

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

12. července 2012(*)

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

Ve věci C-284/11,

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

EMS-Bulgaria Transport OOD

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

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

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

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

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 179, 180 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úč. vst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad efektivity a daňové neutrality.

2 Projednávaná žádost byla předložena v rámci žaloby podané společností EMS-Bulgaria Transport OOD (dále jen „EMS“) proti oznámení o dodatečném výměru daně v návaznosti na odepření daňových orgánů uznat nárok na odpout daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 20 první pododstavec směrnice o DPH zní:

„Pořízení zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořízovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

4 Článek 68 této směrnice stanoví:

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

Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečnené tehdy, kdy je za uskutečnené považováno dodání obdobného zboží na území příslušného členského státu.“

5 Článek 69 uvedené směrnice zní:

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

2. Odchylně od odstavce 1 vzniká daňová povinnost vystavením faktury podle článku 220, pokud byla tato faktura vystavena před patnáctým dnem měsíce následujícího po měsíci, v němž se zdanitelné plnění uskutečnilo.“

6 Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpout daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpoutatelné daně.“

7 Článek 168 uvedené směrnice stanoví:

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

[...]

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

[...]

8 Článek 179 uvedené směrnice stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpout dan? tak, že od celkové výše dan? splatné za dané zdaovací období ode?te celkovou výši dan?, u níž v pr?b?hu téhož období vznikl nárok na odpout dan?, který je uplat?ován podle ?lánku 178.

?lenské státy však mohou požadovat, aby v p?ípad? osob povinných k dani, které uskute?ují p?íležitostn? pln?ní uvedená v ?lánku 12, byl nárok na odpout dan? uplatn?n pouze v okamžiku dodání.“

9 ?lánek 180 sm?rnice o DPH stanoví:

„?lenské státy mohou povolit osob? povinné k dani, aby uplatnila odpout dan?, který nebyl proveden v souladu s ?lánky 178 a 179.“

10 ?lánek 182 této sm?rnice zní:

„?lenské státy stanoví podmínky a provád?cí pravidla k ?lánek?m 180 a 181.“

11 ?lánek 213 uvedené sm?rnice stanoví:

„1. Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, zm?nu nebo ukon?ení ?innosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

[...]

2. Aniž je dot?en odst. 1 první pododstavec, oznámí každá osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která uskute?uje po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, jež nejsou p?edm?tem dan? podle ?l. 3 odst. 1, že uskute?uje tato po?ízení, jestliže již p?estaly být spl?ovány podmínky pro to, aby tato pln?ní nebyla p?edm?tem DPH podle uvedeného ?lánku.“

12 ?lánek 214 odst. 1 téže sm?rnice zní:

„?lenské státy p?ijmou opat?ení nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám p?id?leno osobní identifikační ?íslo:

a) každé osob? povinné k dani s výjimkou osob uvedených v ?l. 9 odst. 2, která uskute?uje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, p?i kterých jí vzniká nárok na odpout dan?, krom? dodání zboží nebo poskytnutí služeb, p?i nichž da? odvádí podle ?lánek? 194 až 197 a ?lánek 199 výhradn? po?izovatel nebo p?íjemce;

b) každé osob? povinné k dani nebo právnické osob? nepovinné k dani, která uskute?ní po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, jež jsou p?edm?tem dan? podle ?l. 2 odst. 1 písm. b), nebo která využila možnost u?init svá po?ízení uvnit? Spole?enství p?edm?tem dan? podle ?l. 3 odst. 3;

c) každé osob? povinné k dani, která uskute?uje na jejich území po?ízení zboží uvnit? Spole?enství pro pot?eby svých pln?ní v rámci ?inností uvedených v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci a provád?ných mimo toto území.“

13 ?lánek 273 sm?rnice o DPH stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute?ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s

překračováním hranic.

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

Bulharské právo

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

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

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

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

16 Článek 25 ZDDS stanoví:

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

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

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

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

[...]

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

17 Článek 63 ZDDS stanoví:

„1. V případě pořízení zboží uvnitř Společenství se zdanitelné plnění uskutečňuje ke dni, ke

kterému by došlo k uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží v tuzemsku.

[...]

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

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

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

19 Článek 71 ZDDS stanoví:

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

[...]

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

20 Podle článku 72 ZDDS:

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

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

1) zahrne částku odpočtu DPH vypočtenou podle výsledku za zdaňovací období uvedené v odstavci 1 do přiznání k DPH podle článku 125 za totéž zdaňovací období;

2) zapíše doklad podle článku 71 do evidence nákupů podle článku 124 za zdaňovací období uvedené v odstavci 1.“

21 Článek 99 ZDDS stanoví:

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

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

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

4. Hodnota uvedená v odstavci 2 je celkovou částkou zdanitelných pořízení uvnitř Společenství, s výjimkou pořízení nových dopravních prostředků a zboží podléhajícího spotřební

dani, po odpote [DPH] splatné nebo odvedené v ?lenském stát?, ze kterého bylo zboží p?epraveno nebo odesláno.

5. Odstavec 1 se nepoužije na:

- 1) osoby uvedené v ?lánku 168, které po?izují nové dopravní prost?edky;
- 2) osoby uvedené v ?l. 2 bodu 4 (které uvnit? Spole?enství po?izují zboží podléhající spot?ební dani).

6. Každá osoba, která je registrována podle tohoto ?lánku a u které vzniknou d?vody pro povinnou registraci podle ?lánk? 96, 97 nebo 98 nebo pro dobrovolnou registraci podle ?l. 100 odst. 1 nebo odst. 3, je povinna se registrovat postupem a ve lh?tách, které platí pro povinnou nebo dobrovolnou registraci.“

22 V souladu s ?l. 100 odst. 1 a 2 ZDDS je každá osoba povinná k dani, která nespl?uje podmínky povinné registrace podle ?l. 96 odst. 1 (zdanitelný obrat ?iní alespo? 50 000 BGN ve dvanácti po sob? jdoucích m?sících p?ed b?žným m?sícem) a ?l. 99 odst. 1 ZDDS, oprávn?na registrovat se podle tohoto zákona.

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

„1. V p?ípád? dodání, u kterých je da? splatná po?izovatelem, existuje nárok na odpote DPH i tehdy, když po?izovatel zboží nevystavil doklad spl?ující požadavky uvedené v ?lánku 114, nebo po?izovatel nemá doklad uvedený v ?l. 71 bodu 2, 4 nebo 5, nebo po?izovatel nesplnil podmínky ?lánku 72, pokud dodání nebylo zatajeno a údaje o tomto dodání jsou obsaženy v ú?etnictví po?izovatele.

2. V p?ípadech uvedených v odstavci 1 je nutné uplatnit nárok na odpote DPH ve zda?ovacím období, ve kterém da?ová povinnost vznikla [...].“

24 Ustanovení § 18 p?echodných a záv?re?ných ustanovení zákona, kterým se m?ní a dopl?uje ZDDS, platné rovn?ž od 1. ledna 2009, stanoví:

„1. Osoby registrované k dani, které jsou po?izovateli zboží nebo dovozci, kterým vznikla da?ová povinnost jakožto osobám povinným k dani ve smyslu kapitoly 8 p?ed vstupem tohoto zákona v platnost, které do tohoto dne neodvedly da? v souladu s ?l. 86 odst. 1, nebo neuplatnily sv?j nárok na odpote dan? odvedené na vstupu, mohou da? odvést nebo uplatnit sv?j nárok na odpote DPH ve lh?t? ?ty? m?síc? od vstupu tohoto zákona v platnost.

2. Pokud osoby uvedené v odstavci 1 provedly odpote DPH až po uplynutí lh?ty stanovené v ?l. 72 odst. 1, má se za to, že byl nárok na odpote dan? odvedené na vstupu uplatn?n ?ádn?.

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

[...]“

25 ?lánek 72 odst. 1 ZDDS ve zn?ní použitelném od 1. ledna 2010 stanoví:

„Osoba registrovaná k dani podle tohoto zákona m?že uplatnit sv?j nárok na odpote dan? odvedené na vstupu za zda?ovací období, ve kterém tento nárok vznikl, nebo v jednom z následujících dvanácti zda?ovacích období.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

26 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že Marcotran International Transport C. A., společnost se sídlem ve Špan?lsku, dne 14. listopadu 2008 prodala použité kamiony a taha?e společnosti EMS se sídlem v Bulharsku. Tento špan?lský dodavatel p?i této p?ležitosti vystavil deset faktur nadepsaných „prodej použitých kamion?/taha??“ a dodání zboží uvnit? Spole?enství p?ihlásil do elektronické databáze systému vým?ny informací v oblasti DPH (VIES) („VAT Information Exchange System“).

27 Z tohoto rozhodnutí rovn?ž vyplývá, že dne 22. prosince 2008 EMS podala žádost o dobrovolnou registraci k DPH v souladu s ?l. 100 odst. 1 ZDDS a že registrace byla provedena dne 12. ledna 2009.

28 V ?ervnu 2009 EMS vystavila 10 potvrzení o po?ízení zboží uvnit? Spole?enství v souladu s ?lánkem 117 ZDDS ve spojení s ?lánkem 84 ZDDS. Odvedla splatnou da? a uplatnila sv?j nárok na odpo?et. P?i tomto se uplatnila pravidla o p?enesení da?ové povinnosti.

29 Podle p?edkládacího rozhodnutí byly da?ové orgány toho názoru, že EMS dne 14. listopadu 2008 uskute?nila po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, které – jelikož se nejednalo ani o nové dopravní prost?edky, ani o výrobky podléhající spot?ební dani – nespadlo pod výjimku stanovenou v ?l. 99 odst. 5 ZDDS. Vzhledem k tomu, že celková hodnota po?ízení uvnit? Spole?enství byla vyšší než 20 000 BGN a u každé z deseti faktur byla zdanitelná hodnota po?ízení uvnit? Spole?enství vyšší než 20 000 BGN, byla společnost EMS podle p?edkládajícího soudu povinna zaregistrovat se k DPH podle ?l. 99 odst. 1 ZDDS a byla povinna odvést DPH z celkové hodnoty po?ízení uvnit? Spole?enstvím podle ?lánku 86 a ?l. 99 odst. 3 téhož zákona, tedy ?ástku 229 548, 50 BGN. K úhrad? došlo v ?ervnu 2009, a nikoliv v listopadu 2008.

30 Z d?vodu tohoto opožd?ní byla EMS povinna zaplatit ?ástku 18 250,38 BGN z titulu úrok? z prodlení.

31 Da?ové orgány krom? toho na základ? ?l. 70 odst. 4 ZDDS společnosti EMS odep?ely nárok na odpo?et DPH z d?vodu, že uvedený nárok byl uplatn?n mimo lh?tu stanovenou v ?l. 72 odst. 1 ZDDS a že se neuplatní § 18 p?echodných a záv?re?ných ustanovení zákona, kterým se m?ní a dopl?uje ZDDS, ú?inný od 1. ledna 2009.

32 Správní stížnost podaná k Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Plovdiv i žaloba podaná k Administrativen sad – grad Plovdiv (správní soud v Plovdivu) byly zamítnuty.

33 Podle posledn? uvedeného soudu je ?lánek 73a ZDDS hmotn?právním ustanovením, které se použije od 1. ledna 2009. Jeho zp?tný ú?inek je stanoven v § 18 prvním pododstavci p?echodných a záv?re?ných ustanovení zákona, kterým se m?ní a dopl?uje ZDDS, který rovn?ž vstoupil v platnost dne 1. ledna 2009. Toto ustanovení osobám registrovaným k dani umož?uje odvést da? a uplatnit nárok na odpo?et v pr?b?hu ?ty? m?síc? následujících po vstupu novely zákona v platnost, pokud DPH vznikla p?ed uvedeným vstupem v platnost. Vzhledem k tomu, že EMS nebyla registrována k dani ke dni vstupu uvedeného § 18 v platnost, nem?že se o toto ustanovení opírat a nemá tudíž nárok na odpo?et DPH.

34 P?edkládající soud nicmén? zd?raz?uje, že společnosti EMS byl odep?en nárok na odpo?et DPH nikoliv z d?vodu chybn?jí registrace k DPH, nýbrž kv?li nedodržení prekluzivní lh?ty.

35 Společnost EMS proti tomuto rozsudku podala kasa?ní opravný prost?edek k Varchoven

administrativen sad (Nejvyšší správní soud).

36 Tento soud je toho názoru, že se jedná a o pořízení zboží uvnitř Společenství a že daň se stala splatnou dne 14. listopadu 2008, kdy byly vystaveny faktury. Okolnost, že EMS nebyla k tomuto datu registrována v souladu s ZDDS neznamena, že k pořízení zboží uvnitř Společenství nedošlo.

37 Varchoven administrativen sad zdrazuje, že povinnost registrace v souladu s ZDDS pro uplatnění nároku na odpočet DPH vyplývá zejména z čl. 72 odst. 1 tohoto zákona.

38 Z předkládacího rozhodnutí ostatně vyplývá, že podle nového článku 73a, který vstoupil v platnost dne 1. ledna 2009, je záměrem bulharského zákonodárce to, aby uplatnění nároku na odpočet nebylo nepřiměřeně omezeno, jedná-li se o přenesení daňové povinnosti, tím, že umožňuje uplatnění tohoto nároku i bez dodržení lhůty stanovené v článku 72 téhož zákona, jestliže daňové orgány mají nezbytné informace a dotyčná osoba je jakožto pořizovatel zboží tím, kdo musí hradit DPH. V projednávané věci daňové orgány tyto informace, které jsou ostatně uvedeny v úřetnictví společnosti EMS, bezpochyby mají.

39 Předkládající soud konečně uvádí, že nová lhůta, v níž mohou osoby povinné k dani uplatnit nárok na odpočet vyplývající ze změny čl. 72 odst. 1 ZDDS, která vstoupila v platnost 1. ledna 2010 – tedy dvanáct zdaňovacích období, která následují po období, ve kterém nárok na odpočet vznikl, namísto tří období – znamená, že delší prekluzivní lhůta byla příliš krátká a ztžovala uplatnění nároku na odpočet.

40 Podle předkládajícího soudu byla tato lhůta v projednávané věci zkrácena, jelikož EMS byla povinna registrovat se pro účely DPH před uplatněním svého nároku na odpočet, zatímco běžná prekluzivní lhůty již započal. Podle téhož soudu tak EMS měla na uplatnění svého nároku na odpočet pouze jeden měsíc.

41 Za těchto podmínek se Varchoven administrativen sad rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 179 odst. 1, články 180 a 273 směrnice [o DPH] a zásada efektivity v oblasti nepřímých daní, kterou se zabýval rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07), vykládány v tom smyslu, že nebrání takové prekluzivní lhůtě, jako je prekluzivní lhůta stanovená v projednávané věci v čl. 72 odst. 1 ZDDS (ve znění platném v roce 2008), která byla prodloužena až do konce dubna 2009 pouze pro pořizovatele zboží, u kterých vznikla daňová povinnost před 1. lednem 2009, a to na základě § 18 přechodných a závěrečných ustanovení zákona, kterým se mění a doplňuje [ZDDS], s ohledem na okolnosti projednávané věci, zejména na:

– skutečnost, že registrace je předchozí podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, takže dotyčná osoba, která uskutečnila pořízení zboží uvnitř Společenství, která není registrována k dani v souladu se [ZDDS], se musí k dani registrovat dobrovolně, aťkoliv nespĺuje podmínky povinné registrace;

– novou právní úpravu obsaženou v článku 73a [ZDDS], která vstoupila v platnost 1. ledna 2009, jež umožňuje uplatnění nároku na odpočet daně bez ohledu na to, zda byla dodržena lhůta stanovená v čl. 72 odst. 1, jestliže daň má být odvedena pořizovatelem zboží, pokud dodání nebylo zatajeno a údaje o tomto dodání jsou obsaženy v úřetnictví;

– pozdější změnu čl. 72 odst. 1 [ZDDS], jež vstoupila v platnost 1. ledna 2010, podle které lze nárok na odpočet daně odvedené na vstupu uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém tento nárok

vznikl, nebo v jednom z dvanácti následujících zdařovacích období?

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

K předběžným otázkám

K první otázce

42 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 179 odst. 1 a články 180 a 273 směrnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že brání takové prekluzivní lhůtě, která omezuje uplatnění nároku na odpočet, jako je lhůta dotčená ve věci v původním řízení.

43 Úvodem je třeba připomenout, že účelem úpravy odpočtu stanovené směrnicí o DPH je zcela zbavit podnikatele zátky DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH se snaží stran daňové zátky všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19, a ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, bod 35).

44 Nárok na odpočet tvoří nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2000, Galbafrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; výše uvedený rozsudek Ecotrade, bod 39, jakož i ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, bod 68 a citovaná judikatura).

45 Jak vyplývá ze znění článku 167 a čl. 179 odst. 1 směrnice o DPH, nárok na odpočet DPH se v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti.

46 Osoba povinná k dani však podle článků 180 a 182 této směrnice může být oprávněna k provedení odpočtu, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl, s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených jejich vnitrostátními právními úpravami (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Ecotrade, body 42 a 43).

47 I když členské státy v tomto ohledu mají možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH opatření k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí tato opatření nicméně jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu DPH (viz rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 49, a výše uvedený rozsudek Klub, bod 50).

48 Rovněž je třeba uvést, že možnost uplatnit nárok na odpočet daně bez jakéhokoli časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybnit (výše uvedený rozsudek Ecotrade, bod 44).

49 Soudní dvůr již v kontextu přenesení daňové povinnosti rozhodl, že prekluzivní lhůtu, jejíž

nedodržení má za následek sankci uloženou osobě povinné k dani, která nebyla dostatečně pevně a opomněla požádat o odpočet DPH odvedené na vstupu, tím, že ztratí nárok na odpočet daně, nelze považovat za neslučitelnou s režimem stanoveným směrnicí o DPH, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity) (viz výše uvedený rozsudek Ecotrade, bod 46 a citovaná judikatura).

50 Předkládající soud se táže, zda taková prekluzivní lhůta, jako je lhůta dotčená ve věci v původním řízení, v praxi neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet osobou povinnou k dani.

51 Podle judikatury Soudního dvora platí, že i když je na vnitrostátním soudu, aby posoudil slučitelnost vnitrostátních opatření s unijním právem, v daném případě se zásadou efektivity (viz obdobný rozsudek ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak Orłowski, C-188/09, Sb. rozh. s. I-7639, bod 30), je nicméně na Soudním dvoru, aby mu poskytl veškeré užitečné informace pro rozhodnutí sporu, který mu byl předložen (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 11. října 2001, Adam, C-267/99, Recueil, s. I-7467, bod 39, a výše uvedený rozsudek Eon Aset Menidjunt, bod 49).

52 Pro posouzení takové prekluzivní lhůty je třeba vzít v úvahu její celkovou délku, která se v projednávané věci rovná těm daňovým obdobím, mimo daňového období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. Jedno daňové období se podle vnitrostátních právních předpisů rovná jednomu měsíci.

53 I když taková prekluzivní lhůta sama o sobě neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet, jelikož články 167 a čl. 179 odst. 1 směrnice o DPH členským státům umožňují, aby po osobách povinných k dani požadovaly, aby uplatnily svůj nárok na odpočet v období, ve kterém vznikl, musí být její soulad se zásadou efektivity zkoumán ve světle všech okolností projednávané věci.

54 Relevantní mohou být i důvody, které vnitrostátního zákonodávce vedly ke změně uvedené lhůty, a to v tom, že mohou dokazovat případné zohlednění konkrétních obtíží, kterým čelí osoby povinné k dani při uplatnění svého nároku na odpočet, vnitrostátním zákonodávčem.

55 V tomto ohledu je možné uvést, že bulharský zákonodávce přistoupil k následnému prodloužení prekluzivní lhůty zaprvé tak, že v čl. 73a ZDDS stanovil možnost uplatnit nárok na odpočet v kontextu přenesení daňové povinnosti bez ohledu na to, zda byla lhůta stanovená v čl. 72 odst. 1 ZDDS dodržena, či nikoliv, pokud dodání nebylo zatajeno a údaje, které s ním souvisí, jsou dostupné v účetnictví, a zadruhé tím, že změnil uvedený čl. 72 odst. 1, aby umožnil uplatnění tohoto nároku na odpočet v případě jednoho z dvanácti daňových období následujících po poátečním období.

56 Předkládajícímu ostatně toho přísluší, aby ověřil, zda zápis do registru osob povinných k DPH musí být nutně proveden ve stejné prekluzivní lhůtě. Pokud se ukáže, že ano, musí být taková skutečnost zohledněna.

57 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, registrace jakožto podmínka uplatnění nároku na odpočet je považována za skutečnou provedením registrace, nikoliv dnem podání žádosti.

58 Skutečnost, zda uplatnění nároku na odpočet v takové prekluzivní lhůtě není v praxi znemožněno nebo nadměrně ztěženo, v důsledku toho závisí na délce registračního řízení.

59 Jak je uvedeno v bodu 40 tohoto rozsudku, společnost EMS totiž měla ve věci v povodním řízení k dispozici pouze jeden měsíc po datu provedení její registrace.

60 Je třeba uvést, že povinnost daňového poplatníka oznámit zahájení jeho činnosti, která je stanovena v článcích 213 a 214 směrnice o DPH, nezakládá nárok na odpočet, ale představuje formální požadavek pro účely kontroly (viz výše uvedený rozsudek Nidera Handelscompagnie, bod 50).

61 Formality předepsané členským státem, které musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit nárok na odpočet DPH, navíc nemohou přesáhnout meze toho, co je striktně nezbytné ke kontrole řádného uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti (rozsudek ze dne 30. září 2010, Uszodaépít, C-392/09, Sb. rozh. s. I-8791, bod 38).

62 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že základní zásada daňové neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým formálním požadavkům. Jakmile má tedy správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených plnění povinná odvést DPH, nemůže v případě nároku uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně ukládat další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (viz výše uvedené rozsudky Ecotrade, body 63 a 64, a Nidera Handelscompagnie, bod 22, jakož i rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Dankowski, C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009, bod 35).

63 Z toho vyplývá, že nedostatek registrace k DPH nezbavuje osobu povinnou k dani jejího nároku na odpočet, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky požadované pro uplatnění tohoto nároku.

64 V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 179 odst. 1 a články 180 a 273 směrnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání existenci takové prekluzivní lhůty omezující uplatnění nároku na odpočet, jako je lhůta dotčená v povodním řízení, za předpokladu, že v praxi neznemožuje nebo nadměrně ztěžuje uplatnění tohoto nároku. Takové posouzení přísluší předkládajícímu soudu, který může vzít v úvahu zejména později provedené následné prodloužení prekluzivní lhůty, jakož i délku registračního řízení pro účely DPH, které se musí uskutečnit ve stejné lhůtě, aby bylo možné uplatnit uvedený nárok na odpočet.

Ke druhé otázce

65 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na odpočet DPH a uložení zaplacení úroků, pokud daň byla odvedena opožděně.

66 Úvodem je třeba uvést, že tato otázka patrně nepřihlíží ke skutečnosti, zda je prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku na odpočet dodržena, či nikoliv.

67 V tomto ohledu je třeba připomenout, že i když členské státy mohou přijmout sankce za nedodržení povinnosti určených k zajištění přesného výběru daně a zamezení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaného cíle (viz, v tomto smyslu, výše uvedené rozsudky Ecotrade, body 65 a 67, jakož i Dankowski, bod 37).

68 V případě sankce spočívající v absolutním odepření nároku na odpočet je třeba zdůraznit, že společný systém DPH je – jak vyplývá z bodu 43 tohoto rozsudku – určen k zajištění dokonalé

neutrality daťové zátže všech hospodářských činností, která předpokládá, že osoba povinná k dani může odpočítat DPH splatnou nebo odvedenou v rámci všech svých hospodářských činností, v souladu s článkem 167 směrnice o DPH.

69 členské státy musejí, v souladu se zásadou proporcionality, využívat prostředky, které umožní účinně dosáhnout cíle boje proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, avšak zároveň co nejméně naruší cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy, jako je základní zásada nároku na odpočet DPH (viz rozsudek ze dne 10. června 2008, Sosnowska, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 23).

70 Vzhledem k velikosti významu, který má nárok na odpočet ve společném systému DPH, se taková sankce jeví jako nepřiměřená v případě, kdy nebyl prokázán žádný daňový únik nebo poškození rozpočtu členského státu.

71 Jak totiž vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 62 tohoto rozsudku, odpočet DPH na vstupu v zásadě musí být prozračen, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým formálním požadavkům. Jinak tomu může být tehdy, když má porušení těchto formálních požadavků za následek nemožnost předložit jistý důkaz o tom, že hmotněprávní požadavky byly naplněny (viz obdobný rozsudek ze dne 29. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 31).

72 Podle předkládajícího soudu však ve věci v původním řízení dodání zboží uvnitř Společenství nebylo zatajeno a údaje, které s ním souvisejí, jsou uvedeny v účtnictví osoby povinné k dani. Daňová správa měla informace, které jí v zásadě umožňovaly ověřit, zda jsou hmotněprávní podmínky skutečně splněny; ověření tohoto v každém případě přísluší předkládajícímu soudu.

73 členské státy mohou zajisté zatajení existence plnění uvnitř Společenství za určitých podmínek považovat za pokus o únik DPH a uplatňovat v takovém případě pokuty nebo peněžité sankce stanovené jejich vnitrostátním právem, pod podmínkou, že jsou přiměřené závažnosti zneužití (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Collée, bod 40).

74 Opožděné odvedení DPH však samo o sobě nemůže být postaveno na rovně daňovému úniku, který předpokládá, že dotčené plnění má navzdory dodržení podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici za výsledek získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčeného plnění je získání daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, Sb. rozh. s. I-1609, body 74 a 75, a výše uvedený rozsudek Klub, bod 49).

75 Úhrada úroků z prodlení může představovat vhodnou sankci, nejde-li nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle spočívajícího v zabránění daňovým únikům a zajištění správného výběru DPH, který je připomenut v bodě 67 tohoto rozsudku.

76 Jak vyplývá z bodu 68 a násl. tohoto rozsudku, může být taková sankce nepřiměřená, jestliže celková částka požadovaných úroků odpovídá částce odpovídající daně, čímž by osoba povinná k dani byla v zásadě zbavena svého nároku na odpočet. Posouzení přiměřené povahy sankce přísluší vnitrostátnímu soudu.

77 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na odpočet v případě opožděného odvedení DPH, ale nebrání výbĚru úroků z prodlení, s výhradou toho, že tato sankce dodrží zásadu proporcionality, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

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

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

- 1) Článek 179 odst. 1 a články 180 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání existenci takové prekluzivní lhůty omezující uplatnění nároku na odpočet, jako je lhůta dotčená v povodním řízení, za předpokladu, že v praxi neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění tohoto nároku. Takové posouzení přísluší předkládajícímu soudu, který může vzít v úvahu zejména později provedené následné prodloužení prekluzivní lhůty, jakož i délku registračního řízení pro účely daně z přidané hodnoty, které se musí uskutečnit ve stejné lhůtě, aby bylo možné uplatnit uvedený nárok na odpočet.
- 2) Zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na odpočet v případě opožděného odvedení daně z přidané hodnoty, ale nebrání výbĚru úroků z prodlení, s výhradou toho, že tato sankce dodrží zásadu proporcionality, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.