

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

6. prosince 2012(*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpot – Odmítnutí“

Ve věci C-285/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad – Varna (Bulharsko) ze dne 16. května 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 8. června 2011, v řízení

Bonik EOOD

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), vykonávající funkci předsedkyně třetího senátu, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz a D. Šváby, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. září 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Bonik EOOD O. Minchevem, advokat, a M. Patchett-Joycem, barrister,
- za bulharskou vládu E. Petranovou jako zmocněnkyní,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s A. De Stefanem, avvocato dello Stato,
- za vládu Spojeného království L. Seeboruthem a L. Christiem, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Moserem, barrister,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a

178 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 předložena v rámci sporu mezi společnostmi Bonik EOOD (dále jen „Bonik“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna při Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (veditel veditelství „Odvolací a exekutivní agenda“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy) ve věci nároku na odpout daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) formou daňového kreditu za nákupy pšenice uskutečněné touto společností.

Právní rámec

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví, že dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, jsou předmětem DPH.

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 62 uvedené směrnice má následující znění:

„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 může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.“

6 Podle článku 63 téže směrnice:

„Zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

7 Článek 167 směrnice 2006/112 uvádí:

„Nárok na odpout daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpoutatelné daně.“

8 Článek 168 této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné [k] dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpout 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;

[...]"

9 ?lánek 178 uvedené sm?rnice stanoví:

„Pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan? musí osoba povinná k dani spl?ovat tyto podmínky:

a) p?i odpo?tu dan? podle ?l. 168 písm. a) p?i dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s ?lásky 220 až 236 a ?lásky 238, 239 a 240;

[...]"

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

10 Spole?nost Bonik je spole?ností, u které byla provedena da?ová kontrola týkající se m?síc? únor a b?ezen 2009.

11 Po provedení této kontroly bulharské da?ové orgány konstatovaly, že neexistují d?kazy o uskute?n?ní dodání pšenice a slune?nice uvnit? Spole?enství, o nichž spole?nost Bonik prohlásila, že byly uskute?n?ny ve prosp?ch spole?nosti založené podle rumunského práva Agrisco SRL, a že s p?ihlédnutím ke skute?nosti, že množství pšenice a slune?nice uvedená na fakturách vystavených spole?ností Bonik opustila podle ú?etnictví této spole?nosti její sklad a v okamžiku provedení uvedené kontroly se tam nenacházela, stala se tato množství p?edm?tem dodání zdanitelných na bulharském území.

12 Krom? toho uvedené da?ové orgány provedly ov??ení nákup? pšenice, o nichž spole?nost Bonik prohlásila, že byly uskute?n?ny u spole?ností Favorit stroj Varna EOOD (dále jen „Favorit stroj“) a Agro trejd BG Varna EOOD (dále jen „Agro trejd“), za které byl proveden odpo?et DPH.

13 Spole?nost Bonik m?la k dispozici faktury, které vystavila spole?nost Favorit stroj, jakož i spole?nost Agro trejd a které odpovídaly t?mto nákup?m.

14 Nicmén? bulharské da?ové orgány, aby se ujistily o uskute?n?ní uvedených nákup?, provedly dodate?né kontroly u dodavatel? spole?nosti Bonik, a sice spole?ností Favorit stroj a Agro trejd, jakož i u dodavatel? t?chto posledn? uvedených spole?ností, a sice u spole?ností Ljusi trejd EOOD, Exim pljus EOOD a Riva agro stil EOOD.

15 Vzhledem k tomu, že na základ? t?chto kontrol nebylo možné prokázat, že spole?nosti Ljusi trejd EOOD, Exim pljus EOOD a Riva agro stil EOOD skute?n? dodaly zboží spole?nostem Favorit stroj a Agro trejd, bulharské da?ové orgány z toho vyvodily, že tyto posledn? uvedené spole?nosti nedisponovaly takovým množstvím zboží, jež bylo nezbytné pro uskute?n?ní dodání ur?ených spole?nosti Bonik, a dosp?ly k záv?ru o neexistenci skute?ných dodání mezi uvedenými spole?nostmi a spole?ností Bonik.

16 Uvedené da?ové orgány tedy opravným platebním vým?rem ze dne 10. b?ezna 2010 odmítly p?iznat spole?nosti Bonik nárok na odpo?et DPH formou da?ového kreditu za dodání pšenice uskute?n?ná jejími dodavateli, spole?nostmi Favorit stroj a Agro trejd.

17 Spole?nost Bonik podala proti tomuto vým?ru správní opravný prost?edek u Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite, který rozhodnutím ze dne 21. ?ervna 2010 uvedený vým?r potvrdil.

18 Společnost Bonik prodala proti tomuto platebnímu výměru žalobu u předkládajícího soudu.

19 V předkládacím rozhodnutí tento soud uvádí, že bulharské daňové orgány nepopírají skutečnost, že společnost Bonik uskutečnila následná dodání zboží téhož druhu a ve stejném množství, ani netvrdí, že tato společnost poškodila toto zboží u jiných dodavatelů, než jsou společnosti Favorit stroj a Agro trejd.

20 Kromě toho dodává, že existují důkazy, které prokazují uskutečnění přímých dodávek, a že neexistence důkazů o předcházejících dodávkách nemůže vést k závěru, že tyto přímé dodávky nebyly uskutečnány.

21 Předkládající soud v tomto ohledu upesňuje, že vnitrostátní právní úprava nepodmiňuje přiznání nároku na odpot DPH formou daňového kreditu předložením důkazu o povodu zboží.

22 Podle tohoto soudu daňová správa v praxi a některé bulharské soudy vyžadují k přiznání nároku na odpot DPH osob povinné k dani předložení důkazu o uskutečnění předcházejících dodání.

23 V tomto kontextu Administrativen sad – Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze z ustanovení čl. 178 písm. a) a b), článků 14, 62, 63, 167 a 168 směrnice 2006/112 prostřednictvím výkladu vyvodit pojem ‚neexistence skutečného dodání‘, a v případě kladné odpovědi, odpovídá pojem ‚neexistence skutečného dodání‘ definici pojmu ‚daňový únik‘ nebo je v tomto pojmu obsažen? Jaký je obsah pojmu ‚daňový únik‘ ve smyslu [této] směrnice?

2) Požaduje směrnice [2006/112] ve své tle definice pojmu ‚daňový únik‘ a ustanovení bodu 26 a 58 odvodnění ve spojení s čl. 178 písm. b) [této směrnice], aby byly formální náležitosti na normativní úrovni stanoveny výslovně prostřednictvím aktu nejvyššího zákonodárného orgánu příslušného členského státu, nebo dovolu je, aby takové náležitosti nebyly stanoveny na normativní úrovni, ale aby existovaly ve formě správní praxe (a praxe daňové kontroly) a judikatury? Mohou být formální náležitosti stanoveny prostřednictvím normativních aktů správních orgánů nebo prostřednictvím správních pokynů?

3) Tvrdí pojem ‚neexistence skutečného dodání‘, pokud se liší od pojmu ‚daňový únik‘ a nespadá do definice daňového úniku, náležitost ve smyslu čl. 178 písm. b) [směrnice 2006/112] nebo opatření ve smyslu bodu 59 odvodnění [této] směrnice, jehož zavedení má za následek odmítnutí přiznání nároku na odpot daně a který zpochybňuje neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH, zavedenou relevantními právními předpisy Společenství?

4) Mohou být pro osoby povinné k dani stanoveny náležitosti týkající se důkazu o skutečném uskutečnění dodání, která předcházela dodání mezi těmito osobami (posledním příjemcem [...] a jeho dodavatelem), třebaže daňové orgány nezpochybují skutečnost, že osoby povinné k dani (poslední dodavatelé) uskutečnily následná dodání téhož zboží v tomtéž množství následným příjemcem?

5) Je třeba v rámci společného systému DPH a podle ustanovení článků 168 a 178 směrnice 2006/112 posoudit nárok obchodníka na uznání plateb provedených z titulu DPH během určité transakce s přihlédnutím k:

a) výlučně konkrétní transakci, které se obchodník účastnil, včetně úmyslu obchodníka se této transakce účastnit, nebo

b) všechna plnění, včetně předcházejících a následných transakcí, které tvoří dodavatelský řetězec, jehož součástí je dotčená transakce, včetně posouzení úmyslu ostatních osob zúčastněných na řetězci, které obchodník nezná nebo o kterých se nemůže dozvědět, nebo úkon nebo opomenutí vystavitele faktury a ostatních osob zúčastněných na řetězci, jako jsou jeho subdodavatelé, nad nimiž příjemce dodání nemůže vykonávat kontrolu a od kterých nemůže vyžadovat určitý způsob jednání, nebo

c) podvodná jednání a úmysly – nezávisle na otázce, zda předcházely nebo následovaly danou transakci – ostatních osob zúčastněných na řetězci, jejichž úst nebyla obchodníkovi známa, přičemž uvedená jednání a úmysly nejsou takové povahy, aby umožňovaly prokázat skutečnost, že dotýný obchodník o nich mohl vědět

6) V závislosti na odpovědi na pátou otázku je třeba mít za to, že takové transakce, jako jsou transakce dotčené v povodním řízení, jsou dodání za úplatu ve smyslu článku 2 směrnice 2006/112 nebo součást ekonomické činnosti osoby povinné k dani ve smyslu ustanovení čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112

7) Lze s takovými transakcemi, jako jsou transakce dotčené v povodním řízení, které jsou dodatelem pro účely DPH řádně zdokumentovány a nahlášeny, a v rámci nichž příjemce skutečně nabyl vlastnické právo ke zboží, pro které byla vystavena faktura, a ve vztahu k němuž neexistují žádné důkazy prokazující skutečnost, že ve skutečnosti zboží nabyl od osoby, která se liší od vystavovatele faktury, nakládat tak, že nejsou dodáními za úplatu ve smyslu článku 2 směrnice 2006/112 z pouhého důvodu, že dodavatel nebyl přítomen na uvedené adrese, že v rámci daňové kontroly nepředložil požadované dokumenty nebo že daňovým orgánem nepředložil důkaz o všech okolnostech, za kterých byla dodání uskutečněna, mimo jiné údaj o povodu prodávaného zboží

8) Je třeba mít za to, že učinění přiznání nároku na odpočet fakturované DPH závislým na chování dodavatele nebo jeho subdodavatele je přípustným opatřením k zajištění výběru daně a k zabránění daňovým únikům

9) Jsou v závislosti na odpovědích na druhou, třetí a čtvrtou otázku taková opatření daňových orgánů, jako jsou opatření dotčená v povodním řízení, která pokud jde o transakce sjednané obchodníkem jednajícím v dobré víře, vedou k vyloučení použití režimu DPH, v rozporu se zásadami proporcionality, rovného zacházení a právní jistoty zakotvenými v právu Společenství

10) V závislosti na odpovědích na předcházející otázky má příjemce dodání za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v povodním řízení, nárok na odpočet daně, která mu byla fakturovaná jeho dodavateli“

K předběžným otázkám

24 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda ustanovení směrnice 2006/112, jakož i zásady proporcionality, rovného zacházení a právní jistoty musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v povodním řízení, bylo osobě povinné k dani odmítnuto přiznat nárok na odpočet DPH za dodání zboží z důvodu, že s přihlédnutím k okolnostem vztahujícím se k plněním uskutečněným na vstupu tohoto dodání je toto dodání považováno za dodání, ke kterému ve skutečnosti nedošlo.

25 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná a byla odvedena

za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 37 a citovaná judikatura).

26 Soudní dvůr v tomto ohledu opakovaně rozhodl, že nárok na odpotet stanovený v článku 167 a následujících směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se především uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečňovaná na vstupu (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property, C-63/04, Sb. rozh. s. I-11087, bod 50; ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 47, jakož i výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 38).

27 Cílem režimu odpotet je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje naprostou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19; ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15; výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, bod 44; ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 25; ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. I-1609, bod 78; výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 48; rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Dankowski, C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009, bod 24, jakož i výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 39).

28 Otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následné prodeje dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpotet DPH odvedené na vstupu. DPH se totiž vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpotetu daně přímo zatěžující různé nákladové prvky (viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 54, jakož i výše uvedené rozsudky Kittel a Recolta Recycling, bod 49, a Mahagében a Dávid, bod 40).

29 Kromě toho ze znění čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že pro to, aby nárok na odpotet mohl být přiznán, je jednak třeba, aby dotčená osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice, a jednak na výstupu musí být zboží nebo služby uplatňované k odvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (viz výše uvedený rozsudek Centralan Property, bod 52, a rozsudek ze dne 6. září 2012, Tóth, C-324/11, bod 26).

30 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že strany, kterých se týkají dodání zboží dotčená v převodním řízení, a sice společnost Bonik a její dodavatelé, jsou osobami povinnými k dani ve smyslu směrnice 2006/112.

31 Aby však bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpotet uplatňovaného společností Bonik na základě těchto dodání zboží, je nezbytné ověřit, zda tato dodání byla opravdu uskutečňována a zda společnost Bonik použila dotčené zboží pro účely svých zdaněných plnění.

32 Je třeba ale připomenout, že v rámci řízení zahájeného na základě článku 267 SFEU nemá Soudní dvůr pravomoc ověřovat ani posuzovat skutkové okolnosti věci v převodním řízení. Je tedy na předkládajícím soudu, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provedl celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností této věci za účelem rozhodnutí, zda společnost Bonik může uplatnit nárok na odpotet na základě uvedených dodání zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 53).

33 Pokud z tohoto posouzení vyplývá, že dodání zboží dotčená v převodním řízení byla

opravdu uskutečnena a že toto zboží bylo na výstupu použito společností Bonik pro účely jejich zdaněných plnění, nelze jí v zásadě přiznání nároku na odpot odmítnout.

34 V této souvislosti předkládající soud uvádí, že bulharské daňové orgány netvrdí, že společnost Bonik pořídila zboží dotčené v povodním řízení od jiných dodavatelů než společností Favorit stroj a Agro trejd a že existují důkazy, které dokládají uskutečnění přímých dodávek. Rovněž podotýká, že uvedené orgány nepopírají skutečnost, že společnost Bonik uskutečnila následná dodání zboží téhož druhu, jako je zboží dotčené v povodním řízení, a v témže množství.

35 Je však třeba rovněž připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 (viz zejména výše uvedené rozsudky Halifax a další, bod 71; Kittel a Recolta Recycling, bod 54; rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R, C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605, bod 36; rozsudek ze dne 27. října 2011, Tanoarch, C-504/10, Sb. rozh. s. I-10853, bod 50, jakož i výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 41).

36 Soudní dvůr již v této souvislosti rozhodl, že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodné nebo zneužívajícím způsobem (viz zejména výše uvedené rozsudky Fini H, bod 32; Halifax a další, bod 68, Kittel a Recolta Recycling, bod 54, jakož i Mahagében a Dávid, bod 41).

37 Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpot, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodné nebo zneužívajícím způsobem (viz výše uvedené rozsudky Fini H, bod 34; Kittel a Recolta Recycling, bod 55, jakož i Mahagében a Dávid, bod 42).

38 Tak je tomu v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani. V takovém případě nejsou totiž objektivní kritéria, na kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží“ nebo „poskytnutí služeb“ uskutečněná osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a ekonomická činnost, splněná (viz výše uvedené rozsudky Halifax a další, body 58 a 59, jakož i Kittel a Recolta Recycling, bod 53).

39 Taktéž osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, musí být pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Kittel a Recolta Recycling, bod 56, jakož i Mahagében a Dávid, bod 46).

40 Z toho vyplývá, že přiznání nároku na odpot lze osobě povinné k dani odmítnout pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpot, věděla nebo musela vědět, že se pořízení tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v etzci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu (v tomto smyslu výše viz uvedené rozsudky Kittel a Recolta Recycling, body 56 až 61, jakož i Mahagében a Dávid, bod 45).

41 S režimem nároku na odpot upraveným v uvedené směrnici není naopak služitelné 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 etzce a předchází dodání uskutečněmu uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem ve vztahu k DPH (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Optigen a další, body 52 a 55, Kittel a Recolta

Recycling, body 45, 46 a 60, jakož i Mahagében a Dávid, bod 47).

42 Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (viz výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 48).

43 Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpot je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je tedy na příslušných daňových orgánech, aby právně dostatečným způsobem prokázaly objektivní okolnosti umožňující učit závěr, že osoba povinná k dani vdaná nebo musela vdaná, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpot bylo součástí podvodu, kterého se dopustil dodavatel či jiný subjekt operující v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu (viz výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 49).

44 Z toho vyplývá, že kdyby měl předkládající soud považovat za prokázané, že dodání zboží dotčeného v původním řízení opravdu bylo uskutečнено a že společnost Bonik použila na výstupu toto zboží pro účely jejích zdaněných plnění, přísluší následně tomuto soudu ověřit, zda dotčené daňové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností.

45 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že články 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 směrnice 2006/112 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby za takových okolností jako v původním řízení byl osobě povinné k dani odmítnut nárok na odpot DPH za dodání zboží z důvodu, že s přihlédnutím k podvodům a nesrovnalostem, ke kterým došlo na vstupu nebo na výstupu tohoto dodání, se toto dodání nepovažuje za opravdu uskutečnené, aniž by na základě objektivních okolností bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani vdaná nebo musela vdaná, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpot bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, ke kterému došlo v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladem řízení

46 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:

Články 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby za takových okolností jako v původním řízení byl osobě povinné k dani odmítnut nárok na odpot daní z přidané hodnoty za dodání zboží z důvodu, že s přihlédnutím k podvodům a nesrovnalostem, ke kterým došlo na vstupu nebo na výstupu tohoto dodání, se toto dodání nepovažuje za opravdu uskutečnené, aniž by na základě objektivních okolností bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani vdaná nebo musela vdaná, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpot bylo součástí podvodu ve vztahu k dani z přidané hodnoty, ke kterému došlo v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.