

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

31. ledna 2013(*)

„Daně – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Zásada daňové neutrality – Nárok na odpot – Odepření – Článek 203 – Uvedení DPH na fakturu – 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 zmocněnkyni,
- 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 vč bez stanoviska,

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 daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi 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 mesto Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy) ve věci odmítnutí posledně uvedeného uznat nárok na odpočet daně z přidáné 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 uskutečně 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 určení dne 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 uskutečeno 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 daně“, kapitoly 1, nadepsané „Platební povinnost“, hlavy XI směrnice 2006/112, nadepsané „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, stanoví:

„Da? z p?ídané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto da? na faktu?e.“

Bulharské právo

10 ?lánek 70 odst. 5 zákona o dani z p?ídané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV ?. 63 ze dne 4. srpna 2006) ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „ZDDS“), stanoví, že „pokud byla da? naú?tována neoprávn?n?, nelze uplatnit nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu“.

11 ?lánek 82 odst. 1 ZDDS stanoví, že „plátcem dan? je osoba povinná k dani registrovaná ve smyslu tohoto zákona, která provede zdanitelné dodání zboží nebo poskytne zdanitelné pln?ní [...]“.

12 Podle ?lánku 85 ZDDS je plátcem DPH každá osoba, která uvede tuto da? na faktu?e.

13 ?lánek 113 odst. 1 a 2 ZDDS stanoví:

„(1) Každý dodavatel nebo poskytovatel, který je osobou povinnou k dani a jenž uskuteční dodání zboží ?i poskytnutí služby nebo obdrží zálohu za tímto ú?elem, vystaví za toto pln?ní fakturu [...]“

(2) Faktura je vystavena nejmén? ve dvou vyhotoveních, p?i?emž jedno je ur?eno dodavateli nebo poskytovateli a druhé p?íjemci.“

14 ?lánek 115 odst. 1 ZDDS stanoví, že dodavatel nebo poskytovatel je povinen vystavit oznámení k faktu?e v p?ípad? zm?ny da?ového základu pln?ní nebo neuskute?n?ní pln?ní, pro které byla faktura vystavena.

15 ?lánek 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 da?, p?estože by uvedena být nem?la, jsou rovnž považovány za chybné doklady.

(4) Pokud jsou doklady obsahující chyby nebo opravy zapsány do ú?etnictví dodavatele ?i poskytovatele nebo p?íjemce, musí být pro každou ze stran vystaven doklad o zrušení obsahující:

1. d?vody zrušení;
2. ?íslo neplatného dokladu a datum jeho vystavení;
3. ?íslo nového dokladu a datum jeho vystavení;
4. pro každou ze stran podpis osob, které vystavily doklad o zrušení.

[...]“

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

16 Spole?nost Stroj trans byla zaregistrována podle ZDDS a její hlavní ?inností byla silni?ní

přeprava zboží, jakož i poskytování mechanizovaných služeb s pomocí specializovaného vybavení. V roce 2009 odešla tato společnost DPH odvedenou na vstupu, která vyplývala z několika faktur, jež se vztahovaly k dodávkám motorové nafty a jež byly vystaveny společnostími 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 uskutečнено, 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 při Centрално upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite sporný opravný daňový výměr potvrdil, podala Stroj trans žalobu k Administrativen sad Varna, při čemž uvedla, že dotčené faktury odpovídaly skutečným dodáním zboží, takže zamítnutí nároku na odpočet bylo neopodstatněné.

20 V prvodním 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 prodávaná 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 společností Dieseltrans-73 dodány, a zčásti z toho důvodu, že nebyly předloženy originální faktury týkající se nákupu. 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 uskutečným dodáním a naúčtované DPH“.

22 Stroj trans tvrdí, že uskutečnění dodání dovolávaných za účelem založení nároku na odpočet bylo prokázáno uvedeným opravným daňovým výměrem zaslaným 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 zaslání dodavateli osoby povinné k dani, která si přejí uplatnit nárok na odpočet, nesoudržná. Část senátu tohoto soudu má za to, že takový výměr je pouze jedním z důkazů a sám o sobě nemůže prokázat, že dodání zboží bylo uskutečнено. Podle jiných senátů znamená skutečnost, že takový výměr neobsahuje žádnou opravu DPH naúčtované dodavatelem, že samotné daňové útvary vystavily účetní doklad osvědčující, že plnění bylo uskutečнено 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 odvodněné, 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 možné 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 Administrativní soud 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 spočívající v tom, že jedné smluvní straně (příjemci faktury) je oprávněným daňovým výměrem odepřen nárok na odpočet [DPH] odvedené na vstupu, přičemž u druhé smluvní strany (vystavitele faktury) se oprava DPH oprávněným 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 uskutečнено;
- 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 uskutečнено a zda lze z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila v oprávněném daňovém výměru zasláném vystaviteli této faktury vystavitelem přiznanou DPH, vyvodit že tato správa uznala, že uvedená faktura odpovídá uskutečněnímu 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 uvedeně na předložených fakturách, který mu byl odepřen z důvodu, že tyto faktury neodpovídají uskutečněním 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 oprávněný daňový výměr zasláný 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty:

jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) ve zn?ní sm?rnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Ú?. v?st. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), Soudní dv?r rozhodl, že podle tohoto ustanovení je každá osoba, která uvede DPH na faktu?e nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, plátcem této dan?. Platí zejména, že tyto osoby jsou plátcí DPH uvedené na faktu?e, a to bez ohledu na povinnost odvést tuto da? na základ? pln?ní, jež je p?edm?tem DPH (viz rozsudek ze dne 18. ?ervna 2009, Stadeco, C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 26, jakož i citovaná judikatura).

30 Je pravda, že podle ?lánk? 167 a 63 sm?rnice 2006/112 je nárok na odpo?et naú?tované DPH obecn? spojen s uskute?n?ním zdanitelného pln?ní (viz rozsudek ze dne 26. kv?tna 2005, António Jorge, C-536/03, Sb. rozh. s. I-4463, body 24 a 25) a uplatn?ní tohoto nároku se nevztahuje na DPH, která je podle ?lánku 203 této sm?rnice splatná jen proto, že je uvedena na faktu?e (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 1989, Genius, C-342/87, Recueil, s. 4227, body 13 a 19, jakož i ze dne 15. b?ezna 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Sb. rozh. s. I-2425, bod 23).

31 Nicmén? nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm? není v zásad? zcela vylou?eno, pokud p?íjemce faktury, na které je bezd?vodn? uvedena DPH, m?že tuto fakturu stále použít pro takové uplatn?ní odpo?tu v souladu s ?l. 178 písm. a) sm?rnice 2006/112 (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 29).

32 Za t?chto okolností je cílem povinnosti stanovené v ?lánku 203 této sm?rnice vylou?it nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm?, které m?že vzniknout z nároku na odpo?et dan? podle ?lánku 167 a následujících uvedené sm?rnice (viz výše uvedený rozsudek Stadeco, bod 28).

33 S ohledem na tento cíl je uvedená povinnost omezena možnostmi – kterou mají ?lenské státy upravit ve svých vnitrostátních právních ?ádech – opravit jakoukoliv bezd?vodn? naú?tovanou da?, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud v?as zcela odstranil nebezpe?í ztráty da?ových p?íjm? (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Genius, bod 18; rozsudky ze dne 19. zá?í 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, 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 nebezpe?í, že faktura bezd?vodn? uvád?jící DPH bude použita pro uplatn?ní nároku na odpo?et, nem?že být povinnost stanovená v ?lánku 203 sm?rnice 2006/112 považována za povinnost, které by dávala dlužné platb? charakter sankce.

35 Z výše uvedeného krom? toho vyplývá, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z p?ípad? umož?ujících opravu bezd?vodn? naú?tované DPH, které jsou p?íipomenuty v bod? 33 tohoto rozsudku, není da?ová správa povinna v rámci da?ové kontroly provád?né u tohoto vystavitele ov?ovat, zda naú?tovaná a p?iznaná DPH odpovídá zdanitelným pln?ním reáln? uskute?n?ným tímto vystavitelem.

36 Vzhledem k tomu, že taková ov?ovací povinnost neexistuje, nelze z pouhé skute?nosti, že da?ová správa neopravila DPH p?iznanou vystavitelem faktury, vyvodit, že tato správa uznala, že faktury vystavené posledn? uvedeným odpovídají uskute?n?ným zdanitelným pln?ním.

37 Unijní právo však nevylučuje, že p?íslušný správní orgán provede kontrolu, zda byla pln?ní naú?tovaná osobou povinnou k dani uskute?na, a že p?ípadn? provede opravu da?ového dluhu vyplývající z da?ových p?iznání podaných osobou povinnou k dani. Výsledek takové kontroly je – stejn? jako p?iznání k naú?tované DPH podané vystavitelem faktury a uhrazení této dan? posledn? uvedeným – skute?ností, kterou musí vnitrostátní soud zohlednit p?i posuzování toho,

zda bylo v konkrétním případě uskutečneno zdanitelné plnění zakládající nárok příjemce faktury na odpouštění.

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 fakturu, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečneno;
- 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 skutečnému 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 odpouštění DPH odvedené na vstupu, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury, nebyla DPH, kterou tento vystavitel přiznal, opravena.

40 Vystává tak otázka, zda unijní právo vyžaduje, aby bylo uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, posuzováno tímtož 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 tímto dvěma subjekty ústními 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 fakturu i tehdy, když nebylo uskutečneno zdanitelné plnění. Na straně druhé podle článků 63 a 167 této směrnice je uplatnění nároku příjemce faktury na odpouštění omezeno na daň 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 uskutečneno, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli faktury nebyla DPH přiznaná tímto vystavitelem opravena.

45 Jak ve věci v předvodním řízení vyplývá z předkládacího rozhodnutí, daňová správa vyvodila skutečnost, že zdanitelné plnění nebylo uskutečneno, 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 předvodním 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 podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem (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. ?ervna 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 p?iznat nárok na odpo?et, je-li na základ? objektivních okolností prokázáno, že k uplatn?ní tohoto nároku došlo podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. ?ervence 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 rovnž platí, že s režimem nároku na odpo?et upraveným ve sm?rnici 2006/112 není slu?itelné sankcionovat nep?iznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nev?d?la nebo nemohla v?d?t, že dotyčné pln?ní bylo součástí da?ového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné pln?ní, které je součástí dodavatelského ?et?zce a p?edchází dodání skute?nému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po n?m 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 dv?r krom? toho v bodech 61 až 65 výše uvedeného rozsudku Mahagében a Dávid rozhodl, že da?ová správa nemže obecn? vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpo?et DPH, ov?ovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplat?ován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dot?ené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil povinnost podat da?ové p?iznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem ?i podvodu u subjekt? na vstupu, a dále aby v tomto ohledu m?la k dispozici pot?ebné doklady.

50 Z toho vyplývá, že vnitrostátní soud, který rozhodoval o tom, zda v konkrétním p?ípád? došlo k tomu, že zdanitelné pln?ní nebylo skute?no, a p?ed kterým se da?ová správa op?ela zejména o takové nesrovnalosti, kterých se dopustil vystavitel faktury nebo jeden z dodavatel? tohoto vystavitele, jako jsou chyb?jící údaje v ú?etnictví, musí zajistit, aby hodnocení d?kaz? nevedlo k tomu, že judikatura p?ipomenutá v bod? 48 tohoto rozsudku bude zbavena svého smyslu a k tomu, že p?íjemce faktury bude nep?ímo ov?ovat údaje u svého smluvního partnera, což mu v zásad? nep?ísluší.

51 Pokud v takové situaci, jako je situace, o kterou se jedná v p?vodním ?ízení, vyplývá odep?ení nároku na odpo?et z použití sm?rnice 2006/112, které zohled?uje požadavky vyplývající z bod? 47 až 50 tohoto rozsudku, neexistuje žádná indicie pro p?edpoklad, že zásady proporcionality a legitimního o?ekávání brání takovému odep?ení.

52 S ohledem na výše uvedené je t?eba na druhou otázku odpov?d?t tak, že zásady da?ové neutrality, proporcionality a legitimního o?ekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byl p?íjemci faktury odep?en nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu z d?vodu, že zdanitelné pln?ní nebylo skute?no, p?estože v opravném da?ovém vým?ru zaslaném vystaviteli této faktury nebyla DPH p?iznaná tímto vystavitelem opravena. Pokud se však vzhledem k da?ovému úniku nebo nesrovnalosti, kterých se dopustil tento vystavitel nebo osoby, které se p?ed ním ú?astnily pln?ní uplat?ovaného za ú?elem vzniku nároku na odpo?et, má za to, že pln?ní nebylo skute?no, musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby p?íjemce faktury provád?l ov?ení, která mu nep?ísluší, prokázáno, že tento p?íjemce v?d?l nebo m?l v?d?t, že uvedené pln?ní bylo součástí da?ového úniku na DPH, ov?ení ?ehož je na p?edkládajícím soudu.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 daní 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 uskutečneno;
- 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 daní z přidané hodnoty odvedené na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečneno, 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 uskutečneno, 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 jehož je na předkládajícím soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.