



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

11. dubna 2013 *

„Daně — DPH — Směrnice 2006/112/ES — Článek 203 — Zásada daňové neutrality —
Vrácení odvedené daně poskytovateli v případě, že byl příjemci plnění osvobozeného od daně zamítnut
nárok na odpočet daně“

Ve věci C-138/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Administrativen sad Varna (Bulharsko) ze dne 6. března 2012, došlým Soudnímu dvoru
dne 15. března 2012, v řízení

Rusedespred OOD

proti

**Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Centralno
upravljenie na Nacionalnata agencia za prichodite,**

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), předseda senátu, A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby a C. Vajda,
soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Centralno
upravljenie na Nacionalnata agencia za prichodite 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 věc bez
stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: bulharština.

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 Rusedespred OOD (dále jen „Rusedespred“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (ředitel ředitelství „Odvolací a exekuční agenda“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, dále jen „Direktor“) ve věci odmítnutí posledně uvedeného vrátit Rusedespred daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou vyúčtovala svému zákazníkovi poté, co daňová správa zamítla nárok tohoto zákazníka na odpočet uvedené DPH z důvodu, že dotčené plnění nebylo zdanitelné.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

- a) dodání zboží za úplaty uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

- c) poskytnutí služby za úplaty uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

- 4 Článek 203 směrnice stanoví:

„Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.“

Bulharské právo

- 5 Článek 12 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, dále jen „ZDDS“) stanoví:

„Za zdanitelné plnění se považuje každé dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu článků 6 a 9, pokud je uskutečněno osobou povinnou k dani podle tohoto zákona a pokud se místo plnění nachází v tuzemsku, jakož i každé plnění zdaněné nulovou sazbou uskutečněné osobou povinnou k dani, nestanoví-li tento zákon jinak.“

- 6 Článek 45 odst. 3 ZDDS stanoví:

„Dodání staveb nebo částí staveb, které nejsou nové, dodání k nim patřících pozemků, jakož i vznik a převod jiných věcných práv k nim [...] jsou zdanitelnými plněními.“

- 7 Článek 70 odst. 5 ZDDS stanoví, že pokud byla daň naúčtována neoprávněně, nelze uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

- 8 Podle článku 85 tohoto zákona vzniká daňová povinnost každé osobě, která uvede DPH na faktuře nebo v oznámení ve smyslu článku 112 uvedeného zákona.
- 9 Článek 116 téhož zákona 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 DPH, přestože by uvedena být neměla, jsou rovněž považovány za chybné doklady.
- (4) Pokud jsou doklady obsahující chyby nebo opravy zapsány do účetnictví dodavatele či poskytovatele nebo pořizovatele či 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.
- (5) Všechna vyhotovení zrušených dokumentů musí být uchována u vystavovatele a jsou zaúčtována dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby a pořizovatelem zboží nebo příjemcem služby podle podmínek stanovených v ustanoveních provádějících tento zákon.“
- 10 Vrácení bezdůvodně odvedené daně je upraveno v člancích 128 a 129 zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení (danačno osiguritelen procesualen kodex).

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 11 Dne 15. srpna 2009 vystavila společnost Rusedespred společnosti Esi Trade EOOD (dále jen „Esi Trade“) fakturu v souvislosti s prodejem nemovitosti a její renovací. Na faktuře byla uvedena cena této nemovitosti a její renovace, částka daně z převodu nemovitosti a poplatků za zápis, jakož i částka DPH.
- 12 Vzhledem k tomu, že prodej uvedené nemovitosti byl považován za plnění osvobozené od DPH, byla daň vypočítána na základě třech jiných údajů zmíněných na faktuře, a sice nákladů na renovaci, daně z převodu nemovitosti a poplatků za zápis.
- 13 Poté Rusedespred zahrnula tuto fakturu do daňového přiznání za dotčené období, zatímco Esi Trade uplatnila svůj nárok na odpočet naúčtované DPH.
- 14 V roce 2010 provedla daňová správa kontrolu u Esi Trade a opravným daňovým výměrem ze dne 18. června 2010 zamítla nárok této společnosti na odpočet DPH uvedené na dotčené faktuře. Podle této správy byla všechna vyfakturovaná plnění osvobozena od daně, takže uvedení DPH na této faktuře nebylo odůvodněné. Uvedený opravný daňový výměr se stal pravomocným dne 4. dubna 2011.
- 15 Dne 9. května 2011 podala Rusedespred žádost o vrácení bezdůvodně naúčtované částky daňové správy, která nařídila kontrolu této společnosti a jež opravným daňovým výměrem ze dne 2. června 2011 odmítla požadované vrácení daně s odůvodněním, že není třeba rozhodnout o vyplacení

bezdůvodně odvedené DPH. Podle daňové správy v souladu s článkem 85 ZDDS vznikla totiž Rusedespred jakožto osobě, které uvedla DPH na faktuře vystavené dne 15. srpna 2009, povinnost odvést daň uvedenou na této faktuře.

- 16 Vzhledem k tomu, že Direktor rozhodnutím ze dne 25. srpna 2011 uvedený opravný daňový výměr ze dne 2. června 2011 potvrdil, podala Rusedespred žalobu k Administrativen sad Varna, přičemž tvrdila, že daňová správa neprávem odmítla vrátit bezdůvodně odvedenou DPH z plnění osvobozeného od daně, jelikož předtím pravomocným opravným daňovým výměrem zamítla nárok příjemce faktury nárok na odpočet uvedené daně.
- 17 V původním řízení Direktor tvrdil, že v souladu s článkem 85 ZDDS musí být daň uvedená na sporné faktuře odvedena. Uvádí, že v případě, že má osoba povinná k dani za to, že se dopustila chyby při vystavování uvedené faktury, má možnost tuto chybu napravit v souladu s článkem 116 ZDDS.
- 18 Předkládající soud uvádí, že v projednávaném případě byl pravomocným opravným daňovým výměrem zamítnut nárok společnosti Esi Trade na odpočet naúčtované DPH. Je toho názoru, že je třeba mít za to, že nebezpečí ztráty DPH vyplývající z nároku na odpočet je „zcela a nesporně“ vyloučeno. Podle něj je tudíž v rozporu se zásadou daňové neutrality požadovat po dotčeném dodavateli, aby odvedl uvedenou daň na základě článku 85 ZDDS.
- 19 Pokud jde o možnost Rusedespred opravit chybnou fakturu, předkládající soud uvádí, že ačkoli daňová správa tvrdí opak, v projednávaném případě taková možnost neexistuje. Podle tohoto soudu vyžaduje postup opravy nesprávně vystavených dokumentů, který je upraven v článku 116 ZDDS, zrušení takto vystaveného daňového dokladu. Takové zrušení faktury však není povoleno, jelikož dodání zboží již bylo předmětem daňové kontroly a nárok pořizovatele zboží na odpočet naúčtované DPH byl zamítnut pravomocným opravným daňovým výměrem.
- 20 Za těchto okolností si předkládající soud klade otázku, zda může osoba povinná k dani založit svůj nárok na vrácení chybně naúčtované DPH na zásadách unijního práva upravujících společný systém DPH. Vzhledem k tomu, že měl Administrativen sad Varna za to, že řešení sporu v původním řízení závisí na výkladu unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
 - „1) Je osoba povinná k dani oprávněna na základě zásady daňové neutrality požadovat ve stanovené promlčecí lhůtě vrácení chybně naúčtované a nesplacené DPH, pokud podle vnitrostátního práva je plnění, za které daň naúčtovala, osvobozeno od daně, nebezpečí ztráty daňových příjmů je vyloučeno a režim opravy faktury stanovený vnitrostátním zákonem není použitelný?
 - 2) Brání společný systém daně z přidané hodnoty, jakož i zásady neutrality, efektivity a rovného zacházení, tomu, aby orgán příslušný pro příjmy na základě vnitrostátního ustanovení, kterým se provádí článek 203 směrnice Rady 2006/112, odmítl vrátit osobě povinné k dani DPH, kterou uvedla na faktuře, pokud tato daň není splatná – protože plnění je osvobozeno od daně – která však byla chybně naúčtována a odvedena a jestliže pořizovateli zboží nebo příjemci služby byl již pravomocným opravným daňovým výměrem odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu za toto plnění s odůvodněním, že dodavatel nebo poskytovatel tuto DPH bezdůvodně naúčtoval?
 - 3) Může se osoba povinná k dani dovolávat přímo zásad, jimiž se řídí společný systém DPH, a to konkrétně zásad daňové neutrality DPH a efektivity, aby tím napadla vnitrostátní právní pravidlo nebo jeho uplatňování daňovými orgány a soudy, které porušuje uvedené zásady, nebo skutečnost, že v rozporu s uvedenými zásadami neexistuje vnitrostátní právní pravidlo?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 21 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda zásada neutrality DPH, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice 2006/12, musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa na základě vnitrostátního pravidla, jehož cílem je provést uvedený článek, odmítla vrátit poskytovateli plnění osvobozeného od daně DPH, kterou chybně naúčtoval svému zákazníkovi, s odůvodněním, že tento poskytovatel neopravil chybnou fakturu, pokud tato správa pravomocně zamítla nárok tohoto zákazníka na odpočet uvedené DPH a následkem tohoto pravomocného zamítavého rozhodnutí je, že způsob opravy stanovený vnitrostátním zákonem již není použitelný.
- 22 Pro účely odpovědi na tyto otázky je třeba zaprvé uvést, že článek 203 směrnice 2006/112 stanoví, že každá osoba, která uvede DPH na faktuře, je povinna odvést daň uvedenou na této faktuře.
- 23 Z judikatury Soudního dvora v tomto ohledu vyplývá, 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 rozsudky ze dne 18. června 2009, Stadeco, C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 26 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C-642/11, bod 29).
- 24 Cílem článku 203 směrnice 2006/112, který stanoví povinnost odvést DPH uvedenou na faktuře, je vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně podle článku 167 a následujících uvedené směrnice (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Stadeco, bod 28 a Stroy trans, bod 32). Z předkládacího rozhodnutí v tomto ohledu vyplývá, že takové nebezpečí neexistuje ve věci v původním řízení, neboť daňová správa pravomocným rozhodnutím zamítla nárok příjemce sporné faktury na odpočet.
- 25 Pokud jde zadruhé o vrácení chybně fakturované DPH, je třeba připomenout, že směrnice 2006/112 neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo opravu částky DPH bezdůvodně naúčtované výstavcem faktury a že za těchto podmínek je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za nichž lze opravit DPH, která byla naúčtována bezdůvodně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Recueil, s. I-6973, body 48 a 49, jakož i výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 35).
- 26 Soudní dvůr rozhodl, že za účelem zajištění neutrality DPH přísluší členským státům, aby stanovily ve svých vnitřních právních rádech možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz rozsudek ze dne 13. prosince 1989, Genius, C-342/87, Recueil, s. 4227, bod 18, jakož i výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 36).
- 27 Pokud vystavitel faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality DPH, aby bezdůvodně naúčtovaná DPH mohla být opravena a členské státy nemohly stanovit, že taková oprava je podmíněna dobrou vírou vystavitele uvedené faktury. Tato oprava nemůže záviset na uvážení daňové správy (viz výše uvedené rozsudky Schmeink & Cofreth a Strobel, body 58 a 68, jakož i Stadeco, body 37 a 38).
- 28 Zatřetí je třeba připomenout, že členské státy mají možnost přijmout opatření k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům (výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 39). Konkrétně podmínka, podle níž je k vrácení chybně naúčtované DPH třeba opravit chybnou fakturu, v zásadě může zajistit vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů (výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 42).

- 29 Tato opatření nicméně nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení takto sledovaných cílů, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijním právem v dané oblasti (viz výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 39 a citovaná judikatura).
- 30 V důsledku toho platí, že pokud je vrácení DPH, v závislosti na podmínkách, za kterých lze podat žádost o vrácení daně, nemožné či nepřiměřeně náročné, může zásada neutrality, jakož i zásada efektivnosti vyžadovat, aby členské státy upravily nástroje a procesní podmínky nezbytné k tomu, aby osobě povinné k dani mohla být vrácena bezdůvodně naučtovaná daň (viz výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 40 a citovaná judikatura).
- 31 Pokud jde o věc v původním řízení, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že bulharské právo v zásadě stanoví možnost vrácení chybně naučtované DPH, ale uplatnění tohoto nároku podřizuje podmínce, že chybná faktura byla předtím opravena. Jak bylo uvedeno v bodě 28 tohoto rozsudku, takový požadavek může zajistit vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů.
- 32 Z předkládacího rozhodnutí však vyplývá, že podle platného vnitrostátního práva již Rusedespred nemá možnost opravit spornou fakturu poté, co daňová správa pravomocným rozhodnutím zamítla nárok příjemce této faktury na odpočet částky DPH uvedené na faktuře.
- 33 Kromě toho jak uvádí předkládající soud, vzhledem k tomu, že daňová správa pravomocným rozhodnutím zamítla nárok příjemce sporné faktury na odpočet, je nebezpečí ztráty daňových příjmů spojené s uplatněním tohoto nároku zcela vyloučeno.
- 34 Za těchto okolností je třeba mít za to, že uložení podmínky – že DPH bezdůvodně uvedená na faktuře bude opravena, pokud bude opravena tato faktura –, kterou nelze splnit, překračuje rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle sledovaného článkem 203 směrnice 2006/112, který spočívá ve vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů.
- 35 S ohledem na výše uvedené je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že zásada neutrality DPH, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice 2006/112, musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa na základě vnitrostátního ustanovení, jehož cílem je provést uvedený článek, odmítla vrátit poskytovateli plnění osvobozeného od daně DPH, kterou chybně naučtoval svému zákazníkovi, s odůvodněním, že tento poskytovatel neopravil chybnou fakturu, pokud tato správa pravomocně zamítla nárok tohoto zákazníka na odpočet uvedené DPH a důsledkem tohoto pravomocného zamítavého rozhodnutí je, že režim opravy stanovený vnitrostátním zákonem již není použitelný.

Ke třetí otázce

- 36 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda se osoba povinná k dani může dovolávat zásady neutrality, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice 2006/112, aby tak napadla ustanovení vnitrostátního práva, které podmiňuje vrácení chybně naučtované DPH opravou chybné faktury, pokud byl nárok na odpočet uvedené DPH pravomocně zamítnut a důsledkem tohoto pravomocného zamítavého rozhodnutí je, že způsob opravy stanovený vnitrostátním zákonem již není použitelný.
- 37 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že vnitrostátní soudy jsou při použití vnitrostátního práva povinny vykládat vnitrostátní právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu dotčené směrnice, aby tak dosáhly jí zamýšleného výsledku, a tudíž souladu s čl. 288 třetím pododstavcem SFEU. Tato povinnost konformního výkladu vnitrostátního práva je totiž inherentní

systému Smlouvy o FEU v tom, že umožňuje, aby vnitrostátní soudy v rámci svých pravomocí zajistily, když rozhodují o sporu, který jim byl předložen, plnou účinnost unijního práva (viz zejména rozsudek ze dne 24. ledna 2012, Dominguez, C-282/10, bod 24 a citovaná judikatura).

- 38 Pokud jde o možnost dovolávat se proti členskému státu zásady neutrality DPH, je třeba nejprve uvést, že tato zásada je základní zásadou společného systému DPH, který je upraven zejména směrnicí 2006/112 (v tomto smyslu viz zejména výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 39 a citovaná judikatura).
- 39 Dále, jak vyplývá z bodu 35 tohoto rozsudku, musí být zásada neutrality DPH, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice 2006/112, vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa odmítla vrátit poskytovateli plnění osvobozeného od DPH, kterou chybně naúčtoval svému zákazníkovi, s odůvodněním, že tento poskytovatel neopravil chybnou fakturu, pokud tato správa pravomocně zamítla nárok tohoto zákazníka na odpočet uvedené DPH a důsledkem tohoto pravomocného zamítavého rozhodnutí je, že způsob opravy stanovený vnitrostátním zákonem již není použitelný.
- 40 Podle ustálené judikatury platí, že osoba povinná k dani se případně může dovolávat zásady neutrality DPH vůči vnitrostátnímu ustanovení nebo jeho použití, které je s touto zásadou v rozporu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 34). Za takových okolností, jako jsou okolnosti, které vyplývají z bodu 35 tohoto rozsudku, může být zásada neutrality DPH, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice 2006/112 a jež ukládá dotyčnému členskému státu bezpodmínečnou a dostatečně přesnou povinnost, dovolávána vůči vnitrostátnímu ustanovení, které je s ní v rozporu.
- 41 S ohledem na výše uvedené je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že osoba povinná k dani se může dovolávat zásady neutrality DPH, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice 2006/112, aby tím napadla ustanovení vnitrostátního práva, které podmiňuje vrácení chybně naúčtované DPH opravou chybné faktury, pokud byl nárok na odpočet uvedené DPH pravomocně zamítnut a důsledkem tohoto pravomocného zamítavého rozhodnutí je, že způsob opravy stanovený vnitrostátním zákonem již není použitelný.

K nákladům řízení

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

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

- 1) **Zásada neutrality DPH, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa na základě vnitrostátního ustanovení, jehož cílem je provést uvedený článek, odmítla vrátit poskytovateli plnění osvobozeného od daně dan z přidané hodnoty, kterou chybně naúčtoval svému zákazníkovi, s odůvodněním, že tento poskytovatel neopravil chybnou fakturu, pokud tato správa pravomocně zamítla nárok tohoto zákazníka na odpočet uvedené daně z přidané hodnoty a následkem tohoto pravomocného zamítavého rozhodnutí je, že způsob opravy stanovený vnitrostátním zákonem již není použitelný.**
- 2) **Osoba povinná k dani se může dovolávat zásady neutrality DPH, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice 2006/112, aby tím napadla ustanovení vnitrostátního práva, které podmiňuje vrácení chybně naúčtované daně z přidané hodnoty**

opravou chybné faktury, pokud byl nárok na odpočet uvedené daně z přidané hodnoty pravomocně zamítnut a důsledkem tohoto pravomocného zamítavého rozhodnutí je, že způsob opravy stanovený vnitrostátním zákonem již není použitelný.

Podpisy.