STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 13. března 2008 [1]

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 odečíst 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 nepřiznané daně na vstupu na základě svého práva přehodnotit přiznání k DPH předložená v předcházejících čtyřech letech, jež mu přísluší podle vnitrostátního práva, odmítl ale umožnit jakýkoliv odpočet, který nebyl uplatněn v daňovém přiznání za druhý rok následující po roce, kdy nárok na odpočet vznikl, opět 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.

1 — Původní jazyk: angličtina.

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 věcné 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 věcný 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.

[…]“

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 odůvodnění.

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.

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

„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;

[…]“

9. Vůči osobám povinným k dani je proto v jakékoliv mezitímní fázi dodavatelského řetězce obvykle uplatňována DPH jejich dodavateli (daň na vstupu) a ony uplatňují DPH vůči 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 odpočet daně. Odstavec 6 stanoví, že (zatímco DPH není za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci), dokud Rada nerozhodne, jaké výdaje nelze odpočíst 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 odpočtů veškerý nebo některý investiční majetek či jiný majetek; místo toho mohou zdaňovat zboží, které osoba povinná k dani sama vyrobila nebo které nakoupila v tuzemsku nebo i dovezla, avšak takovým způsobem, aby tato daň nepřekročila DPH, která by byla uplatnitelná při pořízení obdobného zboží.

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.

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 vyňatými plněními jsou nájem lodí včetně posádky a nájem lodí, užívaných k plavbě po volném moři pro obchodní účely [7].

14. Zatřetí, 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 […]"

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.

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 odpočtu daně včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, je-li to vhodné a do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.

[…]

12 — Články 179 a 180 směrnice 2006/112.

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

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 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.“

Příslušné vnitrostátní právní předpisy

19. Směrnice Společenství týkající se DPH jsou do italského práva v současné době provedeny především 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, umělecké nebo profesní činnosti.“

21. Článek 19 odst. 1 téhož nařízení mimo jiné 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 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 pořízeným nebo dovezeným zbožím a službami, včetně faktur vystavených podle čl. 17 odst. 3, číslovaly postupně a registrovaly je v příslušné evidenci před tím, nežli uskuteční periodickou platbu, nebo v ročním daňovém přiznání, v němž je uplatněn nárok na odpočet související daně.

24. Podle čl. 54 odst. 5:

„Pokud [existuje] důkaz o částkách, které jsou zcela nebo zčásti nepřiznány, nebo o odpočtech, které jsou zcela nebo zčásti neopodstatněné, orgán pro daň z přidané hodnoty může sám, s výhradou dalšího posouzení, vyměřit daň nebo dodatečnou splatnou daň nebo sníženou částku k vrácení na základě výše uvedeného důkazu, v rámci lhůt stanovených v článku 57.“

25. Konečně první věta čl. 57 odst. 1 zní:

„Oznámení o opravách a výměr, upravené v [článku 54], musí být doručeny do 31. prosince čtvrtého roku po roce, ve kterém bylo předloženo daňové přiznání, jinak dojde ke ztrátě souvisejícího nároku.“

Původní řízení a předložené otázky

26. Ecotrade SpA (dále jen „Ecotrade“) je italská společnost, která se podílí na mezinárodním obchodu v odvětví granulované vysokopecní strusky a dalších složek pro výrobu cementu. V letech 2000 a 2001 [14] uskutečnila řadu dodávek uvedeného materiálu po moři z Itálie do dalších členských států a využila přitom služby společností poskytujících námořní přepravu, které nebyly usazeny v Itálii. Tyto společnosti fakturovaly Ecotrade své služby, které popisovaly buď jako „nájem lodi včetně posádky“ nebo „lodní přeprava“. Žádná z faktur neuváděla DPH a některé výslovně uváděly, že poskytnuté služby byly od daně osvobozeny.

27. Ecotrade následně považovala všechny tyto služby za nájem lodi včetně posádky nebo nájem námořních lodí osvobozené od

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

DPH na základě vnitrostátních ustanovení provádějících čl. 15 odst. 5 šesté směrnice [15]. Zaznamenala je proto ve svém účetnictví jako koupě, neuvedla je však do prohlášení nebo přiznání k DPH.

28. V návaznosti na inspekci daňový orgán rozhodl, že přepravní služby ve skutečnosti byly dodáním zboží uvnitř Společenství, za které byla, podle vnitrostátních ustanovení provádějících čl. 21 odst. 1 písm. b) a čl. 28b část C šesté směrnice, sama Ecotrade povinná k DPH. S malými výhradami Ecotrade tuto změnu klasifikace přijímá. Pokud jde o ní, neexistuje náznak podvodu nebo úmyslu.

29. Ecotrade tedy měla přiznat DPH z přepravních služeb a zaúčtovat ji jako daň na vstupu. Byla by povinna k úhradě daně, ale zároveň by ji mohla odpočíst ze své daně na výstupu. Její celková daňová povinnost by tudíž nebyla dotčena.

30. V prosinci 2004, podle čl. 54 odst. 5 a čl. 57 odst. 1 DPR 633/72 a ve lhůtě stanovené v později uvedeném ustanovení, požadoval daňový orgán úhradu dotčené DPH ve výši odpovídající přibližně 320 000 EUR za uvedené dva daňové roky, což zjevně představuje DPH se standardní sazbou 20 % z faktur o celkové hodnotě odpovídající přibližně 1 600 000 EUR [16]. Nicméně odmítl umožnit, aby Ecotrade stejné částky odečetla z důvodu, že lhůta pro takový odpočet podle čl. 19 odst. 1 DPR 633/72 uplynula. Dále uložil Ecotrade administrativní pokuty ve výši mírně přesahující 360 000 EUR.

31. Ecotrade toto odmítnutí a uvedené pokuty zpochybnila před předkládajícím soudem, jenž žádá o odpověď na následující otázky:

„(1) Brání správný výklad článku 17, čl. 21 odst. 1 a článku 22 šesté směrnice Rady 77/388/EHS […] vnitrostátní právní úpravě (zejména článku 19 DPR 633 […]), která podmiňuje uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou má platit osoba povinná k dani při výkonu své podnikatelské činnosti, dodržením (dvouleté) lhůty a trestá její

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.

nedodržení zánikem tohoto nároku? Tato otázka je položena zejména s odkazem na případy, 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 633/72), nežli je lhůta stanovená podnikateli pro odpočet daně, po jejímž uplynutí podnikatelův nárok na uvedený odpočet 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 odpočet, 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 kyperskou vládou a Komisí, přičemž se všechny, s výjimkou kyperské 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 odpočet je slučitelná s právem Společenství upravujícím DPH a, pouze podpůrně, zda tomu tak je ve zvláštním případě, kdy se použije mechanismus přenesení daňové povinnosti a daňovému orgánu svědčí 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 původní 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 odpočet, (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 odpočet téže daně.

36. Ačkoliv 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 jejích plnění na vstupu z osvobozených od daně na zdanitelná.

17 — Lhůta přesněji končí předložením přiznání za druhý rok následující po roce, ve kterém vznikl nárok na odpočet.

18 — Ve skutečnosti na konci čtvrtého roku následujícího po roce, ve kterém bylo podáno přiznání. Ecotrade prohlásila při jednání, aniž by jí bylo v tomto ohledu odporováno, že lhůta byla pravidelně prodlužována časově omezenými právními předpisy na pět, šest či sedm let.

37. Konečně, ačkoliv 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 odpočet

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 odpočet, 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 odpočet. 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. Prvně 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 daně, 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.

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

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 přiznaný 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 daně 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

20 — Srovnej například rozsudek ze dne 11. července 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 správně porozuměla), že se zásada rovnocennosti použije na vztah mezi příslušnými lhůtami pro osobu povinnou dani a lhůtami pro daňový orgán.

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 daně 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.

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

Za okolnosti, jakými jsou okolnosti projednávané věci

47. To nicméně neplatí, pokud kontrola odhalí nepřiznanou povinnost odvést DPH, která by, pokud by byla řádně přiznána, 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 neoddělitelné od nepřiznání 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 vyměření 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

23 — V řízení v projednávané věci se Ecotrade v takové situaci nachází kvůli mechanismu přenesení daňové povinnosti, ale podobná situace by mohla nastat tam, kde osoba povinná k dani klasifikovala svá plnění na výstupu jako osvobozená od daně (zatímco byla ve skutečnosti zdanitelná), a proto nemohla provést odpočet daně na vstupu ze zboží nebo služeb, které jsou používány pro účely takových plnění.

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 odůvodnění pro vymáhání nepřiznané daně za současného odmítnutí uplatnění souvisejícího nároku na odpočet

51. Vyvstává otázka, zda přesto může existovat odůvodnění pro nezohlednění zásadního požadavku neutrality na základě ustanovení práva Společenství. Vnitrostátní soud ve svých otázkách odkazuje na článek 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 odůvodnění pro použití italských pravidel takovým způsobem, o který usiluje daňový orgán.

52. S ohledem na čl. 17 odst. 6 a 7, jak správně uvádí kyperská vláda, nicméně v projednávané věci nejde o *vyloučení* 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 vyloučení 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

24 — Viz nejnověji 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.

podnikatelé povinní 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 kyperská vláda na ně odkazují jakožto na ustanovení, která mohou odůvodnit použití italských pravidel takovým způsobem, o který usiloval daňový orgán v projednávané věci, zejména proto, že to může podpořit řádné, včasné a správné přiznání a může zamezit podvodům nebo daňovým únikům.

55. S tím nesouhlasím. Zatímco dotčené ustanovení zajisté opravňuje stanovení formalit, a sankcí v případě nedodržení takových formalit (budiž připomenuto, že v projednávané věci byly společnosti Ecotrade uloženy podstatné pokuty, ačkoliv otázka jejich slučitelnosti s právem Společenství nebyla předkládajícím soudem uplatněna), neodůvodňují 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 odečíst. Daňový orgán odepřel nárok na odpočet DPH, jelikož plnění bylo pouze fiktivní. Prodejce poté upravil své účetnictví, aby odpovídalo skutečné situaci. Daňový orgán zvýšil jeho zdanitelný obrat o částku odpovídající prodejní ceně vozidel, ale nepřiznal osvobození (s odpočtem daně na vstupu, jak tomu obvykle je při dodávce zboží uvnitř Společenství) za toto dodání z důvodu, že jeho účetní záznamy nebyly provedeny průběžně 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 člen-

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

27 — Viz body 12 až 18 rozsudku.

ském státě, v němž se začíná uskutečňovat 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 dodržením 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].

28 — Body 21 až 23 (citující rozsudek ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, 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. července 2006, Kittel a Recolta Recycling C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-1616, bod 49, a rozsudek ze dne 14. června 2007, Twoh International, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 22).

29 — Body 25 a 26 (citující rozsudek ze dne 21. března 2000, Galbafrisa, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 52, usnesení ze dne 3. března 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.

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 neodůvodněně 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 účetnictví za účelem 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 výběru 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 zatajení 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,

34 — Body 34 a 35 (citující rozsudek, Schmeink & Cofreth, body 60 a 63, a rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou, C-78/02 až C-80/02, 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).

co je nezbytné pro dosažení cílů, pro které byla stanovena, nebo nesmí narušit neutralitu. Opatření, které podřizuje 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 zdaněna 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 účetnictví 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 vyruší. 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 neznemožňuje 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 vyměřil 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.“