

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

31. ledna 2013(*)

„Daně – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Zásada daňové neutrality – Nárok na odpouštění – Odepření – Článek 203 – Uvedení DPH na fakturu – Vznik daňové povinnosti – Uskutečnění zdanitelného plnění – Totožné posouzení ve vztahu k vystaviteli faktury a k jejímu příjemci – Nezbytnost“

Ve věci C-643/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Varna (Bulharsko) ze dne 2. prosince 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 15. prosince 2011, v řízení

LVK – 56 EOOD

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, vykonávající funkci předsedkyně třetího senátu, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský a T. von Danwitz (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za LVK – 56 EOOD P. Bakalovou, advokat,
- za Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite S. Zlatevou, jako zmocněnkyni,
- za bulharskou vládu T. Ivanovem a D. Drambozovou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze

dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. v. st. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi LVK – 56 EOOD (dále jen „LVK“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (ředitel ředitelství „Odvolačí a exekuční agenda“ pro město Varna při úřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy) ve věci odmítnutí poslední uvedeného uznat nárok na odpočet daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z důvodu, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění na vstupu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 39 odvodňní směrnice 2006/112 uvádí, že „[r]ežim odpočtu daní by měl být harmonizován do té míry, v jaké má dopad na skutečnou úroveň výbřru daní a v jaké je třeba, aby výše odpočtu daní byla vypořítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“.

4 Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) této směrnice stanoví, že předem DPH jsou dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

5 Článek 62 uvedené směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1) „uskutečňním zdanitelného plnění“ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;

2) „daňovou povinností“ povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daní může být odložena.“

6 Článek 63 směrnice 2006/112 stanoví, že zdanitelné plnění je uskutečeno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

7 Článek 73 této směrnice stanoví, že „při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daní vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění“.

8 Článek 167 uvedené směrnice stanoví, že „[n]árok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daní“.

9 Článek 168 písm. a) směrnice 2006/112 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 daní, 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.“

10 Článek 178 směrnice stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daní musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daní podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240;

[...]

11 Článek 179 první pododstavec uvedené směrnice stanoví, že „osoba povinná k dani provede odpočet daní tak, že od celkové výše daní z předané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daní, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle článku 178“.

12 Článek 203, který je součástí oddílu 1, nadepsaného „Osoby povinné odvést daň správci daní“, kapitoly 1, nadepsané „Platební povinnost“, hlavy XI směrnice 2006/112, nadepsané „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, stanoví:

„Daň z předané hodnoty je povinná odvést každá osoba, která uvede tuto daň na fakturu.“

13 Článek 273 této směrnice, který je součástí kapitoly 7, nadepsané „Různá ustanovení“, též hlavy XI, stanoví:

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

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

14 Článek 395 odst. 1 až 3 uvedené směrnice stanoví:

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylná se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vymáhání daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovou povinností.

Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vymáhání daní smají ovlivnit výši daňových příjmů členského státu vybranou při konečné spotřebě pouze v zanedbatelném rozsahu.

2. Členský stát, který hodlá zavést opatření uvedená v odstavci 1, zašle Komisi žádost a poskytne jí veškeré potřebné údaje. Jestliže se Komise domnívá, že nemá k dispozici veškeré potřebné údaje, naváže do dvou měsíců od přijetí žádosti kontakt s příslušným členským státem a upesní, které dodatečné údaje požaduje.

Jakmile má Komise k dispozici všechny údaje, které jsou podle jejího názoru k posouzení žádosti potřebné, uvědomí o tom do jednoho měsíce členský stát, který žádost podal, a předá žádost v původním jazyce ostatním členským státům.

3. Do tří měsíců od uvědomení podle odst. 2 druhého pododstavce předloží Komise Radě příslušný návrh, nebo jí sdělí své námitky, pokud požadovaná odchylka takové námitky vyvolává.“

Bulharské právo

15 §lánek 70 odst. 5 zákona o dani z p?ídané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV ?. 63 ze dne 4. srpna 2006) ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „ZDDS“), stanoví, že „pokud byla da? naú?tována neoprávn?n?, nelze uplatnit nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu“.

16 §lánek 71 bod 1 ZDDS stanoví, že osoba povinná k dani uplatní nárok na odpo?et dan?, pokud je držitelem da?ového dokladu vystaveného v souladu s podmínkami uvedenými v §láncích 114 a 115, v n?mž je zvláš? uvedena da? za zboží dodané nebo službu poskytnutou osob? povinné k dani.

17 §lánek 82 odst. 1 ZDDS stanoví, že „plátcem dan? je osoba povinná k dani registrovaná ve smyslu tohoto zákona, která provede zdanitelné dodání zboží nebo poskytne zdanitelné pln?ní [...]“.

18 Podle §lánku 85 ZDDS je plátcem DPH každá osoba, která uvede tuto da? v da?ovém dokladu ve smyslu §lánku 112 ZDDS, tj. zejména na faktu?e.

19 §lánek 113 odst. 1 a 2 ZDDS stanoví:

„(1) Každý dodavatel nebo poskytovatel, který je osobou povinnou k dani a jenž uskute?ní dodání zboží ?i poskytnutí služby nebo obdrží zálohu za tímto ú?elem, vystaví za toto pln?ní fakturu, ledaže je toto pln?ní doloženo protokolem podle §lánku 117.

(2) Faktura je vystavena nejmén? ve dvou vyhotoveních, p?i?emž jedno je ur?eno dodavateli nebo poskytovateli a druhé p?íjemci.“

20 §lánek 115 odst. 1 ZDDS stanoví, že dodavatel nebo poskytovatel je povinen vystavit oznámení k faktu?e v p?ípad? zm?ny da?ového základu pln?ní nebo neprovedení pln?ní, pro které byla faktura vystavena.

21 §lánek 116 ZDDS stanoví:

„(1) Faktury a oznámení k nim nesmí obsahovat žádné opravy ani dodatky. Každý doklad obsahující chyby nebo opravy musí být zrušen a nahrazen novým dokladem.

[...]

(3) Faktury a oznámení k nim, na nichž je uvedena da?, p?estože by tam nem?la být uvedena, jsou rovnž považovány za chybné doklady.

(4) Pokud jsou doklady obsahující chyby nebo opravy zapsány do ú?etnictví dodavatele ?i poskytovatele nebo p?íjemce, musí být pro každou ze stran vystaven doklad o zrušení obsahující:

1. d?vody zrušení;
2. ?íslo neplatného dokladu a datum jeho vystavení;
3. ?íslo nového dokladu a datum jeho vystavení;
4. pro každou ze stran podpis osob, které vystavily doklad o zrušení.

[...]

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

22 Spole?nost LVK, která je zem?d?lským producentem, ode?etla za období od září do ?íjna 2007 DPH na vstupu vyplývající z n?kolika faktur, které se týkaly dodání zboží a jež byly vystaveny spole?nostmi REYA – 96 OOD (dále jen „REYA“) a SITI GRUP 76 DZZD (dále jen „SITI GRUP“), které mezitím p?estaly být registrovány jako osoby povinné k DPH. Všechny tyto faktury byly zaplacený v hotovosti a zaneseny do ú?etnictví LVK. Je rovn?ž nesporné, že p?íslušná dodání byla zaznamenána do pen?žních deník? uvedených dodavatel?.

23 Da?ová správa provedla k?ížové kontroly u dvou dodavatel?. B?hem t?chto kontrol vyžadovala p?edložení r?zných doklad? týkajících se mimo jiné p?vodu dodaného zboží, jakož i uskute?n?ní dodání. Dodavatelé neodpov?dli na tuto žádost ve stanovených lh?tách.

24 Na žádost da?ové správy o poskytnutí d?kaz? o uskute?n?ní dot?ených dodání p?edložila LVK dodací listy, osv?d?ení o váze a nákladní listy, které však obsahovaly nesrovnalosti.

25 Da?ová správa došla k záv?ru, že nebylo prokázáno, že vyfakturovaná dodání byla uskute?n?na, takže DPH byla na dot?ených fakturách uvedena bezd?vodn?. Zaslala tedy LVK opravný da?ový vým?r ze dne 20. prosince 2010, jímž jí odep?ela odpo?et DPH vyplývající z t?chto faktur (dále jen „sporný opravný da?ový vým?r“).

26 Poté, co rozhodnutím ze dne 18. února 2011 Direktor na Direkcía „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite potvrdil tento vým?r, podala LVK žalobu k Administrativen sad Varna, p?i?emž uvedla, že dot?ené faktury se vztahovaly k uskute?n?ným dodáním zboží, takže zamítnutí nároku na odpo?et bylo neopodstatn?né.

27 V pr?b?hu p?vodního ?ízení byly založeny do spisu dva opravné da?ové vým?ry zasláné spole?nostem REYA a SITI GRUP. Tyto vým?ry byly vystaveny p?edtím, než byl vystaven sporný opravný da?ový vým?r a vztahovaly se k období, o které se jedná v p?vodním ?ízení. Z uvedených vým?r? vyplývá, že da?ová správa konstatovala, že nebylo t?eba opravit da?ový základ a DPH náú?tovanou za dodání uskute?n?ná spole?nostmi REYA a SITI GRUP.

28 P?edkládající soud uvádí, že musí posoudit, zda bylo uskute?n?ní pln?ní, které je d?vodem k DPH odvedené na vstupu, dostate?n? prokázáno, vzhledem k tomu, že da?ová správa op?ela své odep?ení nároku na odpo?et o skute?nost, že dodavatelé LVK nep?edložili požadované doklady a že v dokladech, které p?edložila LVK jakožto p?íjemce sporných dodání, nebyly n?které údaje uvedeny nebo byly uvedeny nesprávn?. Uvedený soud si p?eje za ú?elem tohoto posouzení zjistit, jaký význam mají z hlediska unijního práva opravné da?ové vým?ry zasláné dodavatel?m spole?nosti LVK a zda z toho lze vyvodit, že da?ová správa uznala, že se dot?ené faktury vztahovaly k uskute?n?ným zdanitelným pln?ním.

29 Za t?chto podmínek se Administrativen sad Varna rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1. Vztahuje se ?lánek 203 sm?rnice 2006/112 na všechny p?ípady, kdy byla nesprávn? náú?tována DPH, v?etn? p?ípad?, ve kterých byla vystavena faktura, na níž byla uvedena DPH, aniž došlo k uskute?n?ní zdanitelného pln?ní? Pokud bude tato otázka zodpov?zena kladn?, vyžadují ?lánky 203 a 273 sm?rnice 2006/112, aby ?lenské státy výslovn? upravily, že je nutné odvést DPH uvedenou na faktur?e, která se týká dodání, jež nebylo uskute?n?no, nebo posta?uje,

aby zavedly obecné pravidlo ze směrnice, podle něhož je DPH povinná odvést každá osoba, která uvede tuto daň na fakturu?

2. Vyžadují články 73, 179 a 203 směrnice 2006/112 s ohledem na bod 39 odvodňující směrnice 2006/112 a pro účely zajištění správnosti odpoutání DPH odvedené na vstupu, aby daňové orgány provedly v případě, že DPH byla naúčtována, aniž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, opravu daňového základu a naúčtované DPH?

3. Mohou zvláštní opatření stanovená v článku 395 směrnice 2006/112 vést k takové daňové praxi, jako je praxe, o níž se jedná v povodním řízení, kdy daňové orgány přezkoumávají pro účely kontroly odpoutání DPH odvedené na vstupu pouze odpoutání DPH odvedené na vstupu a mají za to, že DPH z uskutečněných dodání je každopádně nutné odvést již proto, že byla uvedena na fakturu? V případě, že tato otázka bude zodpovězena kladně, umožňuje článek 203 směrnice 2006/112 – a pokud ano, v jakých případech – aby pro totéž plnění byla vybrána DPH poprvé u dodavatele zboží, neboť uvedl daň na fakturu, a podruhé u poskytovatele zboží tím, že je mu odepřen nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu?

4. Dochází na základě takové daňové praxe, jako je praxe ve věci v povodním řízení – v níž je příjemci zdanitelného plnění odepřen nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu z důvodu „chybějícího důkazu o uskutečnění plnění“ a nejsou zohledněna již učiněná konstatování, že dodavateli zboží vznikla daňová povinnost a že je povinen odvést DPH, přičemž do okamžiku posouzení vzniku nároku na vrácení DPH odvedené na vstupu nebyl opravný daňový výměr změn a státem stanovenými postupy nebyl odhalen ani konstatován žádný důvod ke změně tohoto výměru – k porušení zákazu kumulace DPH a je tato daňová praxe v rozporu se zásadami právní jistoty, rovného zacházení a daňové neutrality?

5. Umožňují články 167 a čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, aby byl příjemci zdanitelného plnění, který splnil všechny podmínky článku 178 směrnice, odepřen nárok na odpoutání DPH odvedené na vstupu z důvodu „neuskutečnění zdanitelného plnění“, zatímco v pravomocném opravném daňovém výměru vydaném proti dodavateli nebyla provedena žádná oprava naúčtované DPH, byl v něm však uznán vznik povinnosti k této dani a tato povinnost byla zohledněna při zjišťování výsledku příslušného zdaňovacího období? Má pro zodpovězení této otázky význam okolnost, že dodavatel zboží nepředložil v průběhu daňové kontroly žádnou účetní dokumentaci a výsledek tohoto zdaňovacího období byl zjištěn pouze na základě údajů uvedených v přiznáních k DPH a peněžních denících?

6. V závislosti na zodpovězení výše uvedených otázek, je třeba články 167 a čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vykládat v tom smyslu, že neutralita daně z přidané hodnoty za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v povodním řízení, vyžaduje, aby osoba povinná k dani mohla provést odpoutání DPH naúčtované za uskutečněná plnění?

K předsedným otázkám

K první a druhé otázce

30 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 203 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že DPH, kterou uvedla osoba na fakturu, má tato osoba povinnost odvést bez ohledu na to, zda bylo zdanitelné plnění uskutečнено a zda lze jen ze skutečnosti, že daňová správa neopravila v opravném daňovém výměru zasláném vystaviteli této faktury vystavitelem přiznanou DPH, vyvodit že tato správa uznala, že uvedená faktura se vztahuje k uskutečněnému zdanitelnému plnění.

31 Nejprve je třeba uvést, že uvedené otázky, jejichž cílem je zjištění, zda má vystavitel faktury

daňový dluh v daňové správě, jsou položeny v rámci sporu, v němž proti sobě stojí tato správa a příjemce sporných faktur. Tento spor se týká nároku tohoto příjemce na odpočet DPH uvedené na předložených fakturách, který mu byl odepřen z důvodu, že tyto faktury se nevztahují k uskutečným zdanitelným plněním, což osoba povinná k dani zpochybňuje.

32 V uvedeném řízení, jehož účastníkem není vystavitel sporných faktur, mají povinnosti tohoto vystavitele v daňové správě význam pouze nepřímo s tím, že opravný daňový výměr zasláný tomuto vystaviteli byl předložen jako důkaz o uskutečnění zdanitelných plnění.

33 Pokud jde o ustanovení, které je předchůdcem článku 203 směrnice 2006/112, a sice čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. v. st. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), Soudní dvůr rozhodl, že podle tohoto ustanovení je každá osoba, která uvede DPH na fakturu nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, plátcem této daně. Platí zejména, že tyto osoby jsou plátcí DPH uvedené na fakturu, a to bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH (viz rozsudek ze dne 18. března 2009, Stadeco, C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 26, jakož i citovaná judikatura).

34 Je pravda, že podle článků 167 a 63 směrnice 2006/112 je nárok na odpočet náúťtované DPH obecně spojen s uskutečněním zdanitelného plnění (viz rozsudek ze dne 26. května 2005, António Jorge, C-536/03, Sb. rozh. s. I-4463, body 24 a 25) a uplatnění tohoto nároku se nevztahuje na daň, která je podle článku 203 této směrnice splatná jen proto, že je uvedena na fakturu (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 1989, Genius, C-342/87, Recueil, s. 4227, body 13 a 19, jakož i ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 23).

35 Nicméně nebezpečí ztráty daňových příjmů není v zásadě zcela vyloučeno, pokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu stále použít pro takové uplatnění odpočtu v souladu s čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 29).

36 Za těchto okolností je cílem povinnosti stanovené v článku 203 této směrnice vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně podle článku 167 a následujících uvedených směrnice (viz výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 28).

37 S ohledem na tento cíl je uvedená povinnost omezena možnostmi – kterou mají členské státy upravit ve svých vnitrostátních právních řádech – opravit jakoukoliv bezdůvodně náúťtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud vás zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Genius, bod 18; rozsudky ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Recueil, s. I-6973, body 56 až 61 a 63, jakož i ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další, C-78/02 až C-80/02, Recueil, s. I-13295, bod 50).

38 S ohledem na uvedenou možnost opravy a na nebezpečí, že faktura bezdůvodně uvádějí DPH bude použita pro uplatnění nároku na odpočet, nemůže být povinnost stanovená v článku 203 směrnice 2006/112 považována za povinnost, na základě které má dlužná platba charakter sankce.

39 Z výše uvedeného kromě toho vyplývá, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně náúťtované DPH, které jsou připomenuty v bodě 37 tohoto rozsudku, není daňová správa povinná v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto

vystavitele ověřovat, zda se naúčtovaná a přiznaná DPH vztahuje ke zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem.

40 Vzhledem k tomu, že taková povinnost ověření neexistuje, nelze vyvodit jen ze samotné skutečnosti, že daňová správa neopravila DPH přiznanou vystavitelem faktury, že tato správa uznala, že faktury vystavené posledně uvedeným se vztahují k uskutečněným zdanitelným plněním.

41 Unijní právo však nevyžaduje, že příslušný správní orgán provede kontrolu, zda byla plnění naúčtovaná osobou povinnou k dani uskutečněna, a že provede opravu daňového dluhu vyplývající z daňových přiznání podaných osobou povinnou k dani. Výsledek takové kontroly je – stejný jako přiznání k naúčtované DPH podané vystavitelem faktury a uhrazení této daně posledně uvedeným – skutečností, kterou musí vnitrostátní soud zohlednit při posuzování toho, zda bylo v konkrétním případě uskutečněno zdanitelné plnění zakládající nárok příjemce faktury na odpočet.

42 Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že článek 203 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že:

- osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno;
- z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury DPH, kterou přiznal, nelze vyvodit, že tato správa uznala, že uvedená faktura se vztahuje k uskutečněnému zdanitelnému plnění.

K první části třetí otázky

43 Vzhledem k odpovědi podané na první a druhou otázku není namístě odpovídat na první část třetí otázky.

Ke druhé části třetí otázky a ke čtvrté až šesté otázce

44 Podstatou druhé části třetí otázky a čtvrté až šesté otázky předkládacího soudu je, zda unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že článek 167 a čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, jakož i zásady daňové neutrality, právní jistoty a rovného zacházení brání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury, nebyla DPH, kterou přiznal tento vystavitel, opravena.

45 Vystává tak otázka, zda unijní právo vyžaduje, aby bylo uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, posuzováno tímtož způsobem u vystavitele faktury a u příjemce této faktury.

46 Pokud jde o zacházení s DPH, která byla bezdůvodně naúčtována z důvodu neuskutečněného zdanitelného plnění, ze směrnice 2006/112 vyplývá, že s tímto dvěma subjekty účastnicími se plnění není nutně zacházeno stejně, pokud – jak vyplývá z bodů 33 až 37 tohoto rozsudku – vystavitel faktury neopravil tuto fakturu.

47 Na jedné straně je totiž podle čl. 203 směrnice 2006/112 vystavitel faktury povinen odvést DPH uvedenou na faktuře i tehdy, když nebylo uskutečněno zdanitelné plnění. Na straně druhé podle čl. 63 a 167 této směrnice je uplatnění nároku příjemce faktury na odpočet omezeno na daně související s plněním podléhajícím DPH.

48 Za takové situace je dodržování zásady daňové neutrality zajištěno na základě možnosti –

kteřou mají upravit členské státy a jež je připomenuta v bodě 37 tohoto rozsudku – opravit jakoukoliv bezdůvodnou daň, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud tento vystavitel vás zcela odstraní nebo ztratí daňových příjmů.

49 Vzhledem k dotazům vzneseným v předkládacím rozhodnutí je třeba upřesnit, že daňové orgány nesmějí znemožňovat využití této možnosti tím, že soustavně organizují kontroly takovým způsobem, že opravný daňový výměr je zasílán nejdříve vystaviteli faktury a že tento výměr se stane případně pravomocným předtím, než je provedena kontrola u příjemce faktury. Tato možnost nemůže být rovněž vyloučena jen z toho důvodu, že v době opravy již není vystavitel faktury registrován jako osoba povinná k DPH.

50 Z toho vyplývá, že články 167 a čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, jakož i zásada daňové neutrality, nebrání tomu, aby bylo příjemci faktury odepřeno odečíst daň odvedenou na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečнено, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli faktury nebyla DPH přiznaná tímto vystavitelem opravena.

51 Pokud jde o zásadu právní jistoty, je třeba připomenout, že tato zásada, která je jednou z obecných zásad unijního práva, vyžaduje, aby právní normy byly jasné, přesné a s předvídatelnými úinky, tak aby se dotčené osoby mohly orientovat v právních stavech a vztazích, které vyplývají z unijního právního řádu (viz rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise, C-81/10 P, Sb. rozh. s. I-12899, bod 100 a citovaná judikatura).

52 Pokud jde o daňová pravidla použitelná na takové okolnosti, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, neexistuje žádná indicie, na základě které by bylo možné předpokládat, že dotčená osoba se nemohla potěbným způsobem orientovat v použití uvedených pravidel.

53 Zásada právní jistoty tedy rovněž nebrání spornému odepření odpořtu daně odvedené na vstupu za podmínek uvedených v bodě 50 výše.

54 To platí rovněž pro zásadu rovného zacházení.

55 Tato obecná zásada rovného zacházení, jejímž vyjádřením v oblasti DPH je zásada daňové neutrality (viz rozsudky ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 49; ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, body 41 a 44, jakož i ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group, C-259/10 a C-260/10, Sb. rozh. s. I-10947, bod 61), vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna (viz výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 51; NCC Construction Danmark, bod 44, jakož i rozsudek ze dne 9. června 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Sb. rozh. s. I-5059, bod 29).

56 Jak je však uvedeno v bodech 33 až 37, jakož i v bodech 46 a 47 tohoto rozsudku, z ustanovení směrnice 2006/112 vyplývá, že vystavitel a příjemce faktury týkající se plnění, které ve skutečnosti nebylo uskutečнено, se nenacházejí ve srovnatelné situaci.

57 Pokud jde o věc v původním řízení, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že daňová správa vyvodila skutečnost, že zdanitelné plnění nebylo uskutečнено, zejména z toho, že dodavatel zboží nepředložil při daňové kontrole požadované doklady. Vzhledem k tomu, že tento závěr žalobkyně zpochybňuje, je na vnitrostátním soudu, aby jej ověřil tím, že v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provede celkové hodnocení všech důkazů a skutkových okolností věci v původním řízení (obdobně viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 53, a ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, bod 32).

58 V tomto ohledu je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým

povinností a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 a že právní subjekty se nemohou dovolávat norem unijního práva podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, body 68 a 71; ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 41, jakož i výše uvedený rozsudek Bonik, body 35 a 36).

59 Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 55; výše uvedené rozsudky Mahagében a Dávid, bod 42, jakož i Bonik, bod 37).

60 Podle ustálené judikatury však rovněž platí, že není slušitelné s režimem nároku na odpočet upraveným ve směrnici 2006/112 sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem na DPH (viz zejména rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, body 52 a 55; výše uvedené rozsudky Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60; Mahagében a Dávid, bod 47, jakož i Bonik, bod 41).

61 Soudní dvůr kromě toho v bodech 61 až 65 výše uvedeného rozsudku Mahagében a Dávid rozhodl, že daňová správa nemůže obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil povinnost podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady.

62 Z toho vyplývá, že vnitrostátní soud, který rozhodoval o tom, zda v konkrétním případě došlo k tomu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečнено, a před kterým se daňová správa opírala zejména o takové nesrovnalosti, kterých se dopustil vystavitel faktury nebo jeden z dodavatelů tohoto vystavitele, jako jsou chybné údaje v údajích, musí zajistit, aby hodnocení důkazů nevedlo k tomu, že judikatura připomenutá v bodě 60 tohoto rozsudku bude zbavena svého smyslu a k tomu, že příjemce faktury bude nepřímo ověřovat údaje u svého smluvního partnera, což mu v zásadě nepřisluší.

63 Pokud jde o věc v podvodním řízení, je třeba vzít v úvahu skutečnost, že podle předkládacího rozhodnutí obsahovaly nesrovnalosti i doklady předložené příjemcem sporných faktur, což je skutečnost, kterou je třeba zohlednit při celkovém posouzení, které má provést vnitrostátní soud.

64 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou část této otázky a na čtvrtou až šestou otázku odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že čl. 167 a čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, jakož i zásady daňové neutrality, právní jistoty a rovného zacházení, nebrání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet daně odvedené na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečнено, přestože v oprávněném daňovém výměru zasláném vystaviteli této faktury nebyla DPH přiznaná tímto vystavitelem opravena. Pokud se však s ohledem na daňový únik nebo nesrovnalosti, kterých se dopustil tento vystavitel nebo osoby, které se před ním účastnily plnění uplatňovaného za účelem vzniku nároku na odpočet, má za to, že toto plnění nebylo uskutečнено, musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby příjemce faktury prováděl ověření, která mu nepřisluší, prokázáno, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že uvedené plnění bylo součástí daňového úniku na DPH,

ov??ení ?ehož je na p?edkládajícím soudu.

K náklad?m ?ízení

65 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímú p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 203 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že:**

- **osoba je povinna odvést da? z p?ídané hodnoty, kterou uvede na faktu?e bez ohledu na to, zda zdanitelné pln?ní bylo uskute?n?no;**
- **z pouhé skute?nosti, že da?ová správa neopravila v opravném da?ovém vým?ru zaslaném vystaviteli této faktury da? z p?ídané hodnoty, kterou p?iznal, nelze vyvodit, že tato správa uznala, že uvedená faktura se vztahuje k uskute?nému zdanitelnému pln?ní.**

2) **Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že ?lánek 167 a ?l. 168 písm. a) sm?rnice 2006/112, jakož i zásady da?ové neutrality, právní jistoty a rovného zacházení nebrání tomu, aby byl p?íjemci faktury odep?en nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu z d?vodu, že zdanitelné pln?ní nebylo uskute?n?no, p?estože v opravném da?ovém vým?ru zaslaném vystaviteli této faktury nebyla DPH p?iznaná tímto vystavitelem opravena. Pokud se však s ohledem na da?ový únik nebo nesrovnalosti, kterých se dopustil tento vystavitel nebo osoby, které se p?ed ním ú?astnily pln?ní uplat?ovaného za ú?elem vzniku nároku na odpo?et, má za to, že toto pln?ní nebylo uskute?n?no, musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby p?íjemce faktury provád?l ov??ení, která mu nep?ísluší, prokázáno, že tento p?íjemce v?d?l nebo m?l v?d?t, že uvedené pln?ní bylo sou?ástí da?ového úniku ve vztahu k dani z p?ídané hodnoty, ov??ení ?ehož je na p?edkládajícím soudu.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.