



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 30. listopadu 2017¹

Věc C-8/17

**Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
proti
Flexipiso – Pavimentos SA**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supremo Tribunal de Justiça (Nejvyšší soud, Portugalsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Odpočet daně na vstupu – Omezení odpočtu daně na vstupu – Vznik nároku na odpočet daně na vstupu“

I. Úvod

1. Soudnímu dvoru se v tomto řízení předkládá v rámci občanskoprávního sporu o výši kupní ceny, kterou je třeba zaplatit, otázka týkající se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).
2. Obě smluvní strany při uzavření smlouvy vycházely z použití snížené sazby DPH. Po pozdějším stanovení správné zákonné sazby daně správcem daně se jedná o to, zda poskytovatel může tuto částku ještě následně požadovat od žalované příjemkyně plnění. Žalovaná to odmítá, protože již nemůže uplatnit odpočet daně na vstupu, jelikož lhůta pro uplatnění tohoto nároku již uplynula.
3. Soudní dvůr se musí nyní v tomto řízení a v řízení ve věci Volkswagen AG², které je mu obsahově podobné, vyjádřit k tomu, kdy vzniká nárok na odpočet daně na vstupu v plné (to znamená objektivně správné) výši. V úvahu připadá vznik tohoto nároku již v okamžiku poskytnutí plnění a obdržení faktury, i když tato vykazuje příliš nízkou částku daně (v projednávaném případě v roce 2008). Alternativou je vznik tohoto nároku v plné výši teprve při vystavení faktury, která vykazuje správnou (vyšší) částku daně (v projednávaném případě v roce 2012).
4. Toto řízení je třeba posuzovat v souvislosti s věcmi Barlis 06³ a Senatex⁴. V těchto řízeních Soudní dvůr rozhodl, že chybná faktura nemá vliv na vznik nároku na odpočet daně na vstupu. Soudní dvůr má nyní v tomto případě možnost tuto judikaturu dále rozvinout.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Věc C-533/16 – Volkswagen AG.

3 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

4 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Článek 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty⁵ stanoví:

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

- a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

6. Článek 178 této směrnice zní:

„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 hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;

[...]“

7. Článek 226 směrnice obsahuje následující ustanovení:

„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:

[...]

- 10) výši daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepřipouští;

[...]“

B. Portugalské právo

8. V portugalském právu stanoví článek 7 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „CIVA“) toto:

„1. Aniž jsou dotčena ustanovení obsažená v následujících odstavcích, daň se stává splatnou a zdanitelné plnění je uskutečněno:

- a) v případě převodu zboží v okamžiku, kdy je zboží poskytnuto nabyvateli“.

5 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

Článek 8 CIVA stanoví:

„1. Aniž jsou dotčena ustanovení obsažená v předchozím článku, pokud v souvislosti s převodem zboží nebo poskytnutím služeb vznikne povinnost vystavit fakturu nebo rovnocenný doklad podle článku 29, daň se stává splatnou:

a) za předpokladu, že je dodržena lhůta stanovená pro vystavení faktury nebo rovnocenného dokladu, v okamžiku jejich vystavení“.

9. Článek 36 CIVA kromě toho upravuje:

„[...]

5. Faktury nebo rovnocenné doklady musí být opatřeny datem a číslovány v posloupném pořadí a musí obsahovat následující údaje:

[...]

d) použitelné sazby daně a dlužnou částku daně“.

10. Lhůtu pro výkon nároku na odpočet definuje článek 98 CIVA: „[...]

2. Aniž jsou dotčena ustanovení obsažená ve zvláštních předpisech, nárok na odpočet nebo na vrácení přeplatku na dani může být uplatněn pouze během čtyř let následujících po vzniku nároku na odpočet, respektive po zaplacení přeplatku na dani.“

III. Spor v původním řízení

11. V období od února 2008 do května 2010 prodala žalobkyně v původním řízení před vnitrostátním soudem, společnost Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (dále jen „Biosafe“), žalované, společnosti Flexipiso – Pavimentos, SA, pryžové granule za celkovou částku 664 538,77 eura, přičemž účtovala sníženou DPH v sazbě 5 %.

12. V roce 2011 bylo na základě daňové kontroly za zdaňovací období 2008 až 2010 zjištěno, že žalobkyně měla použít sazbu DPH ve výši 21 %. Orgán daňové správy následně vydal dodatečný daňový výměr odpovídající rozdílu ve výši 100 906,50 eura, který žalobkyně odvedla státu.

13. Žalobkyně zaslala žalované dne 24. října 2012 výzvu k úhradě ve výši rozdílu, žalovaná jej nicméně odmítla zaplatit.

14. Občanskoprávní žalobou se žalobkyně domáhá toho, aby jí žalovaná ještě tuto částku zaplatila. Žalovaná může podle žalobkyně později od správce daně požadovat vrácení částky, kterou má zaplatit, protože po platbě žalobkyni bude mít nárok na odpočet daně na vstupu.

15. Naproti tomu žalovaná uvádí, že čl. 98 bod 2 CIVA stanoví lhůtu čtyř let k tomu, aby nabyvatel uplatnil nárok na odpočet přenesené DPH zaplacené na vstupu. Tato lhůta v okamžiku obdržení výzvy k úhradě – která má podle předkládajícího soudu všechny předpoklady pro to, aby byla považována za fakturu ve smyslu právních předpisů o DPH – již uplynula.

16. Soud v prvním stupni, jakož i Tribunal da Relação de Lisboa (Odvolací soud v Lisabonu, Portugalsko), zastávaly názor, že okamžikem počátku běhu lhůty, a tedy okamžikem vzniku nároku na odpočet daně na vstupu, je vystavení původních faktur v roce 2008, a nikoliv vystavení opravených dokladů v říjnu 2012. Proto soudy nižší instance žalobu zamítly, načež žalobkyně podala kasační opravný prostředek u Supremo Tribunal de Justiça (Nejvyšší soud, Portugalsko).

IV. Řízení před Soudním dvorem

17. Supremo Tribunal de Justiça (Nejvyšší soud, Portugalsko) předložil Soudnímu dvoru následující otázku:

- „1. Brání směrnice 2006/112/ES, zvláště pak články 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 a 219 této směrnice, a zásada neutrality takové právní úpravě, z níž vyplývá, že v situaci, kdy u převodce zboží, který je plátcem DPH, byla provedena daňová kontrola, na základě níž bylo konstatováno, že sazba DPH, kterou v dané době převodce uplatnil, byla nižší než sazba, kterou měl uplatnit, a tento převodce zaplatil dodatečně vyměřenou daň státu a má nyní v úmyslu získat příslušnou částku od nabyvatele, který je rovněž plátcem DPH, začíná lhůta, v níž má nabyvatel uplatnit nárok na odpočet výše uvedené dodatečně vyměřené daně, běžet v okamžiku vystavení původních faktur, a nikoli v okamžiku, kdy byly vystaveny nebo přijaty opravené doklady?
2. Pokud bude odpověď na předchozí předběžnou otázku záporná, brání tatáž směrnice a zvláště tytéž články a zásada neutrality takové právní úpravě, z níž vyplývá, že po obdržení dokladů, které byly vystaveny za účelem opravy původních faktur na základě daňové kontroly a zaplacení dodatečně vyměřené daně státu a kterými je vymáhána platba výše uvedené dodatečně vyměřené daně, v okamžiku, kdy již uplynula výše uvedená lhůta pro uplatnění nároku na odpočet, je legitimní, aby nabyvatel odmítl tuto platbu provést, na základě toho, že nemožnost provedení odpočtu dodatečně vyměřené daně odůvodňuje odmítnutí přenesení této daně?“

18. K této otázce předložily v rámci řízení před Soudním dvorem písemná vyjádření Portugalská republika, společnost Biosafe, jakož i Evropská komise.

V. Právní posouzení

A. K přípustnosti předběžných otázek

19. Portugalská republika považuje druhou předběžnou otázku za nepřijatelnou. Obě předběžné otázky jsou zvláštní tím, že pro předkládající soud vyvstávají v rámci občanskoprávního řízení, ve kterém se účastníci řízení v konečném důsledku přou o výši protiplnění. Výše protiplnění je primárně otázkou (občanskoprávního) výkladu smlouvy mezi jejími stranami a nespadá do pravomoci Soudního dvora. Rovněž otázka, zda vůbec přichází do úvahy dodatečné zvýšení dohodnutého protiplnění, pokud se obě smluvní strany jednostranně nebo oboustranně zmýlily při posouzení právního úkonu z hlediska právních předpisů o DPH, je v zásadě otázkou vnitrostátního práva.

20. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se na předběžné otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr může odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá zjevně žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také když Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které

jsou mu položeny⁶.

21. Z toho nelze v případě obou předběžných otázek vycházet. V portugalském právu je podle všeho možné následně příjemci navýšit protiplnění, pokud správce daně stanovil poskytovateli vyšší DPH. V takovém případě může mít nepochybně (z pohledu občanského práva) význam, zda může příjemce plnění tuto dodatečnou DPH neutralizovat prostřednictvím odpočtu daně na vstupu. Pokud by mohlo být protiplnění dodatečně zvýšeno, pak by totiž v případě, že by příjemce neměl nárok na odpočet daně na vstupu, nesl riziko omylu ohledně DPH jen on sám. Pokud by protiplnění nemohlo být dodatečně zvýšeno, pak by v případě existujícího nároku na odpočet daně na vstupu naopak nesl riziko jen poskytovatel. V tomto ohledu mohou být úvahy Soudního dvora k existenci nároku příjemce na odpočet daně na vstupu pro předkládající soud v rámci občanskoprávního sporu přinejmenším užitečné. Podobně to platí pro druhou předběžnou otázku. Obě tedy mohou být ještě považovány za přípustné.

B. K první otázce

1. K věcné podstatě předběžné otázky

22. První otázkou chce předkládající soud výslovně zjistit, zda „lhůta, v níž má nabyvatel uplatnit nárok na odpočet dodatečně vyměřené daně, začíná běžet v okamžiku vystavení původních faktur, a nikoli v okamžiku, kdy byly vystaveny nebo přijaty opravené doklady“.

23. Přitom se předkládající soud nezabývá tím – na rozdíl od toho, co se lze domnívat na základě vyjádření Komise a Portugalské republiky – zda je lhůta čtyř let stanovená ve vnitrostátním právu přiměřená. Naopak je třeba objasnit, zda nárok na odpočet daně na vstupu vzniká v plné výši již při provedení plnění (což bylo v tomto případě v roce 2008), i když strany nesprávně vycházely z nižšího zatížení DPH, a proto vyšší DPH nezohlednily ani v ceně, ani ji nevykázaly ve faktuře.

24. Do úvahy tedy přichází jen dvě možnosti. Buď nárok na odpočet daně na vstupu vzniká v objektivně správné výši bez ohledu na představy stran a bez ohledu na její vykázání na příslušné faktuře. Pak by v projednávaném případě vznikl v roce 2008. Nebo je nárok na odpočet daně na vstupu co do výše omezen konkrétním vykázáním DPH v příslušné faktuře. Pak by v projednávaném případě vznikl ve vztahu k 5 % daňové sazbě v roce 2008 a teprve v roce 2012 ve vztahu k rozdílu dosahujícího 21 % daňové sazby.

25. Považuji za správný druhý názor. Podle mého názoru je totiž třeba rozlišovat mezi vznikem nároku na odpočet daně na vstupu *co do důvodu* (k tomu viz níže body 26 a následující) a vznikem nároku na odpočet daně na vstupu *co do výše* (k tomu viz níže body 34 a následující). Toto je při bližším pohledu v souladu i s judikaturou Soudního dvora ke zpětnému účinku opravy formálně chybných faktur (k tomu viz níže body 53 a následující).

2. Vznik nároku na odpočet daně na vstupu co do důvodu

26. Pokud se blíže podíváme na judikaturu Soudního dvora, tak se tento doposud vyjadřoval hlavně ke vzniku nároku na odpočet daně na vstupu *co do důvodu*.

⁶ – Rozsudky ze dne 17. září 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 32), ze dne 30. dubna 2014, Pflieger a další (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 26), ze dne 22. června 2010, Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27), a ze dne 22. ledna 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, bod 19).

27. Podle této judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet daně na vstupu nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Může se uplatňovat přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu⁷.

28. Cílem systému odpočtů je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tak zajišťuje naprostou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za předpokladu, že tyto činnosti samy podléhají DPH⁸.

29. Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, Soudní dvůr rozhodl⁹, že z čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vyplývá, že na výstupu musí být zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.

30. Vzhledem k tomu, že článek 168 směrnice o DPH neukládá žádnou jinou podmínku, která by se týkala využití dotčeného zboží či služeb osobou, která je jejich příjemcem, je třeba mít za to, že pakliže jsou splněny obě podmínky uvedené v předchozím bodě, má osoba povinná k dani v zásadě nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu¹⁰.

31. Tato judikatura svědčí o tom, že relevantní je pouze provedení plnění mezi dvěma osobami povinnými k dani a to, že příjemce použije přijaté plnění k uskutečňování zdanitelných plnění. S existencí příslušné faktury Soudní dvůr podle všeho zachází jako s pouhou formalitou. Soudní dvůr se nicméně v této judikatuře vždy vyjádřil jen ke vzniku nároku na odpočet daně na vstupu co do důvodu, protože výše daňové povinnosti a výše odpočtu daně na vstupu byla od počátku nesporná.

32. Otázka, kterou je třeba rozhodnout v projednávaném řízení, se ale nevztahuje ke vzniku práva na odpočet co do důvodu, ale co *do výše*, protože se nejprve vycházelo z chybné sazby daně. Není sporné, že příjemce plnění (v projednávaném případě společnost Flexipiso – Pavimentos SA) může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu ve vztahu k 5 %¹¹, které byly sjednány a uvedeny ve faktuře, jak co do důvodů, tak co do výše.

33. Sporné je pouze to, zda příjemce plnění mohl již v roce 2008 uplatnit odpočet daně na vstupu ve výši 21 %¹², jelikož to vlastně byla správná sazba daně, i když obě smluvní strany z toho ani nevycházely, ani to nevěděly.

3. Vznik nároku na odpočet daně na vstupu co do výše

34. Je tedy třeba objasnit *okamžik vzniku odpočtu daně na vstupu co do výše*. V této souvislosti má rozhodný význam nejen ustanovení článku 168, ale i ustanovení čl. 178 písm. a) ve spojení s čl. 226 bodem 10 směrnice o DPH.

7 – Rozsudky ze dne 21. září 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 39), ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, bod 31), ze dne 22. prosince 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, bod 23), a ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37).

8 – Rozsudky ze dne 21. září 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 40), ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 27), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 39), ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 35), a ze dne 22. prosince 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, bod 24).

9 – Usnesení ze dne 12. ledna 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, bod 28), rozsudky ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 28), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 40), ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, bod 34); v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a v něm citovaná judikatura).

10 – Rozsudek ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, bod 35).

11 – Z důvodu článku 73 směrnice o DPH je přesnější hovořit o 5/105 dohodnutého protiplnění.

12 – Z důvodu článku 73 směrnice o DPH je přesnější hovořit o 21/121 dohodnutého protiplnění.

a) Účel uvedení použitelné sazby DPH

35. V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že čl. 179 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že odpočet daně na vstupu se provede tak, že se od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celková výše DPH, „u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle článku 178“. Z toho vyplývá, že nárok na odpočet daně na vstupu musí být v zásadě uplatněn za období, v němž zaprvé tento nárok na odpočet vznikl a zadruhé osoba povinná k dani vlastní fakturu¹³.

36. Článek 178 písm. a) směrnice o DPH tedy pro účely výkonu práva na odpočet daně na vstupu předpokládá povinnost mít určitou fakturu. Tato faktura musí být vystavena v souladu s články 219a až 240 směrnice o DPH. Podle čl. 226 bodu 10 směrnice o DPH to vyžaduje údaj o „výši daně, jež má být odvedena“.

37. Prostřednictvím ustanovení čl. 178 písm. a) směrnice o DPH spojuje zákonodárce hmotněprávní nárok na odpočet DPH, kterou má zaplatit příjemce plnění, s vlastnictvím faktury, ve které je splatná DPH vykázána¹⁴.

38. Jak již Soudní dvůr uvedl, spočívá smysl spojení práva na odpočet daně na vstupu s vlastnictvím odpovídající faktury jednak v tom, že cílem povinně uváděných údajů na faktuře je umožnit správci daně kontrolu odvedení splatné daně a případně existence nároku na odpočet DPH¹⁵. To se týká zejména údajů o předmětu plnění, okamžiku plnění a osobě poskytovatele.

39. Údaj o částce DPH, která má být odvedena, však k tomu není nezbytný. Výše DPH, jež má být odvedena, ze zákona vyplývá z použití sazby daně a dohodnutého protiplnění. Jedná se o matematický vzorec, který se zakládá na právní otázce (týkající se sazby daně), který může správce daně zkontrolovat kdykoliv i bez výslovného uvedení „výše daně, jež má být odvedena“ (tedy výsledku) na faktuře.

40. Zákonný požadavek v čl. 226 bodě 10 směrnice o DPH proto musí mít dalekosáhlejší smysl a účel. Tento smysl a účel spočívá dle mého názoru ve vytvoření paralelismu mezi daňovou povinností poskytovatele a nárokem příjemce plnění na odpočet daně na vstupu.

41. Poskytovatel prostřednictvím faktury oznámí příjemci, jakou DPH má podle něho zaplatit státu, a tedy přeneše jako nepřímou daň na příjemce. Pro příjemce plnění z takové faktury vyplývá i to, že je zatížen ve výši této částky DPH, když platí fakturu. Proto si může i zbavení daňové zátěže nárokovat (pouze) v této výši, která obecně odpovídá i DPH, kterou dluží poskytovatel.

b) Zohlednění zásady neutrality

42. Cílem tohoto pravidla je kromě toho i provedení zásady neutrality, která je zakotvena v právních předpisech o DPH. Zásada neutrality představuje základní zásadu daně z přidané hodnoty¹⁶, která vyplývá z povahy DPH jakožto daně ze spotřeby a obsahuje dvě základní myšlenky.

13 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 35), v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 34).

14 – V tomto smyslu i stanovisko generálního advokáta M. Campose Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 60).

15 – Rozsudky ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 27), viz i mé stanovisko ve věci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, body 30, 32 a 46).

16 – Soudní dvůr hovoří v rozsudku ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 43), o výkladové zásadě.

43. Zásada zaprvé zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které dosahují týchž plnění, bylo zacházeno v rámci výběru DPH rozdílně¹⁷. Zadruhé zásada neutrality znamená, že podnik jako výběrčího daně na účet státu je třeba v zásadě zprostit konečného zatížení DPH¹⁸, pokud podnikatelská činnost sama slouží dosahování (v zásadě) zdanitelných plnění¹⁹.

44. Chtěla bych tady upřít pozornost na myšlenku zbavení daňové zátěže. Z ní vyplývá, že – jak nedávno konstatoval generální advokát M. Campos Sánchez-Bordona²⁰ – odpočet daně na vstupu přichází do úvahy jen tehdy, když je příjemce plnění rovněž zatížen DPH. Toto zatížení ale nevzniká již uskutečněním plnění, ale až zaplacením protiplnění a v něm obsažené DPH na základě faktury, která vykazuje tuto částku.

45. Ještě zřetelněji to vyplývá ze starší judikatury Soudního dvora, ve které Soudní dvůr výslovně uvedl²¹, že okamžité uplatnění tohoto práva na odpočet v zásadě předpokládá, že osoby povinné k dani zásadně neuskutečňují žádnou platbu, a tudíž neplatí DPH, kterou jsou povinny odvést na vstupu, před tím, než obdrží fakturu nebo jiný dokument považovaný za rovnocenný, a že nelze mít za to, že určité plnění bylo zatíženo DPH před tím, než byla tato daň odvedena.

46. Skutečnost, do jaké míry je příjemce plnění zatížen DPH (nebo bude zatížen), totiž vyplývá až z toho, že do protiplnění, které má zaplatit příjemce, je započítána příslušná DPH. Zda je DPH započítána do protiplnění, však vyplývá jen z právního vztahu, na kterém se zakládá, a z vyúčtování jeho provedení, tedy z faktury.

47. Bez příslušné dohody a bez faktury (odpovídající této dohodě) příjemce nemůže zaplatit ani nezaplatí DPH poskytovateli. To vysvětluje – jak správně konstatoje generální advokát M. Campos Sánchez-Bordona²² – ustanovení článku 178 směrnice o DPH, který výkon nároku na odpočet daně na vstupu váže na vlastnictví odpovídající faktury.

48. Pokud poskytovatel – tak jako v projednávaném případě – nezahrnul do ceny zákonnou sazbu daně ani ji nepřenesl prostřednictvím protiplnění na příjemce (k tomu v roce 2008 ještě nedošlo), pak není příjemce ani zatížen DPH v této výši. Odpočet daně na vstupu před tímto okamžikem by neodstranil zatížení²³, ale představoval by pouze zvýhodnění. V určitém čase by mohl uplatnit odpočet daně na vstupu, který by poskytovatel v důsledku nevědomosti o vyšší DPH nemohl zčásti přenést.

49. V důsledku toho i ze zásady neutrality vyplývá – v této souvislosti v souladu s názorem Komise – že právo na odpočet daně na vstupu co do výše vzniká jen v rozsahu „výše daně, jež má být odvedena“, uvedené ve faktuře na základě čl. 226 bodu 10 směrnice o DPH.

50. Zvláštní význam čl. 226 bodu 10 směrnice o DPH na rozdíl od jiných formalit faktury uvedených v článku 226 je zřetelný i prostřednictvím článku 203 směrnice o DPH. Kritérium („výše daně, jež má být odvedena“), které je nezbytné pro účely odpočtu daně na vstupu příjemcem plnění, vede k zákonné daňové povinnosti již na základě uvedení tohoto údaje na faktuře. V opačném případě – pokud se nesprávně vychází z příliš vysoké sazby daně – to má za následek, že splatná je tato vykázaná výše

17 – Rozsudky ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30), ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

18 – Rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

19 – Rozsudek ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41), ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51), ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a mé stanovisko ve věci Centralan Property C-63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

20 – Stanovisko generálního advokáta M. Campose Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 64).

21 – Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 35).

22 – Stanovisko generálního advokáta M. Campose Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, body 58 a následující).

23 – V tomto smyslu viz stejný názor generálního advokáta M. Campose Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 64).

DPH, přestože příjemce plnění nemá nárok na odpočet daně, když je výše vykázané daně vyšší než daň splatná na základě zákona²⁴. Tento údaj – který je poskytovatel povinen uvést na základě článku 220 směrnice o DPH – má nejen formální, ale i hmotněprávní účinek. Tento účinek nastává jak na straně poskytovatele (článek 203 směrnice o DPH) tak podle mého názoru i přiměřeně k tomu na straně příjemce plnění (článek 168 ve spojení s článkem 178 směrnice o DPH)²⁵.

51. Žalobkyně v původním řízení kromě toho správně poukazuje na to, že zaměření na okamžik poskytnutí plnění (nebo první fakturu po poskytnutí plnění) by zasáhlo i do smluvní svobody stran. Ty by tak byly nuceny stanovit (z hlediska občanského práva) konečnou cenu v rámci promlčecí lhůty (z hlediska daňového práva) nároku na odpočet daně na vstupu, kterou stanoví členský stát. V opačném případě by byl nárok příjemce plnění na odpočet daně na vstupu vyloučen. To by byl neobvyklý výsledek, jelikož DPH je v zásadě spojena s hospodářskými transakcemi, avšak nesleduje jejich změnu.

c) Závěr

52. Znění a smysl a účel čl. 178 písm. a) ve spojení s čl. 226 bodem 10 směrnice o DPH a zohlednění zásady neutrality tedy brání vzniku nároku na odpočet daně na vstupu co do (objektivně správné) výše v okamžiku poskytnutí plnění. Právo společnosti Flexipiso Pavimentos SA na odpočet daně na vstupu (ve vztahu k části přesahující vykázanou 5% částku daně) vzniklo – v souladu s názorem Komise a společnosti Biosafe – nejdříve v roce 2012 po obdržení příslušné faktury, která vykazuje DPH, která má být odvedena.

4. Judikatura ke zpětné opravě faktury

53. Tomuto závěru neodporuje ani novější judikatura Soudního dvora, která se týká opravy faktury se zpětným účinkem. V tomto ohledu Soudní dvůr sice rozhodl, že věcnými hmotněprávními požadavky jsou v případě nároku na odpočet náležitosti vázící se k samé podstatě a rozsahu tohoto nároku, tak jak jsou stanoveny v hlavě X kapitole 1 směrnice o DPH, nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“. Formální náležitosti uvedeného nároku naopak upravují jeho podmínky a kontrolu jeho výkonu, jakož i řádné fungování systému DPH, jako jsou povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a daňového přiznání²⁶.

54. Přitom základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoba povinná k dani nevyhověla určitým požadavkům formálním. Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny hmotněprávní požadavky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit²⁷.

24 – Rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 23) a ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 15).

25 – V tomto smyslu i stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 67).

26 – Rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47), v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 41 a 42 a citovaná judikatura).

27 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42); ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59), v tomto smyslu viz i rozsudky ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), nicméně v případě přenesení daňové povinnosti; jakož i ze dne 1. března 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43), avšak též v případě přenesení daňové povinnosti.

55. Z toho Soudní dvůr vyvozuje, že správce daně nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že faktura nespĺňuje podmínky vyžadované článkem 226 body 6 a 7 směrnice o DPH, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se uplatnění tohoto práva²⁸.

56. Z toho by bylo možné usuzovat, že odpočet daně je možné uplatnit dokonce bez faktury. Faktura je totiž celkově jen formální podmínkou. Pokud je možné objektivně konstatovat, že hmotněprávní podmínky článku 168 směrnice o DPH byly splněny, chybějící formální podmínky by neměly zabránit odpočtu daně. Tomu však brání již jasné znění čl. 178 písm. a) směrnice o DPH. Kromě toho Soudní dvůr v uvedené judikatuře výslovně předpokládá opravu faktury²⁹. Právo na odpočet daně na vstupu bez vlastnictví faktury tak není možno odvodit ani z této judikatury ani ze směrnice o DPH.

57. Sporné je pouze, zda faktura (v projednávaném případě z roku 2008), která nevykazuje žádnou nebo příliš nízkou DPH, může být považována za chybnou fakturu ve smyslu uvedené judikatury. Takovou fakturu by bylo možné za určitých podmínek opravit se *zpětným účinkem* jen z důvodu formální chyby a proto i odpočet daně na vstupu by mohl, respektive musel, být uplatněn se *zpětným účinkem*.

58. V této souvislosti je třeba nejprve poznamenat, že rozhodnutí Soudního dvora týkající se opravy faktury se *zpětným účinkem* se v podstatě vztahovala na zcela jiné situace, než o jakou se jedná v projednávaném případě. V těchto případech vznikl nárok na odpočet daně na vstupu co do důvodu a poskytovatel a příjemce plnění se shodli i na odpočtu daně co do výše. Příjemce plnění tak při obdržení faktury věděl, v jaké výši bude zatížen DPH a v jaké výši může být této daňové zátěže zbaven. DPH ho zatížila nejpozději při zaplacení formálně chybných faktur. V těchto situacích chyběly pouze jednotlivé údaje ve faktuře, které se ale netýkaly ani výše daňové povinnosti poskytovatele ani výše daňového zatížení příjemce plnění.

59. Z této judikatury nelze podle mého názoru odvodit, že i výši nároku na odpočet daně na vstupu, který vznikl co do důvodu, je možné změnit se *zpětným účinkem*. Jak uvedl sám Soudní dvůr ve věci *Senatex*³⁰, uvedený případ byl specifický tím, že „*Senatex* disponovala v okamžiku uplatnění svého nároku na odpočet DPH fakturami a zaplatila DPH na vstupu“.

60. V této souvislosti Soudní dvůr ve své judikatuře připustil ve prospěch příjemce plnění – který souhlasil s DPH vykázanou v judikatuře, zaplatil ji, a tedy jí byl i zatížen – opravu formální chyby ve faktuře (se *zpětným účinkem*) z důvodů proporcionality (a v zájmu vyhnouti se „sankčním úrokům“). Nevykázání nebo vykázání příliš nízké částky DPH je však něco jiného než chybějící daňové číslo nebo nesprávné datum či nesprávný popis plnění. Posledně uvedené údaje jsou relevantní jen pro kontrolu plnění správcem daně.

61. Oproti tomu je vykázána částka DPH – jak je uvedeno výše pod bodem 39 a následujícími – rozhodná pro výši zatížení příjemce, a proto pro požadované snížení daňové zátěže odpočtem daně na vstupu. Na rozdíl od ostatních údajů ve faktuře, které stanoví článek 226 směrnice o DPH, nepředstavuje proto čl. 226 bod 10 směrnice o DPH pouze formální podmínku pro odpočet daně na vstupu. Tento údaj je naopak zásadní pro souběh zatížení daňovou povinností (viz článek 203 směrnice o DPH) a práva příjemce plnění na odpočet daně na vstupu. Následná změna „výše daně, jež má být odvedena“, proto nemůže mít *zpětný účinek* ve smyslu uvedené judikatury Soudního dvora.

28 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43).

29 – V rozsudku ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 39) se Soudní dvůr výslovně distancuje od rozsudku ze dne 29. dubna 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 38) s odkazem, že v této věci nebyla žádná faktura, kdežto v rozsudku *Senatex* faktura existovala a byla i spolu s DPH zaplacená.

30 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 39).

62. Zvýšení DPH, která nebyla doposud ve faktuře uvedena (to znamená, že nebyla vykázána), tedy není pouhá oprava formální chyby. Toto zvýšení je naopak srovnatelné s prvním vyhotovením faktury. I tady totiž poskytovatel poprvé uvádí, kterou DPH (dodatečně) přenáší. I příjemce se poprvé dozvídá, jak vysoké je (dodatečné) zatížení DPH z právního úkonu, které bude při zaplacení této pozdější faktury (dodatečně) nést.

63. Tato hmotněprávní povaha je zjevná i v ustanoveních článků 90 a 185 směrnice o DPH. Obě ustanovení upravují zacházení s pozdějším snížením vyměřovacího základu daně. Na straně osoby povinné k dani se to děje podle článku 90 směrnice o DPH a na straně osoby, která má nárok na odpočet daně na vstupu, podle článku 185 směrnice o DPH³¹. Jak vyplývá z článku 184 směrnice o DPH, k opravě odpočtu daně na vstupu dochází *ex nunc*. Totéž platí i podle článku 90 směrnice o DPH, protože ani v něm není zjevný žádný zpětný účinek na doposud vzniklou daňovou povinnost. Tento chybějící zpětný účinek při vzájemném snížení protiplnění musí platit i v případě pozdějšího vzájemného zvýšení protiplnění, nebo dokonce při pozdějším jednostranném zvýšení protiplnění na základě zvýšení daňové sazby (v projednávaném případě z 5 % na 21 %).

64. Právo na odpočet daně na vstupu proto i při zohlednění judikatury Soudního dvora ke zpětnému účinku opravy formálně chybných faktur vzniká až s vlastnictvím faktury, která poprvé uvádí výši DPH, která má být odvedena, a omezuje odpočet daně na výši této částky.

5. Souhrn

65. *Existence* faktury, která zjevně uvádí zatížení DPH, není jen formálním kritériem, ale i hmotněprávním znakem skutkové podstaty odpočtu daně na vstupu. Vyplývá to ze smyslu a účelu faktury, který mimo jiné spočívá ve vytvoření souběhu mezi daňovou povinností a odpočtem daně na vstupu. Jelikož se nárok na odpočet daně na vstupu podle hmotného práva řídí tím, zda je osoba povinná k dani zatížena DPH (protože ji v protiplnění již zaplatil) nebo jí bude zatížen (protože si sjednal odpovídající protiplnění), je údaj o tomto zatížení ve faktuře povinný.

66. Jen takový výklad je v souladu se zvláštnostmi čl. 226 bodu 10 směrnice o DPH ve spojení s článkem 203 směrnice o DPH a články 90 a 184 a 185 směrnice o DPH.

67. Z toho důvodu může nárok na odpočet daně na vstupu v určité výši vzniknout (a být uplatněn) teprve tehdy, když má příjemce fakturu, která vykazuje takovou DPH v této výši. V projednávaném případě se tak stalo až v roce 2012.

68. Není proto ani potřebné odpovídat na otázku, kterou se zevrubně zabývala Portugalská republika, jak dlouho může být takový nárok uplatnitelný podle vnitrostátního práva. Nic nesvědčí o tom, že by čtyřletá lhůta stanovená vnitrostátním právem, která začíná plynout od obdržení faktury s nyní vyšší částkou DPH, byla sporná z hlediska unijního práva.

C. K druhé otázce

69. Vzhledem ke kladné odpovědi na první otázku není namístě odpovídat na otázku druhou.

31 – Viz ke vztahu mezi nimi moje stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 27) a stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, bod 56 a následující).

70. Kromě toho otázka odmítnutí příjemce zaplatit v souvislosti s protiplněním je otázkou občanského práva a odpověď na ni nevyplývá ze směrnice o DPH. Zda příjemce, který již nemůže provést odpočet daně na vstupu, musí přesto dodatečně tuto částku zaplatit, pokud obě strany při uzavření smlouvy shodně vycházely z příliš nízké sazby daně, je otázkou výkladu smlouvy při zohlednění všech okolností projednávaného případu. Z článku 73 směrnice o DPH je možné vyvodit jen to, že DPH je nedílnou součástí původně dohodnutého protiplnění. Zda se má toto původně dohodnuté protiplnění dodatečně přizpůsobit či nikoliv, je primárně otázkou smluvního rozdělení rizika mezi smluvními stranami.

VI. Závěry

71. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou předložil Supremo Tribunal de Justiça (Nejvyšší soud, Portugalsko), takto:

„Nárok na odpočet daně na vstupu vzniká podle čl. 168 písm. a) ve spojení s čl. 178 písm. a) a čl. 226 bodem 10 směrnice o DPH ve výši DPH, která má být odvedena a která je vykázána na faktuře, až při obdržení takové faktury. Dodatečné zvýšení (oprava) této částky DPH, která má být odvedena, ve změněné faktuře nevede ke vzniku nároku na odpočet daně na vstupu se zpětným účinkem. Ustanovení směrnice o DPH tedy brání právním předpisům, podle kterých v takovém případě, jako je projednávaný případ, začíná lhůta pro odpočet této dodatečné daně plynout již od vystavení původní faktury.“