



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

18. března 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Nepřímé daně – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Pořízení zboží uvnitř Společenství – Odpočet daně na vstupu splatné při takovém pořízení – Formální požadavky – Hmotněprávní požadavky – Lhůta pro podání daňového přiznání – Zásady daňové neutrality a proporcionality“

Ve věci C-895/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (vojvodský správní soud v Gliwicích, Polsko) ze dne 4. listopadu 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 4. prosince 2019, v řízení

A.

proti

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

za přítomnosti:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení N. Piçarra, předseda senátu, S. Rodin a K. Jürimäe (zpravodajka), soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za A. M. Bielawskim, doradca podatkowy,
- za Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców P. Chrupekem, radca prawny,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi M. Siekierzyńskou a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: polština.

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

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 167 a 178 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“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi A. a Dyrektorem Krajowej informacji Skarbowej (ředitel Státní finanční informační služby, Polsko) (dále jen „daňový orgán“) ve věci odpočtu daně z přidané hodnoty (DPH) na vstupu při pořízení uvnitř Společenství.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH zní:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

- b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:
 - i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36“.

- 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 stanoví:

„Při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost vystavením faktury nebo uplynutím lhůty uvedené v čl. 222 prvním pododstavci, nebyla-li faktura do uvedeného dne vystavena.“

- 6 Článek 167 téže směrnice zní:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

7 Článek 168 směrnice o DPH 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 pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

[...]“

8 Článek 178 této směrnice stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

[...]

c) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. c) při pořízení zboží uvnitř Společenství musí uvést v přiznání k dani podaném podle článku 250 veškeré údaje potřebné pro stanovení výše daně splatné při pořízení zboží uvnitř Společenství a mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 5;

[...]“

9 Článek 179 uvedené směrnice zní:

„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.“

10 Článek 180 téže 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.“

11 Článek 181 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou povolit osobě povinné k dani, která nemá fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 5, aby uplatnila odpočet daně podle čl. 168 písm. c) při pořízení zboží uvnitř Společenství.“

12 Článek 182 této směrnice stanoví:

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

13 Článek 222 první pododstavec uvedené směrnice zní:

„U dodání zboží uskutečněných v souladu s podmínkami stanovenými v článku 138 nebo u poskytnutí služeb, u nichž je daň povinen odvést příjemce podle článku 196, je faktura vystavena nejpozději patnáctý den měsíce následujícího po měsíci, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění.“

14 Článek 273 první pododstavec téže směrnice 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.“

Polské právo

15 Článek 86 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. 2018, položka 2174), ve znění použitelném na spor ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„1. Jsou-li zboží a služby použity osobou povinnou k dani pro účely zdaněných plnění, má tato posledně uvedená nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, částku daně na vstupu [...]“

[...]

10. Nárok na odpočet částky daně na vstupu od částky splatné daně vzniká v období, v jehož průběhu vznikla daňová povinnost týkající se zboží a služeb pořízených nebo dovezených osobou povinnou k dani.

10b. Nárok na odpočet daně na vstupu od částky splatné daně v uvedených případech:

[...]

2) v odst. 2 bodě 4 písm. c) vzniká v souladu s odstavcem 10, pokud osoba povinná k dani:

- a) obdrží fakturu potvrzující dodání zboží, která pro ni představuje pořízení zboží uvnitř Společenství, do tří měsíců od uplynutí měsíce, v němž vznikla daňová povinnost týkající se pořízeného zboží;
- b) zahrne částku daně splatné při pořízení zboží uvnitř Společenství do daňového přiznání, v němž je povinna vyčíslit tuto daň nejpozději do tří měsíců od konce měsíce, v němž vznikla daňová povinnost týkající se pořízeného zboží.

[...]

10i. Pokud osoba povinná k dani zahrne částku splatné daně do daňového přiznání, v němž je povinna tuto daň vyčíslit, po uplynutí lhůty stanovené v odst. 10b bodě 2 písm. b) a bodě 3, může odpovídajícím způsobem zvýšit částku daně na vstupu v rámci vyúčtování daně prováděného za zdaňovací období, ve vztahu k němuž ještě neuplynula lhůta pro podání daňového přiznání.

[...]

13. Pokud osoba povinná k dani neodpočetla od splatné daně částku daně na vstupu ve lhůtách stanovených v odstavcích 10, 10d, 10e a 11, může odpočíst částku splatné daně tak, že opraví daňové přiznání za období, v jehož průběhu vznikl nárok na odpočet daně, avšak nejpozději do pěti let od začátku roku, v jehož průběhu vznikl nárok na odpočet, s výhradou odstavce 13a.

13a. Pokud osoba povinná k dani neodpočetla, pokud jde o pořízení zboží uvnitř Společenství, dodání zboží a poskytnutí služeb, u nichž je pořizovatel zboží nebo služeb osobou povinnou k dani v souladu s článkem 17, od částky splatné daně částku daně na vstupu ve lhůtách stanovených v odstavcích 10 a 11, může snížit částku splatné daně tak, že opraví daňové přiznání za období, jehož průběhu vznikl nárok na odpočet daně, avšak nejpozději do pěti let od konce roku, v jehož průběhu vznikl nárok na odpočet.“

- 16 Znění čl. 86 odst. 10b bodu 2 písm. b) zákona o DPH je výsledkem legislativní změny, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2017. V důsledku této změny byla do tohoto ustanovení vložena věta „nejpozději do tří měsíců od konce měsíce, v němž vznikla daňová povinnost týkající se pořízeného zboží“. Před tímto datem neuvádělo toto ustanovení žádnou lhůtu. Touto změnou byl do článku 86 tohoto zákona doplněn odstavec 10i.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 17 A. je společností, která v rámci své obchodní činnosti uskutečňuje zejména pořízení zboží uvnitř Společenství na polském území. Používá toto zboží pro účely plnění podléhajících DPH na tomto území.
- 18 Společnost A. podala k daňovému orgánu žádost o individuální výkladové stanovisko k následující skutkové situaci. V určitých situacích není schopna uvést splatnou DPH, která vyplývá z pořízení zboží uvnitř Společenství, v daňovém přiznání ve lhůtě tří měsíců od konce měsíce, v němž vznikla daňová povinnost týkající se pořízeného zboží. V takovém případě uvede tuto DPH po uplynutí této lhůty prostřednictvím opravy svého daňového přiznání. Může tomu tak být v případě opožděného přijetí faktury, nesprávné klasifikace plnění ze strany společnosti A. nebo omylu osoby pověřené výkazy a přiznáními k DPH.
- 19 Konkrétně se společnost A. daňového orgánu tázala, zda v takovém případě může odpočítat DPH na vstupu splatnou při pořízení zboží uvnitř Společenství v průběhu téhož zdaňovacího období, jako je období, v němž byla splatná DPH přiznána, a to i v případě, že provedla opravu přiznání k DPH po uplynutí tříměsíční lhůty stanovené v čl. 86 odst. 10b bodu 2 písm. b) zákona o DPH. Podle společnosti A. je třeba na tuto otázku odpovědět kladně, jelikož toto ustanovení stanoví vedle podmínek, kterým podléhá nárok na odpočet, stanovených směrnicí o DPH, další požadavek a je v rozporu se zásadami daňové neutrality a proporcionality.
- 20 Jak vyplývá ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, dne 27. prosince 2018 vydal daňový orgán závazné individuální výkladové stanovisko, podle kterého tříměsíční lhůta stanovená v čl. 86 odst. 10b bodu 2 písm. b) zákona o DPH neomezuje nárok na odpočet a nelze ji tedy považovat za neslučitelnou se směrnicí o DPH nebo se zásadami daňové neutrality a proporcionality. Mimoto článek 178 této směrnice opravňuje členské státy k tomu, aby zavedly formální náležitosti podmiňující nárok na odpočet daně, jako je tato tříměsíční lhůta.
- 21 Společnost A. podala k předkládajícímu soudu, Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Gliwicach (vojvodský správní soud v Gliwicích, Polsko), žalobu znějící na zrušení uvedeného individuálního výkladového stanoviska. Na podporu své žaloby uvedla, že čl. 86 odst. 10b bod 2 písm. b) zákona o DPH je neslučitelný s články 167 a 178 směrnice o DPH, jakož i se zásadami daňové neutrality a proporcionality.

- 22 Předkládající soud má pochybnosti o slučitelnosti čl. 86 odst. 10b bodu 2 písm. b) zákona o DPH s unijním právem.
- 23 Upřesňuje, že od 1. ledna 2017 toto ustanovení stanoví novou podmínku týkající se lhůty, podle níž je nárok na odpočet podmíněn podáním daňového přiznání ve lhůtě tří měsíců od konce měsíce, v němž vznikla daňová povinnost týkající se pořízeného zboží. Po uplynutí této lhůty musí osoba povinná k dani opravit dříve podané daňové přiznání a DPH na vstupu splatnou při pořízení zboží uvnitř Společenství může odpočíst pouze za probíhající období v souladu s čl. 86 odst. 10i zákona o DPH. Osoba povinná k dani tak nese ekonomickou zátěž splatné DPH a případně úroků z prodlení.
- 24 Podle důvodové zprávy k této legislativní změně by tato změna měla umožnit lepší kontrolu obchodu uvnitř Společenství, u kterého byly zjištěny nesrovnalosti, a přenesení daňové povinnosti k DPH.
- 25 Předkládající soud rovněž zdůrazňuje, že článek 86 zákona o DPH zavádí pětiletou lhůtu pro opravu splatné DPH, kdežto tento článek stanoví dvě lhůty pro uplatnění nároku na odpočet, a sice tříměsíční prekluzivní lhůtu pro vyčíslení této daně a pětiletou promlčecí lhůtu. Tato prekluzivní lhůta může způsobovat obtíže z hlediska unijního práva.
- 26 Z judikatury Soudního dvora totiž podle něj vyplývá, že členské státy mohou v zásadě stanovit prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně za předpokladu, že dodržují zásady rovnocennosti a efektivity. Mimoto takové lhůty nesmí ohrožovat zásadu daňové neutrality a musí být přiměřené v tom smyslu, že nezavádějí nepřiměřené formality ve vztahu ke sledovaným cílům a nevedou k ekonomické zátěži pro osobu povinnou k dani. Za účelem posouzení dodržení těchto zásad je třeba zohlednit důvody, které způsobily zpoždění v daňovém přiznání, podle toho, zda jsou tyto důvody nezávislé na osobě povinné k dani, nebo zda odrážejí pochybení, která jí lze přičítat.
- 27 V projednávaném případě předkládající soud zdůrazňuje, že na jedné straně zavedení tříměsíční prekluzivní lhůty, jejíž délka se v zásadě jeví jako dostatečná, může vést osobu povinnou k dani k disciplíně a současně tak potírat zneužívání práva. Cílem této lhůty je tedy předcházet situacím, ve kterých by osoby povinné k dani v případě existence částky splatné DPH na vstupu rovnající se částce splatné DPH využívaly možnosti opožděné opravy za účelem daňové optimalizace a zneužívání práva. Na druhé straně však existují situace, kdy osoba povinná k dani není schopna dodržet tuto tříměsíční lhůtu, zejména v případě opožděného nebo nesprávného vystavení faktury nebo nesrovnalostí, které lze přičítat provozovatelům poštovních služeb. Článek 86 odst. 10b bod 2 písm. b) zákona o DPH přitom nijak nerozlišuje podle toho, zda osoba povinná k dani jednala v dobré víře, či nikoli.
- 28 Tento soud dospěl k závěru, že články 167 a 178 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je čl. 86 odst. 10b bod 2 písm. b) zákona o DPH v rozsahu, v němž se uvedená tříměsíční lhůta uplatňuje na osobu povinnou k dani jednající v dobré víře.
- 29 Za těchto podmínek se Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (vojvodský správní soud v Gliwicích) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být ustanovení článku 167 ve spojení s ustanoveními článku 178 směrnice [o DPH] vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu ve stejném daňovém období, v jakém je daň na vstupu splatná z plnění představujících pořízení zboží uvnitř Společenství, podmíněno uvedením daně splatné při těchto plněních v příslušném daňovém přiznání, podaném v prekluzivní lhůtě, která v Polsku činí tři měsíce od konce měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost ve vztahu k pořízenému zboží a službám?“

K předběžné otázce

- 30 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 167 a 178 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je uplatnění nároku na odpočet DPH vztahující se k pořízení uvnitř Společenství v průběhu téhož zdaňovacího období, ve kterém je DPH splatná, podmíněno uvedením splatné DPH v daňovém přiznání podaném ve lhůtě tří měsíců od konce měsíce, v němž vznikla daňová povinnost týkající se pořízeného zboží.
- 31 Úvodem je třeba připomenout, že v rámci pořízení zboží uvnitř Společenství nedochází na základě režimu přenesení daňové povinnosti k žádné platbě DPH mezi pořizovatelem a dodavatelem zboží, přičemž pořizovatel je povinen odvést za pořízení zboží uvnitř Společenství, která uskutečnil, DPH na vstupu, ale zároveň v zásadě může tuto daň odpočíst do té míry, že není povinen odvést daňovému orgánu žádnou částku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. prosince 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 33).
- 32 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu vlastní společnému systému DPH zavedenému unijními právními předpisy (rozsudky ze dne 11. prosince 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 30 a citovaná judikatura, a ze dne 15. září 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 26 a citovaná judikatura). Jak opakovaně zdůraznil Soudní dvůr, tento nárok je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (rozsudek ze dne 15. září 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 37 a citovaná judikatura).
- 33 Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že jsou všechny hospodářské činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 15. září 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 27 a citovaná judikatura).
- 34 Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet DPH okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Podle článku 69 této směrnice při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost vystavením faktury nebo uplynutím lhůty uvedené v čl. 222 prvním pododstavci uvedené směrnice, nebyla-li faktura do uvedeného dne vystavena.
- 35 Kromě toho je nárok na odpočet DPH vázán na splnění věcných a formálních podmínek stanovených směrnicí o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 35).
- 36 Věcné podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) této směrnice, jsou uvedeny v čl. 168 písm. c) této směrnice. Tyto podmínky vyžadují, aby tato pořízení byla uskutečněna osobou povinnou k dani, aby se v případě posledně uvedené jednalo také o osobu povinnou odvést DPH související s uvedenými pořízeními a aby dotčené zboží bylo použito pro účely jejích zdanitelných plnění.
- 37 Formální podmínky nároku na odpočet DPH naopak upravují jeho podmínky a kontrolu jeho výkonu, jakož i řádné fungování společného systému DPH, a jsou jimi např. povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a daňového přiznání (rozsudek ze dne 11. prosince 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 42).

- 38 Pokud jde o DPH splatnou při pořízení zboží uvnitř Společenství, z čl. 178 písm. c) směrnice o DPH vyplývá, že uplatnění nároku na odpočet je podmíněno tím, že osoba povinná k dani uvede v přiznání k DPH podle článku 250 této směrnice veškeré údaje nezbytné ke stanovení výše DPH splatné při jejích pořízeních a že má fakturu vystavenou v souladu s ustanoveními hlavy XI kapitoly 3 oddílů 3 až 5 uvedené směrnice.
- 39 Mimoto podle čl. 179 prvního pododstavce směrnice o DPH se odpočet daně provede tak, že se od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celková výše DPH, „u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který je uplatňován podle článku 178“.
- 40 Podle judikatury Soudního dvora z toho vyplývá, že nárok na odpočet DPH musí být v zásadě uplatněn za období, v němž zaprvé tento nárok na odpočet vznikl a zadruhé osoba povinná k dani má fakturu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, bod 34, a ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 35).
- 41 Nárok na odpočet se tedy v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, s ohledem na článek 167 směrnice o DPH v okamžiku vzniku daňové povinnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 36).
- 42 Osoba povinná k dani však může být podle článků 180 a 182 směrnice o DPH oprávněna k provedení odpočtu, i když neuplatnila nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl, s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 46 a citovaná judikatura, a ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 37).
- 43 V tomto ohledu mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH opatření k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům. Taková opatření nicméně nemohou jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu DPH (rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 47 a citovaná judikatura, a ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 47 a citovaná judikatura).
- 44 V projednávaném případě podle vnitrostátní právní úpravy, o níž se jedná ve věci v původním řízení, vzniká nárok na odpočet DPH vztahující se k pořízení uvnitř Společenství za předpokladu, že osoba povinná k dani zaprvé obdrží ve lhůtě tří měsíců od konce měsíce, v němž vznikla daňová povinnost týkající se pořízeného zboží, fakturu potvrzující dodání zboží, které pro ni představuje pořízení zboží uvnitř Společenství, a zadruhé uvede částku DPH splatné při tomto pořízení v daňovém přiznání, ve kterém je povinna vyčíslit tuto daň. V případě neuvedení takového údaje v daňovém přiznání podaném v této lhůtě může ještě osoba povinná k dani opravit své daňové přiznání ve lhůtě pěti let od konce roku, ve kterém vznikl nárok na odpočet DPH splatné při pořízení zboží uvnitř Společenství. V tomto případě musí osoba povinná k dani vyčíslit DPH splatnou při tomto pořízení se zpětnou účinností, zatímco DPH související s tímto pořízením si může odpočíst pouze za probíhající zdaňovací období.
- 45 Zaprvé vzhledem k tomu, že taková právní úprava podle všeho podmiňuje samotný vznik nároku na odpočet získáním faktury a přiznáním, je třeba v tomto ohledu zaprvé uvést, že s ohledem na body 34 a 36 tohoto rozsudku může být vznik nároku na odpočet vázán pouze na věcné podmínky stanovené směrnicí o DPH, které jsou pro pořízení zboží uvnitř Společenství vyjmenovány v čl. 168 písm. c) této směrnice. Naproti tomu vznik nároku nezávisí nutně na obdržení faktury ani na přiznání a vyčíslení DPH splatné při takovém pořízení v konkrétní lhůtě.
- 46 Zadruhé taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava popsaná v bodě 44 tohoto rozsudku, může mít za následek, že k vyčíslení částky splatné DPH a téže částky odpočitatelné DPH vztahující se na jedno a totéž pořízení zboží uvnitř Společenství nedojde ve stejném zdaňovacím období, a to nezávisle na okolnostech projednávané věci, dobré víře osoby povinné k dani a důvodech opožděného

přiznání k DPH splatné při takovém pořízení. Použití této právní úpravy zpozdí z důvodu pouhého nedodržení formální podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH splatné při pořízeních zboží uvnitř Společenství. Dočasně tak osobu povinnou k dani zatěžuje DPH.

- 47 Z ustálené judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že v rámci režimu přenesení daňové povinnosti základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet daně na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly některým formálním náležitostem. Platí, že jakmile má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny hmotněprávní požadavky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 62 a citovaná judikatura, a ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 38 a 40 a citovaná judikatura). Jinak tomu může být, pokud porušení takových formálních náležitostí mělo za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71 a citovaná judikatura, a ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 39).
- 48 Dále je třeba uvést, že požadavek připomenutý v bodě 41 tohoto rozsudku, podle kterého se nárok na odpočet daně uplatní v zásadě během období, v němž vznikla daňová povinnost, může zaručit daňovou neutralitu. Umožňuje totiž zaručit, že k odvedení DPH a jejímu odpočtu dojde v průběhu téhož období tak, aby byla osoba povinná k dani zcela zbavena zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jejích hospodářských činností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, body 35 až 37).
- 49 Bylo by v rozporu s touto logikou, kdyby byla osoba povinná k dani dočasně zatížena DPH splatnou při pořízení zboží uvnitř Společenství, *a fortiori* v případě, kdy, jak vyplývá z bodu 31 tohoto rozsudku, není při takovém pořízení povinná odvést daňovému orgánu žádnou částku.
- 50 S výhradou splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, jejichž ověření přísluší předkládajícímu soudu, nemůže tedy použití vnitrostátní právní úpravy automaticky a z důvodu porušení formálního požadavku bránit uplatnění nároku na odpočet DPH splatné při pořízení uvnitř Společenství v průběhu téhož období, jako je období, v němž byla vyčíslena stejná částka DPH, aniž jsou zohledněny všechny relevantní okolnosti, a zejména dobrá víra osoby povinné k dani.
- 51 Žádný odlišný závěr nelze vyvozovat z judikatury Soudního dvůr, podle níž členské státy mohou z důvodů právní jistoty stanovit 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, 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 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38 a citovaná judikatura).
- 52 Ze skutečností uvedených v bodech 44 a 46 tohoto rozsudku totiž vyplývá, že lhůta tří měsíců stanovená vnitrostátní právní úpravou, o níž se jedná ve věci v původním řízení, pro účely přiznání k DPH vztahující se k pořízení zboží uvnitř Společenství, nemůže být kladena na roveň prekluzivní lhůtě ve smyslu této judikatury, která vede ke ztrátě nároku na odpočet.
- 53 Jak však vyplývá z judikatury citované v bodě 43 tohoto rozsudku, členské státy mají pravomoc stanovit při dodržení zásady proporcionality sankce za nedodržení formálních podmínek týkajících se uplatnění nároku na odpočet DPH podle článku 273 směrnice o DPH. Unijní právo zejména nebrání členským

státům, aby jako sankci za porušení formálních požadavků případně uložily pokutu nebo peněžitou sankci odpovídající závažnosti přestupku (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 48 a citovaná judikatura).

- 54 Naproti tomu vnitrostátní právní úprava, která systematicky zakazuje uplatnění nároku na odpočet DPH související s pořízením uvnitř Společenství během období, které je totožné s obdobím, v němž musí být vyčíslena totožná částka DPH, aniž stanoví, že se zohlední všechny relevantní okolnosti a zejména dobrá víra osoby povinné k dani, překračuje meze toho, co je nezbytné jednak k zajištění správného výběru DPH v případě, že – jak vyplývá z judikatury uvedené v bodě 31 tohoto rozsudku – daňovému orgánu není dlužena žádná částka DPH, a jednak k předcházení daňovým únikům.
- 55 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 167 a 178 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je uplatnění nároku na odpočet DPH vztahující se k pořízení zboží uvnitř Společenství během téhož zdaňovacího období, jako je období, ve kterém je DPH splatná, podmíněno uvedením splatné DPH v daňovém přiznání podaném ve lhůtě tří měsíců od konce měsíce, v němž vznikla daňová povinnost týkající se pořízeného zboží.

K nákladům řízení

- 56 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 a 178 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, musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) vztahující se k pořízení zboží uvnitř Společenství během téhož zdaňovacího období, jako je období, ve kterém je DPH splatná, podmíněno uvedením splatné DPH v daňovém přiznání podaném ve lhůtě tří měsíců od konce měsíce, v němž vznikla daňová povinnost týkající se pořízeného zboží.

Podpisy.