Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 19. prosince 2013 [1]

Věc C-107/13

„FIRIN“ OOD
proti
Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Administrativen sad Veliko Tarnovo [Bulharsko])

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Oprava odpočtu daně v případě zálohových plateb, jestliže nedošlo k uskutečnění plnění“

I – Úvod

1. Soudnímu dvoru byly opět předloženy otázky, kterými se zabývají bulharské soudy s ohledem na odepření nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu v souvislosti s údajným podvodem v oblasti daně z přidané hodnoty. Zvláštnost projednávané věci spočívá v tom, že odpočet daně byl uplatněn na základě zálohy, avšak po zaplacení zálohy nenásledovalo žádné plnění.

2. Soudní dvůr se dosud nezabýval otázkou, co se stane s odpočtem daně zaplacené na vstupu v takové situaci. V projednávané věci proto musí být nejen respektována – jako obvykle – ustálená judikatura Soudního dvora týkající se odepření nároku na odpočet daně v případech – občas obtížně prokazatelného – podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty, ale také je třeba odpovědět na výkladovou otázku, která má obecný význam pro právní úpravu daně z přidané hodnoty a o které nebylo dosud pojednáno.

1 — Původní jazyk: němčina.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

3. Nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu je upraven v čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[2] (dále jen „směrnice o DPH“):

„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;“

4. Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně „okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“. Daňová povinnost vzniká podle článku 63 „dodáním zboží nebo poskytnutím služby“. Článek 65 však obsahuje tuto zvláštní úpravu:

„Má-li být platba provedena na účet [má-li být zaplacena záloha] ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

5. Směrnice o DPH počítá v některých případech s opravou daňové povinnosti a nároku na odpočet daně. Oprava daňové povinnosti se provádí podle čl. 90 odst. 1:

„(1) Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“

6. Podle článku 184 směrnice o DPH se „[p]očáteční odpočet daně opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“ Článek 185 směrnice o DPH v tomto ohledu stanoví následující:

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

(2) Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

7. Směrnice o DPH dále v článku 192a a násl. obsahuje právní úpravu týkající se „osob povinných odvést daň správci daně“. Podle základního pravidla obsaženého v článku 193 je DPH povinna odvést osoba povinná k dani „uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby […]“

8. Bod 44 odůvodnění směrnice o DPH v této souvislosti stanoví:

„Členské státy by měly mít možnost stanovit, že za odvod DPH ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“

2 — Úř. věst. L 347, s. 1.

9. Článek 205 směrnice o DPH proto stanoví:

„V situacích uvedených v článcích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“

B – *Vnitrostátní právo*

10. Podle článku 177 bulharského Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) registrovaná osoba, která je příjemcem zdanitelného plnění, ručí za neodvedenou daň dlužnou jinou registrovanou osobou, pokud byl uplatněn nárok na nárok odpočet daně, který přímo nebo nepřímo souvisí s dlužnou a neodvedenou daní.

III – Původní řízení a řízení před Soudním dvorem

11. Původní řízení se týká opravného daňového výměru, kterým byl žalobkyni, společnosti Firin OOD (dále jen „Firin“), odepřen nárok na odpočet daně na základě faktury vystavené společností Agra Plani EOOD (dále jen „Agra Plani“).

12. Obě společnosti v roce 2010 uzavřely kupní smlouvu na 10 000 tun pšenice, přestože společnost Agra Plani nebyla podle bulharské právní úpravy oprávněna obchodovat s obilovinami. Agra Plani měla pšenici dodat nejpozději do 31. prosince 2012, Firin měla kupní cenu ve výši 3,6 milionu BGN (přibližně 1,8 milionu EUR) zaplatit už předem. Z této částky společnost Firin uplatnila nárok na odpočet daně, poté co společnosti Agra Plani zaplatila 4,17 milionu BGN.

13. Společnost Agra Plani uvedenou částku okamžitě převedla jako údajnou půjčku společnosti York Skay EOOD, která vrátila částku 3,6 milionu BGN tentýž den společnosti Firin jako údajný kapitálový vklad. Společníky společnosti Firin byly společnost York Skay EOOD a fyzická osoba, která byla zároveň jediným společníkem společnosti Agra Plani.

14. Poté, co společnost Agra Plani neodvedla na základě kupní smlouvy žádnou daň z přidané hodnoty a nedodala pšenici a navíc byla v dubnu 2011 z moci úřední odhlášena jako osoba povinná k dani, bulharské orgány daňové správy od společnosti Firin požadovaly vrácení daně odvedené na vstupu, která byla uplatněna již na základě kupní smlouvy. Tyto orgány se domnívají, že původní nárok na odpočet daně odvedené na vstupu zaniká, pokud později nedojde k uskutečnění slíbeného plnění. Kromě toho se domnívají, že šlo o předstíraný obchod a fiktivní finanční toky, takže společnost Firin věděla, že daň z přidané hodnoty dlužná na základě kupní smlouvy nebude zaplacena.

15. Administrativen sad Veliko Tarnovo, který projednává právní spor ve věci odepření nároku na odpočet daně, nyní Soudnímu dvoru předložil na základě článku 267 SFEU k rozhodnutí tyto předběžné otázky:

1. Musejí být v takových případech, jako je případ v původním řízení, kdy byla daň z přidané hodnoty související se zálohou na budoucí a jasně definované zdanitelné dodání zboží, okamžitě a skutečně odpočtena, ustanovení čl. 168 písm. a) ve spojení s článkem 65, čl. 90 odst. 1 a čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH vykládána soudržně v tom smyslu, že vzhledem k objektivním nebo subjektivním důvodům nedodání hlavního protiplnění v souladu s dodacími podmínkami musí být nárok na odpočet daně v době jeho uplatnění odepřen?

2. Vyplývá z tohoto soudržného výkladu a s ohledem na zásadu neutrality daně z přidané hodnoty skutečnost, že v této situaci je (či není) relevantní objektivní možnost dodavatelky opravit vyúčtovanou daň z přidané hodnoty nebo základ daně faktury způsobem stanoveným vnitrostátním zákonem, a jaký dopad by měla taková oprava na odepření původního odpočtu daně?

3. Je třeba vykládat článek 205 ve spojení s čl. 168 písm. a) a článkem 193, a též s ohledem na bod 44 odůvodnění směrnice o DPH, v tom smyslu, že členským státům je umožněno, aby příjemci plnění odepřely odpočet daně pouze na základě takových kritérií, která samy stanovily ve vnitrostátním zákoně, podle nichž se daňová povinnost uloží jiné osobě, než je osoba povinná k dani, jestliže by se v takovém případě konečný výsledek daně lišil od výsledku v případě, kdy by byla striktně dodržena všechna pravidla stanovená členským státem?

4. V případě kladné odpovědi na třetí otázku: Jsou takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou předpisy diskutované v původním řízení, přípustné při použití článku 205 směrnice o DPH a slučitelné se zásadami efektivity a proporcionality, pokud zavádějí společné a nerozdílné ručení za odvedení daně z přidané hodnoty, a to na základě domněnek, jež nevycházejí z přímo zjistitelných objektivních skutečností, nýbrž z institutů koncipovaných občanským právem, o kterých bude v případě sporu definitivně rozhodnuto v jiném řízení?“

16. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření bulharské orgány daňové správy, Bulharská republika, Estonská republika, Italská republika a Komise.

IV – Právní posouzení

17. Předkládající soud pokládá své čtyři předběžné otázky ke dvěma různým oblastem právní úpravy obsažené ve směrnici o DPH. V první, druhé a třetí předběžné otázce jde o odepření nároku na odpočet daně, a zejména o předpoklady takového odepření upravené v článku 167 a násl., resp. článku 184 a násl. směrnice o DPH. Čtvrtá a zčásti i třetí předběžná otázka se zabývají společným a nerozdílným ručením osoby povinné k dani za daňovou povinnost jiné osoby podle článku 205 směrnice o DPH.

18. Je třeba zdůraznit, že odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH.

19. Sám předkládající soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uvedl, že bulharské orgány daňové správy *neuplatnily* vůči osobě povinné k dani, společnosti Firin, společné a nerozdílné ručení za daňovou povinnost společnosti Agra Plani, nýbrž že jí odepřely nárok na odpočet daně. Soudní dvůr může podle ustálené judikatury odmítnout žádost o výklad, pokud zjevně nesouvisí s předmětem věci v původním řízení [3]. Za těchto okolností jsou předběžné otázky nepřípustné v rozsahu, ve kterém se týkají společného a nerozdílného ručení osoby povinné k dani za daňový dluh jiné osoby povinné k dani, jelikož z odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nelze vysledovat význam těchto otázek pro původní řízení. Z toho vyplývá, že na čtvrtou ani třetí předběžnou otázku – v rozsahu, v němž se také týká výkladu článku 205 směrnice o DPH – není třeba odpovídat.

3 — Rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Della Rocca (C-290/12, bod 29 a citovaná judikatura).

20. V souvislosti s nárokem na odpočet daně se předkládající soud v rámci své první, druhé a třetí předběžné otázky táže, zda je tento nárok třeba odepřít, když v případě zálohové platby podle článku 65 směrnice o DPH nedošlo k poskytnutí plnění (viz níže část B), a zda je důležité, že dodavatel nadále dluží DPH za neposkytnuté plnění (viz níže část C). S cílem poskytnout vnitrostátnímu soudu širší užitečnou odpověď[4] se budu nejprve věnovat otázce, za jakých podmínek vůbec vzniká nárok na odpočet daně na základě zálohové platby (viz níže část A).

A – *Vznik nároku na odpočet daně v případě zálohové platby*

21. Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Předpokladem vzniku nároku společnosti Firin na odpočet daně, který je předmětem sporu v původním řízení, tedy s ohledem na kupní smlouvu uzavřenou se společností Agra Plani je, že společnosti Agra Plani vznikne daňová povinnost vůči správci daně. Tato daňová povinnost vzniká podle článku 63 směrnice o DPH zásadně až dodáním zboží, které však Agra Plani neuskutečnila.

22. Pokud se však vyplatí zálohová platba za zdanitelné plnění, vzniká podle článku 65 směrnice o DPH daňová povinnost a s ní nárok na odpočet daně již převzetím zálohové platby osobou povinnou k dani. Taková zálohová platba nemusí být omezena na část protiplnění, ale také může – tak jako v projednávané věci – sestávat z celkové hodnoty protiplnění[5]. Podle judikatury Soudního dvora však další podmínkou použití článku 65 směrnice o DPH v zásadě je, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, a aby tedy byly v okamžiku zaplacení zálohy především přesně vymezeny zboží či služby[6].

23. Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vychází z předpokladu, že nezávisle na pozdějších platbách bylo protiplnění dodavatelky, společnosti Agra Plani, skutečně k dispozici, a byla tak vyplacena záloha ve smyslu článku 65 směrnice o DPH. Kromě toho především první předběžná otázka vychází z předpokladu, že pokud jde o přesné vymezení dodání zboží, jsou podmínky uvedené judikatury v projednávané věci splněny. Předkládající soud z toho vyvozuje závěr, že společnosti Firin v zásadě přísluší nárok na odpočet daně.

24. Předkládající soud však musí přihlížet k tomu, že článek 65 směrnice o DPH nelze použít ani tehdy, je-li poskytnutí plnění v době vyplacení zálohy nejisté.

25. Soudní dvůr tak zamítl použitelnost tohoto ustanovení v jednom případě mimo jiné proto, že kupující mohl kdykoli jednostranně vypovědět smlouvu[7]. V důsledku této možnosti výpovědi tedy nebylo jisté, zda bude později skutečně poskytnuto zdanitelné plnění.

26. Podle ustálené judikatury je kromě toho třeba článek 65 jako výjimku ze základního pravidla obsaženého v článku 63 směrnice o DPH vykládat restriktivně[8]. Podle čl. 62 bodu 1 směrnice o DPH se totiž uskutečněním zdanitelného plnění teprve naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti vůči správci daně. Z toho plyne, že daňová povinnost může vzniknout v témže okamžiku nebo poté, co bylo uskutečněno zdanitelné plnění, nikoli však před jeho uskutečněním[9]. Zdanitelné

4 — K této pravomoci Soudního dvora viz zejména rozsudky ze dne 20. března 1986, Tissier (35/85, Recueil, s. 1207, bod 9), a ze dne 30. května 2013, Worten (C-342/12, bod 30).

5 — Rozsudky ze dne 19. prosince 2012, Orfey (C-549/11, bod 37), a ze dne 7. března 2013, Efir (C-19/12, bod 39).

6 — Rozsudky ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, Sb. rozh. s. I-1685, bod 48), ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, Sb. rozh. s. I-13179, bod 31), ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, bod 26), ze dne 19. prosince 2012, Orfey (C-549/11, bod 28), a ze dne 7. března 2013, Efir (C-19/12, bod 32).

7 — Viz rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, Sb. rozh. s. I-1685, bod 51).

8 — Rozsudky ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, Sb. rozh. s. I-1685, bod 45), ze dne 19. prosince 2012, Orfey (C-549/11, bod 27), a ze dne 7. března 2013, Efir (C-19/12, bod 32).

9 — Viz rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, Sb. rozh. s. I-1685, bod 46).

plnění podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, které je třeba zohlednit v projednávané věci, je však uskutečněno pouze tehdy, když došlo k dodání zboží. Jestliže článek 65 směrnice o DPH nyní v případě vyplacení zálohy umožňuje vznik daňové povinnosti již předtím, než bylo uskutečněno zdanitelné plnění, čímž se teprve vytvořil důvod zdanění, je třeba počítat s tím, že za předpokladu obvyklého vývoje událostí bude zdanitelné plnění také poskytnuto. Existují-li v tomto ohledu konkrétní pochybnosti, článek 65 směrnice o DPH se nepoužije.

27. V původním řízení mohou takové pochybnosti existovat.

28. Platí to jednak s ohledem na to, že předkládající soud označuje v odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce kupní smlouvu zčásti za „fiktivní“. Je tedy možné, že úmysl dodat pšenici nebyl od samého počátku míněn vážně.

29. Na druhé straně je třeba v této souvislosti zohlednit i okolnost, že společnost Agra Plani nebyla ze zákona oprávněna dodat pšenici, a kupní smlouva proto byla zřejmě neúčinná. Zásada daňové neutrality sice brání obecnému rozlišování mezi dovolenými a nedovolenými plněními [10]. Zákonný zákaz dodání však může být v okamžiku zálohové platby zároveň příčinou pochybností, zda k dodání vůbec kdy dojde.

30. Jelikož se obě uvedené okolnosti týkají skutečností, resp. výkladu vnitrostátního práva, je věcí vnitrostátního soudu, aby je objasnil v rámci původního řízení. Pokud by se článek 65 směrnice o DPH neměl v projednávané věci použít z důvodu konkrétních pochybností o budoucím poskytnutí plnění, které existují v okamžiku uskutečnění zálohové platby, pak podle článku 167 ve spojení s článkem 63 směrnice o DPH v okamžiku uskutečnění zálohové platby ještě nedošlo ke vzniku nároku na odpočet daně. Za účelem zodpovězení předběžných otázek však dále budu vycházet z předpokladu, že společnosti Firin takový nárok vznikl.

B – *Odepření nároku na odpočet daně při neposkytnutí plnění*

31. V rámci své první otázky se předkládající soud táže, zda nárok na odpočet daně existuje v případě uskutečnění zálohové platby, která vede k použití článku 65 směrnice o DPH, pokud následně nedojde k poskytnutí zdanitelného plnění.

32. V této souvislost upozornily zúčastněné strany na to, že podle ustálené judikatury je nárok na odpočet daně třeba odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Tak je tomu v případě, kdy se daňového úniku dopustí sama osoba povinná k dani či pokud tato osoba věděla nebo musela vědět, že se svou koupí podílí na plnění, které je součástí úniku DPH [11].

33. Otázce, zda je nárok na odpočet daně třeba odepřít na základě podvodného jednání, však logicky předchází otázka, zda takový nárok vůbec existuje podle obecně platných právních předpisů, tedy zcela nezávisle na podvodu, který je teprve třeba prokázat. V projednávané věci je proto nejprve třeba objasnit, zda je nárok na odpočet daně třeba beztak opravit podle článku 184 a násl., když v případě zálohové platby podle článku 65 směrnice o DPH nedojde k dodání zboží.

34. Podle čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH se oprava odpočtu daně provede zejména tehdy, když se po podání přiznání k DPH změnily skutečnosti, které byly zohledněny při stanovení výše odpočtu. Jak jsem podrobněji vysvětlila již ve věci TETS Haskovo, jde v této souvislosti mimo jiné o otázku, zda se později skutečně naplnila očekávání, na základě kterých vznikl nárok na odpočet daně [12].

10 — Viz jen rozsudky ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, Recueil, s. I-3369, bod 22), a ze dne 7. března 2013, GfBk (C-275/11, bod 32).

11 — Viz jen rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K (C-78/12, bod 39 a násl. a citovaná judikatura).

12 — Viz stanovisko ze dne 14. června 2012, TETS Haskovo (C-234/11, body 25 až 28).

35. Ke skutečnostem, které je třeba zohlednit při stanovení odpočtu daně v projednávané věci, patří v případě zálohové platby podle článku 65 směrnice o DPH – jak již bylo uvedeno [13] – také očekávání toho, že za předpokladu obvyklého průběhu věcí bude poskytnuto zdanitelné plnění. Pokud je třeba konstatovat, že to nadále nelze očekávat, jelikož zdanitelné plnění pravděpodobně nebude poskytnuto, pak se změnily skutečnosti rozhodné pro odpočet daně. Pokud tedy nelze nadále počítat s poskytnutím plnění, je nezbytně nutné provést opravu odpočtu daně podle čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH. Objasnění této otázky přísluší předkládajícímu soudu v původním řízení.

36. Výjimka obsažená v čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH této opravě nebrání. V tomto ustanovení jsou uvedeny různé případy, ve kterých se oprava neprovede. Neposkytnutí plnění po uskutečnění zálohové platby v něm ovšem uvedeno není.

37. Na první předběžnou otázku je tak v zásadě třeba odpovědět tak, že v případě uskutečnění zálohové platby, které vedlo k použití článku 65 směrnice o DPH, je třeba provést opravu odpočtu daně zaplacené na vstupu, pokud k poskytnutí zdanitelného plnění nakonec nedojde.

C – *Souvislost s opravou daňové povinnosti*

38. Položením druhé a třetí otázky však chtěl předkládající soud pro doplnění zjistit, zda s ohledem na zásadu daňové neutrality v projednávané věci oprava odpočtu daně závisí na objektivní možnosti opravy odpovídající daňové povinnosti. Pokud totiž nedojde k opravě daňové povinnosti, ačkoli se provede oprava odpočtu daně, může správce daně v konečném důsledku získat větší obnos, než jaký by získal za předpokladu řádného průběhu případu.

39. Zásada daňové neutrality je nejen zvláštním projevem zásady rovnosti v oblasti právní úpravy daně z přidané hodnoty, ale také stanoví, že cílem mechanismu odpočtu daně je zcela osvobodit podnikatele od zatížení DPH splatné nebo odvedené v rámci veškerých jeho hospodářských činností [14]. Domněnka nesystémového zatížení osoby povinné k dani by mohla v projednávané situaci přicházet v úvahu v té souvislosti, že dodavatel, společnost Agra Plani, by nadále mohl být povinen platit daň z přidané hodnoty, zatímco jeho smluvní partner, společnost Firin, sice poskytl zálohovou platbu, ale přesto je jeho povinností provést opravu vzniklého odpočtu daně.

40. V tomto ohledu je třeba vzít v úvahu skutečnost, že v takové situaci, jako je situace v projednávané věci, existuje daňová povinnost ze dvou důvodů.

41. Zaprvé, jak právem uvedly zúčastněné strany, daň z přidané hodnoty dluží dodavatel podle článku 203 směrnice o DPH na základě daně z přidané hodnoty, kterou vyúčtoval na faktuře. Podle ustálené judikatury sice dodavatel může tuto daňovou povinnost za určitých podmínek opravit [15], přičemž oprava není vyloučena tím, že v době opravy již není zaregistrován jako plátce DPH [16]. Dokud však k tomu nedošlo, existuje daňová povinnost nadále, přičemž je zjevně nezbytně nutné provést opravu odpovídajícího odpočtu daně.

42. V rozsudcích Stroy trans a LVK již Soudní dvůr v souladu s tím konstatoval, že se dvěma hospodářskými subjekty účastnícími se plnění nemusí být nutně zacházeno stejně, pokud vystavitel faktury tuto fakturu neopravil. Podle článku 203 směrnice o DPH je totiž vystavitel faktury povinen odvést DPH uvedenou na faktuře i tehdy, když nebylo uskutečněno zdanitelné plnění, zatímco příjemce faktury nemá v takovém případě nárok na odpočet daně [17].

13 — Viz výše, body 24 a násl.

14 — Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, body 46 až 48 a citovaná judikatura).

15 — Viz jen rozsudek ze dne 11. dubna 2013, „Rusedespred“ (C-138/12, body 25 až 27 a citovaná judikatura).

16 — Rozsudek ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, bod 49).

17 — Rozsudky ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, body 41 a násl.), ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, body 46 a násl.).

43. Zadruhé je dodavatel v projednávané věci povinen zaplatit DPH ale také podle článku 193 ve spojení s článkem 65 směrnice o DPH na základě uskutečnění zálohové platby. Uvedená daňová povinnost sice může podle článku 90 směrnice o DPH v zásadě znovu zaniknout snížením základu daně. Je však sporné, zda k tomu může dojít bez vrácení zaplacené zálohy. Rozsudek Soudního dvora ve věci Freemans totiž lze chápat v tom smyslu [18], že obecným předpokladem snížení základu daně je, že částky zaplacené osobě povinné k dani budou skutečně vráceny [19]. Pokud tedy dodavatel vyplacenou zálohu nevrátí, nelze již později opravit daňovou povinnost – na rozdíl od případu uvedeného v článku 203 směrnice o DPH – a to přesto, že by současně měla být provedena oprava odpočtu daně.

44. V této souvislosti je třeba zvážit dva různé aspekty.

45. Nejprve je třeba konstatovat, že podle judikatury nelze obecně nic namítat proti situaci, kdy existuje daňová povinnost, ale odpovídající nárok na odpočet daně nelze uplatnit. Soudní dvůr tak v rozsudku Petroma Transports a další rozhodl, že vznik daňové povinnosti není podmíněn skutečným uplatněním nároku na odpočet daně. V souladu s tím se samotná daň z přidané hodnoty smí vybírat z operací i v tom případě, kdy nelze uplatnit odpovídající nárok na odpočet daně z důvodu nesplnění formálních náležitostí faktury [20].

46. Navíc ale vyvstává otázka, zda předpokladem opravy odpočtu daně konkrétně v případě uskutečnění zálohové platby je, že je tato zálohová platba zase vrácena. To by na jedné straně odpovídalo uvedeným podmínkám opravy daňového základu, a tudíž daňové povinnosti. A na druhé straně by to osobě oprávněné uplatnit nárok na odpočet daně v případě platební neschopnosti jejího dodavatele ušetřilo ztrátu ve výši podílu daně na její zálohové platbě.

47. Bez ohledu na to, zda požadavky rozsudku Freemans platí i pro případ vyplacení zálohy, pro opravu základu daně podle článku 90 a opravu odpočtu daně podle čl. 184 a násl. směrnice o DPH platí rozdílné podmínky. Soudní dvůr se tak ve svém rozsudku Freemans opíral o skutečnost, že podle ustálené judikatury představuje konečný základ daně protiplnění, které bylo skutečně získáno [21]. V souvislosti s nárokem na odpočet daně však neexistuje srovnatelná zásada, která by odpočet daně vázala na skutečné poskytnutí protiplnění. Tato skutečnost se projevuje již v tom, že čl. 185 odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH zásadně vylučuje opravu odpočtu daně v případě, že platba nebyla zcela nebo zčásti poskytnuta. V uvedeném případě si tedy osoba povinná k dani ponechává nárok na odpočet daně, ačkoli vůbec nezaplatila.

48. Ze zásady daňové neutrality navíc nevyplývá ani požadavek, aby se v případě uskutečnění zálohové platby nárok na odpočet daně neopravil, dokud nebude vrácena poskytnutá zálohová platba. Soudní dvůr již konstatoval, že s touto zásadou je v zásadě slučitelné, pokud příjemce plnění může za účelem ochrany svých finančních zájmů vůči svému smluvnímu partnerovi uplatňovat pouze občanskoprávní nárok na vrácení této platby [22].

49. Když Soudní dvůr v příslušném rozsudku Reemtsma Cigarettenfabriken přesto přiznal příjemci plnění pro případ platební neschopnosti jeho smluvního partnera vůči správci daně přímý nárok na vrácení neprávem zaplacené daně z přidané hodnoty, tato situace není srovnatelná s projednávanou situací, kdy správce daně nezískal žádnou daň z přidané hodnoty. Italská republika v této souvislosti právem zdůraznila, že v projednávaném případě se odepřením nároku na odpočet daně při současném neodvedení daňové povinnosti v konečném důsledku pouze zabrání tomu, aby správce daně utrpěl

18 — Rozsudek Bundesfinanzhof ze dne 2. září 2010, V R 34/09, bod 17 s odkazem na rozsudek Bundesfinanzhof ze dne 18. září 2008, V R 56/06, body 43 a násl.

19 — Viz rozsudek ze dne 29. května 2001, Freemans (C-86/99, Recueil, s. I-4167, bod 35).

20 — Viz rozsudek ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další (C-271/12, body 41 až 43).

21 — Viz rozsudek ze dne 29. května 2001, Freemans (C-86/99, Recueil, s. I-4167, bod 27).

22 — Viz rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 39).

ztrátu, ale nikoli tomu, aby byla daň z přidané hodnoty vybírána nesystémovým způsobem. Skutečnost, že tato ztráta namísto toho vznikne u potenciálního příjemce plnění, kterému se za určitých okolností nevrátí jeho záloha, je odůvodněna tím, že příjemce si svého smluvního partnera vybral sám, čímž na sebe vědomě převzal riziko, že platbu bude muset uhradit předem.

50. Souhrnně je tedy na druhou a třetí otázku předkládajícího soudu třeba odpovědět tak, že oprava nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu nezávisí ani na opravě odpovídající daňové povinnosti, ani na vrácení poskytnuté zálohové platby.

V – Závěry

51. S ohledem na předchozí úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky položené Administrativen sad Veliko Tarnovo odpověděl takto:

1. Předpokladem vzniku daňové povinnosti podle článku 65 směrnice o DPH je očekávání, že za obvyklého vývoje událostí bude zdanitelné plnění také poskytnuto.

2. Podle čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH je v případě uskutečnění zálohové platby ve smyslu článku 65 směrnice o DPH třeba provést opravu odpočtu daně zaplacené na vstupu, pokud k poskytnutí zdanitelného plnění nakonec nedojde. Oprava odpočtu daně zaplacené na vstupu nezávisí ani na opravě odpovídající daňové povinnosti, ani na vrácení poskytnuté zálohové platby.