# NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 13. marca 2008 [1]

1. Spoločnosť, ktorá vykonáva činnosť v Taliansku, využila služby námornej dopravy poskytnuté subjektmi so sídlom v zahraničí, ktoré vystavili svoje faktúry bez DPH. Nesprávne sa domnievala, že tieto služby boli oslobodené a nezahrnula ich do svojho zaúčtovania DPH. Podľa mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti sa mala sama považovať za osobu podliehajúcu DPH na vstupe, ktorú potom mala odpočítať z DPH na výstupe. To by zahŕňalo dve účtovné písomnosti, ktoré sa vzájomne zrušia, takže žiadnu sumu nebolo potrebné zaplatiť daňovému úradu.

2. Napriek tomu dospela k rovnakému výsledku tým, že nepriznala alebo neodpočítala žiadnu daň na vstupe, ale zaplatila v celom rozsahu daň na výstupe.

3. Daňový úrad sa po odhalení chyby pokúšal vymôcť nepriznanú daň na vstupe podľa svojho práva opraviť daňové priznania DPH predložené počas štyroch predchádzajúcich rokov, ktoré má v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy, zamietol však priznať akékoľvek odpočítanie, ktoré nebolo žiadané v priznaní týkajúcom sa druhého roka po roku, v ktorom právo na odpočítanie vzniklo, opierajúc sa opäť o vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá stanovuje premlčaciu lehotu.

4. Otázka v predmetnom konaní o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorú položila Commissione Tributaria Provinciale di Genova, teda spočíva v tom, či situácia vyplývajúca z tejto odchýlky medzi dvoma lehotami, ktorá má za následok, že daňový úrad vymáha DPH, ktorá by nebola dlžná, keby postupy boli uplatňované správne, je zlučiteľná s pravidlami Spoločenstva v oblasti DPH.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

**Uplatniteľné právo Spoločenstva**

5. Právo Spoločenstva v oblasti DPH je upravené smernicou 2006/112 [2], ktorá od 1. januára 2007 zrušila a nahradila existujúcu právnu úpravu s cieľom upraviť všetky uplatniteľné ustanovenia jasne a účelne v prepracovanej štruktúre a vyhotovení bez toho, aby sa v zásade táto právna úprava podstatne zmenila. [3]

6. Predmetná vec sa týka rokov 2000 a 2001, keď boli hlavné ustanovenia obsiahnuté v prvej a šiestej smernici. [4] Nižšie odkazujem na ustanovenia týchto smerníc a v záujme čitateľnosti používam prítomný čas, aj keď už nie sú účinné. Ich základné ustanovenia a v širokej miere ich znenie neboli zmenené v smernici 2006/112 a pre informáciu uvediem tiež jej zodpovedajúce ustanovenia.

7. Článok 2 prvej smernice [5] vysvetľuje základné charakteristiky spoločného systému DPH:

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.

Na každé plnenie sa vyrubí daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty sa uplatňuje až po a vrátane maloobchodného stupňa.

…“

2 — Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 345, s. 1).

3 — Pozri odôvodnenie č. 3.

4 — Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 14; Mim. vyd. 09/001, s. 3), a šiesta smernica 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), mnohokrát zmenená a doplnená.

5 — Článok 1 ods. 2 smernice 2006/112.

8. Mechanizmus odpočítania je na plnenia uskutočnené v členskom štáte upravený článkom 17 ods. 1 a 2 písm. a) šiestej smernice: [6]

„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*];

…“

9. Zdaniteľným osobám vstupujúcim do etapy hospodárskeho reťazca sa tak bežne fakturuje DPH (daň na vstupe) zo strany ich dodávateľov a oni fakturujú DPH (daň na výstupe) svojim klientom. Daňovému úradu potom zaplatia sumu tejto dane na výstupe prostredníctvom odpočtu sumy zodpovedajúcej dane na vstupe.

10. Takýto prípad však nie je pravidlom.

11. V prvom rade článok 17 ods. 6 a 7 šiestej smernice stanovuje určité výnimky z práva na odpočítanie. Odsek 6 spresňuje, že (zatiaľ čo výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov, ako napríklad luxusné výdavky, výdavky na zábavu, ale na predstavenie sú vždy vylúčené z práva na odpočítanie), pokiaľ Rada nerozhodne, aké výdavky nemožno odpočítať z dane, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po nadobudnutí účinnosti smernice. Odsek 7 oprávňuje členské štáty, aby s výhradou konzultácií a z cyklických ekonomických dôvodov úplne alebo čiastočne vylúčili všetky alebo niektoré kapitálové tovary alebo iné tovary zo systému odpočítania dane alebo namiesto odmietnutia odpočítania zdanili tovary vyrobené zdaniteľnou osobou, v danej krajine nakúpené alebo importované tak, aby daň neprevýšila hodnotu dane z pridanej hodnoty, ktorá by bola vyrubená pri nadobudnutí podobného tovaru.

6 — V čase okolností vo veci samej sa znenie článku 17 ods. 2 nachádzalo v článku 28e. Ekvivalent článku 17 ods. 1 a 2 sa v súčasnosti nachádza v článkoch 167 a 168 písm. a) smernice 2006/112.

12. V druhom rade určité plnenia sú od DPH oslobodené, takže v týchto prípadoch neexistuje žiadna suma, ktorú by klient mohol odpočítať, aj keď svoje plnenia používa na účely svojich plnení zdaniteľných na výstupe.

13. Medzi tieto oslobodené plnenia patria nájom lodí vrátane posádky a nájom lodí používaných na plavbu po voľnom mori, ktoré zabezpečujú obchodnú činnosť. [7]

14. V treťom rade pre určité kategórie plnení nie je osobou povinnou zaplatiť DPH dodávateľ, ale klient. V takýchto prípadoch dodávateľ alebo poskytovateľ odpočíta daň na vstupe, ako je potrebné, ale neúčtuje svojmu klientovi žiadnu daň na výstupe. Samotný klient podlieha DPH z plnenia, ale v rozsahu, v akom je plnenie použité na účely jeho plnení zdaniteľných na výstupe, sa suma stane bezprostredne odpočítateľnou podľa článku 17 ods. 1 a 2.

15. Podľa článku 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice [8] tak „subjekty, ktoré sú identifikované na účely dane z pridanej hodnoty na území krajiny, ktorým sa poskytujú služby zahrnuté v článku 28b časť C…, ak sú tieto služby poskytované daňovým subjektom, ktorý má sídlo v zahraničí“, sú povinné zaplatiť DPH za tieto služby, ktoré im sú poskytnuté. [9] Článok 28b časť C [10] pokrýva „interný transport tovaru v rámci Spoločenstva“, ktorý je v odseku 1 definovaný ako „transport, [pri ktorom] miesto odchodu a miesto príchodu sú umiestnené v rámci teritórií dvoch rôznych členských štátov“, a pre ktorý je miestom dodania miesto odchodu.

16. Pokiaľ ide o výkon práva na odpočítanie za takýchto okolností, článok 18 ods. 1 písm. d) [11] spresňuje: „Aby sa mohlo uplatniť právo na zníženie dane daňovník [zdaniteľná osoba — *neoficiálny preklad*] musí… podľa článku 21 (1), ak má platiť daň ako zákazník alebo kupujúci… spĺňať formálne požiadavky vyžadované jednotlivými členskými štátmi.“

7 — Článok 15 ods. 5 v spojení s článkom 15 ods. 4 písm. a) šiestej smernice; článok 148 písm. a) a c) smernice 2006/112.

8 — V článku 28g v čase okolností vo veci samej; pozri článok 196 smernice 2006/112.

9 — Mechanizmus je známy pod názvom postup „prenesenia daňovej povinnosti“. Podľa iných ustanovení článku 21 ods. 1 sa uplatňuje na iné druhy dodávok tovarov alebo poskytovaných služieb, ak dodávateľ nemá sídlo v členskom štáte klienta (alebo členskom štáte, v ktorom sa dodávka uskutočnila) bez ohľadu na to, či má sídlo v Spoločenstve.

10 — Pozri články 47 a 48 smernice 2006/12.

11 — Článok 28f ods. 2; článok 178 písm. f) smernice 2006/112.

17. Podľa článku 18 ods. 2 a 3: [12]

„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.“

18. Článok 22 šiestej smernice [13] stanovuje široký rámec povinností pre osoby podliehajúce DPH, pričom iba tie, ktoré sú uvedené nižšie, sú potenciálne relevantné pre prejednávanú vec:

„2. a) Každá zdaniteľná osoba bude viesť účty tak podrobne, aby bolo možné aplikovať daň z pridanej hodnoty a vykonať kontrolu zo strany daňového úradu.

…

4. a) Každá zdaniteľná osoba musí predložiť daňové priznanie v rámci intervalu, ktorý si stanoví každý členský štát osobitne. Tento časový interval nesmie byť dlhší ako dva mesiace po ukončení každého zdaniteľného obdobia. Zdaniteľné obdobie môže členský štát fixne určiť ako mesiac, dva mesiace alebo kvartál. Členské štáty však môžu určiť aj iné obdobia, pokiaľ tieto nepresiahnu obdobie jedného roka.

b) Daňové priznanie musí obsahovať všetky informácie potrebné pre výpočet dane, ktorá bola vypočítaná a prípadné zrážky, ktoré sa majú realizovať a pokiaľ je to potrebné pre stanovenie daňového základu, celková suma plnení v súvislosti s daňou a nárokovanými daňovými zrážkami, ako aj celkovú sumu dodávky tovarov a služieb oslobodených od platenia dane.

…

12 — Články 179 a 180 smernice 2006/112.

13 — V článku 28h v čase okolností vo veci samej; pozri články 213 až 271 smernice 2006/112.

7. Členské štáty prijmú potrebné opatrenia, aby zabezpečili, že osoby, ktoré sú v súlade s článkom 21 ods. 1 bod 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.“

**Uplatniteľná vnútroštátna právna úprava**

19. Smernice Spoločenstva v oblasti DPH sú v súčasnosti v talianskom práve vykonané prostredníctvom Decreto del Presidente della Repubblica č. 633 z 26. októbra 1972 (ďalej len „DPR 633/72“) v znení neskorších predpisov.

20. Prvá veta článku 17 ods. 3 tohto dekrétu znie takto:

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

21. Článok 19 ods. 1 toho istého dekrétu najmä stanovuje:

„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.“

22. Článok 23 ods. 1 a 2 vyžaduje od zdaniteľných osôb, aby vykonali 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 a v prípadoch, na ktoré odkazuje článok 17 ods. 3, mena poskytovateľa.

23. Článok 25 ods. 1 núti zdaniteľné osoby číslovať vo vzostupnom poradí faktúry týkajúce sa nakúpeného alebo dovezeného tovaru alebo služieb vrátane dokladov vyhotovených podľa tretieho odseku článku 17 a zaznamenávať ich do evidencie pred pravidelným zúčtovaním alebo pred podaním ročného daňového priznania, v ktorom sa uplatní právo na odpočítanie príslušnej dane.

24. Podľa článku 54 ods. 5:

„Bez toho, aby bolo dotknuté ďalšie vymeranie dane v lehotách podľa článku 57, ak daňový úrad príslušný pre daň z pridanej hodnoty zistí, že z oznámení… vyplývajú skutočnosti, na základe ktorých možno určiť existenciu protiplnení, ktoré neboli celkom alebo sčasti priznané alebo ktoré sú celkom alebo sčasti nespôsobilé na odpočítanie dane, môže sa na základe uvedených skutočností obmedziť na vymeranie dane alebo dodatočne splatnej dane alebo na zníženie príslušného zostatku.“

25. Nakoniec prvá veta článku 57 ods. 1 znie takto:

„Výmery týkajúce sa opráv a šetrenia uvedené v článku 54… sa musia oznámiť, pod hrozbou zániku príslušného práva, do 31. decembra štvrtého roku nasledujúceho po roku, v ktorom bolo podané daňové priznanie.“

**Konanie vo veci samej a položené otázky**

26. Ecotrade SpA (ďalej len „Ecotrade“) je talianska spoločnosť, ktorá pôsobí v medzinárodnom obchode v oblasti granulovanej vysokopecnej trosky a ďalších zložiek používaných na výrobu cementu. V rokoch 2000 a 2001 [14] uskutočnila určitý počet dodávok uvedeného materiálu na lodi z Talianska do ďalších členských štátov a využila pritom služby spoločností vykonávajúcich námornú dopravu, ktoré nemali sídlo v Taliansku. Tieto spoločnosti fakturovali Ecotrade svoje služby, ktoré označovali buď ako „nájom lodí vrátane posádky“, alebo „námorná doprava“. Žiadna z faktúr neuvádzala DPH a niektoré výslovne uvádzali, že poskytnuté služby boli od dane oslobodené.

27. Ecotrade preto zastávala názor, že všetky tieto služby predstavujú služby nájmu lodí vrátane posádky alebo nájmu námorných

14 — Vec C-95/07 sa týka roku 2001 a vec C-96/07 roku 2000.

lodí oslobodené od DPH na základe vnútroštátnych ustanovení vykonávajúcich článok 15 ods. 5 šiestej smernice [15] a zaúčtovala ich preto vo svojom účtovníctve ako kúpy bez toho, aby ich zahrnula do svojho účtovníctva DPH a do svojich daňových priznaní.

28. V nadväznosti na kontrolu daňový úrad rozhodol, že služby námornej dopravy boli v skutočnosti prepravnými službami v rámci Spoločenstva, za ktoré bola podľa vnútroštátnych ustanovení vykonávajúcich článok 21 ods. 1 písm. b) a článok 28b časť C šiestej smernice samotná Ecotrade povinná zaplatiť DPH. Ecotrade prijala túto opravu s určitými drobnými výhradami. Z jej strany neexistuje žiadne tvrdenie o podvode alebo zlej vôli.

29. Ecotrade teda mala priznať DPH zo služieb námornej dopravy a zaúčtovať ju ako daň na vstupe. Bola by povinná zaplatiť daň, ale zároveň by ju mohla odpočítať zo svojej dane na výstupe. Jej celková daňová povinnosť by tak nebola dotknutá.

30. V decembri 2004 podľa článku 54 ods. 5 a článku 57 ods. 1 DPR 633/72 a v lehote stanovenej v poslednom uvedenom ustanovení daňový úrad požadoval úhradu dotknutej DPH vo výške zodpovedajúcej približne 320 000 eur za dva daňové roky, čo zrejme predstavuje DPH so štandardnou sadzbou 20 % z faktúr v celkovej hodnote zodpovedajúcej približne 1 600 000 eur. [16] Napriek tomu odmietol priznať Ecotrade právo odpočítať rovnaké sumy z dôvodu, že lehota na takéto odpočítanie podľa článku 19 ods. 1 DPR 633/72 už uplynula. Okrem toho uložil Ecotrade správne pokuty vo výške mierne presahujúcej 360 000 eur.

31. Ecotrade napadol toto zamietnutie a uvedené pokuty na vnútroštátnom súde, ktorý žiada Súdny dvor, aby rozhodol o týchto otázkach:

„1. Bráni správny výklad článku 17, článku 21 ods. 1 a článku 22 šiestej smernice 77/388/EHS vnútroštátnej právnej úprave, v tomto prípade článku 19 DPR 633/72, ktorá podmieňuje výkon práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorú má zaplatiť osoba povinná zaplatiť daň pri výkone svojej podnikateľskej činnosti, dodržaním (dvojročnej) lehoty

15 — Pozri bod 13 vyššie.

16 — Čísla uvedené v uznesení vnútroštátneho súdu vo veci C-95/07 zrejme odrážajú uplatnenie sadzby DPH mierne vyššej ako 20 %. Nie je poskytnuté žiadne vysvetlenie, ale táto odchýlka nie je relevantná na rozhodnutie vo veci.

a ktorá jej nedodržanie sankcionuje zánikom tohto práva, a to najmä v prípadoch, keď sa zdanenie nákupu tovaru alebo služby daňou z pridanej hodnoty uplatní prostredníctvom mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, ktorý umožňuje daňovému úradu požadovať zaplatenie dane v (podľa článku 57 DPR 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 77/388/EHS... 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 633/72 môže stanoviť (len na škodu platiteľa dane) dodržanie časového obmedzenia — stanoveného v článku 19 DPR 633/72 — výkonu práva na odpočítanie dane upraveného článkom 17 šiestej smernice?“

32. Písomné pripomienky predložili Ecotrade, talianska a cyperská vláda, ako aj Komisia, pričom každý z týchto účastníkov konania s výnimkou cyperskej vlády bol prítomný na pojednávaní.

## Analýza

### *Úvodné pripomienky*

33. Uznesenie vnútroštátneho súdu môže byť v širšom zmysle vykladané predovšetkým ako návrh na rozhodnutie o všeobecnej otázke, či dvojročná lehota uplatniteľná na výkon práva na odpočítanie je zlučiteľná s právom Spoločenstva v oblasti DPH a, iba v druhom rade, či tomu tak je v osobitnom prípade, keď sa uplatní mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti a daňový úrad disponuje dlhšou lehotou, počas ktorej môže vymáhať daň, ktorá nebola správne zaúčtovaná.

34. Napriek tomu súhlasím s talianskou vládou a Komisiou, že nie je potrebné sústrediť sa podrobne na všeobecnú otázku, ktorá sama osebe nie je pre konanie vo veci samej rozhodujúca. Zásadnou otázkou je zlučiteľnosť výsledku získaného uplatnením

talianskych pravidiel za okolností, v ktorých sa nachádza Ecotrade, s právom Spoločenstva.

35. Faktory, ktoré označuje vnútroštátny súd ako faktory pôsobiace na tento výsledok, sú: i) „dvojročná“ lehota [17] uplatniteľná na výkon práva na odpočítanie, ii) „štvorročná“ lehota [18] uplatniteľná na právo daňového úradu vymáhať daň a iii) mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, podľa ktorého skutočnosť, že zdaniteľná osoba je povinná zaplatiť daň na vstupe, je bežne kompenzovaná práve jej právom odpočítať tú istú daň.

36. Aj keď je kontext tohto mechanizmu nepochybne kľúčovým prvkom predmetnej veci, je podľa môjho názoru prinajmenšom rovnako dôležité poznamenať, že výsledok, ktorý spochybňuje Ecotrade, bol spôsobený nie iba jednoduchou kombináciou uvedených troch faktorov, ale zmenou klasifikácie plnení na vstupe z oslobodených od dane na zdaniteľné.

17 — Presnejšie lehota zodpovedá predloženiu priznania za druhý rok po roku, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie.

18 — V skutočnosti koniec štvrtého roka po roku, v ktorom bolo priznanie vypracované. Ecotrade na pojednávaní vyhlásil bez toho, aby to bolo spochybnené, že toto obdobie bolo prechodnými ustanoveniami priebežne predlžované až na päť, šesť, dokonca až sedem rokov.

37. Nakoniec, hoci vnútroštátny súd formálne kladie dve otázky smerujúce k posúdeniu talianskych pravidiel podľa rôznych ustanovení šiestej smernice, považujem za užitočnejšie preskúmať ich spoločne.

*Možnosť uplatniť lehotu na výkon práva na odpočítanie*

38. Nijaká skutočnosť v žiadnom z ustanovení citovaných vnútroštátnym súdom v jeho otázkach — alebo tiež v inej časti šiestej smernice — nestanovuje osobitnú lehotu na výkon práva na odpočítanie alebo výslovne neodkazuje na možnosť alebo nemožnosť stanoviť takúto lehotu vo vnútroštátnom práve.

39. Z uvedených ustanovení možno však aspoň jedno považovať za ustanovenie implicitne umožňujúce členským štátom stanovenie lehoty, a to ustanovenie článku 18 ods. 1 písm. d), ktoré odkazuje na formálne požiadavky vyžadované jednotlivými členskými štátmi na výkon práva na odpočítanie. Skutočnosť, že lehota môže byť stanovená, jasne vyplýva okrem iného z ustanovenia článku 18 ods. 2 v spojení s ustanovením odseku 3. Prvé ustanovenie spresňuje, že právo na odpočítanie musí byť vykonané v súvislosti so splatnými sumami za rovnaké daňové obdobie, ako je obdobie, v ktorom právo vzniklo, a druhé ustanovenie umož-

ňuje členským štátom stanoviť podmienky, za ktorých môže byť zdaniteľná osoba oprávnená odpočítať daň, ak nedodržala najmä túto podmienku. Pri spoločnom posúdení tieto ustanovenia znamenajú, že členský štát má možnosť stanoviť, že právo na odpočítanie musí byť vykonané v rámci dotknutého daňového obdobia [19] alebo môže upraviť dlhšiu lehotu.

40. Z týchto dôvodov nesúhlasím s tvrdením Ecotrade, že právo na odpočítanie je tak zásadné, že jeho výkon nemôže byť nikdy podriadený žiadnej lehote. Toto právo je totiž zásadné, ale z dôvodov právnej (a finančnej) istoty je tiež dôležité, aby spracované daňové situácie nemohli byť donekonečna spochybňované.

*Možnosť opravy daňovým úradom po uplynutí takejto lehoty*

Všeobecne

41. Ak teda šiesta smernica členskému štátu umožňuje vyžadovať, aby právo na odpočítanie bolo vykonané v daňovom období, v ktorom vzniklo, nevzniká otázka, či dlhšia lehota, ako je lehota prinajmenšom dvoch rokov umožnená talianskym právom, je vo všeobecnosti neoprávnene obmedzujúca.

42. Stačí uviesť, že takáto lehota (ktorá je v mnohých ohľadoch porovnateľná s lehotou stanovenou na začatie konaní o vrátenie vnútroštátnych odvodov vybraných v rozpore s právom Spoločenstva) musí v každom prípade dodržiavať zásady rovnocennosti a efektivity. [20] Nesmie byť preto menej výhodná ako tie, ktoré sa týkajú obdobných situácií vnútroštátnej povahy [21] alebo nesmie znemožňovať či neprimerane zaťažovať výkon práv priznaných právnym poriadkom Spoločenstva. Tvrdenia uvedené pred Súdnym dvorom v predmetnej veci neobsahujú žiadne porovnanie s lehotami uplatniteľnými na podobné situácie vnútroštátnej povahy a žiadny účastník konania netvrdil, že dvojročná lehota všeobecne — a nie za osobitných okolností predmetného prípadu — znemožňuje výkon práva na odpočítanie v praxi alebo ho neprimerane sťažuje.

43. Zdá sa byť nespochybniteľné, že daňový úrad má disponovať lehotou, ktorá mu

19 — S výhradou požiadaviek rovnocennosti a efektivity — pozri bod 42 nižšie.

20 — Pozri napríklad rozsudok z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 34 a nasl.

21 — Zdá sa mi, že Komisia neopatrne tvrdí (ak som správne pochopila jej postoj), že zásada rovnocennosti sa uplatňuje na príslušné lehoty, ktorými disponuje zdaniteľná osoba a daňový úrad.

umožní overiť priznania DPH zdaniteľných osôb a prípadne opraviť ich daňovú povinnosť, a táto lehota musí byť podriadená určitým obmedzeniam v záujme právnej istoty.

44. Nemožno tiež spochybniť, že lehota priznaná daňovému úradu na overenia a opravy by mala presahovať lehotu, v ktorej je zdaniteľná osoba povinná predložiť konečné priznanie súm, ktoré má zaplatiť, a súm, ktoré má právo odpočítať. Pokiaľ toto priznanie nebolo predložené, nemôže byť overené. [22]

45. Ak tieto overenia odhalia povinnosť zaplatiť DPH, ktorá nebola priznaná, je zrejmé, že daňový úrad môže — dokonca sa musí — domáhať splnenia povinností a vymáhať zodpovedajúcu sumu.

46. Odhalenie daňovej povinnosti sa navyše nemôže dotknúť prípadných práv na odpočítanie dane na vstupe, ktoré nezávisia od daňovej povinnosti. Otázka, či zdaniteľná osoba uplatnila, alebo neuplatnila takéto právo v lehote uplatniteľnej vo vnútroštátnom práve, ako typ lehoty, na ktorý som poukázala vyššie, je úplne rozdielna od otázky opravy jej povinnosti zaplatiť daň na výstupe.

22 — Porovnaj rozsudok z 19. novembra 1998, Société financière d'investissements SPRL (SFI)/Belgicko, C-85/97, Zb. s. I-7447, bod 32.

Za okolností ako v predmetnej veci

47. To však neplatí, ak kontrola odhalí nepriznanú povinnosť zaplatiť DPH, ktorá by, pokiaľ by bola riadne priznaná, mala za následok vznik súbežného práva na odpočítanie, avšak pri neexistencii takejto povinnosti nemôže existovať žiadne právo na odpočítanie. Za takýchto okolností je neexistencia odpočítania neoddeliteľná od nepriznania daňovej povinnosti, ktorú daňový úrad chce teraz vymáhať. [23]

48. Ak sú odpočítanie a povinnosť zaplatiť daň dvoma stranami tej istej mince, akákoľvek oprava daňovým úradom logicky musí prihliadnuť na obidva aspekty. Vymáhanie povinnosti zaplatiť daň pri súčasnom zamietnutí práva na odpočítanie by bolo úplne nezlučiteľné so zásadou neutrality, ktorá je podstatou celého systému DPH.

49. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora režim odpočtov zavedený šiestou

23 — V predmetnej veci sa Ecotrade nachádza v tejto situácii z dôvodu mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, ale podobná situácia môže existovať, ak zdaniteľná osoba považovala svoje plnenia na výstupe za oslobodené (hoci boli v skutočnosti zdaniteľné) a nebola preto spôsobilá odpočítať daň zaťažujúcu nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, ktoré boli použité pre potreby týchto plnení.

smernicou má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že tie v zásade podliehajú DPH. [24]

50. Na rozdiel od toho by uplatnenie talianskych pravidiel spôsobom presadzovaným daňovým úradom v predmetnej veci zmenilo neutralitu zdanenia, ktorá by bola dosiahnutá (aj keď na nesprávnom základe) významnou ťarchou, ktorej by mal byť subjekt v zásade zbavený — a to by malo za následok, že daň celkovo vybraná by prekročila sumu, ktorá mala byť vybraná.

*Prípadné odôvodnenia vymáhania nepriznanej dane spojeného so zamietnutím práva vykonať súbežné právo na odpočítanie*

51. Vzniká otázka, či je napriek tomu možné odôvodniť nezohľadnenie základnej požiadavky neutrality podľa pravidiel práva Spoločenstva. Vnútroštátny súd vo svojich otázkach odkazuje na článok 17, článok 18 ods. 1 písm. d), článok 21 ods. 1 a článok 22 šiestej smernice [25]. V rámci týchto článkov boli článok 17 ods. 6 a 7, článok 18 ods. 1 písm. d) a článok 22 ods. 7 a 8 citované v rôznych etapách konania ako ustanovenia, ktoré sú spôsobilé odôvodniť uplatenie talianskych ustanovení spôsobom presadzovaným daňovým úradom.

52. Napriek tomu, pokiaľ ide o článok 17 ods. 6 a 7, otázka sa v predmetnej veci netýka, ako správne uvádza cyperská vláda, *vylúčenia* dotknutej dane z práva na odpočítanie, ale *obmedzenia výkonu* tohto práva za určitých okolností. Toto obmedzenie nepatrí do pôsobnosti článku 17 ods. 6 a 7, ktorý sa týka úplného vylúčenia určitých druhov plnení na vstupe.

53. Z ďalších citovaných ustanovení oprávňuje článok 18 ods. 1 písm. d) členské štáty upraviť náležitosti na výkon práva na odpočítanie; článok 22 ods. 7 vyžaduje, aby prijali opatrenia na zabezpečenie, že subjekty povinné zaplatiť daň na vstupe podľa mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti budú dodržiavať svoje povinnosti týkajúce sa

24 — Pozri v poslednom rade rozsudok z 8. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 22.

25 — Pozri body 8, 11 a 15 až 18 vyššie.

priznania a platenia; nakoniec článok 22 ods. 8 ich oprávňuje, aby uložili ďalšie povinnosti na zabezpečenie správneho výberu dane a zabránenie podvodom.

54. Talianska a cyperská vláda naň odkazovali ako na ustanovenie, ktoré môže odôvodniť uplatnenie talianskych pravidiel spôsobom presadzovaným daňovým úradom v predmetnej veci, najmä vzhľadom na to, že môže podporiť riadne, včasné a správne priznanie a môže zabrániť podvodom.

55. S týmto názorom nesúhlasím. Aj keď dotknuté ustanovenia nepochybne umožňujú stanovenie náležitostí, ako aj sankcií v prípade nedodržania takýchto náležitostí (pripomeňme, že významné pokuty boli uložené spoločnosti Ecotrade, hoci otázka ich zlučiteľnosti s právom Spoločenstva nebola vnútroštátnym súdom položená), neodôvodňujú skreslenie samotného systému DPH.

*Rozsudok vo veci Collée*

56. V tomto kontexte môže byť užitočné pripomenúť rozsudok vydaný nedávno Súdnym dvorom vo veci Collée.[26] Je totiž v mnohom podobný predmetnému prípadu. Zhrniem ho preto v širokom rozsahu.

57. Predajca automobilov mal právo požadovať províziu iba za predaj klientom v jeho oblasti. Na to, aby mohol požadovať províziu z predaja klientom z iného členského štátu, obrátil sa na sprostredkovateľa s tým, aby vozidlá formálne kúpil a opätovne predal. Sprostredkovateľovi fakturoval DPH, ktorý ju chcel odpočítať. Daňový úrad zamietol odpočítanie z dôvodu, že plnenie bolo fiktívne. Predajca preto upravil svoje účtovníctvo tak, aby zodpovedalo skutočnej situácii. Daňový úrad zvýšil jeho zdaniteľný obrat o sumu zodpovedajúcu kúpnej cene vozidiel, ale nepriznal mu oslobodenie od dane (s odpočítaním dane zaplatenej na vstupe, ako je to zvyčajné pri dodávke tovaru v rámci Spoločenstva), pretože jeho účtovníctvo nebolo aktualizované priebežne a bezodkladne po vykonaní dotknutého plnenia v súlade s pravidlami vyplývajúcimi z vnútroštátnej judikatúry.[27]

58. Súdny dvor uviedol, že oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva v člen-

26 — Rozsudok z 27. septembra 2007, C-146/05, Zb. s. I-7861.
27 — Pozri body 12 až 18 rozsudku.

skom štáte, ktorý je odchodovým štátom, prostredníctvom zdanenia (na základe prenesenia daňovej povinnosti) zodpovedajúceho nadobudnutia v rámci Spoločenstva v členskom štáte príchodu, umožňuje vyhnúť sa dvojitému zdaneniu a tým porušeniu zásady daňovej neutrality. [28]

59. Článok 22 šiestej smernice ukladá formálne povinnosti týkajúce sa účtovníctva, fakturovania, daňového priznania, ako aj predloženia rekapitulácie a článok 22 ods. 8 udeľuje členským štátom možnosť stanoviť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na stanovenie presného výberu dane a na predchádzanie daňovým únikom. Napriek tomu tieto opatrenia nesmú ani prekročiť to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, ani spochybniť neutralitu DPH. [29]

60. Vnútroštátne opatrenie, ktoré v podstate podriaďuje právo na oslobodenie rešpektovaniu formálnych povinností bez skúmania, či boli hmotnoprávne požiadavky splnené, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane. [30]

61. Plnenia majú byť zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky. Ak dodávka zodpovedá stanoveným podmienkam na uplatnenie oslobodenia, z takejto dodávky nie je splatná žiadna DPH. [31]

62. Vo veci samej, keďže je nesporné, že dodávka v rámci Spoločenstva bola vykonaná, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky boli zdaniteľnými osobami opomenuté. Neplatí to iba v prípade, ak by porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené. [32]

63. Je totiž dôležité, aby sa zmeny kvalifikácie dodávky v rámci Spoločenstva, ku ktorým došlo po realizácii tohto plnenia, mohli zohľadniť v účtovníctve zdaniteľných osôb. Plneniu musí byť v prípade neskoršej úpravy účtovníctva priznaná povaha dodávky v rámci Spoločenstva, pokiaľ sú splnené objektívne kritériá. [33]

28 — Body 21 až 23, ktoré citujú rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 16; z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 54, ako aj zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 49, a z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897 bod 22.

29 — Body 25 a 26, ktoré citujú rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 52, a uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 29, a z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 59, ako aj z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 92.

30 — Bod 29.

31 — Bod 30, ktorý cituje rozsudky Optigen a i., už citovaný v poznámke pod čiarou č. 28, bod 44, a Kittel a Recolta Recycling, už citovaný v poznámke pod čiarou č. 28, body 18 a 19.

32 — Bod 31.

33 — Bod 33.

64. Odpoveď na otázku, či je skutočnosť, že zdaniteľná osoba najprv zatajila existenciu dodávky v rámci Spoločenstva, relevantná a či sa môže oslobodenie od DPH podriadiť dobromyseľnosti zdaniteľnej osoby, závisí od existencie nebezpečenstva daňových strát pre predmetný členský štát. Na zabezpečenie neutrality DPH prislúcha členským štátom právo stanoviť v ich vnútroštátnom právnom poriadku možnosť opravy akejkoľvek nedôvodne vyfakturovanej dane, pokiaľ vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobromyseľnosť. Ak však vystaviteľ faktúry v primeranom čase úplne odstráni nebezpečenstvo straty daňových príjmov, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby nedôvodne vyfakturovaná daň mohla byť upravená bez toho, aby takáto úprava mohla byť podriadená dobromyseľnosti predmetného vystaviteľa. Tie isté pravidlá sa uplatňujú rovnako na úpravu účtovníctva s cieľom získať oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva. [34]

65. Za stratu daňových príjmov nemožno považovať nevybratie DPH týkajúcej sa dodávky v rámci Spoločenstva, ktorá bola najprv nesprávne kvalifikovaná ako dodávka vykonaná v rámci územia štátu, ktorá v zásade zakladá výber DPH. Takéto príjmy patria členskému štátu miesta konečnej spotreby. [35]

66. Nakoniec právo Spoločenstva nebráni tomu, aby členské štáty za určitých podmienok považovali zatajenie existencie dodávky v rámci Spoločenstva za pokus o únik DPH a uplatňovali v takom prípade pokuty alebo peňažné sankcie podľa ich vnútroštátneho práva. Napriek tomu takéto sankcie musia byť vždy proporcionálne závažnosti zneužitia. [36]

*Prebratie na prejednávanú vec*

67. Zdá sa mi, že úvahy Súdneho dvora v jeho rozsudku *Collée* môžu byť veľmi vhodne prebraté na predmetnú vec. Uvediem to takto:

68. Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti sa snaží zabrániť dvojitému zdaneniu a zabezpečiť daňovú neutralitu. Opatrenia prijaté podľa článku 18 ods. 1 písm. d) alebo článku 22 ods. 7 a 8 šiestej smernice nesmú

34 — Body 34 a 35, ktoré citujú rozsudky Schmeink & Cofreth a Strobel, už citovaný v poznámke pod čiarou č. 29, body 60 a 63, a rozsudok zo 6. novembra 2003, Karageorgou, Zb. s. I-13295, bod 50. Zjavný konflikt medzi dvoma tvrdeniami o nevyhnutnosti dobrej viery vychádza zo skutočnosti, že v rozsudku Schmeink & Cofreth a Strobel Súdny dvor dospel k záveru, že podmienka dobrej viery, ktorá bola uvedená v rozsudku z 13. decembra 1989, Genius Holding, C-342/87, Zb. s. 4227, nebola podstatná (pozri rozsudok Schmeink & Cofreth a Strobel, osobitne body 50 až 58).

35 — Bod 37.

36 — Bod 40, ktorý cituje rozsudok Schmeink & Cofreth a Strobel, bod 62.

ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, pre ktoré sú schválené, a nesmú spochybniť neutralitu. Opatrenie, ktoré podriaďuje právo na odpočítanie dane dodržaniu formálnych povinností bez ohľadu na to, či boli splnené hmotnoprávne požiadavky, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné. Plnenia musia byť zdanené na základe ich objektívnych vlastností. Ak plnenie spĺňa podmienky na odpočítanie dane, DPH je odpočítateľná. Ak je nepochybné, že povinnosť zaplatiť daň podľa mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti má za následok vznik práva na odpočítanie, daňová neutralita vyžaduje, aby bolo odpočítanie schválené, ak sú hmotnoprávne požiadavky splnené, aj keď zdaniteľná osoba nesplní niektoré z formálnych požiadaviek. Je dôležité umožniť, aby zmeny kvalifikácie dodávky boli prenesené do účtovníctva zdaniteľnej osoby. Jej skutočná povaha preto musí byť uznaná v prípade neskoršej opravy účtovníctva, aby boli splnené objektívne kritériá. Ak neexistuje nebezpečenstvo straty daňových príjmov, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby nesprávne vyplnené priznanie DPH mohlo byť opravené. Toto nebezpečenstvo neexistuje, ak sa daňová povinnosť a právo na odpočítanie v celom rozsahu započítajú. Napriek tomu je možné uložiť zdaniteľnej osobe, ktorá správne nepriznala svoje plnenia, zodpovedajúce a primerané pokuty.

**Návrh**

69. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa domnievam, že Súdny dvor by mal odpovedať na otázky položené Commissione Tributaria Provinciale di Genova takto:

1. Ustanovenia smerníc Spoločenstva v oblasti DPH nezakazujú, aby vnútroštátny právny poriadok stanovil prekluzívnu lehotu uplatniteľnú na výkon práva zdani-

teľnej osoby odpočítať daň zaplatenú na vstupe pre tovary a služby, ktoré používa pre potreby svojich zdaniteľných plnení za predpokladu, že dotknutá lehota nie je menej priaznivá ako tie, ktoré sa týkajú porovnateľných situácií vnútroštátnej povahy, a že výkon tohto práva v praxi neznemožňuje alebo neprimerane nezaťažuje.

2. Ustanovenia smerníc Spoločenstva v oblasti DPH nezakazujú daňovým úradom overiť priznania DPH zdaniteľných osôb aj po uplynutí prekluzívnej lehoty tohto druhu a vymáhať dlžnú daň, ktorá nebola zaplatená.

3. Napriek tomu, ak takéto overenie odhalí nepriznanú povinnosť zaplatiť DPH a ktorá by, pokiaľ by bola priznaná, mala za následok vznik súbežného práva na odpočítanie, nemôže byť povinnosť vymáhaná bez toho, aby sa prihliadlo na právo na odpočítanie.