



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
YVESE BOTA
přednesené dne 17. února 2016 *

Věc C-518/14

**Senatex GmbH
proti
Finanzamt Hannover-Nord**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud
spolkové země Dolní Sasko, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Odpočet daně na vstupu —
Vystavení faktury bez daňového čísla nebo identifikačního čísla pro DPH — Právní úprava členského
státu vylučující opravu faktury s účinkem ex tunc“

1. Právní rámec projednávané věci tvoří směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty**. Konkrétně se otázky, které v projednávané věci vyvstávají, týkají účinku, který je třeba přiznat opravě chybné nebo neúplné faktury, na okamžik, ve kterém může být uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a dále toho, zda taková oprava může být časově omezena.
2. V tomto stanovisku objasním, proč jsem toho názoru, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které oprava faktury, která se týká povinného údaje, konkrétně identifikačního čísla pro DPH, nemá zpětný účinek, takže nárok na odpočet DPH může být uplatněn výlučně za rok, ve kterém byla původní faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterém byla tato faktura vystavena.
3. V tomto ohledu uvedu důvody, pro které zastávám názor, že členské státy mohou stanovit opatření sankcionující nedodržení povinných údajů za podmínky, že tato opatření respektují zásadu proporcionality, jakož i opatření, která časově omezují možnost opravit chybnou nebo neúplnou fakturu za předpokladu, že se tato opatření uplatní stejně na obdobné nároky v daňové oblasti, které jsou založeny na vnitrostátním právu, a na nároky založené na unijním právu (zásada rovnocennosti) a že v praxi neznemožňují nebo nepřiměřeně neztěžují výkon nároku na odpočet (zásada efektivity).

* Původní jazyk: francouzština.

** Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“.

I – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

5. Článek 167 této směrnice stanoví:

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

6. Článek 168 písm. a) uvedené směrnice má následující znění:

„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“.

7. Článek 178 písm. a) směrnice o DPH 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“.

8. Článek 179 této směrnice stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.

Členské státy však mohou požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují příležitostně plnění uvedená v článku 12, byl nárok na odpočet daně uplatněn pouze v okamžiku dodání.“

9. Článek 219 uvedené směrnice stanoví:

„Za fakturu se považuje i každý doklad nebo sdělení, které mění původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje.“

10. Článek 226 směrnice o DPH zní takto:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

- 3) identifikační číslo pro DPH uvedené v článku 214, pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu;

[...]“

11. Článek 239 této směrnice zní:

„Jestliže členské státy využijí možnost stanovenou v čl. 272 odst. 1 prvním pododstavci písm. b) a upustí od přidělení identifikačního čísla pro DPH osobám povinným k dani, které neuskutečňují žádné z plnění uvedených v člancích 20, 21, 22, 33, 36, 138 a 141, je třeba namísto tohoto identifikačního čísla, které nebylo dodavateli, poskytovateli, pořizovateli nebo zákazníkovi přiděleno, použít jiné číslo, zvané daňové registrační číslo, definované dotýčným členským státem.“

B – Německé právo

12. Ustanovení § 15 odst. 1 první věty bodu 1 zákona z roku 2005 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 2005)***, ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG“), stanoví, že podnikatel může z titulu daní zaplacených na vstupu odpočíst daň splatnou ze zákona za dodání a jiná plnění, která byla pro potřeby jeho podniku poskytnuta jiným podnikatelem. Toto ustanovení kromě toho uvádí, že uplatnění nároku na odpočet je podřízeno tomu, že podnikatel má fakturu vystavenou v souladu s ustanoveními § 14 a § 14a UStG. Taková faktura musí obsahovat zejména všechny údaje uvedené v § 14 odst. 4 UStG.

13. Částky daně odvedené na vstupu lze odečíst pouze ve zdaňovacím období, v němž byly splněny všechny hmotněprávní podmínky ve smyslu § 15 odst. 1 UStG.

14. Podle § 31 odst. 5 prováděcího nařízení k UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ve znění použitelném na spor v původním řízení, může být faktura opravena, pokud neobsahuje všechny údaje stanovené v § 14 odst. 4 a § 14a UStG nebo pokud jsou údaje, které v ní jsou uvedeny, nesprávné. Za tímto účelem postačí, aby byly předány pouze chybějící nebo opravené údaje, a to v dokumentu, který se konkrétně a jednoznačně vztahuje k faktuře. Na tuto opravu se vztahují stejné požadavky na formu a obsah, jako jsou požadavky, které jsou stanoveny v § 14 UStG.

15. Ve zvláštních případech nesprávného nebo nepodloženého údaje týkajícího se DPH se *per analogiam* použije ustanovení § 17 odst. 1 UStG. Podle tohoto ustanovení nemá oprava faktur zpětný účinek, ale platí pro období, v němž je opravená faktura předána odběrateli, nebo pro období, v němž je vyhověno žádosti o opravu poté, co se vyloučí možné ohrožení daňových příjmů.

16. Předkládající soud rovněž vysvětluje, že pokud je odpočet odepřen z důvodu neuvedení nebo nepřesnosti některých údajů na faktuře, nárok na odpočet může vzniknout na základě opravy faktury, a to v okamžiku opravy. V tomto případě příjmy vybrané finančními orgány spravujícími DPH zůstávají stejné. Naopak, pro podnikatele z toho může vyplynout zvýšení daňového dluhu. Pokud je totiž odpočet daně odepřen až o několik let později, například v rámci kontroly na místě, povedou úroky z prodlení stanovené v § 233a zákona o daních a poplatcích (Abgabenordnung), ve znění platném v období dotčeném v původním řízení, ke značné finanční zátěži.

II – Skutkové okolnosti sporu v původním řízení

17. Společnost Senatex GmbH (dále jen „Senatex“) provozuje velkoobchod s textilem. V letech 2008–2011 uvedla v daňových přiznáních odpočet daně zaplacené na vstupu na základě vyúčtování provizí, které vyplatila svým obchodním zástupcům, jakož i faktur vystavených reklamní agenturou (dále společně „sporné faktury“).

*** BGBl. 2005 I, s. 386.

18. Finanzamt Hannover-Nord (daňový úřad Hannover-sever) v období od 11. ledna do 17. května 2013 provedl u společnosti Senatex daňovou kontrolu týkající se let 2008–2011. Při této kontrole bylo zjištěno, že sporné faktury předložené za účelem odpočtu daně odvedené na vstupu nebyly řádně vystaveny ve smyslu § 15 odst. 1 a § 14 odst. 4 UStG. Tyto faktury totiž neobsahovaly daňové číslo ani identifikační číslo pro účely DPH ani dotyčných obchodních zástupců ani reklamní agentury ať již na samotných fakturách nebo v připojených dokumentech.

19. Společnost Senatex dne 2. května 2013, tedy v období kontroly, opravila vyúčtování provizí pouze za roky 2009–2011, a to tak, že doplnila údaj o daňovém čísle nebo identifikačním čísle pro účely DPH u každého z dotyčných obchodních zástupců. Faktury reklamní agentury byly též obdobně opraveny za roky 2009–2011.

20. Finanzamt Hannover-Nord navzdory těmto opravám vydal dne 2. července 2013 dodatečné daňové výměry za roky 2008–2011, ve kterých uvedl, že odpočty daně zaplacené na vstupu z titulu sporných faktur nemohou být za roky 2009–2011 provedeny z důvodu, že podmínky těchto odpočtů byly splněny teprve v okamžiku provedení oprav, tedy v průběhu roku 2013, a nikoliv v letech 2009–2011.

21. Společnost Senatex se proti těmto dodatečným daňovým výměrům odvolala. V průběhu tohoto řízení o odvolání bylo mimoto zjištěno, že nevyhotovila opravy sporných faktur za rok 2008. Dne 11. února 2014 tudíž společnost Senatex opravila vyúčtování provizí za rok 2008, a to tak, že doplnila o údaj o daňovém čísle nebo identifikačním čísle pro DPH u dotyčných obchodních zástupců. Faktury reklamní agentury týkající se uvedeného roku 2008 byly rovněž obdobně opraveny.

22. Finanzamt Hannover-Nord rozhodnutím ze dne 3. března 2014 své stanovisko potvrdil, máje za to, že podmínky pro odpočty daně zaplacené na vstupu z titulu sporných faktur byly splněny teprve v okamžiku oprav těchto faktur, ke kterým došlo v letech 2013 a 2014. Podle jeho názoru není možné, aby se oprava faktury vztahovala zpětně na okamžik poskytnutí plnění, a byl by jí tak přiznán účinek *ex tunc*.

23. Společnost Senatex podala dne 5. března 2014 žalobu proti tomuto rozhodnutí k předkládajícímu soudu. Domnívá se totiž, že opravy faktur mají zpětný účinek, a to konkrétně pro roky 2008–2011, jelikož tyto opravy byly provedeny před posledním správním rozhodnutím, jmenovitě rozhodnutím ze dne 3. března 2014. Navrhla tak předkládajícímu soudu, aby zrušil dodatečné daňové výměry vydané Finanzgericht Hannover–Nord pro roky 2008–2011.

III – Předběžné otázky

24. Vzhledem k tomu, že Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko) má pochybnosti ohledně toho, jak je třeba vykládat rozsudky Soudního dvora, jakož i ustanovení směrnice o DPH, rozhodl se řízení přerušit a položit následující předběžné otázky:

- „1) Je účinek *ex nunc* prvního vystavení faktury, který byl Soudním dvorem zakotven v jeho rozsudku Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), relativizován rozsudky Pannon Gép Centrum (ECLI:EU:C:2010:441), jakož i Petroma Transport a další (C-271/12, EU:C:2013:297) v případě doplnění neúplné faktury – jak je tomu v dotčeném v projednávané věci – protože Soudní dvůr chtěl v takovém případě v konečném důsledku připustit zpětný účinek?
- 2) Jaké minimální požadavky musí být stanoveny pro fakturu, která může být opravena, aby mohla mít zpětný účinek? Musí již původní faktura obsahovat daňové číslo nebo identifikační číslo pro DPH, nebo může být o tento údaj doplněna později s tím důsledkem, že odpočet daně zaplacené na vstupu uskutečněný na základě původní faktury zůstane zachován?

- 3) Je oprava faktur provedena včas, pokud k ní dojde teprve v rámci řízení o stížnosti směřující proti rozhodnutí (dodatečnému daňovému výměru) daňového orgánu?“

IV – Má analýza

25. Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu ve skutečnosti je, zda ustanovení článku 167, čl. 178 písm. a), článku 179 a čl. 226 bodu 3 směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které oprava faktury, která se týká povinného údaje, konkrétně identifikačního čísla pro účely DPH, nemá zpětný účinek, takže nárok na odpočet může být uplatněn pouze za rok, ve kterém byla původní faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterém byla tato faktura vystavena.

26. Předkládající soud se svou třetí otázkou táže, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle které se nárok na odpočet DPH odepře osobě povinné k dani, pokud k opravě faktury týkající se povinného údaje dojde po přijetí rozhodnutí o odepření odpočtu DPH z důvodu, že tento údaj byl původně opomenut.

27. První a druhá otázka mne vedou k tomu, abych se zabýval důsledky opravy faktury na okamžik, kdy může být uplatněn nárok na odpočet. Podle německé právní úpravy má totiž oprava faktury za následek uplatnění nároku na odpočet výlučně za rok, ve kterém byla původní faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterém byla tato faktura vystavena.

28. Podle německé vlády z ustanovení směrnice o DPH vyplývá, že nárok na odpočet může být uplatněn pouze tehdy, pokud jsou současně splněny dvě podmínky. Nárok na odpočet musí vzniknout ve smyslu článku 167 této směrnice a osoba povinná k dani musí dále splňovat podmínky stanovené v článku 178 této směrnice, mezi které patří podmínka mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238 až 240 uvedené směrnice. Při opravě faktury jsou však tyto dvě podmínky splněny teprve v okamžiku této opravy, a nikoliv v době vystavení původní faktury. Z toho vyplývá, že nárok na odpočet může být uplatněn teprve v okamžiku opravy.

29. Tento názor nesdílím, a to z následujících důvodů.

30. Podle ustálené judikatury je nárok na odpočet základní zásadou společného systému DPH, v zásadě nemůže být omezen a uplatňuje se bezprostředně u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu****. Nárok na odpočet tak má bezprostřední a globální povahu. Kromě toho účelem režimu odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností, jak Soudní dvůr pravidelně připomíná. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, a to bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH*****.

31. Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik tohoto nároku jsou uvedeny v čl. 168 písm. a) této směrnice. Proto, aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je tedy třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani*****.

**** Viz rozsudek PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, bod 26 a citovaná judikatura).

***** Viz rozsudek PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, bod 27 a citovaná judikatura).

***** Viz rozsudek PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).

32. Pokud jde o podmínky uplatnění nároku na odpočet, tyto podmínky jsou vyjmenovány v článku 178 směrnice o DPH. Osoba povinná k dani musí zejména mít fakturu vystavenou v souladu s článkem 226 této směrnice*****, na které musí být mimo jiné uvedeno identifikační číslo pro DPH*****.

33. Tyto podmínky, které musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit svůj nárok na odpočet, byly Soudním dvorem kvalifikovány jako „formální podmínky“*****. Nepředstavují podmínky, které musí být splněny, aby nárok na odpočet DPH vznikl, ale umožňují daňovým orgánům, aby disponovaly všemi informacemi, které jsou nezbytné pro výběr DPH, jakož i pro výkon jejich kontroly za účelem zabránění daňovým únikům*****.

34. Například v případě, kdy daňové orgány při kontrole ve vyhotovení faktury zjistí chyby nebo chybějící údaje, osoba povinná k dani má možnost tuto fakturu opravit za účelem uplatnění svého nároku na odpočet. Tato možnost je uvedena v článku 219 směrnice o DPH, který stanoví, že se „[z]a fakturu se považuje i každý doklad nebo sdělení, které mění původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje“. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že tato směrnice nezakazuje provedení opravy chybných faktur*****.

35. Otázkou však zůstává, jaké jsou časové účinky opravy faktury na nárok na odpočet DPH.

36. V tomto ohledu předkládající soud uvádí rozsudky Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268); Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), jakož i Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297). Pokud jde o dva posledně uvedené rozsudky, je sice pravda, že se týkají opravy faktury za účelem uplatnění nároku na odpočet, avšak nezabývaly se otázkou časového účinku takové opravy na uplatnění nároku na odpočet.

37. V rozsudku Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) se jednalo o otázku, zda ustanovení směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle které byl nárok na odpočet DPH odepřen v případě, kdy faktura za zboží dodané nebo služby poskytnuté osobě povinné k dani původně obsahovala chybný údaj, jehož následná oprava nebyla v souladu se všemi podmínkami stanovenými použitelnými vnitrostátními právními normami*****. Soudní dvůr tak musel rozhodnout, zda oprava faktury pro účely uplatnění nároku na odpočet byla možná a zda členské státy mají možnost stanovit podmínky vedle věcných hmotněprávních a formálních podmínek stanovených ve směrnici o DPH, v uvedené věci nepřerušené číslování opravené faktury*****. Soudní dvůr ve svém rozsudku Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297) připomněl, že společný systém DPH nezakazuje provedení oprav chybných faktur, ale rozhodl, že pokud jde o spor dotčený ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, nezbytné informace určené k doplnění a opravě faktur byly dodány až poté, co správce daně přijal své rozhodnutí o odepření nároku na odpočet DPH, takže faktury předložené uvedenému správci daně před přijetím tohoto rozhodnutí nebyly ještě opraveny, aby tak správci daně umožnily zajistit správný výběr DPH, jakož i jeho kontrolu*****. Je tedy třeba konstatovat, že se rozsudky Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), jakož i Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297) nevyjadřují k otázce zpětného účinku opravy faktury na uplatnění nároku na odpočet.

***** Viz článek 178 písm. a) uvedené směrnice.

***** Viz článek 226 bod 3 směrnice o DPH.

***** Viz rozsudky Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 25); Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 41), a PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 29).

***** Pokud jde o další povinnosti, které členské státy mohou stanovit pro zajištění správného výběru DPH a zabránění daňovým únikům, viz rozsudky Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, body 49 a 50), jakož i VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 44 a 45).

***** Rozsudky Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, body 43 až 45), jakož i Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

***** Viz bod 36 uvedeného rozsudku.

***** Viz body 42 až 45 uvedeného rozsudku.

***** Viz body 21, 34 a 35 uvedeného rozsudku.

38. Pokud jde o použití judikatury vycházející z rozsudku Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) na podporu tvrzení německé vlády, jsem toho názoru, že je třeba její použití vyloučit. V uvedeném rozsudku totiž Soudní dvůr uvedl, že nárok na odpočet DPH musí být uplatněn za zdaňovací období, ve kterém byly splněny dvě podmínky vyžadované čl. 18 odst. 2 prvním pododstavcem šesté směrnice 77/388/EHS ***** . Jinými slovy, doplnil Soudní dvůr, dodání zboží nebo poskytnutí služeb musí být uskutečněno a osoba povinná k dani musí mít fakturu ***** . V uvedené věci však společnost Terra Baubedarf-Handel GmbH neměla v okamžiku uplatnění nároku na odpočet DPH fakturu za služby, které jí byly poskytnuty v rámci její činnosti. Nemohla tudíž uskutečnit platbu a tuto DPH tak v období pro odpočet daně nezaplatila. V uvedeném případě DPH nemohla být považována za daň zatěžující dané plnění ***** . Z tohoto důvodu Soudní dvůr rozhodl, že je nezbytné, aby byly splněny dvě podmínky vyžadované v čl. 18 odst. 2 prvním pododstavci šesté směrnice 77/388, aby byla dodržena zásada, že nárok na odpočet musí být uplatněn bezprostředně pro všechny daně zatěžující plnění uskutečněná na vstupu.

39. Věc, ve které byl vydán rozsudek Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), se tedy liší od projednávané věci, jelikož společnost Senatex, na rozdíl od společnosti Terra Baubedarf-Handel GmbH, měla faktury k dispozici v okamžiku uplatnění svého nároku na odpočet a zaplatila DPH na vstupu. Tato daň tedy zatížila plnění uskutečněné na vstupu v rámci hospodářské činnosti společnosti Senatex. Uvedeného rozsudku se tedy podle mne nelze v projednávané věci dovolávat za účelem tvrzení, že Soudní dvůr zakázal zpětný účinek nároku na odpočet DPH po opravě faktury.

40. Jsem toho názoru, že rozsudek Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) naproti tomu podporuje opačnou tezi. V bodě 35 uvedeného rozsudku totiž Soudní dvůr navazuje na ustálenou judikaturu, podle které se nárok na odpočet DPH uplatňuje bezprostředně pro všechny daně, které zatěžují plnění provedená na vstupu. Článek 179 první pododstavec směrnice o DPH stanoví, že „osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle článku 178“.

41. Bezprostřednost odpočtu směřuje zejména k zajištění neutrality společného systému DPH a k tomu, aby osoby povinné k dani nebyly vystaveny finančnímu riziku spočívajícímu v tom, že ponesou tuto daňovou zátěž zcela nebo zčásti ***** . Z tohoto důvodu se podle článku 179 směrnice o DPH musí období, ve kterém bylo zatíženo pořízené zboží nebo poskytnuté služby, čímž vznikl nárok na odpočet, shodovat s obdobím, za které se nárok na odpočet uplatňuje. Tato zásada je v této směrnici zmírněna pouze jednou, a to v případě, kdy členské státy mohou osobám povinným k dani, které uskutečňují pouze příležitostná plnění uvedená v článku 12 uvedené směrnice, uložit, aby nárok na odpočet uplatňovaly pouze v okamžiku dodání ***** ; o takový případ se však v projednávané věci nejedná.

42. Pokud by oprava faktury měla mít za následek uplatnění nároku na odpočet výlučně za období, ve kterém byla tato oprava provedena, a nikoliv za období, ve kterém byla tato faktura vystavena a uhrazena, jako ve věci v původním řízení, bylo by to v rozporu se zásadou, podle které je tento nárok bezprostřední povahy. Osoba povinná k dani by kromě toho byla vystavena nezanedbatelnému riziku, jelikož – vzhledem k tomu, že daňové orgány mají za to, že osoba povinná k dani nemůže

***** Šestá směrnice Rady 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).

***** Toto ustanovení bylo nahrazeno čl. 179 prvním pododstavcem směrnice o DPH.

***** Rozsudek Terra Baubedarf-Handel (C 152/02, EU:C:2004:268, bod 34).

***** Rozsudek Terra Baubedarf-Handel (C 152/02, EU:C:2004:268, bod 35).

***** Pokud jde o převod nadměrného odpočtu do následujícího zdaňovacího období, viz rozsudek Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 45 a citovaná judikatura).

***** Viz článek 179 druhý pododstavec směrnice o DPH.

uplatnit svůj nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu před opravou faktury – mohla by jí být uložena povinnost zaplatit úroky z prodlení, jak to ostatně stanoví daňový zákoník, a to i navzdory tomu, že členskému státu nevznikla žádná daňová ztráta, jelikož daňové příjmy zůstávají v konečném důsledku stejné *****.

43. Nezpochybňuji však význam faktury ve společném systému DPH. Je druhem důkazu, který umožňuje výběr DPH nebo její odpočet. Podnikatel, který fakturuje prodej zboží nebo poskytnutí služby, tedy vystavuje fakturu s DPH a tuto daň vybírá na účet státu. Stejně tak tato faktura osobě povinné k dani, která DPH zaplatila, umožní její zaplacení dokázat, a tudíž DPH odpočíst. Konkrétně identifikační číslo pro účely DPH daňovým orgánům umožňuje snadnější výběr DPH tím, že identifikují dotyčnou osobu povinnou k dani, a kontrolu, zda k plnění skutečně došlo, za účelem boje proti daňovým únikům.

44. Nicméně, jak již Soudní dvůr soudní dvůr opakovaně rozhodl, základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nesplnily některé formální požadavky *****.
Tato judikatura se tím spíše uplatní v projednávané věci, jelikož neuvedení identifikačního čísla pro DPH bylo napraveno osobou povinnou k dani, která provedla opravu faktur, čímž dodržela též formální požadavky stanovené unijním právem.

45. Jestliže jsou členské státy v tomto ohledu povinny prověřovat daňová přiznání osob povinných k dani a kontrolovat všechny relevantní dokumenty za účelem výpočtu výše daně nebo ověřit, zda k plnění skutečně došlo, nic jim nebrání v tom, aby stanovily sankce za nedodržení těchto formálních požadavků. Takto uložená sankce totiž může mít odrazující povahu, která slouží k zajištění efektivity povinnosti uvádět na faktuře povinné údaje stanovené směrnicí o DPH, může osobu povinnou k dani motivovat k větší pečlivosti v budoucnu a může zohlednit administrativní náklady vynaložené v důsledku chybějících údajů a opravy, která byla nutná k odstranění vad této faktury *****.
Členské státy jsou však povinny vykonávat tuto pravomoc v souladu s unijním právem, a zejména se zásadou proporcionality.

46. Německá vláda při jednání uvedla, že oddálení nároku na odpočet a uložení úroků z prodlení osobě povinné k dani, která nesplnila svou povinnost, jako ve sporu v původním řízení, nahrazuje sankci. Já jsem však toho názoru, že tato sankce porušuje zásadu proporcionality. Povinné údaje na faktuře, mezi něž patří identifikační číslo pro DPH, totiž mají daňovým orgánům umožnit správný výběr DPH a kontrolu za účelem předcházení daňovým únikům. Jak přitom bylo uvedeno při jednání, není mi zřejmé, jak by v takovém případě daňové orgány mohly rozlišit mezi osobou povinnou k dani jednající v dobré víře a osobou dopouštějící se daňového úniku. Ostatně pro osobu dopouštějící se daňového úniku je snazší uvést falešné identifikační číslo pro účely DPH a spoléhat přitom na to, že její daňové přiznání nebude kontrolováno, než aby je nepředložila vůbec, což by naopak upoutalo pozornost daňových orgánů a podnítilo je k tomu, aby u ní provedly kontrolu. Představme si však osobu povinnou k dani jednající v dobré víře, jejíž faktura předložená v jejím daňovém přiznání neobsahuje identifikační číslo pro účely DPH. Taková osoba povinná k dani bude velmi pravděpodobně podrobena kontrole daňových orgánů a může se ocitnout ve stejné situaci jako společnost Senatex –

***** Viz bod 5 předkládacího rozhodnutí.

***** Viz rozsudky Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, body 50 a 51), jakož i Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43). Pokud jde o povinnost prohlášení o zahájení zdanitelné činnosti, rovněž viz rozsudek Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, body 33 a 36), a pokud jde o nesrovnalosti týkající se účetnictví a daňového přiznání mající vliv na plnění, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, viz rozsudek Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

***** V tomto ohledu uvádím, že některé členské státy takové pokuty stanoví (viz článek 70 belgického zákoníku DPH, článek 77 lucemburského zákona o dani z přidané hodnoty nebo článek 1737 francouzského obecného daňového zákoníku).

tedy její nárok na odpočet bude oddálen a budou jí uloženy úroky z prodlení, což bude mít nezanedbatelné finanční důsledky. Takový systém podle mne postrádá právní jistotu a není vhodný pro efektivní boj s daňovými úniky. Dále by mohl vést k tomu, že sankce budou ukládány stejně osobě povinné k dani jednající v dobré víře jako osobě dopouštějící se daňového úniku.

47. Jsem toho názoru, že k tomu, aby se zamezilo zneužitím, členské státy mohou rovněž stanovit opatření časově omezující možnost předložení opravných faktur. To mne přivádí ke třetí otázce předkládajícího soudu, kterou se uvedený soud táže Soudního dvora, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle které se nárok na odpočet odepře osobě povinné k dani, pokud k opravě faktury, která se týká povinného údaje, dojde po přijetí rozhodnutí o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu, že tento údaj byl původně opomenut.

48. Zavedení opatření stanovících lhůtu za účelem časového omezení opravy chybných nebo neúplných faktur není směrnicí o DPH upraveno. Proto soudím, že členským státům přísluší, aby taková opatření stanovily ve svém vnitrostátním právu. Členské státy musí zajistit, aby zavedená opatření respektovala zásady rovnocennosti a efektivity.

49. V projednávané věci se zákaz jakékoliv opravy po přijetí rozhodnutí správce daně, kterým byl odepřen nárok na odpočet, může jevit nepřiměřený a v praxi může uplatnění takového nároku znemožňovat nebo nepřiměřeně ztěžovat.

50. Někdy – ponecháme-li stranou případy daňového úniku – se totiž osoba povinná k dani může o neuvedení povinného údaje na faktuře nebo o jeho nesprávnosti dozvědět teprve ve fázi opravného daňového výměru. Pokud by byly po vydání takového rozhodnutí, jako je opravný daňový výměr, zakázány jakékoliv opravy, mohlo by to jednoduše vést k tomu, že bude odmítnuta jakákoliv oprava nesprávné nebo neúplné faktury. To by mohlo vést k závažnému důsledku, kdy by osoba povinná k dani byla zbavena svého nároku na odpočet daně, který je základním právem umožňujícím zajištění zásady daňové neutrality, a to tím spíše že se chyby nebo neuvedení údajů může často dopustit osoba, která fakturu vystavila, tedy prodávající zboží nebo poskytovatel služeb.

51. Jsem tedy toho názoru, že v tomto ohledu je třeba rozsudek Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297) do značné míry relativizovat *****.

52. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy jsem toho názoru, že článek 167, čl. 178 písm. a), článek 179 a čl. 226 bod 3 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které oprava faktury, která se týká povinného údaje, konkrétně identifikačního čísla pro účely DPH, nemá zpětný účinek, takže nárok na odpočet DPH může být uplatněn pouze za rok, ve kterém byla faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterém byla tato faktura vystavena. Členské státy mohou v této souvislosti upravit opatření ukládající sankce za neposkytnutí povinných údajů za podmínky, že dodržují zásadu proporcionality, jakož i opatření časově omezující možnost opravit chybnou nebo neúplnou fakturu, a to za předpokladu, že se tato opatření uplatní stejně na obdobné nároky v daňové oblasti, které jsou založeny na vnitrostátním právu, a na nároky založené na unijním právu (zásada rovnocennosti) a že v praxi neznemožňují nebo nepřiměřeně neztěžují uplatnění nároku na odpočet (zásada efektivit).

***** V citovaném rozsudku Soudní dvůr uvedl, že „je třeba připomenout, že společný systém DPH nezakazuje provádět opravu chybných faktur. Jestliže jsou tedy splněny veškeré věcné hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH a osoba povinná k dani *dotyčného orgánu* ještě *před vydáním rozhodnutí* předložila opravenou fakturu, nelze jí v zásadě tento nárok odeprýt z důvodu, že původní faktura obsahovala chybu“ (kurzíva provedena autorem stanoviska).

V – Závěry

53. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na otázky položené Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko) takto:

„Článek 167, čl. 178 písm. a), článek 179 a čl. 226 bod 3 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které oprava faktury, která se týká povinného údaje, konkrétně identifikačního čísla pro účely DPH, nemá zpětný účinek, takže nárok na odpočet DPH může být uplatněn pouze za rok, ve kterém byla faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterém byla tato faktura vystavena.“ Členské státy mohou v této souvislosti upravit opatření ukládající sankce za neposkytnutí povinných údajů za podmínky, že dodržují zásadu proporcionality, jakož i opatření časově omezující možnost opravit chybnou nebo neúplnou fakturu, a to za předpokladu, že se tato opatření uplatní stejně na obdobné nároky v daňové oblasti, které jsou založeny na vnitrostátním právu, a na nároky založené na unijním právu (zásada rovnocennosti) a že v praxi neznemožňují nebo nepřiměřeně neztěžují uplatnění nároku na odpočet (zásada efektivity).