňového zákoníku stanoví, že pro účely uplatňování pravidel převodních cen musí rumunské daňové orgány zohlednit zásady stanovené ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „směrnice OECD“). Podle bodu 4.38 směrnice OECD lze provést „kompenzační úpravy“: ty se týkají úpravy v souvislosti s tím, že plátce daně pro daňové účely deklaruje převodní cenu, která je podle jeho názoru v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, i když se tato cena liší od ceny skutečně zaplacené mezi propojenými podniky.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (nařízení vlády č. 92/2003 ze dne 24. prosince 2003 o daňovém řádu) (dále jen „daňový řád“):

– článek 6 stanoví, že správce daně je oprávněn v mezích svých pravomocí a své příslušnosti posoudit relevanci daňových skutečností a zvolit řešení opírající se o ustanovení právních předpisů a o zevrubná zjištění týkající se všech okolností daného případu;

– článek 64 stanoví, že důkazním prostředkem pro stanovení základu daně jsou doklady a účetní záznamy plátce daně; v úvahu se berou i případné další důkazní prostředky;

– podle článku 65 nese plátce daně důkazní břemeno ohledně úkonů a skutečností, které byly základem jeho prohlášení a jakékoli žádosti podané správci daně [odstavec 1], a správce daně nese důkazní břemeno ohledně

odůvodnění platebního výměru na základě vlastních důkazů nebo zjištění [odstavec 2];

- článek 107 stanoví právo plátce daně být informován v průběhu daňové kontroly, jakož i možnost vyjádřit se ke zjištěním správce daně a jejich daňovým důsledkům;
- článek 109 upravuje podmínky pro vypracování a účinky zprávy o daňové kontrole, na jejímž základě je vydán platební výměr, pokud jde o nesrovnalosti ve vztahu k daňovým povinnostem za období, jichž se kontrola týká.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Žalobkyně je součástí skupiny Arcomet, nezávislé celosvětové skupiny v odvětví pronájmu jeřábů. Žalobkyně v rámci skupiny nakupuje nebo pronajímá jeřáby, které následně prodává nebo pronajímá zákazníkům. Mateřská společnost skupiny, Arcomet Service NV, která je belgickou společností (dále jen „Arcomet Belgie“), vyhledává dodavatele pro rumunskou společnost (stejně jako pro ostatní společnosti ve skupině) a sjednává s těmito dodavateli smluvní podmínky. Smluvní vztah s dodavateli a konečnými zákazníky následně rozvíjí žalobkyně.
- 2 V prosinci 2010 provedla společnost Deloitte Belastingconsulenten (belgická společnost) pro společnost Arcomet Belgie studii převodních cen týkající se jejich vztahů s přidruženými subjekty, mezi nimiž byla i žalobkyně. Na základě analýzy srovnatelnosti, která je podrobně popsána ve studii, bylo odhadnuto, že finanční výsledek (provozní zisková marže) na tržní úrovni, který by měly přidružené subjekty (včetně žalobkyně) vykazovat v souladu s pravidly převodních cen, se pohybuje mezi –0,71 % a 2,74 %.
- 3 V Rumunsku byly závěry studie zahrnuty do smlouvy uzavřené dne 24. ledna 2012 mezi společností Arcomet Belgie a žalobkyní, podle níž strany převzaly pravomoci a rizika za provádění činností spojených s prodejem, nákupem a pronájmem jeřábů. Tato smlouva se měla vztahovat na obchodní vztahy vzniklé od 1. ledna 2011.
- 4 Článek 3 předmětné smlouvy stanoví pravomoci žalobkyně (nazvané „provozní společnost“) stanovit místní strategii s cílem dosáhnout maximální obsazenosti jeřábového parku a maximalizovat ceny nabízené zákazníkům, které bude předávat své mateřské společnosti Arcomet Belgie (nazvané „komitent“).
- 5 Článek 4 smlouvy stanoví pravomoci komitenta:
 - provozní plnění obchodních povinností, které se skládají ze strategie a plánování, vyjednávání (rámcových) smluv s externími dodavateli, vyjednávání podmínek smluv o financování, inženýrství, financování, řízení [jeřábového] parku na centrální úrovni a řízení kvality a bezpečnosti;

- převzetí nejdůležitějších hospodářských rizik v souvislosti s činností provozní společnosti za předpokladu, že tato společnost bude v tomto ohledu dodržovat pokyny, postupy a rozhodnutí komitenta.
- 6 Smlouva v souladu se závěry studie z prosince 2010 stanovila, že žalobkyni bude zaručena provozní zisková marže v rozpětí – 0,71 % až 2,74 %. Za tímto účelem upravoval článek 5 smlouvy ze dne 24. ledna 2012 odměňování smluvních stran a příloha 3 smlouvy stanovila následující pravidla:
- na konci roku bylo ověřeno, zda provozní společnost měla ziskové rozpětí před zdaněním (PBTM) v rozmezí – 0,71 % a + 2,74 %;
 - pokud byl PBTM provozní společnosti nižší než – 0,71 %, provozní společnost komitentovi vystavila fakturu na rozdíl mezi dosaženým čistým ziskem před zdaněním (NPBT) a PBTM ve výši – 0,71 %;
 - pokud byl PBTM provozní společnosti vyšší nebo roven – 0,71 %, ale nižší než + 2,74 %, neměla žádná ze stran nárok na odměnu;
 - pokud byl PBTM provozní společnosti vyšší než + 2,74 %, komitent vystavil provozní společnosti fakturu na rozdíl mezi získaným NPBT a PBTM ve výši 2,74 %.
 - Výpočet PBTM získaný v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek ve výši – 0,71 % a 2,74 % pro každý finanční rok měl být projednán a dohodnut mezi stranami na základě předběžných rozpočtů a v případě potřeby následně opraven na základě auditovaných a schválených rozpočtů.
- 7 Smlouva stanovila, že každý rok bude vystavena vyrovnávací faktura, aby se strany zprostily svých vzájemných závazků, a to následovně:
- žalobkyně ve vztahu ke společnosti Arcomet Belgie na úhradu nadměrných ztrát pod rozpětím – 0,71 %, nebo
 - Arcomet Belgie ve vztahu k žalobkyni na vrácení získaného přebytku zisku nad rozpětím 2,74 %.
- 8 V letech 2011, 2012 a 2013 vykázala žalobkyně přebytek zisku, za který obdržela od společnosti Arcomet Belgie tři vyrovnávací faktury bez DPH ve výši 250 937,77 eur (1 081 868 RON) (dále jen „faktura č. 1“), 162 076,24 eur (741 905 RON) (dále jen „faktura č. 2“) a 281 769,66 eur (1 252 128 RON) (dále jen „faktura č. 3“).
- 9 V přiznání, které předložila belgickým daňovým orgánům, Arcomet Belgie původně uvedla, že se tyto tři faktury týkají dodání zboží uvnitř Společenství. V roce 2015 pak společnost Arcomet Belgie opravila údaje uvedené v původním přiznání a belgické daňové orgány stanovily, že „vyrovnávací“ faktury se týkají poskytování služeb.

- 10 Žalobkyně ve svém daňovém přiznání uvedla faktury č. 1 a 2 vystavené v roce 2012 jako faktury týkající se pořízení služeb uvnitř Společenství, u nichž uplatnila mechanismus přenesení daňové povinnosti. Žalobkyně neuvedla fakturu č. 3 vystavenou v roce 2013, neboť se domnívala, že se týká plnění mimo oblast působnosti DPH.
- 11 V období od 28. ledna 2015 do 7. července 2015 byla u žalobkyně provedena daňová kontrola; zkoumané období zahrnuje období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2014. Kontrola se týkala vyúčtování přiznání k DPH se zápornými částkami a možnosti vrácení daně, když žalobkyně požadovala vrácení 84 973 RON.
- 12 Daňoví kontroloři ve své zprávě dospěli k závěru, že výše uvedené vyrovnávací faktury se týkaly správcovských služeb, které žalobkyně nakoupila od společnosti Arcomet Belgie, a v této souvislosti si vyžádali předložení dokladů osvědčujících reálnost poskytnutí služeb a nezbytnost jejich provedení pro účely zdanitelných plnění žalobkyně.
- 13 Kromě toho si daňoví kontroloři vyměnili informace s belgickou daňovou správou v souvislosti s vykazováním vyrovnávacích faktur v systému VIES, v důsledku čehož se belgická daňová správa domnívala, že společnost Arcomet Belgie vykazovala vyrovnávací faktury jako faktury vystavené za poskytnutí služeb.
- 14 Pokud jde o faktury č. 1 a 2, u nichž byl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti, daňoví kontroloři odepřeli nárok na odpočet DPH vztahující se k těmto fakturám, ale vybranou DPH si ponechali (obě [faktury] byly registrovány v režimu přenesení daňové povinnosti) s odůvodněním, že poskytnutí služeb a nezbytnost jejich uskutečnění pro účely zdanitelných plnění nebyly odůvodněny.
- 15 Pokud jde o fakturu č. 3, daňoví kontroloři měli za to, že se rovněž týkala nákupu služeb uvnitř Společenství od společnosti Arcomet Belgie, a vyměřili dodatečnou DPH, aniž by přiznali nárok na odpočet DPH z této faktury; uvedli stejný důvod, a to nepředložení dokladů odůvodňujících poskytnutí služeb a nezbytnost jejich uskutečnění pro účely zdanitelných plnění.
- 16 Na základě zprávy o daňové kontrole byla žalobkyni platebním výměrem uložena povinnost uhradit dodatečný daňový dluh na DPH ve výši 738 216 RON, ke kterému bylo připočteno příslušenství (úroky a správní pokuty) ve výši 341 708 RON. Dodatečný rozdíl DPH zadržovaný v důsledku daňové kontroly ve výši 738 216 RON se skládá z:
 - (i) 437 705 RON z titulu DPH, jejíž odpočet nebyl povolen a která se skládá z:
 - částky 259 648 RON z titulu DPH vztahující se k faktuře č. 1, u níž daňoví kontroloři odepřeli nárok na odpočet DPH;

- částky 178 057 RON z titulu DPH vztahující se k faktuře č. 2, u níž daňoví kontroloři odepřeli nárok na odpočet DPH.
- (ii) 300 511 RON z titulu vybrané DPH stanovené jako dodatečná DPH po vystavení faktury č. 3, za kterou daňoví kontroloři vyměřili dodatečnou DPH.
- 17 Žalobkyně podala proti zprávě o daňové kontrole a platebnímu výměru správní stížnost. Tato správní stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná a nepodložená dokumenty pokud jde o částku 437 705 RON z titulu DPH a částku 222 917 RON (z titulu úroků z prodlení a penále).
- 18 Žalobkyně podala u Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti) žalobu znějící na neplatnost platebního výměru a uvedla následující žalobní důvody:
- zpráva o daňové kontrole nesplňovala formální náležitosti stanovené zákonem a bylo porušeno právo žalobkyně na obhajobu;
 - vykonávané činnosti a rizika převzatá společností Arcomet Belgie v souvislosti s činností žalobkyně nespádají do působnosti DPH;
 - za předpokladu existence služby spadající do působnosti DPH byl nárok na odpočet DPH vztahující se k činností vykonávaným žalobkyní odepřen protiprávně;
 - daňové orgány nesprávně vyložily a použily mechanismus přenesení daňové povinnosti.
- 19 V rámci své žaloby žalobkyně rovněž předložila návrh na podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce k Soudnímu dvoru týkající se výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) a článků 168 a 178 směrnice o DPH ve vztahu ke skutkové a právní situaci tohoto řízení.
- 20 Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti) žalobu žalobkyně zamítl jako neopodstatněnou z následujících důvodů.
- 21 Pokud jde o žalobní důvod vycházející z nedodržení zákonem stanovených formálních náležitostí zprávy o daňové kontrole a porušení práva na obhajobu, tento soud uvedl, že tvrzené pochybení spočívající v nedostatečném odůvodnění daňového orgánu ve vztahu ke stanovisku žalobkyně ohledně zjištění daňové kontroly může vést ke zrušení zprávy o daňové kontrole pouze tehdy, pokud žalobkyně prokáže, že jí vznikla škoda, kterou nelze napravit jiným způsobem; v projednávané věci však žalobkyně existenci takové škody neprokázala.
- 22 Pokud jde o žalobní důvod vycházející z toho, že vykonávané činnosti a rizika přijatá společností Arcomet Belgie v souvislosti s činností v Rumunsku nespádají do oblasti působnosti DPH, tento soud odkázal na ustanovení čl. 2 odst. 2 prováděcích pravidel a odmítl argument, že neexistovala žádná jasně

identifikovatelná služba poskytovaná společností Arcomet Belgie, ale pouze účast společnosti Arcomet Belgie na všech hospodářských plněních prováděných společností Arcomet v Rumunsku.

- 23 Pokud jde o žalobní důvod založený na nároku na odpočet DPH v souvislosti s činnostmi vykonávanými žalobkyní, za předpokladu, že tyto činnosti představují služby spadající do oblasti působnosti DPH, tento soud na základě judikatury Soudního dvora rozhodl, že uplatnění nároku na odpočet DPH podléhá hmotněprávní podmínce, že na výstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění předmětného nároku na odpočet použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdanitelných plnění. Pokud jde o formální náležitosti, patří mezi ně požadavek, aby osoba povinná k dani měla k dispozici fakturu vystavenou v souladu s právními předpisy.
- 24 V důsledku toho je osoba povinná k dani povinna nejen mít k dispozici fakturu uvádějící údajně odpočitatelnou DPH, ale rovněž prokázat, že fakturované zboží nebo služby byly skutečně dodány/poskytnuty a pro účely jejich zdanitelných plnění. Použití výrazu „použity pro účely [...]“ ve znění čl. 145 odst. 2 písm. a) daňového zákoníku znamená, že zboží/služby, za které byla zaplacená daň, jejíž odpočet je požadován, musí být způsobilé poskytnout výhodu ve vztahu k plněním, které jsou předmětem činnosti osoby, která žádá o odpočet DPH.
- 25 Konečně, pokud jde o žalobní důvod vycházející z nesprávného výkladu a použití mechanismu přenesení daňové povinnosti, tento soud rozhodl, že žalobkyně nebyla schopna prokázat, pro účely uznání svého nároku na odpočet DPH, že nákupy byly nezbytné pro její zdanitelná plnění, takže mechanismus přenesení daňové povinnosti nebyl použitelný.
- 26 Žalobkyně podala proti rozsudku Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti) odvolání k předkládajícímu soudu, kterým je Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko).

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 27 *Žalobkyně* ve svém opravném prostředku vznáší řadu výtek vůči rozsudku Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti), které se týkají následujících aspektů:
- tento soud nesprávně vyložil ustanovení čl. 126 odst. 1 a čl. 129 odst. 1 daňového zákoníku, neboť vykonávané činnosti a rizika přijatá společností Arcomet Belgie v souvislosti s její činností v Rumunsku nespadají do oblasti působnosti DPH;
 - za předpokladu, že by se mělo za to, že se jednalo o služby spadající do oblasti působnosti DPH, tento soud nesprávně vyložil ustanovení čl. 145 odst. 2 daňového zákoníku, pokud jde o nárok na odpočet DPH v souvislosti s činnostmi vykonávanými žalobkyní;

- formální požadavek na odpočet DPH byl splněn, protože vyrovnávací faktury vystavené společností Arcomet Belgie obsahovaly všechny náležitosti požadované daňovým zákoníkem, a byly tedy vystaveny platně;
 - žalobkyně poskytla daňovým kontrolorům dostatečné podklady prokazující převzetí rizik a plnění povinností společností Arcomet Belgie v souvislosti s činností v Rumunsku v souladu se smlouvou;
 - pokud by se mělo za to, že popsané [finanční] úpravy souvisely s poskytnutím služeb, tak z hlediska příslušné DPH by to znamenalo, že vyrovnávací faktury žalobkyně by byly zaznamenány jako faktury týkající se pořízení služeb uvnitř Společenství, které podléhají dani v Rumunsku a u nichž by se musel použít mechanismus přenesení daňové povinnosti.
- 28 V odvolacím řízení žalobkyně znovu podala návrh na podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce k Soudnímu dvoru s řadou předběžných otázek, z nichž pouze dvěma předkládající soud vyhověl, přeformuloval je a předložil Soudnímu dvoru.
- 29 *Daňové orgány*, jakožto odpůrci-žalovaní v původním řízení, se vyjadřují především k otázkám vzneseným žalobkyní.
- 30 Pokud jde o první položenou otázku, mají za to, že skutečnost, že se žalobkyně dovolává právní úpravy v oblasti převodních cen, nemůže být zohledněna, jelikož ustanovení této právní úpravy se použijí pouze na opravu příjmů nebo výdajů. Kodex chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen (Úř. věst. 2006, C 176, s. 1) navíc stanoví, že se použije pouze v situacích, kdy jsou místní předpisy nejasné. V Rumunsku přitom existuje zvláštní právní úprava, pokud jde o obsah dokumentace týkající se převodních cen. Dále, dokumentace o převodních cenách byla vypracována pro společnost Arcomet Belgie, neboť belgické právní předpisy, na jejichž základě byla tato dokumentace vypracována, nelze na žalobkyni použít.
- 31 Pokud jde o druhou předběžnou otázku, daňové orgány s odkazem na judikaturu Soudního dvora (rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, bod 46, který odkazuje na body 23 a 24 rozsudku ze dne 29. února 1996, Inzo v. Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1985:74, a bod 24 rozsudku ze dne 14. února 1985, Rompelman v. Minister van Financiën, C-268/83, EU:C:1985:74), uvádí, že osoba povinná k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, je tou, která musí prokázat, že jsou splněny všechny zákonné podmínky pro přiznání odpočtu, a že příslušná ustanovení v této oblasti (článek 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977), která byla začleněna do směrnice o DPH, nebrání tomu, aby daňové orgány požadovaly objektivní důkazy na podporu deklarovaného záměru dotčené osoby vykonávat ekonomickou činnost vedoucí ke zdanitelným plněním.
- 32 Podle daňových orgánů mají osoby povinné k dani nárok na odpočet DPH při nákupu zboží a služeb pouze tehdy, jsou-li splněny dvě kumulativní podmínky, a to, že nákupy jsou určeny pro účely zdanitelných plnění a že jsou založeny na

fakturách, které musí obsahovat všechny údaje nezbytné pro vznik nároku na odpočet.

- 33 Daňové orgány v tomto ohledu tvrdí, že k prokázání toho, že nakoupené služby byly použity pro účely zdanitelného plnění, musí mít osoba povinná k dani k dispozici nejen fakturu, na níž je uveden nárok na odpočet DPH, ale musí také prokázat, že fakturované služby byly skutečně poskytnuty a že byly poskytnuty pro účely jejích zdanitelných plnění. V projednávané věci však žalobkyně, ačkoli nesla důkazní břemeno, nepředložila žádné doklady prokazující, že služby byly poskytnuty pro účely jejích zdanitelných plnění. Doklady předložené žalobkyní nemají povahu zpráv o činnosti, z nichž by vyplývala povaha nakoupených služeb, počet hodin odpracovaných na jednotlivých plněních, použité lidské a materiální zdroje nebo způsob výpočtu poplatků stanovených za fakturované služby.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 34 Pokud jde o relevanci předběžných otázek, předkládající soud má za to, že tyto otázky směřují jednak k výkladu ustanovení unijního práva [čl. 2 odst. 1 písm. c) a články 168 a 178 směrnice o DPH] a jednak že tyto otázky splňují předpoklad stanovený v čl. 267 prvním pododstavci SFEU, neboť odpověď na ně nevyplývá již z judikatury Soudního dvora, a to ani pokud jde o kvalifikaci plnění jako zdanitelných plnění, ani pokud jde o uplatnění nároku na odpočet DPH.
- 35 Pokud jde o nutnost obrátit se na Soudní dvůr, předkládající soud zaprvé upřesňuje, že ustanovení unijního práva, které je předmětem první předběžné otázky [tedy čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který by měl být vykládán v tom smyslu, že částka fakturovaná společností (hlavní společností) přidružené společnosti (provozní společností), rovnající se částce nezbytné k tomu, aby zisk provozní společnosti odpovídal vykonávaným činnostem a převzatým rizikům podle metody marže stanovené ve směrnici OECD, představuje platbu za službu, která tudíž spadá do oblasti působnosti DPH] dosud nebyla vyložena, takže předkládající soud není zbaven povinnosti předložit v tomto smyslu žádost o rozhodnutí o předběžné otázce (rozsudek ze dne 27. března 1963, *Da Costa en Schaake NV a další v. Administratie der Belastingen*, 28–30/62, EU:C:1963:6).
- 36 Zadruhé má předkládající soud za to, že správné použití unijního práva v projednávané věci není tak zřejmé, že není ponechán prostor pro žádné rozumné pochybnosti, a v důsledku toho mu neumožňuje, aby rozhodl, že se zdrží předložení otázky Soudnímu dvoru týkající se výkladu unijního práva, která vyvstala při jednání před tímto soudem (věc C-495/03, *Intermodal Transports*, EU:C:2005:552, bod 37 a citovaná judikatura), a vyřeší ji na vlastní odpovědnost (věc 283/81 *CILFIT v. Ministero della Sanità*, EU:C:1982:335, bod 16).
- 37 Konkrétní okolnosti projednávané věci týkající se výše uvedené správní praxe proto vedou k nejistému závěru ohledně použití uvedené judikatury Soudního

dvora. V projednávané věci vyvstává několik otázek, zejména zda popsané vyrovnávací faktury představují formální způsob úpravy výsledku hospodaření, nebo zda nesouvisejí s žádným poskytnutím služeb, ale představují úpravu výsledku mimo oblast působnosti DPH, pokud žalobkyni nebyla společností Arcomet Belgie poskytnuta žádná jasně identifikovatelná služba. Kromě toho v případě, že žalobkyni byla společností Arcomet Belgie poskytnuta služba, která spadá do oblasti působnosti DPH, vyvstává otázka, zda má být příslušná DPH považována za odpočitatelnou z toho důvodu, že [tato služba] slouží pro účely zdanitelných plnění žalobkyně.

- 38 Kromě toho, vzhledem k neexistenci zvláštní vnitrostátní právní úpravy (ustanovení daňového zákoníku vyžadují pro uplatnění nároku na odpočet DPH pouze existenci faktury), vyvolává druhá otázka otázku, zda je požadavek na další doklady jiné než faktury v souladu se zásadou proporcionality, která je zakotvena v judikatuře Soudního dvora v oblasti DPH. Je rovněž nutné určit, zda je tato praxe slučitelná s ustanoveními a cíli směrnice o DPH a se zásadami stanovenými Soudním dvorem v jeho judikatuře ohledně vazby mezi službou a platbou, aby bylo možné stanovit existenci služby v oblasti působnosti DPH.
- 39 Zatřetí, rozsudek, který má být vydán v původním řízení, je v rámci vnitrostátního systému opravných prostředků konečný, takže předkládající soud je podle čl. 267 třetího pododstavce SFEU povinen obrátit se na Soudní dvůr s žádostí o výklad příslušného unijního práva.