

V?c C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

v.

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s)

„Sm?rnice 2006/112/ES – Nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu – Vnitrostátní právní úprava vylučující nárok na odpo?et dan? u dále prodaného zboží p?ed identifikací osoby povinné k dani pro účely DPH“

Shrnutí rozsudku

1. *P?edb?žné otázky – P?edložení v?ci Soudnímu dvoru – Vnitrostátní soud ve smyslu ?lánku 234 ES – Pojem*

(?lánek 234 ES)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Povinnosti osoby povinné k dani*

(Sm?rnice Rady 2006/112)

1. K posouzení toho, zda je p?edkládající orgán svojí povahou soudem ve smyslu ?lánku 234 ES, bere Soudní dv?r v úvahu veškeré okolnosti, jako jsou zákonný základ orgánu, jeho trvalost, závaznost jeho jurisdikce, kontradiktorní povaha řízení, použití právních p?edpis? orgánem, jakož i jeho nezávislost.

Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (litevská Komise pro da?ové spory), jejímž úkolem je nestrann? projednávat stížnosti da?ových poplatník? v da?ových záležitostech a p?ijímat od?vodn?ná rozhodnutí v souladu se zákonem, tato kritéria spl?uje.

(viz body 35–36, 40)

2. Sm?rnice 2006/112 o společném systému dan? z p?idané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k dani z p?idané hodnoty – která spl?uje hmotn?právní podmínky k odpo?tu této dan? z p?idané hodnoty v souladu s ustanoveními této sm?rnice a která provede identifikaci pro účely dan? z p?idané hodnoty v p?im??ené lh?t? od okamžiku uskutečnění plnění, na základ? kterých vzniká nárok na odpo?et dan? – mohla být zbavena možnosti uplatnit tento nárok vnitrostátní právní úpravou, která zakazuje odpo?et dan? z p?idané hodnoty odvedené p?i nákupu zboží, jestliže se tato osoba povinná k dani neidentifikovala pro účely dan? z p?idané hodnoty p?ed použitím tohoto zboží pro účely své ?innosti podléhající dani.

Podle ?l. 178 písm. a) sm?rnice 2006/112 uplatnění nároku na odpo?et ve smyslu ?l. 168 písm. a) této sm?rnice p?i dodáních zboží a poskytnutích služeb totiž podléhá jedině formální podmínce, a sice že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s ?lámkami 220 až 236 a 238 až

240 této směrnice. Osoby povinné k dani mají zajisté rovněž povinnost oznámit zahájení, změnu nebo ukončení své činnosti v souladu s opatřeními přijatými za tímto účelem členskými státy, a to na základě článku 213 směrnice 2006/112. Takové ustanovení však nijak neopravňuje členské státy k tomu, aby v případě nepředložení určitého oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpočet až do skutečného začátku obvyklého uskutečnění zdaněných plnění nebo připravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok. Opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice 2006/112 k zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům, nesmí jít mimoto nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu daní z předané hodnoty. Identifikace podle článku 214 směrnice 2006/112, stejně jako povinnosti stanovené v článku 213 této směrnice proto nepředstavují úkon zakládající nárok na odpočet, který vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daní, ale představují formální požadavek pro účely kontroly. Osoby povinné k dani z předané hodnoty nelze tudíž bránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daní z důvodu, že nebyla identifikovaná pro účely uvedené daní před použitím zboží pořízeného v rámci své zdaněné činnosti.

(viz body 47–51, 54 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

21. října 2010(*)

„Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu – Vnitrostátní právní úprava vylučující nárok na odpočet daní u zboží prodaného dále před identifikací osoby povinné k dani pro účely DPH“

Ve věci C-385/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Mokestinų ginamosios komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litva) ze dne 21. září 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 29. září 2009, v řízení

Nidera Handelscompagnie BV

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. července 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Nidera Handelscompagnie BV I. Misi nasem,
- za litevskou vládu R. Mackevičienė, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi A. Steiblytė a M. Afonso, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Nidera Handelscompagnie BV (dále jen „Nidera“) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Ústřední daňové úřady při ministerstvu financí Litevské republiky) ve věci nároku na odpot daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené v Litvě při nákupu zboží vyváženého do třetích zemí.

Právní rámec

Právo Unie

3 Podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 se:

„Osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

4 Článek 167 uvedené směrnice stanoví:

„Nárok na odpot daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.“

5 Podle článku 168 uvedené směrnice:

„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, odpotíst 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 ?lánek 178 téže sm?rnice stanoví:

„Pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan? musí osoba povinná k dani spl?ovat tyto podmínky:

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

[...]"

7 Podle ?lásku 213 sm?rnice 2006/112:

„1. Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, zm?nu nebo ukon?ení ?innosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

[...]"

8 ?lánek 214 odst. 1 této sm?rnice stanoví:

„?lenské státy p?ijmou opat?ení nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám p?id?leno osobní identifikační ?íslo:

[...]

c) každé osob? povinné k dani, která uskute??uje na jejich území po?ízení zboží uvnit? Spole?enství pro pot?eby svých pln?ní v rámci ?inností uvedených v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci a provád?ných mimo toto území.

[...]"

9 ?lánek 273 uveden? sm?rnice zní následov?:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nem?že být využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Vnitrostátní právo

10 ?lánek 2 bod 28 zákona Litevské republiky ?. IX-751 o dani z p?idané hodnoty (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas ?. IX-751, Žin., 2002, ?. 35-1271, 2002, ?. 40, 2002, ?. 46, 2002, ?. 48), ve zn?ní pozd?jších zm?n (Žin., 2004, ?. 17-505, 2005, ?. 81-2944, dále jen „zákon o DPH“), definuje pojem „osoba povinná k dani identifikovaná pro ú?ely DPH“ následov?:

„[O]soba registrovaná u správce dan? jako osoba povinná k DPH, v?etn? jakékoli jiné identifikace pro ú?ely DPH, jestliže této osob? bylo p?id?leno p?íslušné identifikační ?íslo, s výjimkou identifikace pro ú?ely režimu paušální náhrady.“

11 §lánek 41 zákona o DPH stanoví:

„1. Nestanoví-li ustanovení této kapitoly jinak, dodání zboží podléhá nulové sazbě daně, jestliže je zboží přepraveno mimo území Evropských společenství jeho dodavatelem nebo třetí osobou na účet dodavatele.

[...]“

12 §lánek 57 zákona o DPH zní následovně:

„1. Nárok na odpčet DPH mají pouze osoby povinné k dani identifikované pro účely DPH, s výjimkou těch, na které se vztahují ustanovení kapitoly XII oddílu 5 tohoto zákona. [...]

[...]

3. Osoby, které mají nárok na odpčet DPH, nemusí tento nárok uplatnit.“

13 Podle §lánku 58 zákona o DPH:

„1. Osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH může odpčíst DPH na vstupu nebo při dovozu splatné v souvislosti s pořízením nebo dovezením zboží nebo služeb, pokud jsou toto zboží nebo služby určeny k použití pro účely následujících plnění této osoby:

1) dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH;

2) dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněné mimo vnitrostátní území, které podle tohoto zákona není osvobozeno od DPH, jestliže je uskutečeno na vnitrostátním území. Tato podmínka se neuplatní v případě poskytování pojišťovacích nebo finančních služeb uvedených v §lánku 28 tohoto zákona mimo Evropská společenství.

[...]“

14 Podle §lánku 63 zákona o DPH:

„1. Osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH může podle ustanovení této kapitoly a v mezích stanovených tímto §lánkem odpčíst DPH na vstupu nebo při dovozu splatnou v souvislosti s pořízením nebo dovezením zboží nebo služeb přede dnem své registrace jakožto osoby povinné k DPH, budou-li použity pro účely jejích plnění uvedených v §l. 58 odst. 1 tohoto zákona.

[...]“

15 Podle §lánku 71 zákona o DPH:

„[...]

3. Zahraniční osoba povinná k dani se musí zaregistrovat jako osoba povinná k DPH prostřednictvím provozovny v tuzemsku, nebo nemá-li takovou provozovnu, prostřednictvím dočasněho zástupce v Litvě. Povinnost jmenovat dočasněho zástupce se nevztahuje na osoby povinné k dani usazené v jiných členských státech, které se mohou zaregistrovat přímo jako osoby povinné k DPH. Zahraniční osoba povinná k dani nemá povinnost se zaregistrovat jako osoba povinná k DPH, jestliže se jejíinnost na vnitrostátním území omezuje na:

[...]

3) dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které podle tohoto zákona podléhá nulové sazbě daně,
[...]"

16 §lánek 117 zákona o DPH zní následovně:

„1. Zahraniční osoba povinná k dani může podat žádost o vrácení DPH odvedené v Litvě pouze tehdy, pokud v období, ve kterém byla DPH, jejíž vrácení je požadováno, odvedena, splňovala tato osoba následující kritéria:

- 1) neměla provozovnu v Litvě nebo, jedná-li se o fyzickou osobu, neměla bydliště v Litvě a
- 2) nevykonávala na vnitrostátním území činnost podléhající podle tohoto zákona DPH, nestanoví-li tento §lánek jinak.

[...]"

17 §lánek 147 zákona Litevské republiky č. IX-2112 o správě daní (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas č. IX-2112, Žin., 2004, č. 63-2243), ve znění pozdějších změn (Žin., 2007, č. 80-3220, 2008, č. 131-5036, dále jen „zákon o správě daní“), stanoví:

„Daňové spory projednávají Ústřední daňová správa, Mokestinė ginimų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky)] a soudy.“

18 Podle §lánku 148 zákona o správě daní:

„1. Mokestinė ginimų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] je právnická osoba veřejného práva, financovaná ze státního rozpočtu.

2. Úkolem Mokestinė ginimų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] je nestranně projednávat stížnosti daňových poplatníků a přijímat odvolná rozhodnutí v souladu se zákonem.

3. Mokestinė ginimų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] se skládá z předsedy a ostatních členů. Celkový počet členů [této] Komise a její jednací řád schvaluje vláda.

4. Členové Mokestinė ginimų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] jsou jmenováni na dobu šesti let. Členy Komise jmenuje vláda na základě společného návrhu ministra financí a ministra spravedlnosti. Členem [této] Komise může být jmenována pouze bezúhonná osoba, která má vysokoškolské finanční, právnické nebo ekonomické vzdělání nebo rovnocenné vysokoškolské vzdělání a nejméně tříletou praxi v oblasti daňového práva, celního práva nebo práva společností. Členové [uvedené] Komise musí být státními občany Litevské republiky.

5. Člen Mokestinė ginimų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] může být vládou odvolán před uplynutím funkčního období, jestliže:

- 1) odstoupí z funkce;
- 2) pozbude státní občanství Litevské republiky;

3) z důvodu dočasné pracovní neschopnosti nepracuje po dobu delší než 120 po sobě následujících dnů nebo po dobu delší než 140 dnů za dvanáct měsíců nebo jestliže lékařská komise nebo výbor pro otázky invalidity dospěje k závěru, že není schopen výkonu své funkce;

4) je pravomocně odsouzen za úmyslný závažný nebo zvlášť závažný zločin nebo přečin nebo za zločin nebo přečin proti majetku, proti majetkovým právům a zájmům, proti hospodářskému systému nebo finančnímu systému;

5) dopustí se hrubého porušení pracovních povinností.

6. Práce členů Mokestinio ginio komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] v [této] Komisi se považuje za hlavní pracovní poměr a je odměňována podle zákona o platech volených zástupců, politiků a některých státních úředníků. Členové Komise nesmí mít vedle zaměstnání v [této] Komisi jiné zaměstnání, ale jsou oprávněni vykonávat činnost v oblasti výzkumu nebo vzdělávání.

7. Po uplynutí funkčního období členové Mokestinio ginio komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] zůstávají ve funkci do doby jmenování nových členů.

[...]

19 Podle článku 151 zákona o správě daní:

„Mokestinio ginio komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] projednává:

1) daňové spory mezi daňovým poplatníkem a ústředním správcem daní;

2) daňové spory mezi daňovým poplatníkem a ústředním správcem daní ve věci rozhodnutí ústředního správce daní o stížnosti daňového poplatníka proti rozhodnutí místního správce daní;

3) daňové spory mezi daňovým poplatníkem a ústředním správcem daní, jestliže ústřední správce daní nepřijal rozhodnutí o daňovém sporu ve lhůtě stanovené tímto zákonem.“

20 Článek 158 zákona o správě daní stanoví:

„Účastníci sporu, stejně jako třetí osoby dotčené sporem mají po uplynutí lhůty stanovené tímto zákonem k podání opravného prostředku proti rozhodnutí o daňovém sporu povinnost vyhovět rozhodnutí přijatému ústředním správcem daní nebo Mokestinio ginio komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės].“

21 Článek 159 zákona o správě daní zní následovně:

„1. Nesouhlasí-li daňový poplatník s rozhodnutím o daňovém sporu přijatým ústředním správcem daní nebo Mokestinio ginio komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės], může proti němu podat žalobu k soudu.

2. Ústřední správce daní může rovněž podat žalobu proti rozhodnutí Mokestinio ginio komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės], avšak pouze v případě, kdy ústřední správce daní a [tato] Komise uplatnili při rozhodování o daňovém sporu (nebo v průběhu daňového sporu) rozdílný výklad ustanovení právních předpisů nebo jiných právních aktů.

[...]

4. O žalobách proti rozhodnutím o daňových sporech přijatých ústředním správcem daní nebo

[touto] Komisí rozhoduje Vilniaus apygardos administracinis teismas.

[...]"

22 Bod 4 jednacího řádu Mokestinų ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinų ginų komisijos nuostatos), přijatého rozhodnutím litevské vlády č. 1119 ze dne 2. září 2004 (Žin., 2004, č. 136-4947, dále jen „jednací řád“) zní:

„V rámci své činnosti Mokestinų ginų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] uplatňuje ústavu Litevské republiky, zákon [...] o správě daní, ostatní zákony a podzákonné právní předpisy, jakož i tento jednací řád.“

23 Body 26 a 27 jednacího řádu stanoví zejména následující:

„26. Mokestinų ginų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] projednává stížnosti na svých zasedáních. [...]

Člen [této] Komise se nemůže účastnit projednávání daňového sporu a musí z něj být vyloučen (prohlášen nepřislušným), jestliže má přímý nebo nepřímý zájem na výsledku sporu, jestliže má rodinný nebo blízký příbuzenský vztah s jedním z účastníků daňového sporu nebo jestliže byl zaměstnancem podniku, který je účastníkem daňového sporu, a od ukončení tohoto pracovního poměru uplynuly méně než tři roky nebo jestliže existuje jakákoli jiná okolnost, která může mít vliv na nestrannost člena [uvedené] Komise. Člen [této] Komise ji musí o těchto skutečnostech informovat. Účastníci daňového sporu mohou rovněž požádat o vyloučení tohoto člena pro podjatost. Žádost o vyloučení pro podjatost musí být odůvodněna a podána dříve, než Mokestinų ginų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] zahájí projednávání sporu na svém zasedání. [Tato] Komise rozhoduje o vyloučení svého člena (svých členů) samostatným rozhodnutím.

27. Daňový poplatník (jeho zástupci) a zástupci správce daně jsou pozváni na zasedání Mokestinų ginų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. Tajemník je přítomen zasedání [této] Komise, stejně jako se jej mohou účastnit tlumočník, odborníci [uvedené] Komise, kteří se podíleli na šetření věci, a znalci. Pokud se účastníci sporu nedostaví na zasedání, stížnost může být projednána v jejich nepřítomnosti. Pokud před zahájením projednávání stížnosti na jednání Mokestinų ginų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] obdrží žádost těchto osob o odložení projednávání stížnosti z důvodů, které [tato] Komise shledá hodnými zvláštního zřetele, [uvedená] Komise může odložit projednávání stížnosti na pozdější datum.

[...]"

Spor v předvodním řízení a předběžné otázky

24 Podstatou sporu v předvodním řízení je to, zda má společnost Nidera nárok na odpočet DPH odvedené v Litvě při nákupu zboží, které bylo vyvezeno do těchto zemí, vzhledem k tomu, že v okamžiku těchto obchodních transakcí nebyla v Litvě identifikována jako osoba povinná k DPH.

25 V období od února do května 2008 nakoupila společnost Nidera v Litvě pšenici od dodavatelů zemědělských produktů. Ze zaplacené ceny tvořilo 11 743 259 LTL (tedy přibližně 3,4 milionů eur) DPH vyúčtovanou dodavateli a jim zaplacenou. Společnost Nidera poté vyvezla veškerou tuto pšenici v období od února do května 2008 do těchto zemí, a sice Alžírsko a Turecko, při čemž uplatnila nulovou sazbu DPH podle článku 49 zákona o DPH.

26 Dne 12. srpna 2008 byla společnost Nidera zaregistrována v Litvě jako osoba povinná k

DPH. Ve svém p?iznání k DPH za období od 12. do 31. srpna 2008 p?iznala DPH odvedenou na vstupu ve výši 11 743 259 LTL a požádala správce dan? o vrácení této ?ástky. Požadovala tak odpo?et DPH odvedené za zboží, které po?ídila v Litv? a vyvezla do t?etích zemí p?ed svou identifikací jako osoba povinná k DPH.

27 Rozhodnutím ze dne 16. ledna 2009, potvrzeným dne 19. b?ezna 2009, da?ové ?editelství ve Vilniusu rozhodlo, že spole?nost Nidera nem?že odpo?íst uvedenou DPH odvedenou na vstupu z d?vodu, že dot?ené zboží tím, že již bylo prodáno, nebude použito pro ú?ely jejích pln?ní podléhajících DPH.

28 Spole?nost Nidera podala dne 14. dubna 2009 stížnost k Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos. Rozhodnutím ze dne 22. ?ervna 2009 toto Úst?ední da?ové ?editelství stížnost zamítlo a schválilo postoj da?ového ?editelství ve Vilniusu. Podle tohoto rozhodnutí mají nárok na odpo?et DPH pouze osoby povinné k dani identifikované pro ú?ely DPH, a i když vnitrostátní právní p?edpisy nevyžadovaly, aby se spole?nost Nidera zaregistrovala jako osoba povinná k DPH v Litv?, m?la tak p?esto u?init, pokud cht?la dosáhnout vrácení DPH odvedené na vstupu.

29 Dne 29. ?ervence 2009 podala spole?nost Nidera opravný prost?edek ke Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s. V tomto opravném prost?edku uvedla, že nebyla povinna se v Litv? zaregistrovat jako osoba povinná k DPH podle ?l. 71 odst. 3 zákona o DPH, nebo? je zahrani?ní osobou povinnou k dani a její ?innost spo?ívá výlu?n? v dodávání zboží do t?etích zemí, tedy v pln?ní zdan?ném nulovou sazbou DPH. Podle spole?nosti Nidera nem?že okolnost, že využila možnosti neprovést identifikaci pro ú?ely DPH v Litv?, zp?sobit zánik jejího nároku na odpo?et DPH.

30 Ve svém p?edkládacím rozhodnutí si Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s klade otázku, zda ustanovení zákona o DPH, podle kterých musí doty?ný k tomu, aby m?l nárok na odpo?et dan?, nejen vykonávat ?innost podléhající dani a mít p?íslušnou dokumentaci, ale rovn?ž být formáln? identifikován pro ú?ely DPH v Litv?, jsou v souladu se sm?rnicí 2006/112 a s obecnými zásadami systému DPH, podle kterých je DPH spot?ební da?, jejímž základním znakem je nárok na odpo?et.

31 Za t?chto podmínek se Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je právní úprava, podle které mají nárok na odpo?et DPH pouze osoby povinné k dani identifikované pro ú?ely DPH, tedy pouze osoby povinné k dani, které se zaregistrovaly jako osoby povinné k dani v doty?ném ?lenském stát? (v projednávaném p?ípad? v Litv?) podle platné právní úpravy, v souladu s ustanoveními sm?rnice 2006/112 [...], jež upravují nárok na odpo?et dan??

2) V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku, je právní úprava, podle které osoba povinná k dani identifikovaná pro ú?ely DPH m?že odpo?íst DPH na vstupu nebo p?i dovozu za zboží nebo služby po?ízené p?ed svou identifikací pro ú?ely DPH pouze tehdy, bude-li toto zboží použito pro ú?ely její ?innosti podléhající DPH, tedy že nebude oprávn?na odpo?íst DPH na vstupu (p?i dovozu) za zboží a služby po?ízené p?ed svou identifikací pro ú?ely DPH, pokud toto zboží již bylo pro ú?ely takové ?innosti použito, v souladu s obecnými zásadami odpo?tu DPH stanovenými sm?rnicí 2006/112 [...]?”

K p?edb?žným otázkám

32 Jelikož p?edkládající soud žádá, aby Soudní dv?r rozhodl o slu?itelnosti takových právních p?edpis?, jako jsou právní p?edpisy dot?ené v p?vodním ?ízení, s pravidly práva Unie, je t?eba

připomenout, že Soudní dvůr opakovaně judikoval, že mu sice nepřisluší, aby v rámci řízení o předběžné otázce rozhodoval o slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva s uvedenými pravidly, avšak má pravomoc poskytnout předkládajícímu soudu veškeré prvky výkladu vztahující se k právu Unie, které mu umožní posoudit takovou slučitelnost pro účely rozhodnutí ve věci, jež mu byla předložena (rozsudek ze dne 26. ledna 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Sb. rozh. s. I-635, bod 23 a citovaná judikatura).

33 Při zohlednění skutkových okolností ve věci v původním řízení je třeba otázky položené předkládajícím soudem chápat tak, že jejich podstatou je, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k DPH, která splňuje hmotněprávní podmínky k odpůtu této DPH v souladu s ustanoveními této směrnice, mohla být zbavena možnosti uplatnit svůj nárok na odpout daně vnitrostátní právní úpravou, která zakazuje odpout DPH odvedené při nákupu zboží, jestliže tato osoba povinná k dani nebyla identifikována pro účely DPH před použitím tohoto zboží pro účely své činnosti podléhající dani.

K přípustnosti

34 Litevská vláda zpochybňuje, že se Mokestinis ginis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės nachází v postavení soudu, a to z důvodu, že není nezávislá. Je totiž součástí organizační struktury ministerstva financí, kterému je povinna předkládat výroční zprávy a se kterým má povinnost spolupracovat.

35 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury pro účely posouzení toho, zda je předkládající orgán svojí povahou soudem ve smyslu článku 234 ES, bere Soudní dvůr v úvahu veškeré okolnosti, jako jsou zákonný základ orgánu, jeho trvalost, závaznost jeho jurisdikce, kontradiktorní povaha řízení, použití právních předpisů orgánem, jakož i jeho nezávislost (rozsudek ze dne 17. září 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Recueil, s. I-4961, bod 23 a citovaná judikatura).

36 Ve věci dotčené v původním řízení vyplývá z čl. 148 odst. 2 zákona o správě daní, že úkolem Mokestinis ginis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės je nestranně projednávat stížnosti daňových poplatníků a přijmout odvodněné rozhodnutí v souladu se zákonem. Podle tohoto čl. 148 odst. 4 jsou členové této Komise jmenováni na dobu šesti let a musí se jednat o bezúhonné osoby. Podle tohoto čl. 148 odst. 6 členové uvedené Komise nesmí mít vedle zaměstnání v této Komisi jiné zaměstnání. Konečně článek 26 jednacího řádu stanoví postup vyloučení členů téže Komise v případě stětu zájmů.

37 Je třeba konstatovat, že tato ustanovení přiznávají Mokestinis ginis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės nezávislost nezbytnou k tomu, aby mohla být považována za soud ve smyslu článku 234 ES. Okolnost, že tato Komise je součástí organizační struktury ministerstva financí a je povinna mu předkládat výroční zprávy, nemůže tuto analýzu vyvrátit.

38 Pokud jde o povinnost spolupracovat s ministerstvem financí, litevská vláda, která byla na toto téma na jednání dotazována, uvedla, že neví o případě, kdy by Mokestinis ginis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės přijala ze strany tohoto ministerstva instrukce a pokyny, co se týče řešení, ke kterému by bylo žádoucí dospět v této věci. Za těchto podmínek není s nezávislostí této Komise ve vztahu k uvedenému ministerstvu neslučitelná ani existence takové obecné povinnosti spolupráce.

39 Ve zbývající části z vnitrostátní právní úpravy uvedené v bodech 17 až 23 tohoto rozsudku vyplývá, že Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės splūje ostatni kriteria soudního orgánu stanovená judikaturou Soudního dvora citovanou v bodě 35 tohoto rozsudku.

40 S ohledem na výše uvedené je třeba dospět k závěru, že Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės má povahu soudu ve smyslu článku 234 ES a že projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

K věci samé

41 Je třeba uvést, že členské státy mohou omezit nárok na odpočet DPH pouze v případech výslovně stanovených směrnicí 2006/112 (viz obdobné rozsudky ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie, 50/87, Recueil, s. 4797, body 16 a 17; ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 27, jakož i ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 16).

42 Soudní dvůr mimoto v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti rozhodl, že základní zásada daňové neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým formálním požadavkům (rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s. I-3457, bod 63, a ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 39). Jakmile má tedy správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených plnění povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (výše uvedené rozsudky Ecotrade, bod 64, a Uszodaépítő, bod 40).

43 Otázky položené předkládajícím soudem je třeba přezkoumat z hlediska těchto zásad.

44 Z článku 168 písm. a) směrnice 2006/112 v tomto ohledu vyplývá, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena v členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani, které jsou použity pro účely jejich zdaněných činností.

45 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Nidera vyvezla veškerou předmětnou pšenicí, kterou pořídila v Litvě, do těchto zemí a uplatnila podle použitelného vnitrostátního práva nulovou sazbu DPH.

46 Je nesporné, že společnost Nidera má za těchto podmínek nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, pokud jde o DPH odvedenou za toto zboží v Litvě. Podle článku 167 této směrnice vzniká tento nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

47 Podle čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 uplatnění nároku na odpočet ve smyslu čl. 168 písm. a) této směrnice při dodáních zboží a poskytnutích služeb podléhá jedině formální podmínce, a sice že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a 238 až 240 této směrnice.

48 Osoby povinné k dani mají zajisté rovněž povinnost oznámit zahájení, změnu nebo ukončení své činnosti v souladu s opatřeními přijatými za tímto účelem členskými státy, a to na základě článku 213 směrnice 2006/112. Soudní dvůr však již judikoval, že takové ustanovení nijak

neopravuje členské státy k tomu, aby v případě nepředložení určitého oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpočet až do skutečného začátku obvyklého uskutečnění zdanění plnění nebo přepravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok (viz obdobný rozsudek ze dne 21. března 2000, *Gabalfriša a další*, C-110/98 až C-147/98, *Recueil*, s. I-1577, bod 51).

49 Soudní dvůr krom toho již rozhodl, že opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice 2006/112 k zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu DPH (viz obdobný rozsudek ze dne 27. září 2007, *Collée*, C-146/05, *Sb. rozh.* s. I-7861, bod 26 a citovaná judikatura).

50 V důsledku toho identifikace podle článku 214 směrnice 2006/112, stejně jako povinnosti stanovené v článku 213 této směrnice uvedené v předchozím bodě tohoto rozsudku nepředstavují úkon zakládající nárok na odpočet, který vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, ale představují formální požadavek pro účely kontroly.

51 Z výše uvedeného vyplývá, že osobě povinné k DPH nelze bránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daně z důvodu, že nebyla identifikována pro účely DPH před použitím zboží pořízeného v rámci své zdaněné činnosti.

52 Osobě povinné k dani, která nesplňuje formální požadavky stanovené směrnicí 2006/112, může být zajištěna uložena správní pokuta podle vnitrostátních opatření, která tuto směrnici provádějí do vnitrostátního práva. Mimoto, jak správně poznamenává Komise, jestliže by uplatnění nároku na odpočet DPH nepodléhalo žádnému časovému omezení, nebyla by plně zajištěna právní jistota. Povinnost osob povinných k dani identifikovat se pro účely DPH by totiž mohla ztratit svůj smysl, pokud by členské státy nebyly oprávněny uložit za tímto účelem příslušnou lhůtu.

53 Ve věci v původním řízení se však zdá, že společnost Nidera neměla povinnost se pro účely DPH v Litvě podle čl. 71 odst. 3 zákona o DPH identifikovat, i když podle čl. 63 odst. 1 tohoto zákona osoby povinné k dani mohou odpočíst DPH pouze tehdy, pokud tak učinily. Je tedy třeba konstatovat, že pokud společnost Nidera potřebovala být identifikována pro účely DPH, aby mohla uplatnit svůj nárok na odpočet daně, učinila tak v době kratší než šest měsíců po uskutečnění plnění, na jejichž základě vzniká tento nárok, a tudíž v příslušné lhůtě.

54 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k DPH – která splňuje hmotné právní podmínky k odpočtu této DPH v souladu s ustanoveními této směrnice a která provede identifikaci pro účely DPH v příslušné lhůtě od okamžiku uskutečnění plnění, na základě kterých vzniká nárok na odpočet daně – mohla být zbavena možnosti uplatnit tento nárok vnitrostátní právní úpravou, která zakazuje odpočet DPH odvedené při nákupu zboží, jestliže se tato osoba povinná k dani neidentifikovala pro účely DPH před použitím tohoto zboží pro účely své činnosti podléhající dani.

K nákladům řízení

55 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 (třetí senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k

dani z přidané hodnoty – která splňuje hmotněprávní podmínky k odpot této daně z přidané hodnoty v souladu s ustanoveními této směrnice a která provede identifikaci pro účely DPH v přiměřené lhůtě od okamžiku uskutečnění plnění, na základě kterých vzniká nárok na odpot daně – mohla být zbavena možnosti uplatnit tento nárok vnitrostátní právní úpravou, která zakazuje odpot daně z přidané hodnoty odvedené při nákupu zboží, jestliže se tato osoba povinná k dani neidentifikovala pro účely daně z přidané hodnoty před použitím tohoto zboží pro účely své činnosti podléhající dani.

Podpisy.

* Jednací jazyk: litevština.