

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

6. února 2014(*)

„řízení o předběžné otázce – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Přenesení daňové povinnosti – Nárok na odpočet – Zaplacení daní poskytovateli služeb – Neuvedení povinných údajů – Zaplacení DPH bez právního důvodu – Ztráta nároku na odpočet daní – Zásada daňové neutrality – Zásada právní jistoty“

Ve věci C-424/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Oradea (Rumunsko) ze dne 26. června 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 18. září 2012, v řízení

SC Fatorie SRL

proti

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za SC Fatorie SRL C. Costašem, avocat,
- za rumunskou vládu R. H. Raduem a V. Angelescuem, jakož i I. Bara-Bușilă, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu M. Linntam, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi L. Keppenne a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

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 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále

jen „směrnice o DPH“), konkrétní výkladu ustanovení týkajících se nároku na odpot daní při uplatnění systému přenesení daňové povinnosti, jakož i zásady daňové neutrality daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a zásady právní jistoty.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi SC Fatorie SRL (dále jen „Fatorie“) a Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (generální ředitelství pro veřejné finance v Bihor, dále jen „Direcția“), jehož předmětem je odmítnutí přiznat společnosti Fatorie odpot DPH z důvodu, že se nepoužijí ustanovení týkajících se systému přenesení daňové povinnosti.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 178 písm. a) a f) směrnice o DPH stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpot daní musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpotu daní 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;

[...]

f) má-li povinnost odvést daň jako pořizovatel nebo příjemce v případech, na které se vztahují články 194 až 197 a článek 199, musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy.“

4 Podle článku 199 odst. 1 této směrnice mohou členské státy stanovit, že u některých služeb je osobou povinnou odvést daň osoba povinná k dani, již je uvedená služba poskytnuta. Tento režim, známý jako „přenesení daňové povinnosti“, se může podle uvedeného čl. 199 odst. 1 písm. a) mimo jiné uplatnit na „provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací“.

5 Článek 226 bod 11 uvedené směrnice zní:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely [DPH] povinně pouze tyto údaje:

[...]

11) v případě osvobození od daní nebo je-li pořizovatel nebo příjemce osobou povinnou odvést daň, odkaz na použitelné ustanovení této směrnice nebo na odpovídající vnitrostátní ustanovení anebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je osvobozeno od daní nebo předmětem postupu přenesení daňové povinnosti.“

Rumunské právo

6 Článek 146 odst. 1) zákona č. 571/2003, daňový zákoník (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), ze dne 22. prosince 2003 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003, dále jen „daňový zákoník“), stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpot daní musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) mít pro dlužnou či zaplacenou daň týkající se zboží, které jí bylo nebo má být dodáno, nebo služeb, které jí byly nebo mají být poskytnuty, fakturu, která obsahuje informace stanovené v § 155 odst. 5.“

7 §lánek 155 odst. 5 písm. n) bod 2 daňového zákoníku stanoví, že:

„Faktura musí povinně obsahovat následující informace:

[...]

2. v případě, že příjemce dluží daň za podmínek stanovených v § 150 odst. 1 písm. b) až d) a písm. g), odkaz na ustanovení této hlavy nebo na směrnici 112 anebo v případě plnění stanovených v §lánku 160 poznámku „přenesení daňové povinnosti“.

8 §lánek 160 daňového zákoníku, ve znění rozhodném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věci v původním řízení, zní:

„1) Poskytovatelé a příjemci zboží nebo služeb uvedených v odstavci 2 jsou povinni použít zjednodušené postupy stanovené tímto §lánkem. Podmínkou pro použití zjednodušených postupů je, aby byli poskytovatel i příjemce v souladu s §lánkem 153 identifikováni pro účely DPH.

2) Zboží a služby k dodání nebo poskytnutí, na které se použijí zjednodušené postupy, jsou:

[...]

b) budovy, části budov a pozemky jakéhokoli druhu, u jejichž dodání se uplatní daňový režim;

c) stavební a montážní práce;

[...]

3) Na fakturách vystavených za dodání zboží uvedeného v odstavci 2 jsou dodavatelé povinni uvést poznámku „přenesení daňové povinnosti“ bez uvedení příslušné daně. Na fakturách přijatých od dodavatelů uvedou příjemci příslušnou daň, která se v daňovém přiznání označí jako zaplacená a zároveň jako odpodíratelná. V případě plnění v rámci zjednodušených postupů nedochází mezi dodavatelem a příjemcem k žádné platbě daně.

[...]

5) Dodavatelé nebo poskytovatelé, stejně jako příjemci, jsou odpovědní za použití ustanovení tohoto §lánku. Pokud dodavatel nebo poskytovatel neuvedl na fakturách vystavených za zboží nebo služby spadající pod odstavec 2 poznámku „přenesení daňové povinnosti“, je příjemce povinen použít tento postup, nezaplatit daň dodavateli nebo poskytovateli, uvést na faktuře poznámku „přenesení daňové povinnosti“ z vlastní iniciativy a splnit povinnosti stanovené v odstavci 3.“

9 Bod 82 rozhodnutí vlády č. 44/2004, které se týká provádění daňového zákoníku, (hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), ve znění rozhodném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věci v původním řízení, stanovil:

„1) Povinnou podmínkou pro použití zjednodušeného postupu a postupu přenesení daňové povinnosti stanovenou v § 160 odst. 1 daňového zákoníku je, aby byli poskytovatel i příjemce v souladu s §lánkem 153 daňového zákoníku identifikováni pro účely DPH a aby bylo dotčené

plnění zdanitelné. Zjednodušené postupy se vztahují pouze na plnění prováděná v tuzemsku ve smyslu článku 125b daňového zákoníku.

[...]

3) V případě dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v čl. 160 odst. 2 daňového zákoníku, včetně zaplacených záloh, dodavatelé nebo poskytovatelé vystaví faktury bez daně a uvedou na nich poznámku „přenesení daňové povinnosti“. Daň vypočítá příjemce a zapíše ji na faktury a do rejstříku nákupů, přičemž se tato daň v daňovém přiznání označí jako zaplacená a zároveň jako odpočitatelná. Do účetnictví zanese příjemce v rámci zdaňovacího období částku odpovídající dani do položky 4426 [odpočitatelná DPH] a zároveň do položky 4427 [zaplacená DPH].

[...]

12) V případě stavebních a montážních prací, za které byly v rámci postupu přenesení daňové povinnosti v období do 31. prosince 2007 zaplacený zálohy nebo vystaveny faktury na celkovou nebo částečnou hodnotu, ale v průběhu roku 2008 u nich došlo ke vzniku daňové povinnosti, tedy v době, kdy byly vystaveny a případně schváleny příjemci výkazy o průběhu prací, se běžný daňový režim použije pouze na rozdíl mezi hodnotou prací, u nichž v průběhu roku 2008 došlo ke vzniku daňové povinnosti, a hodnotou zaplacených záloh nebo částek zapsaných na fakturách vystavených v období do 31. prosince 2007. [...]"

10 Článek 105 odst. 1 a 3 usnesení vlády č. 92/2003 o daňovém řádu (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală), ve znění zveřejněném v *Monitorul Oficial al României* (část I, č. 513 ze dne 31. července 2007), stanoví:

„Pravidla týkající se daňové kontroly

1) Cílem daňové kontroly je přezkoumání všech skutkových a právních okolností, které jsou relevantní pro účely vyměření daně.

[...]

3) Daňová kontrola se za každé zdaňovací období a u každé daně, poplatku, příspěvku a ostatních částek, které se mají odvést do souhrnného konsolidovaného rozpočtu, provádí pouze jednou. Příslušný správce daně může výjimečně rozhodnout, že se provede nová kontrola týkající se daného období, jestliže se v době mezi ukončením daňové kontroly a uplynutím promlčecí doby, zjistí dodatečné údaje, které mu v době kontroly nebyly známy, nebo chyby ve výpočtech, které mají vliv na výsledky této kontroly.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Dne 3. ledna 2007 uzavřela společnost Fatorie se společností SC Megasal Construcții SRL (dále jen „Megasal“) rámcovou smlouvu, jejímž předmětem byly stavební a montážní práce na budově vepřína a modernizační práce na farmě pro chov prasat. Práce byly ukončeny v únoru 2008.

12 V průběhu roku 2007 vystavila společnost Megasal jakožto poskytovatel dotčených služeb několik faktur na zaplacení záloh v režimu přenesení daňové povinnosti, přičemž použila zjednodušené postupy stanovené v bodě 82 rozhodnutí vlády č. 44/2004, které se týká provádění daňového zákoníku. Celková částka vystavených faktur bez DPH činila 1 017 834,37 rumunských lei (RON).

13 Dne 3. března 2008 vystavila společnost Megasal fakturu, jež zahrnovala celkovou hodnotu provedených prací, v celkové výši 1 052 840,10 RON, z toho 168 101 RON představovalo DPH a 884 740 RON cenu prací. Společnost Fatorie zaplatila uvedenou DPH společnosti Megasal.

14 Na základě žádosti o vrácení DPH, kterou společnost Fatorie zaslala rumunskému státu, Direcția rozhodnutím ze dne 2. března 2008 schválilo vrácení DPH ve výši 173 057 RON, přičemž tato částka zahrnovala DPH ve výši 168 101 RON vztahující se k faktuře ze dne 3. března 2008, a to v souladu se zprávou o daňové kontrole ze dne 13. března 2008 za období od 1. března 2007 do 31. března 2008.

15 Direcția v roce 2009 na základě druhé daňové kontroly týkající se DPH, kterou společnost Fatorie zaplatila za období od 1. ledna 2007 do 31. března 2008, rozhodlo, že DPH vztahující se k faktuře ze dne 3. března 2008 musí být znovu vybrána, jelikož nebyly dodrženy zjednodušující postupy upravující systém přenesení daňové povinnosti. Daňovým výměrem ze dne 18. května 2009 se tedy Direcția dožadovala toho, aby společnost Fatorie zaplatila do státního rozpočtu částku ve výši 221 221 RON, která v případě částky 168 101 RON odpovídala částce DPH a v případě částky 53120 RON sankčním platbám z důvodu prodlení.

16 Z dokumentů předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že je společnost Megasal v úpadku a že rumunskému správci daní nezaplatila DPH uvedenou na faktuře ze dne 3. března 2008, kterou jí zaplatila společnost Fatorie.

17 Dne 15. března 2009 podala společnost Fatorie proti Direcția žalobu, kterou se domáhala zrušení rozhodnutí o zpětném výběru daní a daňového výměru ze dne 18. května 2009.

18 Rozsudkem ze dne 22. září 2010 Tribunalul Bihor (Okresní soud v Bihor) zamítl tuto žalobu jako neopodstatněnou. Rozsudkem ze dne 9. března 2011 bylo odvolání podané proti tomuto rozsudku z téhož důvodu zamítnuto a rozsudek nabyl právní moci.

19 Dne 17. května 2011 podala společnost Fatorie návrh na přezkum rozsudku ze dne 22. září 2010 z důvodu, že tento rozsudek byl vydán v rozporu s unijním právem. Tento návrh byl rozsudkem ze dne 7. listopadu 2011 zamítnut jako nepřípustný.

20 Dne 12. ledna 2012 podala společnost Fatorie proti tomuto rozsudku ke Curtea de Apel Oradea kasační opravný prostředek.

21 Společnost Fatorie tvrdí, že je třeba na věc v původním řízení mimo jiné uplatnit judikaturu Soudního dvora vyplývající z rozsudku ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, Recueil, s. I-3303), podle níž v případě, že lze použít mechanismus přenesení daňové povinnosti, nemá skutečnost, že nebyly dodrženy požadavky týkající se fakturace, žádný vliv na nárok na odpočet daní. Nesrovnalosti, kterých se dopustil poskytovatel při vystavování faktury ze dne 3. března 2008, a skutečnost, že společnost Fatorie tyto nesrovnalosti nenapravila, tedy podle jejího názoru nemohou mít vliv na nárok této společnosti na odpočet DPH vztahující se k této faktuře.

22 Direcția má za to, že společnost Fatorie ztratila nárok na odpočet DPH uvedený na fakturu ze dne 3. března 2008, nebo společnost, která fakturu vystavila, tedy společnost Megasal, ji vystavila chybně, když použila běžná pravidla v oblasti DPH, zatímco tato faktura měla být vystavena v souladu se zjednodušenými postupy stanovenými v čl. 160 odst. 2 písm. b) daňového zákoníku, a kromě toho společnost Fatorie tím, že z vlastní iniciativy neuvedla na fakturu poznámku „přenesení daňové povinnosti“ a zaplatila daň poskytovateli služeb, nesplnila povinnost stanovenou v čl. 160 odst. 5 tohoto zákoníku.

23 Za těchto okolností se Curtea de Apel Oradea rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňují ustanovení [směrnice o DPH] uplatnění sankce spočívající ve ztrátě nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH, pokud:

a) faktura, která byla předložena osobou povinnou k dani za účelem uplatnění nároku na odpočet, byla vystavena toutéž osobou chybně, jelikož nebyly použity zjednodušené postupy;

b) osoba povinná k dani zaplatila DPH uvedenou ve fakturu;

2) Brání zásada právní jistoty podle unijního práva správní praxi rumunských daňových orgánů, které:

a) zaprvé konečným správním rozhodnutím přiznaly nárok na odpočet DPH;

b) následně toto rozhodnutí přehodnotily a uložily osobě povinné k dani povinnost zaplatit do státního rozpočtu DPH, u které byl nejprve přiznán nárok na odpočet, zvýšenou o úroky z prodlení a penále;

3) Za okolností, kdy:

a) osoba povinná k dani zaplatila DPH chybně uvedenou na fakturu toutéž osobou;

b) daňové orgány nepřijaly žádné aktivní opatření, aby nařídily toutéž osobě opravit chybně vystavenou fakturu;

c) a oprava faktury je nyní nemožná z důvodu úpadku toutéž osoby, umožňuje zásada daňové neutrality DPH zbavit osobu povinnou k dani nároku na odpočet DPH?“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

24 Evropská komise sice výslovně nevznáší námitku nepřípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, avšak vyjadřuje pochybnosti ohledně její přípustnosti proto, že neuvádí důvody, které vedly předkládající soud k tomu, aby položil otázky týkající se výkladu nebo platnosti určitých ustanovení unijního práva, ani souvislost, kterou tento soud spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátní právní úpravou použitelnou na daný spor.

25 Podle ustálené judikatury může Soudní dvůr žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podanou vnitrostátním soudem odmítnout pouze tehdy, je-li zjevné, že požadovaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudky ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 28, jakož i ze dne 20. března 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, bod 27).

26 Je přitom nutné konstatovat, že v projednávané věci tomu tak není. Požadovaný výklad rozsahu nároku na odpočet DPH, jakož i zásad daňové neutrality a právní jistoty totiž přímo souvisí s předmětem sporu v původním řízení, jehož skutečnost nelze podle všeho zpochybnit. Mimoto předkládací rozhodnutí obsahuje informace o skutkovém a právním stavu dostatečné k tomu, aby Soudní dvůr mohl poskytnout užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny.

27 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tedy nutné prohlásit za přípustnou.

K předběžným otázkám

K první a třetí otázce

28 Podstatou první a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda směrnice o DPH a zásada daňové neutrality brání v souvislosti s plněním podléhajícím režimu přenesení daňové povinnosti tomu, aby byl příjemce služeb zbaven nároku na odpočet DPH, kterou bez právního důvodu zaplatil poskytovateli služeb na základě chybně vystavené faktury, a to i když oprava této chyby není možná z důvodu úpadku tohoto poskytovatele.

29 Zaprvé je třeba připomenout, že v rámci režimu přenesení daňové povinnosti nedochází mezi dodavatelem a příjemcem služeb k žádné platbě DPH, přičemž poskytovatel je povinen odvést z provedených plnění DPH na vstupu a zároveň si v zásadě může tutéž daň odpočíst, takže daňové správy již není dlužena žádná částka.

30 Je třeba také zdůraznit, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (výše uvedený rozsudek Bockemühl, bod 38, jakož i rozsudek ze dne 15. března 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Sb. rozh. s. I-7467, bod 37 a citovaná judikatura).

31 Cílem režimu odpočtu je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jejích hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24, jakož i ze dne 6. března 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 48).

32 Co se dále týká pravidel uplatnění nároku na odpočet DPH uvedených v článku 178 směrnice o DPH, platí, že pokud se jedná o režim přenesení daňové povinnosti, na který se vztahuje čl. 199 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice, jsou použitelná pouze pravidla uvedená v písm. f) článku 178 téže směrnice.

33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že osoba povinná k dani, která je jakožto příjemce služeb povinna odvést příslušnou DPH, není povinen mít pro účely uplatnění svého nároku na odpočet daně fakturu vystavenou v souladu s formálními podmínkami směrnice o DPH a musí pouze splnit formality předepsané dotýcným členským státem, když jiní volbu, kterou jí umožňují

uvedený ?l. 178 písm. f) (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bockemühl, bod 47).

34 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že rozsah formalit takto p?edepsaných doty?ným ?lenským státem, které musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit nárok na odpo?et DPH, nem?že p?esáhnout míru toho, co je striktn? nezbytné ke kontrole ?ádného uplat?ování postupu p?enesení da?ové povinnosti a k zajišt?ní výb?ru DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bockemühl, bod 50, a rozsudek ze dne 30. září 2010, Uszodaépít?, C?392/09, Sb. rozh. s. I?8791, bod 38).

35 Soudní dv?r tak již konstatoval, že v rámci režimu p?enesení da?ové povinnosti zásada da?ové neutrality vyžaduje, aby odpo?et DPH na vstupu byl p?iznán, jestliže jsou spln?ny hmotn?právní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhov?ly n?kterým požadavk?m formálním (rozsudek ze dne 8. kv?tna 2008, Ecotrade, C?95/07 a C?96/07, Sb. rozh. s. I?3457, bod 63, jakož i výše uvedený rozsudek Uszodaépít?, bod 39).

36 A?koli spole?nost Fatorie tvrdí opak, okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení se p?itom liší od okolností v?ci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Bockemühl.

37 Ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vyplývá, že ve v?ci v p?vodním ?ízení faktura ze dne 3. b?ezna 2008 neobsahuje v rozporu s požadavky ?l. 160 odst. 3 da?ového zákoníku poznámku „p?enesení da?ové povinnosti“ a že spole?nost Fatorie nep?ijala nezbytná opat?ení stanovená v odstavci 5 téhož ?lánku k náprav? tohoto nedostatku. Krom? toho je t?eba konstatovat, že spole?nost Fatorie bez právního d?vodu zaplatila spole?nosti Megasal DPH chybn? uvedenou na dané faktur?e, p?i?emž v rámci tohoto režimu m?la jakožto p?íjemce služeb odvést DPH da?ovým orgán?m v souladu s ?lánkem 199 sm?rnice o DPH. Takže krom? toho, že sporná faktura nesp?luje formální požadavky stanovené vnitrostátní právní úpravou, nebyla spln?na hmotn?právní podmínka režimu p?enesení da?ové povinnosti.

38 Tato situace zabránila správci dan? provést kontrolu uplatn?ní režimu p?enesení da?ové povinnosti a vyvolala riziko ztráty da?ových p?íjm? doty?ného ?lenského státu.

39 Mimoto to se podle ustálené judikatury uplatn?ní nároku na odpo?et DPH omezuje pouze na dlužnou da?, tj. da? vztahující se k pln?ní, které je p?edm?tem DPH, nebo da? odvedenou v dlužné výši (rozsudky ze dne 13. prosince 1989, Genius Holding, C?342/87, Recueil, s. 4227, bod 13, jakož i ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C?454/98, Recueil, s. I?6973, bod 53).

40 Takže vzhledem k tomu, že DPH, jež spole?nost Fatorie zaplatila spole?nosti Megasal, nebyla dlužná a tato platba prob?hla v rozporu s hmotn?právním požadavkem režimu p?enesení da?ové povinnosti, nem?že se spole?nost Fatorie domáhat nároku na odpo?et této dan?.

41 V tomto ohledu nem?že skute?nost, že je spole?nost Megasal v úpadku, zpochybnit odep?ení odpo?tu DPH, jehož d?vodem je, že spole?nost Fatorie nesplnila základní povinnosti pro uplatn?ní režimu p?enesení da?ové povinnosti.

42 P?íjemce služeb, který zaplatil DPH poskytovateli t?chto služeb bez právního d?vodu, ho nicmén? m?že požádat o vrácení této dan? v souladu s vnitrostátním právem.

43 V souvislosti se skute?ností, že správce dan? nena?ídil spole?nosti Megasal, aby chybnou fakturu opravila, je t?eba poznamenat, že se v?c v p?vodním ?ízení týká zamítnutí nároku na odpo?et dan? spole?nosti Fatorie ze strany Direc?ia a že pro ú?ely odpov?di na položené otázky není t?eba rozhodnout o p?ípadné povinnosti správce dan? v?i t?etí osob?.

44 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první a třetí otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH a zásada daňové neutrality nebrání v souvislosti s plněním podléhajícím režimu přenesení daňové povinnosti za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, tomu, aby byl příjemci služeb odepřen nárok na odpotet DPH, kterou bez právního důvodu zaplatil poskytovateli služeb na základě chybně vystavené faktury, a to i když oprava této chyby není možná z důvodu úpadku tohoto poskytovatele.

Ke druhé otázce

45 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda zásada právní jistoty brání vnitrostátní správní praxi, která spoívá v tom, že správce daně zruší rozhodnutí, kterým uznal osobu povinné k dani nárok na odpotet DPH, a na základě nové kontroly od ní požaduje vrácení uvedené DPH a sankční platby z důvodu prodlení.

46 Především je třeba uvést, že zásada právní jistoty vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti věci správci daně nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Ecotrade, bod 44).

47 Rumunská vláda v tomto ohledu odkazuje ve svých písemných vyjádřeních na čl. 105 odst. 3 usnesení vlády č. 92/2003 o daňovém řádu, který za výjimečných okolností umožňuje, aby byla v případě promlčené lhůty provedena nová kontrola týkající se daného období, jestliže se zjistí dodatečné údaje, které v době kontroly nebyly daňovým kontrolorem známy, nebo chyby ve výpočtech, které mají vliv na výsledky této kontroly.

48 Je třeba uznat, že taková úprava, jejíž jasnost a předvídatelnost pro osobu povinnou k dani nebyla ve skutečnosti zpochybněna, je v souladu se zásadou právní jistoty.

49 Je však na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda se ustanovení vnitrostátního práva uvedené v bodě 47 tohoto rozsudku uplatní na spor, který mu byl předložen.

50 Stran sankcí z důvodu prodlení je třeba připomenout, že při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným tímto právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat svou pravomoc za souasného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy i zásady proporcionality (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 16. prosince 1992, Komise v. Tecko, C-210/91, Recueil, s. I-6735, bod 19 a citovaná judikatura; ze dne 7. prosince 2000, de Andrade, C-213/99, Recueil, s. I-11083, bod 20, jakož i výše uvedený rozsudek Rodopi-M 91, bod 31).

51 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že zásada právní jistoty nebrání vnitrostátní správní praxi, která spoívá v tom, že správce daně v pevně promlčené lhůtě zruší rozhodnutí, kterým přiznal osobu povinné k dani nárok na odpotet DPH, a na základě nové kontroly od ní požaduje vrácení této daně a sankční platby z důvodu prodlení.

K nákladem řízení

52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty a zásada daňové neutrality nebrání v souvislosti s plněním podléhajícím režimu přenesení daňové povinnosti za takových okolností, jako jsou okolnosti včti v převodním řízení, tomu, aby byl příjemci služeb odepřen nárok na odpočet daní z přidané hodnoty, kterou bez právního důvodu zaplatil poskytovateli služeb na základě chybně vystavené faktury, a to i když oprava této chyby není možná z důvodu úpadku tohoto poskytovatele.

2) Zásada právní jistoty nebrání vnitrostátní správní praxi, která spočívá v tom, že správce daní v pevné promlčecí lhůtě zruší rozhodnutí, kterým přiznal osobě povinné k dani nárok na odpočet daní z přidané hodnoty, a na základě nové kontroly od ní požaduje vrácení této daní a sankční platby z důvodu prodlení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.