

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

21. října 2010\*

Ve věci C-385/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Mokestinių ginčių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litva) ze dne 21. září 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 29. září 2009, v řízení

**Nidera Handelscompagnie BV**

proti

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a J. Malenovský, soudci,

\* Jednací jazyk: litevština.

generální advokátka: E. Sharpston,  
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. července 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Nidera Handelscompagnie BV I. Misiūnasem,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- za litevskou vládu R. Mackevičienė, jako zmocněnkyní,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- za Evropskou komisi A. Steiblytė a M. Afonso, jako zmocněnkyněmi,

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 ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Nidera Handelscompagnie BV (dále jen „Nidera“) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Ústřední daňové ředitelství při ministerstvu financí Litevské republiky) ve věci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené v Litvě při nákupu zboží vyváženého do třetích zemí.

## **Právní rámec**

### *Právo Unie*

- 3 Podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 se:

„Osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

- 4 Článek 167 uvedené směrnice stanoví:

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

- 5 Podle článku 168 uvedené směrnice:

„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;

[...]“

6 Článek 178 téže směrnice stanoví:

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

- a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. [a)] při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240;

[...]“

7 Podle článku 213 směrnice 2006/112:

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

[...]“

- 8 Článek 214 odst. 1 této směrnice stanoví:

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

[...]

- 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.

[...]“

- 9 Článek 273 uvedené směrnice zní následovně:

„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.“

*Vnitrostátní právo*

- 10 Článek 2 bod 28 zákona Litevské republiky č. IX-751 o dani z přidané hodnoty (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas č. IX-751, Žin., 2002, č. 35-1271, 2002, č. 40, 2002, č. 46, 2002, č. 48), ve znění pozdějších změn (Žin., 2004, č. 17-505, 2005, č. 81-2944, dále jen „zákon o DPH“), definuje pojem „osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH“ následovně:

„[O]soba registrovaná u správce daně jako osoba povinná k DPH, včetně jakékoli jiné identifikace pro účely DPH, jestliže této osobě bylo přiděleno příslušné identifikační číslo, s výjimkou identifikace pro účely režimu paušální náhrady.“

- 11 Článek 41 zákona o DPH stanoví:

„1. Nestanoví-li ustanovení této kapitoly jinak, dodání zboží podléhá nulové sazbě daně, jestliže je zboží přepraveno mimo území Evropských společenství jeho dodavatelem nebo třetí osobou na účet dodavatele.

[...]“

- 12 Článek 57 zákona o DPH zní následovně:

„1. Nárok na odpočet DPH mají pouze osoby povinné k dani identifikované pro účely DPH, s výjimkou těch, na které se vztahují ustanovení kapitoly XII oddílu 5 tohoto zákona. [...]

[...]

3. Osoby, které mají nárok na odpočet DPH, nemusí tento nárok uplatnit.“

13 Podle článku 58 zákona o DPH:

„1. Osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH může odpočíst DPH na vstupu nebo při dovozu splatné v souvislosti s pořízením nebo dovezením zboží nebo služeb, pokud jsou toto zboží nebo služby určeny k použití pro účely následujících plnění této osoby:

- 1) dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH;
  
- 2) dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněné mimo vnitrostátní území, které podle tohoto zákona není osvobozeno od DPH, jestliže je uskutečněno na vnitrostátním území. Tato podmínka se neuplatní v případě poskytování pojišťovacích nebo finančních služeb uvedených v článku 28 tohoto zákona mimo Evropská společenství.

[...]“

14 Podle článku 63 zákona o DPH:

„1. Osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH může podle ustanovení této kapitoly a v mezích stanovených tímto článkem odpočíst DPH na vstupu nebo při dovozu splatnou v souvislosti s pořízením nebo dovezením zboží nebo služeb přede



dnem své registrace jakožto osoby povinné k DPH, budou-li použity pro účely jejich plnění uvedených v čl. 58 odst. 1 tohoto zákona.

[...]“

15 Podle článku 71 zákona o DPH:

„[...]

3. Zahraniční osoba povinná k dani se musí zaregistrovat jako osoba povinná k DPH prostřednictvím provozovny v tuzemsku, nebo nemá-li takovou provozovnu, prostřednictvím daňového zástupce v Litvě. Povinnost jmenovat daňového zástupce se nevztahuje na osoby povinné k dani usazené v jiných členských státech, které se mohou zaregistrovat přímo jako osoby povinné k DPH. Zahraniční osoba povinná k dani nemá povinnost se zaregistrovat jako osoba povinná k DPH, jestliže se její činnost na vnitrostátním území omezuje na:

[...]

3) dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které podle tohoto zákona podléhá nulové sazbě daně, [...]“

16 Článek 117 zákona o DPH zní následovně:

„1. Zahraniční osoba povinná k dani může podat žádost o vrácení DPH odvedené v Litvě pouze tehdy, pokud v období, ve kterém byla DPH, jejíž vrácení je požadováno, odvedena, splňovala tato osoba následující kritéria:

- 1) neměla provozovnu v Litvě nebo, jedná-li se o fyzickou osobu, neměla bydliště v Litvě a
- 2) nevykonávala na vnitrostátním území činnost podléhající podle tohoto zákona DPH, nestanoví-li tento článek jinak.

[...]“

17 Článek 147 zákona Litevské republiky č. IX-2112 o správě daní (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas č. IX-2112, Žin., 2004, č. 63-2243), ve znění pozdějších změn (Žin., 2007, č. 80-3220, 2008, č. 131-5036, dále jen „zákon o správě daní“), stanoví:

„Daňové spory projednávají Ústřední daňová správa, Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky)] a soudy.“

18 Podle článku 148 zákona o správě daní:

„1. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] je právnická osoba veřejného práva, financovaná ze státního rozpočtu.

2. Úkolem Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] je ne-stranně projednávat stížnosti daňových poplatníků a přijímat odůvodněná rozhodnutí v souladu se zákonem.

3. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] se skládá z předsedy a ostatních členů. Celkový počet členů [této] Komise a její jednací řád schvaluje vláda.

4. Členové Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] jsou jmenováni na dobu šesti let. Členy Komise jmenuje vláda na základě společného návrhu ministra financí a ministra spravedlnosti. Členem [této] Komise může být jmenována pouze bezúhonná osoba, která má vysokoškolské finanční, právnické nebo ekonomické vzdělání nebo rovnocenné vysokoškolské vzdělání a nejméně tříletou praxi v oblasti daňového práva, celního práva nebo práva společností. Členové [uvedené] Komise musí být státními občany Litevské republiky.

5. Člen Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] může být vládou odvolán před uplynutím funkčního období, jestliže:

- 1) odstoupí z funkce;
- 2) pozbude státní občanství Litevské republiky;
- 3) z důvodu dočasné pracovní neschopnosti nepracuje po dobu delší než 120 po sobě následujících dnů nebo po dobu delší než 140 dnů za dvanáct měsíců nebo jestliže lékařská komise nebo výbor pro otázky invalidity dospěje k závěru, že není schopen výkonu své funkce;
- 4) je pravomocně odsouzen za úmyslný závažný nebo zvláště závažný zločin nebo přečin nebo za zločin nebo přečin proti majetku, proti majetkovým právům a zájmům, proti hospodářskému systému nebo finančnímu systému;
- 5) dopustí se hrubého porušení pracovních povinností.

6. Práce členů Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] v [této] Komisi se považuje za hlavní pracovní poměr a je odměňována podle zákona o platech volených zástupců, politiků a některých státních úředníků. Členové Komise nesmí mít vedle zaměstnání v [této] Komisi jiné zaměstnání, ale jsou oprávněni vykonávat činnost v oblasti výzkumu nebo vzdělávání.

7. Po uplynutí funkčního období členové Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] zůstávají ve funkci do doby jmenování nových členů.

[...]“

19 Podle článku 151 zákona o správě daní:

„Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] projednává:

- 1) daňové spory mezi daňovým poplatníkem a ústředním správcem daně;
- 2) daňové spory mezi daňovým poplatníkem a ústředním správcem daně ve věci rozhodnutí ústředního správce daně o stížnosti daňového poplatníka proti rozhodnutí místního správce daně;
- 3) daňové spory mezi daňovým poplatníkem a ústředním správcem daně, jestliže ústřední správce daně nepřijal rozhodnutí o daňovém sporu ve lhůtě stanovené tímto zákonem.“

20 Článek 158 zákona o správě daní stanoví:

„Účastníci sporu, stejně jako třetí osoby dotčené sporem mají po uplynutí lhůty stanovené tímto zákonem k podání opravného prostředku proti rozhodnutí o daňovém sporu povinnost vyhovět rozhodnutí přijatému ústředním správcem daně nebo Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės].“

21 Článek 159 zákona o správě daní zní následovně:

„1. Nesouhlasí-li daňový poplatník s rozhodnutím o daňovém sporu přijatém ústředním správcem daně nebo Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės], může proti němu podat žalobu k soudu.

2. Ústřední správce daně může rovněž podat žalobu proti rozhodnutí Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės], avšak pouze v případě, kdy ústřední správce daně a [tato] Komise uplatnili při rozhodování o daňovém sporu (nebo v průběhu daňového sporu) rozdílný výklad ustanovení právních předpisů nebo jiných právních aktů.

[...]

4. O žalobách proti rozhodnutím o daňových sporech přijatých ústředním správcem daně nebo [touto] Komisí rozhoduje Vilniaus apygardos administracinis teismas.

[...]“

- 22 Bod 4 jednacího řádu Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Mokestinių ginčų komisijos nuostatos), přijatého rozhodnutím litevské vlády č. 1119 ze dne 2. září 2004 (Žin., 2004, č. 136-4947, dále jen „jednací řád“) zní:

„V rámci své činnosti Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] uplatňuje ústavu Litevské republiky, zákon [...] o správě daní, ostatní zákony a podzákonné právní předpisy, jakož i tento jednací řád.“

- 23 Body 26 a 27 jednacího řádu stanoví zejména následující:

„26. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] projednává stížnosti na svých zasedáních. [...]

Člen [této] Komise se nemůže účastnit projednávání daňového sporu a musí z něj být vyloučen (prohlášen nepřislušným), jestliže má přímý nebo nepřímý zájem na výsledku sporu, jestliže má rodinný nebo blízký příbuzenský vztah s jedním z účastníků daňového sporu nebo jestliže byl zaměstnancem podniku, který je účastníkem daňového sporu, a od ukončení tohoto pracovního poměru uplynuly méně než tři roky nebo jestliže existuje jakákoli jiná okolnost, která může mít vliv na nestrannost člena [uvedené] Komise. Člen [téže] Komise ji musí o těchto skutečnostech informovat. Účastníci daňového sporu mohou rovněž požádat o vyloučení tohoto člena pro

podjatost. Žádost o vyloučení pro podjatost musí být odůvodněna a podána dříve, než Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] zahájí projednávání sporu na svém zasedání. [Tato] Komise rozhoduje o vyloučení svého člena (svých členů) samostatným rozhodnutím.

27. Daňový poplatník (jeho zástupci) a zástupci správce daně jsou pozváni na zasedání Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės]. Tajemník je přítomen zasedání [této] Komise, stejně jako se jej mohou účastnit tlumočník, odborníci [uvedené] Komise, kteří se podíleli na šetření věci, a znalci. Pokud se účastníci sporu nedostaví na zasedání, stížnost může být projednána v jejich nepřítomnosti. Pokud před zahájením projednávání stížnosti na jednání Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] obdrží žádost těchto osob o odročení projednávání stížnosti z důvodů, které [tato] Komise shledá hodnými zvláštního zřetele, [uvedená] Komise může odročit projednávání stížnosti na pozdější datum.

[...]"

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- <sup>24</sup> Podstatou sporu v původním řízení je to, zda má společnost Nidera nárok na odpočet DPH odvedené v Litvě při nákupu zboží, které bylo vyvezeno do třetích zemí, vzhledem k tomu, že v okamžiku těchto obchodních transakcí nebyla v Litvě identifikována jako osoba povinná k DPH.



- 25 V období od února do května 2008 nakoupila společnost Nidera v Litvě pšenici od dodavatelů zemědělských produktů. Ze zaplacené ceny tvořilo 11 743 259 LTL (tedy přibližně 3,4 milionů eur) DPH vyúčtovanou dodavateli a jim zaplacenou. Společnost Nidera poté vyvezla veškerou tuto pšenici v období od února do května 2008 do třetích zemí, a sice Alžírsko a Turecko, přičemž uplatnila nulovou sazbu DPH podle článku 49 zákona o DPH.
- 26 Dne 12. srpna 2008 byla společnost Nidera zaregistrována v Litvě jako osoba povinná k DPH. Ve svém přiznání k DPH za období od 12. do 31. srpna 2008 přiznala DPH odvedenou na vstupu ve výši 11 743 259 LTL a požádala správce daně o vrácení této částky. Požadovala tak odpočet DPH odvedené za zboží, které pořídila v Litvě a vyvezla do třetích zemí před svou identifikací jako osoba povinná k DPH.
- 27 Rozhodnutím ze dne 16. ledna 2009, potvrzeným dne 19. března 2009, daňové ředitelství ve Vilniusu rozhodlo, že společnost Nidera nemůže odpočíst uvedenou DPH odvedenou na vstupu z důvodu, že dotčené zboží tím, že již bylo prodáno, nebude použito pro účely jejich plnění podléhajících DPH.
- 28 Společnost Nidera podala dne 14. dubna 2009 stížnost k Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Rozhodnutím ze dne 22. června 2009 toto Ústřední daňové ředitelství stížnost zamítlo a schválilo postoj daňového ředitelství ve Vilniusu. Podle tohoto rozhodnutí mají nárok na odpočet DPH pouze osoby povinné k dani identifikované pro účely DPH, a i když vnitrostátní právní předpisy nevyžadovaly, aby se společnost Nidera zaregistrovala jako osoba povinná k DPH v Litvě, měla tak přesto učinit, pokud chtěla dosáhnout vrácení DPH odvedené na vstupu.

29 Dne 29. července 2009 podala společnost Nidera opravný prostředek ke Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės. V tomto opravném prostředku uvedla, že nebyla povinna se v Litvě zaregistrovat jako osoba povinná k DPH podle čl. 71 odst. 3 zákona o DPH, neboť je zahraniční osobou povinnou k dani a její činnost spočívá výlučně v dodávání zboží do třetích zemí, tedy v plnění zdaněném nulovou sazbou DPH. Podle společnosti Nidera nemůže okolnost, že využila možnosti neprovést identifikaci pro účely DPH v Litvě, způsobit zánik jejího nároku na odpočet DPH.

30 Ve svém předkládacím rozhodnutí si Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės klade otázku, zda ustanovení zákona o DPH, podle kterých musí dotýčný k tomu, aby měl nárok na odpočet daně, nejen vykonávat činnost podléhající dani a mít příslušnou dokumentaci, ale rovněž být formálně identifikován pro účely DPH v Litvě, jsou v souladu se směrnicí 2006/112 a s obecnými zásadami systému DPH, podle kterých je DPH spotřební daň, jejímž základním znakem je nárok na odpočet.

31 Za těchto podmínek se Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je právní úprava, podle které mají nárok na odpočet DPH pouze osoby povinné k dani identifikované pro účely DPH, tedy pouze osoby povinné k dani, které se zaregistrovaly jako osoby povinné k dani v dotyčném členském státě (v projednaném případě v Litvě) podle platné právní úpravy, v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112 [...], jež upravují nárok na odpočet daně?

- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je právní úprava, podle které osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH může odpočíst DPH na vstupu nebo při dovozu za zboží nebo služby pořízené před svou identifikací pro účely DPH pouze tehdy, bude-li toto zboží použito pro účely její činnosti podléhající DPH, tedy že nebude oprávněna odpočíst DPH na vstupu (při dovozu) za zboží a služby pořízené před svou identifikací pro účely DPH, pokud toto zboží již bylo pro účely takové činnosti použito, v souladu s obecnými zásadami odpočtu DPH stanovenými směrnicí 2006/112 [...]?”

### K předběžným otázkám

- 32 Jelikož předkládající soud žádá, aby Soudní dvůr rozhodl o slučitelnosti takových právních předpisů, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, s pravidly práva Unie, je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně judikoval, že mu sice nepřísluší, aby v rámci řízení o předběžné otázce rozhodoval o slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva s uvedenými pravidly, avšak má pravomoc poskytnout předkládajícímu soudu veškeré prvky výkladu vztahující se k právu Unie, které mu umožní posoudit takovou slučitelnost pro účely rozhodnutí ve věci, jež mu byla předložena (rozsudek ze dne 26. ledna 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Sb. rozh. s. I-635, bod 23 a citovaná judikatura).

- 33 Při zohlednění skutkových okolností ve věci v původním řízení je třeba otázky položené předkládajícím soudem chápat tak, že jejich podstatou je, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k DPH, která splňuje hmotněprávní podmínky k odpočtu této DPH v souladu s ustanoveními této směrnice, mohla být zbavena možnosti uplatnit svůj nárok na odpočet daně

vnitrostátní právní úpravou, která zakazuje odpočet DPH odvedené při nákupu zboží, jestliže tato osoba povinná k dani nebyla identifikována pro účely DPH před použitím tohoto zboží pro účely své činnosti podléhající dani.

### *K přípustnosti*

- <sup>34</sup> Litevská vláda zpochybňuje, že se Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės nachází v postavení soudu, a to z důvodu, že není nezávislá. Je totiž součástí organizační struktury ministerstva financí, kterému je povinna předkládat výroční zprávy a se kterým má povinnost spolupracovat.
- <sup>35</sup> V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury pro účely posouzení toho, zda je předkládající orgán svojí povahou soudem ve smyslu článku 234 ES, bere Soudní dvůr v úvahu veškeré okolnosti, jako jsou zákonný základ orgánu, jeho trvalost, závaznost jeho jurisdikce, kontradiktorní povaha řízení, použití právních předpisů orgánem, jakož i jeho nezávislost (rozsudek ze dne 17. září 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Recueil, s. I-4961, bod 23 a citovaná judikatura).
- <sup>36</sup> Ve věci dotčené v původním řízení vyplývá z čl. 148 odst. 2 zákona o správě daní, že úkolem Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės je nestranně projednávat stížnosti daňových poplatníků a přijmout odůvodněné rozhodnutí v souladu se zákonem. Podle tohoto čl. 148 odst. 4 jsou členové této Komise jmenováni na dobu šesti let a musí se jednat o bezúhonné osoby. Podle tohoto čl. 148 odst. 6 členové uvedené Komise nesmí mít vedle zaměstnání v této Komisi jiné zaměstnání.

Konečně článek 26 jednacího řádu stanoví postup vyloučení členů téže Komise v případě střetu zájmů.

- 37 Je třeba konstatovat, že tato ustanovení přiznávají Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės nezávislost nezbytnou k tomu, aby mohla být považována za soud ve smyslu článku 234 ES. Okolnost, že tato Komise je součástí organizační struktury ministerstva financí a je povinna mu předkládat výroční zprávy, nemůže tuto analýzu vyvrátit.
- 38 Pokud jde o povinnost spolupracovat s ministerstvem financí, litevská vláda, která byla na toto téma na jednání dotazována, uvedla, že neví o případu, kdy by Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės přijala ze strany tohoto ministerstva instrukce a pokyny, co se týče řešení, ke kterému by bylo žádoucí dospět v té či oné věci. Za těchto podmínek není s nezávislostí této Komise ve vztahu k uvedenému ministerstvu neslučitelná ani existence takové obecné povinnosti spolupráce.
- 39 Ve zbývající části z vnitrostátní právní úpravy uvedené v bodech 17 až 23 tohoto rozsudku vyplývá, že Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės splňuje ostatní kritéria soudního orgánu stanovená judikaturou Soudního dvora citovanou v bodě 35 tohoto rozsudku.
- 40 S ohledem na výše uvedené je třeba dospět k závěru, že Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės má povahu soudu ve smyslu článku 234 ES a že projednáváná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

*K věci samé*

- 41 Je třeba uvést, že členské státy mohou omezit nárok na odpočet DPH pouze v případech výslovně stanovených směrnicí 2006/112 (viz obdobně rozsudky ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie, 50/87, Recueil, s. 4797, body 16 a 17; ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 27, jakož i ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 16).
- 42 Soudní dvůr mimoto v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti 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 (rozsudky ze dne 8. května 2008, Eco-trade, C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s. I-3457, bod 63, a ze dne 30. září 2010, Uszodaé-pítő, C-392/09, Sb. rozh. s. I-8791, bod 39). Jakmile má tedy správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených plnění povinná odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (výše uvedené rozsudky Ecotrade, bod 64, a Uszodaé-pítő, bod 40).
- 43 Otázky položené předkládajícím soudem je třeba přezkoumat z hlediska těchto zásad.
- 44 Z článku 168 písm. a) směrnice 2006/112 v tomto ohledu vyplývá, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena v členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani, které jsou použity pro účely jejich zdaněných činností.

- 45 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Nidera vyvezla veškerou předmětnou pšenici, kterou pořídila v Litvě, do třetích zemí a uplatnila podle použitelného vnitrostátního práva nulovou sazbu DPH.
- 46 Je nesporné, že společnost Nidera má za těchto podmínek nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, pokud jde o DPH odvedenou za toto zboží v Litvě. Podle článku 167 této směrnice vzniká tento nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.
- 47 Podle čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 uplatnění nároku na odpočet ve smyslu čl. 168 písm. a) této směrnice při dodáních zboží a poskytnutích služeb podléhá jediné formální podmínce, a sice že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a 238 až 240 této směrnice.
- 48 Osoby povinné k dani mají zajisté rovněž povinnost oznámit zahájení, změnu nebo ukončení své činnosti v souladu s opatřeními přijatými za tímto účelem členskými státy, a to na základě článku 213 směrnice 2006/112. Soudní dvůr však již judikoval, že takové ustanovení nijak neopravňuje členské státy k tomu, aby v případě nepředložení určitého oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpočet až do skutečného začátku obvyklého uskutečnění zdaněných plnění nebo připravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok (viz obdobně rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 51).
- 49 Soudní dvůr krom toho již rozhodl, že opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice 2006/112 k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 26 a citovaná judikatura).

- 50 V důsledku toho identifikace podle článku 214 směrnice 2006/112, stejně jako povinnosti stanovené v článku 213 této směrnice uvedené v předchozím bodě tohoto rozsudku nepředstavují úkon zakládající nárok na odpočet, který vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, ale představují formální požadavek pro účely kontroly.
- 51 Z výše uvedeného vyplývá, že osobě povinné k DPH nelze bránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daně z důvodu, že nebyla identifikovaná pro účely DPH před použitím zboží pořízeného v rámci své zdaněné činnosti.
- 52 Osobě povinné k dani, která nesplňuje formální požadavky stanovené směrnicí 2006/112, může být zajisté uložena správní pokuta podle vnitrostátních opatření, která tuto směrnici provádějí do vnitrostátního práva. Mimoto, jak správně poznamenává Komise, jestliže by uplatnění nároku na odpočet DPH nepodléhalo žádnému časovému omezení, nebyla by plně zajištěna právní jistota. Povinnost osob povinných k dani identifikovat se pro účely DPH by totiž mohla ztratit svůj smysl, pokud by členské státy nebyly oprávněny uložit za tímto účelem přiměřenou lhůtu.
- 53 Ve věci v původním řízení se však zdá, že společnost Nidera neměla povinnost se pro účely DPH v Litvě podle čl. 71 odst. 3 zákona o DPH identifikovat, i když podle čl. 63 odst. 1 tohoto zákona osoby povinné k dani mohou odpočíst DPH pouze tehdy, pokud tak učinily. Je tedy třeba konstatovat, že pokud společnost Nidera potřebovala být identifikována pro účely DPH, aby mohla uplatnit svůj nárok na odpočet daně, učinila tak v době kratší než šest měsíců po uskutečnění plnění, na jejichž základě vzniká tento nárok, a tudíž v přiměřené lhůtě.
- 54 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k DPH – která splňuje hmotněprávní podmínky k odpočtu této DPH v souladu s ustanoveními této směrnice a která provede identifikaci pro účely DPH v přiměřené lhůtě od okamžiku uskutečnění plnění, na základě kterých vzniká nárok na odpočet



daně – mohla být zbavena možnosti uplatnit tento nárok vnitrostátní právní úpravou, která zakazuje odpočet DPH odvedené při nákupu zboží, jestliže se tato osoba povinná k dani neidentifikovala pro účely DPH před použitím tohoto zboží pro účely své činnosti podléhající dani.

## K nákladům řízení

- 55 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 (třetí senát) rozhodl takto:

**Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k dani z přidané hodnoty – která splňuje hmotněprávní podmínky k odpočtu této daně z přidané hodnoty v souladu s ustanoveními této směrnice a která provede identifikaci pro účely DPH v přiměřené lhůtě od okamžiku uskutečnění plnění, na základě kterých vzniká nárok na odpočet daně – mohla být zbavena možnosti uplatnit tento nárok vnitrostátní právní úpravou, která zakazuje odpočet daně z přidané hodnoty odvedené při nákupu zboží, jestliže se tato osoba povinná k dani neidentifikovala pro účely daně z přidané hodnoty před použitím tohoto zboží pro účely své činnosti podléhající dani.**

Podpisy.