



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 8. července 2021¹

Věc C-156/20

Zipvit Ltd
proti
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supreme Court of the United Kingdom (Nejvyšší soud Spojeného království)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 168 a čl. 178 písm. a) – Vznik nároku na odpočet daně u přijatého plnění mylně považovaného za osvobozené od daně – Daň z přidané hodnoty navzdory omylu zahrnuta v ceně – Období vzniku – Splatná nebo odvedená daň z přidané hodnoty – Držení faktury jako hmotněprávní podmínka – Vymezení vůči formálním podmínkám odpočtu daně“

I. Úvod

1. Dva podniky ve shodě s názorem daňové správy vychází společně, avšak podle unijního práva nesprávně z toho, že určitá služba je osvobozena od daně. V důsledku toho je sjednána pouze cena bez DPH, fakturována a placena je pouze tato cena. Poté, co je omyl zjištěn, se daňová správa „vzdá“ dodatečného výběru daně u poskytovatele plnění, mimo jiné zřejmě i z důvodů zjednodušení správy, protože velký počet příjemců plnění by měl nárok na odpočet daně. Z daňového hlediska by to byla pouhá „hra s nulovým součtem“, která by na všech stranách byla administrativně náročná. Poté, co na úrovni poskytovatele plnění došlo k promlčení, uplatňuje příjemce plnění (v projednávané věci společnost Zipvit) nárok na odpočet daně. Daňová správa však vzhledem k tomu, že neexistuje faktura, na níž by byla daň z přidané hodnoty samostatně uvedena, tento odpočet daně odmítá.

2. Vnitrostátní soud v této situaci vedly k předložení předběžných otázek Soudnímu dvoru dvě hlediska. Zaprvé z článků 73, 78 a 90 směrnice o DPH vyplývá, že základem daně z přidané hodnoty je vždy všechno, co poskytovatel plnění skutečně obdržel. Z toho vyplývá, že společnosti Zipvit mohl na tomto základě vzniknout nárok na odpočet daně. Zadruhé vznikly na základě rozhodnutí Soudního dvora ve věci Vădan² opět pochybnosti týkající se významu faktury pro odpočet daně. Zejména vyvstává otázka, zda je faktura pro odpočet daně nezbytná.

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

3. Nejvyšší soud Spojeného království má proto pochybnosti o tom, zda je zamítnutí odpočtu daně daňovou správou slučitelné s unijním právem. Jinak to naproti tomu vidí Komise, která tvrdí: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times.“

4. Hledáme-li ovšem řešení, které dostojí rovněž právní nauce, systematice a znění směrnice o DPH, pak odpověď někdy jednoduše pouze vypadá, ve skutečnosti ale tak snadná není. Skutečnost, že odůvodnění navrhané Komisí každopádně nemůže být správné, ukazuje již skutečnost, že podmínkou odpočtu daně není, že osoba povinná k dani něco zaplatila. Tuto takzvanou „zásadu dlužné částky“ uznává Soudní dvůr ve své judikatuře³ a nyní již vyplývá i ze směrnice. Pro odpočet daně co do důvodu není proto relevantní, zda společnost Zipvit svému smluvnímu partnerovi nezaplatila žádnou odměnu (0), zaplatila částku bez daně (100) nebo částku s daní (120).

5. Soudní dvůr se zde proto musí zabývat jinými, nikoliv právě snadnými, základními otázkami práva daně z přidané hodnoty. Vystává otázka, zda je DPH vždy zahrnuta v ceně, jestliže plnění (objektivně) podléhá DPH, ačkoliv smluvní strany a daňová správa (subjektivně) vychází z plnění osvobozeného od daně. Může v případě kladné odpovědi na tuto otázku příjemce plnění požadovat odpočet této DPH již zahrnuté v ceně, ačkoliv ji poskytovatel (omylem) při cenové kalkulaci nezahrnul do protiplnění a tedy ji ani nepřenesl na příjemce plnění? Představuje „splatná“ DPH ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice o DPH daň z přidané hodnoty, kterou dluží konkrétně poskytovatel plnění (v projednávané věci již z důvodu promlčení není splatná žádná DPH), nebo daň z přidané hodnoty, která je vlastně dlužena abstraktně (tedy podle zákona, v projednávané věci každopádně podle unijního práva)?

6. Vzhledem k tomu, že poskytovatel v případě mylné domněnky osvobození svého dodání zboží nebo poskytnutí služby od daně pochopitelně nevystaví fakturu s uvedenou daní z přidané hodnoty, má pro nárok příjemce plnění na odpočet daně opět⁴ rozhodující význam funkce faktury v právu daně z přidané hodnoty. Odpočet daně by nezávisle na výše uvedených otázkách byl totiž možný pouze v případě, že držení faktury se zvláště uvedenou DPH není podmínkou odpočtu daně.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

7. Článek 63 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty⁵ (dále jen „směrnice o DPH“) upravuje vznik zdanitelného plnění a daňové povinnosti:

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

³ – Viz např. rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 63).

⁴ – Tento případ úzce souvisí s otázkou nastolenou ve věci Wilo Salmson France (C-80/20), která se týká otázky funkce faktury se zvláště uvedenou DPH pro nárok příjemce plnění/faktury na odpočet daně. Viz k tomu také moje stanovisko ve věci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

⁵ – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporné roky (2007 až březen 2010), která byla v tomto ohledu naposledy pozměněna směrnicí Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010 (Úř. věst. 2010, L 72, s. 1). Pro sporný rok 2006 se sice použije ještě předchozí norma (šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23), jejíž ustanovení byla v rozsahu, který je relevantní v projednávané věci, obsahově v zásadě stejná.

8. Článek 73 směrnice o DPH se týká základu daně:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

9. Článek 78 směrnice o DPH objasňuje součásti základu daně.

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH; [...]“

10. Článek 90 směrnice o DPH upravuje následnou změnu základu daně a právní důsledky pro dodavatele:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

11. Článek 93 první věta směrnice o DPH se týká použití sazby daně na vypočtený daňový základ a zní:

„U zdanitelného plnění se uplatňuje sazba platná v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.“

12. Pro základní sazbu staví článek 96 směrnice o DPH následující:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

13. Článek 167 směrnice o DPH se týká vzniku nároku na odpočet daně. Tento článek stanoví:

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

14. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH stanoví hmotněprávní rozsah odpočtu daně:

„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“.

15. Článek 178 směrnice o DPH naproti tomu stanoví podmínky uplatnění nároku na odpočet daně:

„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, jakož i 238, 239 a 240 [...]
- f) má-li povinnost odvést daň jako pořizovatel nebo příjemce v případech, na které se vztahují články 194 až 197 a článek 199, musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy.“

16. Článek 203 směrnice o DPH zajišťuje soulad daně z přidané hodnoty vystavené na faktuře a splatné DPH. Stanoví:

„Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.“

17. Článek 226 směrnice o DPH stanoví nezbytné údaje, které musí být uvedeny na faktuře:

„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: [...]

- 8. základ daně pro každou sazbu nebo osvobození, jednotkovou cenu bez DPH a veškeré slevy nebo rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové ceně;
- 9. uplatněn[á] sazb[a] daně;
- 10. výš[e] daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepřipouští;[...]

B. Právo Spojeného království

18. Spojené království provedlo směrnici o DPH a její předchůdkyni zákonem Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994, dále jen „VATA“).

III. Spor v původním řízení

19. Společnost Zipvit Ltd (dále jen „žalobkyně“) provozuje zásilkový obchod s vitamíny a minerálními látkami. V období od 1. ledna 2006 do 31. března 2010 poskytovala společnost Royal Mail žalobkyni řadu poštovních služeb na základě individuálně sjednaných smluv.

20. Společnost Royal Mail je veřejnou poštou ve Spojeném království. Článek 132 odst. 1) písm. a) směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí od daně „poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami, vyjma přepravu cestujících a telekomunikační služby“. Při provádění tohoto ustanovení jej zákonodárce a daňová správa vykládaly v tom smyslu, že se toto ustanovení vztahuje na všechny poštovní služby poskytované společností Royal Mail. Vnitrostátní prováděcí zákon VATA obsahoval ustanovení v tomto smyslu (příloha 9 skupina 3 bod 1) a daňová správa vydala v tomtéž smyslu pokyny.

21. Smlouva, na základě které poskytovala společnost Royal Mail dotčené služby, stanovila, že veškeré poštovní hrazené žalobkyní je bez DPH, že žalobkyně „zaplatí případnou DPH splatnou z poštovního a jiných poplatků dle příslušné sazby“ a že „DPH bude vypočtena a zaplacená z [obchodní ceny dotčených služeb]“. Proto v rozsahu, v jakém byla DPH splatná za poskytování dotčených služeb, byla celkovou cenou, kterou měla zaplatit žalobkyně za toto plnění na základě uvedené smlouvy, obchodní cena zvýšená o částku DPH.

22. Na základě vnitrostátních právních předpisů a pokynů, jakož i běžného mylného názoru, že jsou dané služby od DPH osvobozeny, však byly faktury vystavené společností Royal Mail žalobkyni týkající se těchto služeb označeny písmenem „E“ ve smyslu „osvobozené plnění“, nebyla v nich uvedena žádná částka, kterou by bylo možno považovat za splatnou DPH, a byla účtována pouze obchodní cena těchto služeb. Žalobkyně částky uvedené na fakturách společnosti Royal Mail řádně zaplatila. V okamžiku uskutečnění plnění neuplatnila žalobkyně z titulu těchto služeb žádný nárok na odpočet daně.

23. Vzhledem k tomu, že společnost Royal Mail považovala tyto služby za osvobozené od daně a ve svých fakturách neuvedla žádnou DPH, nepřiznala vůči daňové správě (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, dále jen „daňová správa“) z titulu poskytování těchto služeb žádnou DPH ani ji daňové správě neodvedla. Daňová správa se dopustila stejného omylu, resp. přispěla k omylu zúčastněných tím, že vydala daňový pokyn (tax guidance), který obsahoval odpovídající popis právního stavu. Z tohoto důvodu ani nepožadovala, aby společnost Royal Mail daň z přidané hodnoty odvedla.

24. Tento postup byl používán několik let až do doby, než Soudní dvůr v rozsudku ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248) rozhodl, že osvobození poštovních služeb od daně platí pouze pro služby, které veřejné pošty poskytují jako takové, a nikoliv pro služby, jejichž podmínky jsou sjednávány individuálně.

25. Na základě tohoto výkladu směrnice o DPH Soudním dvorem měly být služby, které jsou předmětem řízení v projednávané věci, během rozhodného období kvalifikovány jako plnění, na která se uplatní běžná sazba daně. Společnost Royal Mail měla žalobkyni za poskytnuté služby účtovat celkovou cenu za poskytování služeb rovnající se obchodní ceně navýšené o DPH dle příslušné sazby a rovněž tuto částku DPH vůči daňové správě přiznat a odvést ji.

26. S odvoláním na rozsudek TNT Post UK nyní žalobkyně uplatňuje nároky na odpočet daně, pokud jde o tato plnění. Nároky byly vypočteny na základě toho, že ceny, které byly za daná plnění skutečně zaplacené, zahrnovaly DPH. Částky nárokováné žalobkyní za dotčená plnění činí 415 746 liber šterlinků (GBP) (což odpovídá zhruba 480 000 euro) plus úroky. Řízení v projednávané věci je příkladem řízení týkajícího se služeb poskytovaných společností Royal Mail, s nimiž bylo rovněž nesprávně nakládáno jako s osvobozenými od daně. Podle předkládajícího soudu činí celková hodnota pohledávek uplatňovaných vůči daňové správě částku mezi 500 miliony a 1 miliardou GBP (což odpovídá zhruba částce od 575 milionů do 1,15 miliardy eur).

27. Daňová správa nároky žalobkyně zamítla. Učinila tak na základě skutečnosti, že žalobkyně sice byla smluvně zavázána zaplatit DPH ve vztahu k obchodní ceně za dotčené služby, nicméně tato DPH jí nebyla v příslušných fakturách účtována a žalobkyně tedy tuto DPH nezaplatila.

28. Mezitím prováděla daňová správa šetření u společnosti Royal Mail, aby přesně určila, kterých služeb poskytovaných společností Royal Mail se rozsudek ve věci TNT Post týká. V červenci 2010 ještě neuplynula šestiletá vnitrostátní promlčecí lhůta dle článku 5 Limitation Act 1980 (zákon

z roku 1980 o promlčení) ve vztahu ke smluvnímu nároku společnosti Royal Mail na zaplacení zůstatku celkové ceny, která jí za poskytnutí služeb náležela (tj. částky rovnající se částce DPH splatné za toto plnění, vypočtené z obchodní ceny služeb). Nicméně uplatňování nároků vůči všem zákazníkům společnosti Royal Mail, kterých se rozsudek ve věci TNT Post dotkl (včetně žalobkyně), by bylo pro společnost Royal Mail nákladné a administrativně náročné a společnost Royal Mail neměla na takovém postupu žádný obchodní zájem, proto tyto nároky neuplatnila.

29. V té době ještě neuplynuly ani promlčecí lhůty upravené v čl. 73 odst. 6 a čl. 77 odst. 1 VATA. Daňová správa se však rozhodla, že daň nevyměří, jelikož služby byly podle platného vnitrostátního práva osvobozeny od daně a společnost Royal Mail od žalobkyně žádnou DPH splatnou za tyto služby neobdržela. Daňová správa se dále domnívala, že na straně společnosti Royal Mail vzniklo v důsledku jednání daňové správy legitimní očekávání, že není povinna požadovat zaplacení DPH za dotčené služby, takže by se společnost Royal Mail mohla bránit každému pokusu o vystavení daňových výměrů vůči ní týkajících se těchto služeb.

30. Žalobkyně podala proti přezkumnému rozhodnutí daňové správy žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chamber) (soud prvního stupně [daňový senát], Spojené království). V té době byl již smluvní nárok společnosti Royal Mail vůči žalobkyni na zaplacení zůstatku celkové ceny splatné za poskytování služeb ve vztahu k větší části poskytnutých plnění promlčen. I daňové správě již z velké části, ne-li zcela, uplynula lhůta pro vystavení daňového výměru společnosti Royal Mail.

31. First-tier Tribunal (soud prvního stupně) žalobu zamítl. Shledal, že daňová správa nemá žádnou uplatnitelnou daňovou pohledávku vůči společnosti Royal Mail. Měl za to, že společnost Royal Mail nevystavila žádnou fakturu, v níž byla uvedena splatná DPH. Navíc daňová správa nevyměřila společnosti Royal Mail žádnou DPH. Za těchto okolností neexistuje žádná DPH „splatná nebo odvedená“ společností Royal Mail za poskytnuté služby ve smyslu čl. 168 odst. a) směrnice o DPH.

32. Žalobkyně navíc nemá nárok na odpočet daně, protože za poskytnuté služby nemá platné faktury s uvedenou DPH. V případě, že by žalobkyni byla vrácena fiktivní daň na vstupu u dotčených služeb, znamenalo by to pro ni nezasloužený náhodný zisk. Z hospodářského hlediska by to znamenalo, že žalobkyně získala služby výrazně pod jejich skutečnou obchodní hodnotou. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek. Upper Tribunal (Tax Chamber) (soud druhého stupně [daňový senát], Spojené království) opravný prostředek zamítl.

33. Odvolání žalobkyně k Court of Appeal (odvolací soud) bylo rovněž neúspěšné. Court of Appeal (odvolací soud, Spojené království) po posouzení judikatury Soudního dvora shledal, že pro uplatnění nároku na odpočet daně u služeb je nezbytným předpokladem, aby žalobkyně byla schopna předložit daňové doklady, z nichž podle čl. 226 bodu 9 a 10 směrnice o DPH vyplývá, že u poskytnutých služeb byla uplatněna DPH. Court of Appeal (odvolací soud) považoval právní stav v otázce faktury za „acte clair“. Žalobkyně tedy podala dovolání k předkládajícímu soudu.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

34. Supreme Court of the United Kingdom (Nejvyšší soud Spojeného království), který o dovolání rozhoduje, předložil rozhodnutím ze dne 1. dubna 2020 Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Pokud (i) správce daně, dodavatel a podnikatel, který je osobou povinnou k dani, na základě nesprávného výkladu evropských právních předpisů o DPH posoudí plnění, na které se uplatní běžná sazba daně, jako osvobozené od DPH, přičemž (ii) smlouva uzavřená mezi dodavatelem a podnikatelem stanoví, že cena za plnění je uvedena bez DPH a v případě, že by se DPH stala splatnou, ponese náklady této DPH podnikatel, a (iii) dodavatel nepožadoval a již nemůže požadovat zaplacení dodatečné DPH, kterou má zaplatit podnikatel, a (iv) správce daně nemůže, popř. již nemůže (v důsledku promlčení) požadovat po dodavateli odvod DPH, která měla být odvedena, má směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty za následek, že skutečně zaplacená cena představuje částku, která zahrnuje vyměřovací základ bez daně i DPH z tohoto základu, takže podnikatel může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu podle čl. 168 písm. a) směrnice jakožto DPH, která byla z titulu tohoto plnění ve skutečnosti ‚odvedena‘?
- 2) Podpůrně: Může za těchto okolností podnikatel uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu podle čl. 168 písm. a) směrnice jakožto DPH, která byla z titulu tohoto plnění ‚splatná‘?
- 3) Pokud správce daně, dodavatel a podnikatel, který je osobou povinnou k dani, na základě nesprávného výkladu evropských právních předpisů o DPH posoudí plnění, na které se uplatní běžná sazba daně, jako osvobozené od DPH, v důsledku čehož podnikatel nebude schopen správci daně předložit daňový doklad, který by byl v souladu s čl. 226 odst. 9 a 10 směrnice, ve vztahu k plnění, které přijal, je podnikatel oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu podle čl. 168 písm. a) směrnice?
- 4) Je při posuzování otázek 1) až 3) relevantní:
 - a) zda by měl dodavatel možnost obrany, ať již na základě legitimních očekávání či jinak, plynoucí z vnitrostátního nebo unijního práva, ve vztahu k případnému pokusu správce daně vystavit daňový výměr, kterým by byla tomuto dodavateli uložena povinnost přiznat částku představující DPH za dotčené plnění?
 - b) skutečnost, že podnikatel věděl ve stejném okamžiku jako správce daně a dodavatel, že dotčené plnění není ve skutečnosti od daně osvobozeno, nebo si této skutečnosti, stejně jako správce daně a dodavatel, mohl být vědom a mohl navrhnout zaplacení DPH splatné za dotčené plnění (vypočtené ve výši dle obchodní ceny plnění), tak aby mohla být tato DPH odvedena správci daně, ale neučinil tak?“

35. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření žalobkyně, Spojené království, Španělské království, Česká republika, Řecká republika a Evropská komise.

V. Právní analýza

A. K pochopení předběžných otázek

36. Předložená žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká ne tak zcela vzácného případu, kdy se až na základě judikatury finančních soudů nebo, jako v projednávané věci, Soudního dvora ukáže, že daňové nakládání s určitými plněními (v projednávané věci s některými poštovními službami), které bylo praktikováno řadu let, nebylo správné. V projednávané věci byl ve Spojeném království dosah ustanovení o osvobození od daně chápán širší, než umožňuje unijní právo po výkladu Soudním dvorem.

37. V případě, že v souvislosti s touto (novou) judikaturou vzniká státu vyšší daňový nárok, daňová správa obvykle s odvoláním na objektivní právní situaci usiluje o to, aby poskytovateli těchto plnění doměřila příslušnou daň z přidané hodnoty i za plnění uskutečněná v minulosti. S tím souvisí již otázka, zda v případě nepřímé daně ze spotřeby, kdy podnik poskytující plnění funguje jakožto výběrčí daní na účet státu⁶, lze skutečně požadovat, aby podnik tuto judikaturu předjímal. Zejména by bylo zapotřebí přihlédnout k tomu, že výběrčí daní na účet státu nemusí mít lepší znalosti daňového práva než stát samotný a může se proto rovněž spolehnout na příslušné správní předpisy. Velmi citlivá situace nastává v okamžiku, kdy – jako v projednávané věci – byla daňová správa ve stejném omylu jako osoba povinná k dani (v projednávané věci Royal Mail) a rovněž vnitrostátní zákonodárce zjevně nakládal s tímto plněním jako s plněními osvobozenými od daně.

38. Předložené otázky se však týkají druhé strany mince, totiž odpočtu daně u příjemce plnění. V případě, že jsou přijatá plnění osvobozena od daně, nemá nárok na odpočet. Pokud ale z judikatury vyplývá, že plnění vlastně (z objektivního pohledu) podléhalo dani, pak by odpočet daně v zásadě mohl přicházet do úvahy.

39. Za normálních okolností by při omylu ohledně sazby daně podnik poskytující plnění zvýšil cenu o příslušnou DPH, bylo-li by to v občanskoprávním ohledu možné, a příjemci plnění by vystavil příslušnou (vyšší) fakturu. Příjemce plnění by tuto fakturu zaplatil a na jejím základě by pak dodatečné zatížení daní z přidané hodnoty vyrovnal v rámci odpočtu daně.

40. V projednávané věci byla ovšem zvolena jiná cesta, která předkládající soud přiměla k položení předběžných otázek. Příjemce plnění totiž nemusel uhradit žádnou dodatečnou DPH, protože poskytovatel plnění svou cenu o DPH nezvýšil. Poskytovatel tak nemusel učinit, protože daňová správa se sama vzdala dodatečného výměru z výše uvedených důvodů, respektive protože podle vnitrostátního práva bylo toto plnění osvobozeno od daně.

41. Ovšem vzhledem k tomu, že dané poskytnutí služby podle unijního práva objektivně podléhalo dani a žalobkyně zaplatila určitou cenu, má žalobkyně za to, že tato cena objektivně zahrnovala DPH splatnou podle unijního práva. Tuto „splatnou daň“ si může rovněž odpočítat podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, i když společnost Royal Mail tuto „splatnou daň“ z důvodu jejího nevyměření věřiteli daně nikdy neodvedla. Faktura, na níž je uvedena DPH splatná společností Royal Mail, která v zásadě je podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH nezbytnou podmínkou, je naproti tomu podle žalobkyně zbytná, protože sám Soudní dvůr považoval fakturu pouze za formální kritérium.

⁶ – Viz pouze rozsudky ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

42. Bylo-li by to takto správně, pak by u všech příjemců plnění společnosti Royal Mail majícím nárok na odpočet daně nastal efekt neplánovaného finančního příjmu (tzv. „windfall profit“). Ti totiž až do rozhodnutí Soudního dvora o dosahu ustanovení o osvobození od daně nevycházeli z toho, že mají nárok na odpočet daně. Tento neočekávaný odpočet daně by nyní přijatá plnění zlevnil k tíži příjmu z DPH, tudíž zvýšil ziskovost příjemců plnění (mimo jiné i žalobkyně). Podle předkládajícího soudu jde o celkovou částku 575 milionů až cca 1,15 miliard euro (v projednávané věci o 480 000 euro).

43. Předkládající soud se proto svou první a druhou předběžnou otázkou, které musí být posouzeny společně, ptá, zda v případě takového obecného omylu a chybějícího doměření ve skutečnosti vzniklé DPH lze vůbec hovořit o „splatné a odvedené“ DPH ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, kterou může příjemce plnění odpočíst. To se týká odpočtu daně co do důvodu (bod C.).

44. Třetí otázka se týká provádění odpočtu daně a tedy odpočtu daně co do výše, jestliže příjemce plnění nemá s ohledem na výše uvedený obecný omyl fakturu, na níž je ve skutečnosti splatná DPH zvlášť uvedena (bod B). Čtvrtá otázka předkládajícího soudu se týká určitých detailů obecného omylu a jiných alternativ postupu, při nichž by efekt neplánovaného příjmu nenastal. Ty budou posouzeny v rámci zbývajících otázek.

45. Vzhledem ke skutečnosti, že odpověď na první a druhou otázku je vlastně nezbytná pouze tehdy, pokud z odpovědi na třetí otázku vyplyne, že odpočet daně je možný i bez faktury se zvlášť uvedenou DPH, odpovím nejprve na tuto třetí otázku. Ta se týká uplatnění odpočtu daně a otázky, zda je požadavek *mít fakturu* stanovený v čl. 178 písm. a) směrnice o DPH podmínkou pro odpočet daně – jak Soudní dvůr rozhodl v rozsudcích Volkswagen⁷ a Biosafe⁸ (B.2) – nebo zda se tento požadavek stal na základě rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku Vădan⁹ nadbytečným (k tomu bod B.3.).

B. K významu faktury pro odpočet daně (třetí předběžná otázka)

1. Úvodní poznámky

46. Výchozím bodem při posuzování otázky, zda je pro odpočet daně nezbytná faktura se zvlášť uvedenou DPH, je článek 167 směrnice o DPH. Ten stanoví, že nárok (příjemce plnění) na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně (tedy daňové povinnosti poskytovatele – článek 63 směrnice o DPH). Faktura tedy není podmínkou.

47. Zatímco účelem článku 167 směrnice o DPH je v zásadě časový souběh daňové povinnosti poskytovatele a odpočet daně příjemce plnění, článek 178 směrnice o DPH tuto zásadu modifikuje. Podmínkou pro úspěšně uplatnění odpočtu daně je podle tohoto článku totiž nejen to, že na straně poskytovatele vznikla daňová povinnost, nýbrž také to, že příjemce plnění *má fakturu*. Tato faktura navíc musí obsahovat určité údaje (viz článek 226 směrnice o DPH).

⁷ – Rozsudek ze dne 21. března 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

⁸ – Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

⁹ – Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

48. Nárok na odpočet daně proto může být uplatněn buď v souladu s články 167 a 63 směrnice o DPH již při poskytnutí plnění. Pak rozhoduje pouze to, zda i přes obecný omyl byla DPH zahrnuta v zaplacené ceně (k tomu bod C.3), nebo je podle článku 178 směrnice o DPH relevantní rovněž držení příslušné faktury, která uvádí částku DPH přenesenou na příjemce plnění.

49. Za správný považuji druhý přístup. Při bližším pohledu je pouze tento názor slučitelný rovněž s dosavadní judikaturou Soudního dvora. Přitom je zapotřebí předně rozlišovat mezi vznikem nároku na odpočet daně *co do důvodu* a vznikem nároku na odpočet daně *co do výše*.

50. Při bližším pohledu na judikaturu Soudního dvora zjistíme, že ten se doposud vyjadřoval hlavně ke vzniku nároku na odpočet daně *co do důvodu*. Podle judikatury je nárok na odpočet, a tudíž na vrácení daně, nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se především uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu¹⁰. Podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje základní zásada neutrality DPH, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení daně z přidané hodnoty byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním¹¹. Výjimku má představovat pouze případ, kdyby porušení těchto formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložit důkaz, že hmotněprávní požadavkům bylo vyhověno¹².

51. Článek 168 odst. a) směrnice o DPH, který u odpočtu daně u příjemce plnění vychází z „DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za [...] službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“, přitom dokresluje smysl a účel odpočtu daně. Vzhledem k tomu, že DPH má povahu daně ze spotřeby¹³ a způsob zdanění je nepřímý, musí být pořizovatel, který má nárok na odpočet daně na vstupu, prostřednictvím odpočtu daně zbaven zátěže, kterou představuje DPH dlužná jinou osobou (poskytovatelem – v projednávané věci společnost Royal Mail) a promítnutá v ceně.

52. Vezmeme-li tuto myšlenku vážně, pak by vlastně bylo nutno vycházet ze skutečného zaplacení ceny žalobkyní. Až v tom okamžiku je totiž žalobkyně skutečně (nepřímo) zatížena daní z přidané hodnoty. Ustanovení článku 167a směrnice o DPH však ukazuje, že normotvůrce poskytuje odpočet daně také ještě před zaplacením. Toto ustanovení umožňuje omezit odpočet daně na okamžik zaplacení, i když daňová povinnost vzniká až s přijetím ceny. To dává smysl pouze tehdy, pokud v ostatních případech je odpočet daně možný již před zaplacením ceny.

¹⁰ – Rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 46), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (vrácení daně z přidané hodnoty – faktury) (C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 79), ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 36) a ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 39).

¹¹ – Rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (vrácení daně z přidané hodnoty – faktury) (C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 80), ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41), ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45), 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, bod 58), ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39), ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42) a ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

¹² – Rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 48), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (vrácení daně z přidané hodnoty – faktury) (C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 81), rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 42 a zde citovaná judikatura).

¹³ – Viz rozsudky ze dne 10. dubna 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, bod 40), ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69), ze dne 7. listopadu 2013, Tulicā a Plavošīn (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19).

53. Je tedy nepochybné, že normotvůrce vychází ze zatížení pořizovatele daní z přidané hodnoty zpravidla již před zaplacením ceny, avšak po poskytnutí plnění. V tomto okamžiku již vznikl nárok na odpočet daně *co do důvodu*.

2. Vznik nároku na odpočet daně *co do výše*

54. Tento výsledek ale nic neříká o nároku na odpočet daně *co do výše*. Rozhodující význam má v tomto ohledu ustanovení čl. 178 písm. a) směrnice o DPH.

55. Samotné poskytnutí plnění totiž ještě nic nevyovídá o tom, jak vysoké je zatížení pořizovatele daní z přidané hodnoty, která je započítána v ceně. To je ovšem pro uplatnění nároku na odpočet daně nezbytné. Zcela zjevné je to v takových případech, jako je projednávaná věc, v nichž se účastníci mýlili ve věci osvobození obratu od daně. Podle smluvních ujednání vycházela společnost Royal Mail a žalobkyně z toho, že sjednaná cena žádnou DPH nezahrnuje. V případě, že by DPH byla splatná, pak měla podle smluvních ujednání žalobkyně tuto DPH uhradit navíc. To se nikdy nestalo, ačkoliv plnění bylo bezpochyby poskytnuto. Poskytnutí plnění samo o sobě tedy nevyovídá nic o tom, zda je žalobkyně zatížena daní z přidané hodnoty.

56. Je proto pouze logické, že normotvůrce uplatnění nároku na odpočet podmínil nejen poskytnutím plnění, nýbrž v čl. 178 písm. a) směrnice o DPH navíc požaduje, že příjemce plnění musí „mít fakturu“¹⁴.

57. Požadavek mít fakturu tak slouží rovněž naplňování zásady neutrality zakotvené v právu upravujícím daň z přidané hodnoty. Zásada neutrality představuje základní zásadu daně z přidané hodnoty¹⁵, která vyplývá z povahy DPH jakožto daně ze spotřeby. Tato zásada mimo jiné znamená, že podnik jakožto výběřčího daně na účet státu je třeba v zásadě zprostit konečného zatížení DPH¹⁶, pokud podnikatelská činnost sama slouží dosahování (v zásadě) zdanitelných plnění¹⁷.

58. Z této myšlenky zproštění zatížení¹⁸ vyplývá, že odpočet daně na vstupu přichází do úvahy jen tehdy, je-li příjemce plnění skutečně zatížen DPH¹⁹. Ten však není zatížen již s poskytnutím plnění, nýbrž vlastně až se zaplacením protiplnění (viz k tomu body 52 a 55 výše). Za ustanovením čl. 178 písm. a) směrnice o DPH zjevně stojí myšlenka, že v případě, že je k dispozici příslušná faktura, pak zpravidla dojde k brzkému zaplacení. Takže se lze již v tomto okamžiku domnívat, že dojde k brzkému zatížení příjemce plnění.

¹⁴ – Takto rovněž stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 60).

¹⁵ – Soudní dvůr hovoří v rozsudku ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 43), o výkladové zásadě.

¹⁶ – 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).

¹⁷ – Rozsudky 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 moje stanovisko ve věci Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

¹⁸ – Takto již v mých stanoviscích ve věci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, body 59 a násl.), a ve věci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, body 44 a násl.).

¹⁹ – Stejně tak stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, č. 64).

59. Ještě zřetelněji to vyplývá ze starší judikatury Soudního dvora, ve které Soudní dvůr ještě uvedl²⁰, že okamžité uplatnění tohoto nároku na odpočet v zásadě předpokládá, že osoby povinné k dani v zásadě neuskutečňují žádnou platbu, a tudíž neplatí DPH, kterou jsou povinny odvést na vstupu, dříve než obdrží fakturu nebo jiný dokument považovaný za rovnocenný, a tedy předtím nelze mít za to, že určité plnění bylo zatíženo DPH.

60. Skutečnost, do jaké míry je příjemce plnění zatížen DPH (nebo bude zatížen), totiž – jak správně tvrdí i Španělsko, Česká republika a Spojené království – vyplývá až z toho, že do protiplnění, které má zaplatit příjemce, je započítána příslušná DPH. V jakém rozsahu je DPH započítána do protiplnění, však vyplývá jen z právního vztahu, na kterém se zakládá, a z *vyúčtování jeho provedení*. Vyúčtování obchodního případu se provádí předáním příslušné faktury, v níž poskytovatel uvede svou kalkulaci.

61. Při hromadném zpracování, jako je zdanění daní z přidané hodnoty, zajistí až uvedení splatné DPH v ceně účtované příjemci plnění, že tento příjemce ví – a daňová správa to může zkontrolovat – v jaké výši je podle názoru poskytovatele zatížen daní z přidané hodnoty. Díky tomu se také dozví, od kdy a v jaké výši může tuto DPH díky nároku na její odpočet vykompenzovat.

62. V případě, že – jako v projednávané věci – obě strany i daňová správa mylně vycházely z plnění osvobozeného od daně, se sjednaným protiplněním, jak správně zdůrazňují všichni účastníci, kromě žalobkyně, žádná DPH z poskytovatele na příjemce plnění *nepřenáší*. Z tohoto důvodu ji poskytovatel ani ve faktuře neuvedl. Pokud by se obě strany po odhalení omylu rozhodly smlouvu upravit a chybějící DPH zakalkulovat do ceny, projevilo by se to rovněž v příslušné faktuře, na jejímž základě by příjemce plnění pak mohl uplatnit i nárok na odpočet daně. Společnost Royal Mail by pak odpovídajícím způsobem dlužila dodatečně uvedenou DPH podle článku 203 směrnice o DPH nejpozději v okamžiku vystavení faktury²¹. Časový souběh odpočtu daně a daňové povinnosti, jenž je účelem čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, by tak byl obnoven.

63. Z toho vyplývá, že požadavek mít fakturu, který stanoví čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, je právě tím prostředkem stanoveným směrnicí o DPH, jak srozumitelně přenést zatížení daní z přidané hodnoty z poskytovatele (který dluží daň) na příjemce plnění (který ji prostřednictvím ceny platí) pro všechny zúčastněné (včetně daňové správy). Až na jejím základě může příjemce plnění rozpoznat, v jaké míře je podle názoru poskytovatele zatížen daní z přidané hodnoty. Na základě této faktury, z níž vyplývá jeho zatížení, může uplatnit úlevu v této výši.

64. Soudní dvůr ve svých rozsudcích Volkswagen²² a Biosafe²³ tento význam držení faktury jako nezbytného prostředku pro přenos zatížení daní z přidané hodnoty a podmínku pro úlevu prostřednictvím odpočtu daně již dostatečně vyjasnil. To zdůrazňuje rovněž Spojené království a Česká republika.

65. Rozsudek Volkswagen se týkal případu, kdy účastníci řízení vycházeli z toho, že se nejedná o zdanitelná plnění. Poté, co byl tento omyl zjištěn, byly o několik let později poprvé vystaveny faktury s uvedenou DPH a podána žádost o vrácení daně podle směrnice 2008/9. Soudní dvůr

²⁰ – Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 35).

²¹ – Na rozdíl od názoru žalobkyně není článek 203 směrnice o DPH pouhým „ustanovením zamezujícím podvodům“, nýbrž zajišťuje také souběh odpočtu daně *na základě* faktury a daňové povinnosti *z důvodu* faktury.

²² – Rozsudek ze dne 21. března 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

²³ – Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

uvedl²⁴, že za těchto okolností příjemce plnění objektivně nemohl uplatnit svůj nárok na vrácení daně před touto opravou, jelikož dříve „neměl k dispozici faktury ani nevěděl, že DPH je splatná. Až v návaznosti na tuto opravu byly totiž splněny hmotněprávní věcné a formální požadavky zakládající nárok na odpočet DPH.“

66. Rozsudek ve věci Biosafe se týkal podobného případu jako v projednávané věci s tím rozdílem, že byl požadován odpočet daně v případě obecného omylu týkajícího se správné sazby daně. Byla použita příliš nízká sazba daně a poskytovatel opravil svou fakturu až o několik let později tak, že zvláště uvedenou DPH zvýšil. Také v této věci dospěl Soudní dvůr k závěru²⁵, že příjemci plnění bylo objektivně nemožné, aby svůj nárok na odpočet uplatnil před opravou faktury, jelikož dříve „neměl k dispozici podklady opravující původní fakturu, ani nevěděl, že doměřená DPH byla dlužná. Až v návaznosti na tuto opravu byly totiž splněny hmotněprávní věcné a formální požadavky zakládající nárok na odpočet DPH.“

67. V obou případech Soudní dvůr správně předpokládal zatížení příjemce plnění až v okamžiku, kdy příjemce měl příslušnou fakturu, z níž vyplývalo jeho zatížení daní z přidané hodnoty. Žalobkyně v projednávané věci však takovouto opravenou fakturu nemá.

68. Požadavek mít fakturu navíc umožňuje daňové správě, aby vůbec mohla vzniklou daňovou povinnost a uplatňovaný odpočet daně zkontrolovat, jak již Soudní dvůr uvedl²⁶. Kontrola je přitom o to účinnější, o co více údajů taková faktura obsahuje, což objasňuje nyní již velmi obsáhlý seznam uvedený v článku 226 směrnice o DPH. I to hovoří pro to, že držení faktury s vykázanou DPH je rozhodující, představuje tedy hmotněprávní podmínku odpočtu daně. Žalobkyně proto nemůže provést odpočet daně bez takovéto faktury.

3. Je i přesto možný odpočet daně bez faktury?

a) Judikatura Soudního dvora týkající se prokázání nároku na odpočet daně znalcem

69. Opačný závěr nevyplývá ani z rozhodnutí Soudního dvora ve věci Vădan²⁷, jak jsem vyložila již na jiném místě²⁸. V tomto rozsudku Soudní dvůr v bodě 42 sice uvedl, že striktní uplatnění formálního požadavku *předkládat* faktury by tak naráželo na zásady neutrality a proporcionality, neboť v jeho důsledku by bylo osobě povinné dani nepřiměřeným způsobem bráněno v tom, aby jí svědčila daňová neutralita v souvislosti s jejími plněními.

70. Při prvoplánovém posouzení by bylo možno dospět k názoru, že odpočet daně je tedy možný zcela bez faktury a v rozporu se zněním článku 178. Takovýto výklad citovaného rozsudku je však nesprávný.

²⁴ – Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

²⁵ – Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43).

²⁶ – Rozsudky ze dne 15. listopadu 2017, Geissel a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:867, bod 41), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 27); viz také mé stanovisko ve věci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, body 30, 32 a 46).

²⁷ – Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

²⁸ – Viz moje stanovisko ve věci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, body 70 a násl.).

71. Zaprvé měl Soudní dvůr v uvedené věci zodpovědět „pouze“ otázku, zda je možný odpočet daně na základě odhadu znalce týkajícího se výše obvyklého odpočtu daně u stavebních projektů dotčeného druhu. Soudní dvůr na tuto otázku správně odpověděl záporně. Odpočet daně vychází ze *skutečného* zatížení daní z přidané hodnoty a nikoliv z *obvyklého* zatížení daní z přidané hodnoty. Znalec však odhadem mohl prokázat pouze posledně jmenované.

72. Zadruhé nebylo v celém řízení vyjasněno, zda někdy byly vystaveny faktury s uvedenou DPH. Jisté bylo pouze to, že původní faktury již nebyly čitelné a finanční správa trvala na předložení originálů. Posledně jmenované však není slučitelné se směrnicí. Ta nepožaduje, aby osoba povinná k dani měla fakturu ještě při daňové kontrole a mohla ji předložit, požaduje pouze, aby fakturu měla v okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně. Dojde-li poté ke ztrátě faktury, může osoba povinná k dani pochopitelně všemi možnými důkazními prostředky (zpravidla kopií) prokázat, že dříve měla fakturu, z níž vyplývalo zatížení daní z přidané hodnoty v určité výši.

73. Zjištění Soudního dvora v rozsudku Vădan se proto správně týká pouze *důkazu* odpočtu daně²⁹. Hmotněprávní podmínky (tedy podmínky, které vyplývají z článků 167 a 178 směrnice o DPH) odpočtu daně lze prokázat všemi možnými důkazními prostředky – důkaz znalce o obvyklé výši DPH je k tomu však *ze své podstaty* nevhodný³⁰. Tento závěr podle mého názoru jednoznačně vyplývá z výroku zmiňovaného rozsudku, čteme-li jej ve vztahu k otázkám a k popsanému skutkovému stavu.

b) Judikatura Soudního dvora týkající se období uplatnění nároku na odpočet

74. Chápeme-li rozsudek Vădan³¹ takto, pak neexistuje ani žádný rozpor s judikaturou Soudního dvora, v níž se zabýval konkrétním obdobím³², v němž musí být nárok na odpočet daně uplatněn. V těchto rozhodnutích totiž Soudní dvůr vždy vycházel z toho, že příjemce plnění povinný k dani má fakturu³³.

75. Takto Soudní dvůr výslovně argumentoval v rozsudku Terra Baubedarf-Handel: „Skutečnost, že osoba povinná k dani musí provést odpočet daně za zdaňovací období, v němž je splněn jak požadavek, aby měl fakturu nebo dokument, jenž lze za fakturu považovat, tak i podmínka vzniku nároku na odpočet daně, žádný způsobem neporušuje zásadu proporcionality. Tento požadavek je totiž zaprvé v souladu s jedním z cílů Šesté směrnice, jenž spočívá v zajištění výběru DPH a jeho kontrole (důkazy), zadruhé (...) úhrada za dodání zboží nebo poskytnutí služeb a tedy odvedení daně na vstupu se zpravidla neuskutečňuje před obdržení faktury.“³⁴ V rozsudku Senatex³⁵ Soudní dvůr rozhodl, že nárok na odpočet daně musí být zásadně uplatněn v období, v němž zaprvé tento nárok vznikl a v němž zadruhé osoba povinná k dani „má fakturu“.

²⁹ – Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, bod 44 „předložit objektivní důkazy“, bod 45 „důkazy“, bod 47 „důkazy“ a bod 48 „prokázat“).

³⁰ – Zcela správně v tomto ohledu rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, bod 45 – odhad nemůže takovéto důkazy nahradit).

³¹ – Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² – To se týkalo např. rozsudků ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), a ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

³³ – Stejně tak stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 58), viz také moje stanovisko ve věci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, body 65 a další).

³⁴ – Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 37).

³⁵ – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 35).

76. Je-li ale držení faktury rozhodující pro to, v jakém období lze nárok na odpočet daně uplatnit, pak se nejedná o pouze formální, nýbrž o hmotněprávní kritérium. Z toho tedy vyplývá, že podmínkou pro odpočet daně je držení faktury.

c) Judikatura Soudního dvora týkající se zpětného účinku opravy neúplné nebo chybné faktury

77. To koneckonců vyplývá také z novější judikatury Soudního dvora týkající se zpětného účinku opravy faktury³⁶. Soudní dvůr v ní sice rozlišuje mezi hmotněprávními a formálními požadavky nároku na odpočet daně. Mezi posledně jmenované spadají náležitosti, které upravují kontrolu jeho výkonu, řádné fungování systému DPH, jakož i povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a daňového přiznání³⁷. 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 formálním³⁸. 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 uplatnit³⁹.

78. Judikatura Soudního dvora týkající se formálních nedostatků, které nebrání odpočtu daně, se při bližším pohledu ale nikdy netýká držení faktury jako takové (resp. existence faktury), nýbrž vždy podrobností jejího obsahu⁴⁰.

79. Tato judikatura hovoří pouze o absenci *určitých* formálních požadavků, a nikoliv o absenci *všech* formálních požadavků. Z této judikatury proto nelze dovozovat, že nárok na odpočet daně může vzniknout i bez držení faktury. Soudní dvůr sám rovněž hovoří pouze o tom, že „držení faktury s údaji stanovenými v článku 226 směrnice 2006/112 představuje formální podmínku, a nikoliv věcnou podmínku pro nárok na odpočet DPH.“⁴¹ To je nesporné. Splnění *všech* požadavků uvedených v článku 226 směrnice o DPH představuje formální podmínku. Tyto

³⁶ – Patří sem např. rozsudky ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), a rozsudek ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297).

³⁷ – 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 zde citovaná judikatura).

³⁸ – Rozsudky ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (vrácení daně z přidané hodnoty – faktury) (C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 80), ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41), ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45), 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, bod 58), ze dne 30. září 2010, Uzsodaépitó (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39), ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42) a ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

³⁹ – Rozsudky 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 také rozsudky ze dne 1. března 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43), avšak s odkazem na přenesení daňové povinnosti, a ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), také v případě přenesení daňové povinnosti.

⁴⁰ – Takto výslovně rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, body 39 a násl.). Rovněž rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 35 a 49) se týkal faktury, jejíž existence byla nesporná, údaje v ní obsažené však byly zčásti nepřesné. I rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), zmiňuje existenci původní faktury.

⁴¹ – Rozsudky ze dne 15. listopadu 2017, Geissel a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:867, bod 40) a ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 38 a podobně v bodě 29 [„držením faktury vystavené v souladu s článkem 226 této směrnice“]). Podobně rovněž rozsudky ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 42), a ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 47).

podmínky, nejsou-li klíčové (viz k tomu blíže bod 81 a následující), mohou být doplněny nebo pozměněny také později (např. podle článku 219 směrnice o DPH). *Držení* faktury podle článku 178 směrnice o DPH jako takové je ovšem faktický stav a nikoliv formální podmínka⁴².

80. Kromě toho Soudní dvůr z tohoto rovněž „pouze“ vyvozuje, že správce daně nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že např. faktura nesplňuje podmínky vyžadované článkem 226 body 6 a 7 směrnice o DPH (přesný popis množství a druh plnění a uvedení data poskytnutí plnění), pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se uplatnění tohoto práva⁴³. To samé platí také pro údaje obsažené v čl. 226 bodě 3 (uvedení identifikačního čísla pro DPH poskytovatele)⁴⁴ nebo v čl. 226 bodě 2 (uvedení čísla faktury)⁴⁵. V návaznosti na to přiznal Soudní dvůr opravě (formálně nesprávné) faktury, která se již nacházela v držení příjemce plnění, zpětný účinek⁴⁶.

81. To je přesvědčivé. Dokument, který představuje vyúčtování dodání zboží nebo poskytnutí služby, je totiž fakturou ve smyslu čl. 178 písm. a) směrnice o DPH již v okamžiku, kdy jak příjemci plnění, tak i daňové správě umožňuje dozvědět se, za jaké plnění který poskytovatel promítl DPH v jaké výši do ceny pro kterého příjemce plnění. To předpokládá uvedení údajů o poskytovateli, příjemci plnění, předmětu plnění, ceně a zvláště uvedenou DPH⁴⁷. Je-li těchto pět základních údajů k dispozici, jak jsem již uvedla i na jiném místě⁴⁸, je smysl a účel faktury naplněn a nárok na odpočet daně s konečnou platností vznikl⁴⁹.

82. Neuvedení některých z ostatních údajů stanovených v článku 226 směrnice o DPH naproti tomu odpočtu daně nebrání, pokud jsou ještě ve správním řízení nebo v řízení před soudem doplněny. Tento právní důsledek vyplývá konec konců z judikatury Soudního dvora týkající se zpětného účinku opravy faktury⁵⁰.

83. Spočívá-li ale vada faktury, jako v projednávané věci, v neuvedení daně z přidané hodnoty, které je jedním ze základních znaků faktury opravňující k odpočtu daně, pak nelze odpočet daně provést již jen z tohoto důvodu. Na základě faktury, na níž je uvedeno plnění osvobozené od daně, nemůže příjemce plnění uplatňovat úlevu od zatížení daní z přidané hodnoty. Spojené

⁴² – Zdá se, že z toho vychází rovněž Soudní dvůr (rozsudek ze dne 30. září 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 45), hovoří-li o tom, že článek 178 brání uložení dalších formálních požadavků. Pak nelze článek 178 směrnice o DPH samotný prezentovat jako pouhou formalitu. Rovněž rozsudky ze dne 12. dubna 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 43) a ze dne 21. března 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 50) vyjasňují, že až s držením faktury, z níž vyplývá zatížení daní z přidané hodnoty, jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění odpočtu daně.

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

⁴⁴ – Rozsudek ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), body 40 a násl.).

⁴⁵ – Rozsudek ze dne 15. července 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), podobně rovněž rozsudek ze dne 17. prosince 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).

⁴⁶ – Viz rozsudky ze dne 15. září 2016, *Gielen* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43), ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), a ze dne 8. května 2013, *Petroma Transports a další* (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

⁴⁷ – V tomto smyslu rovněž německý Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud). Viz rozsudky ze dne 12. března 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 bod 23, ze dne 22. ledna 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 bod 17; a ze dne 20. října 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593 bod 19.

⁴⁸ – Viz moje stanovisko ve věci *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, body 93 a 94).

⁴⁹ – Ohledně kritéria „zvláště uvedená DPH“ to vyplývá již z rozhodnutí Soudního dvora v rozsudcích *Volkswagen* a *Biosafe*, v nichž existovaly faktury, na nichž nebyla uvedena DPH a nebylo tak možno uplatnit odpočet daně v příslušné výši. Viz rozsudky ze dne 12. dubna 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43), a ze dne 21. března 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

⁵⁰ – Patří sem např. rozsudky ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43), ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), a ze dne 8. května 2013, *Petroma Transports a další* (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

království v této souvislosti správně hovoří o předběžné podmínce pro odpočet daně. Z takovéto faktury totiž nevyplývá zatížení daní z přidané hodnoty. Bez takovéto faktury jako „prostředku přenosu“ zatížení nejsou podmínky čl. 178 písm. a) směrnice o DPH splněny.

84. Rovněž porovnání čl. 178 písm. a) a f) směrnice o DPH názorně ukazuje, že normotvůrce pro běžný případ nepřímého výběru (písm. a) stanovil dodatečnou podmínku, totiž držení faktury. Pro zvláštní případ přímého výběru (písm. f) – přenesení daňové povinnosti – tato podmínka právě nezbytná není⁵¹, a není proto stanovena. Toto rozhodnutí normotvůrce by však bylo obcházeno, pokud by držení faktury bylo prohlášeno za pouhou formální a nepodstatnou náležitost.

d) Dílčí závěr

85. Jak ze znění směrnice o DPH, tak z judikatury Soudního dvora proto vyplývá, že nárok na odpočet daně v určité výši rovněž předpokládá, že příjemce plnění měl v určitém okamžiku v držení fakturu, v níž byla zvlášť uvedena daň z přidané hodnoty v této výši, která na něj byla přenesena. Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě tomu tak nikdy nebylo, zdá se, že žalobkyně nemá nárok na odpočet daně již z tohoto důvodu.

4. Závěr

86. Odpověď na třetí otázku zní, že podmínkou pro nárok na odpočet daně je poskytnutí plnění a držení faktury (čl. 178 písm. a) směrnice o DPH), která dokumentuje přenesení DPH prostřednictvím zvlášť uvedené daně z přidané hodnoty. Žalobkyně proto v projednávané věci bez takovéto faktury nemá nárok na uplatnění odpočtu daně.

C. Podpůrně: K „DPH, která je splatná nebo byla odvedena“, ve smyslu čl. 168 odst. a) směrnice o DPH (první a druhá předběžná otázka)

87. Pouze pro případ, že Soudní dvůr ponechá nezbytnost držení faktury s uvedenou DPH otevřenou nebo ji posoudí odlišně, vyvstane praktická potřeba odpovědi na první a druhou otázku předkládajícího soudu.

88. Předkládající soud se těmito dvěma otázkami táže, zda skutečně zaplacená cena představuje částku, která zahrnuje vyměřovací základ bez daně i DPH z tohoto základu. To se týká výkladu článků 73 a 78 směrnice o DPH, které upravují základ daně (k tomu dále bod 2). Dále se táže, zda v případě, že cena zahrnuje rovněž DPH, může příjemce plnění podle čl. 168 písm. a) směrnice uplatnit nárok na odpočet z důvodu DPH, která je za službu skutečně „splatná nebo byla odvedena“ i tehdy, pokud obě strany na základě obecného omylu vycházely z toho, že se jedná o nezdanitelnou službu. Posledně uvedené se týká výkladu čl. 168 odst. a) směrnice o DPH. Přitom je nutno vyjasnit, čím „DPH, která je splatná nebo byla odvedena“ je míněna (k tomu bod 1.), a zda je myšlena konkrétně splatná DPH nebo DPH (abstraktně) splatná při správném použití zákona (k tomu bod 3).

⁵¹ – Výslovně potvrzeno rozsudkem ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, body 47 a 51). V tomto případě totiž faktura nemá funkci prostředku přenášejího zatížení daní z přidané hodnoty (k tomu podrobně výše bod 60 a násl.), protože poskytovatel ji nedluží, a nemusí ji tedy promítnout do ceny.

1. K výrazu „DPH, která je splatná nebo byla odvedena“ ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice o DPH

89. Pro vztah žalobkyně (jako příjemce plnění) k finanční správě je rozhodující čl. 168 odst. a) směrnice o DPH. Ten hovoří o odpočtu „DPH, která je splatná nebo byla odvedena“. Je nutno vyjasnit, která DPH je tím myšlena. Do úvahy přichází „DPH, která je splatná nebo byla odvedena“ společností Royal Mail (tedy poskytovatelem plnění) nebo žalobkyní (tedy příjemcem plnění).

90. Avšak vzhledem k tomu, že se čl. 168 odst. a) týká odpočtu daně z přijatých plnění, je odpověď jednoznačná. V tomto stadiu, tedy při převzetí plnění jejich příjemcem, dluží DPH pouze jedna jediná osoba, resp. pouze jedna jediná osoba může DPH odvést. Touto osobou je poskytovatel plnění, tedy společnost Royal Mail.

91. Skutečnost, zda příjemce plnění dluží nebo odvádí DPH, závisí pouze na jím poskytnutých plněních – článek 168 směrnice o DPH je označuje jako „zdaněn(á) plnění“ osoby povinné k dani. Posledně uvedené potvrzuje *a contrario* článek 169 směrnice o DPH, který navíc připouští odpočet daně u určitých poskytnutých plnění osvobozených od daně. Z toho vyplývá, že v tomto stadiu vůbec není jisté, zda příjemce plnění státu dluží DPH. Stejně tak Soudní dvůr již opakovaně rozhodl⁵², že rovněž neúspěšný podnikatel bez plnění na výstupu (tedy aniž kdy dlužil nebo vůbec odvedl DPH) má nárok na odpočet daně. Již proto se ho formulace v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH nemůže týkat.

92. Ohledně svých plnění na vstupu totiž příjemce plnění, kromě případů přenesení daňové povinnosti podle článku 194 a násl. směrnice o DPH, žádnou DPH nedluží, a nemůže tedy ani žádnou odvést. Z občanskoprávního hlediska dluží příjemce plnění pouze cenu za dodání zboží nebo službu. Pouze tuto cenu může také zaplatit. Tato cena může zahrnovat část, která početně odpovídá DPH, kterou je povinen odvést poskytovatel plnění. To ovšem nic nemění na skutečnosti, že zaplacením ceny příjemcem plnění je splatná nebo je uhrazena pouze cena, a nikoliv DPH. Věřitelem DPH totiž není poskytovatel plnění, nýbrž pouze stát.

93. To potvrzuje další znění čl. 168 písm. a) směrnice o DPH. Ten hovoří o „DPH, která je splatná [...] v tomto členském státě“. Cena respektive v ní zahrnutý, výpočtem stanovený podíl DPH, ovšem není splatný v členském státě, nýbrž musí být uhrazen smluvnímu partnerovi. Použitelné právo nebo příslušnost soudu se přitom řídí smluvními ujednáními, a nikoliv ustanoveními práva upravujícího DPH, které se týkají místa.

94. Na rozdíl od názoru Komise z toho tedy vyplývá, že se v případě „DPH, která je splatná nebo byla odvedena“ uvedené v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH jedná o DPH, kterou dluží příslušnému členskému státu podnik poskytující plnění nebo kterou musí tomuto členskému státu odvést.

⁵² – Rozsudky ze dne 17. října 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 18), ze dne 29. února 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17), a ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, body 23 a 24), a moje stanovisko ve věci Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, body 16 a 26).

2. K podílu DPH v ceně za službu domněle osvobozenou od daně

95. Jinou otázkou, kterou je nutno odlišovat, je, zda v ceně dlužné (nebo zaplacené) příjemcem plnění je zahrnuta část představující DPH, kterou dluží poskytovatel plnění, ačkoliv sám nebo společně se svým smluvním partnerem (a případně s daňovou správou) vycházel z toho, že se jedná o plnění osvobozené od daně. Odpověď na tuto otázku ovšem neposkytuje čl. 168 písm. a), nýbrž články 73 a 78 směrnice o DPH s přihlédnutím k jejímu článku 90.

96. Z článku 73 směrnice o DPH vyplývá, že základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby. Článek 78 této směrnice uvádí určité položky, které jsou zahrnuty v základu daně. Podle čl. 78 písm. a) této směrnice není DPH zahrnuta v uvedeném základu daně.

97. Pokud tedy někdo zaplatí za zdanitelné plnění stovku, pak je v ní již zahrnuta DPH, v tomto smyslu jsou tvrzení žalobkyně správná. Vyplývá to z čl. 78 písm. a) směrnice o DPH. Ovšem vzhledem k tomu, že podle článků 93 a 96 této směrnice se sazba daně uplatní ze základu daně a ten DPH neobsahuje, je nutno zaplacenou cenu rozdělit. Proto se v případě sazby daně ve výši 20 % zaplacená stovka rozdělí na základ daně ($100/120$ ze $100 = 83,33$) a daň z přidané hodnoty, kterou musí odvést poskytovatel plnění ($20/120$ ze $100 = 16,66$). Při sazbě daně 20 %, která se podle článků 93 a 96 uplatní na základ daně ve výši 83,33, pak DPH činí přesně 16,66. Tento způsob výpočtu je vždy stejný a nezávisí na smluvních ujednáních nebo na omylu ohledně správné sazby.

98. V souladu s obecným pravidlem uvedeným v článku 73 směrnice o DPH je totiž základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženu, a nikoli hodnotou odhadnutou podle objektivních kritérií⁵³. Toto pravidlo musí být použito v souladu se základní zásadou uvedené směrnice, která spočívá ve skutečnosti, že systém DPH vede k zatížení pouze konečného spotřebitele⁵⁴.

99. Soudní dvůr proto ve své judikatuře správně zdůrazňuje, že byla-li kupní smlouva uzavřena bez uvedení DPH, platí, že v případě, že dodavatel nemůže na základě vnitrostátního práva zpětně získat od pořizovatele DPH vyžadovanou následně daňovou správou, by zohlednění plné ceny bez odečtení DPH jakožto základu, na který se uplatní DPH, vedlo k tomu, že by DPH zatěžovala tohoto dodavatele. To by porušovalo zásadu, podle které je DPH daní ze spotřeby, kterou musí nést každý konečný spotřebitel⁵⁵. Takové zohlednění by kromě toho porušovalo pravidlo, podle kterého daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla zaplacená osobě povinné k dani⁵⁶. Důsledkem toho je, že (každé) skutečně získané plnění již obsahuje DPH stanovenou unijním právem.

⁵³ – Rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33), ze dne 26. dubna 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 43) a ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, bod 13).

⁵⁴ – Rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19).

⁵⁵ – Rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod. 35).

⁵⁶ – Rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 36), a ze dne 26. dubna 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 44), ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15), a ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 24).

100. Zda by tomu skutečně, jak někdy uvádí Soudní dvůr⁵⁷, bylo jinak, pokud by měl dodavatel podle vnitrostátního práva možnost připojit k dohodnuté ceně přírážku odpovídající dani z daného plnění, a získat ji tak od pořizovatele zboží, se mi naproti tomu jeví nejisté. Jak podle článku 90 směrnice o DPH, tak podle judikatury Soudního dvora je konec konců základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu tvořen protiplněním *skutečně* získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani⁵⁸.

101. Změní-li se na základě úpravy smlouvy dodatečně výše protiplnění (tedy ceny), pak článek 90 směrnice o DPH umožňuje úpravu, která – jak již Soudní dvůr uvedl – může vést jak k nižší, tak i dodatečně k vyšší daňové povinnosti (to vyplývá již z článku 73 směrnice o DPH)⁵⁹. Pouhá možnost dodatečného vyžádání ale ještě neznamená, že příjemce plnění skutečně takto dodatečně vyžádanou částkou disponuje. V konečném důsledku to však může na tomto místě zůstat nezodpovězeno, protože v projednávané věci z důvodu uplynutí promlčecí lhůty podle občanského práva již takovéto dodatečné vyžádání možné není.

102. Lze tedy konstatovat, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH má na mysli DPH, kterou dluží poskytovatel plnění, a že z článků 73, 78 a 90 směrnice o DPH vyplývá, že každá skutečně obdržaná částka zahrnuje zákonem stanovenou DPH. Od toho je nutno odlišit otázku zodpovězenou výše (v bodě B), zda tato imanentní DPH byla také přenesena na smluvního partnera, a opravňuje jej tak k odpočtu daně.

3. DPH, kterou poskytovatel dluží abstraktně nebo konkrétně?

103. V této souvislosti je proto nutno již „jen“ vyjasnit, zda u odpočtu daně, bez ohledu na nezbytnost faktury, je výrazem DPH dlužená poskytovatelem plnění, myšlena konkrétně dlužená DPH. V projednávané věci by tomu tak nebylo, protože s ohledem na promlčení, k němuž v daňovém právu již došlo, je jisté, že skutečně (minimálně podle unijního práva) dlužnou DPH již není možné odvést.

104. V opačném případě by mohla být pojmem splatné DPH myšlena rovněž abstraktně vlastně (v projednávané věci přinejmenším podle unijního práva) splatná DPH. Ta by pak musela být ve Spojeném království vypočtena sazbou daně 20 % ve výši 20/120 ze zaplacené ceny.

105. Z judikatury Soudního dvora přitom jasně a jednoznačně vyplývá, že nárok příjemce plnění na odpočet daně je nezávislý na konkrétním nakládání a uplatňování daňového nároku u poskytovatele plnění. V tomto smyslu Soudní dvůr v ustálené judikatuře rozhodl, že otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následné prodeje dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu. DPH se totiž vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu daně přímo zatěžující různé nákladové prvky⁶⁰.

⁵⁷ – Rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulicã a Plavošin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 37).

⁵⁸ – Takto výslovně ze dne 7. listopadu 2013, Tulicã a Plavošin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33), ze dne 26. dubna 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 43), a ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15).

⁵⁹ – Viz k tomu rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 27) a moje stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, body 63 a násl.).

⁶⁰ – Rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 28), ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 40), a ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (C-354/03, C-355/97 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 54), jakož i usnesení ze dne 3. března 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, bod 26).

106. Tato judikatura ukazuje, že konkrétní odpočet daně příjemce plnění nezávisí na konkrétní daňové povinnosti poskytovatele plnění. Proto rovněž není relevantní, zda se mohl v projednávané věci úspěšně bránit dodatečnému zdanění, či nikoliv (otázka 4a).

107. Je-li tomu tak, pak musí být pojem DPH dlužné poskytovatelem plnění, která byla v ceně přenesena na příjemce plnění a kterou ten může uplatnit formou odpočtu daně, také zásadně chápán abstraktně. Je tím tedy myšlena DPH splatná podle unijního práva. Obecný omyl smluvních stran (včetně omylu daňové správy) ani skutečnost, že se daňová správa z důvodů vyplývajících z právního systému a z praktických důvodů vzdala dodatečného vyměření daně nebo se jej vzdát musela a mezitím došlo k promlčení daňové povinnosti poskytovatele plnění, to nikterak neovlivní.

4. Závěr

108. Z výše uvedeného vyplývá, že pojmem „DPH, která je splatná nebo byla odvedena“ uvedený v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH je z pohledu právní nauky myšlena DPH, kterou abstraktně dluží poskytovatel plnění ve výši stanovené unijním právem a která je již zahrnuta ve skutečně obdržené ceně.

109. Pro příjemce plnění to má ovšem praktický význam až v okamžiku, kdy obdrží příslušnou fakturu s uvedenou DPH, která dokládá, že tato daň byla přenesena na příjemce plnění. V případě společného omylu mu však takovou fakturu poskytovatel plnění vystaví až ve chvíli, kdy buď sám musí nést riziko správného posouzení z hlediska práva upravujícího DPH, nebo pokud příjemce plnění DPH, která vzhledem ke společnému omylu dosud nebyla přenesena, dodatečně ještě zaplatí, dojde-li tedy k příslušné úpravě ceny.

VI. Závěry

110. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Supreme Court of the United Kingdom (Nejvyšší soud Spojeného království) odpověděl:

- „1) Pojem ‚DPH, která je splatná nebo byla odvedena‘, uvedený v čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, zahrnuje DPH, kterou je členskému státu ve skutečnosti povinen odvést nebo ji již odvedl podnik poskytující plnění.
- 2) Z článků 73 a 78 směrnice o DPH s přihlédnutím k jejímu článku 90 vyplývá, že základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu je tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani, které již obsahuje DPH.
- 3) Nárok na odpočet daně podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH však předpokládá poskytnutí plnění a držení faktury (čl. 178 písm. a) směrnice o DPH), která dokumentuje, že DPH byla přenesena. Odpočet daně bez držení faktury, na níž je DPH zvláště uvedena, naproti tomu možný není.
- 4) Příjemce plnění, který během občanskoprávní promlčecí lhůty neusiloval o získání příslušné faktury se zvláště uvedenou DPH, nemůže bez takovéto faktury uplatnit nárok na odpočet daně ani vůči daňové správě.

- 5) Vzhledem k tomu, že nárok příjemce plnění na odpočet daně nezávisí na konkrétním zdanění poskytovatele plnění, není relevantní, zda se poskytovatel plnění mohl účinně bránit proti vlastnímu zdanění.“