

**Spojené věci C-95/07 a C-96/07**

**Ecotrade SpA**

**v.**

**Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3**

(žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Commissione tributaria provinciale di Genova)

„Šestá směrnice o DPH – Přenesení daňové povinnosti – Nárok na odpočet daně – Prekluzivní lhůta – Nesrovnalosti týkající se účtnictví a daňových přiznání mající vliv na plnění, jež jsou předmětem režimu přenesení daňové povinnosti“

Shrnutí rozsudku

1. *Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daně z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty – Odpočet daně zaplacené na vstupu*

*[Směrnice Rady 77/388, článek 17, čl. 18 odst. 2 a 3 a čl. 21 odst. 1 písm. b)]*

2. *Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daně z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty – Odpočet daně zaplacené na vstupu*

*[Směrnice Rady 77/388, čl. 18 odst. 1 písm. d) a článek 22]*

1. Článek 17, čl. 18 odst. 2 a 3, jakož i čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 2000/17, nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví prekluzivní lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně osobou povinnou k dani, pokud je dodržena zásada rovnocennosti, která vyžaduje, aby se lhůta použila stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na právu Společenství, a zásada efektivit, podle které prekluzivní lhůta nesmí znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat uplatnění nároku na odpočet daně.

Zásada efektivit není porušena pouhou skutečností, že daňová správa má pro vymáhání neuhrazené daně z přidané hodnoty k dispozici lhůtu, která je delší nežli lhůta, kterou mají osoby povinné k dani pro uplatnění svého nároku na odpočet daně, jelikož situace daňové správy nemůže být srovnávána se situací osoby povinné k dani a skutečnost, že prekluzivní lhůta začíná v okamžiku daňové správy běžet od pozdějšího data, než je datum počátku běžu prekluzivní lhůty v okamžiku osob povinné k dani pro uplatnění jejího nároku na odpočet daně, nemůže narušit zásadu rovnosti.

(viz body 46, 51, 54, výrok 1)

2. Článek 18 odst. 1 písm. d) a článek 22 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 2000/17, brání praxi oprav daňových přiznání a vymáhání daně z přidané hodnoty, která sankcionuje porušení jednak povinností vyplývajících z formalit stanovených vnitrostátní právní úpravou podle tohoto čl. 18 odst. 1 písm. d), a jednak povinností týkajících se účtnictví a daňových přiznání, vyplývajících z uvedeného čl. 22 odst. 2 a 4, odepřením nároku na odpočet daně v případě použití režimu

přenesení daňové povinnosti.

Porušení formalit, které ukládá členský stát podle čl. 18 odst. 1 písm. d) šesté směrnice, osobou povinnou k dani ji totiž nemůže zbavit jejího nároku na odpočet, jelikož podle zásady daňové neutrality musí být odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým formálním požadavkům

Krom toho, opatření přijatá členskými státy k zajištění toho, aby osoby povinné k dani splnily své povinnosti týkající se daňových přiznání a odvodu, nebo k uložení dalších povinností, které považují za nezbytné k správnému výberu daně a k předcházení daňovým únikům, nemohou být používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Praxe oprav a vymáhání, která sankcionuje nedodržení povinností týkajících se účetnictví a daňových přiznání osobou povinnou k dani odepřením nároku na odpočet daně, jde přitom zjevně nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajistit správné provádění takových povinností ve smyslu čl. 22 odst. 7 šesté směrnice, jelikož právo Společenství nebrání členským státům, aby jako sankci za porušení uvedených povinností případně uložily pokutu nebo peněžní sankci odpovídající závažnosti přestupku. Uvedená praxe jde rovněž nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného výberu daně z přidané hodnoty a předcházení daňovým únikům, jelikož může dokonce vést ke ztrátě nároku na odpočet daně, pokud k opravě daňového přiznání daňovou správou dojde až po uplynutí prekluzivní lhůty, kterou k provedení odpočtu osoba povinná k dani disponuje.

(viz body 62–63, 65–68, 72, výrok 2)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

8. května 2008(\*)

„Šestá směrnice o DPH – Přenesení daňové povinnosti – Nárok na odpočet daně – Prekluzivní lhůta – Nesrovnalosti týkající se účetnictví a daňového přiznání mající vliv na plnění, jež jsou předmětem režimu přenesení daňové povinnosti“

Ve spojených věcech C-95/07 a C-96/07,

jejímž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutími Commissione tributaria provinciale di Genova (Itálie) ze dne 13. prosince 2006, došlými Soudnímu dvoru dne 20. února 2007, v řízeních

**Ecotrade SpA**

proti

**Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh a A. Arabadžev

(zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. ledna 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Ecotrade SpA A. Lovisolem a N. Raggim, avvocati,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za kyprskou vládu A. Pantazi-Lambrou, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství A. Aresuem a M. Afonso, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. března 2008,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článku 17, čl. 18 odst. 1 písm. d), čl. 21 odst. 1 a článku 22 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 daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2000/17/ES ze dne 30. března 2000 (Úř. věst. L 84, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 333; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi Ecotrade SpA (dále jen „Ecotrade“) a Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 (daňová správa v Janově 3, dále jen „Agenzia“), jejichž předmětem je několik výměr vydaných tímto posledně uvedeným orgánem, týkajících se oprav, pro účely daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), daňových přiznání vyhotovených touto společností za daňové roky 2000 a 2001.

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Společenství*

3 Co se týče nároku na odpouštění, čl. 17 odst. 1 a 2 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f odst. 1 téže směrnice, stanoví:

„1. Nárok na odpouštění daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpouštěitelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpoutat od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani.“

4 Podle odstavce 6 téhož článku 17 mohou členské státy zachovat veškerá vnitřní opatření obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada

Evropské unie nestanoví z jakých výdajů nelze DPH odpočíst, přičemž toto ustanovení upřesňuje, že za žádných okolností se nárok na odpočet nebude vztahovat na výdaje, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci. Odstavec 7 uvedeného článku umožňuje, aby členské státy, s výhradou konzultací podle článku 29 téže směrnice, z důvodů hospodářského cyklu zcela nebo zčásti vyloučily ze systému odpočtu veškerý nebo některý investiční majetek či jiný majetek.

5 Podle čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28g, je v rámci vnitřního systému povinen odvádět DPH příjemce služby uvedené zejména v čl. 28b části C téže směrnice, pokud je tato služba poskytována osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku. Článek 28b část C, na kterou se takto odkazuje, se týká „poskytování služeb při přepravě zboží uvnitř Společenství“. Tento režim, který se použije i na další služby, je obecně znám pod obvyklým názvem „přenesení daňové povinnosti“.

6 Pokud jde o pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně za takových okolností, jaké jsou popsány v předcházejícím bodě, čl. 18 odst. 1 písm. d) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 2 téže směrnice, stanoví, že pro uplatnění tohoto nároku musí osoba povinná k dani splnit formality předepsané jednotlivými členskými státy.

7 Článek 18 odst. 2 a 3 šesté směrnice zní následovně:

„2. Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané daňové období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle odstavce 1.

3. Členské státy stanoví podmínky a postup, jímž může být osoba povinná k dani oprávněna k provedení odpočtu daně, který neprovedla v souladu s odstavci 1 a 2.“

8 Některé povinnosti, které připadají osobě povinné k dani, jsou kromě toho stanoveny v článku 22 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h. K této povinnosti patří i povinnost stanovená v čl. 22 odst. 2 písm. a), podle které osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k tomu, aby správci daně umožnilo uplatnit a prověřit DPH, jakož i povinnost, uvedená v odstavci 4 písm. a) a b) téhož článku, podle kterých osoba povinná k dani předloží ve stanovené lhůtě daňové přiznání, které musí obsahovat všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a provedení odpočtu daně.

9 Konečně odstavce 7 a 8 uvedeného článku 22 zní následovně:

„7. Členské státy přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby, které podle čl. 21 odst. 1 písm. a) a b) považují za daňové dlužníky namísto osoby povinné k dani, která není usazena v tuzemsku, splnily povinnosti stanovené v tomto článku týkající se prohlášení a odvodu [...]“.

8. Členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátními i plátními prováděnými osobami povinnými k dani mezi členskými státy, a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překročováním hranic.“

#### *Vnitrostátní právní úprava*

10 V italském právu jsou základní ustanovení, která jsou relevantní v oblasti DPH, stanovena jednak nařízením prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972, jímž se zavádí a upravuje

dať z pridané hodnoty (býžný doplnk GURI č. 292 ze dne 11. listopadu 1972), ve znění několika změn, (dále jen „DPR č. 633/72“), a jednak legislativním nařízením č. 331 ze dne 30. srpna 1993 (GURI č. 203 ze dne 30. srpna 1993, dále jen „legislativní nařízení č. 331/93“).

11 První věta čl. 17 třetího pododstavce DPR č. 633/72 stanoví:

„Povinnosti, které se vztahují k [...] poskytování služeb na území státu osobami, které tam nejsou usazeny [...] budou splněny odběrateli, kteří jsou na území státu usazeni, již [...] užívají tyto služby při své obchodní, umělecké nebo profesní činnosti.“

12 Článek 19 první pododstavec DPR č. 633/72 stanoví:

„[...] Nárok na odpot daně ze zakoupeného nebo dovezeného zboží a služeb vzniká v okamžiku vzniku daňové povinnosti a může být uplatněn nejpozději při odevzdání daňového přiznání za druhý rok po roce, kdy nárok na odpot vznikl, a za podmínek existujících v době, kdy nárok vznikl.“

13 Podle článku 23, nazvaného „Evidence faktur“, odst. 1 a 2 DPR č. 633/72 musí osoba povinná k dani do patnácti dnů zaregistrovat vystavené faktury v příslušné evidenci s uvedením jejich pořadového čísla, data vystavení, zdanitelné částky a částky DPH, odděleně pro každou sazbu, jakož i podniku, jména nebo názvu odběratele zboží nebo služeb, nebo v případech, na které odkazuje čl. 17 odst. 3 téhož legislativního nařízení, jména nebo názvu dodavatele.

14 Pod názvem „Evidence nákupů“ čl. 25 odst. 1 DPR č. 633/72 ukládá osobám povinným k dani povinnost, aby faktury a celní výkazy týkající se zboží nebo služeb zakoupených nebo dovezených při provozování jejich podniku, včetně faktur vystavených podle čl. 17 odst. 3 uvedeného nařízení, čísovaly postupně a registrovaly je v příslušné evidenci před tím, nežli uskuteční periodickou platbu nebo podají roční daňové přiznání, v němž tato osoba povinná k dani uplatňuje nárok na odpot DPH související s těmito fakturami.

15 Podle čl. 47 odst. 1 legislativního nařízení č. 331/93, nazvaného „Evidence operací uvnitř Společenství“, musí být faktury týkající se zejména přepravy zboží uvnitř Společenství a poskytování služeb s ní souvisejících, odděleně zaregistrovány v mšici, ve kterém byly převzaty nebo později, ale v každém případě do 15 dnů od jejich převzetí, v evidenci vystavených faktur, na kterou odkazuje čl. 23 odst. 1 a 2 DPR č. 633/72, s uvedením mšice, ve kterém byly převzaty, jakož i v evidenci nákupů, na kterou odkazuje čl. 25 odst. 1 téhož nařízení, s uvedením mšice, ve kterém byly vystaveny.

16 Konečně první věta čl. 57 prvního pododstavce DPR č. 633/72 stanoví:

„Oznámení o opravách a výměry [...] musí být doručeny do 31. prosince čtvrtého roku po roce, ve kterém bylo předloženo daňové přiznání, jinak dojde ke ztrátě souvisejícího nároku.“

### **Spor v povodním řízení a předběžné otázky**

17 Ecotrade je akciová společnost, založená podle italského práva, která se specializuje na oblast obchodu s granulovanou vysokopecní struskou a dalšími složkami pro výrobu cementu, zejména syntetickými odličky a škvárou.

18 V letech 2000 a 2001 Ecotrade pověřila hospodářské subjekty neusazené v Itálii přepravou těchto materiálů z Itálie do jiných členských států Evropského společenství. Na fakturách, které tyto subjekty vystavily za služby poskytnuté Ecotrade, byly uvedené služby popsány buď jako „charter plavidel“ nebo „přeprava“ (dále jen „dotčená plnění“). Žádná z faktur však neuváděla DPH a některé uváděly, že tato plnění jsou osvobozena od daně.

19 Ecotrade tak považovala dotčená plnění za osvobozená od DPH. Zaregistrovala tudíž faktury týkající se těchto plnění pouze do evidence nákupů, a nikoli do evidence vystavených faktur, a jako osvobozené od DPH. DPH vztahující se k těmto operacím tudíž nebyla uvedena v daňových přiznáních vyhotovených společností Ecotrade za daňové roky 2000 a 2001.

20 Při kontrole provedené v průběhu roku 2004 Agenzia rozhodla, že dotčená plnění byla službami při přepravě zboží uvnitř Společenství podléhajícími DPH a že se na ně vztahoval režim přenesení daňové povinnosti, což s výjimkou jedné faktury nebylo společností Ecotrade zpochybněno. Agenzia rovněž rozhodla, že tato společnost nedodržela účetní požadavky vztahující se k tomuto režimu přenesení daňové povinnosti vzhledem k tomu, že dotčené faktury byly zaregistrovány pouze v evidenci nákupů, a nikoli v evidenci vystavených faktur.

21 Agenzia tudíž několika výměry provedla pro účely DPH opravu daňových přiznání vyhotovených Ecotrade za daňové roky 2000 a 2001, ve kterých požadovala úhradu nepřiznaných částek DPH v celkové výši odpovídající přibližně 321 000 EUR a uložila administrativní pokuty ve výši přibližně 361 000 EUR.

22 Agenzia měla následně za to, že Ecotrade ztratila svůj nárok na odpočet DPH, jelikož její neuplatnila ve lhůtě dvou let od okamžiku vzniku daňové povinnosti k této dani, jak stanoví čl. 19 první pododstavec druhá veta DPR č. 633/72, kdežto daňová správa ještě mohla využít lhůtu pro vymáhání DPH vztahující se k dotčeným službám, jelikož podle čl. 57 prvního pododstavce uvedeného nařízení oznámení o opravách a výměry mohou být doručeny ve lhůtě čtyř let ode dne předložení daňových přiznání týkajících se sporných daní.

23 Ecotrade napadla dotčené výměry různými žalobami podanými dne 13. února 2005 k Commissione tributaria provinciale di Genova, ve kterých požadovala jejich zrušení. Aby odvodnila účetní postup, který dodržovala, tato společnost tvrdila, že faktury týkající se dotčených plnění byly řádně zaregistrovány v evidenci nákupů, ale vzhledem k tomu, že tato plnění byla omylem považována za osvobozená od DPH, nebyly tyto faktury zaregistrovány v evidenci vystavených faktur. Tato nesrovnalost ale nemůže ohrozit uplatnění nároku na odpočet, jelikož žádný dluh vůči daňové správě nevznikl. V projednávané věci se tedy nepoužije žádné časové omezení nároku na odpočet daně.

24 Agenzia odpověděla před předkládajícím soudem, že Ecotrade měla vystavit fakturu na dotčená plnění sama sobě, vypočítat splatnou DPH, zaregistrovat ji do evidence vystavených faktur, jakož i do evidence nákupů tak, aby by měla dobropis DPH pro účely odpočtu daně vypočítané na vstupu. Podle této metody není částka dlužné DPH ve skutečnosti odběratelem zaplacená, jelikož je neutralizována částkou odpovídající dobropisu DPH. Nárok na odpočet daně přitom musí být uplatněn ve stanovené lhůtě, jinak dojde k jeho ztrátě. Ecotrade, která nedodržela účetní postup stanovený vnitrostátní právní úpravou, měla tudíž povinnost zaplatit splatnou DPH, kdežto ztratila nárok na její odpočet vzhledem k uplynutí prekluzivní lhůty.

25 Za těchto podmínek se Commissione tributaria provinciale di Genova rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky, které jsou totožné pro obě věci C-95/07 a C-96/07:

„1) Brání správný výklad ?látku 17, ?l. 21 odst. 1 a ?látku 22 šesté sm?rnice [...] vnitrostátní právní úprav?, v projednávané v?ci ?látku 19 DPR ?. 633/72, která podmi?uje uplatn?ní nároku na odpo?et [DPH], kterou má platit osoba povinná k dani p?i výkonu své podnikatelské ?innosti, dodržením (dvouleté) lh?ty a sankcionuje její nedodržení zánikem tohoto nároku, zejména v p?ípadech, kdy povinnost k DPH z nákup? zboží nebo služeb vyplývá z použití mechanismu p?enesení da?ové povinnosti, který da?ovému orgánu umož?uje požadovat zaplacení dan? v delší lh?t? (?ty? let, podle ?látku 57 DPR ?. 633/72), nežli je lh?ta stanovená podnikateli pro uplatn?ní odpo?tu dan?, po jejímž uplynutí naopak podnikatel?v nárok zaniká?

2) Brání správný výklad ?l. 18 odst. 1 písm. d) šesté sm?rnice [...] vnitrostátní právní úprav? která, p?i úprav? ‚formalit‘ stanovených tímto ?lánkem prost?ednictvím mechanismu p?enesení da?ové povinnosti upraveného ustanovením ?l. 17 odst. 3 ve spojení s ?lásky 23 a 25 DPR ?. 633/72, váže (pouze k tíži da?ového poplatníka) uplatn?ní nároku na odpo?et, umožn?ného ustanovením ?látku 17 šesté sm?rnice na podmínku dodržení takové lh?ty, jakou je lh?ta stanovená v ?látku 19 DPR ?. 633/72?“

26 Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 27. dubna 2007 byly v?ci C?95/07 a C?96/07 spojeny pro ú?ely písemné a ústní ?ásti ?ízení, jakož i rozsudku.

## **K p?edb?žným otázkám**

### *Vyjád?ení p?edložená Soudnímu dvoru*

27 Ecotrade tvrdí, že šestá sm?rnice nespojuje nárok na odpo?et dan? s žádným ?asovým omezením, jelikož režim DPH, který je založen na zásad? da?ové neutrality, je jako celek koncipován tak, aby vždy zajistil osob? povinné k dani tento základní nárok, který je vlastní da?ovému režimu DPH jako celku. Mimoto vnitrostátní právní úprava, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nem?že být od?vodn?na odkazem na ?l. 17 odst. 6 a 7 a ?l. 22 odst. 7 a 8 uvedené sm?rnice, které se na v?c v p?vodním ?ízení neuplatní.

28 Co se tý?e „formalit“ stanovených ?lenskými státy podle ?l. 18 odst. 1 písm. d) šesté sm?rnice, které musí být osobou povinnou k dani spln?ny, aby mohla uplatnit nárok na odpo?et dan? v rámci režimu p?enesení da?ové povinnosti, Ecotrade tvrdí, že tyto formalities nemohou být nep?im?ené nebo neslu?itelné s obecným mechanismem DPH. Nedodržení t?chto formalit tudíž nem?že vést k definitivní ztrát? nároku na odpo?et dan? na stran? osoby povinné k dani. V každém p?ípad? omezení nároku na odpo?et dan? podle italského práva není p?im?ené vzhledem k tomu, že da?ová správa má k dispozici pro opravu chybných da?ových p?iznání lh?tu, která je delší nežli lh?ta, kterou má osoba povinná k dani pro uplatn?ní odpo?tu.

29 Italská a kyperská vláda zd?raz?ují, že lh?ta stanovená pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan? p?edstavuje formalitu, kterou mohou ?lenské státy stanovit podle ?l. 18 odst. 1 písm. d) a odst. 3, jakož i podle ?l. 22 odst. 8 šesté sm?rnice. Tento ?lánek 18 neobsahuje žádné ustanovení, které by kolidovalo s diskre?ní pravomocí ?lenských stát? stanovit ?asová omezení pro odpo?et. Podle odstavce 2 uvedeného ?látku, který odkazuje na „téže období“, uplatn?ní nároku na odpo?et dan? musí být co možná nejvíce bezprost?ední tak, že v p?ípad?, kdy osoba povinná k dani neuplatní sv?j nárok na odpo?et dan? b?hem tohoto období, možnost u?init tak pozd?ji m?že být pod?ízena podmínkám, které mohou ?lenské státy uložit podle odstavce 3 téhož ?látku 18.

30 Mimoto uvedené vlády mají za to, že lh?ta ud?lená správ? pro vymáhání dan? nemusí být stejná jako lh?ta, kterou má k dispozici osoba povinná k dani pro uplatn?ní svého nároku na odpo?et dan?, a to z objektivních a praktických d?vod?, jelikož správa pot?ebuje ?as, aby mohla

po předložení daňového přiznání zkontrolovat a ověřit jeho obsah.

31 Mimoto italská vláda připouští, že členské státy musí dodržovat zásadu efektivity tak, aby neuhýbaly uplatnění nároku na odpočet daní nemožným nebo nadměrně obtížným. Tvrdí nicméně, že dvouletá lhůta je v tomto ohledu naprosto přiměřená.

32 Komise Evropských společenství tvrdí, že odpočet musí být uplatněn ve lhůtách stanovených pro splatnost daní. Uplatnění nároku nemůže být tedy bez omezení odkládáno. Z toho vyvozuje, že stanovení prekluzivních lhůt pro uplatnění nároku na odpočet daní není neslučitelné s cíli, které sleduje šestá směrnice, za podmínky, že tyto lhůty nejsou méně příznivé než ty, které jsou stanoveny pro uplatnění obdobných nároků v daňové oblasti (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují uplatnění nároku přiznaných právním řádem Společenství (zásada efektivity). Z toho usuzuje, že zásada rovnocennosti není dodržena vzhledem k tomu, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení přiznává lhůtu čtyř let daňové správě pro provedení oprav a vymáhání daní, zatímco stanoví pouze dvouletou lhůtu pro odpočet zaplacené DPH. Pokud jde o dodržení zásady efektivity, Komise zdrazňuje, že prekluzivní dvouletá lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daní s sebou z těchto důvodů nese riziko, že uplatnění tohoto nároku bude nadměrně ztíženo.

33 Mimoto má Komise za to, že je naprosto přehnané a nepřiměřené, aby si dotyčný členský stát nárokoval bezdůvodné obohacení na základě nesplnění pouhých formalit týkajících se účtnictví, aťkoli je mu třeba přiznat možnost dotčené nesrovnalosti přiměřeným způsobem sankcionovat.

34 Pokud by měl Soudní dvůr rozhodnout, že článek 19 DPR č. 633/72 je neslučitelný se šestou směrnicí, kyperská vláda navrhuje, aby úinky rozsudku byly časově omezeny tak, aby se tento rozsudek vztahoval pouze na dobu po jeho vyhlášení.

#### *Odpověď Soudního dvora*

35 Úvodem je třeba uvést, že svými otázkami se předkládající soud snaží zjistit, zda článek 17, čl. 18 odst. 1 písm. d), čl. 21 odst. 1 a článek 22 šesté směrnice brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti podmiňuje uplatnění nároku na odpočet DPH dodržením prekluzivní lhůty, která je kratší nežli lhůta, kterou má daňová správa k vymáhání daní.

36 Z předkládacího usnesení ale vyplývá, že spor v původním řízení má svůj původ v účelné nesrovnalosti způsobené Ecotrade, tedy v chybném zaregistrování dotčených plnění pouze do evidence nákupů osvobozených od DPH, přičemž tato nesrovnalost se dotkla i daňových přiznání týkajících se DPH vyhotovených touto společností, což vedlo Agenzia k provedení oprav těchto přiznání. Tento případ je zjevně odlišný od případu, kdy osoba povinná k dani ví o zdanitelném charakteru dodávky a opomene z důvodu prodlžení nebo nedbalosti požádat o odpočet DPH odvedené na vstupu ve lhůtu stanovené vnitrostátní právní úpravou.

37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudnímu dvoru přísluší poskytnout vnitrostátnímu soudu veškeré prvky pro výklad práva Společenství, které mohou být užitečné při rozhodování věci, která je mu předložena, bez ohledu na to, zda na něj vnitrostátní soud výslovně odkázal ve svých otázkách, či nikoli (viz zejména rozsudky ze dne 2. února 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, zvaný „Clinique“, C-315/92, Recueil, s. I-317, bod 7; ze dne 4. března 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, s. I-1301, bod 16; ze dne 7. září 2004, Trojani, C-456/02, Sb. rozh. s. I-7573, bod 38, jakož i ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 25).

38 Otázky položené předkládajícím soudem, které je třeba přezkoumat společně, je tedy třeba přeformulovat v tom smyslu, že se uvedený soud táže, zaprvé, zda čl. 17, čl. 18 odst. 2 a 3 a čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice brání jednak zavedení takové prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpot DPH, jakou stanoví vnitrostátní právní úprava, o kterou se jedná v povodním řízení, v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti (dále jen „prekluzivní lhůta“) a zadruhé, zda čl. 18 odst. 1 písm. d) a čl. 22 též směrnice brání praxi oprav daňových přiznání a vymáhání DPH, která sankcionuje takovou nesrovnalost týkající se účtnictví a daňových přiznání, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, odepřením nároku na odpot dan v případě použití uvedeného režimu přenesení daňové povinnosti (dále jen „praxe oprav a vymáhání“).

K prekluzivní lhůtě

39 Je třeba nejprve zdraznit, že osoba povinná k dani, která je povinna odvést DPH jakožto odběratel služeb, se může dovolávat nároku na odpot dan stanoveného v čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (viz rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl, C-90/02, Recueil, s. I-3303, bod 37). Podle ustálené judikatury tvoří nárok na odpot dan stanovený v tomto článku 17 nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43, jakož i výše uvedený rozsudek Bockemühl, bod 38).

40 Je rovněž ustálenou judikaturou, že se nárok na odpot dan uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečňovaná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie, 50/87, Recueil, s. 4797, body 15 až 17; ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15; výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, bod 43, jakož i výše uvedený rozsudek Bockemühl, bod 38).

41 Jak totiž vyplývá ze znění čl. 18 odst. 2 šesté směrnice, nárok na odpot dan se v zásadě uplatní „v průběhu téhož období“, během kterého tento nárok vznikl.

42 Osoba povinná k dani může být nicméně oprávněna k provedení odpotu podle čl. 18 odst. 3 šesté směrnice, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl. V takovém případě ale nárok na odpot dan podléhá určitým podmínkám a postupem stanoveným členskými státy.

43 Z toho vyplývá, že členské státy mohou požadovat, aby byl nárok na odpot dan uplatněn buď v průběhu období, ve kterém vznikl, nebo v průběhu delšího období, s výhradou dodržení určitých podmínek a postupem stanovených jejich vnitrostátními právními úpravami.

44 Mimoto možnost uplatnit nárok na odpot dan bez jakéhokoli časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vzhledem k daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat.

45 Nelze tedy přijmout tvrzení, podle kterého nárok na odpot dan nemůže podléhat prekluzivní lhůtě.

46 Je třeba dodat, že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankci uloženou osobě povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpot DPH odvedené na vstupu, tím, že ztratí nárok na odpot dan, nelze považovat za neslučitelnou s režimem stanoveným šestou směrnicí, pokud se jednak tato lhůta použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na

právu Společenství (zásada rovnocennosti), a jednak v praxi neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daní (zásada efektivity) (viz rozsudky ze dne 27. února 2003, Santex, C-327/00, Recueil, s. I-1877, bod 55, a ze dne 11. října 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Sb. rozh. s. I-8415, bod 52).

47 Co se týče zásady rovnocennosti, ze spisu nevyplývá, a ostatně ani nikdo před Soudním dvorem netvrdil, že by prekluzivní lhůta stanovená v čl. 19 prvním pododstavci DPR č. 633/72 tuto zásadu nedodržovala.

48 Pokud jde o zásadu efektivity, je třeba zdůraznit, že taková dvouletá prekluzivní lhůta, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, nemůže sama o sobě v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat uplatnění nároku na odpočet daní, vzhledem k tomu, že čl. 18 odst. 2 šesté směrnice umožňuje, aby členské státy vyžadovaly po osobě povinné k dani, aby uplatnila svůj nárok na odpočet daní v průběhu téhož období, během kterého vznikl tento nárok.

49 Je třeba rovněž přezkoumat, zda tento závěr není vyvrácen skuteností, že podle vnitrostátní právní úpravy má daňová správa k dispozici pro požadování úhrady DPH lhůtu, která je delší nežli lhůta, kterou mají osoby povinné k dani pro požadování jejího odpočtu.

50 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že daňová správa zná údaje potřebné pro stanovení částky splatné DPH a částky odpočtu, které má provést, až od okamžiku, kdy obdrží daňové přiznání osoby povinné k dani. V případě nesprávnosti přiznání nebo pokud se toto ukáže neúplným, je to tedy až od tohoto okamžiku, kdy může správa provést opravu tohoto přiznání a případně vymáhat neuhrazenou daň (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 19. listopadu 1998, SFI, C-85/97, Recueil, s. I-7447, bod 32).

51 Situace daňové správy nemůže být tudíž srovnávána se situací osoby povinné k dani (výše uvedený rozsudek SFI, bod 32). Jak totiž již rozhodl Soudní dvůr, skutečnost, že prekluzivní lhůta začíná v okamžiku daňové správy běžet od pozdějšího data, než je datum počátku průběhu prekluzivní lhůty v případě osob povinné k dani pro uplatnění jejího nároku na odpočet daní, nemůže narušit zásadu rovnocennosti (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek SFI, bod 33).

52 Taková prekluzivní lhůta, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, tudíž neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daní, na základě pouhé skutečnosti, že daňová správa má k dispozici pro vymáhání neuhrazené DPH lhůtu, která je delší nežli lhůta, kterou má osoba povinná k dani pro uplatnění takového nároku.

53 Tento závěr zůstává platným, i pokud se použije, jako ve věcech v původním řízení, režim přenesení daňové povinnosti. Článek 18 odst. 2 a 3 šesté směrnice se totiž použije rovněž na takový režim. To vyplývá jednoznačně ze znění těchto ustanovení, která obě výslovně odkazují na odstavce 1 téhož článku, který uvádí v písm. d) případ přenesení daňové povinnosti.

54 Ve světle výše uvedeného je třeba odpovědět předkládajícímu soudu, že článek 17, čl. 18 odst. 2 a 3, jakož i čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví takovou prekluzivní lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daní, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, pokud jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity. Zásada efektivity není porušena pouhou skuteností, že daňová správa má pro vymáhání neuhrazené DPH k dispozici lhůtu, která je delší nežli lhůta, kterou mají osoby povinné k dani pro uplatnění svého nároku na odpočet daní.

K praxi oprav a vymáhání

55 Je třeba přezkoumat, zda šestá směrnice brání praxi oprav a vymáhání, která sankcionuje

účetní nesrovnalost tkívící, jak bylo připomenuto v bodě 36 tohoto rozsudku, v chybném zaregistrování dotčených plnění pouze do evidence nákupů jako osvobozených od DPH, přičemž tato nesrovnalost se dotkla rovněž daňových přiznání vyhotovených Ecotrade, odepřením nároku na odpot dan v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti.

56 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že v souladu s režimem přenesení daňové povinnosti zavedeným čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice byla Ecotrade jakožto odběratel služeb poskytnutých osobami povinnými k dani, které nebyly usazeny v tuzemsku, povinna uhradit DPH z provedených operací, tedy DPH na vstupu, a současně si mohla v zásadě odpotist přenesenou tuto daň, takže státní pokladna by nic nedlužila.

57 Pokud se však použije režim přenesení daňové povinnosti, tak jako ve věci v původním řízení, čl. 18 odst. 1 písm. d) šesté směrnice opravuje členské státy, aby stanovily formality, které osoba povinná k dani musí splnit, aby mohla uplatnit svůj nárok na odpotet.

58 Z použití takové formality, zavedené v italském právu konkrétně čl. 47 odst. 1 legislativního nařízení č. 331/93, vyplývá, že Ecotrade měla vystavit fakturu na dotčená plnění sama sobě, odděleně zaregistrovat tuto fakturu, jakož i fakturu vystavenou poskytovatelem dotčených služeb, do evidence vystavených faktur a evidence nákupů tak, aby by měla dobropis DPH přenesenou odpovídající dlužné dani.

59 Mimoto podle čl. 22 odst. 2 a 4 šesté směrnice musí každá osoba povinná k dani vést účetnictví dostatečně podrobné k tomu, aby správci daní umožnilo uplatnit a prověřit DPH, a předložit daňové přiznání, které musí obsahovat všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a provedení odpotu daně. K zajištění toho, aby všechny osoby povinné k dani plnily tyto povinnosti, odstavec 7 téhož článku 22 umožňuje, aby členské státy přijaly opatření nezbytná k tomuto účelu, i v případě přenesení daňové povinnosti.

60 Ve věcech v původním řízení se přitom ze strany Ecotrade jedná jednak o porušení jejích povinností vyplývajících z formalit stanovených vnitrostátní právní úpravou podle čl. 18 odst. 1 písm. d) šesté směrnice, a jednak o porušení jejích povinností týkajících se účetnictví, jakož i daňového přiznání vyplývajících z čl. 22 odst. 2 a 4 téže směrnice (dále jen „porušení povinností týkajících se účetnictví“).

61 Je třeba tedy přezkoumat, zda takové porušení může být právoplatně sankcionováno odepřením nároku na odpotet dan v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti.

62 Co se týče povinností, které vyplývají z čl. 18 odst. 1 písm. b) šesté směrnice, i když platí, že toto ustanovení umožňuje členským státům, aby stanovily formality týkající se uplatnění nároku na odpotet dan v případě přenesení daňové povinnosti, porušení těchto formalit osobou povinnou k dani ji nemůže připravit o její nárok na odpotet dan.

63 Jelikož je totiž nesporné, že ve věcech v původním řízení se režim přenesení daňové povinnosti použije, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby odpotet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým formálním požadavkům (viz obdobný rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 31).

64 Jakmile má tedy daňová správa k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovila, že osoba povinná k dani je, jakožto odběratel dotčených služeb, povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok této osoby na odpotet uvedené dan, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že tento nárok by nebylo možné uplatnit (viz výše uvedený rozsudek Bockemühl, bod 51).

65 Stejně je tomu i v případě čl. 22 odst. 7 a 8 šesté směrnice, podle kterého členské státy přijímají opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby povinné k dani splnily své povinnosti týkající se prohlášení a odvodu nebo ukládají další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům.

66 Tato ustanovení totiž sice povolují členským státům přijmout určitá opatření, avšak tato opatření nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů uvedených v předcházejícím bodě. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného právními předpisy Společenství v dané oblasti (viz rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 47, jakož i výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, bod 52).

67 Taková praxe oprav a vymáhání, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která sankcionuje nedodržení povinností týkajících se účtnictví a daňového přiznání osobou povinnou k dani odepřením nároku na odpočet daně, jde přitom zjevně nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajistit správné provádění takových povinností ve smyslu čl. 22 odst. 7 šesté směrnice, jelikož právo Společenství nebrání členským státům, aby jako sankci za porušení uvedených povinností případně uložily pokutu nebo peněžní sankci odpovídající závažnosti přestupku.

68 Uvedená praxe jde rovněž nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného uložení a výběru DPH a předcházení daňovým únikům ve smyslu čl. 22 odst. 8 šesté směrnice, jelikož může dokonce vést ke ztrátě nároku na odpočet daně, pokud k opravě daňového přiznání daňovou správou dojde až po uplynutí prekluzivní lhůty, kterou k provedení odpotu osoba povinná k dani disponuje (viz, obdobně, výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, body 53 a 54).

69 Taková praxe oprav a vymáhání nemůže být odvodněna ani na základě čl. 17 odst. 6 a 7 šesté směrnice. Tato dvě ustanovení se totiž nepoužijí v takové situaci, o jakou se jedná ve věcech v původním řízení, jelikož upravují samotnou existenci nároku na odpočet daně, a nikoli pravidla pro jeho uplatnění. Uvedený odstavec 6 se ostatně použije pouze na výdaje, které nejsou přímé provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci, zatímco je nesporné, že o takové výdaje se ve věci v původním řízení nejedná. Pokud jde o možnost, kterou mají k dispozici členské státy podle uvedeného odstavce 7, stačí zdůraznit, že se jí mohou dovolávat pouze za podmínky předchozí konzultace stanovené v článku 29 téže směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Recueil, s. I-81, body 61 až 63, jakož i ze dne 14. září 2006, StradaSfalti, C-228/05, Sb. rozh. s. I-8391, bod 29), což podle spisu není případ Italské republiky.

70 Mimoto z předkládacích rozhodnutí nevyplývá, a ostatně ani nikdo před Soudním dvorem netvrdil, že porušení povinností týkajících se účtnictví společností Ecotrade je výsledkem nepoctivosti nebo podvodu ze strany této společnosti.

71 V každém případě je dobrá víra osoby povinné k dani relevantní pro odpověď, která má být dána předkládajícímu soudu, pouze tehdy, pokud existuje z důvodu chování této osoby povinné k dani nebezpečí daňových ztrát pro dotýknutý členský stát (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Collée, body 35 a 36). Nicméně takové porušení povinností týkajících se účtnictví, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, nelze považovat za porušení způsobující nebezpečí daňových ztrát, jelikož, jak bylo připomenuto v bodě 56 tohoto rozsudku, v rámci uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti nevzniká v zásadě vůči státní pokladně žádný dluh. Z těchto důvodů takové porušení nelze ani ztotožňovat s daňovým podvodem nebo se zneužitím norem práva Společenství, jelikož nebylo uskutečeno s cílem získání neoprávněného daňového prospěchu.

(viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Collée, bod 39).

72 Předkládajícímu soudu je tedy třeba odpovědět, že čl. 18 odst. 1 písm. d) a článek 22 šesté směrnice brání praxi oprav a vymáhání, která sankcionuje takové protiprávní jednání, ke kterému došlo ve vztěch v povodním řízení, tkvící v porušení jednak povinností vyplývajících z formalit stanovených vnitrostátní právní úpravou podle tohoto čl. 18 odst. 1 písm. d), a jednak povinností týkajících se účetnictví a daňových přiznání, vyplývajících z uvedeného čl. 22 odst. 2 a 4, odepřením nároku na odpočet daní v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti.

73 Vzhledem k odpovědi podané v bodě 54 tohoto rozsudku není namístě rozhodnout o návrhu kyperské vlády zasov omezit účinky tohoto rozsudku.

#### **K nákladům řízení**

74 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 17, čl. 18 odst. 2 a 3, jakož i čl. 21 odst. 1 písm. b) 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 daní, ve znění směrnice Rady 2000/17/ES ze dne 30. března 2000, nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví takovou prekluzivní lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daní, o jakou se jedná ve vztěch v povodním řízení, pokud jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity. Zásada efektivity není porušena pouhou skutečností, že daňová správa má pro vymáhání neuhrazené daní z přidané hodnoty k dispozici lhůtu, která je delší nežli lhůta, kterou mají osoby povinné k dani pro uplatnění svého nároku na odpočet daní.

2) Článek 18 odst. 1 písm. d) a článek 22 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2000/17, však brání praxi oprav daňových přiznání a vymáhání daní z přidané hodnoty, která sankcionuje takové protiprávní jednání, ke kterému došlo ve vztěch v povodním řízení, tkvící v porušení jednak povinností vyplývajících z formalit stanovených vnitrostátní právní úpravou podle tohoto čl. 18 odst. 1 písm. d), a jednak povinností týkajících se účetnictví a daňových přiznání, vyplývajících z uvedeného čl. 22 odst. 2 a 4, odepřením nároku na odpočet daní v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: italština.