

## Věc C-640/23

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

25. října 2023

**Předkládající soud:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

26. června 2023

**Navrhovatelé-žalovaní v řízení v prvním stupni:**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Odpůrkyně-žalobkyně v řízení v prvním stupni:**

Greentech SA

**Předmět původního řízení**

Kasační opravný prostředek proti rozsudku, kterým bylo částečně vyhověno správní žalobě odpůrkyně-žalobkyně v řízení v prvním stupni znějící na zrušení některých správních daňových aktů týkajících se daně z přidané hodnoty (DPH) vydaných navrhovateli-žalovanými v řízení v prvním stupni.

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Na základě článku 267 SFEU se žádá o výklad článků 2, 19 a 168 ve spojení s článkem 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“).

## **Předběžná otázka**

Brání zásady neutrality, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, stanovené v člancích 2, 19 a 168 ve spojení s článkem 203 směrnice 2006/112, odepření nároku na odpočet DPH zaplacené v souvislosti s plněním spočívajícím v prodeji, které bylo následně daňovým orgánem překvalifikováno na převod podniku nespádající do působnosti DPH, pokud již byla DPH státem vybrána a její vrácení není podle vnitrostátní právní úpravy možné?

## **Uplatňovaná ustanovení unijního práva**

Články 2, 19 a 168 ve spojení s článkem 203 směrnice 2006/112

Judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), zejména rozsudky ze dne 26. dubna 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302; ze dne 11. dubna 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, a ze dne 14. března 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

## **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

Codul fiscal (daňový zákoník) z roku 2003 (zákon č. 571/2003), článek 3 (podle něhož jsou daně a poplatky upravené tímto zákoníkem založeny mimo jiné na zásadě daňové neutrality); čl. 126 odst. 1 (podle něhož podléhají DPH plnění, která představují dodání zboží nebo jsou za ně považována a jsou uskutečněna za úplatu); čl. 128 odst. 7 (podle něhož převod souhrnu majetku nebo jeho části, mimo jiné v důsledku prodeje, nepředstavuje dodání zboží, pokud osoba, na kterou bylo toto zboží převedeno, je osobou povinnou k dani); a čl. 145 odst. 2 (podle něhož má každá osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH při pořízení zboží podléhajícího DPH).

Codul de procedură fiscală (daňový řád) z roku 2003 (nařízení vlády č. 92/2003), článek 84 (podle kterého může plátce daně v zásadě opravit daňové přiznání z vlastního podnětu v promlčecí lhůtě stanovené pro právo vyměřit daňovou povinnost) a článek 91 (podle kterého se právo daňového orgánu vyměřit daňovou povinnost promlčuje v zásadě ve lhůtě pěti let, která běží od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž vznikla daňová pohledávka).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (rozhodnutí vlády č. 44/2004, kterým se schvalují metodologická pravidla k uplatňování zákona č. 571/2003 o daňovém řádu), bod 6 odst. 7 a 8, který objasňuje, co se rozumí pojmem „převod souhrnu majetku“ uvedeným v čl. 128 odst. 7 daňového řádu.

## Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 V období od 23. listopadu 2015 do 15. července 2016 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (regionální ředitelství pro veřejné finance v Galați – župní správa veřejných financí ve Vrancea, Rumunsko) (dále jen „AJFP Vrancea“) provedlo daňovou kontrolu u společnosti Greentech SA (dále jen „Greentech“), v jejímž důsledku byly této společnosti stanoveny dodatečné daňové povinnosti ve výši 4 388 720 rumunských lei (RON) z titulu DPH a souvisejících poplatků. Tyto daňové povinnosti vyplynuly z nové právní kvalifikace plnění spočívajícího v prodeji zařízení společností Greenfiber International SA (dále jen „GFI“) společnosti Greentech (plnění, které tato společnost považovala za dodání zboží podléhajícího DPH) a které AJFP Vrancea kvalifikovala jako převod části majetku mezi dvěma spojenými společnostmi (plnění nepodléhající DPH).
- 2 Stížnost podaná společností Greentech proti těmto daňovým povinnostem byla zamítnuta ze strany Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generální ředitelství pro správu velkých daňových poplatníků, Rumunsko) (dále jen „DGAMC“).
- 3 Proti tomuto rozhodnutí DGAMC o zamítnutí daňové stížnosti podala společnost Greentech správní žalobu k Curtea de Apel Ploiești (odvolací soud v Ploješti, Rumunsko), který žalobě částečně vyhověl.
- 4 Rozhodnutím ze dne 23. listopadu 2021 Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud; dále jen „ÎCCJ“) částečně vyhověl kasačním opravným prostředkům podaným AJFP Vrancea a DGAMC proti rozsudku Curtea de Apel Ploiești (odvolací soud v Ploješti).
- 5 Společnost Greentech podala návrh na obnovu řízení proti rozhodnutí ÎCCJ s tím, že toto rozhodnutí porušuje judikaturu Soudního dvora, zejména rozsudky Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, a PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327. Podle této judikatury musí být nárok na odpočet DPH uznán i v případech, kdy dotčená plnění nespádají do oblasti působnosti DPH, pokud je z konkrétních okolností případu zřejmé, že by pro osobu, která DPH zaplatila, bylo nemožné nebo nepřiměřeně obtížné ji získat zpět, neboť jinak by byly porušeny zásady neutrality a efektivity DPH.
- 6 Rozhodnutím ze dne 31. ledna 2023 ÎCCJ vyhověl návrhu na obnovu řízení, částečně zrušil napadené rozhodnutí, pokud jde o důvod kasačního prostředku týkající se právní změny kvalifikace plnění spočívajícího v prodeji zařízení jako převod souhrnu majetku, a vrátil věc k novému projednání kasačního opravného prostředku, pokud jde o tento důvod.

## Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 7 Společnost Greentech, odpůrkyně-žalobkyně v řízení v prvním stupni, se domnívá, že je třeba objasnit, zda při výkladu ustanovení směrnice 2006/112 a zásad daňové neutrality, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání mohou daňové orgány členského státu odmítnout uznat nárok na odpočet DPH zaplacené z prodeje, který byl následně daňovými orgány kvalifikován jako převod majetku nepodléhajícího DPH, pokud byla DPH odvedena do státního rozpočtu a vrácení této DPH osobě, která ji odvedla, není možné, neboť uplynula promlčecí lhůta v daňových věcech a vnitrostátní právní předpisy nestanoví prostředky a procesní mechanismy pro vrácení částky zaplacené z titulu DPH daňovými orgány v případě takové změny kvalifikace.
- 8 Tato společnost tvrdí, že podle zásady daňové neutrality musí mít DPH neutrální účinek, tj. musí dosáhnout stejného konečného výsledku bez ohledu na zprostředkovatele, a to prostřednictvím mechanismu uplatnění nároku na odpočet. Jedinou situací, kdy se tato zásada neuplatní, je případ, kdy zboží nebo službu obdrží konečný spotřebitel, který v takovém případě musí uhradit DPH. Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje jakékoli omezení nároku na odpočet porušení zásady daňové neutrality (rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Podle společnosti Greentech nemohla společnost GFI provést opravu faktury týkající se dotčeného prodeje po provedení daňové kontroly u společnosti Greentech, protože sama společnost GFI byla předtím předmětem daňové kontroly, na jejímž základě skupina inspektorů dospěla k závěru, že toto obchodní plnění bylo stranami správně považováno za plnění podléhající DPH, a že tedy společnost GFI řádně vybrala DPH a odvedla ji do státní pokladny.
- 10 Tentýž vnitrostátní daňový orgán tedy s daným plněním zacházel zcela odlišně: jako s plněním podléhajícím DPH pro společnost GFI, které společnost Greentech zaplatila DPH, a jako s plněním nepodléhajícím DPH pro společnost Greentech. Společnost Greentech tak byla zbavena nároku na odpočet zaplacené DPH.
- 11 AJFP Vrancea, navrhovatelka-žalovaná v řízení v prvním stupni, tvrdí, že je třeba zohlednit zvláštnosti projednávané věci, neboť plnění mezi dvěma spojenými společnostmi zahrnovalo prodej výrobní linky a že téhož dne byla podepsána nájemní smlouva, na jejímž základě měla společnost Greentech využívat stejné prostory, které měla k dispozici její dceřiná společnost, tedy GFI, aby pokračovala ve své činnosti na stejné průmyslové platformě a zaměstnávala specializovaný personál. To nevedlo k tomu, že po převzetí hospodářské činnosti dceřiné společnosti byla zachována její identita.
- 12 Podle AJFP Vrancea se v rámci převodu souhrnu majetku osoby povinné k dani nebo jeho části, který nepředstavuje dodání zboží ve smyslu čl. 128 odst. 7 daňového řádu, nárok na odpočet neuplatňuje, neboť takový převod nespadá do působnosti DPH.

- 13 AJFP Vrancea se však domnívá, že daňové orgány neomezily právo osoby povinné k dani na opravu přiznání k DPH. Společnost Greentech totiž měla možnost získat zpět neodpočitatelnou DPH od společnosti GFI opravou nesprávně vystavené faktury a vrácením daně zaplacené na základě této faktury, přičemž o tomto postupu byla společnost Greentech informována během daňové kontroly.

#### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 14 Předkládající soud uvádí, že odpověď na položenou otázku je relevantní pro analýzu, kterou je třeba provést s ohledem na dodržení zásady daňové neutrality, ve třech ohledech, a to zaprvé, zda společnost Greentech může získat zpět DPH od svého obchodního partnera GFI; zadruhé, zda plnění spadá do oblasti působnosti DPH za účelem získání daňových výhod; a zatřetí, zda se jedná o podvod způsobující újmu státnímu rozpočtu.
- 15 Podle předkládajícího soudu mají články 2, 19, 168 a 203 směrnice 2006/112, o jejichž výklad je žádáno, zásadní význam pro řešení sporu, neboť společný systém DPH je založen na řadě závazných zásad unijního práva. Na základě výkladu těchto ustanovení Soudním dvorem předkládající soud určí, zda je postup daňových orgánů v projednávané věci v souladu se smyslem unijní právní úpravy, anebo zda je naopak chybný.
- 16 Předkládající soud uvádí, že mu není znám rozsudek Soudního dvora, který by vykládal unijní právo a objasňoval, zda v případě právní překvalifikace dodání zboží, které spadá do oblasti působnosti DPH, na převod majetku, který do oblasti působnosti DPH nespadá, mohou vnitrostátní daňové orgány odmítnout nárok na odpočet DPH, pokud neexistuje účinný způsob, jak získat zpět částku zaplacenou na DPH.
- 17 Kromě toho podle předkládajícího soudu z judikatury Soudního dvora ve věcech týkajících se podobných otázek vyplývá, že pro účely určení nároku na odpočet je třeba upřednostnit dodržení zásad daňové neutrality, právní jistoty a ochrany legitimního očekávání a že opatření přijatá vnitrostátními orgány musí zohlednit případnou újmu způsobenou státnímu rozpočtu a možnost prokázat dobrou víru či neexistenci dobré víry dotčených stran.
- 18 Zaprvé, pokud jde o zásadu daňové neutrality, ustálená judikatura Soudního dvora uvádí, že jakékoli omezení nároku na odpočet představuje porušení této zásady, které vede ke dvojímu zdanění plnění uskutečněných plátcí daně.
- 19 Podle předkládajícího soudu je pro projednávanou věc relevantní rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, v němž Soudní dvůr uvedl následující:

„Ustanovení směrnice 2006/112 [...] a zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v takové situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, byl pořizovateli zboží



odepřen nárok na odpočet [DPH], kterou bezdůvodně zaplatil prodávajícímu na základě faktury vystavené podle pravidel obecného režimu [DPH], ačkoliv předmětné plnění spadalo do mechanismu přenesení daňové povinnosti, pokud prodávající odvedl uvedenou daň do státního rozpočtu. Tyto zásady však vyžadují, aby se pořizovatel za situace, kdy je vrácení bezdůvodně naúčtované [DPH] prodávajícím pořizovateli nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti prodávajícího, mohl obrátit se žádostí o vrácení daně z přidané hodnoty přímo na daňový orgán.“

- 20 Na rozdíl od věci Tibor Farkas nevyplývá v projednávané věci nemožnost získání DPH zpět z důvodu platební neschopnosti prodávajícího, ale z nemožnosti opravit fakturu týkající se DPH z důvodu uplynutí promlčecí lhůty práva na provedení této opravy.
- 21 Předkládající soud uvádí, že ačkoli nemůže spekulovat o zavinění stran ohledně uplynutí promlčecí lhůty, neboť by tím riskoval předjímání rozhodnutí merita této věci, existuje řada relevantních argumentů, podle nichž nelze shledat nečinnost stran při získávání DPH zpět a které podporují názor, že není možné opravit fakturu týkající se DPH před uplynutím této lhůty.
- 22 Předkládající soud rovněž odkazuje na další věci, v nichž Soudní dvůr rozhodoval a v nichž byly posuzovány obdobné otázky. V rozsudku ze dne 11. dubna 2019, PORR Építési (C-691/17, EU:C:2019:327), Soudní dvůr rozhodl takto:

„Směrnice [2006/112], jakož i zásady daňové neutrality a efektivity musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi daňového orgánu, v rámci které tento orgán, aniž má podezření na podvod, odepře podniku nárok na odpočet [DPH], kterou tento podnik, jakožto příjemce služeb, neoprávněně zaplatil poskytovateli těchto služeb na základě faktury vystavené tímto poskytovatelem podle obecných pravidel týkajících se povinnosti k [DPH], ačkoli se na relevantní plnění vztahoval mechanismus přenesení daňové povinnosti, aniž daňový orgán

- před odepřením nároku na odpočet prozkoumá, zda vystavitel této nesprávné faktury mohl vrátit příjemci faktury neoprávněně zaplacenou částku DPH a v souladu s použitelnou vnitrostátní právní úpravou mohl z vlastního podnětu opravit uvedenou fakturu za účelem získání zpět daně, kterou neoprávněně odvedl do státního rozpočtu, nebo
- rozhodne, že sám vrátí příjemci této faktury daň, kterou neoprávněně zaplatil vystaviteli této faktury a tento vystavitel poté neoprávněně odvedl do státního rozpočtu.

Tyto zásady však vyžadují, aby v případě, že se ukáže, že je nemožné nebo nepřiměřeně obtížné, aby poskytovatel služeb vrátil příjemci služeb neoprávněně naúčtovanou DPH, zejména pak v případě platební neschopnosti poskytovatele, mohl příjemce služeb podat žádost o vrácení přímo daňovému orgánu.“

- 23 Předkládající soud má za to, že věc, kterou projednává, je podobná věci PORR Építési, a to pokud jde o podmínku, aby se získání DPH zpět od vystavitele faktury nestalo nemožným nebo nepřiměřeně obtížným, což se zdá být případ projednávané věci, neboť společnost Greentech nemůže opravit fakturu, protože jednak uplynula promlčecí lhůta práva provést takovou opravu, a jednak tuto opravu měla provést společnost GFI, u níž daňové orgány na základě provedené kontroly potvrdily, že daň byla vybrána správně.
- 24 Zadruhé, pokud jde o zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, předkládající soud připomíná, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se možnost dovolávat se těchto zásad vztahuje na jakýkoli hospodářský subjekt, u něhož vnitrostátní orgán vyvolal podložené naděje. Ve smyslu této judikatury jsou ujištění způsobilá vzbudit takováto očekávání tvořena, bez ohledu na formu, ve které jsou sdělena, přesnými, nepodmíněnými a shodujícími se informacemi z oprávněných a spolehlivých zdrojů (rozsudek ze dne 14. března 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, body 24 a 25).
- 25 S ohledem na tyto zásady považuje předkládající soud za relevantní, že daňové orgány, které provedly kontrolu u společnosti GFI, před kontrolou u společnosti Greentech potvrdily daňový režim – tedy dodání zboží podléhající DPH – uplatňovaný oběma společnostmi na plnění spočívající v prodeji zařízení. Tentýž vnitrostátní daňový orgán tedy posoudil obchodní plnění týkající se zařízení, z jehož převodu vznikla povinnost k DPH, zcela odlišným způsobem: tento orgán rozhodl, že společnost GFI, od níž společnost Greentech předmětné zařízení koupila a které zaplatila DPH, podléhá DPH, a že společnost Greentech DPH nepodléhá, přičemž jí odepřel nárok na odpočet zaplacené DPH.