



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

28. července 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Společný systém daně z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Články 167, 168, 178 až 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 a 273 — Nárok na odpočet DPH — Hmotněprávní věcné požadavky — Formální požadavky — Prekluzivní lhůta — Vnitrostátní ustanovení vylučující nárok na odpočet v případě nesplnění většiny formálních požadavků — Daňový únik“

Ve věci C-332/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunale di Treviso (soud v Trevisu, Itálie) ze dne 17. dubna 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 6. července 2015, v trestním řízení vedeném proti

Giuseppemu Astoneovi

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení C. Toader, předsedkyně senátu, A. Rosas a E. Jarašiūnas (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Galluzzem, avvocato dello Stato,
- za řeckou vládu K. Nasopoulou a A. Dimitrakopoulou, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi D. Recchia a C. Soulay, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: italština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 167, 168, 178 až 181, 244 a 250 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci trestního řízení zahájeného proti Giuseppemu Astoneovi jako zákonnému zástupci společnosti La Società Del Ferro Srl (dále jen „Del Ferro“) z důvodu, že nepodal priznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 2010.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Hlava X směrnice o DPH, nadepsaná „Odpočet daně“, obsahuje pět kapitol. V kapitole 1 této hlavy, nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, jsou uvedeny mimo jiné články 167 a 168 této směrnice, které znějí takto:

„Článek 167

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

Článek 168

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;
 - b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby [...];
 - c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství [...];
 - d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství [...];
 - e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“
- 4 V kapitole 4 uvedené hlavy X, nadepsané „Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně“, jsou mimo jiné uvedeny články 178 až 182 této směrnice, které znějí takto:

„Článek 178

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;
- b) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. b) při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy;

- 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 a mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236;
- d) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. d) při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy;
- e) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. e) při dovozu zboží musí mít dovozní doklad, v němž je uvedena jako příjemce zboží nebo dovozce a který uvádí výši splatné daně nebo umožňuje její výpočet;

[...]

Článek 179

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.

[...]

Článek 180

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

Článek 181

Členské státy mohou povolit osobě povinné k dani, která nemá fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236, aby uplatnila odpočet daně podle čl. 168 písm. c) při pořízení zboží uvnitř Společenství.

Článek 182

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

- 5 Hlava XI směrnice o DPH, nadepsaná „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, obsahuje osm kapitol. Kapitola I této hlavy se týká „[p]latební povinnost[i]“. V oddílu 1 této kapitoly, nadepsaném „Osoby povinné odvést daň správci daně“, článek 193 této směrnice stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba [...]“

- 6 V oddílu 2 kapitoly 1 hlavy XI směrnice o DPH, nadepsaném „Způsoby platby“, článek 206 této směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 čistou výši daně. Členské státy však mohou pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat předběžné splátky.“

- 7 Kapitola 4 hlavy XI směrnice o DPH, nadepsaná „Účetnictví“, obsahuje čtyři oddíly. V oddílu 2 této kapitoly, nadepsaném „Obecné povinnosti“, článek 242 této směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daně a kontrole jejího uplatnění správcem daně.“

- 8 V oddílu 3 téže kapitoly 4, nadepsaném „Konkrétní povinnosti týkající se uchovávání všech faktur“, článek 244 uvedené směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani zajistí, že jsou uchovány kopie faktur, které sama vystavila nebo které vystavil pořizovatel nebo příjemce nebo třetí osoba jejím jménem a na její účet, a všechny faktury, které obdržela.“

- 9 V kapitole 5 hlavy XI směrnice o DPH, nadepsané „Přiznání k DPH“, články 250 a 252 této směrnice stanoví:

„Článek 250

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.

[...]

Článek 252

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.“

- 10 V kapitole 7 hlavy XI směrnice o DPH, nadepsané „Různá ustanovení“, čl. 273 první pododstavec této 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.“

Italské právo

- 11 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (nařízení prezidenta republiky č. 633 o zavedení a právní úpravě daně z přidané hodnoty) ze dne 26. října 1972 (běžná příloha GURI č. 292 ze dne 11. listopadu 1972) ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „nařízení č. 633“) obsahuje článek 19, nadepsaný „Odpočet daně“. Odstavec 1 tohoto článku stanoví:

„Za účelem určení splatné daně podle čl. 17 prvního pododstavce nebo přeplatku na dani podle čl. 30 druhého pododstavce lze od daně týkající se uskutečněných plnění odečíst daň, kterou osoba povinná k dani zaplatila nebo má zaplatit, či daň, která na ni byla přenesena v rámci vyrovnání ve vztahu k dovezenému zboží a službám nebo zboží a službám, které osoba povinná k dani nabyla v rámci své podnikatelské, umělecké nebo odborné činnosti. Nárok na odpočet daně z koupeného nebo dovezeného zboží či služeb vzniká v okamžiku vzniku daňové povinnosti a může být uplatněn nejpozději v daňovém přiznání podaném za druhý rok následující po roce, v němž nárok na odpočet vznikl, a za podmínek existujících v době, kdy vznikl samotný nárok.“

- 12 Článek 25 nařízení č. 633, nadepsaný „Evidence nákupů“, stanoví:

„Osoba povinná k dani je povinna vzestupně očíslovat faktury a celní výkazy týkající se zboží a služeb koupených nebo dovezených při provozování podnikatelské, umělecké nebo odborné činnosti a [...] zanést je do příslušné evidence před tím, než uskuteční pravidelnou platbu nebo podá roční daňové přiznání, v němž tato osoba povinná k dani uplatňuje nárok na odpočet daně související s těmito fakturami a výkazy.

V evidenci musí být uvedeno datum vystavení faktury nebo výkazu, pořadové číslo, které jim bylo přiděleno, obchodní firma, označení nebo obchodní název prodávajícího nebo poskytovatele služeb, či jeho příjmení a jméno, pokud se nejedná o podnik, společnost nebo útvar, jakož i zdanitelná částka a výše daně, rozlišené podle použitelné sazby.

[...]“

- 13 Článek 39 tohoto nařízení, nadepsaný „Vedení a uchovávání záznamů a dokladů“, stanoví:

„Záznamy podle tohoto nařízení [...] musí být vedeny v souladu s článkem 2219 občanského zákoníku a každá strana musí být vzestupně očíslována, přičemž jsou osvobozeny od kolkovného. [...]

[...]

Záznamy, příjmové bloky, kartotéky a výpisy, jakož i faktury, celní výkazy a další doklady podle tohoto nařízení musí být uchovávány v souladu s článkem 22 nařízení prezidenta republiky č. 600 ze dne 29. září 1973. [...]“

- 14 Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (legislativní nařízení č. 74 o nové právní úpravě týkající se porušení právních předpisů v oblasti daně z příjmů a daně z přidané hodnoty v souladu s článkem 9 zákona č. 205 ze dne 25. června 1999) ze dne 10. března 2000 (GURI č. 76 ze dne 31. března 2000, s. 4), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „legislativní nařízení č. 74“), v článku 5, nadepsaném „Nepodání přiznání k dani“, stanoví:

„1. Každému, kdo nepředloží roční přiznání k dani z příjmů nebo k [DPH] s cílem vyhnout se odvedení daně, přestože je k tomu povinen, bude uložen trest odnětí svobody na jeden až tři roky, pokud je nepřiznaná částka kterékoli z těchto daní vyšší než 30 000 eur.

[...]“

- 15 Podle čl. 1 odst. 1 písm. f) tohoto legislativního nařízení odpovídá „nepřiznaná daň“ „rozdílu mezi skutečně splatnou daní a daní uvedenou v daňovém přiznání nebo v případě nepodání daňového přiznání celé výši splatné daně po odečtení částek, které osoba povinná k dani nebo třetí osoby odvedly jako zálohu, srážku nebo platbu této daně před podáním daňového přiznání nebo uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 16 V průběhu daňové kontroly, která byla zahájena dne 4. července 2013, konstatovala Guardia di Finanza (daňová a finanční policie, Itálie), že G. Astone jakožto zákonný zástupce společnosti Del Ferro nebyl schopen předložit účetní doklady ani evidenci DPH za zdaňovací období 2010, 2011, 2012 a 2013. V rámci téže kontroly bylo rovněž odhaleno, že tato společnost vystavila ve zdaňovacím období 2010 faktury na částku 320 205 eur, která podléhala DPH, avšak vzhledem k tomu, že nepředložila přiznání k DPH týkající se těchto faktur, vyhnula se zaplacení DPH ve výši 64 041 eur, a že nepodala přiznání k DPH také za pozdější zdaňovací období. Uvedená kontrola ukázala rovněž, že společnost Del Ferro neplnila povinnost evidovat vystavené faktury.
- 17 V souvislosti s nepodáním přiznání k DPH za zdaňovací období 2010 je proti G. Astoneovi jakožto zákonnému zástupci společnosti Del Ferro vedeno trestní řízení před trestním senátem Tribunale di Treviso (soud v Trevisu, Itálie) z důvodu trestného činu upraveného v čl. 5 odst. 1 legislativního nařízení č. 74.
- 18 V tomto řízení před předkládajícím soudem předložil G. Astone faktury, které vystavily třetí podniky společnosti Del Ferro ve zdaňovacím období 2010 a které byly zaplacený, včetně DPH, avšak nebyly evidovány v účetnictví této společnosti. Na základě těchto faktur byla výše odpočitatelné DPH stanovena na 30 590 eur. Giuseppe Astone tvrdí, že tyto faktury měly být zohledněny v souladu s judikaturou Soudního dvora týkající se nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu osobou povinnou k dani. Má za to, že vzhledem k této částce odpočitatelné daně a jeho dřívějšímu přeplatku na dani nepřekračuje nepřiznaná částka hranici 30 000 eur stanovenou v čl. 5 odst. 1 legislativního nařízení č. 74, a tudíž se nejedná o trestný čin, za který lze uložit trest podle tohoto ustanovení. Giuseppe Astone tedy navrhuje, aby byl zproštěn obvinění. Státní zástupce rovněž navrhuje, aby byl G. Astone zproštěn obvinění.
- 19 Předkládající soud uvádí, že italská právní úprava podřizuje nárok na odpočet DPH splnění formálních povinností týkajících se zejména podání příslušných daňových přiznání okamžiku, v němž osoba povinná k dani uplatňuje přeplatek na DPH, jakož i skutečnosti, že dotčené faktury byly zaznamenány ve stanovené evidenci, a důsledkem toho je, že osoba povinná k dani nemá podle tohoto soudu nárok na odpočet DPH na vstupu, byť zaplacené, pokud nebyla řádně evidována.
- 20 S odkazem na čl. 5 odst. 1 legislativního nařízení č. 74 předkládající soud uvádí, že v případě nepodání přiznání k DPH italské právo stanoví, že nepřiznaná daň zahrnuje celou částku splatné daně, aniž lze zohlednit ve vztahu k DPH částku zaplacenou dodavateli, pokud nebyly splněny formální povinnosti stanovené zákonem. Tento soud má tedy za to, že v projednávaném případě je splatnou daní, a to i pro účely určení možnosti vést trestní řízení podle tohoto ustanovení, daň, která vyplývá z vystavených faktur. Podle uvedeného soudu totiž možnost zohlednit DPH zaplacenou na vstupu předpokládá, že nárok na odpočet daně byl uplatněn při podání ročního daňového přiznání a může se týkat jen faktur, které byly zaznamenány v dotčené evidenci.
- 21 Předkládající soud uvádí, že unijní právo rovněž podřizuje uplatnění nároku na odpočet splnění určitých povinností a odkazuje v tomto ohledu na články 167, 168, 178 až 181, 244 a 250 směrnice o DPH. Kromě toho poznamenává, že v souladu s rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07

a C-96/07, EU:C:2008:267) a ze dne 30. září 2010, *Uszodaépitó* (C-392/09, EU:C:2010:569) vyžaduje zásada daňové neutrality, aby odpočet DPH zaplacené na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní věcné požadavky týkající se nároku na odpočet, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Má však za to, že tyto rozsudky neuvádějí, o které požadavky se jedná, a zejména které formální povinnosti musí být nutně splněny, aby osoba povinná k dani mohla uplatnit svůj nárok na odpočet. Tvrdí, že vzhledem k tomu, že G. Astone nesplnil žádnou formální povinnost, je k rozhodnutí o jeho trestní odpovědnosti nezbytná odpověď Soudního dvora.

- 22 Za těchto podmínek se Tribunale di Triviso (soud v Trevisu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Brání ustanovení směrnice o DPH, tak jak byla vyložena v unijní judikatuře citované v odůvodnění [předkládacího rozhodnutí], takovým vnitrostátním ustanovením členských států, jako jsou ustanovení citovaná v [předkládacím rozhodnutí], jež jsou platná v Itálii (článek 19 nařízení č. 633) a jež vylučují, a to i v trestněprávní rovině, možnost, aby osoba povinná k dani uplatnila nárok na odpočet daně, pokud nepodala přiznání k DPH, a zvláště daňové přiznání za druhý rok následující po roce, v němž vznikl nárok na odpočet daně?
- 2) Brání ustanovení směrnice o DPH, tak jak byla vyložena v unijní judikatuře citované v odůvodnění [předkládacího rozhodnutí], takovým vnitrostátním ustanovením členských států, jako jsou ustanovení citovaná v [předkládacím rozhodnutí], jež jsou platná v Itálii (články 25 a 39 nařízení č. 633) a jež vylučují, a to i v trestněprávní rovině, možnost, aby pro účely odpočtu DPH byly zohledněny zaplacené faktury, které osoba povinná k dani nijakým způsobem neevidovala?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

- 23 Italská vláda zpochybňuje přípustnost předběžných otázek z důvodu, že jsou založeny na nesprávném výkladu italského práva, které ve skutečnosti podle ní stanoví, že k vnitrostátním ustanovením upravujícím rozsah nároku na odpočet DPH se nepřihlíží pro účely posouzení, zda byla dosažena hranice pro zahájení trestního řízení stanovená v čl. 5 odst. 1 legislativního nařízení. Z toho podle ní vyplývá, že odpověď, kterou Soudní dvůr podá na položené otázky, nebude užitečná pro vyřešení sporu v původním řízení, jelikož italská ustanovení provádějící směrnici o DPH nejsou na tento spor použitelná.
- 24 Je však třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Pokud se tedy položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (rozsudky ze dne 8. září 2010, *Stoß a další*, C-316/07, C-358/07 až C-360/07, C-409/07 a C-410/07, EU:C:2010:504, bod 51, jakož i citovaná judikatura). V rámci tohoto řízení přísluší výklad vnitrostátních předpisů výlučně předkládajícímu soudu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. ledna 2013, *Křižan a další*, C-416/10, EU:C:2013:8, bod 58, jakož i citovaná judikatura).
- 25 Z výše uvedeného vyplývá, že bez ohledu na pochybnosti, které v tomto ohledu vyjádřila italská vláda ve svém písemném vyjádření, Soudní dvůr musí považovat za prokázané skutečnosti, které vylíčil předkládající soud, tedy, že italské právo stanoví, že hranice pro zahájení trestního řízení stanovená v čl. 5 odst. 1 legislativního nařízení č. 74 se určí na základě hmotněprávních ustanovení upravujících rozsah nároku na odpočet DPH, a tudíž konstatovat, že položené předběžné otázky jsou přípustné.

K věci samé

- 26 Úvodem je třeba poznamenat, že podle svých článků 411 a 413 směrnice o DPH zrušila a nahradila od 1. ledna 2007 unijní právní předpisy v oblasti DPH, zejména šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).
- 27 Podle bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice 77/388 nezbytné, aby veškerá použitelná ustanovení byla uspořádána jasně a racionálně a s přepracovanou strukturou a zněním, aniž byly v zásadě učiněny věcné změny. Ustanovení směrnice o DPH, která jsou relevantní ve věci v původním řízení, jsou přitom v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice 77/388. Za těchto podmínek zůstává judikatura týkající se uvedených ustanovení šesté směrnice 77/388 relevantní pro výklad odpovídajících ustanovení směrnice o DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 35).

K první otázce

- 28 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že obviněný v původním řízení zamýšlel uplatnit nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu až v průběhu řízení zahájeného před předkládajícím soudem, ačkoli podle čl. 19 odst. 1 nařízení č. 633 musí být tento nárok uplatněn nejpozději v daňovém přiznání za druhý rok následující po roce, v němž vznikl nárok na uvedený odpočet. Vzhledem k tomu, co bylo popsáno předkládajícím soudem a připomenuto v bodě 25 tohoto rozsudku, je třeba mít za těchto podmínek za to, že podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 167, 168, 178, čl. 179 první pododstavec a články 180 a 182 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví pro uplatnění nároku na odpočet takovou prekluzivní lhůtu, jako je prekluzivní lhůta, o kterou se jedná v původním řízení.
- 29 V tomto ohledu 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 tedy 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 (rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 43 a citovaná judikatura).
- 30 Podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpočet upravený v člancích 167 a 168 směrnice o DPH tvoří nedílnou součást mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (viz zejména rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 39 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 44).
- 31 Jak vyplývá ze znění článku 167 a čl. 179 prvního pododstavce směrnice o DPH, nárok na odpočet se v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti.
- 32 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, avšak s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 46 a citovaná judikatura).

- 33 Možnost uplatnit nárok na odpočet daně bez časového omezení by však 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 (rozsudky ze dne 8. května 2008, *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 44, jakož i ze dne 12. července 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48).
- 34 Soudní dvůr již v kontextu aplikace mechanismu přenesení daňové povinnosti tedy 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 zaplacené na vstupu, tím, že pozbude 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) (rozsudky ze dne 8. května 2008, *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 46 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. července 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 49).
- 35 Z předkládacího rozhodnutí v projednávaném případě nevyplývá, zda ve věci v původním řízení je mechanismus přenesení daňové povinnosti uplatnitelný, či nikoli. Není to však relevantní pro odpověď na první položenou otázku, neboť ustanovení směrnice o DPH připomenutá v bodech 31 a 32 tohoto rozsudku, nestanoví – pokud jde o prekluzivní lhůtu k uplatnění nároku na odpočet daně, která může být stanovena členskými státy v souladu s těmito ustanoveními – že je třeba rozlišovat mezi případy, v nichž je mechanismus přenesení daňové povinnosti použitelný a případy, v nichž tento mechanismus použitelný není.
- 36 Co se týče otázky, zda taková dvouletá prekluzivní lhůta, jako je lhůta, o kterou se jedná v původním řízení, splňuje podmínky uvedené v bodě 34 tohoto rozsudku, je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora platí, že je na vnitrostátním soudu, aby posoudil slučitelnost vnitrostátních opatření s unijním právem. Soudní dvůr mu nicméně může poskytnout veškeré užitečné informace pro rozhodnutí sporu, který mu byl předložen (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 51 a citovaná judikatura).
- 37 Pokud jde v projednávaném případě o zásadu rovnocennosti, jak již konstatoval Soudní dvůr ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 8. května 2008, *Ecotrade* (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 47), která se týkala zejména stejné prekluzivní lhůty, jako je ta, o kterou se jedná v původním řízení, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, a ostatně to ani nikdo před Soudním dvorem netvrdil, že prekluzivní lhůta stanovená v čl. 19 odst. 1 nařízení č. 633 nedodržuje tuto zásadu.
- 38 Pokud jde o zásadu efektivity, Soudní dvůr již rovněž konstatoval, že taková dvouletá prekluzivní lhůta, jako je prekluzivní lhůta, o kterou se jedná v původním řízení, nemůže sama o sobě v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat uplatnění nároku na odpočet daně, vzhledem k tomu, že články 167 a čl. 179 první pododstavec směrnice o DPH umožňují, aby členské státy vyžadovaly po osobě povinné k dani, aby uplatnila svůj nárok na odpočet daně v průběhu téhož období, během kterého vznikl tento nárok (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. května 2008, *Ecotrade* (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 48).
- 39 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 167, 168, 178, čl. 179 první pododstavec a články 180 a 182 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví pro uplatnění nároku na odpočet daně takovou prekluzivní lhůtu, jako je prekluzivní lhůta, o kterou se jedná v původním řízení, pokud jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K druhé otázce

- 40 Úvodem je třeba poukázat na to, že i když předkládající soud ve své druhé otázce uvádí, že obviněný v původním řízení nesplnil jen povinnost vést evidenci faktur, které byly vystaveny společnosti, jejímž je zákonným zástupcem, a na jejichž základě je uplatňován nárok na odpočet daně, tento soud v odůvodnění svého předkládacího rozhodnutí zmiňuje, že tento obviněný jakožto zákonný zástupce uvedené společnosti nesplnil „žádnou“ ze svých formálních povinností v oblasti DPH.
- 41 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v tomto smyslu vyplývá, že za zdaňovací období 2010, k němuž se vztahuje trestní řízení, které je vedeno proti obviněnému před uvedeným soudem, nebyl tento obviněný schopen předložit za společnost, jejímž je zákonným zástupcem, účetní doklady ani evidenci DPH. Vyplývá z ní dále, že tato společnost nepodala přiznání k DPH, třebaže vystavila faktury na částku 320 205 eur, která podléhala DPH, neodvedla DPH, k níž byla povinna, nesplnila povinnost evidovat vystavené faktury ani povinnost evidovat faktury, které jí vystavily třetí podniky a které uhradila.
- 42 Vzhledem ke skutečnostem uvedeným předkládajícím soudem a připomenutým v bodě 25 tohoto rozsudku, je třeba mít za těchto podmínek za to, že podstatou druhé otázky tohoto soudu je, zda články 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 a 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je ta, o kterou se jedná v původním řízení a která umožňuje, aby daňová správa odepřela osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, pokud je prokázáno, že tato osoba nesplnila většinu formálních povinností, které měla k tomu, aby jí mohl být přiznán tento odpočet.
- 43 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že 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 obdržely na vstupu, je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 25 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 23).
- 44 Jak již bylo uvedeno v bodech 29 až 31 tohoto rozsudku, nárok na odpočet daně upravený v člancích 167 až 192 směrnice o DPH, jehož účelem je zaručit dokonalou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatňuje se okamžitě u všech daní, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu.
- 45 Podle ustálené judikatury platí, že základní zásada 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 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 62 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58 a citovaná judikatura).
- 46 Jinak tomu může být nicméně tehdy, jestliže porušení takových formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění hmotněprávních věcných požadavků (rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71, jakož i ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 39 a citovaná judikatura).
- 47 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že hmotněprávními věcnými požadavky jsou v případě nároku na odpočet požadavky vázícími se k samé podstatě a rozsahu tohoto nároku, tak jak jsou stanoveny v kapitole 1 hlavy X směrnice o DPH, nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, zatímco formální požadavky uvedeného nároku upravují jeho podmínky a kontrolu jeho uplatnění, jakož

i řádné fungování systému DPH, a jsou jimi např. povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a daňového přiznání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 41 a 42, jakož i citovaná judikatura).

- 48 Pro účely uplatnění DPH a jeho kontroly daňovou správou uvádí hlava XI směrnice o DPH některé povinnosti, které mají zejména osoby povinné k této dani. Konkrétně, kromě povinnosti uhradit DPH vyplývající zejména z článků 193 a 206 této směrnice, ukládá článek 242 této směrnice povinnost vést vhodné účetnictví, článek 244 uvedené směrnice povinnost uchovávat všechny faktury a články 250 a 252 téže směrnice povinnost podat daňové přiznání ve stanovené lhůtě.
- 49 Dále podle článku 273 směrnice o DPH mohou členské státy stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Avšak opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě tohoto ustanovení, nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, a tedy neutralitu DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, bod 66, jakož i ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57 a citovaná judikatura).
- 50 Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).
- 51 Tak tomu je v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 38 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27).
- 52 Vzhledem k tomu, že odmítnutí uznat nárok na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na příslušných daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti prokazující daňový únik nebo zneužití. Následně přísluší vnitrostátním soudům ověřit, zda dotčené daňové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností (rozsudek ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 29 a citovaná judikatura).
- 53 V rámci řízení zahájeného na základě článku 267 SFEU nemá Soudní dvůr pravomoc ověřovat ani posuzovat skutkové okolnosti věci v původním řízení. Je proto na předkládajícím soudu, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provedl celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností věci v původním řízení a s ohledem na objektivní informace, které mu byly poskytnuty, rozhodl, zda se obviněný v původním řízení dopustil takového daňového úniku nebo zneužití (viz obdobně rozsudek ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 30). Soudní dvůr mu však může za účelem poskytnutí užitečné odpovědi, v duchu spolupráce s vnitrostátními soudy, poskytnout všechna vodítka, jež považuje za nezbytná (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 42, a ze dne 3. září 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 46).
- 54 Jak již bylo v projednávaném případě konstatováno v bodě 41 tohoto rozsudku, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že za zdaňovací období 2010, k němuž se vztahuje trestní řízení, které je vedeno proti obviněnému před předkládajícím soudem, tento obviněný nejen že nesplnil povinnost podat přiznání k DPH správním orgánům a odvést částku daně, k níž byla povinna společnost, jejímž je

zákonným zástupcem, nýbrž nebyl ani schopen předložit za tuto společnost účetní doklady a evidenci DPH a navíc nesplnil povinnost evidovat a vzestupně očíslovat faktury vystavené nebo zaplacené touto společností, kterou stanoví italské právo.

- 55 I kdyby přitom tato nesplnění formálních povinností, které měl obviněný v původním řízení jakožto zákoný zástupce společnosti Del Ferro, neznemožňovaly pro účely aplikace DPH a její kontroly daňovou správou předložení jednoznačného důkazu o splnění hmotněprávních věcných požadavků zakládajících nárok na odpočet DPH na vstupu, je třeba konstatovat – jak uvedla Evropská komise ve svém písemném vyjádření – že takové okolnosti mohou prokázat nejjednodušší případ daňového úniku, v němž osoba povinná k dani záměrně nesplní své formální povinnosti s cílem vyhnout se zaplacení daně.
- 56 Konkrétně nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovaly aplikaci DPH a její kontrolu daňovou správou, a neevidování vystavených a zaplacených faktur mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Unijní právo tudíž nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku a odmítly uznat v takovém případě nárok na odpočet (viz obdobně rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, body 48 a 49).
- 57 V tomto ohledu je třeba dále uvést, že v projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že k obdobným nesplněním povinností došlo opakovaně v několika po sobě následujících zdaňovacích obdobích. I když se v projednávaném případě zjevně nejedná o tato zdaňovací období, nic to nemění na tom, že jde o skutečnosti, které předkládající soud může zohlednit při celkovém posouzení, které je povinen učinit v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 53 tohoto rozsudku.
- 58 Konečně je třeba zdůraznit, že nelze mít za to, že odepření nároku na odpočet za okolností, které jsou charakteristické pro existenci daňového úniku, jehož se dopustila osoba povinná k dani, která se domáhá tohoto nároku, je v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť této zásady se nemůže platně dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně účastnila takového úniku a ohrozila fungování společného systému DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, body 51 a 54, jakož i v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 48).
- 59 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že články 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 a 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je ta, o kterou se jedná v původním řízení a která umožňuje daňové správě odeprít osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, pokud je prokázáno, že tato osoba podvodně nesplnila většinu formálních povinností, které musí splnit k tomu, aby mohl být uznán tento její nárok, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

- 60 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

- 1) Články 167, 168, 178, čl. 179 první pododstavec a články 180 a 182 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví pro

uplatnění nároku na odpočet daně takovou prekluzivní lhůtu, jako je prekluzivní lhůta, o kterou se jedná v původním řízení, pokud jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

- 2) Články 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 a 273 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava, o kterou se jedná v původním řízení a která umožňuje daňové správě odepřít osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud je prokázáno, že tato osoba podvodně nesplnila většinu formálních povinností, které musí splnit k tomu, aby mohl být uznán tento její nárok, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy