Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

21. listopadu 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Odpočet DPH – Zásada neutrality DPH – Opožděné podání přihlášky k registraci – Vystavení a obsah faktur – Faktura, v níž není uvedena DPH na vstupu – Daň vypočtená na základě protokolu – Neexistence opravené faktury – Nárok na odpočet – Vyloučení“

Ve věci C-624/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Administrativen sad – Varna (Správní soud ve Varně, Bulharsko) ze dne 27. září 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 10. října 2023, v řízení

„SEM Remont“ EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda prvního senátu vykonávající funkci předsedy sedmého senátu, M. L. Arastey Sahún (zpravodajka), předsedkyně pátého senátu a J. Passer, soudce,

generální advokát: A. M. Collins,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za „SEM Remont“ EOOD: A. Bochu, M. Gouraud a B. Le Bret, avocats,

– za Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite: D. Željazkov,

– za bulharskou vládu: T. Mitova a T. Cingileva, jako zmocněnkyně,

* Jednací jazyk: bulharština.

– za Evropskou komisi: D. Drambozova a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyně,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, 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 daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady neutrality daně z přidané hodnoty (DPH).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností „SEM Remont“ EOOD a ředitelem Ředitelství „Opravné prostředky a praxe v oblasti daní a sociálního zabezpečení“ ve Varně při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenije na Nacionalnata agencija za prichodite, Bulharsko) týkajícího se zamítavého rozhodnutí přiznat této společnosti nárok na odpočet DPH.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

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

4 Článek 167 této směrnice stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

5 Článek 168 uvedené směrnice zní takto:

„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;

[…]“

6 Článek 176 této směrnice stanoví:

„Rada [Evropské unie] na návrh [Evropské k]omise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. […]

Do vstupu ustanovení uvedených v prvním pododstavci v platnost mohou členské státy zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech k 1. lednu 1979, nebo jde-li o členské státy, které přistoupily [k Evropskému společenství] po tomto dni, ke dni svého přistoupení.“

7 Článek 178 směrnice o DPH 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 hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;

[…]“

8 Článek 179 této směrnice stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.

Členské státy však mohou požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují příležitostně plnění uvedená v článku 12, byl nárok na odpočet daně uplatněn pouze v okamžiku dodání.“

9 Článek 203 uvedené směrnice zní takto:

„Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.“

10 Článek 218 téže směrnice stanoví:

„Členské státy pro účely této směrnice uznávají za faktury veškeré doklady nebo veškerá sdělení v papírové nebo elektronické podobě, jež splňují podmínky stanovené v této kapitole.“

11 Článek 219 směrnice o DPH stanoví:

„Za fakturu se považuje i každý doklad nebo sdělení, které mění původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje.“

12 Článek 226 této směrnice, který je obsažen v oddíle 4 kapitoly 3 hlavy XI uvedené směrnice, stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[…]

3) identifikační číslo pro DPH uvedené v článku 214, pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu;

[…]

6) množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;

7) den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury;

[…]

8) základ daně pro každou sazbu nebo osvobození, jednotkovou cenu bez DPH a veškeré slevy nebo rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové ceně;

9) uplatněnou sazbu daně;

10) výši daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepřipouští;

[…]“

Bulharské právo

13 Článek 25 zákona o dani z přidané hodnoty (zakon za danak varchu dobavenata stojnost) (DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZDDS“), stanoví:

„1. Zdanitelné plnění ve smyslu tohoto zákona představuje dodání zboží a poskytnutí služeb osobami povinnými k dani podle tohoto zákona, pořízení zboží uvnitř Společenství, jakož i dovoz zboží uvedený v článku 16.

2. […] Zdanitelné plnění je uskutečněno dnem převodu vlastnického práva ke zboží nebo jakéhokoli jiného věcného práva, jakož i jakéhokoli jiného práva nakládat se zbožím jako vlastník, nebo dnem poskytnutí služby.“

14 Článek 71 ZDDS stanoví:

„Dotyčný uplatní nárok na daňovou úlevu, pokud splnil alespoň jednu z následujících podmínek:

1. má daňový doklad vystavený v souladu s podmínkami stanovenými v článcích 114 a 115, v němž je DPH uvedena samostatně pro zboží, které mu bylo dodáno, nebo služby, které mu byly poskytnuty;

[…]“

15 Článek 96 odst. 1 ZDDS zní:

„Každá osoba povinná k dani usazená na bulharském území, která dosáhla zdanitelného obratu ve výši nejméně 50 000 [bulharských leva (BGN) (přibližně 25 600 eur)] za období nepřesahující dvanáct po sobě jdoucích měsíců předcházejících běžnému měsíci, je povinna podat přihlášku k registraci podle tohoto zákona ve lhůtě sedmi dnů od uplynutí zdaňovacího období, ve kterém dosáhla tohoto obratu. Pokud osoba povinná k dani daného obratu dosáhne za období nepřesahující dva po sobě jdoucí měsíce, včetně běžného měsíce, je povinna podat přihlášku k registraci ve lhůtě sedmi dnů ode dne, kdy dosáhla tohoto obratu.“

16 Článek 102 ZDDS stanoví:

„1. Pokud daňový orgán zjistí, že určitá osoba nesplnila ve stanovené lhůtě svoji povinnost podat přihlášku k registraci, jsou-li splněny podmínky pro registraci, zaregistruje ji svým rozhodnutím.

2. Rozhodnutí uvedené v odstavci 1 uvádí základ a datum vzniku povinnosti registrace.

3. […] Pro účely stanovení daňové povinnosti osoby, která ve stanovené lhůtě nepodala přihlášku k registraci, přestože k tomu byla povinna, je tato osoba považována za osobu povinnou odvést daň ze zdanitelných dodání a pořízení uvnitř Společenství, která uskutečnila, jakož i ze zdanitelných služeb, které jí byly poskytnuty a za které odvádí daň příjemce:

1) […] za období od uplynutí lhůty, ve které mělo být přijato rozhodnutí o registraci, kdyby osoba podala přihlášku k registraci ve stanovené lhůtě, do dne, kdy byla daňovým orgánem zaregistrována;

2) […] za období od uplynutí lhůty, ve které mělo být přijato rozhodnutí o registraci, kdyby osoba podala přihlášku k registraci ve stanovené lhůtě, do dne zániku důvodů pro registraci.

4. […] V případech uvedených v čl. 96 odst. 1 druhé větě, se pro účely stanovení daňových dluhů osoby, která nepodala přihlášku k registraci ve stanovené lhůtě, ačkoli k tomu byla povinna, má za to, že uvedená osoba je povinna odvést daň ze zdanitelných dodání, v jejichž důsledku zdanitelný obrat překročil [prahovou hodnotu] 50 000 BGN [přibližně 25 600 eur], a to ode dne překročení [prahové hodnoty] obratu, až do dne, kdy daňový orgán danou osobu zaregistroval, nebo do dne, kdy zanikly důvody pro registraci. Daň je dlužná ze zdanitelných dodání, které vedou k překročení [prahové hodnoty] obratu. Osoba je rovněž povinna odvést daň ze zdanitelných služeb, které jí byly poskytnuty a za které odvádí daň příjemce, a ze zdanitelných pořízení uvnitř Společenství, která uskutečnila během dotčeného období.

[…]“

17 Článek 114 odst. 1 ZDDS zní:

„Faktura musí obsahovat následující údaje:

[…]

11) jednotkovou cenu bez daně a základ daně při dodání, jakož i poskytnuté obchodní slevy a rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové ceně;

12) sazbu daně a, je-li sazba nulová, důvody jejího uplatnění a důvody nevyúčtování daně;

13) výši daně;

14) částku, která má být zaplacena, pokud se liší od základu daně a daně;

[…]“

18 Článek 116 ZDDS stanoví:

„1. Faktury a s nimi související oznámení není možné opravovat nebo doplňovat. Chybně vystavené nebo opravené dokumenty je třeba zrušit a vystavit nové.

2. Za chybně vystavené dokumenty jsou považovány rovněž faktury a související oznámení, na nichž není uvedena DPH, přestože by uvedena být měla.

[…]

4. Pro účely zrušení chybně vystavených nebo opravených dokladů v účetnictví dodavatele nebo pořizovatele se pro každou ze stran vypracuje protokol, který obsahuje následující údaje:

1) důvod zrušení;

2) číslo zrušeného dokumentu a datum jeho vystavení;

3) číslo nového dokumentu a datum jeho vystavení;

4) podpis osob, které vypracovaly protokol pro každou ze stran.

5. Všechna vyhotovení zrušených dokumentů uchovává subjekt, který je vydal, a jsou zaneseny do účetní evidence dodavatele a příjemce v souladu s prováděcím předpisem k zákonu.

[…]

7. […] Oprava faktur a oznámení v případě pravomocného aktu vydaného správcem daně se provede v souladu s odstavci 1 až 6, pokud byl dluh stanovený v tomto aktu uhrazen do státního rozpočtu na účet příslušného územního ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy [(Nacionalna agencia za prichodite, Bulharsko)] nebo započten správcem daně.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

19 SEM Remont je společností založenou podle bulharského práva, která vykonává činnost v oblasti výstavby podzemních a nadzemních železničních tratí. Je osobou povinnou k DPH.

20 Dne 4. srpna 2020 uzavřela tato společnost se společností Gidrostroj – Russia OOD, společností založenou podle ruského práva specializující se na poskytování plavidel k provádění hloubicích prací, smlouvu o provedení výkopových prací ve vodní části přístavu Varna (Bulharsko). Podle této smlouvy byla společnost Gidrostroj – Russia dodavatelem a společnost SEM Remont jejich příjemcem.

21 Ve dnech 31. října a 15. listopadu 2020 vystavila společnost Gidrostroj – Russia společnosti SEM Remont dvě faktury za práce provedené na základě této smlouvy, které zněly na částky ve výši 1 320 542,97 BGN (přibližně 675 200 eur) a 2 440 972,26 BGN (přibližně 1 248 100 eur). Ke dni vystavení těchto faktur nebyla společnost Gidrostroj – Russia na základě ZDDS v Bulharsku registrována pro účely DPH, takže na uvedených fakturách neuvedla DPH. Dotčené práce byly provedeny později a určeny společnosti ES BILD, založené mezi společnostmi SEM Remont a EIS – Stroitelna kompania AD, která byla zástupcem společnosti Gidrostroj – Russia v Bulharsku.

22 Společnost Gidrostroj – Russia podala přihlášku k registraci k DPH dne 26. listopadu 2020. Rozhodnutí o registraci, které bylo vydáno dne 10. prosince 2020, jí bylo doručeno dne 11. prosince 2020.

23 U společnosti Gidrostroj – Russia byla provedena daňová kontrola, která umožnila prokázat, že tato společnost překročila ode dne 9. prosince 2019 prahovou hodnotu zdanitelného obratu stanovenou v čl. 96 odst. 1 ZDDS, která odůvodňovala její registraci k DPH, a že tedy měla podle tohoto ustanovení podat přihlášku k registraci na základě tohoto zákona nejpozději dne 16. prosince 2019. Vzhledem k tomu, že uvedená společnost tuto povinnost nesplnila, byla považována za osobu povinnou odvést DPH z plnění přesahujících tuto prahovou hodnotu za období od 9. prosince 2019 do dne její skutečné registrace na základě čl. 96 odst. 1 ZDDS, tedy dne 11. prosince 2020.

24 Dne 11. prosince 2020 vyzval správce daně společnost Gidrostroj – Russia, aby vyúčtovala DPH ze zdanitelných plnění za uvedené období a předložila protokol podle čl. 117 odst. 1 bodu 1 ZDDS. Dopisem ze dne 12. července 2021 mu tato společnost předala tento protokol ze dne 29. června 2021, v němž byla tato DPH vyúčtována a v němž je uvedena jako poskytovatel a příjemce těchto plnění. V tomto protokolu byly uvedeny zejména dvě faktury ze dne 31. října a 15. listopadu 2020 na celkovou částku DPH ve výši 752 303,05 BGN (přibližně 384 650 eur).

25 Společnost EIS – Stroitelna kompania, zastupující společnost Gidrostroj – Russia v Bulharsku, jejíž bankovní účet byl použit k úhradě daňových povinností této společnosti v tomto členském státě, uzavřela dne 13. července 2021 se společností SEM Remont smlouvu, na základě které jí tato společnost poskytla úvěr ve výši 752 303,05 BGN, která odpovídala částce DPH uvedené v protokolu týkajícím se těchto dvou faktur. Společnost EIS – Stroitelna kompania použila částku tohoto úvěru skutečně na úhradu této DPH do bulharského státního rozpočtu.

26 Společnost SEM Remont zaznamenala na základě protokolu do své evidence nákupů a do přiznání k DPH za zdaňovací období v prosinci 2021 nárok na odpočet DPH ve výši 753 390,12 BGN (přibližně 385 200 eur).

27 Správce daně však konstatoval, že ke dni vystavení tohoto protokolu nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, a DPH proto nevznikla. Za těchto podmínek dospěl k závěru, že společnost SEM Remont nesplňuje podmínky pro odpočet DPH stanovené v článku 71 ZDDS, jelikož neměla faktury uvádějící DPH. V tomto ohledu měl správce daně za to, že uvedený protokol není platným dokumentem, který by osvědčoval existenci nároku na odpočet.

28 Správce daně proto odmítl na základě čl. 25 odst. 1 a 4 ZDDS ve spojení s čl. 71 odst. 1 tohoto zákona přiznat společnosti SEM Remont dotyčný nárok na odpočet DPH.

29 Toto odmítnutí ze strany správce daně bylo mimoto odůvodněno okolností, že DPH související s plněními obdrženými od společnosti Gidrostroj – Russia byla vyúčtována v návaznosti na řízení o kontrole této společnosti podle čl. 102 odst. 4 ZDDS. V tomto ohledu použil správce daně výklad tohoto ustanovení podaný Ústavním soudem (Konstitucionen sad, Bulharsko), podle něhož poskytovatel zdanitelného plnění, který nepodal ve stanovené lhůtě přihlášku k registraci, je povinen odvést DPH z tohoto plnění, avšak nemá právo opravit faktury vystavené v období mezi dnem, kdy dosáhl prahové hodnoty zdanitelného obratu, od níž je registrace k DPH povinná, a dnem, kdy byl skutečně registrován k DPH.

30 Společnost SEM Remont podala proti rozhodnutí správce daně, kterým jí byl odepřen nárok na odpočet DPH, žalobu k Administrativen sad – Varna (Správní soud ve Varně, Bulharsko), který je předkládajícím soudem. Uvedený soud si klade otázku, zda jsou se směrnicí o DPH a zásadou neutrality DPH slučitelná ustanovení vnitrostátního práva a praxe vnitrostátního správního orgánu, podle nichž je příjemci plnění v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, odepřen nárok na odpočet DPH, pokud dodavatel, který nebyl registrován k DPH, vystavil fakturu bez uvedení DPH, avšak byl na výzvu správce daně po uskutečnění plnění registrován k DPH a po kontrole nevystavil opravnou fakturu, ale protokol, v němž byl uveden jako poskytovatel a příjemce tohoto plnění a ve kterém je vykázána předmětná faktura, základ daně a DPH, která se na něj vztahovala.

31 Za těchto podmínek se Administrativen sad – Varna (Správní soud ve Varně) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je podle článků 63 a 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), jakož i článků 218 až 220, 226 a 228 [směrnice o DPH] přípustná praxe daňových orgánů při uplatňování vnitrostátních právních předpisů, zejména čl. 71 odst. 1 [ZDDS] ve spojení s čl. 25 odst. 1 ZDDS ve spojení s čl. 102 odst. 4, jakož i články 114, 116 a 117 ZDDS ve spojení s jeho články 125 a 126, podle které byl příjemci plnění podléhajícího DPH za období, ve kterém bylo plnění poskytnuto, i za období, za které bylo přiznáno v daňovém přiznání, odepřen nárok na odpočet [DPH] z důvodu, že faktura, kterou mu vystavil poskytovatel, neuváděla DPH, a později (v průběhu daňové kontroly provedené u poskytovatele) byl vyhotoven doklad, který nesplňuje požadavky na obsah faktury (byl vyhotoven protokol, v němž byl jako poskytovatel i příjemce plnění označen subjekt, který protokol vyhotovil) a v němž byla uvedena faktura vystavená příjemci a DPH ze základu daně, který je v ní udán, a DPH byla odvedena, přičemž příjemce plnění uplatnil nárok na odpočet [DPH] (‚právo na daňovou úlevu' ve smyslu ZDDS) až na základě protokolu vyhotoveného poskytovatelem, a osobě povinné k dani na základě této praxe je prakticky znemožněno či nadměrně ztíženo uplatnění nároku na odpočet [DPH]?

2) Je-li odpověď na první otázku záporná, k jakému okamžiku musí být uplatněn nárok na odpočet – ke dni vystavení faktury, ve které není vykázána [DPH], nebo ke dni vyhotovení protokolu poskytovatelem?

3) Jsou podle článku 203 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 178 písm. a) a článkem 176 a zásadou neutrality přípustné takové ustanovení, jako je čl. 102 odst. 4 ZDDS, a praxe vnitrostátní daňové správy, podle nichž je poskytovatel plnění podléhajících DPH, který v zákonem stanovené lhůtě běžící od dne, kdy mu vnikla povinnost provést registraci podle ZDDS, nepodal přihlášku k registraci podle ZDDS, povinen uhradit DPH pouze za plnění, která poskytl v době od vzniku povinnosti zaregistrovat se k DPH do provedení registrace daňovým orgánem, když není stanovena možnost, aby poskytovatel, kterému byla na základě čl. 102 odst. 4 ZDDS stanovena povinnost registrace k DPH, vystavil příjemcům plnění opravné faktury (nebo jiný doklad), aby tito příjemci mohli uplatnit nárok na odpočet DPH?“

K předběžným otázkám

K první otázce

32 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle které nemá příjemce plnění podléhajícího DPH nárok na odpočet této daně stanovený touto směrnicí v případě, že dodavatel jednak nesplnil svou povinnost stanovenou vnitrostátní právní úpravou podat přihlášku k registraci pro účely DPH a vystavil příjemci faktury, v nichž nebyla uvedena DPH, a jednak v průběhu daňové kontroly vyhotovil protokol vykazující tuto DPH, v němž byl tento dodavatel uveden rovněž jako příjemce tohoto plnění.

33 Podle ustálené judikatury je nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice o DPH nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Konkrétně se tento nárok váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 13. ledna 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, bod 21 a citovaná judikatura).

34 Tento nárok na odpočet je však podmíněn splněním určitých požadavků, a to zejména požadavku stanoveného v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, podle kterého se u DPH, jejíž odpočet je uplatňován, musí jednat o daň, která je splatná nebo byla odvedena (rozsudek ze dne 13. ledna 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, bod 22).

35 Je pravda, že Soudní dvůr rozhodl, že jestliže byla cena určena smluvními stranami bez jakékoliv zmínky o DPH a dodavatel je osobou, která je povinna odvést dlužnou DPH ze zdanitelného plnění, musí být dohodnutá cena v případě, kdy dodavatel nemá možnost získat od pořizovatele DPH požadovanou daňovou správou, považována za cenu již zahrnující DPH (rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 43, jakož i ze dne 13. ledna 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, bod 23; v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. července 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, body 30 až 34).

36 V projednávané věci však, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, byl v dotyčných fakturách uveden jen základ daně bez DPH a tato daň byla uvedena pouze v protokolu vyhotoveném dodavatelem, tedy společností Gidrostroj – Russia v průběhu daňové kontroly.

37 Za těchto podmínek se ve věci v původním řízení neuplatní domněnka stanovená judikaturou uvedenou v bodě 35 tohoto rozsudku.

38 Pokud jde o tento protokol, je nutno uvést, že v rozsudku ze dne 29. září 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, bod 46) sice Soudní dvůr rozhodl, že článek 203 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že smlouva, po jejímž uzavření nebyla vystavena smluvními stranami faktura, může být považována za fakturu ve smyslu tohoto ustanovení, pokud tato smlouva obsahuje veškeré informace nezbytné k tomu, aby správce daně členského státu mohl určit, zda jsou v daném případě splněny věcné podmínky nároku na odpočet DPH.

39 Protokol, o který se jedná v projednávané věci, vystavený společností Gidrostroj – Russia, který uváděl, že tato společnost je poskytovatelem a současně příjemcem dotčeného plnění, a který nebyl předán společnosti SEM Remont, ale správci daně v průběhu kontroly, kterou tento orgán prováděl, však nemůže být považován za takovou smlouvu mezi stranami, jako je smlouva, o kterou se jednalo v rozsudku uvedeném v předchozím bodě.

40 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, směrnice o DPH a základní zásada neutrality DPH vyžadují, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, i když osoby povinné k dani nesplnily určité formální podmínky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. září 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, bod 38 a citovaná judikatura).

41 Je třeba konstatovat, že ve věci v původním řízení společnost SEM Remont DPH neodvedla a nebyla povinna ji odvést. Správce daně totiž konstatoval, že dotyčné faktury byly vystaveny za plnění uskutečněné později společností Gidrostroj – Russia, přičemž příjemcem tohoto plnění byla společnost ES BILD, založená mezi společnostmi SEM Remont a EIS – Stroitelna kompania.

42 Toto zjištění není zpochybněno existencí smlouvy o úvěru na částku, pro kterou byl společnosti SEM Remont odepřen odpočet DPH, uzavřené mezi touto společností a společností EIS – Stroitelna kompania jakožto zástupcem společnosti Gidrostroj – Russia, jelikož tato smlouva nezakládá povinnost společnosti SEM Remont zaplatit dodavateli DPH a nepředstavuje opravu faktur, které společnost Gidrostroj – Russia vystavila společnosti SEM Remont.

43 Za těchto podmínek nelze považovat požadavky uvedené v bodě 34 tohoto rozsudku, kterým podléhá nárok na odpočet DPH, za splněné.

44 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, podle které nemá příjemce plnění podléhajícího DPH nárok na odpočet této daně stanovený touto směrnicí v případě, že dodavatel jednak nesplnil svou povinnost stanovenou touto právní úpravou podat přihlášku k registraci pro účely DPH a vystavil příjemci faktury, v nichž nebyla uvedena DPH, a jednak v průběhu daňové kontroly vyhotovil protokol vykazující tuto DPH, v němž byl tento dodavatel uveden rovněž jako příjemce tohoto plnění.

Ke druhé otázce

45 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda v případě uvedeném v první otázce vzniká nárok na odpočet DPH ke dni vystavení faktury, ve které není tato daň vykázána, nebo ke dni vyhotovení protokolu dodavatelem.

46 Vzhledem k odpovědi podané na první otázku se druhá otázka stala bezpředmětnou a není tedy namístě na ni odpovídat.

K třetí otázce

47 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH a zásada neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která vylučuje možnost opravy faktury v případě, že jednak faktura, kterou dodavatel předal příjemci plnění podléhajícího DPH, tuto daň neuváděla, a jednak tento dodavatel vyhotovil v průběhu daňové kontroly, která u něj byla provedena, protokol vykazující DPH, v němž byl tento dodavatel uveden rovněž jako příjemce tohoto plnění.

48 Je pravda, že Soudní dvůr uznal, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení daně byly přiznány, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům, avšak za podmínky, že jsou splněny hmotněprávní věcné požadavky (rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, bod 59 a citovaná judikatura).

49 Zároveň se judikatura Soudního dvora k opravě faktur se zpětným účinkem týká odpočtu DPH odvedené na vstupu.

50 V tomto ohledu Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43), rozhodl, že článek 167, čl. 178 písm. a), článek 179 a čl. 226 bod 3 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které oprava faktury, která se týká povinného údaje, a sice identifikačního čísla pro DPH, nemá zpětný účinek, takže nárok na odpočet DPH uplatněný na základě opravené faktury se netýká roku, ve kterém byla tato faktura původně vystavena, ale roku, ve kterém byla faktura opravena.

51 Ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, však byla DPH zaplacena na vstupu společností, která ve svých daňových přiznáních uvedla odpočet této DPH.

52 Jak vyplývá z rozsudku ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), správce daně se nemůže omezit na přezkum samotné faktury. Musí rovněž zohlednit dodatečné informace poskytnuté osobou povinnou k dani. Toto konstatování je potvrzeno článkem 219 směrnice o DPH, který za fakturu považuje i každý doklad nebo sdělení, které mění původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje.

53 V posledně uvedeném rozsudku tedy Soudní dvůr rozhodl, že čl. 178 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním daňovým orgánům v tom, aby odmítly uznat nárok na odpočet DPH pouze z toho důvodu, že osoba povinná k dani má fakturu, která nesplňuje podmínky vyžadované čl. 226 body 6 a 7 této směrnice, i když uvedené orgány disponují všemi informacemi nezbytnými k ověření, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky pro uplatnění tohoto nároku.

54 Stále ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 –Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), byla DPH odvedena na vstupu společností, která byla příjemcem služeb podléhajících DPH a požádala o odpočet této daně.

55 S ohledem na úvahy týkající se první otázky v projednávané věci, co se týče neexistence nároku společnosti SEM Remont na odpočet DPH, je třeba zdůraznit, že v souladu s judikaturou Soudního dvora se mechanismus pro opravu neoprávněných odpočtů DPH stanovený směrnicí o DPH nepoužije, pokud byl odpočet původně proveden bez jakéhokoliv nároku na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, body 42 a 43).

56 V rozsudku ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297, body 34 a 35), rozhodl Soudní dvůr, že společný systém DPH sice nezakazuje provádět opravu chybných faktur, avšak to nemění nic na tom, že ve sporu ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, byly nezbytné informace, které měly faktury doplnit a zhojit jejich vady, předloženy, až když správce daně přijal rozhodnutí o odmítnutí nároku na odpočet DPH. Před přijetím tohoto rozhodnutí nebyly tedy faktury předložené uvedenému správci ještě opraveny tak, aby mu umožňovaly zajistit správný výběr DPH a jeho kontrolu.

57 V bodě 36 uvedeného rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že harmonizovaný režim DPH nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž lze příjemcům služeb povinným k dani, kteří mají k dispozici neúplné faktury, odepřít nárok na odpočet DPH, i když jsou tyto faktury po přijetí takového zamítavého rozhodnutí doplněny poskytnutím informací, které mají prokázat reálnost, povahu a částku fakturovaných plnění.

58 V rozsudku ze dne 23. dubna 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, bod 39), který se týká bulharské právní úpravy, Soudní dvůr rozhodl, že nemožnost opravit daňové doklady v případě, kdy bylo definitivně vyloučeno veškeré nebezpečí ztráty daňových příjmů, není nezbytná pro zajištění výběru DPH a pro předcházení podvodům.

59 Ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, však jak poskytovatel, tak příjemce dotčených služeb odvedli DPH, takže k výběru této daně správcem daně došlo dvakrát. Neexistovalo tedy žádné nebezpečí ztráty daňových příjmů.

60 Tak tomu naproti tomu není v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, jelikož společnost SEM Remont DPH na vstupu neodvedla a nebyla povinna ji odvést, jak bylo uvedeno v bodě 41 tohoto rozsudku.

61 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH a zásada neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která vylučuje možnost opravy faktury v případě, že jednak faktura, kterou dodavatel předal příjemci plnění podléhajícího DPH, tuto daň neuváděla, a jednak tento dodavatel vyhotovil v průběhu daňové kontroly, která u něj byla provedena, protokol vykazující DPH, v němž byl tento dodavatel uveden rovněž jako příjemce tohoto plnění.

K nákladům řízení

62 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

1) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010,

musí být vykládána v tom smyslu, že

nebrání právní úpravě členského státu, podle které nemá příjemce plnění podléhajícího dani z přidané hodnoty (DPH) nárok na odpočet této daně stanovený touto směrnicí v případě, že dodavatel jednak nesplnil svou povinnost stanovenou touto právní úpravou podat přihlášku k registraci pro účely DPH a vystavil příjemci faktury, v nichž nebyla uvedena DPH, a jednak v průběhu daňové kontroly vyhotovil protokol vykazující tuto DPH, v němž byl tento dodavatel uveden rovněž jako příjemce tohoto plnění.

2) Směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2010/45 a zásada neutrality daně z přidané hodnoty (DPH)

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání právní úpravě členského státu, která vylučuje možnost opravy faktury v případě, že jednak faktura, kterou dodavatel předal příjemci plnění podléhajícího DPH, tuto daň neuváděla, a jednak tento dodavatel vyhotovil v průběhu daňové kontroly, která u něj byla provedena, protokol vykazující DPH, v němž byl tento dodavatel uveden rovněž jako příjemce tohoto plnění.

Podpisy