

DAŇOVÁ JUDIKATURA

Nejnovější rozsudky Soudního dvora
Evropské unie, Ústavního soudu
a Nejvyššího správního soudu
ovlivňující daňovou praxi

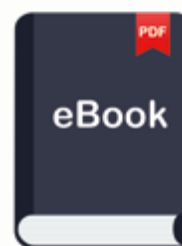
Díl VIII.

SPV | SPOLEČNOSTI
PRO VÁS | PRODEJ
A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ

Bonusy,
aktualizace:



V ceně:



EKONOMICKÝ
SOFTWARE

#1

POHODA

Daňová judikatura (VIII.)

V osmém dílu jsou soustředěny judikáty Soudního dvora Evropské unie zejména týkající se společného systému daně z přidané hodnoty (a to i obecně platné ve věcech podaných z jiných členských států), odmítnuté i úspěšné žaloby podané Ústavnímu soudu ČR a judikáty Nejvyššího správního soudu ČR, které zásadním způsobem ovlivňují praxi daňových poplatníků nebo tuzemské daňové správy, případně ukazují na nesprávnost argumentace stran sporu.

Možnost výmazu osoby povinné k dani z registru plátců

Strana **4**

Solidární povinnost příjemce zboží za odvod daně

Strana **33**

Posouzení důkazů o přepravě do jiného členského státu

Strana **8**

Kvalifikace umělé konstrukce při posuzování daňové výhody

Strana **38**

Nárok na odpočet daně ze služeb poskytnutých více společností ve skupině

Strana **11**

Odečet dividend obdržených mateřskou společností

Strana **43**

Nárok na odpočet daně ze služeb poskytnutých více dceřiným společností

Strana **15**

Podmínky přezkumu ústavnosti postupu správních soudů (I.)

Strana **47**

Povaha služby spočívající ve vrácení daně nerezidentům

Strana **18**

Časové účinky změny judikatury a použití nového právního názoru

Strana **49**

Posouzení fyzického přemístění zboží pro účely nároku na osvobození od daně

Strana **27**

Podmínky přezkumu ústavnosti postupu správních soudů (II.)

Strana **52**

ZDARMA e-book této publikace, aktualizací servis k daňové legislativě a další bonusy?
Jednoduchá registrace QR kódem na obálce nebo na DanoveZakony365.cz!

POHODA

EKONOMICKÝ SOFTWARE

#1

Ideální pro komplexní zpracování účetnictví a daňové evidence

mpohoda
prodej a fakturace

Appka pro minutovou fakturaci a online sdílení dokladů s účetní

Materiální naplnění podmínky subsidiarity pro podání ústavní stížnosti Strana 54	Rozdíl mezi formálním a skutečným zahájením daňové kontroly Strana 89
Uplatnění nároku na úrok z neoprávněně vybraného cla Strana 57	Zdanění úroků mezi přidruženými společnostmi v procesu získání daňové výhody Strana 93
Znaky zjevné neopodstatněnosti ústavní stížnosti (I.) Strana 63	Podmínky pro zdanění příjmů z dobrovolné prostituce Strana 101
Znaky zjevné neopodstatněnosti ústavní stížnosti (II.) Strana 65	Zdanění náhrady za sníženou odměnu jednatelem společnosti Strana 106
Ústavní konformita použití metody Cost+ na fakturaci mezi spojenými osobami Strana 67	Nad otázkou nicotnosti opatření obecné povahy při stanovení místních koeficientů Strana 113
Nemožnost hodnocení objektivit a úplnosti provedeného dokazování Strana 69	Odůvodnění opatření obecné povahy k dani z nemovitých věcí Strana 115
Povinnost tvrzení i důkazní břemeno daňového subjektu Strana 72	Povaha pracovních cest a cestovních náhrad pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob Strana 119
Výklad pojmu „provozování hazardních her“ pro účely zákona o dani z přidané hodnoty Strana 75	Možnost stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty Strana 122
Princip nedělitelnosti zástavní odpovědnosti při částečném zániku daňového dluhu Strana 79	Podmínky pro osvobození od daně při intrakomunitárním plnění Strana 131
Soulad formálních dokladů se skutečným stavem při dokazování Strana 85	

DAŇOVÁ JUDIKATURA (VIII.). 1. vydání. E-book v pdf.

DanoveZakony365.cz

© 2026 DonauMedia, s. r. o., Tallerova 4, Bratislava. Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz. Vyrobeno v EU.

ISBN 978-80-8183-233-8

Upozornění: Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Jediným rozhodujícím zněním zákonů v případě pochybností a sporů jsou texty ve Sbírce zákonů. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody.

V této publikaci byly použity bezplatné a nezávazné materiály Soudního dvora EU, Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a ze Sbírky zákonů.



SPV | SPOLEČNOSTI PRO VÁS

PRODEJ A ZAKLÁDÁNÍ SPOLEČNOSTÍ ONLINE

+420 775 588 338
www.spolecnostiprovas.cz

Možnost výmazu osoby povinné k dani z registru plátců

Soudní dvůr EU
C-164/24
3. dubna 2025

Klíčová slova: Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Systematické nedodržování daňových povinností – Výmaz osoby povinné k dani z identifikačního registru pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) – Zásada proporcionality

Právní věta

Článek 213 odst. 1 první pododstavec a článek 273 Směrnice, jakož i zásady právní jistoty a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která, jak je vykládána vnitrostátními daňovými orgány a soudy, stanoví možnost příslušného daňového orgánu vymazat osobu povinnou k dani z registru daně z přidané hodnoty z důvodu, že nesplnila povinnosti z titulu daně z přidané hodnoty, aniž je analyzována povaha porušení, k nimž došlo, a chování dotčené osoby povinné k dani.

Cityland“ EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo

Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 3. dubna 2025

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 213 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017 (Úř. věst. 2017, L 348, s. 7) (dále jen „směrnice o DPH“).
2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi „Cityland“ EOOD a ředitelem Ředitelství „Opravné prostředky a praxe v oblasti daní a sociálního zabezpečení“ – Veliko Tarnovo (Direktor na Direksia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo, Bulharsko) (dále jen „ředitel“) ve věci výmazu společnosti „Cityland“ z registru daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví plnění, která jsou předmětem DPH.

4 Článek 213 odst. 1 první pododstavec této směrnice stanoví: „Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.“

5 Článek 214 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám přiděleno osobní identifikační číslo: [...]“

6 V článku 273 též směrnice je stanoveno:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

7 Hlava XII směrnice o DPH obsahuje kapitolu 6, která obsahuje oddíl 2, nadepsaný „Zvláštní režim pro služby poskytované osobami povinnými k dani neusazenými v [Evropském s]polečenství“, jejíž součástí jsou články 362 a 363 této Směrnice.

8 Článek 362 uvedené směrnice stanoví:

„Členský stát identifikace přidělí osobě povinné k dani neusazené ve Společenství pro účely využití tohoto zvláštního režimu osobní

identifikační číslo pro DPH a sdělí jí ho elektronickými prostředky. [...]“

9 V článku 363 též směrnice je stanoveno:

„Členský stát identifikace vymaže osobu povinnou k dani neusazenou v [Evropském s]polečenství z identifikačního registru v těchto případech:

[...]

d) tato osoba soustavně porušuje pravidla tohoto zvláštního režimu.“

10 Tato kapitola 6 obsahuje oddíl 4, nadepsaný „Zvláštní režim pro prodej na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí“, v němž jsou obsaženy články 369q a 369r směrnice o DPH.

11 Článek 369q směrnice o DPH stanoví:

„1. Členský stát identifikace přidělí osobě povinné k dani využívající tento zvláštní režim osobní identifikační číslo pro DPH pro účely využití tohoto zvláštního režimu a sdělí jí je elektronickými prostředky.

[...]

4. Identifikační číslo pro DPH přidělené podle odstavců 1, 2 a 3 se použije pouze pro účely tohoto zvláštního režimu.“

12 Článek 369r uvedené směrnice stanoví:

„1. Členský stát identifikace vymaže osobu povinnou k dani nevyužívající zprostředkovatele z identifikačního registru v těchto případech:

[...]

d) [osoba povinná k dani] soustavně porušuje pravidla tohoto zvláštního režimu.“

Bulharské právo

13 Podle článku 106 zákona o dani z přidané hodnoty (zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZDDS“):

„(1) Zrušením registrace (výmazem z registru) ve smyslu tohoto zákona je postup, na jehož základě po výmazu z registru již daná osoba není oprávněna účtovat DPH ani provádět odpočet daně odvedené na vstupu, s výhradou výjimek stanovených tímto zákonem.
(2) K výmazu z registru dochází:

1. na návrh registrované osoby, pokud je dán důvod pro – povinný nebo dobrovolný – výmaz z registru;

2. na návrh finanční úřad, pokud

a) zjistil existenci důvodu pro povinný výmaz z registru;

b) je splněna podmínka stanovená v článku 176.“

14 Článek 176 ZDDS stanoví:

„Příslušný finanční úřad může odmítnout nebo zrušit registraci osoby, která:

[...]

3. systematicky neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona; [...]"

15 Odstavec 1 doplňujících ustanovení ZDDS stanoví:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí

[...]"

42. „Systematickým porušením protiprávní jednání, k němuž došlo do jednoho roku od nabytí účinnosti rozhodnutí o správní sankci uložené osobě za protiprávní jednání téže povahy.

[...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 Cityland je společnost založená podle bulharského práva, která působila v oblasti stavebnictví až do roku 2019.

17 V průběhu roku 2022 byla u této společnosti provedena daňová kontrola, v jejímž rámci příslušný finanční úřad územního ředitelství Veliko Tarnovo Národní agentury pro veřejné příjmy (organ po prihodite pri Teritorialna direktisia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo, Bulharsko) rozhodnutím ze dne 27. září 2022 tuto společnost v souladu s čl. 176 bodem 3 ZDDS vymazal z registru DPH.

18 Tento úřad totiž dospěl k závěru, že uvedená společnost systematicky neplní své povinnosti podle ZDDS, jelikož nezaplatila priznanou a splatnou DPH za celkem pět zdaňovacích období v období od 1. září 2013 do 30. června 2018.

19 Rozhodnutím ze dne 19. prosince 2022 ředitel potvrdil rozhodnutí ze dne 27. září 2022.

20 Ve svém rozhodnutí konstatoval, že dluhy společnosti Cityland z titulu DPH činí 4144,59 bulharských leva (BGN) za zdaňovací období září 2013, 0,46 BGN za zdaňovací období května 2017, 365,50 BGN za zdaňovací období března 2018, 49,66 BGN za zdaňovací období dubna 2018 a 27 506,73 BGN za zdaňovací období června 2018.

21 V průběhu řízení, které vedlo k přijetí tohoto rozhodnutí, společnost Cityland tvrdila, že dotčená DPH, která byla priznána, ale nebyla zaplacená, se týkala faktur vystavených společnosti „Terem Ivaylo“ EOOD, které byly předmětem soudního řízení z důvodu, že tato společnost nezaplatila DPH, která je v nich uvedena. Poté, co společnost Cityland zpochybnila zjištění učiněná prvostupňovým finančním úřadem, ředitel dospěl k závěru, že dotčená dlužná DPH byla zaplacená dne 27. října 2022, přičemž zbývá zaplatit pouze úroky ve výši 6 264,02 BGN.

22 Společnost Cityland podala proti rozhodnutí ze dne 19. prosince 2022 žalobu ke správnímu soudu Veliko Tarnovo (Administrativen sad Veliko Tarnovo, Bulharsko), který je předkládajícím soudem. Tento soud má pochybnosti o slučitelnosti bulharské právní úpravy, která stanoví možnost výmazu společnosti z registru DPH, s unijním právem, jelikož směrnice o DPH nestanoví možnost vyloučit osobu povinnou k dani ze systému DPH.

23 Bulharská právní úprava totiž neukládá příslušným daňovým orgánům povinnost plně přezkoumat jednání osoby povinné k dani, aby bylo možné dospět k závěru, že existuje riziko pro daňové příjmy a pravděpodobnost daňového úniku. Naopak pouhé zjištění tří formálních porušení pravidel DPH, zejména opožděného podání daňového priznání, opožděné platby DPH nebo opožděného vystavení faktury pro účely DPH, by postačovalo k vyloučení takové osoby povinné k dani ze systému DPH.

24 V projednávaném případě příslušné daňové orgány konstatovaly

systematickou povahu protiprávních jednání spáchaných společností Cityland, přičemž zohlednily nepřetržitě období téměř deseti let, jakož i neplnění povinností týkající se nevýznamných částek nezaplacené DPH, jako je v případě roku 2017 částka 0,46 BGN.

25 Za těchto okolností se správní soud Veliko Tarnovo (Administrativen sad Veliko Tarnovo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je čl. 106 odst. 2 bod 2 písm. b) a čl. 176 bod 3 [ZDDS] v rozporu s čl. 213 [odst. 1 prvním pododstavcem] směrnice [o DPH]?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Má čl. 213 [odst. 1 první pododstavec] směrnice [o DPH] přímý účinek?

3) V případě záporné odpovědi na první otázku: připouští čl. 213 [odst. 1 první pododstavec] a článek 273 směrnice [o DPH], jakož i zásady právní jistoty a proporcionality vyloučení ze systému daně z přidané hodnoty za formální porušení zákona, aniž se přihlíží k okamžiku, kdy došlo k tomuto porušení, jeho druhu, dalšímu jednání osoby a k existenci dalších subjektivních okolností, jako je obchodněprávní spor o dlužnou daň, která nebyla uhrazena včas?

4) V případě záporné odpovědi na první otázku: připouští čl. 213 [odst. 1 první pododstavec] a článek 273 směrnice [o DPH] a zásada proporcionality vyloučení ze systému daně z přidané hodnoty současně s výběrem úroků z prodlení z důvodu opožděné platby priznané daně, aniž je daňový orgán povinen zkoumat druh a povahu činnosti společnosti, jakož i její jednání jako osoby povinné k dani a závažnost každého z navržených opatření?“

K předběžným otázkám

26 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 213 odst. 1 první pododstavec a článek 273 směrnice o DPH, jakož i zásady právní jistoty a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která, jak je vykládána vnitrostátními daňovými orgány a soudy, stanoví možnost příslušného daňového orgánu vymazat osobu povinnou k dani z registru DPH z důvodu, že nesplnila povinnosti z titulu DPH, aniž je analyzována povaha porušení, k nimž došlo, a chování dotčené osoby povinné k dani.

27 Před podáním odpovědi na tyto otázky je třeba připomenout, že podle čl. 213 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH je každá osoba povinná k dani povinna oznámit zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. Článek 214 odst. 1 téže směrnice ukládá členským státům povinnost přijmout opatření nezbytná k tomu, aby bylo osobám povinným k dani přiděleno osobní identifikační číslo.

28 Hlavním cílem identifikace osob povinných k dani podle článku 214 uvedené směrnice je zajistit řádné fungování systému DPH. V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že přidělení identifikačního čísla pro účely DPH prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely použití DPH a zjednodušuje kontrolu osob povinných k dani za účelem správného výběru daně (rozsudek ze dne 14. března 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, body 18 a 19, jakož i citovaná judikatura).

29 Identifikační číslo pro účely DPH představuje podstatný důkaz o uskutečněných plněních. Směrnice o DPH totiž v několika ustanoveních týkajících se zejména fakturace, daňového priznání a souhrnného hlášení vyžaduje, aby toto identifikační číslo osoby povinné k dani, pořizovatele zboží nebo příjemce služeb bylo v těchto dokumentech povinně uvedeno (rozsudek ze dne 14. března 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 20).

30 Soudní dvůr rozhodl, že z článků 213 a 214 směrnice o DPH vyplývá, že členské státy mají určitý prostor pro uvážení při přijímání opatření k zajištění identifikace osob povinných k dani pro účely DPH, a tento prostor pro uvážení nemůže být neomezený. I když členský stát může odmítnout přidělit osobě povinné k dani osobní identifikační číslo, takové možnosti nelze využít bez legitimního důvodu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. března 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, body 22 a 23, jakož i ze dne 18. listopadu 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, bod 41).

31 Pokud jde naproti tomu o přijetí opatření k výmazu dříve přidělených identifikačních čísel pro účely DPH, je třeba upřesnit, že směrnice o DPH neobsahuje ustanovení, která by obecně opravňovala členské státy k tomu, aby ve svých vnitrostátních právních úpravách stanovily výmaz z registru DPH.

32 Je pravda, že články 363 a 369r této směrnice stanoví případy, kdy členský stát vymaže osobu povinnou k dani z identifikačního registru stanoveného v rámci zvláštního režimu pro služby poskytované osobami povinnými k dani neusazenými na území Unie nebo v rámci zvláštního režimu stanoveného pro prodej na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí. K tomuto výmazu dochází zejména tehdy, pokud osoba povinná k dani systematicky nedodržuje pravidla týkající se dotčeného zvláštního režimu. Takový výmaz se však netýká identifikačního čísla pro účely DPH přiděleného podle článku 214 uvedené směrnice, ale pouze identifikačního čísla přiděleného osobě povinné k dani pro účely těchto zvláštních režimů, jak to vyplývá z článku 362 a článku 369q téže směrnice.

33 Přitom platí, že článek 17 odst. 1 písm. c) a článek 23 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1) odkazují na přidělená identifikační čísla pro účely DPH, která již nejsou platná, a zejména na čísla vymazaná v případě, že osoby poskytly nepravdivé údaje za účelem získání identifikace pro účely DPH nebo neoznámily změny svých údajů.

34 Dále podle ustálené judikatury Soudního dvora z článků 2 a 273 směrnice o DPH ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že členské státy jsou povinny přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby byla DPH na jejich území vybrána v plné výši, a k boji proti daňovým únikům (rozsudky ze dne 2. května 2018, *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295, bod 26, a ze dne 17. května 2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, bod 26).

35 Kromě toho podle rovněž ustálené judikatury Soudního dvora mají členské státy legitimní zájem na přijetí vhodných opatření k ochraně svých finančních zájmů a k boji proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem, jakož i případným zneužitím, které jsou cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH (rozsudek ze dne 14. března 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 28 a citovaná judikatura).

36 S ohledem na ustanovení a judikaturu uvedenou v bodech 30 až 35 tohoto rozsudku je třeba mít za to, že členské státy mohou při výkonu svého prostoru pro uvážení, pokud jde o přijetí opatření k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům, případně stanovit výmaz osoby povinné k dani z registru DPH.

37 Vzhledem k tomu, že ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví výmaz osoby povinné k dani z registru DPH, je koncipována jako sankce uložená této osobě povinné k dani za opakované porušení jejích povinností z titulu DPH, je třeba připomenout, že při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy mají členské státy pravomoc zvolit si sankce, které pova-

žují za vhodné (rozsudek ze dne 17. května 2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, bod 27 a citovaná judikatura).

38 Jsou však povinny vykonávat své pravomoci za současného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy i v souladu se zásadami proporcionality a daňové neutrality (rozsudek ze dne 17. května 2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, bod 27 a citovaná judikatura). K posouzení, zda je sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost protiprávního jednání, za které má být tato sankce uložena, jakož i pravidla pro určení výše této sankce (rozsudek ze dne 11. dubna 2024, *Legafact*, C-122/23, EU:C:2024:293, bod 42 a citovaná judikatura).

39 Dále musí členské státy při výkonu těchto pravomocí dbát na dodržování požadavků vyplývajících z práva na řádnou správu, které odráží obecnou zásadu unijního práva, která se uplatní v rámci řízení o daňové kontrole (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. května 2024, *Slovenské Energetické Strojárne*, C-746/22, EU:C:2024:403, bod 50).

40 Je třeba rovněž připomenout, že při volbě sankcí jsou členské státy povinny dodržovat zásadu efektivity, která vyžaduje stanovení účinných a odrazujících sankcí za účelem boje proti porušování harmonizovaných pravidel v oblasti DPH a ochrany finančních zájmů Unie (rozsudek ze dne 11. dubna 2024, *Legafact*, C-122/23, EU:C:2024:293, bod 43 a citovaná judikatura).

41 Výmaz z registru DPH stanovený vnitrostátní právní úpravou ve vztahu k osobám povinným k dani, které neplní své povinnosti vyplývající z této daně, aniž je analyzována povaha porušení, k nimž došlo, přitom nelze považovat za sankci, která splňuje zásady a požadavky uvedené v bodech 38 až 40 tohoto rozsudku.

42 S ohledem na důležitou úlohu, připomenutou v bodech 28 a 29 tohoto rozsudku, kterou hraje identifikační číslo pro účely DPH, pokud jde o prokázání daňového statusu osoby povinné k dani a reálnosti uskutečněných plnění, totiž pořizovatelé zboží a příjemci služeb poskytnutých osobou povinnou k dani, která byla vymazána z registru DPH, a nemají tedy platné identifikační číslo pro účely DPH, nebudou mít jistotu, že budou moci prokázat, že mají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu při tomto dodání zboží nebo poskytnutí služeb.

43 Za těchto podmínek by takoví potenciální pořizovatelé zboží a příjemci služeb mohli být odrazováni od uzavírání transakcí s osobou povinnou k dani, která byla vymazána z registru DPH.

44 Tento praktický negativní důsledek výmazu z registru DPH znamená, že osoba povinná k dani by mohla být nucena ukončit svou činnost, a podobá se tak dočasnému nebo trvalému zákazu výkonu této činnosti. Z toho vyplývá, že pokud by výmaz z registru DPH byl vnímán jako sankce za opakované porušení povinností z titulu DPH osobou povinnou k dani, jednalo by se o obzvláště přísnou sankci.

45 V souladu s judikaturou uvedenou v bodě 38 tohoto rozsudku nelze mít za to, že taková sankce je v souladu se zásadou proporcionality, jelikož je uložena bez posouzení povahy a závažnosti porušení, jichž se dopustila osoba povinná k dani, za účelem určení, zda je takto přísná sankce odůvodněná nebo zda by za okolností vedoucích k uložení takové sankce byla dostatečná jiná, méně přísná sankce.

46 Právní úprava, která umožňuje daňovým orgánům vymazat osobu povinnou k dani z registru DPH, aniž těmto orgánům ukládá povinnost plně přezkoumat jednání této osoby povinné k dani za účelem posouzení existence rizika pro daňové příjmy a pravděpodobnosti podvodu v oblasti DPH, jde totiž nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění výběru DPH v plné výši a k boji proti podvodům v oblasti DPH.

47 Bez takového úplného přezkumu jednání dotčené osoby povinné k dani nelze s jistotou zjistit povahu a rozsah případného da-

ňového úniku, kterého se tato osoba dopustila, a proto posoudit, zda výmaz této osoby povinné k dani z registru DPH představuje vhodnou sankci k zajištění výběru DPH v plné výši a k boji proti podvodům v oblasti DPH.

48 Kromě toho, pokud jde o požadavky vyplývající z práva na řádnou správu uvedené v bodě 39 tohoto rozsudku, Soudní dvůr rozhodl, že takový správní orgán, jako je vnitrostátní daňový orgán, musí v rámci svých kontrolních povinností provést pečlivý a nestranný přezkum všech relevantních aspektů, a zajistit tak, že bude mít při přijímání svého rozhodnutí k tomu účelu co nejúplnější a nejspolehlivější poznatky (rozsudek ze dne 16. května 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, bod 50 a citovaná judikatura).

49 Konečně je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora zásada právní jistoty vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani ohledně jejích práv a jejích povinností vůči správci daně nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (rozsudek ze dne 5. prosince 2024, Modexel, C-680/23, EU:C:2024:1000, bod 34 a citovaná judikatura).

50 Z bodu 42 tohoto rozsudku přitom vyplývá, že sankce spočívající ve výmazu osoby povinné k dani z registru DPH bez formálního zákazu výkonu činnosti této osoby povinné k dani podléhající DPH, pro kterou se tato osoba povinná k dani zaregistrovala v tomto registru, může vést k neustálému a opakovanému zpochybňování daňové situace jak samotné uvedené osoby povinné k dani, tak pořizovatelů zboží a příjemců služeb, které poskytuje. Takovou sankci tudíž nelze považovat ani za slučitelnou se zásadou právní jistoty.

51 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na před-

běžné otázky odpovědět tak, že čl. 213 odst. 1 první pododstavec a článek 273 směrnice o DPH, jakož i zásady právní jistoty a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která, jak je vykládána vnitrostátními daňovými orgány a soudy, stanoví možnost příslušného daňového orgánu vymazat osobu povinnou k dani z registru DPH z důvodu, že nesplnila povinnosti z titulu DPH, aniž je analyzována povaha porušení, k nimž došlo, a chování dotčené osoby povinné k dani.

K nákladům řízení

52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 213 odst. 1 první pododstavec a článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017, jakož i zásady právní jistoty a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která, jak je vykládána vnitrostátními daňovými orgány a soudy, stanoví možnost příslušného daňového orgánu vymazat osobu povinnou k dani z registru daně z přidané hodnoty (DPH) z důvodu, že nesplnila povinnosti z titulu DPH, aniž je analyzována povaha porušení, k nimž došlo, a chování dotčené osoby povinné k dani.

Posouzení důkazů o přepravě do jiného členského státu

Soudní dvůr EU
C-639/24
13. listopadu 2025

Klíčová slova: Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011 – Podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně – Domněnka – Požadované důkazy

Právní věta

Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES a článek 45a prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby bylo osvobození od daně z přidané hodnoty odepřeno pouze z toho důvodu, že nebyly předloženy takové důkazy o dodání zboží uvnitř Společenství, jaké jsou stanoveny v článku 45a prováděcího nařízení, a dále že vnitrostátním daňovým orgánům ukládají povinnost posoudit veškeré důkazy předložené za účelem určení, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu do místa určení nacházejícího se mimo jeho území, avšak uvnitř Unie, mimo případy domněnky stanovené v čl. 45a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011.

FLO VENEER d.o.o. proti Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 13. listopadu 2025

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018 (Úř. věst. 2018, L 311, s. 3) (dále jen „směrnice o DPH“) a článku 45a prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1), ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) 2018/1912 ze dne 4. prosince 2018 (Úř. věst. 2018, L 311, s. 10) (dále jen „prováděcí nařízení č. 282/2011“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi FLO VENEER d.o.o a Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (ministerstvo financí Chorvatské republiky, útvar pověřený správním řízením druhého stupně) (dále jen „ministerstvo financí“) ve věci osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Směrnice o DPH

3 Článek 138 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř [Evropského] [s] polečenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, jsou-li splněny následující podmínky:

- a) zboží je dodáváno jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží;
- b) osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pro niž se dodání uskutečňuje, je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě, než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, a toto identifikační číslo pro DPH sdělila dodavateli.“

Prováděcí nařízení č. 282/2011

4 Článek 45a prováděcího nařízení č. 282/2011 stanoví:

„1. Pro účely uplatňování osvobození od daně stanoveného v článku 138 směrnice 2006/112/ES se má za to, že zboží bylo odesláno

nebo přepraveno z členského státu mimo jeho území, avšak uvnitř Společenství, v jednom z těchto případů:

- a) prodávající uvede, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno jím nebo na jeho účet třetí osobou, a má buď alespoň dva důkazy uvedené v odst. 3 písm. a), které si neprotiřečí a které jsou vydány dvěma různými stranami nezávislými navzájem, na prodávajícím a na pořizovateli, nebo jeden z důkazů uvedených v odst. 3 písm. a) v kombinaci s jedním z důkazů prodávajícího a pořizovatele uvedených v odst. 3 písm. b) potvrzujících odeslání nebo přepravu, který důkazu uvedenému v odst. 3 písm. a) neprotiřečí, které jsou vydány dvěma různými stranami nezávislými navzájem, na prodávajícím a na pořizovateli;
- b) prodávající má:

- i) písemné potvrzení od pořizovatele, v němž je uvedeno, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno jím nebo na jeho účet třetí osobou, s uvedením členského státu určení zboží; toto písemné potvrzení obsahuje: datum vystavení; jméno a adresu pořizovatele; množství a druh zboží; datum a místo ukončení přepravy zboží; v případě dodání dopravního prostředku identifikační číslo tohoto dopravního prostředku; a totožnost fyzické osoby přijímající zboží za pořizovatele; a

- ii) alespoň dva důkazy uvedené v odst. 3 písm. a), které si neprotiřečí a které jsou vydány dvěma různými stranami nezávislými navzájem, na prodávajícím a na pořizovateli, nebo jeden z důkazů uvedených v odst. 3 písm. a) v kombinaci s jedním z důkazů uvedených v odst. 3 písm. b) potvrzujících odeslání nebo přepravu, který důkazu uvedenému v odst. 3 písm. a) neprotiřečí, které jsou vydány dvěma různými stranami nezávislými navzájem, na prodávajícím a na pořizovateli.

Pořizovatel poskytne prodávajícímu písemné potvrzení uvedené v prvním pododstavci písm. b) bodě i) nejpozději desátý den měsíce následujícího po dodání.

2. Správce daně může domněnku podle odstavce 1 vyvrátit.

3. Pro účely odstavce 1 se jako doklad o odeslání nebo přepravě uznávají:

- a) dokumenty týkající se odeslání nebo přepravy zboží, jako je podepsaný doklad nebo nákladní list CMR, náložní list, faktura za leteckou přepravu, faktura od dopravce zboží;
- b) jiné dokumenty:

- i) pojistka vztahující se na odeslání nebo přepravu zboží nebo bankovní doklady prokazující úhradu za odeslání nebo přepravu zboží;
- ii) úřední dokumenty vydané orgánem veřejné moci, například notářem, potvrzující ukončení přepravy zboží v členském státě určení;
- iii) potvrzení skladovatele v členském státě určení o převzetí zboží

potvrzující skladování zboží v tomto členském státě.“

Prováděcí nařízení 2018/1912

5 Body 2 až 5 odůvodnění prováděcího nařízení 2018/1912 znějí takto:

„(2) Směrnice 2006/112/ES stanoví řadu podmínek pro osvobození dodání zboží od DPH v souvislosti s určitými plněními uvnitř Společenství. Jednou z těchto podmínek je, že zboží musí být odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do jiného.

(3) Rozdílný přístup členských států při uplatňování těchto osvobození od daně u přeshraničních plnění však přináší problémy a právní nejistotu pro podniky. To je v rozporu s cílem posílení obchodu uvnitř Společenství a zrušení daňových hranic. Proto je důležité specifikovat a harmonizovat podmínky, za nichž lze osvobození od daně uplatnit.

(4) Jelikož přeshraniční podvody s DPH jsou primárně spojeny s osvobozením od daně dodání zboží uvnitř Společenství, je nutné specifikovat okolnosti, za kterých lze zboží pokládat za odeslané nebo přepravené z území členského státu dodání.

(5) S cílem poskytnout praktické řešení pro podniky a rovněž záruky pro správce daně by měly být do prováděcího nařízení [č. 282/2011] vloženy dvě vyvratitelné domněnky.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

6 FLO VENEER je obchodní společnost se sídlem v Chorvatsku, která prodává dubovou kulatinu. U této společnosti byla provedena daňová kontrola, během níž bylo zjištěno, že za období od 1. ledna do 31. března 2020 vystavila faktury týkající se dodání dubové kulatiny pořizovateli ve Slovinsku.

7 V rámci této daňové kontroly předložila společnost FLO VENEER písemná prohlášení pořizovatele, jak jsou stanovena v čl. 45a odst. 1 písm. b) bodě i) prováděcího nařízení č. 282/2011, jakož i faktury, doklady o odeslání zboží a nákladní listy (CMR). Tato ustanovení jsou upravena Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě, podepsanou v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění protokolu podepsaného v Ženevě dne 5. července 1978.

8 Dne 8. října 2020 vydalo Ministerstvo financí, Porezna uprava, Područni ured Sisak (ministerstvo financí, daňová správa, místní úřad v Sisaku, Chorvatsko) daňový výměr týkající se DPH, v němž konstatovalo, že společnost FLO VENEER byla v rozporu se zákonem osvobozena od DPH z dotčeného dodání zboží. Podle odůvodnění tohoto daňového výměru uvedené ministerstvo nepochybně, že toto zboží bylo skutečně přepraveno z Chorvatska do Slovinska. Dospělo však k závěru, že důkazy předložené společností FLO VENEER neprokazují, že byly splněny podmínky pro osvobození od DPH stanovené v čl. 45a odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení č. 282/2011. Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 4. května 2021 zamítlo odvolání společnosti FLO VENEER podané proti uvedenému daňovému výměru.

9 Společnost FLO VENEER podala žalobu ke správnímu soudu v Záhřebu (Upravni sud u Zagrebu, Chorvatsko), který je předkládajícím soudem. Tvrdí, že článek 45a prováděcího nařízení č. 282/2011 tím, že podrobně uvádí dokumentaci týkající se dodání zboží osvobozených od daně jakožto dodání zboží uvnitř Společenství, umožňuje osobám povinným k dani snadněji prokázat, že jsou splněny podmínky pro osvobození dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo členský stát, avšak uvnitř Unie. Podle tohoto ustanovení se podmínky pro osvobození od daně považují za splněné, pokud správci daně nemohou tuto domněnku úspěšně vyvrátit. Pokud však osoba povinná k dani nemá dokumentaci uvedenou v článku 45a prováděcího nařízení č. 282/2011, musí v každém jednotlivém případě prokázat, že jsou splněny všechny podmínky pro osvobození od daně.

10 Předkládající soud poznamenává, že Soudní dvůr v rozsudku

ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, body 36, 38, 39 a 42), rozhodl, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny hmotně-právní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům.

11 V této souvislosti má předkládající soud pochybnosti o tom, zda se osvobození od daně stanovené v článku 138 směrnice o DPH může uplatnit, i když podmínky pro založení domněnky stanovené v článku 45a prováděcího nařízení č. 282/2011 nejsou splněny. Kromě toho si klade otázku, zda v takovém případě přísluší správci daně posoudit všechny důkazy, aby určil, zda umožňují prokázat dodání zboží uvnitř Společenství.

12 Za těchto podmínek se správní soud v Záhřebu (Upravni sud u Zagrebu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 138 odst. 1 [směrnice o DPH], který se týká osvobození od DPH u dodání zboží uvnitř Společenství, a článek 45a [prováděcího nařízení č. 282/2011], který se týká prokazování odeslání nebo přepravy zboží z členského státu mimo jeho území, však uvnitř Unie, vykládány v tom smyslu, že prodávajícímu musí být odepřeno osvobození od DPH, pokud neprokázal, že byly splněny podmínky stanovené v článku 45a [prováděcího nařízení č. 282/2011], nebo musí správce daně – přestože prodávající nemá dostatečné důkazy k založení právní domněnky podle článku 45a [prováděcího nařízení č. 282/2011], ale má důkazy prokazující, že skutečně došlo k přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého – posoudit předložené důkazy a zjistit skutkové okolnosti, které jsou rozhodné pro osvobození stanovené v článku 138 směrnice o DPH, totiž zda bylo zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu mimo jeho území, avšak uvnitř Unie?“

K předběžné otázce

13 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH a článek 45a prováděcího nařízení č. 282/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby zaprvé bylo osvobození od DPH podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH odepřeno pouze z toho důvodu, že nebyly předloženy takové důkazy o dodání zboží uvnitř Společenství, jaké jsou stanoveny v článku 45a prováděcího nařízení č. 282/2011, a zadruhé vnitrostátní daňové orgány odmítly posoudit veškeré důkazy předložené za účelem určení, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu do místa určení nacházejícího se mimo jeho území, avšak uvnitř Unie, mimo případy domněnky stanovené v čl. 45a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011.

14 Článek 138 odst. 1 směrnice o DPH v podstatě stanoví, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Unie, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na jejich účet, jsou-li splněny určité podmínky. Zaprvé je třeba, aby toto zboží bylo dodáno jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání



nebo přepravy zboží. Zadruhé osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pro niž se dodání zboží uskutečňuje, je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží a toto identifikační číslo pro DPH sdělila dodavateli.

15 Článek 45a prováděcího nařízení č. 282/2011 stanoví pro účely uplatnění osvobození od daně uvedených v článku 138 směrnice o DPH pravidla týkající se dodání zboží uvnitř Společenství. Konkrétně článek 45a tohoto prováděcího nařízení v podstatě stanoví, že se má za to, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu do místa určení mimo jeho území, avšak uvnitř Unie, v případech uvedených v jeho odst. 1 písm. a) nebo b). V podstatě je tedy třeba, aby osoba prodávající toto zboží měla dokumenty splňující konkrétní požadavky, které jsou uvedeny v těchto ustanoveních. Podle čl. 45a odst. 2 tohoto prováděcího nařízení však může správce daně tuto domněnku vyvrátit.

16 Pokud jde o gramatický výklad článku 45a prováděcího nařízení č. 282/2011, je třeba konstatovat, že tento článek vyjmenovává případy, kdy se uplatní domněnka, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu do místa určení nacházejícího se mimo jeho území, avšak uvnitř Unie, pro účely osvobození od DPH podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Ze znění článku 45a uvedeného prováděcího nařízení vyplývá, že tento článek stanoví případy, kdy se uplatní domněnka, avšak neobsahuje taxativní výčet důkazů nezbytných k prokázání dodání zboží uvnitř Společenství. Proto nejsou-li podmínky pro uplatnění domněnky splněny, jsou správci daně povinni posoudit veškeré důkazy poskytnuté osobou prodávající zboží, aby určily, zda se jí podařilo prokázat, že zboží bylo dodáno uvnitř Společenství.

17 Stejně tak čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nepodmiňuje přiznání osvobození od daně, která stanoví, tím, že prodávající má konkrétní důkazy.

18 Tento výklad je potvrzen cíli sledovanými článkem 45a prováděcího nařízení č. 282/2011 a směrnicí o DPH. Pokud jde o body 3 až 5 odůvodnění prováděcího nařízení 2018/1912, kterým byl do prováděcího nařízení č. 282/2011 vložen článek 45a, tyto body odůvodnění potvrzují, že dotčená domněnka byla v podstatě zavedena za účelem usnadnění dokazování pro uplatňování osvobození od daně týkajícího se dodání zboží uvnitř Společenství, a to v zájmu podniků a správců daně, avšak nevylučují možnost předložit i jiné důkazy než ty, na které se vztahuje tato domněnka.

19 Je třeba podotknout, že zohlednění jiných důkazů, než jsou důkazy stanovené v článku 45a prováděcího nařízení č. 282/2011, správci daně neohrožuje cíle prováděcího nařízení 2018/1912 spočívající v podpoře obchodu uvnitř Společenství a předcházení podvodům. Naproti tomu, pokud by se osoby prodávající zboží nemohly opírat o všechny důkazy, byli by ti, kteří nemají důkazy uvedené v článku 45a prováděcího nařízení č. 282/2011, zbaveni dotčeného osvobození od daně z důvodu nedodržení formálního požadavku, i když by skutečně došlo k dodání zboží uvnitř Společenství. Tím by byl ohrožen cíl podpory obchodu uvnitř Společenství.

20 Dále je rovněž třeba podotknout, že podle judikatury Soudního dvora čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ukládá členským státům povinnost osvobodit od daně dodání zboží, které splňuje podmínky v něm uvedené. Podle téže judikatury navíc formální požadavky nemohou zpochybnit nárok prodávajícího na osvobození od DPH, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky dodání zboží uvnitř Společenství. Stejně tak zásada daňové neutrality vyžaduje, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9.

února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, body 23, 32, 35 a 36). V této souvislosti je třeba připomenout, že existují pouze dva případy, kdy může nedodržení formálního požadavku vést ke ztrátě nároku na osvobození od DPH. Zaprvé se zásady daňové neutrality nemůže za účelem osvobození od DPH dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému DPH. Zadruhé může porušení formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud toto porušení má za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, body 38, 39 a 42).

21 Z judikatury rovněž vyplývá, že pro účely osvobození od DPH musí daňové orgány řádně zohlednit všechny důkazy, které mají k dispozici pro účely posouzení, zda tyto dokumenty případně mohou doložit pravděpodobnost skutečného dodání zboží uvnitř Společenství (rozsudek ze dne 29. února 2024, B2 Energy, C-676/22, EU:C:2024:186, bod 36).

22 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH a článek 45a prováděcího nařízení č. 282/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby bylo osvobození od DPH podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH odepřeno pouze z toho důvodu, že nebyly předloženy takové důkazy o dodání zboží uvnitř Společenství, jaké jsou stanoveny v článku 45a prováděcího nařízení č. 282/2011, a dále že vnitrostátním daňovým orgánům ukládají povinnost posoudit veškeré důkazy předložené za účelem určení, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu do místa určení nacházejícího se mimo jeho území, avšak uvnitř Unie, mimo případy domněnky stanovené v čl. 45a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011.

K nákladům řízení

23 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018 a článek 45a prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) 2018/1912 ze dne 4. prosince 2018 musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby bylo osvobození od daně z přidané hodnoty podle čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2018/1910 odepřeno pouze z toho důvodu, že nebyly předloženy takové důkazy o dodání zboží uvnitř Společenství, jaké jsou stanoveny v článku 45a prováděcího nařízení č. 282/2011 ve znění prováděcího nařízení 2018/1912 a dále že vnitrostátním daňovým orgánům ukládají povinnost posoudit veškeré důkazy předložené za účelem určení, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu do místa určení nacházejícího se mimo jeho území, avšak uvnitř Unie, mimo případy domněnky stanovené v čl. 45a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 ve znění prováděcího nařízení 2018/1912.

Nárok na odpočet daně ze služeb poskytnutých více společností ve skupině

Soudní dvůr EU
C-527/23
12. prosince 2024

Klíčová slova: Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet – Pořízení administrativních služeb poskytovaných v rámci téže skupiny společností – Odepření nároku na odpočet

Právní věta

Článek 168 směrnice Rady 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle níž správce daně odepře nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou na vstupu zaplatila osoba povinná k dani při pořízení služeb od jiných osob povinných k dani, které jsou součástí téže skupiny společností, a to z důvodu, že tyto služby byly současně poskytnuty jiným společností této skupiny a jejich pořízení nebylo nezbytné ani vhodné, je-li prokázáno, že uvedené služby jsou touto osobou povinnou k dani na výstupu použity pro účely jejich zdanitelných plnění.

Weatherford Atlas Gip SA proti Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Rozsudek Soudního dvora (šestého senátu) ze dne 12. prosince 2024

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Weatherford Atlas Gip SA na jedné straně a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národní agentura pro správu daní – Generální ředitelství pro vyřizování stížností, Rumunsko) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Národní agentura pro správu daní – Generální ředitelství pro správu velkých daňových poplatníků, Rumunsko) (dále jen společně „správce daně“) na straně druhé, který se týká toho, že tento správce daně odepřel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu při pořízení administrativních služeb poskytovaných v rámci téže skupiny společností.

Právní rámec

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví, že předmětem DPH je poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Podle čl. 9 odst. 1 této směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

5 Článek 11 uvedené směrnice stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty (dále jen ‚výbor pro DPH‘) může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

Členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.“

6 Článek 168 téže směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;

c) DPH, která je splatná při pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22;

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 Weatherford Atlas Gip je součástí skupiny společností Weatherford, která se specializuje na služby v ropném odvětví.

8 Dne 6. června 2016 společnost Weatherford Atlas Gip převzala prostřednictvím fúze sloučením rumunskou společnost Foserco SA, a to včetně jejích práv a povinností. Činnost společnosti Foserco spočívala v poskytování pomocných služeb při těžbě ropy a zemního plynu.

9 V letech 2015 a 2016 poskytovala společnost Foserco v Rumunsku vrtné služby dvěma zákazníkům, a to společností OMV Petrom a Petrofarc. Za účelem poskytování těchto služeb pořizovala společnost Foserco obecné administrativní služby od společností skupiny Weatherford, a to zejména služby v oblasti IT, lidských zdrojů, marketingu, účetnictví a poradenství. Tyto obecné administrativní služby byly poskytovány entitami usazenými mimo Rumunsko a za účelem výpočtu DPH z těchto služeb byl použit režim přenesení daňové povinnosti. Stejně služby byly poskytovány i ostatním společnostem této skupiny.

10 Po této fúzi nařídil správce daně rozhodnutím ze dne 20. listopadu 2019 novou kontrolu povinností společnosti Weatherford Atlas Gip v oblasti daně z příjmů právnických osob a DPH za období od 1. ledna 2014 do 30. června 2015. Tato kontrola se tedy týkala rovněž povinností společnosti Foserco, které převzala společnost Weatherford Atlas Gip.

11 V návaznosti na tuto kontrolu vydal správce daně platební výměr a zprávu o daňové kontrole, v nichž nárok na odpočet DPH, kterou společnost Foserco zaplatila na vstupu za pořízené administrativní služby ve výši 1 774 419 rumunských lei (RON) (přibližně 356 540 eur), odepřel z důvodu, že nebyl předložen žádný akt ani

dokument za účelem prokázání souvislosti mezi pořízenými službami a činnostmi kontrolované osoby povinné k dani a že z předložených dokumentů nevyplyvá povaha poskytnutých služeb, totožnost osob, které tyto služby poskytovaly, období, během kterého byly poskytovány, ani nezbytnost uvedených služeb pro společnost Foserco.

12 Společnost Weatherford Atlas Gip podala proti tomuto platebnímu výměru a této zprávě o daňové kontrole stížnost. Vzhledem k tomu, že správce daně uvedenou stížnost zamítl rozhodnutím ze dne 22. dubna 2020, podala společnost Weatherford Atlas Gip žalobu na neplatnost k Tribunalul Prahova (Župní soud v Prahové, Rumunsko), který je předkládajícím soudem. V rámci šetření týkajícího se této žaloby správce daně upřesnil, že existence pořízených služeb není zpochybňována, ale že společnost Weatherford Atlas Gip neprokázala souvislost mezi těmito službami a svými zdanitelnými plněními. Podle tohoto správce daně nelze takovou souvislost prokázat, jelikož uvedené služby byly poskytnuty několika společností skupiny Weatherford, a měli z nich tudíž prospěch i jiní členové této skupiny nebo uvedená skupina jako taková. Ačkoli byly náklady na tyto služby rozděleny mezi uvedené společnosti, uvedený správce daně nicméně tvrdí, že dané služby neměly být fakturovány společnosti Weatherford Atlas Gip, neboť pro ni nebyly nezbytné.

13 V tomto ohledu předkládající soud poznamenává, že tentýž správce daně nepopírá, že dotčené administrativní služby byly skutečně poskytnuty, a netvrdí, že došlo k daňovému úniku, ale odmítá uznat nárok na odpočet z důvodu neexistence důkazu o tom, že pořízení těchto služeb bylo pro osobu povinnou k dani nezbytné. Předkládající soud se v tomto ohledu zamýšlí nad tím, zda lze na základě směrnice o DPH odeprít nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu na základě subjektivního posouzení daňového správce stran nezbytnosti a vhodnosti pořízení takových služeb, je-li prokázáno, že náklady na tyto služby patří mezi režijní náklady této osoby povinné k dani ve smyslu judikatury vycházející zejména z rozsudku ze dne 8. února 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, bod 24).

14 Za těchto podmínek se Tribunalul Prahova (Župní soud v Prahové) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 168 [směrnice o DPH], zkoumaný s ohledem na zásadu daňové neutrality, vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, brání tomu, aby správce daně odeprl osobě povinné k dani nárok na odpočet [DPH] zaplacené za pořízené administrativní služby, je-li prokázáno, že všechny zaznamenané náklady na pořízené služby byly zahrnuty do režijních nákladů osoby povinné k dani a že tato osoba uskutečňuje pouze zdanitelná plnění, že poskytnutí služeb je výslovně potvrzeno správcem daně a že uplatněným daňovým režimem je režim přenesení daňové povinnosti (což by vyloučilo ztrátu pro státní rozpočet)?

2) Mohou být pro účely výkladu ustanovení článků 2 a 168 [směrnice o DPH] za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, správcovské a administrativní služby (tedy asistenční a poradenské služby v různých oblastech, služby finančního a právního poradenství) poskytované mezi společnostmi v rámci skupiny ve prospěch různých členů této skupiny považovány každým členem skupiny za služby používané pro účely zdanitelných plnění, tedy pořízené pro jeho vlastní potřebu?

3) Lze pro účely výkladu článku 2 [směrnice o DPH] v případě, že je prokázáno, že služby poskytované v rámci skupiny nejsou poskytovány ve prospěch jednoho z členů skupiny, považovat společnost, která je součástí této skupiny, ale u níž se má za to, že těchto služeb nevyužila, za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

15 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 168 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle níž správce daně odepré nárok na odpočet DPH, kterou na vstupu zaplatila osoba povinná k dani při pořízení služeb od jiných osob povinných k dani, které jsou součástí téže skupiny společností, a to z důvodu, že tyto služby byly současně poskytnuty jiným společností této skupiny a jejich pořízení nebylo nezbytné ani vhodné.

K přípustnosti

16 Rumunská vláda namítá nepřípustnost uvedených otázek z důvodu, že první otázka je podle jejího názoru založena na nepodloženém skutkovém předpokladu a má v tomto ohledu hypotetickou povahu a druhá otázka je podle ní založena na popisu skutkového stavu, který neumožňuje pochopit, z jakého důvodu předkládající soud podal k Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

17 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr může odmítnout vydat rozhodnutí o žádosti podané vnitrostátním soudem pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 29. června 2023, Super Bock Bebidas, C-211/22, EU:C:2023:529, bod 22 a citovaná judikatura).

18 Pokud jde v projednávaném případě o první otázku, Soudnímu dvoru nepřísluší ověřovat správnost skutkového předpokladu, na němž tato otázka spočívá, a v každém případě se uvedená otázka nejvíce jako zjevně hypotetická s ohledem na předmět sporu v původním řízení, jak je popsán předkládajícím soudem. Přípustnost této otázky tedy nemůže být zpochybněna.

19 Pokud jde o druhou otázku, je třeba konstatovat, že popis právního a skutkového rámce sporu v původním řízení umožňuje pochopit důvod, proč předkládající soud podal k Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, a že tento popis obsahuje skutkové a právní poznatky nezbytné pro užitečnou odpověď na tuto otázku. Za těchto podmínek nelze zpochybnit ani její přípustnost.

20 První a druhá otázka jsou tudíž přípustné.

K věci samé

21 Podle ustálené judikatury představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, jež je splatná či byla zaplacená za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH. Nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice o DPH je tedy nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se váže přímo k celé DPH, která zatížila plnění uskutečněná na vstupu. Cílem režimu odpočtů je totiž zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jejích ekonomických činností (rozsudek ze dne 7. března 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, bod 27 a citovaná judikatura).

22 Společný systém DPH zajišťuje naprostou neutralitu daňové záležitosti všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají

DPH. Použije-li osoba povinná k dani jednající jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo služby toto zboží nebo tuto službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odpočíst DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v souvislosti s uvedeným zbožím nebo uvedenou službou (rozsudek ze dne 7. března 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, bod 27 a citovaná judikatura).

23 Uplatnění nároku na odpočet předpokládá existenci plnění na vstupu, které samo podléhá DPH. V tomto ohledu je třeba připomenout, že poskytování služeb je uskutečněno za úplaty ve smyslu směrnice o DPH, a podléhá tedy této dani pouze tehdy, když mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržena poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu individualizovatelné služby poskytnuté příjemci. Tak je tomu tehdy, existuje-li přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (rozsudek ze dne 20. ledna 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, bod 27 a citovaná judikatura).

24 V projednávaném případě tedy předkládajícímu soudu přísluší na prvním místě ověřit, že pořízení administrativních služeb, o které se jedná v původním řízení, představuje plnění podléhající DPH ve smyslu judikatury citované v předchozím bodě tohoto rozsudku. Za tímto účelem bude muset předkládající soud ověřit, zda existuje přímá souvislost mezi těmito službami a protihodnotou zaplacenou společností Foserco.

25 Z článku 168 směrnice o DPH mimoto vyplývá, že aby dotčená osoba mohla uplatnit nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, je třeba, aby zaprvé byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu uvedené směrnice a zadruhé zboží nebo služby uplatňované pro založení tohoto nároku na odpočet byly na výstupu touto osobou použity pro účely jejich zdanitelných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. ledna 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, bod 33, a rozsudek ze dne 7. března 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, bod 28 a citovaná judikatura).

26 V projednávaném případě tedy předkládajícímu soudu přísluší na druhém místě ověřit, že Foserco a společnosti, které poskytly administrativní služby, o které se jedná v původním řízení, jsou osobami povinnými k dani ve smyslu směrnice o DPH a že uvedené služby byly na výstupu použity společností Foserco pro účely jejich zdanitelných plnění.

27 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že skupina společností dotčená v původním řízení je patrně tvořena různými osobami povinnými k dani a nejeví se, že by tvořila jedinou osobu povinnou k dani, tedy seskupení pro účely DPH, podle článku 11 směrnice o DPH. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a z písemného vyjádření společnosti Weatherford Atlas Gip totiž vyplývá, že administrativní služby dotčené v původním řízení byly společností Foserco, která byla rumunskou společností, poskytovány společnostmi usazenými mimo území Rumunska. Seskupení pro účely DPH je přitom nutně omezeno na území jednoho a téhož členského státu, jak vyplývá ze znění tohoto článku 11 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. března 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, bod 24).

28 Soudní dvůr v této souvislosti rozhodl, že je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet [rozsudek ze dne 13. června 2024, C (Insolvenční správci a likvidátoři), C-696/22, EU:C:2024:499, bod 86 a citovaná judikatura].

29 Nárok na odpočet daně je však přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené zboží a služby součástí režijních nákladů poslezené uvedené osoby a jsou jako takové prvky spoluurčujícími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 4. října 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, bod 21 a citovaná judikatura).

30 Soudní dvůr dále upřesnil, že existence souvislosti mezi plněními musí být posouzena s ohledem na jejich objektivní obsah. Konkrétně správci daně a vnitrostátní soudy musí zohlednit všechny okolnosti, za kterých byla uskutečněna dotčená plnění, a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani. Je tedy třeba zohlednit skutečné použití zboží a služeb pořízených na vstupu osobou povinnou k dani a výlučný důvod tohoto pořízení, přičemž na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. června 2024, C (Insolvenční správci a likvidátoři), C-696/22, EU:C:2024:499, bod 89, a rozsudek ze dne 4. října 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, bod 22 a citovaná judikatura].

31 V této souvislosti z judikatury vyplývá, že nárok na odpočet nemůže zakládat ta část výdajů vynaložených osobou povinnou k dani, která nesouvisí s plněními uskutečňovanými samotnou osobou povinnou k dani, nýbrž souvisí s plněními uskutečňovanými třetí osobou [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. října 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, bod 38, a rozsudek ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet DPH související s příplatkem společníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 55].

32 Kdyby se v projednávaném případě ukázalo, že část služeb, na které byly vynaloženy výdaje dotčené v původním řízení, nebyla použita pro účely plnění osoby povinné k dani, ale pro účely plnění uskutečňovaných třetími osobami, došlo by k částečnému porušení přímé a bezprostřední souvislosti mezi těmito službami a zdanitelnými plněními této osoby povinné k dani, takže by tato osoba neměla právo provést odpočet DPH zatěžující tuto část výdajů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. října 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, bod 39 a citovaná judikatura).

33 Za účelem určení rozsahu nároku osoby povinné k dani na odpočet přísluší předkládajícímu soudu, aby zejména s ohledem na smlouvy o poskytování služeb a hospodářskou a obchodní realitu určil, v jakém rozsahu byly dotčené služby skutečně poskytnuty, s cílem umožnit osobě povinné k dani uskutečnit svá zdanitelná plnění. DPH zaplacená na vstupu totiž bude považována za DPH zatěžující služby poskytnuté osobě povinné k dani pouze v tomto rozsahu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. října 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, body 40 a 42 a citovaná judikatura).

34 Okolnost, že jsou administrativní služby dotčené v původním řízení současně poskytovány několika příjemcům, je v tomto ohledu patrně irelevantní. Naproti tomu je na předkládajícím soudu, aby se ujistil, že část nákladů souvisejících s těmito službami, kterou vynaložila osoba povinná k dani, skutečně odpovídá službám, které byly této osobě poskytnuty pro účely jejich zdanitelných plnění.

35 Otázka, zda bylo pořízení administrativních služeb dotčených v původním řízení nezbytné nebo vhodné, je patrně rovněž irelevantní, jelikož směrnice o DPH nepodřizuje uplatnění nároku na odpočet daně kritériu ekonomické výnosnosti plnění uskutečněného na vstupu. Cílem společného systému DPH je totiž zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti

v zásadě samy podléhají DPH. Jednou vzniklý nárok na odpočet tedy zůstane zachován, i pokud k zamýšlené hospodářské činnosti později nedošlo, a tato hospodářská činnost tudíž nevedla ke zdanitelným plněním nebo nemohla-li osoba povinná k dani použít zboží nebo služby, které vedly k odpočtu v rámci zdanitelných plnění, z důvodu okolností nezávislých na její vůli [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. června 2024, C (Insolvenční správci a likvidátoři), C-696/22, EU:C:2024:499, bod 94 a citovaná judikatura].

36 Pokud jde konečně o důkazní břemeno, podle ustálené judikatury platí, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že splňuje požadavky pro to, aby jí tento nárok vznikl. Daňové orgány tedy mohou od osoby povinné k dani vyžadovat důkazy, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba požadovaný daňový odpočet přiznat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. prosince 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 33 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 16. února 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, body 99 a 100).

37 Posouzení těchto důkazů musí provést vnitrostátní soud v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva na základě celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. května 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (DPH – Fiktivní nabytí), C-114/22, EU:C:2023:430, bod 36, a rozsudek ze dne 11. ledna 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, bod 34].

38 Článek 168 směrnice o DPH proto musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle níž správce daně odepře nárok na odpočet DPH, kterou na vstupu zaplatila osoba povinná k dani při pořízení služeb od jiných osob povinných k dani, které jsou součástí téže skupiny společností, a to z důvodu, že tyto služby byly současně poskytnuty jiným společnostem této skupiny a jejich pořízení nebylo nezbytné ani vhodné, je-li prokázáno, že uvedené služby jsou touto osobou povinnou k dani na výstupu použity pro účely jejich zdanitelných plnění.

K třetí otázce

39 V rámci této otázky se předkládající soud táže, zda lze pro účely výkladu článku 2 směrnice o DPH v případě, že je prokázáno, že služby poskytované v rámci skupiny nejsou poskytovány ve prospěch jednoho z členů skupiny, považovat společnost, která je součástí této skupiny, ale u níž se má za to, že těchto služeb nevyužila, za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková.

40 Jak uvedla Evropská komise, tato otázka se jeví jako irelevantní pro účely řešení sporu v původním řízení. V rámci tohoto sporu totiž podle všeho není zpochybňováno, že společnost Foserco byla osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice o DPH. Jak rovněž uvedla rumunská vláda, jedná se o otázku odlišnou od otázky existence nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu za administrativní služby, o které se jedná v původním řízení.

41 S ohledem na ustálenou judikaturu připomenutou v bodě 17 tohoto rozsudku je proto třetí otázka nepřipustná.

K nákladům řízení

42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle níž správce daně odepře nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou na vstupu zaplatila osoba povinná k dani při pořízení služeb od jiných osob povinných k dani, které jsou součástí téže skupiny společností, a to z důvodu, že tyto služby byly současně poskytnuty jiným společnostem této skupiny a jejich pořízení nebylo nezbytné ani vhodné, je-li prokázáno, že uvedené služby jsou touto osobou povinnou k dani na výstupu použity pro účely jejich zdanitelných plnění.