



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

26. dubna 2018*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Nárok na vrácení DPH – Plnění spadající do zdaňovacího období, které již bylo předmětem ukončené daňové kontroly – Vnitrostátní právní předpisy – Možnost osoby povinné k dani provést opravu daňových priznání, které již byly předmětem daňové kontroly – Vyloučení – Zásada efektivity – Daňová neutralita – Právní jistota“

Ve věci C-81/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Suceava (odvolací soud v Sučavě, Rumunsko) ze dne 23. ledna 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 14. února 2017, v řízení

Zabrus Siret SRL

proti

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení C. Vajda, předseda senátu, E. Juhász (zpravodaj) a K. Jürimäe, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za rumunskou vládu R. Raduem, jakož i C. M. Florescu a R. Mangu, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a L. Radu Bouyon, jako zmocněnkyněmi,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: rumunština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad daňové neutrality, efektivity a proporcionality.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Zabrus Siret SRL (dále jen „Zabrus“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (generální ředitelství veřejných financí v Jasech – okresní správa veřejných financí v Sučavě, Rumunsko) (dále jen „generální ředitelství“) ve věci možnosti osoby povinné k dani provádět opravy přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) s cílem uplatnit nároku na odpočet DPH.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 167 směrnice o DPH stanoví:
„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“
- 4 Článek 168 této směrnice zní:
„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:
a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;
[...].“
- 5 Podle čl. 179 prvního pododstavce směrnice o DPH „[o]soba 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 článku 178“.
- 6 Článek 180 této směrnice zní následovně:
„Členské státy mohou povolit osobě povinné k dani, aby uplatnila odpočet daně, který nebyl proveden v souladu s články 178 a 179.“
- 7 Podle článku 182 směrnice o DPH „[č]lenské státy stanoví podmínky a prováděcí pravidla k článkům 180 a 181“.
- 8 Článek 183 směrnice o DPH stanoví:
„Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.“

Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.“

9 Článek 250 této směrnice uvádí:

„1. Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje 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, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.

2. V souladu s jimi stanovenými podmínkami umožní členské státy podání přiznání k dani podle odstavce 1 elektronickými prostředky a mohou rovněž použití elektronických prostředků vyžadovat.“

10 Článek 252 uvedené směrnice stanoví:

„1. Přiznání k dani se podává ve lhůtě, kterou stanoví členské státy. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce každého zdaňovacího období.

2. Zdaňovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční.

Členské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.“

Rumunské právo

11 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (vládní nařízení č. 92/2003 o daňovém řádu, *Monitorul Oficial al României*, část I, č. 863 ze dne 26. září 2005), ve znění rozhodném z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „daňový řád“), stanoví v článku 84, nadepsaném „Oprava daňových přiznání“:

„(1) Daňová přiznání mohou být opravena osobou povinnou k dani z vlastního podnětu až do uplynutí promlčecí lhůty pro právo na stanovení daňových povinností.

(2) Daňová přiznání mohou být opravena prostřednictvím opravného přiznání, jestliže osoba povinná k dani zjistí, že v původním přiznání jsou chyby.

(3) V případě [DPH] se oprava chyb, které jsou v daňovém přiznání, provádí na základě ustanovení daňového zákoníku. Věcné chyby v přiznání k [DPH] se opravují v souladu s postupy schválenými rozhodnutím předsedy Agenția Națională de Administrare Fiscală [Národní agentura pro daňovou správu (ANAF)].

(4) Daňová přiznání nemohou být podána ani opravena po odstranění výhrady pozdější kontroly, s výjimkou situací, kdy je oprava nutná pro případné splnění či nesplnění zákonné podmínky, která ukládá opravu základu daně nebo příslušné daně.

(5) ‚Chybami‘ ve smyslu tohoto článku se rozumí chyby týkající se výše daní, poplatků a příspěvků, majetku a zdanitelných příjmů, jakož i jakékoli další součásti základu daně.

(6) Pokud osoba povinná k dani během daňové kontroly podá nebo opraví daňová přiznání vztahující se k obdobím a k daním, poplatkům, příspěvkům a jiným příjmům, které jsou předmětem daňové kontroly, nebudou daňovým orgánem brány v úvahu.“

12 Článek 105 daňového řádu, obsahující „Pravidla týkající se daňové kontroly“, uvádí:

„[...]

(3) Daňová kontrola se za každé zdaňovací období a u každé daně, poplatku, příspěvku a ostatních částek, které se mají odvést do souhrnného konsolidovaného rozpočtu, provádí pouze jednou.

[...]

(5) Daňová kontrola se provádí v souladu se zásadami nezávislosti, jednotnosti, autonomie, hierarchie, teritoriality a decentralizace.

[...]

(8) Po skončení daňové kontroly musí osoba povinná k dani předložit na vlastní odpovědnost písemně prohlášení, že poskytla veškeré dokumenty a informace nutné pro daňovou kontrolu.

(9) Osoba povinná k dani má povinnost přijmout opatření stanovená ve zprávě vypracované v rámci daňové kontroly ve lhůtách a za podmínek stanovených daňovými orgány.“

13 Článek 105a tohoto řádu, týkající se „Pravidel opětovné kontroly“, zní následovně:

„(1) Odchylně od ustanovení čl. 105 odst. 3 se daňový inspektor může rozhodnout provést opětovnou kontrolu určitého zdaňovacího období.

(2) ‚Opětovnou kontrolou‘ se rozumí daňová kontrola prováděná poté, co vyjdou najevo dodatečné informace, které daňovým inspektorům nebyly známy v době kontroly a které mají vliv na její výsledek.

(3) ‚Dodatečnými informacemi‘ se rozumí informace, dokumenty nebo jiné písemnosti získané v důsledku křížové kontroly, bez předchozího upozornění nebo oznámení daňovému orgánu orgány činnými v trestním řízení nebo jinými veřejnými orgány či získané jakýmkoli způsobem od kontrolních orgánů, které mohou mít vliv na výsledky předchozí daňové kontroly.

(4) Na počátku opětovné kontroly je orgán daňové kontroly povinen oznámit osobě povinné k dani rozhodnutí provést opětovnou kontrolu, které lze napadnout za podmínek stanovených v tomto zákoníku. Ustanovení týkající se obsahu a oznámení o kontrole se použijí odpovídajícím způsobem i na rozhodnutí o opětovné kontrole.“

14 Článek 106 uvedeného řádu, nadepsaný „Povinnost součinnosti osoby povinné k dani“, stanoví v odstavci 1, že osoba povinná k dani je povinna poskytnout součinnost při zjišťování skutkových okolností daňové povahy. Osoba povinná k dani má povinnost poskytovat informace, předkládat v místě provádění daňové kontroly veškeré dokumenty, jakož i jiné skutečnosti nezbytné k objasnění skutkové situace relevantní z daňového hlediska.

15 Příloha 1 Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (vyhláška č. 179 o schválení pokynů pro opravu věcných chyb v přiznáních k dani z přidané hodnoty) ze dne 14. května 2007 (dále jen „vyhláška č. 179/2007“) stanoví v bodech 1, 3.1, 4.1 a 4.2:

„1. Daňový orgán může provést opravu věcných chyb v přiznáních k [DPH] podaných osobami povinnými k DPH, a to z podnětu tohoto orgánu nebo na žádost osoby povinné k dani.

[...]

3.1. Oprava věcných chyb přiznání k [DPH] může být provedena v promlčecí lhůtě pěti let od 1. ledna roku následujícího po roce, kdy bylo podáno přiznání, jehož oprava je požadována.

[...]

4.1. V souladu s těmito pravidly nelze provést opravu věcných chyb v přiznání k [DPH] povolena za zdaňovací období, která již byla podrobena daňové kontrole nebo pro období, ohledně kterých probíhá daňová kontrola.

4.2. Odchylně od bodu 4.1 může být oprava věcných chyb v přiznání k [DPH] provedena na základě aktu nařizujícího opatření, oznámeného orgánem daňové kontroly. V takovém případě musí být k žádosti o opravu věcné chyby podané osobou povinnou k dani připojena kopie nebo originál aktu nařizujícího opatření.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 16 Společnost Zabrus byla podrobena kontrole týkající se DPH za období od 1. května 2014 do 30. listopadu 2014. Tato kontrola byla ukončena zprávou ze dne 26. ledna 2015.
- 17 Dne 25. května 2015 podala společnost Zabrus přiznání k DPH za měsíc duben 2015, s možností vrácení této daně. Při této příležitosti zejména požádala o vrácení dvou částek ve výši 39 637 a 26 627 rumunských lei (RON). První částka byla zanesena do tohoto přiznání po ukončení výše uvedené daňové kontroly v návaznosti na opravu účetního zápisu o vyrovnání DPH z července 2014. Druhá částka vyplývá z opravy provedené v měsíci únoru 2015 týkající se plnění uskutečněných během roku 2014, ve vztahu k nimž společnost Zabrus ve svém účetnictví vykazovala relevantní doklady až po uvedené daňové kontrole.
- 18 Společnost Zabrus byla následně podrobena daňové kontrole za období od 1. prosince 2014 do 30. dubna 2015. Tato daňová kontrola byla ukončena zprávou vydanou dne 9. července 2015.
- 19 Daňové orgány odmítly vrátit částky DPH ve výši 39 637 RON a 26 627 RON, a to z toho důvodu, že požadované částky se týkají plnění uskutečněných během zdaňovacího období předcházejícího období, které bylo podrobeno kontrole, a které již bylo předmětem předchozí daňové kontroly v oblasti DPH, ukončené dne 26. ledna 2015. Uvedly, že podle platné vnitrostátní právní úpravy brání zásada jednotnosti daňové kontroly vrácení těchto částek požadovaných společnostmi Zabrus, neboť ve vztahu k období, které již bylo podrobeno kontrole, nebyla zjištěna žádná nesrovnalost týkající se plateb DPH, a kontrolní orgány nepřijaly žádný akt nařizující opatření, která musí přijmout společnost Zabrus.
- 20 Společnost Zabrus se různými správněprávními cestami neúspěšně domáhala nároku na odpočet DPH. Konkrétně byly zamítnuty jak její žádost o opětovnou daňovou kontrolu zdaňovacího období od 1. května 2014 do 30. listopadu 2014, tak i její žádost o opravu věcné chyby v přiznáních k DPH za měsíce květen až říjen 2014.
- 21 Dne 22. října 2015 podala společnost Zabrus k Tribunalul Suceava (soud prvního stupně v Sučevě, Rumunsko), žalobu na zrušení rozhodnutí generálního ředitelství, kterým bylo zamítnuto vrácení DPH odpovídající uvedeným částkám. Ve svém žalobním návrhu společnost Zabrus zdůraznila, že odpočet DPH je nárokem osoby povinné k dani, který nemůže být omezen, pokud jsou splněny hmotněprávní věcné předpoklady, byť nebyly dodrženy některé formální požadavky. Dále uvedla, že odmítnutí kontroly DPH daňovými orgány, založené na jednotnosti daňové kontroly, je rovnocenné zrušení nároku na odpočet prostřednictvím stanovení dodatečných věcných nebo formálních podmínek neslučitelných s unijním právem, a že se pro osobu povinnou k dani jedná o nepřiměřené a nadměrné zatěžující opatření.

- 22 Generální ředitelství tvrdilo, že v souladu s ustanoveními daňového řádu a vyhlášky č. 179/2007 mohou být plnění týkající se období, které již bylo podrobena daňové kontrole, opravena nebo opětovně kontrolována jen z podnětu daňového orgánu, pokud na základě spolupráce s dalšími orgány vyjdou najevo nové údaje nebo informace nebo pokud byl při předešlých kontrolách přijat akt nařizující opatření. V projednávaném případě se však nejedná o takovou situaci.
- 23 Rozsudkem ze dne 31. března 2016 Tribunalul Suceava (soud prvního stupně Sučevě, Rumunsko) zamítl žalobu podanou společností Zabrus jako neopodstatněnou z důvodu, že opětovná kontrola období, které již bylo podrobena daňové kontrole, vyžaduje existenci nových informací, které orgánům nebyly známy v době první kontroly a jejichž opožděné předložení nesmí být přičitatelné kontrolované osobě povinné nebo orgánu daňové správy.
- 24 Tento soud měl za to, že zásada jednotnosti daňové kontroly a zásada jistoty v právních vztazích by byly porušeny, pokud by bylo možné za jiných podmínek než těch, které byly striktně stanoveny zákonodárcem v této oblasti, předkládat doklady po provedení kontroly nebo brát v úvahu chyby v záznamech, které mění vrácenou částku. Uvedl rovněž, že ztráta nároku na odpočet není nepřiměřená, jelikož chyba v záznamu i následné objevení dokumentů jsou přičitatelné společnosti Zabrus.
- 25 Uvedený soud kromě toho uvedl, že chyba v evidenci DPH, která má být vrácena, ve výši 39 637 RON, a pozdější objevení podkladů pro přiznání částky 26 627 RON k DPH, nejsou dodatečnými informacemi ve smyslu vnitrostátní právní úpravy, ale věcnými chybami v přiznání k DPH, které již nelze opravit, neboť po daňové kontrole období od 1. května 2014 do 30. listopadu 2014, ukončené zprávou ze dne 26. ledna 2015 a bez zjištění nesrovnalostí, které by mohly změnit základ DPH, nebyl přijat akt nařizující opatření, které má společnost Zabrus přijmout, umožňující opravu.
- 26 Dne 31. března 2016 společnost Zabrus podala opravný prostředek proti tomuto rozsudku k Curtea de Apel Suceava (odvolací soud Sučevě) a tvrdila, že nárok na vrácení DPH nemůže být odepřen prostřednictvím uložení takových dodatečných věcných nebo formálních podmínek, jako jsou podmínky stanovené ve vnitrostátních právních předpisech pro účely opravy věcných chyb nebo provedení opětovné kontroly období, které již bylo dříve podrobena daňové kontrole. S odvoláním na zásady daňové neutrality a proporcionality společnost Zabrus uvedla, že nepřiměřené řešení přijaté daňovými orgány a potvrzené soudem prvního stupně jí odňalo nárok na odpočet DPH z důvodů, které jsou v rozporu se směrnicí o DPH.
- 27 Předkládající soud se domnívá, že se společnost Zabrus nemůže dovolávat judikatury Soudního dvora v oblasti daňové neutrality, jelikož nárok na odpočet DPH jí nebyl odepřen z důvodu nedodržení formálního požadavku nároku na odpočet daně, ale z důvodu zásady jednotnosti daňové kontroly vyplývající ze zásady právní jistoty, přičemž tato zásada je uznávána a chráněna podle unijního práva a judikatury Soudního dvora.
- 28 Podle předkládajícího soudu je také třeba vzít v úvahu možnost opětovné kontroly období, které již byly předmětem daňové kontroly, stanovenou vnitrostátní právní úpravou, která je však možná pouze z podnětu daňových orgánů v případě, že vyjdou najevo dodatečné informace získané následně díky spolupráci mezi státními orgány, přičemž toto ustanovení bylo považováno Soudním dvorem v rozsudku ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) za slučitelné s unijním právem.
- 29 Předkládající soud se domnívá, že zásady neutrality, proporcionality a právní jistoty musí být rovněž posouzeny v projednávané věci s ohledem nejen na nedostatek řádné péče společnosti Zabrus, ale také na okolnost, že oznámení o započtení a vrácení byla vydána místním daňovým orgánem.

30 Za těchto okolností se Curtea de Apel Suceava (odvolací soud v Sučevě) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Brání směrnice [o DPH], jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, takové správní praxi nebo výkladu ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které brání kontrole a přiznání nároku na odpočet DPH vyplývajícího z úprav týkajících se plnění uskutečněných v období předcházejícím kontrolovanému zdaňovacímu období a které bylo předmětem daňové kontroly, na základě které daňové orgány nezjistily žádné anomálie, které by vedly ke změně zdanitelného základu DPH, přestože jsou tato ustanovení vykládána v tom smyslu, že daňové orgány mohou provést opětovnou kontrolu zdaňovacího období, které již bylo předmětem předchozí daňové kontroly, na základě dodatečných údajů a informací získaných následně na základě spolupráce mezi státními orgány a entitami[?]“
- 2) Musí být směrnice [o DPH], jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, brání vnitrostátní právní úpravě normativní povahy, která neumožňuje opravit věcné chyby v přiznání k DPH pro zdaňovací období, která byla předmětem daňové kontroly, s výjimkou případu, kdy se oprava provádí na základě opatření oznámeného orgánem daňové kontroly při předchozí kontrole[?]“

K předběžným otázkám

- 31 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda články 167, 168, 179, 180 a 182 směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která odchylně od promlčecí lhůty pěti let stanovené vnitrostátním právem pro opravy přiznání k DPH brání za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, osobě povinné k dani provést takovou opravu s cílem uplatnit nárok na odpočet daně pouze z toho důvodu, že tato oprava se týká období, které již bylo podrobena daňové kontrole.
- 32 Pokud jde o nárok na odpočet, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží a služby, které jim byly poskytnuty na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijním normotvůrcem (viz zejména rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 37, jakož i ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 35).
- 33 Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, že nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se především uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 38, jakož i ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 36).
- 34 Cílem režimu odpočtů je zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 39, jakož i ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 37).

- 35 Pokud je právo na odpočet DPH podmíněno dodržáním věcných a formálních podmínek stanovených ve směrnici o DPH, vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, že otázky, které si klade předkládající soud, vycházejí pouze ze skutečnosti, že nárok na odpočet byl odepřen z důvodu, že osoba povinná k dani nemohla opravit své přiznání k DPH, neboť žádost o opravu se týkala období, které již bylo podrobena ukončené daňové kontrole.
- 36 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 167 a čl. 179 prvního pododstavce směrnice o DPH se nárok na odpočet v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti.
- 37 Osoba povinná k dani však podle článků 180 a 182 uvedené 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 vnitrostátními právními úpravami (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 46 a citovaná judikatura).
- 38 V tomto ohledu vyplývá z judikatury Soudního dvora, 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. Prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že ztratí nárok na odpočet daně, proto 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 zadruhé v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity) (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, body 48 a 49, jakož i citovaná judikatura).
- 39 V projednávaném případě vyplývá z vnitrostátní právní úpravy uvedené v předkládacím usnesení, že nárok na odpočet DPH podléhá podle rumunského práva obecné promlčecí lhůtě pěti let. Pro uplatnění nároku na odpočet je nicméně v případě daňové kontroly stanovena kratší prekluzivní lhůta. Osoba povinná k dani totiž v zásadě nemůže provést opravu přiznání k DPH za zdaňovací období, která již byla podrobena kontrole daňových orgánů. Za takových okolností, jako jsou okolnosti dané ve věci v původním řízení, tedy osoba povinná k dani nemůže opravit svá přiznání k DPH. Rumunská vláda tvrdí, že toto omezení vyplývá ze zásady jednotnosti daňové kontroly a zásada právní jistoty vyžaduje jednotnou povahu takové kontroly.
- 40 Ze skutečností předložených předkládajícím soudem sice nevyplývá, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení stanoví v oblasti DPH jiný režim, než je režim stanovený v jiných daňových oblastech vnitrostátního práva, avšak zásada efektivity brání takové právní úpravě, která je za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, způsobilá zbavit osobu povinnou k dani možnosti opravit svá přiznání k DPH, pokud byla tato osoba povinná k dani podrobena daňové kontrole týkající se zdaňovacího období, kterého se uvedená oprava týká, přestože ještě neuplynula prekluzivní lhůta pěti let stanovená uvedenou právní úpravou.
- 41 Pokud je totiž za takových okolností, jako jsou okolnosti dané ve věci v původním řízení, daňová kontrola zahájena ihned po podání daňového přiznání nebo v krátkém časovém úseku následujícím po tomto podání, je osoba povinná k dani podle uvedené právní úpravy zbavena možnosti opravit své přiznání k DPH, takže výkon nároku na odpočet DPH osobou povinnou k dani je prakticky znemožněn nebo je přinejmenším nadměrně ztížen.
- 42 Skutečnost, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, zbavuje osobu povinnou k dani možnosti opravit přiznání k DPH tím, že zkracuje lhůtu, která jí byla za tímto účelem poskytnuta, je v rozporu se zásadou efektivity.

- 43 Kromě toho brání takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, i zásada daňové neutrality a proporcionality.
- 44 Zásada neutrality DPH podle ustálené judikatury vyžaduje, aby byl odpočet této daně na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45).
- 45 Ve věci v původním řízení má však právě opomenutí určitých formálních požadavků stanovených dotčenou vnitrostátní právní úpravou za následek odepření odpočtu DPH společnosti Zabrus, přestože tato společnost požádala o opravu svých přiznání s cílem prokázat, že byly splněny věcné podmínky vyžadované pro získání nároku na odpočet z obou dotčených částek.
- 46 Nedodržení formálních požadavků, které lze napravit, nemůže zpochybnit řádné fungování systému DPH.
- 47 Použitím takové vnitrostátní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, tak bude osoba povinná k dani v konečném důsledku zatížena částí DPH, což je v rozporu s judikaturou citovanou výše v bodě 34 tohoto rozsudku.
- 48 Pokud jde o zásadu proporcionality, je pravda, že vnitrostátní zákonodárce má možnost podmínit formální povinnosti osob povinných k dani sankcí, která je pro osoby povinné k dani pobídkou k dodržování uvedených povinností za účelem zajištění řádného fungování systému DPH.
- 49 Bylo by tak možné uložit peněžitou správní sankci nedbalé osobě povinné k dani, která provádí opravu svého přiznání k DPH na základě dokumentů prokazujících její nárok na odpočet DPH, které již měla k dispozici v okamžiku podání svého přiznání k této dani, nebo po zjištění chyby v účetní evidenci, která má vliv na vyšší částky vrácené DPH.
- 50 Členské státy nicméně v souladu se zásadou proporcionality musí využívat prostředků, které umožní účinně dosáhnout cíle stanoveného vnitrostátní právní úpravou, avšak zároveň co nejméně naruší zásady stanovené dotčenými unijními předpisy, jako je základní zásada, že existuje nárok na odpočet DPH (rozsudek ze dne 10. července 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, bod 23).
- 51 V takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, vzhledem k velikosti významu, který má nárok na odpočet ve společném systému DPH, se proto sankce spočívající v odepření nároku na odpočet jeví jako nepřiměřená v případě, kdy nebyl prokázán žádný daňový únik nebo poškození rozpočtu členského státu (rozsudek ze dne 12. července 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 70, jakož i citovaná judikatura).
- 52 Žádná skutečnost ve spise předloženém Soudnímu dvoru přitom nenasvědčuje riziku daňového úniku nebo poškození rozpočtu státu.
- 53 Konečně je třeba odmítnout argument rumunské vlády, podle něhož právní úprava dotčená v původním řízení odůvodněná zásadou jediné daňové kontroly vyplývá ze zásady právní jistoty.
- 54 Takový vnitrostátní režim daňové kontroly, jako je režim dotčený v původním řízení, který neumožňuje osobě povinné k dani opravit své přiznání k DPH, avšak stanoví možnost takové opravy v rámci naplňování aktu daňového orgánu a umožňuje daňovým orgánům, aby provedly opětovnou kontrolu, vyjdou-li najevo nové informace, neslouží ochraně práv osob povinných k dani a pravděpodobně ani uplatňování zásady právní jistoty. Ve skutečnosti takový režim s těmito výjimkami slouží především účinnosti daňových kontrol a fungování vnitrostátní správy.

- 55 Jiný závěr nelze vyvodit ani z rozsudku ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). Z tohoto rozsudku vskutku vyplývá, že osoba povinná k dani se nemůže v rámci promlčecí lhůty dovolávat zásady právní jistoty za účelem zrušení rozhodnutí daňových orgánů, kterým tyto orgány přiznaly osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH a na základě nové kontroly od ní požadovaly vrácení této daně a sankční platby z důvodu prodlení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 51). Z uvedeného rozsudku však nevyplývá, že daňové orgány se mohou v rámci prekluzivní lhůty dovolávat též zásady, aby osobě povinné k dani bránily v opravě přiznání k DPH týkající se období, které již bylo podrobena daňové kontrole.
- 56 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že články 167, 168, 179, 180 a 182 směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která odchylně od promlčecí lhůty pěti let stanovené vnitrostátním právem pro opravy přiznání k DPH brání za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, osobě povinné k dani v provedení takové opravy, jejímž cílem je uplatnění nároku na odpočet daně, pouze z důvodu, že tato oprava se týká období, které již bylo podrobena daňové kontrole.

K nákladům řízení

- 57 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 (devátý senát) rozhodl takto:

Články 167, 168, 179, 180 a 182 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která odchylně od promlčecí lhůty pěti let stanovené vnitrostátním právem pro opravy přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) brání za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, osobě povinné k dani v provedení takové opravy, jejímž cílem je uplatnění nároku na odpočet daně, pouze z důvodu, že tato oprava se týká období, které již bylo podrobena daňové kontrole.

Podpisy.