

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 13. března 2008(1)

Spojené věci C-95/07 a C-96/07

Ecotrade SpA

proti

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3

„DPH – Mechanismus přenesení daňové povinnosti – Zdanitelná plnění nesprávně klasifikovaná jako osvobozená od daně – Změna klasifikace – Vymáhání a odpoutání nepříznané daně – Odlišné promlčecí lhůty ve vnitrostátním právu“

1. Společnost usazená v Itálii přijímala služby námořní přepravy od poskytovatelů neusazených v Itálii, kteří neuplatňovali DPH ve svých fakturách. Měla nesprávně za to, že tyto služby jsou od DPH osvobozeny a nezahrnovala je do svých účtů DPH. Ve skutečnosti měla podle mechanismu „přenesení daňové povinnosti“ za sebe podat daňové přiznání k DPH z plnění na vstupu, kterou poté měla odejít od daně na výstupu. To by zahrnovalo dva účetní vstupy, které by se vzájemně rušily, takže by vůči daňovému orgánu nevznikla povinnost žádné platby.
2. Společnost nicméně dosáhla stejného výsledku tím, že nepřiznala nebo neodečetla žádnou daň na vstupu, nýbrž zaplatila celou daň na výstupu.
3. Daňový orgán poté, kdy objevil tuto chybu, usiloval o vymáhání nepříznané daně na vstupu na základě svého práva přehodnotit přiznání k DPH předložené v předcházejících letech, jež mu přísluší podle vnitrostátního práva, odmítl ale umožnit jakýkoliv odpoutání, který nebyl uplatněn v daňovém přiznání za druhý rok následující po roce, kdy nárok na odpoutání vznikl, opřít na základě promlčecí lhůty podle vnitrostátního práva.
4. Otázka položená Commissione Tributaria Provinciale (Provinciální daňový soud) v Janově v rámci projednávaných žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce proto zní, zda situace, vzešlá z tohoto nesouladu mezi oběma promlčecími lhůtami, jež vede k tomu, že daňový orgán vymáhá DPH, která by nebyla dlužná, pokud by byly řádně dodrženy postupy, je slučitelná s právem Společenství, týkajícím se DPH.

Relevantní právní předpisy Společenství

5. Právní předpisy Společenství týkající se DPH jsou nyní upraveny směrnicí 2006/112(2), která s účinností od 1. ledna 2007 zrušila a nahradila existující právní předpisy s cílem prezentovat veškerá použitelná ustanovení jasně a racionálně, s přepracovanou strukturou a zněním, aniž by v zásadě přinášela významné změny(3).

6. Projednávaná věc se týká roků 2000 a 2001, kdy byla hlavní ustanovení obsažena v první a šesté směrnici(4). Nadále budu odkazovat na ustanovení těchto směrnic a v zájmu srozumitelnosti tak budu činit v přítomném čase, i když již nejsou účinná. Jejich významný obsah a ve značném rozsahu též jejich znění jsou v nezměněné podobě ve směrnici 2006/112 a pro účely odkazování budu uvádět také odpovídající ustanovení pozdější směrnice.

7. Hlavní rysy společného systému DPH jsou stanoveny v článku 2 první směrnice(5):

„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Společný systém daně z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.

[...]“

8. Mechanismus odpovědi je pro plnění uvnitř členského státu upraven čl. 17 odst. 1 a odst. 2 písm. a) šesté směrnice(6):

„1. Nárok na odpověď daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpovídat 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;

[...]“

9. Vzhledem k osobám povinným k dani je proto v jakékoliv mezitímní fázi dodavatelského řetězce obvykle uplatňována DPH jejich dodavateli (daň na vstupu) a ony uplatňují DPH vzhledem k svým zákazníkům (daň na výstupu). Ti pak platí daňovému orgánu částku takové daně na výstupu, sníženou o svou příslušnou daň na vstupu.

10. Tak tomu nicméně není vždy.

11. Zaprvé, čl. 17 odst. 6 a 7 šesté směrnice stanoví určité výjimky z nároku na odpověď daně. Odstavec 6 stanoví, že (zatímco DPH není za žádných okolností odpovídatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci), dokud Rada nerozhodne, jaké výdaje nelze odpovídat od daně, mohou členské státy zachovat všechna vynětí stanovená vnitrostátními právními předpisy v době, kdy směrnice vstoupila v platnost. Odstavec 7 umožňuje členským státům, aby s výhradou konzultací, z důvodů hospodářského cyklu zcela nebo zčásti vyloučily ze systému odpovědi veškerý nebo některý

investiční majetek či jiný majetek; místo toho mohou zdaťovat zboží, které osoba povinná k dani sama vyrobila nebo které nakoupila v tuzemsku nebo i dovezla, avšak takovým způsobem, aby tato daň nepřešla DPH, která by byla uplatnitelná při pořízení obdobného zboží.

12. Zadruhé, některá plnění jsou od DPH osvobozena, přičemž v takovém případě neexistuje nic, co by zákazník mohl odpočíst, i když plnění používá pro účely svých plnění zdanitelných na výstupu.

13. Mezi takto vyřazenými plněními jsou nájem lodí včetně posádky a nájem lodí, užívaných k plavbě po volném moři pro obchodní účely(7).

14. Zatímco, pro určité kategorie plnění není osobou povinnou k DPH dodavatel, nýbrž zákazník. V takových případech dodavatel příslušným způsobem odečte daň na vstupu, ale neúčtuje zákazníkovi daň na výstupu. Zákazník sám musí zúčtovat DPH z plnění, ale v rozsahu, v němž je plnění použito pro účely jeho plnění zdanitelných na výstupu, se částka stane bezprostředně odpočitatelnou podle čl. 17 odst. 1 a 2.

15. Podle čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice(8) jsou tudíž „osoby, které mají identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku, kterým poskytuje služby uvedené v čl. 28b části C osoba povinná k dani, která podniká v zahraničí,“ povinny z plnění, která přijímají, odvádět daň(9). Článek 28b část C(10) pokrývá „služby přepravy zboží uvnitř Společenství“, které jsou v odstavci 1 definovány jako „přeprava, při níž se místo jejího zahájení a místo jejího ukončení nacházejí na území dvou různých členských států“, a pro které je, podle odstavce 2, místem dodání místo zahájení přepravy.

16. Pokud jde o uplatnění nároku na odpočet za takových okolností, čl. 18 odst. 1 písm. d)(11) stanoví, že „k využití svého nároku na odpočet osoba povinná k dani musí: [...] je-li na ní požadováno, aby uhradila daň jako zákazník nebo kupující tam, kde dojde k použití čl. 21 odst. 1, splnit formality stanovené každým členským státem [...]“

17. Podle čl. 18 odst. 2 a 3(12):

„2. Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací 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.“

18. Článek 22 šesté směrnice(13) stanoví širokou škálu povinností pro osoby povinné odvést DPH, z nichž se nicméně pouze následující jeví jako potenciálně relevantní pro projednávanou věc:

„2. a) Každá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k tomu, aby správci daně umožnilo uplatnit a prověřit daň z přidané hodnoty.

[...]

4. a) Každá osoba povinná k dani předloží ve lhůtě stanovené členskými státy daňové přiznání. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce jednotlivých zdaňovacích období. členské státy mohou stanovit zdaňovací období jako měsíční, dvouměsíční nebo čtvrtletní. členské státy mohou nicméně stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.

b) Daňové přiznání musí obsahovat všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpochtu daně včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpochtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, je-li to vhodné a do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.

[...]

7. členské státy přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby, které se podle čl. 21 odst. 1 [...] písm. b) považují za daňové dlužníky namísto osoby povinné k dani usazené v zahraničí [...], splnily výše uvedené povinnosti 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 plánními i plánními prováděnými osobami povinnými k dani mezi členskými státy, a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

Příslušné vnitrostátní právní předpisy

19. Směrnice Společenství týkající se DPH jsou do italského práva v současné době provedeny předešlým Decreto del Presidente della Repubblica (nařízení prezidenta republiky) č. 633 ze dne 26. října 1972 (dále jen „DPR 633/72“) ve znění pozdějších změn.

20. První věta čl. 17 odst. 3 uvedeného nařízení zní: „Povinnosti, které se vztahují k [...] dodávce služeb na území státu osobami, které tam nejsou usazeny [...] budou splněny nabyvateli, kteří jsou na území státu usazeni, jež [...] užívají tyto služby při své obchodní, umlecké nebo profesní činnosti.“

21. Článek 19 odst. 1 téhož nařízení mimo jiné stanoví: „Nárok na odpochet 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 odpochet vznikl, a za podmínek použitelných v době, kdy nárok vznikl.“

22. Článek 23 odst. 1 a 2 vyžadují, aby osoby povinné k dani do patnácti dnů registrovaly své faktury v příslušné evidenci s uvedením jejich pořadového čísla, data vystavení, zdanitelné částky a částky daně, odděleně pro každou sazbu, a v případech, na které odkazuje čl. 17 odst. 3, jména dodavatele.

23. Článek 25 odst. 1 požaduje, aby osoby povinné k dani faktury související s pořázeným nebo dovezeným zbožím a službami, včetně faktur vystavených podle čl. 17 odst. 3, čísovaly postupně a registrovaly je v příslušné evidenci před tím, nežli uskuteční periodickou platbu, nebo v ročním daňovém přiznání, v němž je uplatněn nárok na odpochet související daně.

24. Podle ?l. 54 odst. 5: „Pokud [existuje] d?kaz o ?ástkách, které jsou zcela nebo z?ásti nep?iznány, nebo o odpo?tech, které jsou zcela nebo z?ásti neopodstatn?né, orgán pro da? z p?ídané hodnoty m?že sám, s výhradou dalšího posouzení, vym??it da? nebo dodate?nou splatnou da? nebo sníženou ?áстку k vrácení na základ? výše uvedeného d?kazu, v rámci lh?t stanovených v ?lánku 57.“

25. Kone?n? první v?ta ?l. 57 odst. 1 zní: „Oznámení o opravách a vým?r, upravené v [?lánku 54], musí být doru?eny do 31. prosince ?tvrtého roku po roce, ve kterém bylo p?edloženo da?ové p?iznání, jinak dojde ke ztrát? souvisejícího nároku.“

P?vodní ?ízení a p?edložené otázky

26. Ecotrade SpA (dále jen „Ecotrade“) je italská spole?nost, která se podílí na mezinárodním obchodu v odv?tví granulované vysokopecní strusky a dalších složek pro výrobu cementu. V letech 2000 a 2001(14) uskute?nila ?adu dodávek uvedeného materiálu po mo?i z Itálie do dalších ?lenských stát? a využila p?itom služby spole?ností poskytujících námo?ní p?epravu, které nebyly usazeny v Itálii. Tyto spole?nosti fakturovaly Ecotrade své služby, které popisovaly bu? jako „nájem lodi v?etn? posádky“ nebo „lodní p?eprava“. Žádná z faktur neuvád?la DPH a n?které výslovn? uvád?ly, že poskytnuté služby byly od dan? osvobozeny.

27. Ecotrade následn? považovala všechny tyto služby za nájem lodi v?etn? posádky nebo nájem námo?ních lodí osvobozené od DPH na základ? vnitrostátních ustanovení provád?jících ?l. 15 odst. 5 šesté sm?rnice(15). Zaznamenala je proto ve svém ú?etnictví jako koup?, neuvedla je však do prohlášení nebo p?iznání k DPH.

28. V návaznosti na inspekci da?ový orgán rozhodl, že p?epravní služby ve skute?nosti byly dodáním zboží uvnit? Spole?enství, za které byla, podle vnitrostátních ustanovení provád?jících ?l. 21 odst. 1 písm. b) a ?l. 28b ?ást C šesté sm?rnice, sama Ecotrade povinná k DPH. S malými výhradami Ecotrade tuto zm?nu klasifikace p?ijímá. Pokud jde o ní, neexistuje náznak podvodu nebo úmyslu.

29. Ecotrade tedy m?la p?iznat DPH z p?epravních služeb a zaú?tovat ji jako da? na vstupu. Byla by povinna k úhrad? dan?, ale zároveň by ji mohla odpo?íst ze své dan? na výstupu. Její celková da?ová povinnost by tudíž nebyla dot?ena.

30. V prosinci 2004, podle ?l. 54 odst. 5 a ?l. 57 odst. 1 DPR 633/72 a ve lh?t? stanovené v pozd?ji uvedeném ustanovení, požadoval da?ový orgán úhradu dot?ené DPH ve výši odpovídající p?iblížn? 320 000 EUR za uvedené dva da?ové roky, což zjevn? p?edstavuje DPH se standardní sazbou 20 % z faktur o celkové hodnot? odpovídající p?iblížn? 1 600 000 EUR(16). Nicmén? odmítl umožnit, aby Ecotrade stejné ?ásky ode?etla z d?vodu, že lh?ta pro takový odpo?et podle ?l. 19 odst. 1 DPR 633/72 uplynula. Dále uložil Ecotrade administrativní pokuty ve výši mírn? p?esahující 360 000 EUR.

31. Ecotrade toto odmítnutí a uvedené pokuty zpochybnila p?ed p?edkládajícím soudem, jenž žádá o odpov?? na následující otázky:

„(1) Brání správný výklad ?lánku 17, ?l. 21 odst. 1 a ?lánku 22 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS [...] vnitrostátní právní úprav? (zejména ?lánku 19 DPR 633 [...]), která podmi?uje uplatn?ní nároku na odpo?et dan? z p?ídané hodnoty, kterou má platit osoba povinná k dani p?i výkonu své podnikatelské ?innosti, dodržením (dvouleté) lh?ty a trestá její nedodržení zánikem tohoto nároku? Tato otázka je položena zejména s odkazem na p?ípady, kdy povinnost k DPH z nákupu zboží nebo služeb vyplývá z použití mechanismu p?enesení da?ové povinnosti, který

daňovému orgánu umožňuje požadovat zaplacení daně v delší lhůtě (čtyř let, podle článku 57 DPR 633/72), nežli je lhůta stanovená podnikateli pro odpout daně, po jejímž uplynutí podnikatelův nárok na uvedený odpout již nelze uplatnit.

(2) Vyplývá ze správného výkladu čl. 18 odst. 1 písm. d) šesté směrnice Rady 77/388/EHS, že vnitrostátní právní úprava nesmí, při úpravě „formalit“ stanovených tímto článkem prostřednictvím mechanismu přenesení daňové povinnosti upraveného ustanovením čl. 17 odst. 3 ve spojení s článkem 23 a 25 DPR 633/72, vázat (pouze k tíži daňového poplatníka) uplatnění nároku na odpout, umožněného ustanovením článku 17 směrnice na podmínku dodržení takové lhůty, jakou je lhůta stanovená v článku 19 DPR 633/72.“

32. Písemná vyjádření byla předložena Ecotrade, italskou a kyberskou vládou a Komisí, přičemž se všechny, s výjimkou kyberské vlády, zúčastnily jednání.

Posouzení

Úvodní poznámky

33. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce může být v širším smyslu chápána jako žádost vznášející zaprvé a zejména obecnou otázku, zda dvouletá lhůta pro uplatnění nároku na odpout je slučitelná s právem Společenství upravujícím DPH a, pouze podruhé, zda tomu tak je ve zvláštním případě, kdy se použije mechanismus přenesení daňové povinnosti a daňovému orgánu svádí delší lhůta pro vymáhání daně, která nebyla řádně zúčtována.

34. Nicméně souhlasím s italskou vládou a Komisí, že není nutné soustředit se podrobně na obecnou otázku, která sama o sobě není pro povodní řízení ústřední. Zásadní otázkou je slučitelnost výsledku, který způsobuje použití italských pravidel za okolností, ve kterých se nachází Ecotrade, s právem Společenství.

35. Faktory, které zdůrazňuje vnitrostátní soud, coby faktory působící společně uvedený výsledek, jsou: (i) „dvouletá“ lhůta(17) pro uplatnění nároku na odpout, (ii) „čtyřletá“ lhůta(18) pro daňový orgán k vymáhání daně a (iii) mechanismus přenesení daňové povinnosti, podle kterého je povinnost osoby povinné k dani platit daň na vstupu zpravidla přesně vyvážena jejím nárokem na odpout téže daně.

36. Aťkoliv je kontext tohoto mechanismu bezpochyby klíčovým prvkem projednávané věci, je nicméně podle mého názoru stejně tak důležité poznamenat, že výsledek, který napadá Ecotrade, byl způsoben nikoliv jen pouhou kombinací uvedených tří faktorů, nýbrž změnou klasifikace jejich plnění na vstupu z osvobozených od daně na zdanitelná.

37. Konečně, aťkoliv předkládající soud formálně klade dvě otázky směřující k posouzení italských pravidel podle různých ustanovení šesté směrnice, mám za to, že je užitečnější vyjádřit se k oběma zároveň.

Možnost lhůty pro uplatnění nároku na odpout

38. Nikde v žádném z ustanovení citovaných vnitrostátním soudem v jeho otázkách – či jinde v šesté směrnici – není stanovena konkrétní lhůta pro uplatnění nároku na odpout, a ani se tam výslovně neodkazuje na takovou možnost, či jinými slovy na stanovení takové lhůty ve vnitrostátním právu.

39. Z uvedených ustanovení může být nicméně alespoň jedno považováno za ustanovení implicitně umožňující členským státům stanovení lhůty: ustanovení čl. 18 odst. 1 písm. d) hovoří o formalitách stanovených členským státem pro uplatnění nároku na odpout. To, že lhůta může být

stanovena, se mimo jiné jeví jako zřejmé z ustanovení čl. 18 odst. 2 ve spojení s odstavcem 3 téhož článku. První uvedené ustanovení uvádí, že nárok na odpočet má být uplatněn v souvislosti se splatnými částkami za stejné daňové období, jako je období, v němž nárok vznikl, a druhé ustanovení umožňuje členským státům, aby stanovily podmínky, za kterých může být osoba povinná k dani oprávněna k provedení odpočtu daní, pokud nedodržela, mimo jiné, uvedenou podmínku. Posuzována společně tato ustanovení znamenají, že členský stát má možnost stanovit, že nárok na odpočet má být uplatněn v rámci dotčeného daňového období(19), či může poskytnout lhůtu delší.

40. Proto nesouhlasím s tvrzením Ecotrade, že nárok na odpočet je natolik zásadní, že pro jeho uplatnění nemůže být nikdy stanovena žádná lhůta. Nárok jistě je zásadní, ale z důvodu právní (a finanční) jistoty je rovněž důležité, aby vyřešené daňové záležitosti nemohly být zpochybňovány do nekonečna.

41. Pokud tedy šestá směrnice členskému státu umožňuje požadovat, aby nárok na odpočet byl uplatněn v daňovém období, v němž vznikl, nevzniká otázka, zda delší lhůta, jako je lhůta plných dvou let stanovená italskými právními předpisy, je obecně nadměrně omezující.

42. Postačí mít na zřeteli, že taková lhůta (která je v mnoha ohledech srovnatelná se zahájením řízení o navrácení vnitrostátních odvodů vybraných v rozporu s právem Společenství), musí v každém případě být v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity(20). Nesmí tudíž být méně příznivá než podmínky upravující obdobné situace vnitrostátní povahy(21) nebo nesmí znemožňovat či nadměrně zatěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Společenství. V podáních a vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru v projednávané věci nebylo provedeno žádné srovnání s jakoukoliv lhůtou použitelnou pro obdobné situace vnitrostátní povahy, ani nebylo tvrzeno, že dvouletá lhůta obecně – spíše než za konkrétních okolností – uplatnění nároku na odpočet daní znemožňuje nebo nadměrně zatěžuje.

Možnost nového vyměření daňovým orgánem po uplynutí takové lhůty

Obecně

43. To, že daňové orgány mají mít k dispozici lhůtu, ve které prověří přiznání k DPH osoby povinné k dani a je-li to potřeba, nově vyměří její daňovou povinnost, a to, že tato lhůta může podléhat určitým omezením v zájmu právní jistoty, se jeví jako nezpochybnitelné.

44. Nelze též zpochybnit, že lhůta poskytnutá daňovému orgánu pro kontrolu a nové vyměření by měla přesahovat lhůtu, ve které je od osoby povinné k dani požadováno, aby učinila konečné prohlášení o svých daňových povinnostech a nárocích na odpočet. Dokud takové prohlášení nebude předloženo, nelze provést jeho kontrolu(22).

45. Tam, kde kontrola odhalí povinnost odvést DPH, která nebyla přiznána, taková povinnost může – a jistě musí – být vymáhána a příslušná částka musí být vybrána.

46. Takové odhalení daňové povinnosti se krom toho nedotýká jakéhokoliv nároku na odpočet daní na vstupu, který není závislý na povinnosti odvést daň. To, zda osoba povinná k dani uplatnila, či neuplatnila takový nárok v jakékoliv použitelné vnitrostátní lhůtě takového druhu, který jsem nastínila, je záležitostí zcela oddělenou od nového vyměření její povinnosti odvést daň na výstupu.

Za okolností, jakými jsou okolnosti projednávané věci

47. To nicméně neplatí, pokud kontrola odhalí nepřiznanou povinnost odvést DPH, která by,

pokud by byla řádně prozrahnuta, zahrnovala souběžný nárok na odpočet, avšak při neexistenci takové povinnosti odvést daň nemůže existovat nárok na odpočet. V takových případech je neuplatnění nároku na odpočet neodvratitelné od neprozrahnutí daňové povinnosti, kterou daňový orgán nyní hodlá vymáhat(23).

48. Tudíž tam, kde jsou odpočet a povinnost odvést daň dvěma stranami téže mince, jakékoliv nové vyměnění daňovým orgánem logicky musí vzít v úvahu obě. Vymáhání povinnosti odvést daň bez umožnění souběžného nároku na odpočet by bylo zcela v rozporu se zásadou neutrality, která je pro celý systém DPH zásadní.

49. Jak Soudní dvůr opakovaně uvedl, cílem systému odpočtu je z podnikatele zcela sejmout zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Systém zajišťuje dokonalou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH(24).

50. Na rozdíl od toho by použití italských pravidel takovým způsobem, o který usiluje daňový orgán v projednávané věci, nahradilo neutralitu zdanění, která by byla dosažena (i když na nesprávném základě) významnou zátěží, které by podnikatel v zásadě měl být zbaven – a to by celkově vedlo k odvedení větší částky daně, nežli je částka, jež odvedena měla být.

Možná odvodnění pro vymáhání neprozrahnuté daně za souhlasného odmítnutí uplatnění souvisejícího nároku na odpočet

51. Vystává otázka, zda přesto může existovat odvodnění pro nezohlednění zásadního požadavku neutrality na základě ustanovení práva Společenství. Vnitrostátní soud ve svých otázkách odkazuje na články 17, čl. 18 odst. 1 písm. d), čl. 21 odst. 1 a článek 22 šesté směrnice(25). Z nich byly v různých fázích řízení uváděny čl. 17 odst. 6 a 7, čl. 18 odst. 1 písm. d) a čl. 22 odst. 7 a 8 jako ustanovení, která mohou poskytnout odvodnění pro použití italských pravidel takovým způsobem, o který usiluje daňový orgán.

52. S ohledem na čl. 17 odst. 6 a 7, jak správně uvádí kyprská vláda, nicméně v projednávané věci nejde o *vylovení* dotčené daně z *nároku* na odpočet, nýbrž o *omezení uplatnění* takového nároku za určitých okolností. Takové omezení nespadá do působnosti čl. 17 odst. 6 nebo 7, který se týká úplného vylovení určitého druhu plnění na vstupu.

53. Z dalších citovaných ustanovení poskytuje čl. 18 odst. 1 písm. d) členským státům možnost stanovit náležitosti pro uplatnění nároku na odpočet; čl. 22 odst. 7 od nich vyžaduje, aby přijaly opatření k zajištění, že podnikatelé povinni k odvodu daně na vstupu v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti budou dodržovat své povinnosti týkající se prohlášení a platby; a čl. 22 odst. 8 jim umožňuje, aby uložily další povinnosti pro řádný výběr daně a zabránění daňovým únikům.

54. Italská a kyprská vláda na ně odkazují jakožto na ustanovení, která mohou odvodnit použití italských pravidel takovým způsobem, o který usiloval daňový orgán v projednávané věci, zejména proto, že to může podpořit řádné, včasné a správné prozrahnutí a může zamezit podvodům nebo daňovým únikům.

55. S tím nesouhlasím. Zatímco dotčené ustanovení zajišťuje stanovení formalit, a sankcí v případě nedodržení takových formalit (budiž připomenuto, že v projednávané věci byly společnosti Ecotrade uloženy podstatné pokuty, aťkoliv otázka jejich slučitelnosti s právem Společenství nebyla předkládaným soudem uplatněna), neodvodí uří narušení samotného systému DPH.

Rozsudek ve věci Collée

56. V této souvislosti může být užitečné připomenout nedávný rozsudek Soudního dvora ve věci Collée(26). Jelikož vykazuje řadu paralel s projednávanou věcí, dosti obsáhle jej shrnu.

57. Prodejce automobilů mohl požadovat provizi pouze za prodeje zákazníkům v jemu připadající oblasti. Aby mohl požadovat provizi z prodeje zákazníkovi z jiného členského státu, obrátil se na zprostředkovatele, aby vozidla formálně koupil a znovu prodal. Zprostředkovateli fakturoval DPH, který ji hodlal odejst. Daňový orgán odepřel nárok na odpot DPH, jelikož plnění bylo pouze fiktivní. Prodejce poté upravil své účetnictví, aby odpovídalo skutečné situaci. Daňový orgán zvýšil jeho zdanitelný obrát o částku odpovídající prodejní ceně vozidel, ale nepřiznal osvobození (s odpotem daně na vstupu, jak tomu obvykle je při dodávce zboží uvnitř Společenství) za toto dodání z důvodu, že jeho účetní záznamy nebyly provedeny přbžně a ihned po dotčeném plnění, v souladu s pravidly vyplývajícími z vnitrostátní judikatury(27).

58. Soudní dvůr uvedl, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně v členském státě, v němž se začíná uskutečovat odeslání nebo přeprava zboží, se zdaněním (přenesením daňové povinnosti) v členském státě, v němž se končí odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství, umožňuje zamezit dvojímu zdanění a tím porušení daňové neutrality(28).

59. Článek 22 šesté směrnice stanoví formální povinnosti ohledně účetnictví, fakturace, daňového přiznání, jakož i souhrnného výkazu, a čl. 22 odst. 8 členským státům umožňuje stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům. Nicméně taková opatření nesmí jít nad rámec toho, co je dosažení takových cílů nezbytné, nebo zpochybňovat neutralitu DPH(29).

60. Vnitrostátní opatření, které v podstatě podmiňuje nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně dodržěním formálních povinností, aniž by zohlednilo, zda byly splněny hmotněprávní požadavky, jde nad rámec toho, co je nutné pro zajištění správného výběru daně(30).

61. Plnění totiž musejí být zdaněna s přihlédnutím k jejich objektivním vlastnostem. Pokud dodání splňuje podmínky stanovené pro osvobození od daně, neplatí se žádná DPH(31).

62. Jelikož ve věci v původním řízení k dodání zboží uvnitř Společenství nesporně došlo, požadovala daňová neutralita, aby osvobození bylo přiznáno, jestliže byly splněny hmotněprávní požadavky, i když osoba povinná k dani nevyhověla určitým formálním požadavkům. Jinak by tomu bylo pouze v případě, kdyby porušení těchto formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložit důkaz, že hmotněprávním požadavkům bylo vyhověno(32).

63. Je totiž důležité umožnit, aby v účetnictví osoby povinné k dani mohly být zohledněny změny při kvalifikaci dodání zboží jakožto dodání uvnitř Společenství po uskutečnění tohoto plnění. Proto musí být plnění v případě pozdější úpravy účetnictví přiznána povaha dodání zboží uvnitř Společenství, pokud jsou splněna objektivní kritéria(33).

64. Zda je relevantní skutečnost, že osoba povinná k dani nejprve zatajila dodání zboží uvnitř

Společenství, a tedy zda osvobození od DPH může být podmíněno její dobrou vírou, závisí na existenci nebezpečí daňových ztrát pro dotyčný členský stát. Za účelem zajištění neutrality DPH musí členské státy stanovit možnost opravy jakékoliv neodvodněné vyúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru. Nicméně pokud uvedená osoba včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality, aby neprávem vyúčtovaná DPH mohla být opravena, aniž by oprava byla podmíněna její dobrou vírou. Totéž se uplatní na opravu účtů v důsledku dosažení osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně (34).

65. Za ztrátu daňového příjmu nelze považovat nevybrání DPH týkající se dodání zboží uvnitř Společenství, které bylo nejprve neprávem kvalifikováno jako dodání uvnitř země, jež by v zásadě vedlo k výbavu DPH. Příjmy náležejí členskému státu, ve kterém došlo ke konečné spotřebě (35).

66. Konečně právo Společenství nebrání tomu, aby členské státy za určitých podmínek považovaly zatažení existence plnění uvnitř Společenství za pokus o únik DPH a uplatňovaly sankce stanovené vnitrostátním právem. Nicméně takové sankce musí být vždy přiměřené závažnosti zneužití (36).

Použití na projednávanou věc

67. Jeví se mi, že sled úvah Soudního dvora ve věci Collée může být velmi případně použit na projednávanou věc. Učiním tak následovně.

68. Mechanismus přenesení daňové povinnosti usiluje o zabránění dvojímu zdanění a o zajištění daňové neutrality. Opatření podle čl. 18 odst. 1 písm. d) nebo čl. 22 odst. 7 nebo 8 nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle, pro které byla stanovena, nebo nesmí narušit neutralitu. Opatření, které podmiňuje nárok na odpočet daně splnění formálních povinností, bez ohledu na to, zda byly splněny hmotněprávní požadavky, jde nad rámec toho, co je nezbytné. Plnění musí být zdaněno na základě svých objektivních vlastností. Pokud plnění splňuje podmínky pro odpočet daně, je DPH odpočitatelná. Tam, kde je zjevné, že povinnost podle mechanismu přenesení daňové povinnosti vede ke vzniku nároku na odpočet, vyžaduje daňová neutralita, aby byl odpočet daně umožněn, jsou-li hmotněprávní požadavky splněny, i když osoba povinná k dani nesplní některé z formálních požadavků. Je důležité umožnit, aby kategorizace plnění v účtůvnictví osoby povinné k dani byla změněna. Jejich skutečná povaha proto musí být uznána, pokud jsou účty následně upraveny, a to za podmínky, že jsou splněna objektivní kritéria. Tam, kde neexistuje nebezpečí ztráty daňového výnosu vyžaduje zásada daňové neutrality, aby nesprávně vyplněná přiznání k DPH mohla být opravena. Takové nebezpečí neexistuje tam, kde se povinnost k dani a nárok na odpočet daně vzájemně vylučují. Z důvodu, že plnění nebyla řádně přiznána mohou být nicméně uloženy vhodné a přiměřené sankce.

Závěry

69. S ohledem na výše uvedené úvahy mám za to, že by Soudní dvůr měl odpovědět na předběžnou otázku položenou Commissione Tributaria Provinciale di Genova takto:

(1) Ustanovení směrnic Společenství, které se týkají DPH nevylučují, aby vnitrostátní právní řád stanovil lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu ze zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá pro účely svých zdanitelných plnění za předpokladu, že dotčená lhůta není méně příznivá nežli srovnatelné lhůty použitelné na srovnatelné vnitrostátní situace a že uplatnění nároku neznemožuje nebo nadměrně nezatěžuje.

(2) Ustanovení směrnic Společenství týkajících se DPH nevylučují, aby daňový orgán na základě kontroly přiznání k DPH osoby povinné k dani i po uplynutí této lhůty vymáhal a vymáhal splatnou, ale neodvedenou daň.

(3) Nicméně v situaci, kdy taková kontrola odhalí nepřiznanou povinnost odvést DPH, která by, pokud by byla přiznána, zahrnovala souběžný nárok na odpočet, nemůže být povinnost vymáhána, aniž by byl vzat v úvahu nárok na odpočet.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

3 – Viz bod 3 odvodnění.

4 – První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 71, s. 1301, Zvl. vyd. 09/01, s. 3); šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977 L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23, mnohokrát změněna).

5 – Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112.

6 – V rozhodné době byl text čl. 17 odst. 2 uveden v článku 28f. Ekvivalenty čl. 17 odst. 1 a 2 jsou nyní obsaženy v článcích 167 a 168 písm. a) směrnice 2006/112.

7 – Článek 15 odst. 5 ve spojení s čl. 15 odst. 4 písm. a) šesté směrnice; čl. 148 písm. a) a c) směrnice 2006/112.

8 – V rozhodné době v článku 28g; viz článek 196 směrnice 2006/112.

9 – Tento mechanismus je obecně známý jako „přenesení daňové povinnosti“. Podle dalšího ustanovení čl. 21 odst. 1 se použije rovněž na jiné druhy dodání zboží nebo služeb, kdy dodavatel není usazen v členském státu zákazníka (nebo v členském státu, ve kterém se dodání uskutečňuje), bez ohledu na to, zda je usazen ve Společenství, či nikoliv.

10 – Viz články 47 a 48 směrnice 2006/112.

11 – V čl. 28f odst. 2; čl. 178 písm. f) směrnice 2006/112.

12 – Články 179 a 180 směrnice 2006/112.

13 – V rozhodné době v článku 28h; viz články 213 až 271 směrnice 2006/112.

14 – Věc C-95/07 se týká daňového roku 2001, věc C-96/07 se týká roku 2000.

15 – Viz bod 13 výše.

16 – Zdá se, že hodnoty uvedené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-95/07 ukazují na použití sazby DPH mírně přesahující 20 %. K tomu není poskytnuto žádné vysvětlení, ale tento rozpor se nezdá být relevantní pro řešení problému.

17 – Lh?ta p?esn?ji kon?í p?edložením p?iznání za druhý rok následující po roce, ve kterém vznikl nárok na odp?et.

18 – Ve skute?nosti na konci ?tvrtého roku následujícího po roce, ve kterém bylo podáno p?iznání. Ecotrade prohlásila p?i jednání, aniž by jí bylo v tomto ohledu odporováno, že lh?ta byla pravideln? prodlužována ?asov? omezenými právními p?edpisy na p?t, šest ?i sedm let.

19 – Za podmínky požadavku rovnocennosti a efektivity, viz bod 42 dále.

20 – Srovnej nap?íklad rozsudek ze dne 11. ?ervence 2002, Marks a Spencer (C?62/00, Recueil, s. I?6325, bod 34 a násl.)

21 – Zdá se mi, že Komise pochybila v tvrzení (pokud jsem mu správn? porozum?la), že se zásada rovnocennosti použije na vztah mezi p?íslušnými lh?tami pro osobu povinnou dani a lh?tami pro da?ový orgán.

22 – Srov. rozsudek ze dne 19. listopadu 1998, SFI (C?85/97, Recueil, s. I?7447, bod 32).

23 – V ?ízení v projednáváné v?ci se Ecotrade v takové situaci nachází kv?li mechanismu p?enesení da?ové povinnosti, ale podobná situace by mohla nastat tam, kde osoba povinná k dani klasifikovala svá pln?ní na výstupu jako osvobozená od dan? (zatímco byla ve skute?nosti zdanitelná), a proto nemohla provést odp?et dan? na vstupu ze zboží nebo služeb, které jsou používány pro ú?ely takových pln?ní.

24 – Viz nejnov?ji rozsudek ze dne 8. února 2007, Investrand (C?453/05, Sb. rozh. s. I?1315, bod 22).

25 – Viz body 8, 11 a 15 až 18 výše.

26 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée (C?146/05, Sb. rozh. s. I?7861).

27 – Viz body 12 až 18 rozsudku.

28 – Body 21 až 23 (citující rozsudek ze dne 6. ?ervence 1995, BP Supergaz, C?62/93, Recueil, s. I?1883, bod 16, rozsudek ze dne 12. ledna 2003, Optigen, C?354/03, C?355/03 a C?484/03, Recueil, s. I?483, bod 54, rozsudek ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling C?439/04 a C?440/04, Sb. rozh. s. I?1616, bod 49, a rozsudek ze dne 14. ?ervna 2007, Twoh International, C?184/05, Sb. rozh. s. I?7897, bod 22).

29 – Body 25 a 26 (citující rozsudek ze dne 21. b?ezna 2000, Galbafriša, C?110/98 až C?147/98, Recueil, s. I?1577, bod 52, usnesení ze dne 3. b?ezna 2004, Transport Service, C?395/02, Recueil, s. I?1991, bod 29), rozsudky ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth (C-454/98, Recueil, s. I?6973, bod 59, a ze dne 21. února 2006, Halifax, C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, bod 92).

30 – Bod 29.

31 – Bod 30 (citující rozsudek, Optigen, bod 44, Kittel a Recolta Recycling, bod 41, a usnesení, Transport Service, body 18 a 19).

32 – Bod 31.

33 – Bod 33.

34 – Body 34 a 35 (citující rozsudek, Schmeink & Cofreth, body 60 a 63, a rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou, C-778/02 až C-780/02, Recueil, s. I-13295, bod 50). Zdánlivý rozpor mezi oběma tvrzeními týkajícími se požadavku dobré víry vyplývá ze skutečnosti, že v rozsudku ve věci Schmeink & Cofreth měl Soudní dvůr za to, že požadavek dobré víry, který zmínil v rozsudku ze dne 13. prosince 1989, Genius Holding (C-342/87, Recueil, s. 4227) nebyl podstatný (viz rozsudek Schmeink & Cofreth, zejména body 50 až 58 rozsudku).

35 – Bod 37.

36 – Bod 40 (citující rozsudek Schmeink & Cofreth, bod 62).