

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. července 2013(*)

„Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daně z přidané hodnoty – Dodání zboží – Pojem – Nárok na odpočet – Odepření – Skutečné provedení zdanitelného plnění – Nařízení (ES) č. 1760/2000 – Systém identifikace a evidence skotu – Ušní značky“

Ve věci C-78/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Sofia-grad (Bulharsko) ze dne 6. února 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 14. února 2012, v řízení

„Evita-K“ EOOD

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), předseda senátu, G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev a J. L. da Cruz Vilaça, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za „Evita-K“ EOOD A. Kaškinou,
- za Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite A. Georgievem, jako zmocněncem,
- za bulharskou vládu Y. Atanasovem jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 14 odst. 1, čl. 178 písm. a) čl. 185 odst. 1, čl. 226 bodu 6 a článku 242 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 „Evita-K“ EOOD (dále jen „Evita-K“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (ředitelstvi „odvolací agendy a správy výkonu“ pro mesto Sofia při úřední správě Národní agentury pro příjmy, dále jen „Direktor“) ve věci odepření nároku odpovízt formou daňového kreditu daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vztahující se k fakturám za dodání telat určených na porážku.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 stanoví, že předmětem DPH je dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Podle čl. 14 odst. 1 této směrnice:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. “

5 Článek 168 uvedené 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, odpovízt od daně, kterou je povinna odvézt, 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;

[...]“

6 Článek 178 též směrnice stanoví:

„ Pro uplatnění nároku na odpovízt daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpovíztu daně 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;

[...]“

7 Podle článku 184 směrnice 2006/112 se požátek odpovízt daně opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

8 Článek 185 této směrnice zní následovně:

„ 1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpovíztu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchyln? od odstavce 1 se oprava neprovádí u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, ani p?i zni?ení, ztrát? ?i krádeži majetku, které byly ?ádn? doloženy nebo potvrzeny, ani p?i použití prost?edk? na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzork? uvedených v ?látku 16.

?lenské státy však mohou vyžadovat opravu u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, a u krádeží.“

9 Podle ?látku 186 uvedené sm?rnice ?lenské státy stanoví provád?cí pravidla k ?látk?m 184 a 185 této sm?rnice.

10 ?lánek 220 téže sm?rnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani musí zajistit, že bu? ona sama, nebo po?izovatel ?i p?íjemce, anebo t?etí osoba jejím jménem a na její ú?et vystaví fakturu v t?chto p?ípadech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osob? povinné k dani nebo právnické osob? nepovinné k dani;

[...]“

11 ?lánek 226 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Aniž jsou dot?ena zvláštní ustanovení této sm?rnice, uvád?jí se na fakturách vystavovaných podle ?lánek? 220 a 221 pro ú?ely dan? z p?ídané hodnoty povinn? pouze tyto údaje:

[...]

6) množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;

[...]“

12 ?lánek 242 této sm?rnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani vede ú?etnictví dostate?n? podrobné k uplatn?ní dan? a kontrole jejího uplatn?ní správcem dan?.“

13 ?lánek 273 uvedené sm?rnice zní:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nem?že být využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Na?ízení (ES) ?. 1760/2000

14 Dvanáctý bod odvodnění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) ?. 1760/2000 ze dne 17. ?ervence 2000 o systému identifikace a evidence skotu, o ozna?ování hov?zího masa a výrobk? z hov?zího masa a o zrušení nařízení Rady (ES) ?. 820/97 (Ú?. v?st. L 204, s. 1; Zvl. vyd. 03/30, s. 248) ve znění nařízení Rady (ES) ?. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006 (Ú?. v?st. L 363, s. 1, dále jen nařízení ?. 1760/2000), uvádí:

„Sou?asná pravidla týkající se identifikace a evidence skotu byla stanovena sm?nicí Rady 92/102/EHS ze dne 27. listopadu 1992 o identifikaci a evidenci zví?at [(Ú?. v?st. L 355, s. 32; Zvl. vyd. 03/13, s. 232)] a nařízením (ES) ?. 820/97 [nařízení Rady ze dne 21. dubna 1997, o systému identifikace a evidence skotu a o ozna?ování hov?zího masa a výrobk? z hov?zího masa (Ú?. v?st. L 117, s. 1)]. Zkušenosti ukázaly, že provádění sm?rnice 92/102/EHS pro skot nebylo zcela uspokojivé a vyžaduje další zlepšení. Je proto nutné p?ijmout zvláštní pravidla pro skot, aby se posílila ustanovení uvedené sm?rnice.“

15 ?lánek 1 odst. 1 nařízení ?. 1760/2000 stanoví, že každý ?lenský stát vytvoří v souladu s hlavou I tohoto nařízení systém identifikace a evidence skotu.

16 Podle ?l. 3 prvního pododstavce uvedeného nařízení:

„Systém identifikace a evidence skotu zahrnuje toto:

- a) ušní zna?ky pro individuální identifikaci zví?at;
- b) po?íta?ové databáze;
- c) zví?ecí pasy;
- d) jednotlivé evidence vedené v každém zem?d?lském podniku.“

17 ?lánek 4 téhož nařízení stanoví:

„1. Všechna zví?ata zem?d?lského podniku, která jsou narozena po 31. prosinci 1997 nebo jsou po tomto datu ur?ena pro obchod uvnit? Spole?enství, by m?la být identifikována ušní zna?kou schválenou p?íslušným orgánem a p?ipevn?nou na každé ucho. [...] Všechna zví?ata v hospodá?ství v Bulharsku nebo v Rumunsku narozená ke dni p?istoupení nebo ur?ená pro obchod uvnit? Spole?enství po tomto dni musí být ozna?ena v každém uchu ušní zna?kou schválenou p?íslušným orgánem. Ob? ušní zna?ky mají stejný identifika?ní kód, který umožní identifikovat každé zví?e a zem?d?lský podnik, kde se zví?e narodilo. [...]

[...]

2. Ušní zna?ka [musí být] p?ipevn?n[a] ve lh?t?, kterou stanoví ?lenský stát po narození zví?ete a každopádn? p?edtím, než zví?e opustí zem?d?lský podnik, ve kterém se [...] narodilo. [...]

[...]

Nařízení (ES) ?. 1725/2003

18 Nařízením Komise (ES) ?. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se p?ijímají n?které mezinárodní ú?etní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) ?. 1606/2002 (Ú?. v?st. L 261, s. 1; Zvl. vyd. 13/32, s. 4), byl p?ijat mezinárodní ú?etní standard IAS 41 „Zem?d?lství“ (dále jen „standard IAS 41“), který je obsahem p?ílohy tohoto nařízení.

19 Cílem této normy je upravit zp?sob ú?etního zobrazení, podobu finan?ních výkaz? a

informace v případě zemřelé osoby.

20 Body 10 a 11 standardu IAS 41 znějí následovně:

„10. Podnik vykazuje biologické aktivum nebo zemědělskou produkci tehdy a jen tehdy, pokud:

- a) je ovládnutí aktiva podnikem výsledkem minulých událostí;
- b) je pravděpodobné, že podniku v souvislosti s aktivem poplynou budoucí ekonomické užítky, a
- c) reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě určit.

11. V rámci zemědělské činnosti může být ovládnutí aktiva prokázáno například vlastnickým právem ke skotu a cejchováním nebo jiným způsobem označení skotu při jeho pořízení, narození nebo odstavení. Budoucí užítky se obvykle určují oceněním podstatných fyzických vlastností.“

Bulharské právo

21 Článek 70 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty (Zákon za danak varchu dobavenata stojnost), ve znění použitelném na spor v povodním řízení (DV č. 63, ze dne 4. srpna 2006, dále jen „ZDDS“), stanoví, že neexistuje nárok na odpout DPH odvedené na vstupu, pokud byla vyúčtována neoprávněně.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

22 Evita-K je společností založenou podle bulharského práva, jejíž hlavní hospodářská činnost spočívá v obchodování se zvířaty.

23 Tato společnost vykazovala za dodání telat určených na porážku devět faktur, vystavených společností „Ekspertis-7“ EOOD (dále jen „Ekspertis-7“) v září a říjnu roku 2007 pro účely získání odpoutu DPH souvisejícího s těmito fakturami, a to v podobě daňového kreditu.

24 Kromě toho společnost Evita-K uvedla, že během těchto měsíců vyvezla živá telata do Albánie, prokázala jejich nákup uvedenými fakturami a předložila celní prohlášení, veterinární osvědčení uvádějící ušní značky zvířat, jakož i veterinární osvědčení pro přepravu zvířat na bulharském území.

25 K odvodnění nabytí dotyčných zvířat předložila Evita-K kromě devíti faktur vystavených společností Ekspertis-7 osvědčení o hmotnosti, výpisy z bankovních účtů týkající se zaplacení těchto faktur a smlouvu o dodání telat uzavřenou se společností Ekspertis-7.

26 U společnosti Evita-K byla provedena daňová kontrola týkající se měsíců září a říjen 2007. V souvislosti s touto kontrolou požádaly bulharské daňové orgány společnost Ekspertis-7, aby poskytla informace týkající se dodání zboží, která vyfakturovala společnost Evita-K.

27 Vzhledem k tomu, že odpovědi poskytnuté společností Ekspertis-7 odhalily podle těchto orgánů určité nedostatky v jejím úctnictví a plnění veterinárních formalit týkající se zejména nabývacích titulů ke zvířatům a ušních značek těchto zvířat, měly uvedené orgány za to, že nebylo prokázáno uskutečnění uvedených dodání, a že v důsledku toho společnost Evita-K není oprávněna uplatňovat ohledně těchto dodání nárok na odpout DPH.

28 Bulharské daňové orgány proto rozhodnutím o dodatečném výměru daně ze dne 26. listopadu 2009 odepřely společnosti Evita-K nárok na odpout DPH ve formě daňového kreditu,

vztahující se k fakturám vystaveným společností Ekspertis-7.

29 Evita-K podala proti tomuto rozhodnutí o odmítnutí odpovědi správní odvolání k Direktor, který jej potvrdil rozhodnutím ze dne 29. dubna 2010.

30 Společnost Evita-K tedy podala žalobu proti tomuto rozhodnutí Direktor u předkládajícího soudu. Před tímto soudem zejména tvrdila, že skutečnosti, které uvedla, dostatečně prokazují uskutečnění dodání fakturovaných společností Ekspertis-7 a že bez ohledu na případné nesrovnalosti, kterých se dopustila uvedená společnost, musí být Evita-K podle bulharského práva považována za nabyvatele v dobré víře a že otázka nároku na odpověď DPH je nezávislá na otázce vlastnictví a převodu nabytého zboží.

31 Za těchto podmínek se Administrativen sad Sofia-grad rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být pojem ‚dodání zboží‘ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice [2006/112] ve spojení s článkem 345 [SFEU], vykládán v tom smyslu, že za okolností převodního řízení připouští, aby příjemce dodání nabyl právo nakládat se zbožím (jímž jsou genericky určené movité věci) tak, že vlastnictví k tomuto zboží získá úplatně od nevlastníka držbou v dobré víře, což je podle vnitrostátního práva členského státu přípustné, přičemž je třeba zohlednit, že podle tohoto práva se vlastnické právo k tomuto věcem převádí jejich předáním?

2) Vyžaduje prokázání uskutečnění ‚dodání zboží‘ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112 konkrétní fakturou v souvislosti s uplatněním nároku na odpověď ve faktuře uvedené a skutečně zaplacené daně podle čl. 178 písm. a) [této] směrnice, aby příjemce dodání doložil vlastnická práva dodavatele, jestliže předem dodání jsou genericky určené movité věci a vlastnické právo k tomuto věcem se podle vnitrostátního práva členského státu převádí jejich předáním, přičemž podle tohoto práva je přípustné i nabytí vlastnického práva k tomuto věcem od nevlastníka držbou v dobré víře, získanou úplatně?

Je třeba ‚dodání zboží‘ pro účely odpovědi daně odvedené na vstupu ve smyslu směrnice [2006/112] považovat za prokázané, jestliže příjemce za okolností převodního řízení uskutečnil následné dodání téhož zboží (zvířata, jejichž identifikace je povinná) prostřednictvím vývozu s podáním celního prohlášení a neexistuje důkaz o tom, že k tomuto zboží mají práva třetí osoby?

3) Je pro účely prokázání uskutečnění ‚dodání zboží‘ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112 u konkrétní faktury v souvislosti s uplatněním nároku na odpověď na faktuře uvedené a skutečně zaplacené daně podle čl. 178 písm. a) [této] směrnice třeba vycházet z toho, že dodavatel a příjemce, kteří nejsou zemědělskými výrobci, nejsou v dobré víře, jestliže při obdržení zboží nebyl předložen od předchozího vlastníka žádný doklad, v němž by byly uvedeny ušní značky zvířat podle požadavků ustanovení unijního práva [v oblasti veterinárních předpisů], a ušní značky zvířat nejsou uvedeny ve veterinárním osvědčení, které vydal správní orgán a které je doprovodným dokumentem u zvířat při jejich přepravě k uskutečnění konkrétního dodání?

Jestliže dodavatel a příjemce vypracovali nezávisle na sobě seznam ušních značek zvířat, která jim byla dodána, je pak třeba vycházet z toho, že splnili požadavky uvedených ustanovení unijního práva [v oblasti veterinárních předpisů] v případě, že správní orgán ve veterinárním osvědčení, které je doprovodným dokumentem ke zvířatům při jejich dodání, neuvedl ušní značky těchto zvířat?

4) Má dodavatel a příjemce ve sporu v převodním řízení, kteří nejsou zemědělskými výrobci, podle článku 242 směrnice 2006/112 povinnost vykázat ve svém újetnictví předem dodání (zvířata, která musí být identifikována, například ‚biologická aktiva‘) za použití mezinárodního újetního

standardu [IAS 41], a prokázat ovládání aktiv podle tohoto standardu?

5) Je podle čl. 226 bodu 6 směrnice 2006/112 nezbytné, aby v takových fakturách pro účely daně z přidané hodnoty, jako jsou faktury, které jsou předmetem povodního řízení, byly uvedeny také ušní značky zvířat, která musí být podle unijních veterinárních předpisů identifikována a která jsou předmetem dodání, jestliže vnitrostátní právo členského státu takový požadavek pro převod vlastnického práva k těmto zvířatům výslovně nestanoví a osoby zúčastněné na dodání nejsou zemědělskými výrobci?

6) Připouští čl. 185 odst. 1 směrnice 2006/112, aby byl na základě takového vnitrostátního ustanovení, jako je ustanovení, které je předmetem povodního řízení, opraven odpot daně zaplacené na vstupu z důvodu, že bylo zjištěno, že vlastnické právo dodavatele zboží, které je předmetem dodání, nebylo prokázáno, jestliže dodání nebylo žádnou ze smluvních stran zrušeno, příjemce uskutečnil následné dodání téhož zboží, neexistují žádné důkazy pro uplatnění práva těchto osob k tomuto zboží (zvířata, jejichž identifikace je povinná), není tvrzena absence dobré víry příjemce dodání a vlastnické právo se ke zboží určenému jen podle druhu převádí podle vnitrostátního práva jeho předáním?

K předběžným otázkám

K první až třetí otázce

32 Podstatou první až třetí otázky předkládajícího soudu je, zda mohou být ustanovení směrnice 2006/112 vykládána v tom smyslu, že v souvislosti s uplatněním nároku na odpot DPH vyžadují pojem „dodání zboží“ a prokázání uskutečnění takového dodání, aby bylo formálně prokázáno vlastnické právo dodavatele k dotčenému zboží, či zda v tomto ohledu postačí nabytí vlastnického práva k tomuto zboží držbou v dobré víře.

33 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem „dodání zboží“ stanovený v čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112 neodkazuje na převod vlastnictví zpěsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7; ze dne 14. července 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C-435/03, Sb. rozh. s. I-7077, bod 35, jakož i ze dne 3. června 2010, De Fruytier, C-237/09, Sb. rozh. s. I-4985, bod 24).

34 V této souvislosti přísluší vnitrostátnímu soudu, aby určil případ od případu v závislosti na skutečnostech projednávaného případu, zda se jedná o převod práva nakládat s dotčeným majetkem jako vlastníkem (viz výše uvedený rozsudek Shipping and Forwarding Enterprise Safe, bod 13).

35 Z výše uvedeného vyplývá, že plnění lze kvalifikovat jako „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, pokud tímto plněním osoba povinná k dani převeze hmotný majetek opravující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, přičemž v tomto ohledu nehraje žádnou roli zpěsob nabytí vlastnického práva k tomuto zboží.

36 Stejně tak prokázání uskutečnění takového dodání zboží, od něhož se odvíjí existence nároku na odpot, nemůže záviset na zpěsobu nabytí vlastnického práva k dotčenému zboží.

37 Pokud dále z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že bulharské daňové orgány odepřely společnosti Evita-K nárok na odpot DPH týkající se dodání zboží dotčeného v povodním řízení

z důvodu, že uskutečnění tohoto dodání nebylo prokázáno a že je toto neuskutečnění společnosti Evita-K popíráno, je nutné připomenout, že osoba, která žádá o odpočet DPH, musí prokázat, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (viz rozsudek ze dne 26. září 1996, Enkler, C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 24) a že je na vnitrostátním soudu, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provedl celkové hodnocení všech důkazů a skutkových okolností sporu v pívním řízení a určil, zda může společnost Evita-K uplatňovat nárok na odpočet na základě uvedeného dodání zboží (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 53; ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, bod 32, a ze dne 31. ledna 2013, LVK – 56, C-643/11, bod 57).

38 V rámci tohoto celkového hodnocení může uvedený soud zohlednit důkazy týkající se plnění, která předcházela plněním dotčeným v pívním řízení i po nich následovala, jakož i dokumenty vážící se k těmto plněním, jako jsou certifikáty a osvědčení vydaná pro účely přepravy nebo vývozu dotčených zvířat.

39 V této souvislosti mohou vnitrostátní orgány a soudy odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 55; ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 42; jakož i výše uvedené rozsudky Bonik, bod 37, a LVK – 56, bod 59).

40 Tak je tomu v případě, kdy se daňového úniku dopustí sama osoba povinná k dani i pokud tato osoba věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz výše uvedený rozsudek Bonik, body 38 a 39, jakož i citovaná judikatura).

41 S režimem nároku na odpočet upraveným ve směrnici 2006/112 není naopak slušitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která věděla nebo nemohla vědět, že dotčené plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněmu uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem ve vztahu k DPH (viz rozsudky 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, a výše uvedené rozsudky Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60; Mahagében a Dávid, bod 47; Bonik, bod 41, jakož i LVK – 56, bod 60).

42 Soudní dvůr již 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 u subjektu na vstupu k nesrovnalostem i úniku, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady (viz výše uvedené rozsudky Mahagében a Dávid, bod 61, jakož i LVK – 56, bod 61). Stejně tak nemůže správce daně vyžadovat od uvedené osoby povinné k dani předložení dokladů pocházejících od tohoto vystavitele uvádějících ušní značky zvířat spadajících do systému identifikace a evidence zavedeného nařízením č. 1760/2000.

43 Za těchto podmínek je nutno odpovědět na první až třetí otázku tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet DPH nezávisí pojem „dodání zboží“ ve smyslu této směrnice ani důkaz o uskutečnění takového dodání na způsobu nabytí vlastnického práva k dotyčnému zboží. Je na předkládajícím soudu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního práva v oblasti dokazování provedl celkové hodnocení všech důkazů a skutkových okolností sporu, který mu byl předložen, a určil, zda k dodání zboží dotčenému v původním řízení skutečně došlo, a případně zda může být na základě uvedeného dodání zboží uplatněn nárok na odpočet.

Ke čtvrté otázce

44 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda má být článek 242 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že ukládá osobám povinným k dani, které nejsou zemědělskými výrobci, aby ve svém účetnictví vykazovaly předmět dodání zboží, jedná-li se o zvířata, a prokazovaly, že tato zvířata byla předmětem ovládnutí v souladu se standardem IAS 41.

45 V tomto ohledu postačí konstatovat, že tento článek 242 nestanoví, že osoby povinné k dani jsou povinny splňovat požadavky standardu IAS 41, ale omezuje se na požadavek, aby tyto osoby vedly účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění DPH a kontrole jejího uplatnění správcem daní.

46 V důsledku toho je okolnost, že účetnictví společnosti Ekspertis-7 a Evita-K obsahuje údaje, které nesplňují požadavky uvedené normy pro účely DPH irelevantní, pokud jsou tyto údaje ve smyslu uvedeného článku 242 dostatečně podrobné.

47 Za těchto podmínek je nutno odpovědět na čtvrtou otázku tak, že článek 242 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že neukládá osobám povinným k dani, které nejsou zemědělskými výrobci, aby ve svém účetnictví vykazovaly předmět dodání zboží, jedná-li se o zvířata, a prokazovaly, že tato zvířata byla předmětem ovládnutí v souladu se standardem IAS 41.

K páté otázce

48 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je to, zda musí být čl. 226 bod 6 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že ukládá osobě povinné k dani, která provádí dodání zvířat spadajících do systému identifikace a evidence zavedeného nařízení č. 1760/2000, aby uváděla ušní značky těchto zvířat na fakturách týkajících se těchto dodání.

49 V tomto ohledu je nutno připomenout, že podle čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 je uplatnění nároku na odpočet ve smyslu čl. 168 písm. a) této směrnice podmíněno držením faktury. Podle čl. 220 bodu 1 uvedené směrnice musí být faktura vystavena za každé dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani (viz rozsudky ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Sb. rozh. s. I-7467, bod 39, a ze dne 1. března 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, bod 41).

50 Článek 226 směrnice 2006/112 upřesňuje, že se na fakturách vystavovaných podle článku 220 této směrnice pro účely DPH uvádějí povinně pouze údaje uvedené v tomto článku, aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice (viz výše uvedené rozsudky Pannon Gép Centrum, bod 40, a Polski Trawertyn, bod 41).

51 Z toho vyplývá, že členské státy nemohou vázat využití práva na odpočet DPH na splnění podmínek týkajících se obsahu faktur, které nejsou výslovně stanoveny v ustanoveních směrnice 2006/112. Tento výklad je potvrzen článkem 273 této směrnice, který stanoví, že členské státy

mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, avšak že tato možnost nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené zejména v článku 226 uvedené směrnice (viz výše uvedené rozsudky Pannon Gép Centrum, bod 41, a Polski Trawertyn, bod 42).

52 V souladu s čl. 226 bodem 6 směrnice 2006/112 musejí být pro účely DPH na fakturě povinné uvedeny množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby.

53 Je tedy nutno konstatovat, že uvedené ustanovení neukládá osobě povinné k dani, která provádí dodání zboží spadajícího do systému identifikace a evidence zavedeného nařízením 1760/2000, aby uváděla ušní značky těchto zboží na fakturách týkajících se tohoto dodání.

54 Za těchto podmínek je nutno odpovědět na pátou otázku, že čl. 226 bod 6 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že neukládá osobě povinné k dani, která provádí dodání zboží spadajícího do systému identifikace a evidence zavedeného nařízením 1760/2000, aby uváděla ušní značky těchto zboží na fakturách týkajících se tohoto dodání.

K šesté otázce

55 Podstatou šesté otázky předkládajícího soudu je to, zda musí být čl. 185 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že na základě takového ustanovení vnitrostátního práva, jako je čl. 70 odst. 5 ZDDS, umožňuje opravit odpout DPH z důvodu, že nebylo prokázáno vlastnické právo dodavatele ke zboží, které dodal.

56 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že uvedený soud pokládá tuto otázku, neboť má za to, že čl. 70 odst. 5 ZDDS představuje prováděcí pravidlo k článkům 184 a 185 směrnice 2006/112 ve smyslu článku 186 uvedené směrnice.

57 V tomto ohledu je nutno připomenout, že v souladu s uvedeným článkem 184 se opraví poáteční odpout daní, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

58 Pokud jde o vznik případné povinnosti provést opravu odpoutu DPH odvedené na vstupu, stanoví uvedený čl. 185 odst. 1 zásadu, že se taková oprava provádí, zejména pokud se po podání přiznání k DPH změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše předemtného odpoutu (rozsudek ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, bod 40).

59 Článek 184 a čl. 185 odst. 1 směrnice 2006/112 lze tudíž použít pouze v případě, že byl proveden poáteční odpout DPH vztahující se ke zdanitelnému plnění, tedy pouze za předpokladu, že dotyčná osoba povinná k dani měla předem nárok na odpout DPH za podmínek stanovených v čl. 168 písm. a) této směrnice.

60 Z toho vyplývá, že vzhledem k tomu, že čl. 70 odst. 5 ZDDS stanoví předpoklad neexistence nároku na odpout DPH, pokud byla DPH fakturována neoprávně, nemůže toto ustanovení představovat základ pro opravu ve smyslu uvedeného článku 185, neboť se již ze své podstaty týká situace, kdy osoba povinná k dani nemá tento nárok.

61 Za těchto podmínek je nutno odpovědět na šestou otázku tak, že čl. 185 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje opravit odpout DPH pouze v případě, že dotyčná osoba povinná k dani měla předem nárok na odpout této daní za podmínek stanovených v čl. 168 písm. a) této směrnice.

K nákladem řízení

62 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky řízení, povahu

incidenčního řízení vzhledem 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 (druhý senát) rozhodl takto:

1) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nezávisí pojem „dodání zboží“ ve smyslu této směrnice ani důkaz o uskutečnění takového dodání na způsobu nabytí vlastnického práva k dotčenému zboží. Je na předkládajícím soudu, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provedl celkové hodnocení všech důkazů a skutkových okolností sporu, který mu byl předložen, a určil, zda k dodání zboží dotčenému v původním řízení skutečně došlo, a případně zda může být na základě uvedeného dodání zboží uplatněn nárok na odpočet.

2) Článek 242 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že neukládá osobám povinným k dani, které nejsou zemědělskými výrobci, aby ve svém újetnictví vykazovaly předmět dodání zboží, jedná-li se o zvířata, a prokazovaly, že tato zvířata byla předmětem ovládnutí v souladu s mezinárodním účetním standardem IAS 41 „Zemědělství“.

3) Článek 226 bod 6 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že neukládá osobě povinné k dani, která provádí dodání zboží zvířat spadajících do systému identifikace a evidence zavedeného nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1760/2000 ze dne 17. července 2000 o systému identifikace a evidence skotu, o označení hovozího masa a výrobků z hovozího masa a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 820/97 ve znění nařízení Rady (ES) č. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006, aby uváděla ušní značky těchto zvířat na fakturách týkajících se tohoto dodání.

4) Článek 185 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje opravit odpočet daně z přidané hodnoty pouze v případě, že dotčená osoba povinná k dani měla předešlý nárok na odpočet této daně za podmínek stanovených v čl. 168 písm. a) této směrnice.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.