



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

31. ledna 2013*

„Daně — DPH — Směrnice 2006/112/ES — Zásada daňové neutrality — Nárok na odpočet — 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 upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie 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 upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia za prihodite S. Zlatevou, jako zmocněnkyní,
- za bulharskou vládu T. Ivanovem a D. Drambozovou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: bulharština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc 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 daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností LVK – 56 EOOD (dále jen „LVK“) a Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (ředitel ředitelství „Odvolací a exekuční agenda“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy) ve věci odmítnutí posledně uvedeného uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z důvodu, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění na vstupu.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Bod 39 odůvodnění směrnice 2006/112 uvádí, že „[r]ežim odpočtu daně by měl být harmonizován do té míry, v jaké má dopad na skutečnou úroveň výběru daně a v jaké je třeba, aby výše odpočtu daně byla vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“.
- 4 Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) této směrnice stanoví, že předmětem DPH jsou dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečněné 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) ‚uskutečněním 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 daně může být odložena.“
- 6 Článek 63 směrnice 2006/112 stanoví, že zdanitelné plnění je uskutečněno 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 člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně 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 daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

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 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.“

10 Článek 178 směrnice stanoví:

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

- a) při odpočtu 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;

[...]“

11 Článek 179 první pododstavec uvedené směrnice stanoví, že „osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, 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 dně“, 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 přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.“

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

„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.“

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 odchylovající se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměrování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměrování daně smějí 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 upřesní, 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 Článek 70 odst. 5 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“), stanoví, že „pokud byla daň naúčtována neoprávněně, nelze uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu“.

16 Článek 71 bod 1 ZDDS stanoví, že osoba povinná k dani uplatní nárok na odpočet daně, pokud je držitelem daňového dokladu vystaveného v souladu s podmínkami uvedenými v člancích 114 a 115, v němž je zvláště uvedena daň za zboží dodané nebo službu poskytnutou osobě povinné k dani.

17 Článek 82 odst. 1 ZDDS stanoví, že „plátcem daně je osoba povinná k dani registrovaná ve smyslu tohoto zákona, která provede zdanitelné dodání zboží nebo poskytne zdanitelné plnění [...]“.

18 Podle článku 85 ZDDS je plátcem DPH každá osoba, která uvede tuto daň v daňovém dokladu ve smyslu článku 112 ZDDS, tj. zejména na faktuře.

19 Článek 113 odst. 1 a 2 ZDDS stanoví:

„(1) Každý dodavatel nebo poskytovatel, který je osobou povinnou k dani a jenž uskuteční dodání zboží či poskytnutí služby nebo obdrží zálohu za tímto účelem, vystaví za toto plnění fakturu, ledaže je toto plnění doloženo protokolem podle článku 117.

(2) Faktura je vystavena nejméně ve dvou vyhotoveních, přičemž jedno je určeno dodavateli nebo poskytovateli a druhé příjemci.“

20 Článek 115 odst. 1 ZDDS stanoví, že dodavatel nebo poskytovatel je povinen vystavit oznámení k faktuře v případě změny daňového základu plnění nebo neprovedení plnění, pro které byla faktura vystavena.

21 Článek 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 daň, přestože by tam neměla být uvedena, jsou rovněž považovány za chybné doklady.

(4) Pokud jsou doklady obsahující chyby nebo opravy zapsány do účetnictví dodavatele či poskytovatele nebo příjemce, musí být pro každou ze stran vystaven doklad o zrušení obsahující:

1. důvody zrušení;
2. číslo neplatného dokladu a datum jeho vystavení;

3. číslo nového dokladu a datum jeho vystavení;
4. pro každou ze stran podpis osob, které vystavily doklad o zrušení.

[...]

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 22 Společnost LVK, která je zemědělským producentem, odečetla za období od září do října 2007 DPH na vstupu vyplývající z několika faktur, které se týkaly dodání zboží a jež byly vystaveny společnostmi REYA – 96 OOD (dále jen „REYA“) a SITI GRUP 76 DZZD (dále jen „SITI GRUP“), které mezitím přestaly být registrovány jako osoby povinné k DPH. Všechny tyto faktury byly zaplacený v hotovosti a zaneseny do účetnictví LVK. Je rovněž nesporné, že příslušná dodání byla zaznamenána do peněžních deníků uvedených dodavatelů.
- 23 Daňová správa provedla křížové kontroly u dvou dodavatelů. Během těchto kontrol vyžadovala předložení různých dokladů týkajících se mimo jiné původu dodaného zboží, jakož i uskutečnění dodání. Dodavatelé neodpověděli na tuto žádost ve stanovených lhůtách.
- 24 Na žádost daňové správy o poskytnutí důkazů o uskutečnění dotčených dodání předložila LVK dodací listy, osvědčení o váze a nákladní listy, které však obsahovaly nesrovnalosti.
- 25 Daňová správa došla k závěru, že nebylo prokázáno, že vyfakturovaná dodání byla uskutečněna, takže DPH byla na dotčených fakturách uvedena bezdůvodně. Zaslala tedy LVK opravný daňový výměr ze dne 20. prosince 2010, jímž jí odepřela odpočet DPH vyplývající z těchto faktur (dále jen „sporný opravný daňový výměr“).
- 26 Poté, co rozhodnutím ze dne 18. února 2011 Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite potvrdil tento výměr, podala LVK žalobu k Administrativen sad Varna, přičemž uvedla, že dotčené faktury se vztahovaly k uskutečněným dodáním zboží, takže zamítnutí nároku na odpočet bylo neopodstatněné.
- 27 V průběhu původního řízení byly založeny do spisu dva opravné daňové výměry zaslány společností REYA a SITI GRUP. Tyto výměry byly vystaveny předtím, než byl vystaven sporný opravný daňový výměr a vztahovaly se k období, o které se jedná v původním řízení. Z uvedených výměrů vyplývá, že daňová správa konstatovala, že nebylo třeba opravit daňový základ a DPH naúčtovanou za dodání uskutečněná společnostmi REYA a SITI GRUP.
- 28 Předkládající soud uvádí, že musí posoudit, zda bylo uskutečnění plnění, které je důvodem k DPH odvedené na vstupu, dostatečně prokázáno, vzhledem k tomu, že daňová správa opřela své odepření nároku na odpočet o skutečnost, že dodavatelé LVK nepředložili požadované doklady a že v dokladech, které předložila LVK jakožto příjemce sporných dodání, nebyly některé údaje uvedeny nebo byly uvedeny nesprávně. Uvedený soud si přeje za účelem tohoto posouzení zjistit, jaký význam mají z hlediska unijního práva opravné daňové výměry zaslány dodavatelům společnosti LVK a zda z toho lze vyvodit, že daňová správa uznala, že se dotčené faktury vztahovaly k uskutečněným zdanitelným plněním.
- 29 Za těchto podmínek se Administrativen sad Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
 - „1. Vztahuje se článek 203 směrnice 2006/112 na všechny případy, kdy byla nesprávně naúčtována DPH, včetně případů, ve kterých byla vystavena faktura, na níž byla uvedena DPH, aniž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění? Pokud bude tato otázka zodpovězena kladně, vyžadují

články 203 a 273 směrnice 2006/112, aby členské státy výslovně upravily, že je nutné odvést DPH uvedenou na faktuře, která se týká dodání, jež nebylo uskutečněno, nebo postačuje, aby zavedly obecné pravidlo ze směrnice, podle něhož je DPH povinná odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře?

2. Vyžadují články 73, 179 a 203 směrnice 2006/112 s ohledem na bod 39 odůvodnění směrnice 2006/112 a pro účely zajištění správnosti odpočtů DPH odvedené na vstupu, aby daňové orgány provedly v případě, že DPH byla naučtována, aniž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, opravu daňového základu a naučtované 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 původním řízení, kdy daňové orgány přezkoumávají pro účely kontroly odpočtů DPH odvedené na vstupu pouze odpočet DPH odvedené na vstupu a mají za to, že DPH z uskutečněných dodání je každopádně nutné odvést již proto, že byla uvedena na faktuře? 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 faktuře, a podruhé u pořizovatele 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 původním 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 změněn 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 článek 167 a čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, aby byl příjemci zdanitelného plnění, který splnil všechny podmínky článku 178 směrnice, odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu „neuskutečnění zdanitelného plnění“, zatímco v pravomocném opravném daňovém výměru vydaném proti dodavateli nebyla provedena žádná oprava naučtované 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 článek 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 věci v původním řízení, vyžaduje, aby osoba povinná k dani mohla provést odpočet DPH naučtované za uskutečněná plnění?“

K předběžným 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 faktuře, má tato osoba povinnost odvést bez ohledu na to, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno a zda lze jen ze skutečnosti, že daňová správa

neopravila v opravném daňovém výměru zaslaném 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 vůči 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 uskutečněným zdanitelným plněním, což osoba povinná k dani zpochybňuje.
- 32 V uvedeném řízení, jehož účastníkem není vystavitel sporných faktur, mají povinnosti tohoto vystavitele vůči daňové správě význam pouze nepřímý s tím, že opravný daňový výměr zaslaný 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), Soudní dvůr rozhodl, že podle tohoto ustanovení je každá osoba, která uvede DPH na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, plátcem této daně. Platí zejména, že tyto osoby jsou plátcí DPH uvedené na faktuře, a to bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH (viz rozsudek ze dne 18. června 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 naúčtované 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 faktuře (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 možností – kterou mají členské státy upravit ve svých vnitrostátních právních řádech – opravit jakoukoliv bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud včas 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 uvádějící 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 naúčtované DPH, které jsou připomenuty v bodě 37 tohoto rozsudku, není daňová správa povinna 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 ověřování 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 nevylučuje, 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 – stejně 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 předkládajícího 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 tímtež způsobem u vystavitele faktury a u příjemce této faktury.
- 46 Pokud jde o zacházení s DPH, která byla bezdůvodně naúčtována z důvodu neuskutečnění zdanitelného plnění, ze směrnice 2006/112 vyplývá, že s těmito 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 článku 203 směrnice 2006/112 vystavitel faktury povinen odvést DPH uvedenou na faktuře i tehdy, když nebylo uskutečněno zdanitelné plnění. Na straně druhé podle článků 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 – kterou mají upravit členské státy a jež je připomenuta v bodě 37 tohoto rozsudku – opravit jakoukoliv bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstraní nebezpečí ztráty 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 článek 167 a čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, jakož i zásada daňové neutrality, nebrání tomu, aby bylo příjemci faktury odepráno odečíst daň odvedenou na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, 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 účinky, 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 potřebným způsobem orientovat v použití uvedených pravidel.
- 53 Zásada právní jistoty tedy rovněž nebrání spornému odeprání odpočtu 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 uskutečněno, 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 uskutečněno, 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 povinnostem 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 slučitelné 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 subjektů 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 uskutečněno, a před kterým se daňová správa opřela zejména o takové nesrovnalosti, kterých se dopustil vystavitel faktury nebo jeden z dodavatelů tohoto vystavitele, jako jsou chybějící údaje v účetnictví, 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 nepřísluší.
- 63 Pokud jde o věc v původním 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 třetí otázky a na čtvrtou až šestou otázku odpovědět tak, že 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, nebrání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet daně odvedené na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném 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 uskutečněno, musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby příjemce faktury prováděl ověření, která mu nepřísluší, prokázáno, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že uvedené plnění bylo součástí daňového úniku na DPH, ověření čehož je na předkládajícím soudu.

K nákladům řízení

⁶⁵ 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 (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že:
 - osoba je povinna odvést daň z přidané hodnoty, 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 daň z přidané hodnoty, kterou přiznal, nelze vyvodit, že tato správa uznala, že uvedená faktura se vztahuje k uskutečněnému zdanitelnému plnění.
- 2) 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 nebrání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet daně odvedené na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném 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 uskutečněno, musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby příjemce faktury prováděl ověření, která mu nepřísluší, prokázáno, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že uvedené plnění bylo součástí daňového úniku ve vztahu k dani z přidané hodnoty, ověření čehož je na předkládajícím soudu.

Podpisy.