

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

4. října 2012(*)

„Dan? – DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – Nárok na odp?et – Oprava – Krádež zboží“

Ve v?ci C-550/11,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad – Varna (Bulharsko) ze dne 24. října 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 2. listopadu 2011, v ?ízení

PIGI – Pavleta Dimova ET

proti

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

SOUDNÍ DV?R (sedmý senát),

ve složení J. Malenovský, p?edseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka) a E. Juhász, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia po prihodite S. Zlatevou, jako zmocn?nkyní,
- za bulharskou vládu T. Ivanovem a Y. Atanasovem jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a D. Roussanovem, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?látku 185 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi společnostmi PIGI – Pavleta Dimova ET (dále jen „PIGI“) a Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri

Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (?editelství „Odvolací agenda a správa výkonu“ pro město Varna při ústřední správě národní agentury pro veřejné příjmy; dále jen „Direktor“) ve věci opravy odpotů daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec stanoví:

„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpotě daní, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

4 Podle článku 168 směrnice:

„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, odpotět od daní, 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;

[...]“

5 Článek 184 směrnice stanoví, že požátek odpotě daní se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

6 Článek 185 je následujícího znění:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpotě, 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 [...]

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

7 Podle článku 186 směrnice členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185 směrnice.

Bulharské právo

8 Bulharská republika provedla směrnici zákonem o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006, dále jen „ZDDS“), který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2007.

9 Opravy týkající se uplatnění nároku na odpotě DPH jsou upraveny zejména článkem 79 ZDDS, který stanoví:

„[...]“

(3) Každá osoba povinná k dani, která zcela nebo zčásti uplatnila odpočet DPH z jí vyrobeného, zakoupeného, nabytého nebo dovezeného zboží nebo služeb, vyúčtuje daň ve výši odpovídající částce DPH odečtené na vstupu, kterou je rovněž povinna uhradit, bylo-li zboží zničeno nebo u něj bylo zjištěno manko, bylo vyřazeno jakožto zmetkové, anebo byl změn jeho účel a nový účel již neopravuje k odpočtu daně.

(4) Oprava [...] se provede ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky takové opravy a o provedené opravě se sepíše protokol [...]

[...]

(6) [...] osoba povinná k dani je povinná odvést daň za zboží nebo služby, které jsou investičním majetkem podle zákona o korporátní dani [...]"

10 Omezení oprav jsou upravena v článku 80 ZDDS následovně:

„[...]

(2) Opravy podle čl. 79 odst. 3 se neprovedou v následujících případech:

1. zničení, manko nebo vyřazení v důsledku vyšší moci, jakož i v případě zničení zboží, které podléhá spotřební dani a je předmětem správní kontroly podle zákona o spotřební dani a o skladech s daňovým dozorem;

2. zničení, manko nebo vyřazení, pokud byly tyto případy způsobeny poruchami nebo nehodami, u nichž příslušná osoba může prokázat, že nebyly způsobeny jejím zaviněním;

[...]

4. technická porucha v rámci přípustných odchylek stanovených technickou dokumentací týkající se každého postupu nebo činnosti;

5. vyřazení z důvodu překročení doby trvanlivosti, definované v právních předpisy;

6. vyřazení hmotných dlouhodobých aktiv ve smyslu zákona o účetnictví, je-li jejich hodnota uvedená v rozvaze nižší než deset procent nákladů na jejich pořízení.

[...]“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

11 Předmětem činnosti PIGI, jednolenné společnosti založené podle bulharského práva, zastoupené P. Dimovou, je zejména výroba, nákup a prodej zemědělských produktů, výroba a prodej alkoholických a nealkoholických nápojů, jakož i obchod s potravinami.

12 Po provedení kontroly za období od 1. srpna 2005 do 30. září 2010, odbor výbůru daní oblastního úředitelství při ústřední správě národní agentury pro veřejné příjmy města Varna v průběhu října 2010 navrhl provedení opravy týkající se DPH, která má být zaplacená za leden 2007. Uvedená oprava byla potvrzena dodatečným platebním výměrem ze dne 14. ledna 2011, na základě něhož měla společnost PIGI uhradit částku 1 283,43 BGN z titulu DPH splatné za tento měsíc a částku 656,04 BGN z titulu úroků z prodlení.

13 Žalobkyně v povodním řízení v tomto ohledu u uvedeného odboru tvrdila, že se zboží (balené výrobky a cigarety), na které se vztahoval dotčený dodatečný platební výměr, ztratilo v

důsledku krádeže, ke které došlo v prostorách této společnosti dne 3. ledna 2007. Podle účetnictví společnosti PIGI dosahovala hodnota odcizeného zboží částky 6 417,16 BGN.

14 Za účelem uznání této krádeže bylo u okresního policejního orgánu města Dobrich podáno trestní oznámení proti neznámému pachateli. Usnesením státního zástupce města Dobrich ze dne 26. března 2007 bylo stíhání odloženo z důvodu, že pachatel trestného činu nebyl zjištěn. Údaje týkající se dotčeného činu byly za účelem pokračování v pátrání po pachateli krádeže předány příslušnému vyšetřovateli.

15 Nicméně odbor výběru daní oblastního úřadu národní agentury pro veřejné příjmy města Varna měl za to, že podle čl. 79 odst. 3 ZDDS byla společnost PIGI povinna odvést za období, ve kterém bylo zboží odcizeno, částku DPH rovnající se částce DPH odečtené na vstupu. Dále připomněl podmínky stanovené v článku 80 ZDDS, na základě nichž nemá osoba povinná k dani povinnost opravit částku daně odečtené na vstupu ze ztraceného zboží. Mezi těmito podmínkami je zejména případ vyšší moci. Měl však za to, že v projednávané věci přesto existuje důvod opravy, neboť žalobkyně v povodním řízení byla povinná uhradit částku DPH rovnající se DPH odečtené na vstupu při nabytí ztraceného zboží.

16 Společnost PIGI tak podala u Direktor odvolání, přičemž tvrdila, že vzhledem k tomu, že se zboží ztratilo v důsledku krádeže, došlo ke ztrátě v důsledku případu vyšší moci, který nemohla předpokládat. Podle ní nebylo tudíž provedení opravy namístě.

17 Rozhodnutím ze dne 22. března 2011 Direktor uvedené odvolání zamítl, neboť měl za to, že v případě krádeže zboží není oprava odpůtu DPH provedeného na vstupu vyloučena.

18 Společnost PIGI podala u předkládajícího soudu proti tomuto zamítajícímu rozhodnutí žalobu. Žalobkyně v povodním řízení zejména tvrdila, že vzhledem k tomu, že se zboží ztratilo v důsledku krádeže, neměl Direktor uplatnit ustanovení týkající se opravy DPH odečtené na vstupu. Společnost PIGI zdraznila, že se jedná o případ vyšší moci, který nemůže ani předvídat, ani mu zabránit.

19 Za těchto podmínek se Administrativen sad – Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) V jakých případech je třeba mít za to, že krádež majetku je řádně doložena nebo potvrzena ve smyslu čl. 185 odst. 2 [směrnice], a dále musí být pro účely použití tohoto ustanovení zjištěna totožnost pachatele [krádeže] a musí být tento pachatel pravomocně odsouzen?

2) V návaznosti na odpověď na první otázku, odpovídají v případě, jako je případ dotčený ve věci v povodním řízení – a sice za okolnosti, která nebyla daňovými orgány popřena, že bylo zahájeno řízení proti pachateli [...] krádeže, jehož totožnost nebyla zjištěna, a na základě níž byl učiněn závěr, že se [odcizené zboží] považuje za ztracené – tyto skutečnosti výrazu ‚krádež majetku, která byla řádně doložena nebo potvrzena‘ ve smyslu čl. 185 odst. 2 [směrnice]?

3) Brání čl. 185 odst. 2 [směrnice] takovým ustanovením vnitrostátního práva, jako je čl. 79 odst. 3 a čl. 80 odst. 2 ZDDS, s ohledem na takovou daňovou praxi, jako je praxe dotčená ve věci v povodním řízení, podle níž se povinně provede oprava daně odečtené na vstupu za nákup zboží, které bylo následně odcizeno, třebaže stát nevyužil možnosti, která se mu nabízela, a to výslovně upravit opravu odpůtu daně v případě krádeže?“

K předběžným otázkám

20 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být čl. 185 odst. 2 směrnice vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním daňovým ustanovením, jako jsou ustanovení obsažená v člácích 79 a 80 ZDDS, jež vyžadují, aby byla v situaci, kdy se osoba povinná k dani stala obětí krádeže uvedeného zboží, jejíž pachatel nebyl zjištěn, provedena při konstatování manka zboží podléhajícího DPH oprava odpot této daně, který byl uskutečněn na vstupu v okamžiku nákupu tohoto zboží.

21 Za účelem odpovědi na tyto otázky je třeba na úvod připomenout, že cílem režimu odpot stanoveného směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátk DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH se tak snaží zaručit dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátk všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (viz rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, bod 35 a citovaná judikatura).

22 Z článku 168 směrnice plyne, že pokud osoba povinná k dani jedná jako taková v okamžiku, kdy nabývá zboží, použije toto zboží pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst DPH, která je splatná nebo byla odvedena v souvislosti s předemtným zbožím. Tento nárok na odpot daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně, tedy dodáním zboží (viz výše uvedený rozsudek Klub, bod 36 a citovaná judikatura).

23 Z toho vyplývá, že určujícím kritériem pro odpotitelnost DPH na vstupu je použití tohoto zboží nebo těchto služeb, které je uskutečněno nebo které je zamýšleno. Toto použití určuje totiž rozsah poátečního odpotu, na který má osoba povinná k dani nárok a rozsah případných oprav, které musejí být uskutečny za podmínek stanovených v člácích 185 až 187 směrnice (viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property, C-63/04, Sb. rozh. s. I-11087, bod 54 a citovaná judikatura).

24 Mechanismus opravy stanovený uvedenými články směrnice je totiž nedílnou součástí režimu odpotu DPH stanoveného směrnicí.

25 V tomto ohledu je nutné zdraznit, že pravidla stanovená směrnicí ve věcech oprav směřují ke zvýšení přesnosti odpot způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpot pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhající takové dani. Prostřednictvím uvedených pravidel má směrnice za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpot DPH provedený na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Centralan Property, bod 57).

26 Co se týče vzniku povinnosti opravy odpotu DPH provedeného na vstupu, čl. 185 odst. 1 směrnice stanoví zásadu, podle níž se oprava musí provést, zejména pokud se po podání přiznání k DPH změní okolnosti zohledněné při výpotu výše odpotu.

27 Je třeba uvést, že pokud osoba povinná k dani již nemůže použít odcizené zboží pro plnění zdanitelná na vstupu, je krádež takovou změnou a má v zásadě za následek opravu odpotu DPH provedeného na vstupu.

28 Nicméně odchylně od zásady stanovené v čl. 185 odst. 1 směrnice, odstavec 2 uvedeného článku ve svém prvním pododstavci stanoví, že oprava se neprovádí mimo jiné při „krádeži majetku, která byla předem doložena“. Podle druhého pododstavce tohoto posledně uvedeného ustanovení má tato odchylka fakultativní povahu.

29 Z toho vyplývá, že členské státy jsou oprávněny upravit opravu odpotu DPH provedeného

na vstupu ve všech případech krádeže zboží, jež poskytují nárok na odpot této dan?, a to nezávisle na skutečnosti, zda okolnosti krádeže byly zcela objasněny, či nikoli.

30 Za těchto podmínek tím, že Bulharská republika využila možnosti piznané ?l. 185 odst. 2 druhým pododstavcem sm?rnice, nebyl správce dan? p?íslný ve v?ci v p?vodním ?ízení povinen ur?it, zda zmi?ovaná krádež, které se dopustil pachatel, jež nebyl zjišt?n ani odsouzen, byla „?ádn? doložena“. V souladu s výše uvedeným ustanovením totiž vnitrostátní da?ové právní p?edpisy stanoví opravu odpotu DPH provedeného na vstupu v p?ípad? krádeže nezávisle na zvláštních charakteristických okolnostech doprovázejících takový ?in.

31 V rámci písemných vyjádření, která byla Soudnímu dvoru p?edložena, byla dovolávána skutečnost, že pojem „krádež“ není ve znění vnitrostátních da?ových právních p?edpis? dotčených v p?vodním ?ízení výslovn? uveden, p?i?emž tyto p?edpisy uvád?jí jako d?vod pro opravu odpotu DPH provedeného na vstupu „zjišt?ní manka“.

32 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že ?lenské státy jsou oprávněny, pokud využijí možnosti stanovené v ?l. 185 odst. 2 druhým pododstavci sm?rnice, zavést do svých vnitrostátních da?ových právních p?edpis? výrazy, které nejsou totožné s výrazy použitými zmoc?ujícím ustanovením sm?rnice, za p?edpokladu, že tyto výrazy odrážejí cíl sledovaný touto sm?rnicí.

33 Soudní dv?r v tomto ohledu uvedl, že ?lenské státy si mohou, pokud využívají možnosti piznané uvedenou sm?rnicí, zvolit normativní techniku, kterou považují za nejvhodnější. Mohou se zejména omezit na p?evzetí formulace použité ve sm?rnici nebo rovnocenného výrazu do vnitrostátní právní úpravy (v tomto smyslu rozsudek viz ze dne 4. ?ervna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Sb. rozh. s. I-4629, bod 56).

34 Vzhledem k tomu, že pojem „krádež“ náleží v zásad? do oblasti trestního práva, jsou ?lenské státy oprávněny použít v rámci normativního rámce v da?ové oblasti, jehož cílem je uplatnění ustanovení unijního práva v oblasti opravy DPH, výrazy, které považují za nejvhodnější.

35 Pokud má tedy krádež za následek „manko“ dotčeného zboží, takže toto zboží nelze použít pro účely plnění zdanitelných na vstupu, musejí být vnitrostátní da?ové právní p?edpisy a jejich použití p?íslným orgánem považovány za náležité provedení ?l. 185 odst. 2 druhého pododstavce sm?rnice.

36 Z písemných vyjádření p?edložených Soudnímu dvoru vyplývá, že se oprava odpotu DPH provedeného na vstupu neprovádí i na základ? jiných ustanovení da?ových právních p?edpis? dotčených v p?vodním ?ízení, a to zejména v p?ípad? „ztráty“ zboží v d?sledku „p?ípadu vyšší moci“. Stačí tedy poznamenat, že s p?ihlédnutím ke skutkovým zjišt?ním p?edkládajícího soudu se o takový p?ípad ve v?ci v p?vodním ?ízení nejedná.

37 Za těchto podmínek je třeba na p?edložené otázky odpov?d?t tak, že ?l. 185 odst. 2 sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovým vnitrostátním da?ovým ustanovením, jako jsou ustanovení obsažená v ?láncích 79 a 80 ZDDS, jež vyžadují, aby byla v situaci, kdy se osoba povinná k dani stala obětí krádeže zboží, jejíž pachatel nebyl zjišt?n, provedena p?i konstatování manka zboží podléhajícího DPH oprava odpotu této dan?, který byl uskutečn?n na vstupu v okamžiku nákupu tohoto zboží.

K náklad?m ?ízení

38 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o účastníky p?vodního ?ízení, povahu incidenčního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 185 odst. 2 Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovým vnitrostátním daňovým ustanovením, jako jsou ustanovení obsažená v článcích 79 a 80 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost), jež vyžadují, aby byla v situaci, kdy se osoba povinná k dani stala obětí krádeže zboží, jejíž pachatel nebyl zjištěn, provedena při konstatování manka zboží podléhajícího DPH oprava odpot této daně, který byl uskutečněn na vstupu v okamžiku nákupu tohoto zboží.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.