



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

12. července 2012*

„DPH — Směrnice 2006/112/ES — Nárok na odpočet — Prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku na odpočet DPH — Zásada efektivity — Odepření nároku na odpočet DPH — Zásada daňové neutrality“

Ve věci C-284/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Bulharsko) ze dne 25. května 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 8. června 2011, v řízení

EMS-Bulgaria Transport OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ Plovdiv,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues (zpravodaj), předseda senátu, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžev a C. G. Fernlund, soudci

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. března 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za EMS-Bulgaria Transport OOD N. Nikolovem, advokat,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ Plovdiv E. Rajčevou a G. Arnaudovem, jako zmocněnci,
- za bulharskou vládu T. Ivanovem a E. Petranovou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: bulharština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 179, 180 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad efektivity a daňové neutrality.
- 2 Projednávaná žádost byla předložena v rámci žaloby podané společností EMS-Bulgaria Transport OOD (dále jen „EMS“) proti oznámení o dodatečném výměru daně v návaznosti na odepření daňových orgánů uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 20 první pododstavec směrnice o DPH zní:

„Pořízením zboží uvnitř Společenství“ se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“
- 4 Článek 68 této směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno okamžikem uskutečnění pořízení zboží uvnitř Společenství.

Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečněné tehdy, kdy je za uskutečněné považováno dodání obdobného zboží na území příslušného členského státu.“
- 5 Článek 69 uvedené směrnice zní:

„1. Při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, v němž se zdanitelné plnění uskutečnilo.

2. Odchylně od odstavce 1 vzniká daňová povinnost vystavením faktury podle článku 220, pokud byla tato faktura vystavena před patnáctým dnem měsíce následujícího po měsíci, v němž se zdanitelné plnění uskutečnilo.“
- 6 Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“
- 7 Článek 168 uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

[...]

c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

[...]"

8 Článek 179 uvedené směrnice stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.

Členské státy však mohou požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují příležitostně plnění uvedená v článku 12, byl nárok na odpočet daně uplatněn pouze v okamžiku dodání.“

9 Článek 180 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou povolit osobě povinné k dani, aby uplatnila odpočet daně, který nebyl proveden v souladu s články 178 a 179.“

10 Článek 182 této směrnice zní:

„Členské státy stanoví podmínky a prováděcí pravidla k článkům 180 a 181.“

11 Článek 213 uvedené směrnice stanoví:

„1. Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

[...]

2. Aniž je dotčen odst. 1 první pododstavec, oznámí každá osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství, jež nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, že uskutečňuje tato pořízení, jestliže již přestaly být splňovány podmínky pro to, aby tato plnění nebyla předmětem DPH podle uvedeného článku.“

12 Článek 214 odst. 1 téže směrnice zní:

„Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám přiděleno osobní identifikační číslo:

- a) každé osobě povinné k dani s výjimkou osob uvedených v čl. 9 odst. 2, která uskutečňuje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při kterých jí vzniká nárok na odpočet daně, kromě dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž daň odvádí podle článků 194 až 197 a článku 199 výhradně pořizovatel nebo příjemce;
- b) každé osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství, jež jsou předmětem daně podle čl. 2 odst. 1 písm. b), nebo která využila možnost učinit svá pořízení uvnitř Společenství předmětem daně podle čl. 3 odst. 3;
- c) každé osobě povinné k dani, která uskutečňuje na jejich území pořízení zboží uvnitř Společenství pro potřeby svých plnění v rámci činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci a prováděných mimo toto území.“

13 Článek 273 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Bulharské právo

14 Článek 6 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006) ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZDDS“) stanoví:

„Pro účely tohoto zákona se ‚dodáním zboží‘ rozumí též:

- 1) převod vlastnického práva nebo jiného věcného práva ke zboží na základě žádosti nebo aktu státního či místního orgánu nebo na základě zákona a za náhradu;
- 2) fyzické předání zboží na základě smlouvy, v níž je sjednán převod vlastnického práva k tomuto zboží s odkladnou podmínkou nebo lhůtou;
- 3) fyzické předání zboží na základě leasingové smlouvy, v níž je výslovně sjednán převod vlastnického práva ke zboží, které je jejím předmětem; toto ustanovení se nepoužije, pokud byla v leasingové smlouvě sjednána pouze opce na převod vlastnického práva ke zboží;
- 4) skutečné předání zboží osobě, která jedná vlastním jménem a na cizí účet.“

15 V souladu s čl. 13 odst. 1 ZDDS se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí vlastnického práva ke zboží, jakož i fyzické převzetí zboží v případech uvedených v čl. 6 odst. 2 ZDDS, které je odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska, je-li dodavatel osobou povinnou k dani, která je v jiném členském státu registrována pro účely daně z přidané hodnoty.

16 Článek 25 ZDDS stanoví:

„1. Uskutečněním zdanitelného plnění ve smyslu tohoto zákona se rozumí dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které uskutečňují osoby povinné k dani podle tohoto zákona, pořízení zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží v souladu s článkem 16.

2. Uskutečnění zdanitelného plnění nastává ke dni, ke kterému dochází k převodu vlastnického práva ke zboží nebo k poskytnutí služby.

3. Kromě případů uvedených v odstavci 2 se zdanitelné plnění uskutečňuje:

- 1) dnem skutečného přemístění zboží podle čl. 6 odst. 2, s výjimkou případů uvedených v odstavci 6;

[...]

6. Dojde-li před uskutečněním zdanitelného plnění podle odstavců 2, 3 nebo 4 k zaplacení zálohy na dodání v plné či částečné výši, vzniká daňová povinnost v okamžiku přijetí platby (ze zaplacené částky) s výjimkou případu, kdy přijetí platby souvisí s dodáním uvnitř Společenství. V takovém případě se má za to, že daň je zahrnuta v částce uskutečněné platby.“

17 Článek 63 ZDDS stanoví:

„1. V případě pořízení zboží uvnitř Společenství se zdanitelné plnění uskutečňuje ke dni, ke kterému by došlo k uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží v tuzemsku.

[...]

3. V případě pořízení uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění podle odstavce 1 a 2.

4. Bez ohledu na ustanovení odstavce 3 vzniká daňová povinnost dnem vystavení faktury, pokud tato faktura byla vystavena před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.“

18 Z článku 70 odst. 4 ZDDS vyplývá, že osoba registrovaná podle článku 99 ZDDS nemá nárok na odpočet daně odvedené na vstupu.

19 Článek 71 ZDDS stanoví:

„Dotyčná osoba uplatní svůj nárok na odpočet DPH, pokud je splněna jedna z následujících podmínek:

[...]

5. dotyčná osoba má doklad, který splňuje požadavky článku 114, potvrzení v souladu s článkem 117 a v případě pořízení zboží uvnitř Společenství splnila podmínky stanovené v článku 86“.

20 Podle článku 72 ZDDS:

„1. Osoba registrovaná podle tohoto zákona může uplatnit svůj nárok na odpočet DPH za zdaňovací období, ve kterém tento nárok vznikl, nebo v jednom ze tří následujících zdaňovacích období.

2. Dotyčná osoba uplatní nárok na odpočet DPH podle odstavce 1 tak, že:

- 1) zahrne částku odpočtu DPH vypočtenou podle výsledku za zdaňovací období uvedené v odstavci 1 do přiznání k DPH podle článku 125 za totéž zdaňovací období;
- 2) zapíše doklad podle článku 71 do evidence nákupů podle článku 124 za zdaňovací období uvedené v odstavci 1.“

21 Článek 99 ZDDS stanoví:

„1. Každá osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která není registrována podle článků 96, 97, 98, čl. 100 odst. 1 nebo odst. 3 nebo článku 102 a uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství, je povinna registrovat se k dani v souladu s tímto zákonem.

2. Odstavec 1 se nepoužije, pokud celková hodnota zdanitelného pořízení uvnitř Společenství nepřekročí za kalendářní rok částku 20 000 BGN.

3. Osoby uvedené v odstavci 2 jsou povinny podat žádost o registraci podle tohoto zákona nejpozději sedm dnů před uskutečněním zdanitelného plnění z pořízení, kterým celková hodnota zdanitelných pořízení uvnitř Společenství překročí částku 20 000 BGN. Každé pořízení uvnitř Společenství počínaje pořízením, kterým byla překročena tato hodnota, se zdaňuje v souladu s tímto zákonem.

4. Hodnota uvedená v odstavci 2 je celkovou částkou zdanitelných pořízení uvnitř Společenství, s výjimkou pořízení nových dopravních prostředků a zboží podléhajícího spotřební dani, po odpočtu [DPH] splatné nebo odvedené v členském státě, ze kterého bylo zboží přepraveno nebo odesláno.

5. Odstavec 1 se nepoužije na:

- 1) osoby uvedené v článku 168, které pořizují nové dopravní prostředky;
- 2) osoby uvedené v čl. 2 bodu 4 (které uvnitř Společenství pořizují zboží podléhající spotřební dani).

6. Každá osoba, která je registrována podle tohoto článku a u které vzniknou důvody pro povinnou registraci podle článků 96, 97 nebo 98 nebo pro dobrovolnou registraci podle čl. 100 odst. 1 nebo odst. 3, je povinna se registrovat postupem a ve lhůtách, které platí pro povinnou nebo dobrovolnou registraci.“

22 V souladu s čl. 100 odst. 1 a 2 ZDDS je každá osoba povinná k dani, která nesplňuje podmínky povinné registrace podle čl. 96 odst. 1 (zdanitelný obrát činí alespoň 50 000 BGN ve dvanácti po sobě jdoucích měsících před běžným měsícem) a čl. 99 odst. 1 ZDDS, oprávněna registrovat se podle tohoto zákona.

23 Článek 73a ZDDS platný od 1. ledna 2009 stanoví:

„1. V případě dodání, u kterých je daň splatná pořizovatelem, existuje nárok na odpočet DPH i tehdy, když pořizovatel zboží nevystavil doklad splňující požadavky uvedené v článku 114, nebo pořizovatel nemá doklad uvedený v čl. 71 bodu 2, 4 nebo 5, nebo pořizovatel nesplnil podmínky článku 72, pokud dodání nebylo zatajeno a údaje o tomto dodání jsou obsaženy v účetnictví pořizovatele.

2. V případech uvedených v odstavci 1 je nutné uplatnit nárok na odpočet DPH ve zdaňovacím období, ve kterém daňová povinnost vznikla [...].“

24 Ustanovení § 18 přechodných a závěrečných ustanovení zákona, kterým se mění a doplňuje ZDDS, platné rovněž od 1. ledna 2009, stanoví:

„1. Osoby registrované k dani, které jsou pořizovateli zboží nebo dovozci, kterým vznikla daňová povinnost jakožto osobám povinným k dani ve smyslu kapitoly 8 před vstupem tohoto zákona v platnost, které do tohoto dne neodvedly daň v souladu s čl. 86 odst. 1, nebo neuplatnily svůj nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, mohou daň odvést nebo uplatnit svůj nárok na odpočet DPH ve lhůtě čtyř měsíců od vstupu tohoto zákona v platnost.

2. Pokud osoby uvedené v odstavci 1 provedly odpočet DPH až po uplynutí lhůty stanovené v čl. 72 odst. 1, má se za to, že byl nárok na odpočet daně odvedené na vstupu uplatněn řádně.

3. Odstavec 2 a článek 73a se použijí na správní a soudní řízení, která probíhala ke dni vstupu tohoto zákona v platnost.

[...]“

25 Článek 72 odst. 1 ZDDS ve znění použitelném od 1. ledna 2010 stanoví:

„Osoba registrovaná k dani podle tohoto zákona může uplatnit svůj nárok na odpočet daně odvedené na vstupu za zdaňovací období, ve kterém tento nárok vznikl, nebo v jednom z následujících dvanácti zdaňovacích období.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 26 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Marcotran International Transport C. A., společnost se sídlem ve Španělsku, dne 14. listopadu 2008 prodala použité kamiony a tahače společnosti EMS se sídlem v Bulharsku. Tento španělský dodavatel při této příležitosti vystavil deset faktur nadepsaných „prodej použitých kamionů/tahačů“ a dodání zboží uvnitř Společenství přihlásil do elektronické databáze systému výměny informací v oblasti DPH (VIES) („VAT Information Exchange System“).
- 27 Z tohoto rozhodnutí rovněž vyplývá, že dne 22. prosince 2008 EMS podala žádost o dobrovolnou registraci k DPH v souladu s čl. 100 odst. 1 ZDDS a že registrace byla provedena dne 12. ledna 2009.
- 28 V červnu 2009 EMS vystavila 10 potvrzení o pořízení zboží uvnitř Společenství v souladu s článkem 117 ZDDS ve spojení s článkem 84 ZDDS. Odvedla splatnou daň a uplatnila svůj nárok na odpočet. Při tomto se uplatnila pravidla o přenesení daňové povinnosti.
- 29 Podle předkládacího rozhodnutí byly daňové orgány toho názoru, že EMS dne 14. listopadu 2008 uskutečnila pořízení zboží uvnitř Společenství, které – jelikož se nejednalo ani o nové dopravní prostředky, ani o výrobky podléhající spotřební dani – nespadlo pod výjimku stanovenou v čl. 99 odst. 5 ZDDS. Vzhledem k tomu, že celková hodnota pořízení uvnitř Společenství byla vyšší než 20 000 BGN a u každé z deseti faktur byla zdanitelná hodnota pořízení uvnitř Společenství vyšší než 20 000 BGN, byla společnost EMS podle předkládacího soudu povinna zaregistrovat se k DPH podle čl. 99 odst. 1 ZDDS a byla povinna odvést DPH z celkové hodnoty pořízení uvnitř Společenství podle článku 86 a čl. 99 odst. 3 téhož zákona, tedy částku 229 548, 50 BGN. K úhradě došlo v červnu 2009, a nikoliv v listopadu 2008.
- 30 Z důvodu tohoto opoždění byla EMS povinna zaplatit částku 18 250,38 BGN z titulu úroků z prodlení.
- 31 Daňové orgány kromě toho na základě čl. 70 odst. 4 ZDDS společnosti EMS odepřely nárok na odpočet DPH z důvodu, že uvedený nárok byl uplatněn mimo lhůtu stanovenou v čl. 72 odst. 1 ZDDS a že se neuplatní § 18 přechodných a závěrečných ustanovení zákona, kterým se mění a doplňuje ZDDS, účinný od 1. ledna 2009.
- 32 Správní stížnost podaná k Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Plovdiv i žaloba podaná k Administrativen sad – grad Plovdiv (správní soud v Plovdivu) byly zamítnuty.
- 33 Podle posledně uvedeného soudu je článek 73a ZDDS hmotněprávním ustanovením, které se použije od 1. ledna 2009. Jeho zpětný účinek je stanoven v § 18 prvním pododstavci přechodných a závěrečných ustanovení zákona, kterým se mění a doplňuje ZDDS, který rovněž vstoupil v platnost dne 1. ledna 2009. Toto ustanovení osobám registrovaným k dani umožňuje odvést daň a uplatnit nárok na odpočet v průběhu čtyř měsíců následujících po vstupu novely zákona v platnost, pokud DPH vznikla před uvedeným vstupem v platnost. Vzhledem k tomu, že EMS nebyla registrována k dani ke dni vstupu uvedeného § 18 v platnost, nemůže se o toto ustanovení opírat a nemá tudíž nárok na odpočet DPH.
- 34 Předkládací soud nicméně zdůrazňuje, že společnosti EMS byl odepřen nárok na odpočet DPH nikoliv z důvodu chybějící registrace k DPH, nýbrž kvůli nedodržení prekluzivní lhůty.

- 35 Společnost EMS proti tomuto rozsudku podala kasační opravný prostředek k Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud).
- 36 Tento soud je toho názoru, že se jedná a o pořízení zboží uvnitř Společenství a že daň se stala splatnou dne 14. listopadu 2008, kdy byly vystaveny faktury. Okolnost, že EMS nebyla k tomuto datu registrována v souladu s ZDDS neznámá, že k pořízení zboží uvnitř Společenství nedošlo.
- 37 Varchoven administrativen sad zdůrazňuje, že povinnost registrace v souladu s ZDDS pro uplatnění nároku na odpočet DPH vyplývá zejména z čl. 72 odst. 1 tohoto zákona.
- 38 Z předkládacího rozhodnutí ostatně vyplývá, že podle nového článku 73a, který vstoupil v platnost dne 1. ledna 2009, je záměrem bulharského zákonodárce to, aby uplatnění nároku na odpočet nebylo nepřiměřeně omezeno, jedná-li se o přenesení daňové povinnosti, tím, že umožňuje uplatnění tohoto nároku i bez dodržení lhůty stanovené v článku 72 téhož zákona, jestliže daňové orgány mají nezbytné informace a dotyčná osoba je jakožto pořizovatel zboží tím, kdo musí hradit DPH. V projednávané věci daňové orgány tyto informace, které jsou ostatně uvedeny v účetnictví společnosti EMS, bezpochyby mají.
- 39 Předkládající soud konečně uvádí, že nová lhůta, v níž mohou osoby povinné k dani uplatnit nárok na odpočet vyplývající ze změny čl. 72 odst. 1 ZDDS, která vstoupila v platnost 1. ledna 2010 – tedy dvanáct zdaňovacích období, která následují po období, ve kterém nárok na odpočet vznikl, namísto tří období – znamená, že dřívější prekluzivní lhůta byla příliš krátká a ztěžovala uplatnění nároku na odpočet.
- 40 Podle předkládajícího soudu byla tato lhůta v projednávané věci zkrácena, jelikož EMS byla povinna registrovat se pro účely DPH před uplatněním svého nároku na odpočet, zatímco běh prekluzivní lhůty již započal. Podle téhož soudu tak EMS měla na uplatnění svého nároku na odpočet pouze jeden měsíc.
- 41 Za těchto podmínek se Varchoven administrativen sad rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být čl. 179 odst. 1, články 180 a 273 směrnice [o DPH] a zásada efektivity v oblasti nepřímých daní, kterou se zabýval rozsudek ze dne 8. května 2008, *Ecotrade* (C-95/07 a C-96/07), vykládány v tom smyslu, že nebrání takové prekluzivní lhůtě, jako je prekluzivní lhůta stanovená v projednávané věci v čl. 72 odst. 1 ZDDS (ve znění platném v roce 2008), která byla prodloužena až do konce dubna 2009 pouze pro pořizovatele zboží, u kterých vznikla daňová povinnost před 1. lednem 2009, a to na základě § 18 přechodných a závěrečných ustanovení zákona, kterým se mění a doplňuje [ZDDS], s ohledem na okolnosti projednávané věci, zejména na:
- skutečnost, že registrace je předchozí podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, takže dotyčná osoba, která uskutečnila pořízení zboží uvnitř Společenství, která není registrována k dani v souladu se [ZDDS], se musí k dani registrovat dobrovolně, ačkoliv nesplňuje podmínky povinné registrace;
 - novou právní úpravu obsaženou v článku 73a [ZDDS], která vstoupila v platnosti 1. ledna 2009, jež umožňuje uplatnění nároku na odpočet daně bez ohledu na to, zda byla dodržena lhůta stanovená v čl. 72 odst. 1, jestliže daň má být odvedena pořizovatelem zboží, pokud dodání nebylo zatajeno a údaje o tomto dodání jsou obsaženy v účetnictví;
 - pozdější změnu čl. 72 odst. 1 [ZDDS], jež vstoupila v platnosti 1. ledna 2010, podle které lze nárok na odpočet daně odvedené na vstupu uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém tento nárok vznikl, nebo v jednom z dvanácti následujících zdaňovacích období?

- 2) Musí být zásada daňové neutrality jakožto základní zásada, která je významná pro vytvoření a fungování společného systému DPH, vykládána v tom smyslu, že připouští takovou praxi dodatečných daňových výměrů, jako je praxe ve věci v původním řízení, podle které se, pokud je daň vypočítána opožděně, uloží sankce za opožděné odvedení daně ve formě povinnosti zaplacení úroků, jakož i sankce odpovídající odepření nároku na odpočet daně odvedené na vstupu za konkrétních podmínek, ve kterých se žalobkyně nachází, s ohledem na skutečnost, že dodání nebylo zatajeno, údaje o tomto dodání jsou obsaženy v účetnictví, daňové orgány mají nezbytné informace, nejedná se o zneužití a nebyl poškozen rozpočet“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 42 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 179 odst. 1 a články 180 a 273 směrnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že brání takové prekluzivní lhůtě, která omezuje uplatnění nároku na odpočet, jako je lhůta dotčená ve věci v původním řízení.
- 43 Úvodem je třeba připomenout, že účelem úpravy odpočtů stanovené směrnicí o DPH je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH se snaží stran daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19, a ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, bod 35).
- 44 Nárok na odpočet tvoří nedílnou součást mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2000, Galbafriša a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; výše uvedený rozsudek Ecotrade, bod 39, jakož i ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, bod 68 a citovaná judikatura).
- 45 Jak vyplývá ze znění článku 167 a čl. 179 odst. 1 směrnice o DPH, nárok na odpočet DPH se v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti.
- 46 Osoba povinná k dani však podle článků 180 a 182 této směrnice může být oprávněna k provedení odpočtu, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl, s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených jejich vnitrostátními právními úpravami (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Ecotrade, body 42 a 43).
- 47 I když členské státy v tomto ohledu mají možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH opatření k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmějí tato opatření nicméně jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmějí zpochybnit neutralitu DPH (viz rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 49, a výše uvedený rozsudek Klub, bod 50).
- 48 Rovněž je třeba uvést, že možnost uplatnit nárok na odpočet daně bez jakéhokoli časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (výše uvedený rozsudek Ecotrade, bod 44).
- 49 Soudní dvůr již v kontextu přenesení daňové povinnosti rozhodl, že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankci uloženou osobě povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH odvedené na vstupu, tím, že ztratí nárok na odpočet daně, nelze považovat za neslučitelnou s režimem stanoveným směrnicí o DPH, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným

způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity) (viz výše uvedený rozsudek Ecotrade, bod 46 a citovaná judikatura).

- 50 Předkládající soud se táže, zda taková prekluzivní lhůta, jako je lhůta dotčená ve věci v původním řízení, v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet osobou povinnou k dani.
- 51 Podle judikatury Soudního dvora platí, že i když je na vnitrostátním soudu, aby posoudil slučitelnost vnitrostátních opatření s unijním právem, v daném případě se zásadou efektivity (viz obdobně rozsudek ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak Orłowski, C-188/09, Sb. rozh. s. I-7639, bod 30), je nicméně na Soudním dvoru, aby mu poskytl veškeré užitečné informace pro rozhodnutí sporu, který mu byl předložen (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 11. října 2001, Adam, C-267/99, Recueil, s. I-7467, bod 39, a výše uvedený rozsudek Eon Aset Menidjmunt, bod 49).
- 52 Pro posouzení takové prekluzivní lhůty je třeba vzít v úvahu její celkovou délku, která se v projednávané věci rovná třem daňovým obdobím, mimo daňového období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. Jedno daňové období se podle vnitrostátních právních předpisů rovná jednomu měsíci.
- 53 I když taková prekluzivní lhůta sama o sobě neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet, jelikož článek 167 a čl. 179 odst. 1 směrnice o DPH členským státům umožňují, aby po osobách povinných k dani požadovaly, aby uplatnily svůj nárok na odpočet v období, ve kterém vznikl, musí být její soulad se zásadou efektivity zkoumán ve světle všech okolností projednávané věci.
- 54 Relevantní mohou být i důvody, které vnitrostátního zákonodárce vedly ke změně uvedené lhůty, a to v tom, že mohou dokazovat případné zohlednění konkrétních obtíží, kterým čelí osoby povinné k dani při uplatnění svého nároku na odpočet, vnitrostátním zákonodárcem.
- 55 V tomto ohledu je možné uvést, že bulharský zákonodárce přistoupil k následnému prodloužení prekluzivní lhůty zaprvé tak, že v čl. 73a ZDDS stanovil možnost uplatnit nárok na odpočet v kontextu přenesení daňové povinnosti bez ohledu na to, zda byla lhůta stanovená v čl. 72 odst. 1 ZDDS dodržena, či nikoliv, pokud dodání nebylo zatajeno a údaje, které s ním souvisí, jsou dostupné v účetnictví, a zadruhé tím, že změnil uvedený čl. 72 odst. 1, aby umožnil uplatnění tohoto nároku na odpočet v průběhu jednoho z dvanácti zdaňovacích období následujících po počátečním období.
- 56 Předkládajícímu ostatně toho přísluší, aby ověřil, zda zápis do registru osob povinných k DPH musí být nutně proveden ve stejné prekluzivní lhůtě. Pokud se ukáže, že ano, musí být taková skutečnost zohledněna.
- 57 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, registrace jakožto podmínka uplatnění nároku na odpočet je považována za uskutečněnou provedením registrace, nikoliv dnem podání žádosti.
- 58 Skutečnost, zda uplatnění nároku na odpočet v takové prekluzivní lhůtě není v praxi znemožněno nebo nadměrně ztíženo, v důsledku toho závisí na délce registračního řízení.
- 59 Jak je uvedeno v bodě 40 tohoto rozsudku, společnost EMS totiž měla ve věci v původním řízení k dispozici pouze jeden měsíc po datu provedení její registrace.
- 60 Je třeba uvést, že povinnost daňového poplatníka oznámit zahájení jeho činnosti, která je stanovena v člancích 213 a 214 směrnice o DPH, nezakládá nárok na odpočet, ale představuje formální požadavek pro účely kontroly (viz výše uvedený rozsudek Nidera Handelscompagnie, bod 50).

- 61 Formality předepsané členským státem, které musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit nárok na odpočet DPH, navíc nemohou přesáhnout meze toho, co je striktně nezbytné ke kontrole řádného uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti (rozsudek ze dne 30. září 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, Sb. rozh. s. I-8791, bod 38).
- 62 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že základní zásada daňové neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Jakmile má tedy správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených plnění povinna odvést DPH, nemůže v případě nároku uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně ukládat další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (viz výše uvedené rozsudky *Ecotrade*, body 63 a 64, a *Nidera Handelscompagnie*, bod 22, jakož i rozsudek ze dne 22. prosince 2010, *Dankowski*, C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009, bod 35).
- 63 Z toho vyplývá, že nedostatek registrace k DPH nezabavuje osobu povinnou k dani jejího nároku na odpočet, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky požadované pro uplatnění tohoto nároku.
- 64 V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 179 odst. 1 a články 180 a 273 směrnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání existenci takové prekluzivní lhůty omezující uplatnění nároku na odpočet, jako je lhůta dotčená v původním řízení, za předpokladu, že v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění tohoto nároku. Takové posouzení přísluší předkládajícímu soudu, který může vzít v úvahu zejména později provedené následné prodloužení prekluzivní lhůty, jakož i délku registračního řízení pro účely DPH, které se musí uskutečnit ve stejné lhůtě, aby bylo možné uplatnit uvedený nárok na odpočet.

Ke druhé otázce

- 65 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na odpočet DPH a uložení zaplacení úroků, pokud daň byla odvedena opožděně.
- 66 Úvodem je třeba uvést, že tato otázka patrně nepřihlíží ke skutečnosti, zda je prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku na odpočet dodržena, či nikoliv.
- 67 V tomto ohledu je třeba připomenout, že i když členské státy mohou přijmout sankce za nedodržení povinnosti určených k zajištění přesného výběru daně a zamezení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaného cíle (viz, v tomto smyslu, výše uvedené rozsudky *Ecotrade*, body 65 a 67, jakož i *Dankowski*, bod 37).
- 68 V případě sankce spočívající v absolutním odepření nároku na odpočet je třeba zdůraznit, že společný systém DPH je – jak vyplývá z bodu 43 tohoto rozsudku – určen k zajištění dokonalé neutrality daňové zátěže všech hospodářských činností, která předpokládá, že osoba povinná k dani může odpočíst DPH splatnou nebo odvedenou v rámci všech svých hospodářských činností, v souladu s článkem 167 směrnice o DPH.
- 69 Členské státy musejí, v souladu se zásadou proporcionality, využívat prostředků, které umožní účinně dosáhnout cíle boje proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, avšak zároveň co nejméně naruší cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy, jako je základní zásada nároku na odpočet DPH (viz rozsudek ze dne 10. června 2008, *Sosnowska*, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 23).
- 70 Vzhledem k velikosti významu, který má nárok na odpočet ve společném systému DPH, se taková sankce jeví jako nepřiměřená v případě, kdy nebyl prokázán žádný daňový únik nebo poškození rozpočtu členského státu.

- 71 Jak totiž vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 62 tohoto rozsudku, odpočet DPH na vstupu v zásadě musí být přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Jinak tomu může být tehdy, když má porušení těchto formálních požadavků za následek nemožnost předložit jistý důkaz o tom, že hmotněprávní požadavky byly naplněny (viz obdobně rozsudek ze dne 29. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 31).
- 72 Podle předkládajícího soudu však ve věci v původním řízení dodání zboží uvnitř Společenství nebylo zatajeno a údaje, které s ním souvisejí, jsou uvedeny v účetnictví osoby povinné k dani. Daňová správa měla informace, které jí v zásadě umožňovaly ověřit, zda jsou hmotněprávní podmínky skutečně splněny; ověření tohoto v každém případě přísluší předkládajícímu soudu.
- 73 Členské státy mohou zajisté zatajení existence plnění uvnitř Společenství za určitých podmínek považovat za pokus o únik DPH a uplatňovat v takovém případě pokuty nebo peněžité sankce stanovené jejich vnitrostátním právem, pod podmínkou, že jsou přiměřené závažnosti zneužití (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Collée, bod 40).
- 74 Opožděné odvedení DPH však samo o sobě nemůže být postaveno na roveň daňovému úniku, který předpokládá, že dotčené plnění má navzdory dodržení podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici za výsledek získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčeného plnění je získání daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, Sb. rozh. s. I-1609, body 74 a 75, a výše uvedený rozsudek Klub, bod 49).
- 75 Úhrada úroků z prodlení může představovat vhodnou sankci, nejde-li nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle spočívajícího v zabránění daňovým únikům a zajištění správného výběru DPH, který je připomenut v bodě 67 tohoto rozsudku.
- 76 Jak vyplývá z bodu 68 a násl. tohoto rozsudku, může být taková sankce nepřiměřená, jestliže celková částka požadovaných úroků odpovídá částce odpočitatelné daně, čímž by osoba povinná k dani byla v zásadě zbavena svého nároku na odpočet. Posouzení přiměřené povahy sankce přísluší vnitrostátnímu soudu.
- 77 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na odpočet v případě opožděného odvedení DPH, ale nebrání výběru úroků z prodlení, s výhradou toho, že tato sankce dodrží zásadu proporcionality, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

- 78 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 179 odst. 1 a články 180 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání existenci takové prekluzivní lhůty omezující uplatnění nároku na odpočet, jako je lhůta dotčená v původním řízení, za předpokladu, že v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění tohoto nároku. Takové posouzení přísluší předkládajícímu soudu, který**

může vzít v úvahu zejména později provedené následné prodloužení prekluzivní lhůty, jakož i délku registračního řízení pro účely daně z přidané hodnoty, které se musí uskutečnit ve stejné lhůtě, aby bylo možné uplatnit uvedený nárok na odpočet.

- 2) Zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na odpočet v případě opožděného odvedení daně z přidané hodnoty, ale nebrání výběru úroků z prodlení, s výhradou toho, že tato sankce dodrží zásadu proporcionality, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.**

Podpisy.