# ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 8. mája 2008 *

V spojených veciach C-95/07 a C-96/07,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutiami Commissione tributaria provinciale di Genova (Taliansko) z 13. decembra 2006 a doručené Súdnemu dvoru 20. februára 2007, ktoré súvisia s konaniami:

**Ecotrade SpA**

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh a A. Arabadjiev (spravodajca),

* Jazyk konania: taliančina.

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. januára 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Ecotrade SpA, v zastúpení: A. Lovisolo a N. Raggi, avvocati,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— cyperská vláda, v zastúpení: A. Pantazi-Lambrou, splnomocnená zástupkyňa,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: A. Aresu a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 13. marca 2008,

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 17, článku 18 ods. 1 písm. d), článku 21 ods. 1 a článku 22 šiestej smernice Rady 77/388/EHS

zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s.1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/17/ES z 30. marca 2000 (Ú. v. ES L 84, s. 24; Mim. vyd. 09/001, s. 333, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov medzi Ecotrade SpA (ďalej len „Ecotrade“) a Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (ďalej len „Agenzia“) vo veci viacerých výmerov vydaných posledným uvedeným úradom, ktoré sa týkajú opravy daňových priznaní tejto spoločnosti za roky 2000 a 2001 na účely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

## Právny rámec

### *Právna úprava Spoločenstva*

3 Pokiaľ ide o právo na odpočet, článok 17 ods. 1 a 2 písm. a) šiestej smernice v jeho znení vyplývajúcom z článku 28f ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani [daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba — *neoficiálny preklad*].“

4 Podľa odseku 6 toho istého článku 17, keďže Rada Európskej únie nestanovila výdavky, pri ktorých nemožno odpočítať DPH, členské štáty môžu ponechať všetky výnimky stanovené ich vnútroštátnou úpravou v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice s tým, že za každých okolností sú vylúčené z práva na odpočítanie výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov, ako napr. luxusné výrobky, zábava alebo predstavenia. Odsek 7 tohto článku umožňuje členským štátom s výhradou konzultácií podľa článku 29 tej istej smernice z cyklických dôvodov úplne alebo čiastočne vylúčiť všetky alebo niektoré kapitálové tovary alebo iné tovary zo systému odpočítania dane.

5 Podľa článku 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice v jeho znení vyplývajúcom z jej článku 28g v rámci vnútorného systému sú DPH povinné zaplatiť subjekty, ktorým sa poskytujú služby zahrnuté najmä v článku 28b (C) tej istej smernice, ak sú tieto služby poskytované daňovým subjektom so sídlom v zahraničí. Článok 28b (C), na ktorý sa odkazuje, sa týka „dodávky služieb v internom transporte tovaru v rámci Spoločenstva“. Tento systém, ktorý je okrem iného uplatniteľný na iné služby, je dobre známy pod obvyklým označením „prenesenie daňovej povinnosti“.

6 Pokiaľ ide o podrobnosti výkonu práva na odpočet za okolností opísaných v predchádzajúcom bode, článok 18 ods. 1 písm. d) šiestej smernice vo svojom znení

vyplývajúcom z článku 28e bod 2 tej istej smernice stanovuje, že na výkon tohto práva musí zdaniteľná osoba spĺňať formálne požiadavky vyžadované jednotlivými členskými štátmi.

7 Článok 18 ods. 2 a 3 šiestej smernice znie takto:

„2. Daňovník [Zdaniteľná osoba — *neoficiálny preklad*] realizuje odpočet dane tak, že odpočíta z celkovej sumy dane z pridanej hodnoty splatnej v danom období čiastku dane, na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na zníženie dane a ktoré sa môže uplatniť na základe ustanovení odseku 1.

3. Členské štáty definujú podmienky a postup, za ktorých môže byť zdaniteľná osoba oprávnená vykonať odpočet dane, ktorý nerealizovala, uplatňujúc ustanovenia v odseku 1 a 2.“

8 Okrem toho určitý počet povinností zdaniteľnej osoby upravuje článok 22 šiestej smernice vo svojom znení vyplývajúcom z jej článku 28h. Medzi tieto povinnosti patrí povinnosť upravená v odseku 2 písm. a) tohto článku 22, podľa ktorej zdaniteľná osoba bude udržiavať účty dostatočne podrobné pre daň z pridanej hodnoty, aby mohli byť použité a prehliadnuté daňovým úradom, ako aj povinnosť uvedená v odseku 4 písm. a) a b) toho istého článku, podľa ktorého zdaniteľná osoba musí predložiť v stanovenej lehote priznanie, v ktorom sa musia uviesť všetky údaje nevyhnutné na kalkuláciu dane a odpočítania, ktoré sa má vykonať.

9 Nakoniec odseky 7 a 8 tohto článku 22 znejú takto:

„7. Členské štáty prijmú potrebné opatrenia, aby zabezpečili, že osoby, ktoré sú v súlade s článkom 21 ods. 1 body a) a b) zodpovedné za platenie dane namiesto zdaniteľnej osoby ustanovenej v inej krajine… sa budú riadiť povinnosťami v súvislosti s daňovým priznaním a platbou dane.

8. Členské štáty môžu uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na správne inkaso dane a na prevenciu proti úniku, podmienené požiadavkami rovnakého zaobchádzania domácich transakcií a transakcií uskutočnených medzi členskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi členskými krajinami nezadajú vznik formalít spojených s prechodom hraníc."

*Vnútroštátna právna úprava*

10 V talianskom práve je podstatná časť relevantných ustanovení v oblasti DPH upravená na jednej strane dekrétom prezidenta republiky č. 633 z 26. októbra 1972, ktorým bola zriadená a upravená daň z pridanej hodnoty (riadny dodatok ku GURI č. 292 z 11. novembra 1972) v znení viacerých zmien a doplnení (ďalej len „DPR č. 633/72"), a na druhej strane zákonným dekrétom č. 331 z 30. augusta 1993 (GURI č. 203 z 30. augusta 1993, ďalej len „zákonný dekrét č. 331/93").

11 Článok 17 ods. 3 prvá veta DPR č. 633/72 stanovuje:

„Povinnosti týkajúce sa… dodania služieb uskutočnené na území štátu osobami — nerezidentmi… plnia… objednávatelia — rezidenti, ktorí… využívajú služby pri výkone podnikateľskej činnosti, remesla alebo povolania.“

12 Článok 19 ods. 1 DPR č. 633/72 znie takto:

„… Právo na odpočítanie dane z nakúpeného alebo dovezeného tovaru alebo služieb vznikne v momente, kedy vznikne daňová povinnosť, a môže sa vykonať najneskôr v daňovom priznaní DPH za druhý rok nasledujúci po roku, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane, a za podmienok platných v čase vzniku tohto práva.“

13 Podľa článku 23 ods. 1 a 2 DPR č. 633/72 nazvaného „Evidencia faktúr“ zdaniteľná osoba musí vykonať záznam o vyhotovených faktúrach do príslušnej evidencie do pätnástich dní s uvedením poradového čísla, dátumu vyhotovenia, celkovej zdaniteľnej sumy a celkovej sumy dane oddelene podľa uplatnenej sadzby dane, ako aj podniku, označenia alebo obchodného mena prevádzkovateľa alebo za predpokladu uvedeného v článku 17 ods. 3 toho istého dekrétu nadobúdateľa alebo poskytovateľa.

14 Pod názvom „Evidencia nákupov“ článok 25 ods. 1 DPR č. 633/72 ukladá zdaniteľným osobám povinnosť číslovať vo vzostupnom poradí faktúry týkajúce sa nakúpeného alebo dovezeného tovaru alebo služieb vrátane dokladov vyhotovených podľa

článku 17 ods. 3 tohto dekrétu a zaznamenávať ich do evidencie pred pravidelným zúčtovaním alebo pred podaním ročného daňového priznania, v ktorom zdaniteľná osoba uplatní právo na odpočítanie príslušnej dane.

15 Podľa článku 47 ods. 1 zákonného dekrétu č. 331/93 nazvaného „Evidencia plnení v rámci Spoločenstva“ faktúry týkajúce sa prepravy tovaru a súvisiacich služieb v rámci Spoločenstva sa musia zaznamenať v mesiaci ich prijatia alebo aj neskôr, v každom prípade však do pätnástich dní od ich prijatia oddelene od evidencie podľa článku 23 ods. 1 a 2 DPR č. 633/72 a tiež v evidencii nákupov podľa článku 25 ods. 1 toho istého dekrétu s odkazom na mesiac ich prijatia alebo mesiac ich vyhotovenia.

16 Nakoniec článok 57 ods. 1 prvá veta DPR č. 633/72 stanovuje:

„Výmery týkajúce sa opráv a šetrenia… sa musia oznámiť, pod hrozbou zániku príslušného práva, do 31. decembra štvrtého roku nasledujúceho po roku, v ktorom bolo podané daňové priznanie.“

**Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

17 Ecotrade je akciová spoločnosť založená podľa talianskeho práva, ktorá sa špecializuje na obchod v oblasti granulovanej vysokopecnej trosky a ďalších zložiek, osobitne syntetickej sadry a popola, používaných na výrobu cementu.

18 V rokoch 2000 a 2001 Ecotrade zverila subjektom, ktoré nemali sídlo v Taliansku, prepravu týchto materiálov z Talianska do iných členských štátov Európskeho spoločenstva. Vo faktúrach, ktoré tieto subjekty vystavili za služby poskytnuté Ecotrade, opísali tieto služby buď ako „nájom lodí vrátane posádky“, alebo „doprava“ (ďalej len „dotknuté transakcie“). Tieto faktúry však neuvádzali výšku DPH, niektoré z nich výslovne uvádzali, že tieto transakcie boli od dane oslobodené.

19 Ecotrade teda považovala dotknuté transakcie za transakcie nepodliehajúce DPH. V dôsledku toho zapísala faktúry týkajúce sa týchto transakcií iba do evidencie nákupov a nie do evidencie vydaných faktúr, a to s oslobodením od DPH. DPH vzťahujúca sa na tieto plnenia sa teda nenachádzala v daňových priznaniach vypracovaných Ecotrade za roky 2000 a 2001.

20 Pri kontrole vykonanej v priebehu roka 2004 Agenzia dospela k záveru, že dotknuté transakcie predstavovali prepravné služby tovarov v rámci Spoločenstva podliehajúce DPH a že sa na ne uplatňoval systém prenesenia daňovej povinnosti, čo nebolo, s výnimkou jednej faktúry, spochybnené zo strany Ecotrade. Agenzia tiež zistila, že táto spoločnosť nedodržala účtovné požiadavky vzťahujúce sa na tento systém prenesenia daňovej povinnosti z dôvodu skutočnosti, že dotknuté faktúry boli zapísané iba do evidencie nákupov a nie do evidencie vydaných faktúr.

21 V dôsledku toho Agenzia viacerými výmermi pristúpila k oprave daňových priznaní vypracovaných Ecotrade za roky 2000 a 2001 na účely DPH, pričom upozornila na nepriznané dane v celkovej výške približne 321 000 eur a uložila pokuty vo výške okolo 361 000 eur.

22 Agenzia v nadväznosti na to dospela k záveru, že spoločnosti Ecotrade zaniklo právo na odpočítanie DPH, pretože ho nevykonala v dvojročnej lehote počítanej od okamihu, keď bola táto daň vymáhateľná, ako to upravuje článok 19 ods. 1 druhá veta DPR č. 633/72, zatiaľ čo daňový úrad mal ešte lehotu na vymáhanie DPH vzťahujúcu sa na dotknuté služby, keďže podľa článku 57 ods. 1 tohto dekrétu výmery týkajúce sa opráv a šetrenia sa musia oznámiť v lehote štyroch rokov počítanej od predloženia daňových priznaní týkajúcich sa spochybnených daní.

23 Rôznymi sťažnosťami podanými 13. februára 2005 na Commissione tributaria provinciale di Genova spochybnila Ecotrade dotknuté výmery a žiadala ich zrušenie. Na odôvodnenie svojho účtovného postupu táto spoločnosť uviedla, že faktúry týkajúce sa dotknutých transakcií boli priebežne zaregistrované v evidencii nákupov, ale že z dôvodu skutočnosti, že tieto transakcie sa nesprávne považovali za oslobodené od DPH, neboli tieto faktúry zapísané do evidencie vydaných faktúr. Táto nezrovnalosť napriek tomu nemohla ohroziť výkon práva na odpočítanie, keďže nevznikol žiadny dlh voči daňovému úradu. Preto akékoľvek časové obmedzenie práva na odpočítanie je v predmetnej veci neuplatniteľné.

24 Agenzia vo svojej replike na vnútroštátnom súde uviedla, že Ecotrade mala vystaviť tzv. „autofaktúru“ na dotknuté transakcie, vypočítať dlžnú DPH, zapísať ju do evidencie vydaných faktúr, ako aj do evidencie nákupov, takže by mala kredit DPH na účely odpočítania vypočítanej dane na vstupe. Podľa tejto metódy DPH v debete nie je účinne zaplatená príkazcom, keďže je neutralizovaná prostredníctvom zodpovedajúceho kreditu DPH. Právo na odpočítanie teda musí byť vykonané v stanovenej lehote pod hrozbou preklúzie. V dôsledku toho Ecotrade, ktorá nedodržala účtovný postup upravený vnútroštátnou právnou úpravou, mala povinnosť zaplatiť dlžnú DPH, pričom však stratila právo odpočítať ju z dôvodu vzniknutej preklúzie.

25 Za týchto podmienok Commissione tributaria provinciale di Genova rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky, ktoré sú rovnako formulované v oboch veciach C-95/07 a C-96/07:

„1. Bráni správny výklad článku 17, článku 21 ods. 1 a článku 22 šiestej smernice… vnútroštátnej právnej úprave, v tomto prípade článku 19 DPR č. 633/72, ktorá podmieňuje výkon práva na odpočítanie [DPH], ktorú má zaplatiť osoba povinná zaplatiť daň pri výkone svojej podnikateľskej činnosti, dodržaním (dvojročnej) lehoty a ktorá jej nedodržanie sankcionuje zánikom tohto práva, a to najmä v prípadoch, keď sa zdanenie nákupu tovaru alebo služby [DPH] uplatní prostredníctvom mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, ktorý umožňuje daňovému úradu požadovať zaplatenie dane v (podľa článku 57 DPR č. 633/72 — štvorročnej) lehote, ktorá je dlhšia ako lehota, v ktorej môže podnikateľ uplatniť právo na odpočítanie dane, ktoré naopak v dôsledku jej uplynutia prepadne?

2. Bráni správny výklad článku 18 ods. 1 písm. d) šiestej smernice… vnútroštátnej právnej úprave, ktorá pri stanovovaní ‚formálnych náležitostí' uvedených v tomto článku prostredníctvom mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti upraveného ustanoveniami článku 17 ods. 3 v spojení s článkami 23 a 25 DPR č. 633/72 môže stanoviť (len na škodu platiteľa dane) dodržanie časového obmedzenia — stanoveného v článku 19 DPR č. 633/72 — výkonu práva na odpočítanie dane upraveného článkom 17 šiestej smernice?"

26 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 27. apríla 2007 boli veci C-95/07 a C-96/07 spojené na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj vyhlásenia rozsudku.

## O prejudiciálnych otázkach

*Pripomienky predložené Súdnemu dvoru*

27 Ecotrade tvrdí, že šiesta smernica nespája právo na odpočítanie so žiadnym časovým obmedzením, keďže celý systém DPH založený na zásade neutrality je chápaný tak, že zabezpečuje zdaniteľnej osobe vo všetkých prípadoch toto základné právo obsiahnuté v celom daňovom systéme DPH. Okrem toho dotknutá vnútroštátna práva úprava nemôže byť odôvodnená poukázaním na článok 17 ods. 6 a 7 a článok 22 ods. 7 a 8 tejto smernice, ktoré nie sú uplatniteľné vo veciach samých.

28 Pokiaľ ide o „formálne požiadavky" stanovené členskými štátmi podľa článku 18 ods. 1 písm. d) šiestej smernice, ktoré musia byť splnené zdaniteľnou osobou na to, aby mohla vykonávať právo na odpočítanie v rámci systému prenesenia daňovej povinnosti, Ecotrade tvrdí, že tieto formálne požiadavky nemôžu byť neprimerané alebo nezlučiteľné so všeobecným mechanizmom DPH. V dôsledku toho dodržiavanie týchto požiadaviek nemôže spôsobiť konečnú stratu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie. V každom prípade obmedzenie práva na odpočítanie v talianskom práve nie je primerané z dôvodu skutočnosti, že daňový úrad disponuje na účely opravy nesprávnych priznaní dlhšou lehotou ako tou, ktorá je priznaná zdaniteľnej osobe na žiadanie odpočítania.

29 Talianska a cyperská vláda zdôrazňujú, že lehota stanovená na výkon práva na odpočítanie predstavuje formálnu požiadavku, ktorú členské štáty môžu stanoviť podľa článku 18 ods. 1 písm. d) a ods. 3, ako aj článku 22 ods. 8 šiestej smernice. Tento článok 18 neobsahuje žiadne ustanovenie spochybňujúce diskrečnú právomoc členských štátov stanoviť časové obmedzenia odpočítania. Podľa odseku 2 tohto článku 18, ktorý odkazuje na „rovnaké obdobie", výkon práva na odpočítanie musí byť čo najskôr možný, takže ak zdaniteľná osoba nevykoná svoje právo na odpočítanie počas

tohto obdobia, jej možnosť vykonať toto právo počas neskoršieho obdobia môže byť spojená s podmienkami, ktoré členské štáty môžu uložiť podľa odseku 3 toho istého článku 18.

30 Okrem toho tieto vlády sa domnievajú, že lehota stanovená úradu na vymáhanie dane sa z objektívnych a praktických dôvodov nemôže rovnať lehote, ktorou disponuje zdaniteľná osoba na výkon svojho práva na odpočítanie, keďže úrad potrebuje v nadväznosti na predloženie daňového priznania čas na kontrolu a overenie obsahu.

31 Okrem toho talianska vláda pripúšťa, že členské štáty musia dodržiavať zásadu efektivity tým spôsobom, že neznemožnia alebo neprimerane nesťažia výkon práva na odpočítanie. Napriek tomu tvrdí, že dvojročná lehota je v tejto súvislosti úplne primeraná.

32 Komisia Európskych spoločenstiev uvádza, že odpočítanie sa musí vykonať v rámci stanovených daňových lehôt. Jeho výkon preto nemôže byť donekonečna odkladaný. Z uvedeného vyvodzuje, že určenie prekluzívnych lehôt na výkon práva na odpočítanie nie je nezlučiteľné s cieľmi sledovanými šiestou smernicou za podmienky, že tieto lehoty nie sú menej priaznivé ako tie, ktoré sú stanovené na výkon analogických práv v daňovej oblasti (zásada rovnocennosti) a že nebudú spôsobilé prakticky znemožniť alebo neprimerane sťažiť výkon práv zverených právnym poriadkom Spoločenstva (zásada efektivity). Z toho vyvodzuje, že zásada rovnocennosti nie je dodržaná z dôvodu skutočnosti, že právna úprava dotknutá vo veci samej priznáva daňovému úradu štvorročnú lehotu na vykonanie opráv a vymáhaní, zatiaľ čo stanovuje iba dvojročnú lehotu na odpočítanie zaplatenej DPH. Pokiaľ ide o dodržanie zásady efektivity, Komisia zdôrazňuje, že dvojročná prekluzívna lehota na výkon práva na odpočítanie môže z tých istých dôvodov neprimerane sťažiť výkon tohto práva.

33 Okrem toho sa Komisia domnieva, že by bolo úplne prehnané a neprimerané, aby sa dotknutý členský štát snažil neoprávnene obohatiť na nevykonaní jednoduchých účtovných formálnych požiadaviek, hoci poslednému uvedenému treba nepriznať možnosť potrestať dotknuté nezrovnalosti primeraným spôsobom.

34 Za predpokladu, že Súdny dvor rozhodne, že článok 19 DPR č. 633/72 nie je zlučiteľný so šiestou smernicou, cyperská vláda navrhuje, aby boli budúce časové účinky rozsudku obmedzené tak, že sa tento rozsudok bude uplatňovať iba na obdobie po jeho vyhlásení.

*Odpoveď Súdneho dvora*

35 Na úvod treba uviesť, že svojimi otázkami sa vnútroštátny súd pýta, či článok 17, článok 18 ods. 1 písm. d), článok 21 ods. 1 a článok 22 šiestej smernice bránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je úprava sporná vo veci samej, ktorá v prípade uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti podriaďuje výkon práva na odpočítanie DPH dodržaniu prekluzívnej lehoty, ktorá je kratšia ako lehota, ktorou disponuje daňový úrad na vymáhanie dane.

36 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu pritom vyplýva, že podstata sporu vo veci samej má svoj pôvod v účtovnej nezrovnalosti spôsobenej spoločnosťou Ecotrade, a to v nesprávnom zápise dotknutých transakcií iba do evidencie nákupov oslobodených od DPH, pričom takáto nezrovnalosť sa tiež dotkla daňových priznaní týkajúcich sa DPH predložených touto spoločnosťou, čo viedlo Agenziu k oprave týchto priznaní. Tento prípad je zjavne rozdielny od hypotézy, v ktorej zdaniteľná osoba, ktorá mala vedomosť o zdaniteľnom charaktere dodávky, opomenie svojou oneskorenosťou alebo nedbanlivosťou žiadať odpočítanie DPH na vstupe v lehote stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou.

37 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry do kompetencie Súdneho dvora patrí poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky skutočnosti pre výklad práva Spoločenstva, ktoré môžu byť užitočné pri rozhodovaní veci, ktorá je mu predložená bez ohľadu na to, či sa na ne vnútroštátny súd výslovne odvolával vo svojich otázkach, alebo nie [pozri najmä rozsudky z 2. februára 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, nazývaný „Clinique“, C-315/92, Zb. s. I-317, bod 7; zo 4. marca 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Zb. s. I-1301, bod 16; zo 7. septembra 2004, Trojani, C-456/02, Zb. s. I-7573, bod 38, ako aj z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, Zb. s. I-3947, bod 25].

38 Je preto opodstatnené preformulovať otázky položené vnútroštátnym súdom, ktoré treba preskúmať spoločne, v tom zmysle, že vnútroštátny súd sa v prvom rade pýta, či po prvé článok 17, článok 18 ods. 2 a 3 a článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice bránia zavedeniu prekluzívnej lehoty na výkon práva na odpočítanie DPH, akou je lehota, ktorá je upravená vnútroštátnou právnou úpravou vo veci samej, v prípade uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti (ďalej len „prekluzívna lehota“) a či po druhé článok 18 ods. 1 písm. d) a článok 22 tej istej smernice bránia praxi opravy priznaní a vymáhania DPH, ktorá trestá účtovnú nezrovnalosť a nezrovnalosť daňového priznania ako vo veci samej zamietnutím práva na odpočítanie v prípade uplatnenia tohto systému prenesenia daňovej povinnosti (ďalej len „prax opravy a vymáhania“).

O prekluzívnej lehote

39 Treba predovšetkým zdôrazniť, že zdaniteľná osoba, ktorá je povinná zaplatiť DPH ako adresát služieb, má právo uplatniť právo na odpočítanie upravené v článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (pozri rozsudok z 1. apríla 2004, Bockemühl, C-90/02, Zb. s. I-3303, bod 37). Podľa ustálenej judikatúry právo na odpočítanie upravené v článku 17 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43, ako aj Bockemühl, už citovaný, bod 38).

40 Rovnako z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo na odpočítanie sa okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, body 15 až 17; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15; Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 43, ako aj Bockemühl, už citovaný, bod 38).

41 Ako totiž vyplýva zo znenia článku 18 ods. 2 šiestej smernice, právo na odpočítanie dane sa v zásade vykonáva „v danom období“, v ktorom toto právo vzniklo.

42 Zdaniteľná osoba však môže byť oprávnená na odpočítanie podľa článku 18 ods. 3 šiestej smernice, aj keď nevykonala svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo. Napriek tomu je za tohto predpokladu jej právo na odpočítanie spojené s určitými podmienkami a požiadavkami stanovenými členskými štátmi.

43 Z uvedeného vyplýva, že členské štáty môžu vyžadovať, aby právo na odpočítanie bolo vykonané buď počas obdobia, v ktorom vzniklo, alebo počas dlhšieho obdobia s výhradou dodržania určitých podmienok a požiadaviek stanovených v ich vnútroštátnych právnych úpravách.

44 Okrem toho možnosť vykonávať právo na odpočítanie bez akéhokoľvek časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovému úradu nemohla byť donekonečna spochybniteľná.

45 V dôsledku toho téza, podľa ktorej právo na odpočítanie nemôže byť spojené so žiadnou prekluzívnou lehotou, nemôže byť uznaná.

46 Je potrebné doplniť, že prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k potrestaniu nedostatočne starostlivej zdaniteľnej osoby, ktorá opomenula žiadať odpočítanie DPH na vstupe, a to stratou práva na odpočítanie, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným šiestou smernicou v rozsahu, v akom sa na jednej strane táto lehota uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Spoločenstva (zásada rovnocennosti) a na druhej strane v akom v praxi neznemožňuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie (zásada efektivity) (pozri rozsudky z 27. februára 2003, Santex, C-327/00, Zb. s. I-1877, bod 55, a z 11. októbra 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Zb. s. I-8415, bod 52).

47 Pokiaľ ide o zásadu rovnocennosti, zo spisu nevyplýva a ani sa netvrdilo pred Súdnym dvorom, že prekluzívna lehota upravená v článku 19 ods. 1 DPR č. 633/72 nedodržiava túto zásadu.

48 Čo sa týka zásady efektivity, treba zdôrazniť, že dvojročná prekluzívna lehota, akou je lehota sporná vo veci samej, nemôže sama osebe v praxi znemožniť výkon práva na odpočítanie alebo ho neprimerane sťažiť, keďže článok 18 ods. 2 šiestej smernice umožňuje členským štátom vyžadovať, aby zdaniteľná osoba vykonala svoje právo na odpočítanie počas rovnakého obdobia ako toho, v ktorom toto právo vzniklo.

49 Je potrebné tiež preskúmať, či tento záver nie je vyvrátený skutočnosťou, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy daňový úrad disponuje na vymáhanie dlžnej DPH dlhšou lehotou ako tou, ktorá je priznaná zdaniteľným osobám na účely žiadania jej odpočítania.

50 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že daňový úrad má vedomosť o údajoch potrebných na určenie výšky DPH a prípadného odpočítania až od okamihu, keď mu je doručené

daňové priznanie zdaniteľnej osoby. V prípade nepresnosti priznania alebo v prípade, ak je toto priznanie neúplné, môže daňový úrad až od tohto momentu pristúpiť k oprave tohto priznania a prípadne k vymáhaniu nezaplatenej dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. novembra 1998, SFI, C-85/97, Zb. s. I-7447, bod 32).

51 Situáciu daňového úradu preto nemožno porovnávať so situáciou zdaniteľnej osoby (rozsudok SFI, už citovaný, bod 32). Ako už Súdny dvor rozhodol, skutočnosť, že prekluzívna lehota začína plynúť vo vzťahu k daňovému úradu neskôr ako v prípade prekluzívnej lehoty zdaniteľnej osoby na výkon jej práva na odpočítanie, nie je spôsobilá narušiť zásadu rovnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok SFI, už citovaný, bod 33).

52 Prekluzívna lehota, akou je lehota sporná vo veci samej, preto neznemožňuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie na základe jednoduchej skutočnosti, že daňový úrad disponuje na účely vymáhania nezaplatenej DPH lehotou, ktorá prekračuje lehotu priznanú zdaniteľnej osobe na výkon takéhoto práva.

53 Tento záver zostáva platný, ak sa, ako vo veciach samých, uplatní systém prenesenia daňovej povinnosti. Článok 18 ods. 2 a 3 šiestej smernice sa totiž takisto uplatní na tento systém. To vyplýva bez pochybností zo znenia týchto ustanovení, ktoré výslovne odkazujú na odsek 1 toho istého článku, ktorý sa týka v písm. d) hypotézy prenesenia daňovej povinnosti.

54 Vo svetle vyššie uvedeného treba odpovedať vnútroštátnemu súdu tak, že článok 17, článok 18 ods. 2 a 3, ako aj článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje prekluzívnu lehotu na výkon práva na odpočítanie, akou je lehota sporná vo veci samej, ak sú dodržané zásady rovnocennosti

a efektivity. Zásada efektivity nie je porušená samotnou skutočnosťou, že daňový úrad disponuje na vymáhanie nezaplatenej DPH lehotou, ktorá prekračuje lehotu priznanú zdaniteľným osobám na výkon ich práva na odpočítanie.

O praxi opravy a vymáhania

55 Treba preskúmať otázku, či šiesta smernica bráni praxi opravy a vymáhania, ktorá trestá účtovnú nezrovnalosť spočívajúcu, ako sa pripomenulo v bode 36 tohto rozsudku, v nesprávnom zapísaní dotknutých transakcií iba do evidencie nákupov oslobodených od DPH, teda nezrovnalosť, ktorá sa tiež dotkla daňových priznaní predložených spoločnosťou Ecotrade, zamietnutím práva na odpočítanie v prípade uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti.

56 V tejto súvislosti je namieste spresniť, že v súlade so systémom prenesenia daňovej povinnosti zavedeným v článku 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice Ecotrade ako adresát služieb poskytovaných zdaniteľnými osobami so sídlom v zahraničí mala povinnosť zaplatiť DPH z uskutočnených plnení, a to DPH na vstupe, s tým, že v zásade mohla odpočítať presne tú istú daň, takže žiadnu sumu nebolo potrebné zaplatiť do štátnej pokladnice.

57 Napriek tomu, ak sa má systém prenesenia daňovej povinnosti uplatniť ako vo veciach samých, článok 18 ods. 1 písm. d) šiestej smernice oprávňuje členské štáty stanoviť formálne požiadavky, ktoré musí zdaniteľná osoba splniť na to, aby mohla vykonať svoje právo na odpočítanie.

58 Z uplatnenia takejto požiadavky zavedenej v talianskom práve osobitne článkom 47 ods. 1 zákonného dekrétu č. 331/93 vyplýva, že Ecotrade mala vystaviť tzv. „autofaktúru“ týkajúcu sa dotknutých transakcií a zapísať rozdielnym spôsobom túto autofaktúru, ako aj faktúru vystavenú poskytovateľom dotknutých služieb do evidencie vydaných faktúr a do evidencie nákupov, takže by mala kredit DPH presne zodpovedajúci dlžnej dani.

59 Okrem toho podľa článku 22 ods. 2 a 4 šiestej smernice zdaniteľná osoba bude udržiavať účty dostatočne podrobné pre daň z pridanej hodnoty, aby mohli byť použité a prehliadnuté daňovým úradom a musí predložiť v stanovenej lehote priznanie, v ktorom sa musia uviesť všetky údaje nevyhnutné na kalkuláciu dane a odpočítania, ktoré sa má vykonať. Na účely ubezpečenia, že každá zdaniteľná osoba spĺňa tieto povinnosti, odsek 7 toho istého článku 22 oprávňuje členské štáty prijať opatrenia nevyhnutné na tento účel vrátane prípadu prenesenia daňovej povinnosti.

60 Vo veciach samých je sporné porušenie spoločnosťou Ecotrade na jednej strane jej povinností vyplývajúcich z formálnych požiadaviek stanovených vnútroštátnou právnou úpravou podľa článku 18 ods. 1 písm. d) šiestej smernice a na druhej strane jej účtovných povinností a povinnosti daňového priznania vyplývajúcich z článku 22 ods. 2 a 4 tej istej smernice (ďalej len „porušenie účtovných povinností“).

61 Je preto potrebné preskúmať, či takéto porušenie môže byť platne potrestané zamietnutím práva na odpočítanie v prípade uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti.

62 Pokiaľ ide o povinnosti, ktoré vyplývajú z článku 18 ods. 1 písm. d) šiestej smernice, hoci je pravdou, že toto ustanovenie umožňuje členským štátom stanoviť

formálne požiadavky týkajúce sa výkonu práva na odpočítanie v prípade prenesenia daňovej povinnosti, ich porušenie zdaniteľnou osobou ju nemôže zbaviť jej práva na odpočítanie.

63 Keďže je totiž nespochybniteľné, že systém prenesenia daňovej povinnosti bol uplatniteľný vo veciach samých, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby odpočítanie DPH na vstupe bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formálne požiadavky boli zdaniteľnými osobami opomenuté (pozri analogicky rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 31).

64 Vzhľadom na to, že daňový úrad disponuje s údajmi nevyhnutnými na stanovenie, že zdaniteľná osoba ako adresát dotknutého poskytovania služieb je povinná zaplatiť DPH, nemôže ukladať, pokiaľ ide o právo tejto poslednej uvedenej osoby odpočítať túto daň, dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať za účinok zbavenie výkonu tohto práva (pozri rozsudok Bockemühl, už citovaný, bod 51).

65 Rovnako to platí pre článok 22 ods. 7 a 8 šiestej smernice, podľa ktorého členské štáty prijmú potrebné opatrenia, aby zabezpečili, že zdaniteľná osoba splní svoje povinnosti súvisiace s daňovým priznaním a zaplatením dane, alebo upravia iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na správny výber dane a na prevenciu proti úniku.

66 Ak totiž tieto ustanovenia umožňujú členským štátom prijať určité opatrenia, tieto opatrenia nemajú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov uvedených v predchádzajúcom bode. Tieto opatrenia sa teda nesmú používať spôsobom spochybňujúcim právo na odpočet DPH, ktoré predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného legislatívou Spoločenstva v tejto oblasti (pozri

rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 47, ako aj Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 52).

67 Prax opravy a vymáhania, ktorá je sporná vo veci samej a ktorá trestá nedodržanie účtovných povinností a povinnosti daňového priznania zdaniteľnou osobou zamietnutím práva na odpočítanie, ide jasne nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa zabezpečiť správne uplatnenie týchto povinností v zmysle článku 22 ods. 7 šiestej smernice, keďže právo Spoločenstva nebráni členským štátom prípadne uložiť pokutu alebo peňažnú sankciu primeranú závažnosti porušenia na účely potrestania porušenia uvedených povinností.

68 Táto prax ide tiež nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu DPH a na vyhnutie sa únikom v zmysle článku 22 ods. 8 šiestej smernice, pretože môže viesť tiež k strate práva na odpočítanie v prípade, ak k oprave daňového priznania daňovým úradom dôjde až po uplynutí prekluzívnej lehoty, ktorou disponuje zdaniteľná osoba na účely odpočítania (pozri analogicky rozsudok Gabalfrisa a i., už citovaný, body 53 a 54).

69 Takáto prax opravy a vymáhania nemôže byť tiež odôvodnená podľa článku 17 ods. 6 a 7 šiestej smernice. Tieto dve ustanovenia sa totiž nemôžu uplatniť v situácii ako vo veciach samých vzhľadom na to, že upravujú samotnú existenciu práva na odpočítanie a nie podrobnosti jeho výkonu. Tento odsek 6 sa okrem toho uplatňuje iba na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov, ako sú napr. luxusné výrobky, zábava alebo predstavenia, pričom je nepochybné, že takéto výdavky nie sú dotknuté vo veci samej. Pokiaľ ide o možnosť, ktorou disponujú členské štáty podľa tohto odseku 7, stačí zdôrazniť, že tie sa na ňu môžu odvolávať iba za podmienky, že predtým pristúpili ku konzultácii upravenej v článku 29 tej istej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99,

Zb. s. I-81, body 61 až 63, ako aj zo 14. septembra 2006, Stradasfalti, C-228/05, Zb. s. I-8391, bod 29), k čomu podľa spisu v prípade Talianskej republiky nedošlo.

70 Okrem toho z rozhodnutí vnútroštátneho súdu nevyplýva a navyše pred Súdnym dvorom sa ani netvrdilo, že porušenie účtovných povinností zo strany Ecotrade je výsledkom zlého úmyslu alebo podvodu zo strany tejto spoločnosti.

71 V každom prípade dobrá viera zdaniteľnej osoby je relevantná pre odpoveď vnútroštátnemu súdu iba v rozsahu, v akom existuje z dôvodu správania zdaniteľnej osoby nebezpečenstvo strát daňových príjmov pre dotknutý členský štát (pozri v tomto zmysle rozsudok Collée, už citovaný, body 35 a 36). Napriek tomu porušenie účtovných povinností ako vo veci samej nemôže byť považované za nebezpečenstvo strát daňových príjmov, keďže, ako sa pripomenulo v bode 56 tohto rozsudku, v rámci uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti žiadnu sumu nie je v zásade potrebné zaplatiť do štátnej pokladnice. Z týchto dôvodov takéto porušenie nemôže byť stotožňované s plnením súvisiacim s daňovým únikom alebo so zneužitím predpisov Spoločenstva, pokiaľ je nesporné, že takéto plnenie nebolo vykonané s cieľom získať nenáležitú daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok Collée, už citovaný, bod 39).

72 Je preto opodstatnené odpovedať vnútroštátnemu súdu tak, že článok 18 ods. 1 písm. d) a článok 22 šiestej smernice bránia praxi opravy a vymáhania DPH, ktorá trestá porušenie, akým je porušenie vo veciach samých na jednej strane povinností vyplývajúcich z formálnych požiadaviek stanovených vnútroštátnou právnou úpravou podľa tohto článku 18 ods. 1 písm. d) a na druhej strane účtovných

povinností a povinnosti daňového priznania vyplývajúcich z uvedeného článku 22 ods. 2 a 4, zamietnutím práva na odpočítanie v prípade uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti.

73 Vzhľadom na odpoveď danú v bode 54 tohto rozsudku nie je opodstatnené rozhodnúť o návrhu cyperskej vlády na časové obmedzenie účinkov predmetného rozsudku.

**O trovách**

74 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Článok 17, článok 18 ods. 2 a 3, ako aj článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/17/ES z 30. marca 2000, nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá upravuje prekluzívnu lehotu na výkon práva na odpočítanie, akou je lehota sporná vo veci samej, ak sú dodržané zásady**

**rovnocennosti a efektivity. Zásada efektivity nie je porušená samotnou skutočnosťou, že daňový úrad disponuje na vymáhanie nezaplatenej dane z pridanej hodnoty lehotou, ktorá prekračuje lehotu priznanú zdaniteľným osobám na výkon ich práva na odpočítanie.**

2. **Článok 18 ods. 1 písm. d) a článok 22 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2000/17, však bránia praxi opravy daňových priznaní a vymáhania dane z pridanej hodnoty, ktorá trestá porušenie, akým je porušenie vo veciach samých na jednej strane povinností vyplývajúcich z formálnych požiadaviek stanovených vnútroštátnou právnou úpravou podľa tohto článku 18 ods. 1 písm. d) a na druhej strane účtovných povinností a povinnosti daňového priznania vyplývajúcich z uvedeného článku 22 ods. 2 a 4, zamietnutím práva na odpočítanie v prípade uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti.**

Podpisy