



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 faktuře — Vznik daňové povinnosti — Uskutečnění zdanitelného plnění — Totožné posouzení ve vztahu k vystaviteli faktury a k jejímu příjemci — Nezbytnost“

Ve věci C-642/11,

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

Stroj trans EOOD

proti

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

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

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: bulharština.

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 Stroj trans EOOD (dále jen „Stroj trans“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie 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 Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 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.
- 4 Článek 62 této 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.“
- 5 Článek 63 uvedené směrnice stanoví, že zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.
- 6 Článek 167 směrnice 2006/112 stanoví, že „[n]árok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.
- 7 Článek 168 písm. a) této 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.“

8 Článek 178 uvedené 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;

[...]“

9 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.“

Bulharské právo

10 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“.

11 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 [...]“.

12 Podle článku 85 ZDDS je plátcem DPH každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.

13 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 [...]“

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

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

15 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 uvedena být neměla, 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

- 16 Společnost Stroj trans byla zaregistrována podle ZDDS a její hlavní činností byla silniční přeprava zboží, jakož i poskytování mechanizovaných služeb s pomocí specializovaného vybavení. V roce 2009 odečetla tato společnost DPH odvedenou na vstupu, která vyplývala z několika faktur, jež se vztahovaly k dodávkám motorové nafty a jež byly vystaveny společnostmi Hadzhi 98 EOOD a Dieseltrans-73 EOOD (dále jen „Dieseltrans-73“).
- 17 Daňová správa provedla kontroly u obou těchto společností, jakož i u jejich dodavatelů. Během těchto kontrol byly předloženy některé požadované doklady.
- 18 Po provedení uvedených kontrol měla daňová správa za to, že předložené doklady neumožňovaly sledovat pohyb pohonných hmot a že pokud jde o dotčené faktury, nebylo dodání zboží uskutečněno, takže podmínky nezbytné pro vznik nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu nebyly splněny. Daňová správa tedy zaslala společnosti Stroj opravný daňový výměr, v němž zamítla žádost o odpočet DPH v celkové výši 42 759,22 BGN a uložila úroky z prodlení (dále jen „sporný opravný daňový výměr“).
- 19 Poté, co rozhodnutím ze dne 28. února 2011 Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite sporný opravný daňový výměr potvrdil, podala Stroj trans žalobu k Administrativen sad Varna, přičemž uvedla, že dotčené faktury odpovídaly uskutečněným dodáním zboží, takže zamítnutí nároku na odpočet bylo neopodstatněné.
- 20 V původním řízení byly uznány závěry vyplývající ze znaleckého posudku v oblasti účetnictví, podle nichž podle údajů uvedených v účetních knihách společnosti Dieseltrans-73 byla v okamžiku každého prodeje k dispozici prodávána množství pohonných hmot.
- 21 Společnost Stroj trans kromě toho předložila protokol o daňové kontrole provedené u jejího dodavatele Dieseltrans-73 a opravný daňový výměr, který mu byl zaslán, jež byly vystaveny před vydáním sporného opravného daňového výměru. Na základě těchto dokladů byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu v souvislosti s pořízením pohonných hmot společností Dieseltrans-73 této společnosti odepřen, a to zčásti z toho důvodu, že příslušní prodejci nepředložili důkazy, takže bylo třeba dospět k závěru, že pohonné hmoty nebyly společnosti Dieseltrans-73 dodány, a zčásti z toho důvodu, že nebyly předloženy originální faktury týkající se nákupů. Pokud jde naproti tomu o DPH na výstupu, kterou společnost Dieseltrans-73 přiznala z prodeje pohonných hmot, byl učiněn závěr, že „v rámci daňové kontroly nebyl zjištěn důvod k opravě daňového základu vztahujícího se k uskutečněným dodáním a naúčtované DPH“.
- 22 Stroj trans tvrdí, že uskutečnění dodání dovolávaných za účelem založení nároku na odpočet bylo prokázáno uvedeným opravným daňovým výměrem zasláným jejímu dodavateli Dieseltrans 73, jelikož daňová správa neopravila v tomto výměru DPH na výstupu přiznanou tímto dodavatelem.

- 23 Podle předkládajícího soudu je judikatura Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) týkající se důkazu o uskutečnění dodání na základě opravného daňového výměru zaslaného dodavateli osoby povinné k dani, která si přeje uplatnit nárok na odpočet, nesourodá. Část senátů tohoto soudu má za to, že takový výměr je pouze jedním z důkazů a sám o sobě nemůže prokázat, že dodání zboží bylo uskutečněno. Podle jiných senátů znamená skutečnost, že takový výměr neobsahuje žádnou opravu DPH naúčtované dodavatelem, že samotné daňové útvary vystavily úřední doklad osvědčující, že plnění bylo uskutečněno a že DPH vztahující se k němu byla naúčtována správně.
- 24 Předkládající soud uvádí, že vykládá článek 85 ZDDS, kterým je proveden článek 203 směrnice 2006/112 v tom smyslu, že tento článek zvláštním způsobem zakotvuje vznik povinnosti k DPH uvedené na faktuře bez ohledu na to, zda jsou faktura a uvedení DPH odůvodněné, či nikoliv. Má dále za to, že vzhledem k tomu, že vnitrostátní právní předpisy stanoví, že opravy faktur a jejich zrušení provádí jejich vystavitel a není stanoveno, že je může opravit daňová správa, je DPH uvedená na faktuře splatná na základě samotné faktury a orgán provádějící kontrolu ji nemůže opravit.
- 25 Za těchto podmínek se Administrativen sad Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1. Musí být článek 203 směrnice [2006/112] vykládán v tom smyslu, že DPH uvedená určitou osobou na faktuře musí být odvedena nezávisle na tom, zda existují důvody pro toto uvedení či nikoliv (nedodání zboží nebo nezaplacení), jakož i v tom smyslu, že orgány pověřené aplikací ZDDS nejsou podle vnitrostátních předpisů, podle kterých může být faktura opravena pouze jejím vystavitelem, oprávněny provádět opravy [DPH] uvedené touto osobou?
2. Jsou zásady daňové neutrality, proporcionality a legitimního očekávání porušovány správní praxí a judikaturou spočívajících v tom, že jedné smluvní straně (příjemci faktury) je opravným daňovým výměrem odepřen nárok na odpočet [DPH] odvedené na vstupu, přičemž u druhé smluvní strany (vystavitele faktury) se oprava DPH opravným daňovým výměrem rovněž neprovede, a to v následujících případech:
- vystavitel faktury nepředložil v rámci daňové kontroly, která u něj byla provedena, žádný doklad;
 - vystavitel faktury předložil doklady v rámci daňové kontroly, avšak jeho dodavatelé nepředložili žádný důkaz nebo z předložených důkazů nevyplývá, že dodání zboží nebo poskytnutí služeb bylo uskutečněno;
 - sporná plnění nebyla při daňové kontrole u vystavitele faktury kontrolována v dodavatelském řetězci?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 26 Podstatou první 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 z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury vystavitelem přiznanou DPH, vyvodit že tato správa uznala, že uvedená faktura odpovídá uskutečněnému zdanitelnému plnění.

- 27 Nejprve je třeba uvést, že uvedená otázka, jejímž cílem je zjistit, zda má vystavitel faktury daňový dluh vůči daňové správě, je položena 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 neodpovídají uskutečněným zdanitelným plněním, což osoba povinná k dani zpochybňuje.
- 28 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.
- 29 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).
- 30 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 DPH, 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).
- 31 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).
- 32 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).
- 33 S ohledem na tento cíl je uvedená povinnost omezena možnostmi – 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 Stobel, 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).
- 34 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, které by dávala dlužné platbě charakter sankce.
- 35 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 33 tohoto rozsudku, není daňová správa povinná v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naúčtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem.

- 36 Vzhledem k tomu, že taková ověřovací povinnost neexistuje, nelze z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila DPH přiznanou vystavitelem faktury, vyvodit, že tato správa uznala, že faktury vystavené posledně uvedeným odpovídají uskutečněným zdanitelným plněním.
- 37 Unijní právo však nevylučuje, že příslušný správní orgán provede kontrolu, zda byla plnění naúčtována osobou povinnou k dani uskutečněna, a že případně 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.
- 38 Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na první 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 odpovídá uskutečněnému zdanitelnému plnění.

Ke druhé otázce

- 39 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda zásady daňové neutrality, proporcionality a legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury, nebyla DPH, kterou tento vystavitel přiznal, opravena.
- 40 Vyvstává tak otázka, zda unijní právo vyžaduje, aby bylo uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, posuzováno tímto způsobem u vystavitele faktury a u příjemce této faktury.
- 41 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 29 až 33 tohoto rozsudku – vystavitel faktury tuto neopravil.
- 42 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.
- 43 Za takové situace je dodržování zásady daňové neutrality zajištěno na základě možnosti – kterou mají upravit členské státy a jež je připomenuta v bodě 33 tohoto rozsudku – opravit jakoukoliv bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů.
- 44 Z toho vyplývá, že zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby bylo příjemci faktury odepřeno odečíst DPH odvedenou na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli faktury nebyla DPH přiznaná tímto vystavitelem opravena.
- 45 Jak ve věci v původním řízení vyplývá z předkládacího rozhodnutí, daňová správa vyvodila skutečnost, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, zejména z toho, že dodavatel zboží nebo jeho dodavatelé nepředložili 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).

- 46 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).
- 47 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).
- 48 Podle ustálené judikatury však rovněž platí, že s režimem nároku na odpočet upraveným ve směrnici 2006/112 není 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 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).
- 49 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.
- 50 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 48 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.
- 51 Pokud v takové situaci, jako je situace, o kterou se jedná v původním řízení, vyplývá odepření nároku na odpočet z použití směrnice 2006/112, které zohledňuje požadavky vyplývající z bodů 47 až 50 tohoto rozsudku, neexistuje žádná indicie pro předpoklad, že zásady proporcionality a legitimního očekávání brání takovému odepření.
- 52 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že zásady daňové neutrality, proporcionality a legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet DPH 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 vzhledem k daňovému úniku 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 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

- 53 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 odpovídá uskutečněnému zdanitelnému plnění.
- 2) Zásady daňové neutrality, proporcionality a legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty 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 vzhledem k daňovému úniku 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 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.