ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

8. května 2008 *

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,

* Jednací jazyk: italština.

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 kyperskou 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 obratu – Společný systém daně 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 výměrů vydaných tímto posledně uvedeným orgánem, týkajících se oprav, pro účely daně 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 odpočet, čl. 17 odst. 1 a 2 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f odst. 1 téže směrnice, stanoví:

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

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst 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 vynětí 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 odpočtů 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 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.“

8 Některé povinnosti, které připadají osobě povinné k dani, jsou krom toho stanoveny v článku 22 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h. K těmto povinnostem 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 přiznaní, 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 plněními i plněními 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.“

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 daň z přidané hodnoty (běžný doplněk 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 odpočet 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 odpočet 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, číslovaly 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 odpočet 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 měsíci, 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 měsíce, ve kterém byly převzaty, jakož i v evidenci nákupů, na kterou odkazuje čl. 25 odst. 1 téhož nařízení, s uvedením měsíce, 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 související-cího nároku."

Spor v původním 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 odlitky 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 jej neuplatnila ve lhůtě dvou let od okamžiku vzniku daňové povinnosti k této dani, jak stanoví čl. 19 první pododstavec druhá věta DPR č. 633/72, kdežto daňová správa ještě mohla využít lhůt 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 odůvodnila 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 zaplacena, 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 prekluzívní 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 článku 17, čl. 21 odst. 1 a článku 22 šesté směrnice […] vnitrostátní právní úpravě, v projednávané věci článku 19 DPR č. 633/72, která podmiňuje uplatnění nároku na odpočet [DPH], kterou má platit osoba povinná k dani při výkonu své podnikatelské činnosti, dodržením (dvouleté) lhůty a sankcionuje její nedodržení zánikem tohoto nároku, zejména v případech, kdy povinnost k DPH z nákupů zboží nebo služeb vyplývá z použití mechanismu přenesení daňové povinnosti, který daňovému orgánu umožňuje požadovat zaplacení daně v delší lhůtě (čtyř let, podle článku 57 DPR č. 633/72), nežli je lhůta stanovená podnikateli pro uplatnění odpočtu daně, po jejímž uplynutí naopak podnikatelův nárok zaniká?

2) Brání správný výklad čl. 18 odst. 1 písm. d) šesté směrnice […] vnitrostátní právní úpravě která, při úpravě ‚formalit' stanovených tímto článkem prostřednictvím mechanismu přenesení daňové povinnosti upraveného ustanovením čl. 17 odst. 3 ve spojení s články 23 a 25 DPR č. 633/72, váže (pouze k tíži daňového poplatníka) uplatnění nároku na odpočet, umožněného ustanovením článku 17 šesté směrnice na podmínku dodržení takové lhůty, jakou je lhůta stanovená v článku 19 DPR č. 633/72?"

26 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 27. dubna 2007 byly věci C-95/07 a C-96/07 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i rozsudku.

K předběžným otázkám

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

27 Ecotrade tvrdí, že šestá směrnice nespojuje nárok na odpočet daně s žádným časovým omezením, jelikož režim DPH, který je založen na zásadě daňové neutrality, je jako celek koncipován tak, aby vždy zajistil osobě povinné k dani tento základní nárok, který je vlastní daňovému režimu DPH jako celku. Mimoto vnitrostátní právní úprava, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, nemůže být odůvodněna odkazem na čl. 17 odst. 6 a 7 a čl. 22 odst. 7 a 8 uvedené směrnice, které se na věc v původním řízení neuplatní.

28 Co se týče „formalit" stanovených členskými státy podle čl. 18 odst. 1 písm. d) šesté směrnice, které musí být osobou povinnou k dani splněny, aby mohla uplatnit nárok na odpočet daně v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, Ecotrade tvrdí, že tyto formality nemohou být nepřiměřené nebo neslučitelné s obecným mechanismem DPH. Nedodržení těchto formalit tudíž nemůže vést k definitivní ztrátě nároku na odpočet daně na straně osoby povinné k dani. V každém případě omezení nároku na odpočet daně podle italského práva není přiměřené vzhledem k tomu, že daňová správa má k dispozici pro opravu chybných daňových přiznání lhůtu, která je delší nežli lhůta, kterou má osoba povinná k dani pro uplatnění odpočtu.

29 Italská a kyperská vláda zdůrazňují, že lhůta stanovená pro uplatnění nároku na odpočet daně představuje formalitu, kterou mohou členské státy stanovit podle čl. 18 odst. 1 písm. d) a odst. 3, jakož i podle čl. 22 odst. 8 šesté směrnice. Tento článek 18 neobsahuje žádné ustanovení, které by kolidovalo s diskreční pravomocí členských států stanovit časová omezení pro odpočet. Podle odstavce 2 uvedeného článku, který odkazuje na „téže období", uplatnění nároku na odpočet daně musí být co

možná nejvíce bezprostřední tak, že v případě, kdy osoba povinná k dani neuplatní svůj nárok na odpočet daně během tohoto období, možnost učinit tak později může být podřízena podmínkám, které mohou členské státy uložit podle odstavce 3 téhož článku 18.

30 Mimoto uvedené vlády mají za to, že lhůta udělená správě pro vymáhání daně nemusí být stejná jako lhůta, kterou má k dispozici osoba povinná k dani pro uplatnění svého nároku na odpočet daně, a to z objektivních a praktických důvodů, jelikož správa potřebuje čas, 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 neučinily uplatnění nároku na odpočet daně 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 daně. Uplatnění nároku nemůže být tedy bez omezení odkládáno. Z toho vyvozuje, že stanovení prekluzívních lhůt pro uplatnění nároku na odpočet daně 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 nároků 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 daně, zatímco stanoví pouze dvouletou lhůtu pro odpočet zaplacené DPH. Pokud jde o dodržení zásady efektivity, Komise zdůrazňuje, že prekluzívní dvouletá lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně s sebou z týchž 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 účetnictví, ačkoli 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 účinky 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 prekluzívní lhůty, která je kratší nežli lhůta, kterou má daňová správa k vymáhání daně.

36 Z předkládacího usnesení ale vyplývá, že spor v původním řízení má svůj původ v účetní 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 prodlení nebo nedbalosti požádat o odpočet DPH odvedené na vstupu ve lhůtě 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 ně 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 článek 17, čl. 18 odst. 2 a 3 a čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice brání jednak zavedení takové prekluzívní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet DPH, jakou stanoví vnitrostátní právní úprava, o kterou se jedná v původním řízení, v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti (dále jen „prekluzívní lhůta") a zadruhé, zda čl. 18 odst. 1 písm. d) a článek 22 téže směrnice brání praxi oprav daňových přiznání a vymáhání DPH, která sankcionuje takovou nesrovnalost týkající se účetnictví a daňových přiznání, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, odepřením nároku na odpočet daně v případě použití uvedeného režimu přenesení daňové povinnosti (dále jen „praxe oprav a vymáhání").

K prekluzívní lhůtě

39 Je třeba nejprve zdůraznit, že osoba povinná k dani, která je povinna odvést DPH jakožto odběratel služeb, se může dovolávat nároku na odpočet daně 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 odpočet daně stanovený v tomto článku 17 nedílnou součást 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 odpočet daně uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná 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 odpočet daně se v zásadě uplatní „v průběhu téhož období“, během kterého tento nárok vznikl.

42 Osoba povinná k dani může být nicméně oprávněna k provedení odpočtu 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 odpočet daně podléhá určitým podmínkám a postupům stanoveným členskými státy.

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

44 Mimoto možnost uplatnit nárok na odpočet daně 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 vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat.

45 Nelze tedy přijmout tvrzení, podle kterého nárok na odpočet daně nemůže podléhat prekluzívní lhůtě.

46 Je třeba dodat, že prekluzívní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankci uloženou osobě povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH odvedené na vstupu, tím, že ztratí nárok na odpočet daně, 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 neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (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 prekluzívní 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 prekluzívní lhůta, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, nemůže sama o sobě v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat uplatnění nároku na odpočet daně, 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 daně v průběhu téhož období, během kterého vznikl tento nárok.

49 Je třeba rovněž přezkoumat, zda tento závěr není vyvrácen skutečností, 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 odpočtů, 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 prekluzívní lhůta začíná vůči daňové správě běžet od pozdějšího data, než je datum počátku běhu prekluzívní lhůty vůči osobě povinné k dani pro uplatnění jejího nároku na odpočet daně, nemůže narušit zásadu rovnocennosti (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek SFI, bod 33).

52 Taková prekluzívní lhůta, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, tudíž neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně, 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 odstavec 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 prekluzívní lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, pokud jsou dodrženy

zásady rovnocennosti a efektivity. Zásada efektivity není porušena pouhou skutečností, 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 daně.

K praxi oprav a vymáhání

55 Je třeba přezkoumat, zda šestá směrnice brání praxi oprav a vymáhání, která sankcionuje účetní nesrovnalost tkvící, 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 odpočet daně 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 odpočíst přesně tuto daň, takže státní pokladně 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 opravňuje členské státy, aby stanovily formality, které osoba povinná k dani musí splnit, aby mohla uplatnit svůj nárok na odpočet.

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 dotyčných služeb, do evidence vystavených faktur a evidence nákupů tak, aby by měla dobropis DPH přesně 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 daně umožnilo uplatnit a prověřit DPH, a předložit daňové přiznaní, které musí obsahovat všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a provedení odpočtu 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 odpočet daně 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 odpočet daně v případě přenesení daňové povinnosti, porušení těchto formalit osobou povinnou k dani ji nemůže připravit o její nárok na odpočet daně.

63 Jelikož je totiž nesporné, že ve věcech v původním řízení se režim přenesení daňové povinnosti použije, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (viz obdobně 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 odpočet uvedené daně, 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 účetnictví 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 prekluzívní lhůty, kterou k provedení odpočtu 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 odůvodněna 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 přísně 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 účetnictví 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 dotyčný členský stát (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Collée, body 35 a 36). Nicméně takové porušení povinností týkajících se účetnictví, 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 uskutečněno 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 věcech v původním 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 daně v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti.

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

K nákladům řízení

74 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:

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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2000/17/ES ze dne 30. března 2000, nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví takovou prekluzívní lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně, o jakou se jedná ve věcech v původním řízení, pokud jsou dodrženy zásady rovnocennosti**

a efektivity. Zásada efektivity 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.

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 daně z přidané hodnoty, která sankcionuje takové protiprávní jednání, ke kterému došlo ve věcech v původním 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 daně v případě použití režimu přenesení daňové povinnosti.**

Podpisy.