

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

13. března 2014(*)

„Společný systém daní z přidané hodnoty – Odpověď daní zaplacené na vstupu – Zaplacení záloh – Odepření odpůtu daní – Daňový únik – Oprava odpůtu daní, jestliže nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění – Podmínky“

Ve věci C-107/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulharsko) ze dne 14. února 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 4. března 2013, v řízení

FIRIN OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (zpravodaj) 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 Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite A. Manovem, jako zmocněncem,
- za bulharskou vládu E. Petranovou a D. Drambozovou, jako zmocněnkyni,
- za estonskou vládu N. Grünberg a M. Linntam, jako zmocněnkyni,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s A. De Stefanem, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a N. Nikolovou, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. prosince 2013,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 65, čl. 90 odst. 1, čl. 168 písm. a), čl. 185 odst. 1, článku 193 a článku 205 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 „FIRIN“ OOD (dále jen „FIRIN“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakatika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (editelství „odvolací agendy a daňových postupů a postupů v oblasti sociálního zabezpečení“ pro město Veliko Tarnovo při ústřední správě Národní agentury pro příjmy, dále jen „Direktor“) ve věci nároku na odpot daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) týkající se zálohy, kterou tato společnost zaplatila za dodání mouky, ve formě slevy na dani.

Právní rámec

Unijní právo

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

4 Článek 14 odst. 1 této směrnice zní:

„Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Podle článku 63 uvedené směrnice je zdanitelné plnění uskutečeno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

6 Článek 65 též směrnice stanoví:

„Má-li být platba provedena na účet [má-li být zaplacená záloha] ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

7 Článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacená nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daní se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“

8 Podle článku 167 této směrnice vzniká nárok na odpot daní okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daní.

9 Článek 168 uvedené 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, odpot 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;“

[...]“

10 Článek 178 též směrnice uvádí:

„Pro uplatnění nároku na odpot dan? musí osoba povinná k dani splovat tyto podmínky:

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

[...]“

11 Podle ?lánku 184 sm?rnice 2006/112 se po?áte?ní odpot dan? opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok.

12 ?lánek 185 této sm?rnice stanoví následující:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání p?iznání k dani zm?ní okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpotu, například byly-li zrušeny ur?ité koup? nebo byla-li získána ur?itá snížení ceny.

2. Odchyln? od odstavce 1 se oprava neprovádí u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, ani p?i zni?ení, ztrát? ?i krádeži majetku, které byly ?ádn? doloženy nebo potvrzeny, ani p?i použití prost?edk? na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzork? uvedených v ?lánku 16.

?lenské státy však mohou vyžadovat opravu u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, a u krádeží.“

13 Podle ?lánku 186 uvedené sm?rnice ?lenské státy stanoví provád?cí pravidla k ?lámk?m 184 a 185 této sm?rnice.

14 ?lánek 193 též sm?rnice stanoví:

„Da? je povinna odvést osoba povinná k dani uskute??ující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou p?ípad?, kdy da? odvádí jiná osoba podle ?lánek? 194 až 199 a ?lánku 202.“

15 Podle ?lánku 203 sm?rnice 2006/112 je DPH povinna odvést každá osoba, která uvede tuto da? na faktu?e.

16 ?lánek 205 této sm?rnice zní:

„V situacích uvedených v ?láncích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou ?lenské státy stanovit, že za odvod dan? ru?í spole?n? a nerozdíln? jiná osoba než osoba povinná odvést da?.“

Bulharské právo

17 ?lánek 70 odst. 5 zákona o dani z p?idané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (DV ?l. 63, ze dne 4. srpna 2006, dále jen „ZDDS“), stanoví, že neexistuje nárok na odpot DPH odvedené na vstupu, pokud byla vyú?tována neoprávn?n?.

18 ?lánek 177 ZDDS stanoví:

„(1) Registrovaná osoba, která je p?íjemcem zdanitelného pln?ní, ru?í za neodvedenou da? dlužnou jinou registrovanou osobou, pokud byl uplatn?n nárok na odpot DPH, který p?ímo nebo nep?ímo souvisí s dlužnou a neodvedenou daní.

(2) Ru?ení podle odstavce 1 vzniká, pokud registrovaná osoba v?d?la nebo m?la v?d?t, že da?

nebyla odvedena, a tato skutečnost byla prokázána kontrolními orgány podle článků 117 až 120 zákona o správě daní a řízení v oblasti sociálního zabezpečení.

(3) Pro účely odstavce 2 se předpokládá, že osoba měla vědět o této skutečnosti, pokud jsou kumulativně splněny následující podmínky:

1. dlužná daň ve smyslu odstavce 1 nebyla v daném období ve skutečnosti nakonec zaplacená žádným z předchozích dodavatelů zdanitelného dodání zboží nebo poskytnutí služeb, bez ohledu na to, zda se plnění uskutečnilo ve stejné, změněné nebo zpracované formě;

2. zdanitelné plnění se uskutečnilo fiktivně, obchází zákon nebo se uskutečňuje za cenu, která se významně liší od tržní ceny.

(4) Rušení podle odstavce 1 nezávisí na získání určité výhody v důsledku nezaplacení dlužné daně.

(5) Za podmínek stanovených v odstavcích 2 a 3 ruší rovněž předchozí dodavatel osoby povinné k dani, která dluží neodvedenou daň.

(6) V případech uvedených v odstavcích 1 a 2 ruší osoba povinná k dani, která je přímo příjemcem dodání zboží nebo poskytnutí služeb, ze které nebyla odvedena dlužná daň, a pokud se vymožená daň nezdaří, lze učinit odpovídajícím každého následujícího příjemce v rámci dodavatelského řetězce.

(7) Odstavec 6 se použije obdobně také na předchozí dodavatele.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

19 FIRIN, právní nástupkyně společnosti „Hlebozavod Korn“, je společností založenou podle bulharského práva, jejímž předmětem činnosti je výroba a prodej chleba a pečiva. Devadesát devět procent podílu v této společnosti vlastní společnost York Skay EOOD (dále jen „York Skay“) a zbytek vlastní pan Jorkišev.

20 Na konci roku 2010 objednala FIRIN 10 000 tun pšenice u společnosti Agra Plani EOOD (dále jen „Agra Plani“), jejímž stoprocentním vlastníkem je pan Jorkišev. V souvislosti s tímto plněním, které bylo splatné předem, společnost Agra Plani vystavila dne 29. listopadu 2010 fakturu na 3 600 000 bulharských lev (BGN), na které byla uvedena splatná DPH ve výši 600 000 BGN.

21 V návaznosti na daňovou kontrolu bulharské orgány daňové správy zpochybnilo odpočet této částky ve výši 600 000 BGN, který FIRIN uskutečnila v rámci svých přiznání k DPH za období listopad/prosinec 2010.

22 Orgány daňové správy odvodnily toto zpochybnění tvrzením, že plnění nebylo uskutečněno a faktura ze dne 29. listopadu 2010 je součástí systému daňových podvodů, který odhalila daňová kontrola. Vzhledem k tomu, že společnost Agra Plani nebyla zapsána u národního úřadu pro obilniny, nebyla podle vnitrostátních právních předpisů oprávněna obilniny prodávat, což musela FIRIN vědět. Celá částka plateb poskytnutých dne 30. listopadu 2010 společností FIRIN společnosti AGRA Plani ve výši 4 170 000 BGN, tj. částka převyšující částku uvedenou na fakturu, byla navíc téhož dne převedena na účet společnosti York Skay. Rovněž téhož dne společnost York Skay převedla částku 3 600 000 BGN na bankovní účet společnosti FIRIN.

23 Orgány daňové správy nepojaly z důvodu nedostatečných odvodnění vysvětlení týkající se povahy těchto pohybů na bankovních účtech, k nimž podle společnosti FIRIN došlo v případě

prvního pohybu v důsledku poskytnuté společnosti Agra Plani společnosti York Skay a v případě druhého pohybu v důsledku dodatečného kapitálového vkladu do společnosti FIRIN.

24 Dne 26. září 2011 byl na základě této daňové kontroly vydán opravný daňový výměr. FIRIN podala proti tomuto daňovému výměru správní odvolání k Direktor, který rozhodnutím ze dne 16. ledna 2012 tento výměr potvrdil.

25 FIRIN následně podala žalobu proti tomuto rozhodnutí Direktor, kterým byl potvrzen daňový výměr, k předkládajícímu soudu a uvedla, že splňuje všechny podmínky pro to, aby mohla odejít od daně částku 600 000 BGN, a že důvody odejmutí tohoto odpisu daně se týkaly okolností, jako například fiktivní povahy plnění, které se neuplatní pro účely odejmutí nároku na odpis, nýbrž na vznik ručení za DPH, která nebyla odvedena jejím dodavatelem.

26 Za těchto okolností se předkládající zamýšlí nad otázkou, zda lze přiznat nárok na odpis DPH v případě, kdy očekávané plnění nemohlo být z různých důvodů uskutečнено, a zda je možné provést následnou opravu. Tento soud si rovněž klade otázku, zda je vnitrostátní systém společného a nerozdílného ručení v oblasti DPH slučitelný s unijním právem.

27 Za těchto podmínek se Administrativen sad Veliko Tarnovo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být v takových případech, jako je případ v původním řízení, kdy je DPH související s platbou předem za budoucí a jasně definované dodání zboží, okamžitě a skutečně odpovítena, ustanovení čl. 168 písm. a) ve spojení s článkem 65, čl. 90 odst. 1 a čl. 185 odst. 1 směrnice 2006/112 [...] vykládána v tom smyslu, že vzhledem k objektivním nebo subjektivním důvodům nedodání hlavního protiplnění v souladu s dodacími podmínkami musí být nárok na odpis daně odejmut v době jeho uplatnění?

2) Vyplyvá z tohoto výkladu uvedených článků ve vzájemném spojení a s ohledem na zásadu neutrality DPH skutečnost, že v této situaci je (či není) relevantní objektivní možnost dodavatelky opravit vyúčtovanou DPH nebo základ daně faktury způsobem stanoveným vnitrostátním zákonem; a jaký dopad by taková oprava mohla mít na odejmutí původního odpisu daně?

3) Je třeba vykládat článek 205 ve spojení s čl. 168 písm. a) a článkem 193, a též s ohledem na bod 44 odvodnění uvedené směrnice 2006/112 v tom smyslu, že členským státem umožňují, aby příjemci plnění odejmutí odpisu DPH pouze na základě takových kritérií, která samy stanovily ve svých vnitrostátních zákonech, podle nichž se daňová povinnost uloží jiné osobě, než je osoba povinná k dani, jestliže by se v takovém případě konečný výsledek daně lišil od výsledku v případě, kdy by byla striktně dodržena všechna pravidla stanovená členským státem?

4) V případě kladné odpovědi na této otázku: Jsou takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, přípustné při použití článku 205 směrnice 2006/112 a slučitelné se zásadami efektivity a proporcionality, pokud zavádí společné a nerozdílné ručení v oblasti DPH, a to na základě domněnek, jež nevycházejí z přímo zjistitelných objektivních skutečností, nýbrž z institutů koncipovaných občanským právem, o kterých bude v případě sporu definitivně rozhodnuto v jiném řízení?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

28 V rámci svých otázek chce předkládající soud požádat Soudní dvůr o výklad ustanovení směrnice 2006/112 týkajících se dvou různých aspektů právní úpravy DPH, a sice právní úpravy

týkající se nároku na odpot dan? odvedené na vstupu a dále právní úpravy týkající se společného a nerozdílného ruení osoby povinné k dani za da?, kterou dluží tetí osoba, obsažené v ?látku 205 této sm?rnice.

29 Je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury je postup zavedený ?lánkem 267 SFEU nástrojem spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy, díky n?muž Soudní dv?r poskytuje vnitrostátním soud?m výklad unijního práva, jenž je pro n? nezbytný k vy?ešení spor?, které tyto soudy mají rozhodnout (viz zejména rozsudek ze dne 19. prosince 2013, Fish Legal a Shirley, C?279/12, bod 29).

30 V rámci této spolupráce se na otázky týkající se unijního práva vztahuje domn?nka relevance. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realit? nebo p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dv?r nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užite?nou odpov?? na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména výše uvedený rozsudek Fish Legal a Shirley, bod 30).

31 Je sice nesporné, že se spor v p?vodním ?ízení týká zpochybn?ní nároku společnosti FIRIN na odpot DPH, avšak z rozhodnutí p?edkládajícího soudu vyplývá, že bulharské orgány da?ové správy se nedomnívaly, že společnost FIRIN m?la společn? a nerozdíln? ru?it za zaplacení DPH dlužné společností Agra Plani.

32 T?etí otázka z?ásti a ?tvrtá otázka p?edkládajícího soudu, v jejichž rámci je žádán výklad ?látku 205 sm?rnice 2006/112, proto do té míry, do jaké se týkají rozsahu takového společného a nerozdílného ruení, zjevn? nemají žádný vztah k p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení, a tudíž musí být prohlášeny za nep?ípustné.

K v?ci samé

33 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu, které se týkají právní úpravy nároku na odpot DPH a které je t?eba zkoumat společn?, je, zda mají být ?lánek 65, ?l. 90 odst. 1, ?l. 168 písm. a), ?l. 185 odst. 1 a ?lánek 193 sm?rnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že odpot DPH provedený p?íjemcem faktury vystavené za ú?elem zaplacení zálohy týkající se dodání zboží musí být opraven, pokud se toto dodání za takových okolností, jako jsou okolnosti v p?vodním ?ízení, nakonec neuskute?nilo, i kdyby byl dodavatel nadále povinen odvést tuto da? a nevrátil uvedenou zálohovou platbu.

34 Je t?eba p?ipomenout, že podle ?látku 167 sm?rnice 2006/112 vzniká nárok na odpot DPH odvedené na vstupu okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpotitelné dan? a že podle ?látku 63 téže sm?rnice je zdanitelné pln?ní uskute?n?no a da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

35 ?lánek 65 sm?rnice 2006/112, podle n?hož platí, že má-li být zálohová platba provedena ještě p?ed dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká da?ová povinnost z p?íjaté ?ástky p?evzetím platby, p?edstavuje odchylku z pravidla uvedeného v tomto ?lánku 63 a musí být jako taková vykládána striktn? (rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, C?419/02, Sb. rozh. s. I?1685, bod 45).

36 Ke vzniku povinnosti k DPH za t?chto okolností je tak t?eba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskute?n?ní zdanitelného pln?ní, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, aby tedy v okamžiku platby zálohy byly zboží ?i služby p?esn? vymezeny (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, bod

48).

37 Je třeba přezkoumat, zda tomu tak je ve věci v povodním řízení, aby bylo možné mít za to, že existuje nárok na odpot daní uplatněný společností FIRIN na základě předemtné zálohové platby.

38 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že když FIRIN zaplatila zálohu dotenou v povodním řízení, bylo zboží, které mělo být předemtem dodání, jasně vymezeno.

39 Jak však uvedla generální advokátka v bodě 24 svého stanoviska, článek 65 směrnice 2006/112 nelze použít, je-li uskutečnění zdanitelného plnění v době zaplacení zálohy nejisté. Tak by tomu bylo zejména v případě podvodného jednání.

40 Je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112. Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpot, je-li s ohledem na objektivní okolnosti prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, body 35 až 37).

41 Tak je tomu v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani. V takovém případě totiž nejsou splněna objektivní kritéria, na kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží“ nebo „poskytnutí služeb“ uskutečněná osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a „ekonomická činnost“ (výše uvedený rozsudek Bonik, bod 38 a citovaná judikatura).

42 S režimem nároku na odpot upraveným ve směrnici 2006/112 není naopak slušitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem ve vztahu k DPH (výše uvedený rozsudek Bonik, bod 41 a citovaná judikatura).

43 Zavedení takového systému sankcí by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bonik, bod 42 a citovaná judikatura).

44 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 uinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, 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 (výše uvedený rozsudek Bonik, bod 43 a citovaná judikatura).

45 Je však třeba připomenout, že v rámci řízení zahájeného na základě článku 267 SFEU nemá Soudní dvůr pravomoc ověřovat ani posuzovat skutkové okolnosti věci v povodním řízení. Je tedy na předkládajícím soudu, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provedl celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností této věci (viz zejména výše uvedený rozsudek Bonik).

46 Z toho plyne, že pouze předkládajícímu soudu přísluší, aby ověřil, zda příslušné orgány daňové správy prokázaly objektivní okolnosti, o které opírají závěr, že FIRIN věděla nebo musela vědět, že předemtem zálohy zaplacené jejímu dodavateli ve skutečnosti nebylo dodání zboží

uvedené na faktu?e vystavené dodavatelem.

47 Za ú?elem poskytnutí užite?né odpov?di p?edkládajícímu soudu je ovšem nutné p?ezkoumat otázky týkající se podmínek opravy DPH, jejíž odpov?et provedla společnost FIRIN, a to pro p?ípad, že na konci posouzení, které má p?edkládající soud provést, dosp?je k záv?ru, že bylo možné se domnívat, že všechny relevantní okolnosti týkající se budoucího dodání již byly známy v okamžiku platby zálohy touto společností, a že toto dodání se tedy nejevilo jako nejisté.

48 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že ?lásky 184 až 186 sm?rnice 2006/112 stanoví podmínky, za kterých mohou orgány da?ové správy vyžadovat od osoby povinné k dani provedení opravy odpov?tu dan? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ?íjna 2012, TETS Haskovo, C?234/11, bod 26).

49 Pokud jde o možný vliv událostí na odpov?et DPH provedený osobou povinnou k dani, které nastaly po provedení tohoto odpov?tu, z judikatury vyplývá, že použití zboží nebo služeb, které je uskute?no nebo které je zamýšleno, ur?uje rozsah po?áte?ního odpov?tu, na který má osoba povinná k dani nárok a rozsah p?ípadných oprav v pr?b?hu následujících období, které musejí být uskute?ny za podmínek stanovených v ?láncích 184 až 186 sm?rnice (viz výše uvedený rozsudek TETS Haskovo, bod 29 a citovaná judikatura)

50 Mechanismus opravy stanovený uvedenými ?lásky sm?rnice je totiž nedílnou sou?ástí režimu odpov?tu DPH stanoveného sm?rnici 2006/112. Tento mechanismus sm?uje ke zvýšení p?esnosti odpov?t? zp?sobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby pln?ní uskute?ná v d?ív?jší fázi dále poskytovala nárok na odpov?et pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí pln?ní podléhajících takové dani. Tento mechanismus má tudíž za cíl založit úzký a p?ímý vztah mezi nárokem na odpov?et DPH zaplacené na vstupu a využíváním dot?eného zboží a služeb pro zdanitelná pln?ní na výstupu (viz výše uvedený rozsudek TETS Haskovo, body 30 a 31).

51 Pokud jde o vznik p?ípadné povinnosti provést opravu odpov?tu DPH odvedené na vstupu, ?l. 185 odst. 1 sm?rnice 2006/112 stanoví zásadu, podle které se taková oprava provádí, zejména pokud se po podání p?iznání k DPH zm?ní okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše daného odpov?tu (viz výše uvedený rozsudek TETS Haskovo, bod 32).

52 V takové situaci, jaká nastala v p?vodním ?ízení, z níž vyplývá, že dodání zboží, za které společnost FIRIN zaplatila zálohu, nebude podle informací p?edkládajícího soudu uskute?no, dosp?la generální advokátka v bod? 35 svého stanoviska k záv?ru, že ke zm?n? okolností zohledn?ných p?i výpo?tu výše daného odpov?tu tedy došlo po podání p?iznání k DPH. V takové situaci tedy orgány da?ové správy mohou vyžadovat provedení opravy odpov?tu DPH provedeného osobou povinnou k dani.

53 Tento záv?r nem?že být zpochybn?n okolností, že samotná DPH, kterou dluží dodavatel, opravena nebude.

54 V tomto ohledu je totiž třeba p?ipomenout, že pokud jde o nakládání s DPH, která byla bezd?vodn? naú?tována z d?vodu neuskute?ní zdanitelného pln?ní, ze sm?rnice 2006/112 vyplývá, že s ob?ma subjekty ú?astníci se pln?ní není nutn? zacházeno stejn?. Na jedné stran? je podle ?lásku 203 sm?rnice 2006/112 vystavitel faktury povinen odvést DPH uvedenou na této faktu?e i tehdy, když nebylo uskute?no zdanitelné pln?ní. Na stran? druhé podle ?lásku 63 a 167 této sm?rnice je uplatn?ní nároku p?íjemce faktury na odpov?et omezeno na dan? související s pln?ním podléhajícím DPH (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, LVK – 56, C?643/11, body 46 a 47).

55 Za takové situace je dodržování zásady da?ové neutrality zajišt?no možnostmi – kterou mají upravit ?lenské státy – opravit jakoukoliv bezd?vodn? naú?tovanou da?, pokud vystavitel faktury

prokáže svou dobrou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz výše uvedený rozsudek LVK – 56, bod 48).

56 Jak dále uvedla generální advokátka v bodě 43 svého stanoviska, dokud za takových okolností, jaké nastaly ve věci v povodním řízení, dodavatel nevrátí zálohovou platbu, nelze snížit základ daně, kterou dluží dodavatel na základě přijetí této zálohové platby, podle ustanovení článku 65 ve spojení s článkem 90 a článkem 193 směrnice 2006/112 (v tomto smyslu, pokud jde o opravu základu daně v případě vrácení plnění, viz rozsudek ze dne 29. května 2001, *Freemans*, C-86/99, *Recueil*, s. I-4167, bod 35).

57 Za těchto okolností a bez ohledu na právo osoby povinné k dani dosáhnout příslušnými prostředky vnitrostátního práva od svého dodavatele vrácení zálohy, kterou zaplatil za dodání zboží, které se nakonec neuskutečnilo, nemění okolnost, že DPH dlužná tímto dodavatelem sama o sobě nebude opravena, nic na právu orgánů daňové správy požadovat vrácení DPH, která byla touto osobou povinnou k dani odečtena na základě zálohy zaplacené za takové dodání.

58 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 65, čl. 90 odst. 1, čl. 168 písm. a), čl. 185 odst. 1 a článek 193 směrnice 2006/112 musejí být vykládány v tom smyslu, že vyžadují, aby odpout DPH provedený příjemcem faktury vystavené za účelem zaplacení zálohy týkající se dodání zboží byl opraven, jestliže se toto dodání za takových okolností, jaké nastaly ve věci v povodním řízení, nakonec neuskutečnilo, i kdyby byl dodavatel nadále povinen odvést tuto daň a nevrátil uvedenou zálohovou platbu.

K nákladům řízení

59 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 65, čl. 90 odst. 1, čl. 168 písm. a), čl. 185 odst. 1 a článek 193 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že vyžadují, aby odpout daně z přidané hodnoty provedený příjemcem faktury vystavené za účelem zaplacení zálohy týkající se dodání zboží byl opraven, jestliže se toto dodání za takových okolností, jaké nastaly ve věci v povodním řízení, nakonec neuskutečnilo, i kdyby byl dodavatel nadále povinen odvést tuto daň a nevrátil uvedenou zálohovou platbu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.