Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

13. března 2014*

„Společný systém daně z přidané hodnoty — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Zaplacení záloh — Odepření odpočtu daně — Daňový únik — Oprava odpočtu daně, jestliže nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění — Podmínky“

Ve věci C-107/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulharsko) ze dne 14. února 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 4. března 2013, v řízení

FIRIN OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite A. Manovem, jako zmocněncem,

— za bulharskou vládu E. Petranovou a D. Drambozovou, jako zmocněnkyněmi,

— za estonskou vládu N. Grünberg a M. Linntam, jako zmocněnkyněmi,

— za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s A. De Stefanem, avvocato dello Stato,

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a N. Nikolovou, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: bulharština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. prosince 2013,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 65, čl. 90 odst. 1, čl. 168 písm. a), čl. 185 odst. 1, článku 193 a článku 205 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 „FIRIN“ OOD (dále jen „FIRIN“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (ředitel ředitelství „odvolací agendy a daňových postupů a postupů v oblasti sociálního zabezpečení“ pro město Veliko Tarnovo při ústřední správě Národní agentury pro příjmy, dále jen „Direktor“) ve věci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) týkající se zálohy, kterou tato společnost zaplatila za dodání mouky, ve formě slevy na dani.

Právní rámec

Unijní právo

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 Článek 14 odst. 1 této směrnice zní:

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

5 Podle článku 63 uvedené směrnice je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

6 Článek 65 téže směrnice stanoví:

„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.“

7 Článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„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.“

8 Podle článku 167 této směrnice vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

9 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, 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 téže směrnice uvádí:

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

12 Článek 185 této směrnice 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.“

13 Podle článku 186 uvedené směrnice členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 této směrnice.

14 Článek 193 téže směrnice stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

15 Podle článku 203 směrnice 2006/112 je DPH povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.

16 Článek 205 této směrnice zní:

„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.“

Bulharské právo

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

18 Článek 177 ZDDS stanoví:

„(1) Registrovaná osoba, která je příjemcem zdanitelného plnění, ručí za neodvedenou daň dlužnou jinou registrovanou osobou, pokud byl uplatněn nárok na odpočet DPH, který přímo nebo nepřímo souvisí s dlužnou a neodvedenou daní.

(2) Ručení podle odstavce 1 vzniká, pokud registrovaná osoba věděla nebo měla vědět, že daň nebyla odvedena, a tato skutečnost byla prokázána kontrolními orgány podle článků 117 až 120 zákona o správě daní a řízení v oblasti sociálního zabezpečení.

(3) Pro účely odstavce 2 se předpokládá, že osoba měla vědět o této skutečnosti, pokud jsou kumulativně splněny následující podmínky:

1. dlužná daň ve smyslu odstavce 1 nebyla v daňovém období ve skutečnosti nakonec zaplacena žádným z předchozích dodavatelů zdanitelného dodání zboží nebo poskytnutí služeb, bez ohledu na to, zda se plnění uskutečnilo ve stejné, změněné nebo zpracované formě;

2. zdanitelné plnění se uskutečnilo fiktivně, obchází zákon nebo se uskutečňuje za cenu, která se významně liší od tržní ceny.

(4) Ručení podle odstavce 1 nezávisí na získání určité výhody v důsledku nezaplacení dlužné daně.

(5) Za podmínek stanovených v odstavcích 2 a 3 ručí rovněž předchozí dodavatel osoby povinné k dani, která dluží neodvedenou daň.

(6) V případech uvedených v odstavcích 1 a 2 ručí osoba povinná k dani, která je přímo příjemcem dodání zboží nebo poskytnutí služeb, ze které nebyla odvedena dlužná daň, a pokud se vymožení daně nezdaří, lze učinit odpovědným každého následujícího příjemce v rámci dodavatelského řetězce.

(7) Odstavec 6 se použije obdobně také na předchozí dodavatele.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

19 FIRIN, právní nástupkyně společnosti „Hlebozavod Korn“, je společností založenou podle bulharského práva, jejímž předmětem činnosti je výroba a prodej chleba a pečiva. Devadesát devět procent podílu v této společnosti vlastní společnost York Skay EOOD (dále jen „York Skay“) a zbytek vlastní pan Jorkišev.

20 Na konci roku 2010 objednala FIRIN 10 000 tun pšenice u společnosti Agra Plani EOOD (dále jen „Agra Plani“), jejímž stoprocentním vlastníkem je pan Jorkišev. V souvislosti s tímto plněním, které bylo splatné předem, společnost Agra Plani vystavila dne 29. listopadu 2010 fakturu na 3 600 000 bulharských lev (BGN), na které byla uvedena splatná DPH ve výši 600 000 BGN.

21 V návaznosti na daňovou kontrolu bulharské orgány daňové správy zpochybnily odpočet této částky ve výši 600 000 BGN, který FIRIN uskutečnila v rámci svých přiznání k DPH za období listopad/prosinec 2010.

22 Orgány daňové správy odůvodnily toto zpochybnění tvrzením, že plnění nebylo uskutečněno a faktura ze dne 29. listopadu 2010 je součástí systému daňových podvodů, který odhalila daňová kontrola. Vzhledem k tomu, že společnost Agra Plani nebyla zapsána u národního úřadu pro obilniny, nebyla podle vnitrostátních právních předpisů oprávněna obilniny prodávat, což musela FIRIN vědět. Celá částka plateb poskytnutých dne 30. listopadu 2010 společností FIRIN společnosti AGRA Plani ve výši 4 170 000 BGN, tj. částka převyšující částku uvedenou na faktuře, byla navíc téhož dne převedena na účet společnosti York Skay. Rovněž téhož dne společnost York Skay převedla částku 3 600 000 BGN na bankovní účet společnosti FIRIN.

23 Orgány daňové správy nepřijaly z důvodu nedostatečných odůvodnění vysvětlení týkající se povahy těchto pohybů na bankovních účtech, k nimž podle společnosti FIRIN došlo v případě prvního pohybu v důsledku půjčky poskytnuté společností Agra Plani společnosti York Skay a v případě druhého pohybu v důsledku dodatečného kapitálového vkladu do společnosti FIRIN.

24 Dne 26. září 2011 byl na základě této daňové kontroly vydán opravný daňový výměr. FIRIN podala proti tomuto daňovému výměru správní odvolání k Direktor, který rozhodnutím ze dne 16. ledna 2012 tento výměr potvrdil.

25 FIRIN následně podala žalobu proti tomuto rozhodnutí Direktor, kterým byl potvrzen daňový výměr, k předkládajícímu soudu a uvedla, že splňuje všechny podmínky pro to, aby mohla odečíst od daně částku 600 000 BGN, a že důvody odepření tohoto odpočtu daně se týkaly okolností, jako např. fiktivní povahy plnění, které se neuplatní pro účely odepření nároku na odpočet, nýbrž na vznik ručení za DPH, která nebyla odvedena jejím dodavatelem.

26 Za těchto okolností se předkládající zamýšlí nad otázkou, zda lze přiznat nárok na odpočet DPH v případě, kdy očekávané plnění nemohlo být z různých důvodů uskutečněno, a zda je možné provést následnou opravu. Tento soud si rovněž klade otázku, zda je vnitrostátní systém společného a nerozdílného ručení v oblasti DPH slučitelný s unijním právem.

27 Za těchto podmínek se Administrativen sad Veliko Tarnovo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být v takových případech, jako je případ v původním řízení, kdy je DPH související s platbou předem za budoucí a jasně definované 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 2006/112 [...] vykládána v tom smyslu, že vzhledem k objektivním nebo subjektivním důvodům nedodání hlavního protiplnění v souladu s dodacími podmínkami musí být nárok na odpočet daně odepřen v době jeho uplatnění?

2) Vyplývá z tohoto výkladu uvedených článků ve vzájemném spojení a s ohledem na zásadu neutrality DPH skutečnost, že v této situaci je (či není) relevantní objektivní možnost dodavatelky opravit vyúčtovanou DPH nebo základ daně faktury způsobem stanoveným vnitrostátním zákonem; a jaký dopad by taková oprava mohla mít 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 uvedené směrnice 2006/112 v tom smyslu, že členským státům umožňuje, aby příjemci plnění odepřely odpočet DPH pouze na základě takových kritérií, která samy stanovily ve svých vnitrostátních zákonech, 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 dotčené v původním řízení, přípustné při použití článku 205 směrnice 2006/112 a slučitelné se zásadami efektivity a proporcionality, pokud zavádějí společné a nerozdílné ručení

v oblasti DPH, 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?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

28 V rámci svých otázek chce předkládající soud požádat Soudní dvůr o výklad ustanovení směrnice 2006/112 týkajících se dvou různých aspektů právní úpravy DPH, a sice právní úpravy týkající se nároku na odpočet daně odvedené na vstupu a dále právní úpravy týkající se společného a nerozdílného ručení osoby povinné k dani za daň, kterou dluží třetí osoba, obsažené v článku 205 této směrnice.

29 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je postup zavedený článkem 267 SFEU nástrojem spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy, díky němuž Soudní dvůr poskytuje vnitrostátním soudům výklad unijního práva, jenž je pro ně nezbytný k vyřešení sporů, které tyto soudy mají rozhodnout (viz zejména rozsudek ze dne 19. prosince 2013, Fish Legal a Shirley, C-279/12, bod 29).

30 V rámci této spolupráce se na otázky týkající se unijního práva vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména výše uvedený rozsudek Fish Legal a Shirley, bod 30).

31 Je sice nesporné, že se spor v původním řízení týká zpochybnění nároku společnosti FIRIN na odpočet DPH, avšak z rozhodnutí předkládajícího soudu vyplývá, že bulharské orgány daňové správy se nedomnívaly, že společnost FIRIN měla společně a nerozdílně ručit za zaplacení DPH dlužné společností Agra Plani.

32 Třetí otázka zčásti a čtvrtá otázka předkládajícího soudu, v jejichž rámci je žádán výklad článku 205 směrnice 2006/112, proto do té míry, do jaké se týkají rozsahu takového společného a nerozdílného ručení, zjevně nemají žádný vztah k předmětu sporu v původním řízení, a tudíž musí být prohlášeny za nepřípustné.

K věci samé

33 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které se týkají právní úpravy nároku na odpočet DPH a které je třeba zkoumat společně, je, zda mají být článek 65, čl. 90 odst. 1, čl. 168 písm. a), čl. 185 odst. 1 a článek 193 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že odpočet DPH provedený příjemcem faktury vystavené za účelem zaplacení zálohy týkající se dodání zboží musí být opraven, pokud se toto dodání za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, nakonec neuskutečnilo, i kdyby byl dodavatel nadále povinen odvést tuto daň a nevrátil uvedenou zálohovou platbu.

34 Je třeba připomenout, že podle článku 167 směrnice 2006/112 vzniká nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně a že podle článku 63 téže směrnice je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

35 Článek 65 směrnice 2006/112, podle něhož platí, že má-li být zálohová platba provedena ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby, představuje odchylku z pravidla uvedeného v tomto článku 63 a musí být jako taková vykládána striktně (rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, C-419/02, Sb. rozh. s. I-1685, bod 45).

36 Ke vzniku povinnosti k DPH za těchto okolností je tak třeba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, aby tedy v okamžiku platby zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, bod 48).

37 Je třeba přezkoumat, zda tomu tak je ve věci v původním řízení, aby bylo možné mít za to, že existuje nárok na odpočet daně uplatněný společností FIRIN na základě předmětné zálohové platby.

38 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že když FIRIN zaplatila zálohu dotčenou v původním řízení, bylo zboží, které mělo být předmětem dodání, jasně vymezeno.

39 Jak však uvedla generální advokátka v bodě 24 svého stanoviska, článek 65 směrnice 2006/112 nelze použít, je-li uskutečnění zdanitelného plnění v době zaplacení zálohy nejisté. Tak by tomu bylo zejména v případě podvodného jednání.

40 Je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112. Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li s ohledem na objektivní okolnosti prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, body 35 à 37).

41 Tak je tomu v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani. V takovém případě totiž nejsou splněna objektivní kritéria, na kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží“ nebo „poskytnutí služeb“ uskutečněná osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a „ekonomická činnost“ (výše uvedený rozsudek Bonik, bod 38 a citovaná judikatura).

42 S režimem nároku na odpočet upraveným ve směrnici 2006/112 není naopak slučitelné 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 ve vztahu k DPH (výše uvedený rozsudek Bonik, bod 41 a citovaná judikatura).

43 Zavedení takového systému sankcí by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bonik, bod 42 a citovaná judikatura).

44 Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je tedy na příslušných daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, kterého se dopustil dodavatel či jiný subjekt operující v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu (výše uvedený rozsudek Bonik, bod 43 a citovaná judikatura).

45 Je však třeba připomenout, že v rámci řízení zahájeného na základě článku 267 SFEU nemá Soudní dvůr pravomoc ověřovat ani posuzovat skutkové okolnosti věci v původním řízení. Je tedy na předkládajícím soudu, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provedl celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností této věci (viz zejména výše uvedený rozsudek Bonik).

46 Z toho plyne, že pouze předkládajícímu soudu přísluší, aby ověřil, zda příslušné orgány daňové správy prokázaly objektivní okolnosti, o které opírají závěr, že FIRIN věděla nebo musela vědět, že předmětem zálohy zaplacené jejímu dodavateli ve skutečnosti nebylo dodání zboží uvedené na faktuře vystavené dodavatelem.

47 Za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu je ovšem nutné přezkoumat otázky týkající se podmínek opravy DPH, jejíž odpočet provedla společnost FIRIN, a to pro případ, že na konci posouzení, které má předkládající soud provést, dospěje k závěru, že bylo možné se domnívat, že všechny relevantní okolnosti týkající se budoucího dodání již byly známy v okamžiku platby zálohy touto společností, a že toto dodání se tedy nejevilo jako nejisté.

48 V tomto ohledu je třeba připomenout, že články 184 až 186 směrnice 2006/112 stanoví podmínky, za kterých mohou orgány daňové správy vyžadovat od osoby povinné k dani provedení opravy odpočtu daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, bod 26).

49 Pokud jde o možný vliv událostí na odpočet DPH provedený osobou povinnou k dani, které nastaly po provedení tohoto odpočtu, z judikatury vyplývá, že použití zboží nebo služeb, které je uskutečněno nebo které je zamýšleno, určuje rozsah počátečního odpočtu, na který má osoba povinná k dani nárok a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, které musejí být uskutečněny za podmínek stanovených v článcích 184 až 186 směrnice (viz výše uvedený rozsudek TETS Haskovo, bod 29 a citovaná judikatura)

50 Mechanismus opravy stanovený uvedenými články směrnice je totiž nedílnou součástí režimu odpočtu DPH stanoveného směrnicí 2006/112. Tento mechanismus směřuje ke zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Tento mechanismus má tudíž za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (viz výše uvedený rozsudek TETS Haskovo, body 30 a 31).

51 Pokud jde o vznik případné povinnosti provést opravu odpočtu DPH odvedené na vstupu, čl. 185 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví zásadu, podle které se taková oprava provádí, zejména pokud se po podání přiznání k DPH změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše daného odpočtu (viz výše uvedený rozsudek TETS Haskovo, bod 32).

52 V takové situaci, jaká nastala v původním řízení, z níž vyplývá, že dodání zboží, za které společnost FIRIN zaplatila zálohu, nebude podle informací předkládajícího soudu uskutečněno, dospěla generální advokátka v bodě 35 svého stanoviska k závěru, že ke změně okolností zohledněných při výpočtu výše daného odpočtu tedy došlo po podání přiznání k DPH. V takové situaci tedy orgány daňové správy mohou vyžadovat provedení opravy odpočtu DPH provedeného osobou povinnou k dani.

53 Tento závěr nemůže být zpochybněn okolností, že samotná DPH, kterou dluží dodavatel, opravena nebude.

54 V tomto ohledu je totiž třeba připomenout, že pokud jde o nakládání s DPH, která byla bezdůvodně naúčtována z důvodu neuskutečnění zdanitelného plnění, ze směrnice 2006/112 vyplývá, že s oběma subjekty účastnícími se plnění není nutně zacházeno stejně. Na jedné straně je podle článku 203 směrnice 2006/112 vystavitel faktury povinen odvést DPH uvedenou na této 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 (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, LVK – 56, C-643/11, body 46 a 47).

55 Za takové situace je dodržování zásady daňové neutrality zajištěno možností – kterou mají upravit členské státy – opravit jakoukoliv bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz výše uvedený rozsudek LVK – 56, bod 48).

56 Jak dále uvedla generální advokátka v bodě 43 svého stanoviska, dokud za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, dodavatel nevrátí zálohovou platbu, nelze snížit základ daně, kterou dluží dodavatel na základě přijetí této zálohové platby, podle ustanovení článku 65 ve spojení s článkem 90 a článkem 193 směrnice 2006/112 (v tomto smyslu, pokud jde o opravu základu daně v případě vrácení plnění, viz rozsudek ze dne 29. května 2001, Freemans, C-86/99, Recueil, s. I-4167, bod 35).

57 Za těchto okolností a bez ohledu na právo osoby povinné k dani dosáhnout příslušnými prostředky vnitrostátního práva od svého dodavatele vrácení zálohy, kterou zaplatil za dodání zboží, které se nakonec neuskutečnilo, nemění okolnost, že DPH dlužná tímto dodavatelem sama o sobě nebude opravena, nic na právu orgánů daňové správy požadovat vrácení DPH, která byla touto osobou povinnou k dani odečtena na základě zálohy zaplacené za takové dodání.

58 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 65, čl. 90 odst. 1, čl. 168 písm. a), čl. 185 odst. 1 a článek 193 směrnice 2006/112 musejí být vykládány v tom smyslu, že vyžadují, aby odpočet DPH provedený příjemcem faktury vystavené za účelem zaplacení zálohy týkající se dodání zboží byl opraven, jestliže se toto dodání za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, nakonec neuskutečnilo, i kdyby byl dodavatel nadále povinen odvést tuto daň a nevrátil uvedenou zálohovou platbu.

K nákladům řízení

59 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 65, čl. 90 odst. 1, čl. 168 písm. a), čl. 185 odst. 1 a článek 193 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že vyžadují, aby odpočet daně z přidané hodnoty provedený příjemcem faktury vystavené za účelem zaplacení zálohy týkající se dodání zboží byl opraven, jestliže se toto dodání za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, nakonec neuskutečnilo, i kdyby byl dodavatel nadále povinen odvést tuto daň a nevrátil uvedenou zálohovou platbu.

Podpisy.