



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 22. dubna 2021¹

Věc C-80/20

Wilo Salmson France SAS

proti

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București,**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunalul București (Zemský soud v Bukurešti, Rumunsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Články 167 a 178 písm. a) – Vznik nároku na odpočet daně – Období vzniku – Držení faktury jako hmotněprávní podmínka – Vymezení k formálním podmínkám odpočtu daně – Směrnice 2008/9/ES – Čl. 14 odst. 1 písm. a) a článek 15 – Právní moc nenapadeného zamítavého rozhodnutí – Právní důsledky storna (zrušení) faktury a jejího nového vystavení“

I. Úvod

1. V roce 2012 podal jeden podnik v Rumunsku žádost o vrácení daně, přičemž v roce 2012 byla k dispozici pouze faktura, která zřejmě nebyla řádně vystavena. Poté, co byla žádost o vrácení daně v roce 2012 zamítnuta, byla tato faktura stornována (zrušena) a v roce 2015 vystavena znovu. V návaznosti na to byla podána nová žádost o vrácení daně za rok 2015, o níž má být rozhodnuto. Soud se nyní táže, kdy nárok na odpočet daně vznikl a kdy měla být žádost o její vrácení podána.

2. Soudní dvůr má v projednávané věci možnost odpovědět na jednu z nejdůležitějších praktických otázek týkajících se právní úpravy daně z přidané hodnoty: Je nezbytnou podmínkou nároku podniku na odpočet daně skutečnost, že má fakturu?

3. V případě kladné odpovědi na tuto otázku je držení takovéto faktury relevantní rovněž pro zdaňovací období, v němž má být uplatněn nárok na odpočet daně resp. podána žádost o její vrácení. Dojde-li později k opravě původní faktury, pak by při domněnce zpětné účinnosti této opravy byl rozhodující okamžik držení chybné faktury (v projednávané věci rok 2012), v opačném

¹ Původní jazyk: němčina.

případě okamžik držení opravené faktury (v projednávané věci rok 2015). V případě záporné odpovědi na výše uvedenou otázku by naproti tomu bylo relevantní pouze poskytnutí plnění (v projednávané věci rok 2012).

4. Jsou-li pro odpočet daně stanoveny určité časové hranice (ať jsou to konkrétní lhůty pro podání žádosti, jako v projednávané věci lhůty v postupu pro vrácení daně podle směrnice 2008/9, nebo promlčecí lhůty), je důležité, kdy tyto lhůty začínají plynout. S tím je spojená rovněž otázka, zda existuje určitý okamžik, kdy osoba povinná k dani musí uplatnit nárok na odpočet daně nebo si jej může svobodně zvolit tím, že svého smluvního partnera požádá, aby jí vystavil novou fakturu a tu starou stornoval. Navíc vyvstávají procesněprávní otázky v případě, že žádost o vrácení daně již byla pravomocně zamítnuta.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

– Směrnice 2006/112

5. Článek 63 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty² (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.“

6. 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.“

7. Článek 178 této směrnice 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 hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6

[...]

- 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.“

8. Článek 219 směrnice o DPH se týká změn faktur a v tomto ohledu stanoví:

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

² Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění platném pro sporný rok (2015).

9. 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“.

10. Článek 169 písm. a) této směrnice rozšiřuje tento nárok na odpočet daně:

„Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:

- a) plnění spočívajících v činnostech uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskutečněna mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tomto členském státě“.

11. Článek 170 směrnice o DPH přitom vyjasňuje, že osoba povinná k dani má nárok na vrácení daně i bez možnosti jejího odpočtu:

„Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu článku 1 směrnice 86/560/EHS [...], čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice 2008/9/ES [...] a článku 171 této směrnice není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:

- a) plnění podle článku 169; [...]“

12. Článek 171 odst. 1 směrnice o DPH se týká postupu vrácení daně těmto osobám povinným k dani, které neuskutečňují tuzemská plnění:

„Osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici 2008/9/ES.“

– **Směrnice 2008/9**

13. Článek 5 směrnice 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě³ (dále jen „směrnice 2008/9“) vyjasňuje vztah ke směrnici o DPH.

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně DPH účtovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba povinná k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu, pokud se toto zboží a tyto služby použijí pro účely těchto plnění:

- a) plnění uvedená v čl. 169 písm. a) a b) směrnice 2006/112/ES;

³ Směrnice Rady ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23), ve znění platném pro sporný rok (2015).

b) plnění pro osobu, která je osobou povinnou odvést daň podle článků 194 až 197 a článku 199 směrnice 2006/112/ES, jak jsou uplatňovány v členském státě vrácení daně.

Aniž je dotčen článek 6, určí se nárok na vrácení daně na vstupu pro účely této směrnice podle směrnice 2006/112/ES, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně.“

14. Článek 10 směrnice 2008/9 umožňuje členskému státu vrácení daně rozšířit podklady, které musí být přiloženy k žádosti.

„Aniž jsou dotčeny žádosti o údaje podle článku 20, může členský stát vrácení daně od žadatele požadovat, aby spolu se žádostí o vrácení daně poskytl elektronickými prostředky kopii faktury nebo dovozního dokladu, činí-li základ daně na faktuře nebo dovozním dokladu nejméně 1 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně. Pokud se však faktura týká paliva, činí tato prahová hodnota 250 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně.“

15. Článek 14 směrnice 2008/9 se týká obsahu žádosti o vrácení daně:

„1. Žádost o vrácení daně se týká

a) nákupů zboží nebo služeb, které byly fakturovány během daného období pro vrácení daně, vznikla-li daňová povinnost před okamžikem nebo v okamžiku fakturace, nebo ve vztahu k nimž vznikla daňová povinnost během daného období pro vrácení daně, došlo-li k fakturaci tohoto nákupu před vznikem daňové povinnosti; [...]“

16. Článek 15 odst. 1 směrnice 2008/9 stanoví časové požadavky, do kdy musí být takováto žádost o vrácení podána:

„Žádost o vrácení daně se podává členskému státu usazení do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně. Žádost o vrácení daně se považuje za podanou pouze v případě, že žadatel uvedl všechny údaje požadované podle článků 8, 9 a 11. [...]“

17. Článek 23 směrnice 2008/9 se týká zamítnutí žádosti o vrácení daně:

„1. Je-li žádost o vrácení daně zcela nebo zčásti zamítnuta, oznámí členský stát vrácení daně žadateli společně s rozhodnutím i důvody zamítnutí.

2. Žadatel se proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně může odvolat k příslušným orgánům členského státu vrácení daně způsobem a ve lhůtách stanovených pro odvolání v případě žádostí o vrácení daně podaných osobami usazenými v tomto členském státě. [...]“

B. Rumunské právo

18. Podle článku 145 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, jímž se zavádí daňový zákoník, dále jen „daňový zákoník“) upravuje nárok osob povinných k dani na odpočet DPH týkající se pořízení.

19. Článek 146 daňového zákoníku stanoví, že pro uplatnění tohoto práva musí osoba povinná k dani mít fakturu.

20. Podle čl. 147² odst. 1 písm. a) daňového zákoníku může být osobě povinné k dani neusazené v Rumunsku, která je ale usazená v jiném členském státě a není povinná se v Rumunsku identifikovat pro účely DPH, vrácena daň z přidané hodnoty, která byla odvedena za dovozy do Rumunska a pořízení zboží nebo služeb v Rumunsku.

21. Článek 49 odst. 15 des Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (nařízení vlády č. 44/2004, jímž se schvalují prováděcí ustanovení k daňovému zákoníku) stanoví, že žádost o vrácení daně se týká „pořízení zboží nebo služeb fakturovaných v období pro vrácení daně, zaplacených do data žádosti o vrácení daně. Faktury, které nebyly zaplacený do data žádosti o vrácení daně, jsou zahrnuty do žádostí o vrácení daně týkajících se období, v nichž byly zaplacený“.

22. Podle čl. 49 odst. 16 tohoto nařízení vlády „[v]edle plnění uvedených v odstavci 15 [...] se může žádost o vrácení daně vztahovat na faktury nebo dovozní doklady, které nebyly zahrnuty v předchozích žádostech o vrácení daně a jež se týkají plnění dokončených v příslušném kalendářním roce“.

III. Spor v původním řízení

23. ZES Zollner Electronic SRL (dále jen „ZES“) je společnost usazená a pro účely DPH identifikovaná v Rumunsku, která společnosti Pompas Salmson SAS dodává zboží vyráběné v Rumunsku. Pompas Salmson je společnost se sídlem ekonomické činnosti ve Francii, která má nárok na odpočet daně. Tato společnost není usazená v Rumunsku ani tam není identifikovaná pro účely DPH.

24. Společnost Pompas Salmson uzavřela se společností ZES rovněž kupní smlouvu na nákup výrobních zařízení. Společnost ZES prodala tato výrobní zařízení společnosti Pompas Salmson, která je následně poskytla opět společnosti ZES, jež je používá při výrobě zboží později dodávaného společnosti Pompas Salmson (tzv. *tooling*).

25. Na prodej tohoto výrobního zařízení společnosti Pompas Salmson vystavila společnost ZES v roce 2012 příslušné faktury s DPH. Není jasné, zda a kdy společnost Pompas Salmson tyto faktury uhradila.

26. Společnost Pompas Salmson požádala o vrácení DPH odvedené v Rumunsku podle směrnice 2008/9 a podle čl. 147² odst. 1 písm. a) daňového zákoníku ve spojení s bodem 49 nařízení vlády č. 44/2004.

27. Rozhodnutím ze dne 14. ledna 2014 rumunské daňové orgány zamítly žádost o vrácení daně za období od 1. ledna 2012 do 31. prosince 2012 ve výši 449 538,38 rumunských lei (RON) (cca 92 000 eur) z důvodů týkajících se dokumentace, která byla přiložena k žádosti, a podle všeho⁴ nesouladu přiložených faktur se zákonnými požadavky. Podle tvrzení Rumunska chyběl doklad o zaplacení předložených faktur, který byl podle tehdejšího právního stavu ještě nezbytný. Faktury samotné byly jako takové všechny vystaveny správně.

28. Společnost ZES každopádně stornovala původně (v roce 2012) vystavené faktury a v roce 2015 vystavila nové faktury týkající se prodeje těchto výrobních zařízení.

⁴ Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce bohužel není zjevné, čeho konkrétně se nesoulad týkal a jaké chyby faktury vykazovaly.

29. V roce 2014 se společnost Pompas Salmson sloučila se společností Wilo France SAS. Tímto spojením vznikla společnost Wilo Salmson France SAS (dále jen „žalobkyně“).

30. V listopadu 2015 podala žalobkyně žádost o vrácení DPH na základě nových faktur vystavených společností ZES za období od 1. srpna 2015 do 31. října 2015. Daňové orgány zamítly žádost o vrácení DPH jako neopodstatněnou, přičemž uvedly, že žalobkyně nedodržela ustanovení bodu 49 odst. 16 nařízení vlády č. 44/2004 a vrácení daně z těchto faktur již požadovala.

31. Dne 13. června 2016 podala žalobkyně proti tomuto rozhodnutí stížnost, kterou Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti – Daňová správa pro daňové poplatníky-nerezidenty, Rumunsko) zamítlo jako neopodstatněnou. Mělo za to, že DPH, ve vztahu k níž bylo požadováno vrácení daně, byla již dříve předmětem jiné žádosti o vrácení daně a že plnění, ve vztahu k nimž je požadováno vrácení DPH, se vztahují k roku 2012, a nikoliv k roku 2015. Žalobkyně podala proti tomuto zamítavému rozhodnutí žalobu.

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

32. Tribunalul București (Zemský soud v Bukurešti, Rumunsko), k němuž byla žaloba podána, předložil rozhodnutím ze dne 19. prosince 2019 Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

- „1) Pokud jde o výklad článku 167 ve spojení s článkem 178 směrnice 2006/112/ES: existuje rozdíl mezi okamžikem vzniku a okamžikem uplatnění nároku na odpočet ve vztahu ke způsobu fungování systému DPH?

Za tímto účelem je třeba objasnit, zda nárok na odpočet DPH může být uplatněn v případě neexistence (platné) daňové faktury vystavené za uskutečněná pořízení zboží.

- 2) Pokud jde o výklad těchto ustanovení ve spojení s čl. 14 odst. 1 písm. a) první větou směrnice 2008/9/ES: jaký je procesní referenční bod pro účely posouzení správnosti uplatnění nároku na vrácení DPH?

Za tímto účelem je nezbytné objasnit, zda je možné podat žádost o vrácení DPH, ve vztahu k níž vznikla daňová povinnost, před „obdobím pro vrácení daně“, ale jejíž fakturace se uskutečnila během období pro vrácení daně.

- 3) Pokud jde o výklad těchto ustanovení čl. 14 odst. 1 písm. a) první věty směrnice 2008/9 ve spojení s články 167 a 178 směrnice 2006/112: Jaké jsou účinky zrušení a vystavení nových faktur za pořízení zboží předcházející „období pro vrácení daně“ na uplatnění nároku na vrácení DPH související s těmito pořízeními?

Za tímto účelem je třeba objasnit, zda se v případě, že dodavatel zruší původní faktury vystavené za pořízení zboží a následně dojde k vystavení nových faktur, musí uplatnění práva příjemce požadovat vrácení DPH související s pořízeními vztahovat k datu nových faktur. A to v situaci, kdy zrušení původních faktur a vystavení nových faktur nespadá do oblasti kontroly příjemce, ale výlučně do diskreční volby dodavatele.

4) Mohou vnitrostátní právní předpisy podřídít vrácení DPH, které je umožněno směrnicí 2008/9, podmínce vzniku daňové povinnosti, a to v situaci, kdy je správná faktura vystavena během období žádosti?“

33. Žalobkyně, Rumunsko a Evropská komise předložily v řízení před Soudním dvorem písemná vyjádření.

V. Právní analýza

A. K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

34. Rumunsko zpochybňuje přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a tvrdí, že předkládající soud popsal skutkový stav věci v původním řízení nesprávně. Podle názoru Rumunska byla žádost o vrácení daně v roce 2012 zamítnuta nikoliv z důvodu vad ve fakturách, nýbrž z důvodu neexistence dokladů o zaplacení faktur. Podle tehdejšího (vnitrostátního) právního stavu byly tyto doklady nezbytné. Na základě přechodného ustanovení bylo možné podat tyto žádosti do 30. září 2014 znovu, tentokrát bez dokladu o zaplacení. To žalobkyně neučinila. Vzhledem k tomu, že se nejednalo o nesprávné faktury, jsou všechny otázky položené předkládajícím soudem bezpředmětné a Soudní dvůr nemůže poskytnout žádnou účelnou odpověď na tyto otázky.

35. Není-li skutkový stav popsán správně, je tím Soudnímu dvoru ztížen správný výklad unijního práva. V případě, že by faktury nebyly chybné, nevystávala by žádná z otázek položených předkládajícím soudem, jak správně tvrdí Rumunsko. Není ostatně uvedeno, o jakou konkrétní vadu faktur se případně jednalo, na jejímž základě byla žádost o vrácení daně v roce 2012 zamítnuta. Pro odpověď na předložené otázky je ale relevantní, zda byly faktury bezchybné, zda na nich chybělo pouze datum nebo v nich například vůbec nebyla vykázána DPH.

36. Je však v souladu s ustálenou judikaturou, že v řízení podle článku 267 SFEU, které je založeno na zřetelném oddělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, může Soudní dvůr rozhodnout o výkladu nebo platnosti ustanovení unijního práva pouze na základě skutkových okolností, se kterými jej seznámí předkládající soud⁵. Pokud tedy jde o údajné skutkové omyly obsažené v předkládacím rozhodnutí, není na Soudním dvoru, nýbrž na vnitrostátním soudu, aby zjistil skutečnosti, které vedly ke sporu, a vyvodil z nich důsledky pro rozhodnutí, které má vydat⁶.

37. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je proto přípustná a předběžné otázky musí být zodpovězeny na základě předpokladu, jehož opodstatněnost však musí předkládající soud ověřit, že žádost o vrácení daně podaná v roce 2012 byla zamítnuta na základě chybných faktur.

⁵ Rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 41), ze dne 25. října 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, bod 27), a ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 19).

⁶ Rozsudky ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 19), a ze dne 13. března 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, bod 40).

B. K předběžným otázkám

38. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká žádosti o vrácení daně podané podle směrnice 2008/9, která byla zamítnuta v roce 2012. Tato žádost byla znovu podána v roce 2015 poté, co původní faktury z roku 2012 byly stornovány a v roce 2015 vystaveny znovu. Předkládající soud se svými čtyřmi otázkami v zásadě táže, jaký je správný okamžik pro vrácení DPH, kterou příjemce plnění (žalobkyně) odvedl za dodání v roce 2012 prostřednictvím ceny.

39. Ačkoliv se směrnice 2008/9 týká pouze druhá až čtvrtá otázka, zatímco první otázka se ptá na okamžik uplatnění odpočtu daně, je oproti názoru Komise nutno rovněž tuto otázku zodpovědět jako nezbytnou předběžnou otázku.

40. Jak již Soudní dvůr několikrát vyjasnil, cílem směrnice 2008/9 není stanovit podmínky ani rozsah nároku na vrácení daně. Článek 5 druhý pododstavec této směrnice totiž stanoví, že aniž je dotčen článek 6 této směrnice, určí se nárok na vrácení daně podle směrnice o DPH, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně⁷. Směrnice o DPH tedy stanoví hmotněprávní nárok a směrnice 2008/9 stanoví pravidla, podle nichž je tento hmotněprávní nárok podle článku 170 směrnice o DPH naplňován vůči osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně (ve smyslu článku 3 směrnice 2008/9)⁸.

41. Nárok osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě na vrácení daně podle směrnice 2008/9, proto odpovídá nároku na odpočet daně osoby povinné k dani, která je usazená v členském státě, v němž bylo plnění uskutečněno⁹.

42. Je proto rozhodující, kdy vznikl nárok na odpočet daně podle článku 167 a následujících směrnice o DPH a kdy jej žalobkyně měla uplatnit. Z toho pak vyplývá odpověď na otázku, z níž vychází všechny předběžné otázky, totiž zda žalobkyně v projednávané věci v roce 2015 uplatnila odpočet daně z dodávek výrobních zařízení v roce 2012 ve správném období pro vrácení daně podle článku 14 směrnice 2008/9 (a ve lhůtě stanovené v článku 15 směrnice 2008/9).

43. Soud si pokládá tuto otázku zejména proto, že původní (a zřejmě chybné) faktury z roku 2012 za dodání v roce 2012 byly stornovány a v roce 2015 vystaveny znovu. Odpověď na všechny otázky proto stojí a padá s významem faktury pro odpočet daně (k tomu bod C.). Není-li totiž faktura vůbec zapotřebí, pak není rozhodující, zda byla chybná ani zda byla stornována a znovu vystavena správně.

44. Předně je tedy nutno vyjasnit, jaký význam má faktura pro odpočet daně (k tomu body C.1. a C.2.). Z toho pak vyplývá, zda je požadavek *mít fakturu* stanovený v čl. 178 písm. a) směrnice podmínkou pro odpočet daně – jak Soudní dvůr rozhodl v rozsudcích Volkswagen¹⁰ a Biosafe¹¹ – nebo zda se tento požadavek stal na základě rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku Vădan¹² nadbytečným (k tomu bod C.3.). Následně je nutno rozhodnout, zda se na tom něco změnilo

⁷ Rozsudky ze dne 11. června 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, bod 51), a ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 35).

⁸ V tomto smyslu rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 34).

⁹ V tomto smyslu rozsudky ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 36), ze dne 11. června 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, bod 52), ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 36), v tomto smyslu viz již rozsudek ze dne 25. října 2012, Daimler (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 41).

¹⁰ Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

¹¹ Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

¹² Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

v případě, že tato faktura byla chybná a poskytovatel ji stornoval (zrušil) a v roce 2015 vystavil znovu (k tomu bod C.4.). Přitom je však nutno, na rozdíl od toho, jak se zjevně domnívá Komise, přihlídnout nejen k hmotněprávním (k tomu bod C.4.a.), ale rovněž k procesním aspektům (k tomu bod C.4.b.), a dostat tak lhůtu pro podání žádosti stanovené článkem 15 směrnice 2008/9 a právní moci zamítavého (viz článek 23 směrnice 2008/9), avšak nenapadeného rozhodnutí finančních orgánů.

45. Jakmile budou tyto body vyjasněny, bude možno bez větších obtíží odpovědět na otázky týkající se správného období pro vrácení daně ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9 (druhá až čtvrtá otázka žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce) (k tomu bod D.).

C. K okamžiku vzniku nároku na odpočet daně (první předběžná otázka)

46. Je proto nutno vyjasnit, kdy vznikl nárok žalobkyně na odpočet daně. Problémy při stanovení správného období k uplatnění odpočtu daně vyplývají z existence a znění dvou ustanovení upravujících vznik nároku na odpočet daně v článku 167 směrnice o DPH a k uplatnění nároku na odpočet daně v jejím čl. 178 odst. a). První otázka předkládajícího soudu to ilustruje zcela názorně.

47. Článek 167 směrnice o DPH 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). 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 úspěšné uplatnění je totiž nejen to, že na straně poskytovatele vznikla daňová povinnost, nýbrž také to, že příjemce plnění má fakturu. Tato faktura navíc musí splňovat určité formality (jako ty uvedené v článku 226 směrnice o DPH).

48. Nárok na odpočet daně proto vznikl buď v souladu s články 167 a 63 směrnice o DPH při poskytnutí plnění. To by v projednávané věci byl rok 2012 a žádost podaná v roce 2015 by podle článku 15 směrnice 2008/9 byla s konečnou platností opožděná. Tato lhůta totiž představuje prekluzivní lhůtu, jak již Soudní dvůr opakovaně rozhodl¹³. Nebo je podle článku 178 směrnice o DPH rozhodující držení faktury. V tomto případě přichází jako okamžik vzniku do úvahy buď rok 2012, pokud faktura nemusí splňovat všechny požadavky stanovené článkem 226 směrnice o DPH, nebo rok 2015, jelikož v tuto dobu poprvé existovala faktura, která zřejmě splňovala všechny náležitosti podle článku 226.

49. Za správný považuji druhý přístup, podle něhož je zapotřebí mít fakturu, přičemž ale chybějící formální náležitosti nebrání odpočtu daně a lze je opravit i se zpětnou účinností. Podle mého názoru je totiž zapotřebí rozlišovat mezi vznikem nároku na odpočet daně *co do důvodu* (k tomu níže bod 1.) a vznikem nároku na odpočet daně *co do výše* (k tomu níže bod 2.). Pouze tento názor je při bližším pohledu v souladu i s judikaturou Soudního dvora ke zpětnému účinku opravy formálně chybných faktur (k tomu níže bod 3.). Z toho vyplývá, že stornování (zrušení) faktury je z občanskoprávního hlediska možné, pro posouzení období vzniku nároku na odpočet daně ale irrelevantní (k tomu níže bod 4.).

¹³ Rozsudek ze dne 21. června 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, body 33 a 34), viz také rozsudky ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 39).

1. Vznik nároku na odpočet daně *co do důvodu*

50. Při bližším pohledu na judikaturu Soudního dvora zjistíme, že tento soud 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 vstupu¹⁴. Podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje základní zásada neutrality DPH, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení daně z přidané hodnoty byly přiznány, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním¹⁵. Výjimku má představovat pouze případ, kdyby porušení těchto formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložit důkaz, že hmotněprávními požadavkům bylo vyhověno¹⁶.

51. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH přitom hovoří o odpočtu „DPH, která je splatná nebo byla odvedena“. Tím je myšlena DPH, kterou poskytující podnik dluží státu, nebo DPH, kterou státu odvedl. Příjemce plnění v této konstelaci žádnou daň z přidané hodnoty nedluží, nýbrž dluží svému smluvnímu partnerovi smlouvenou cenu.

52. Tato úprava ozřejmuje smysl a účel odpočtu daně na vstupu. Vzhledem k tomu, že DPH má povahu daně ze spotřeby¹⁷ a způsob zdanění je nepřímý, musí být pořizovatel, který má nárok na odpočet daně na vstupu, prostřednictvím odpočtu daně zbaven zátěže, kterou představuje DPH dlužená jinou osobou (poskytovatelem) a promítnutá v ceně.

53. 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. Tento článek 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.

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

¹⁴ Rozsudky 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).

¹⁵ 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, 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-95/04 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

¹⁶ 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).

¹⁷ Viz rozsudky ze dne 10. dubna 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, bod 40), ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlzcēļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69), 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).

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

55. Je ale ještě třeba objasnit okamžik vzniku odpočtu daně *co do výše*. Rozhodující význam má v tomto ohledu ustanovení čl. 178 písm. a) směrnice o DPH.

56. Samotné poskytnutí plnění totiž ještě nic nevypovídá o tom, jak vysoké je zatížení pořizovatele daní z přidané hodnoty, která je započítána v ceně. Zjevné je to u takzvaných dlouhodobých služeb, kdy je při uzavření smlouvy jasný předmět plnění, nikoliv však množství (např. smlouva o dodávkách elektřiny). Kromě toho existují další situace, kdy (podle občanského práva) dlužná cena vyplyne až z vyúčtování poskytovatele po poskytnutí plnění (např. v případě hodinové odměny nebo honoráře advokáta závislého na úspěchu).

57. Avšak v případě, že pouhé poskytnutí plnění poskytovatelem ještě nic nevypovídá o konkrétním zatížení pořizovatele daní z přidané hodnoty, je zcela logické, pokud normotvůrce podmíní odpočet daně nejen poskytnutím plnění, nýbrž v čl. 178 písm. a) směrnice o DPH navíc požaduje, že příjemce plnění musí „mít fakturu“¹⁸.

58. 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 hodnoty¹⁹, která vyplývá z povahy DPH jakožto daně ze spotřeby. Tato zásada mimo jiné znamená, že podnik jakožto výběrčího daně na účet státu je třeba v zásadě zprostit konečného zatížení DPH²⁰, pokud podnikatelská činnost sama slouží dosahování (v zásadě) zdanitelných plnění²¹.

59. Chtěla bych zde znovu²² zaměřit pozornost na myšlenku zbavení daňové zátěže. Z ní vyplývá²³, že odpočet daně na vstupu přichází do úvahy jen tehdy, když je příjemce plnění skutečně zatížen DPH. Ten však není zatížen již s poskytnutím plnění, nýbrž vlastně až se zaplacením proti plnění (viz k tomu bod 53 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.

60. Ještě zřetelněji to vyplývá ze starší judikatury Soudního dvora, ve které Soudní dvůr výslovně uvedl²⁴, že okamžité uplatnění tohoto nároku na odpočet v zásadě předpokládá, že osoby povinné k dani zásadně neuskutečňují žádnou platbu, a tudíž neplatí DPH, kterou jsou povinny odvést na vstupu, dříve 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.

¹⁸ Takto rovněž stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 60).

¹⁹ Soudní dvůr hovoří v rozsudku ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 43), o výkladové zásadě.

²⁰ 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).

²¹ 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).

²² Takto již v mém stanovisku ve věci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 44 násl).

²³ Stejně tak stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 64).

²⁴ Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 35).

61. 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. Vyúčtování obchodního případu se provádí předáním příslušné faktury.

62. Z toho vyplývá, že požadavek mít fakturu, který stanoví čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, je prostředkem, jak srozumitelně přenést zatížení daní z přidané hodnoty z poskytovatele (který dluží daň) na příjemce plnění (který ji prostřednictvím ceny platí). Až na jejím základě je příjemce splnění schopen rozpoznat, do jaké míry je podle názoru poskytovatele zatížen DPH, a poté s ní může uplatnit svou úlevu v této výši.

63. Požadavek mít fakturu rovněž umožňuje správci daně, jak již Soudní dvůr uvedl²⁵, aby vůbec mohl vzniklou daňovou povinnost a uplatňovaný odpočet daně zkontrolovat. Kontrola je přitom o to účinnější, o co více údajů taková faktura obsahuje, což objasňuje nyní již velmi obsáhlý seznam v článku 226 směrnice o DPH.

64. Soudní dvůr ve svých rozsudcích Volkswagen²⁶ a Biosafe²⁷ podle mého názoru tento význam držení faktury jako nezbytného prostředku pro přenos zatížení a podmínku pro úlevu prostřednictvím odpočtu daně již vyjasnil.

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 vykázanou DPH a podána žádost o vrácení daně podle směrnice 2008/9. Soudní dvůr uvedl²⁸, že za těchto okolností příjemce plnění objektivně nemohl uplatnit svůj nárok na vrácení daně před touto opravou, jelikož dříve „neměl[a] k dispozici faktury ani nevěděl[a], že DPH je splatná. Až v návaznosti na tuto opravu byly totiž splněny hmotněprávní věcné a formální požadavky zakládající nárok na odpočet DPH“. Ve výsledku začala lhůta stanovená v článku 15 směrnice 2008/9 plynout až vystavením faktury s vykázanou daní.

66. Rozsudek Biosafe se týkal odpočtu daně v případě společného omylu týkajícího se sazby daně. Byla použita příliš nízká sazba daně a poskytovatel opravil svou fakturu až o několik let později tak, že zvlášť vykázanou DPH zvýšil. Také v této věci dospěl Soudní dvůr k závěru²⁹, že příjemci plnění bylo objektivně nemožné, aby svůj nárok na odpočet uplatnil před opravou faktury, jelikož dříve „neměl[a] k dispozici podklady opravující původní fakturu, ani nevěděl[a], že doměřená DPH byla dlužná. Až v návaznosti na tuto opravu byly totiž splněny hmotněprávní věcné a formální požadavky zakládající nárok na odpočet DPH“. Ve výsledku začala promlčecí lhůta podle daňového práva ohledně této doměřené částky plynout až od okamžiku držení faktury, v níž byla tato zvýšená částka zvlášť vykázána.

²⁵ 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 moje stanovisko ve věci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, body 30, 32 a 46).

²⁶ Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

²⁷ Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

²⁸ Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

²⁹ Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43).

67. Obě rozhodnutí Soudního dvora vychází podle mého chápání z toho, že se okamžik vzniku uplatnitelného nároku na odpočet daně nenachází před okamžikem držení faktury, z níž vyplývá zatížení příjemce plnění daní z přidané hodnoty. To je v souladu s článkem 167 a čl. 178 odst. a) směrnice o DPH.

3. Okamžik uplatnění nároku na odpočet daně

68. Ustanovení článku 167 směrnice o DPH proto vyjadřuje vznik odpočtu daně co do důvodu a ustanovení článku 178 vznik odpočtu daně co do výše. Pro správný okamžik uplatnění nároku na odpočet daně a plynutí případných lhůt musí být kumulativně splněna obě ustanovení. To v konečném důsledku vyplývá z článku 179 směrnice o DPH, který uplatnění odpočtu daně nepřenechává libovůli osoby povinné k dani. Odpočet daně je naopak možný pouze ve zdaňovacím období, v němž – co do důvodu a co do výše – vznikl.

69. V opačném případě by pozbývalo smyslu ustanovení článku 180 směrnice o DPH, který umožňuje členským státům přijmout odlišné ustanovení. Z toho vyplývá, jak již uvedl Soudní dvůr³⁰, že členské státy mohou požadovat, aby byl nárok na odpočet daně uplatněn buď v průběhu období, ve kterém vznikl, nebo v průběhu delšího období, s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených jejich vnitrostátními právními úpravami.

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

70. Opačný závěr nevyplyvá ani z rozhodnutí Soudního dvora ve věci Vădan³¹, které vedlo k právní nejistotě³². V tomto rozsudku Soudní dvůr v bodě 42 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.

71. Při povrchním rozboru by bylo možno dospět k názoru, že odpočet daně je tedy možný zcela bez faktury a v rozporu se zněním článku 178. Při bližším pohledu však Soudní dvůr takto na žádném místě citovaného rozsudku nerozhodl.

72. 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 tohoto 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.

73. Zadruhé nebylo v celém řízení vyjasněno, zda někdy byly vystaveny faktury s vykázanou DPH. Jisté bylo pouze to, že původní faktury již nebyly čitelné a finanční správa trvala na předložení originálů.

³⁰ Rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 43), rovněž rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 33 a násl.).

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

³² Viz pouze řadu článků v Německu v této souvislosti: Hartman, T., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, NWB 2019, 316; Huschens, F., „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?“, UVR 2019, 45; Höink, C./Hudasch, C., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, BB 2019, 542; Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vădan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?“, StBp 2019, 85; Schumann, M. F., „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vădan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, DStR 2019, 1191; Weimann, R., „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung“, AStW 2019, 285; Zaumseil, P., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, UR 2019, 289.

74. Posledně jmenované 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.

75. Úvahy Soudního dvora v rozsudku Vădan se proto správně týkají pouze *důkazu* odpočtu daně³³. Hmotněprávní podmínky (tedy podmínky podle článků 167 a 178) odpočtu daně lze prokázat všemi možnými důkazními prostředky – důkaz znalce o obvyklé výši DPH je k tomu však *ze své podstaty* nevhodný³⁴. Tento závěr podle mého názoru vyplývá rovněž zcela jednoznačně z výroku zmiňovaného rozsudku, čteme-li jej ve vztahu k otázkám a k popsání skutkovému stavu.

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

76. Neexistuje proto ani žádný rozpor s judikaturou Soudního dvora, v níž se zabýval konkrétním obdobím³⁵, 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 fakturu³⁶.

77. 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, žádným 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“³⁷. V rozsudku Senatex 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“.

78. 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.

³³ 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“).

³⁴ 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).

³⁵ 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).

³⁶ 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, bod 65 a další).

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

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

79. To koneckonců vyplývá také z nedávné judikatury Soudního dvora týkající se zpětného účinku opravy faktury³⁸. 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, jakož i řádné fungování systému DPH, jako jsou povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a daňového přiznání³⁹. 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 formálním⁴⁰. 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 uplatnit⁴¹.

80. 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 obsahu⁴².

81. 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“⁴³. To je nesporné. Splnění *všech* požadavků uvedených v článku 226 směrnice o DPH představuje formální podmínku. Tyto podmínky, nejsou-li klíčové (viz k tomu blíže bod 93 a následující), mohou být doplněny nebo

³⁸ 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).

³⁹ 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, bod 41 a 42 a zde citovaná judikatura).

⁴⁰ 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, Ușzodaépítő (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-95/04 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

⁴¹ 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, bod 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.

⁴² Takto výslovně rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 39 a násl.). Rovněž rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 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.

⁴³ 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).

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 podmínka⁴⁴.

82. 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 práva⁴⁵. To samé platí také pro údaje obsažené v čl. 226 bodě 3 (uvedení identifikačního čísla k DPH poskytovatele)⁴⁶ nebo v čl. 226 bodě 2 (uvedení čísla faktury)⁴⁷. V návaznosti na to přiznal Soudní dvůr opravě (formálně nesprávné) faktury, která se již nacházela v držení příjemce plnění, zpětný účinek⁴⁸.

83. Kromě toho také Soudní dvůr v uvedené judikatuře výslovně předpokládá opravu faktury, která byla vystavena a nachází se v držení příjemce plnění⁴⁹. V obvyklém případě plnění za úplaty proto nárok na odpočet vzniká až v okamžiku, kdy jsou splněny obě podmínky (vznik daňové povinnosti poskytnutím plnění a držení faktury dokládající toto plnění).

84. Význam držení faktury také vysvětluje, proč čl. 66 písm. a) směrnice o DPH umožňuje členským státům stanovit, že daň vzniká nejpozději vystavením faktury. Myšleny jsou tím případy záloh, kdy je faktura poskytována již před poskytnutím plnění. V tomto případě vzniká odpočet daně co do důvodu a výše současně s vystavením faktury příjemci plnění. Nárok na odpočet daně však zásadně nevznikne, jestliže příjemce plnění nemá fakturu.

85. Rovněž porovnání čl. 178 písm. a) a f) 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 není⁵⁰, a není proto stanovena. Toto zákonodárské rozhodnutí by však bylo obcházeno, pokud by držení faktury bylo prohlášeno za pouhou formální a nepodstatnou náležitost.

d) Judikatura Soudního dvora týkající se směrnice 2008/9

86. Požadavek mít fakturu potvrzují konečně také ustanovení směrnice 2008/9. Ta na mnoha místech výslovně navazuje na existenci faktury. Článek 8 odst. 2 směrnice 2008/9 výslovně požaduje, aby v žádosti o vrácení daně byly uvedeny „pro každou fakturu“ určité údaje. Podle článku 10 směrnice 2008/9 může členský stát vrácení daně požadovat od žadatele, aby poskytl

⁴⁴ 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 směrnice o DPH brání uložení dalších formálních požadavků. Pak nelze samotný článek 178 směrnice o DPH 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.

⁴⁵ Rozsudek ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43).

⁴⁶ Rozsudek ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 40 a násl.).

⁴⁷ 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, bod 53 a 57).

⁴⁸ Viz 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).

⁴⁹ V rozsudku ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 39), se Soudní dvůr výslovně vymezuje od rozsudku ze dne 29. dubna 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 38), přičemž poukazuje na to, že v této věci neexistovala faktura, zatímco v rozhodnutí *Senatex* byla k dispozici faktura, která byla zaplacená včetně DPH. Také v rozsudku ze dne 8. května 2013, *Petroma Transports a další*, C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34 a násl.) se jednalo o opravu původní faktury.

⁵⁰ 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 přenášejícího zatížení daní z přidané hodnoty (k tomu podrobně výše body 61 a násl.), jelikož poskytovatel ji nedluží, a nemusí ji tedy promítnout do ceny.

„kopii faktury“. Článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9 hovoří o nákupech, které „byly fakturovány“. Z toho vyplývá, že nárok na odpočet daně, jejíž vrácení je požadováno, předpokládá, že příjemce plnění měl v určité době k dispozici fakturu.

87. Soudní dvůr⁵¹ proto již rozhodl, že daňová správa může žádost o vrácení daně zamítnout, nemá-li k dispozici fakturu nebo její kopii a osoba povinná k dani nesdělí pořadové číslo této faktury na vyžádání daňové správy ve lhůtě stanovené směrnicí 2008/9. To by pozbývalo smyslu, pokud by faktura byla nadbytečná.

e) Závěr

88. Jak ze znění směrnice o DPH a směrnice 2008/9, tak i z judikatury Soudního dvora proto vyplývá, že nárok na odpočet daně, o jejíž vrácení lze požádat, předpokládá, že příjemce plnění měl v určitém okamžiku v držení fakturu. Okamžik držení této faktury pak určuje správné období, v němž musí být odpočet daně uplatněn.

4. Právní dopady „stornování“ faktury na správné zdaňovací období odpočtu daně

a) Hmotněprávní důsledky stornování faktury

89. Představují-li podmínky odpočtu daně co do důvodu (článek 167 směrnice o DPH) a co do výše (článek 178 směrnice o DPH) hmotněprávní podmínky, pak z toho rovněž vyplývá, že stornování faktury je pro určení správného období irelevantní, jelikož odpočet daně je nutno provést podle článku 179 směrnice o DPH.

90. Buď byly splněny hmotněprávní podmínky (poskytnutí plnění a držení faktury). Pak vznikl nárok na odpočet daně v tomto okamžiku a musí být uplatněn v příslušném zdaňovacím období. Na tom nemůže stornování faktury a vystavení nové nic změnit. Nově vystavená faktura může nanejvýš odstranit případné formální nedostatky se zpětnou účinností k tomuto období, jak rozhodl Soudní dvůr také již v případě opravy faktury při současném zrušení původní faktury cestou dobropisu (tím je míněno stornování/zrušení)⁵².

91. Nebo hmotněprávní podmínky (poskytnutí plnění nebo držení faktury) nebyly splněny. Pak stornování faktury a vystavení nové představuje první vystavení faktury opravňující k odpočtu daně. Ta pak určuje správné období, v němž musí být odpočet daně uplatněn.

92. V projednávané věci je proto rozhodující, zda faktury poskytnuté žalobkyni v roce 2012 musí být považovány za „fakturu“ ve smyslu čl. 178 písm. a) směrnice o DPH. Posledně jmenované opět záleží na druhu chyby, o níž se mělo jednat, která však Soudnímu dvoru není v projednávané věci známa.

93. Podle mého názoru je totiž dokument 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

⁵¹ Rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 57).

⁵² Rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), také Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) v Německu, rozsudek ze dne 22. ledna 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, bod 18 se odvolává na judikaturu Soudního dvora.

uvedení údajů o poskytovateli, příjemci plnění, předmětu plnění, ceně a zvláště uvedenou DPH⁵³. Je-li těchto pět základních údajů k dispozici, je smysl a účel faktury naplněn a odpočet daně s konečnou platností vznikl⁵⁴.

94. 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 rovněž z novější judikatury Soudního dvora týkající se zpětného účinku opravy faktury⁵⁵.

95. V případě, že se tedy vada týkala uvedených zásadních znaků faktury, pak odpočet daně v roce 2012 nebyl možný, jelikož v tomto ohledu nelze hovořit o faktuře ve smyslu právních předpisů upravujících daň z přidané hodnoty. Nárok na odpočet daně by pak v plném rozsahu vznikl až s prvním držením faktury v roce 2015.

96. Pokud se vada faktur naopak týkala jednotlivých formálních náležitostí (např. chybějící datum faktury, chybějící číslo faktury, nesprávná adresa, nepřesný popis předmětu plnění a období nebo chybějící daňové číslo atd.)⁵⁶, pak odpočet daně nastal již s provedením plnění a držením faktur v roce 2012. Takovéto vady nezpochybňují „držení faktury“ ve smyslu čl. 178 písm. a) směrnice o DPH.

97. Názor, který naproti tomu zastává Komise a žalobkyně, že stornováním původní faktury byly odstraněny její právní účinky, a relevantní jsou proto pouze faktury z roku 2015, mě naopak nepřesvědčí. Spíše považuji za oprávněné pochybnosti týkající se jednostranného stornování faktury, které vyjádřil předkládající soud, ačkoliv v projednávané věci zřejmě došlo ke stornování původní a vystavení nové faktury po dohodě.

98. Nárok příjemce plnění na odpočet daně je tak nárokem vůči věřiteli daně, který, jakmile jednou vznikl, nemůže být jednostranně odstraněn třetí osobou⁵⁷. Ani žádné ustanovení směrnice o DPH nestanoví, že odpočet daně příjemce plnění závisí na tom, že poskytovatel plnění je stále ještě srozuměn s fakturou, kterou jednou vystavil, a tuto fakturu nestornoval. Postačuje, že příjemce plnění v určitém okamžiku měl fakturu v držení.

99. Vzhledem k tomu, že faktická okolnost poskytnutí plnění a držení faktury není stornováním faktury dotčena, nemůže mít stornování provedené poskytovatelem vliv na nárok příjemce plnění na odpočet daně. Z perspektivy státu vázaného základními právy by bylo jen obtížně obhajitelné, pokud by jednou vzniklé majetkové právo soukromé osoby – podle názoru Evropského soudu

⁵³ V tomto smyslu rovněž 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.

⁵⁴ 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).

⁵⁵ 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).

⁵⁶ Viz k čl. 226 body 6 a 7 směrnice o DPH rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), viz k čl. 226 bodu 1 rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), viz k čl. 226 bodu 3 rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

⁵⁷ Takto výslovně rozsudek ze dne 21. září 2017, SMS Group (C-441/16, EU:C:2017:712, bod 55 – jednou vzniklý nárok na odpočet daně zůstane zachován, nejedná-li se o daňový únik či zneužití).

pro lidská práva má být právo na odpočet daně dokonce součástí základního práva na vlastnictví⁵⁸ – poskytl k volnému nakládání jinou soukromou osobou, která by toto právo mohla libovolně zničit.

b) Procesní důsledky stornování faktury

100. Kromě toho – což opomíjí Komise – je nutno dodržovat také určité procesněprávní implikace. Odpočet daně podléhá vnitrostátním promlčecím lhůtám, které jsou samy o sobě z pohledu unijního práva zásadně nezávadné⁵⁹. Rozhodnutí finančních orgánů podléhají vnitrostátním lhůtám pro opravné prostředky, které jsou z pohledu unijního práva rovněž nezávadné⁶⁰. I žádost o vrácení daně podle článku 15 směrnice 2008/9 je podmíněna unijní prekluzivní lhůtou, která je tím spíše jako taková z pohledu unijního práva nezávadná⁶¹. Tyto veřejnoprávní lhůty ale nemohou být k dispozici dotčeným účastníkům, mají-li plnit svůj účel (právní jistota).

101. Bylo by tomu tak ale v případě, kdy by bylo možno uplynutí lhůty, tak jako v projednávané věci lhůty stanovené článkem 15 směrnice 2008/9, obejít tím, že dojde ke stornování (zrušení) faktury a vystavení nové. Pozdější stornování a vystavení nových faktur, jako v projednávané věci, má *de facto* za následek neúčinnost nenapadeného, a tedy pravomocného zamítavého rozhodnutí rumunských finančních úřadů. Význam uvedených lhůt (promlčecí lhůty, lhůty pro podání opravných prostředků, žádostí) by tak byl doveden *ad absurdum*.

102. Jak soudní dvůr již uvedl, může být osoba povinná k dani oprávněna k provedení odpočtu podle článků 180 a 182 směrnice o DPH, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl. Podmínkou však je dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami⁶². Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo.

103. Možnost uplatnit nárok na odpočet daně bez jakéhokoli časového omezení je naproti tomu v rozporu se zásadou právní jistoty. Ta vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat⁶³. Bezpochyby to platí pro žádost o vrácení daně, pro kterou čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/9 výslovně stanoví okamžik, do něhož musí být žádost nejpozději podána.

⁵⁸ ESLP, rozsudek ze dne 22. ledna 2009, „Bulves“ AD v. Bulharsko (bod 3991/03), bod 53 a násl.

⁵⁹ V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 37) ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 47), ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, body 34 a 35), ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 64), ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17), a ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/04 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 45 a 46).

⁶⁰ Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. února 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, body 43 a 44), vychází bez dalšího z toho, že možnost podat v přiměřené lhůtě proti rozhodnutí opravný prostředek, je postačující. Takto výslovně rozsudek ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, bod 42 a citovaná judikatura).

⁶¹ Rozsudek ze dne 21. června 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, body 33 a 34), viz také rozsudek ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 39).

⁶² Rozsudky ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 45), ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 32), a ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46).

⁶³ Rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 36), ze dne 14. února 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 41) ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 46), ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 33), ze dne 21. června 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, bod 29), ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48), ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 16), a ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/04 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 44).

104. Z těchto důvodů Soudní dvůr v rámci své judikatury týkající se oprav faktur vždy zdůrazňoval, že členský stát může odmítnout zpětný účinek opravy, pokud je tato oprava (nebo doplnění podkladů) provedena „po přijetí takového zamítavého rozhodnutí“⁶⁴. To platí rovněž v případě, kdy je – jako v projednávané věci – faktura po zamítavém rozhodnutí nejen opravena, nýbrž stornována jako celek a vystavena znovu.

5. Závěr

105. Závěrem lze v odpovědi na první otázku konstatovat, že se vznik nároku na odpočet daně na základě ustanovení směrnice o DPH uskutečňuje dvěma úkony. Tento nárok vzniká co do důvodu okamžikem vzniku daňové povinnosti poskytovatele plnění (článek 167 směrnice o DPH), tedy zpravidla s poskytnutím plnění, a co do výše okamžikem držení faktury [čl. 178 písm. a) směrnice o DPH], která dokládá promítnutí DPH do ceny. Až tehdy, jsou-li splněny obě podmínky, je vznik nároku na odpočet daně dovršen.

106. Tyto dvě podmínky označují také období, v němž musí být odpočet daně uplatněn a od něhož případně začínají plynout lhůty. O fakturu ve smyslu čl. 178 odst. a) směrnice o DPH se jedná již v případě, že obsahuje údaje o poskytovateli plnění, příjemci plnění, předmětu plnění, ceně a zvláště vykázané DPH. Splnění všech formálních náležitostí uvedených v článku 226 směrnice o DPH k tomu není nezbytné, tyto lze doplnit rovněž později.

D. Ke správnému období pro vrácení daně ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9 (druhá, třetí a čtvrtá předběžná otázka)

1. Ke druhé otázce (rozhodující období pro vrácení daně)

107. Z výkladu k první otázce vyplývá, že úlohou předkládajícího soudu je vyjasnit, zda faktury v roce 2012 vyhovovaly požadavkům nebo zda byly tak chybné, že je nelze považovat za faktury ve smyslu čl. 178 písm. a) směrnice o DPH. Z toho vyplyne správné období pro vrácení daně ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9.

108. V případě, že žalobkyně měla faktury ve výše uvedeném smyslu (viz bod 93) poprvé v roce 2015, pak není závadné, že plnění bylo poskytnuto již v roce 2012. Tato skutečnost vyplývá již ze souhry článku 167 a čl. 178 písm. a) směrnice o DPH a výslovně ji potvrzuje čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9. Ten výslovně hovoří o nákupech zboží (tedy o dodání), „které byly fakturovány během daného období pro vrácení daně“. V projednávané věci to bylo v roce 2015.

109. Pokud měla žalobkyně fakturu ve výše uvedeném smyslu (viz bod 93) již v roce 2012, pak byl správným obdobím pro vrácení daně rok 2012, v němž byla podána také první žádost o vrácení daně. Tato žádost byla zamítnuta podle článku 23 směrnice 2008/9, přičemž žalobkyně (resp. její právní předchůdkyně) se proti tomuto rozhodnutí neodvolala, a rozhodnutí tak nabylo právní moci. I v případě, že by toto zamítnutí mělo být v rozporu s unijním právem, měla být tato skutečnost vyjasněna v řízení o opravném prostředku podaném proti tomuto rozhodnutí. Nevyvstává proto otázka nastolená Komisí, zda finanční správa dodržela zbývající procesní požadavky stanovené články 20 a 21 směrnice 2008/9.

⁶⁴ Rozsudky ze dne 14. února 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 33), ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 36), a ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45).

2. Ke třetí otázce (účinky stornování)

110. Stornování (zrušení) faktury, ať po dohodě nebo jednostranně, nemá dopady na toto pravomocné rozhodnutí nebo na již vzniklý nárok na odpočet daně. Posledně jmenované vyplývá již jen z prosté skutečnosti, že jednání soukromých osob zásadně nemohou se zpětnou účinností omezovat existující práva druhých a rušit účinnost veřejnoprávních lhůt (viz body 98 a následující výše).

111. Něco jiného ve výsledku platí pouze v případě, že se nejedná o stornování (zrušení) faktury, jelikož faktury vystavené v roce 2015 je nutno považovat za první faktury.

3. Ke čtvrté otázce (nezbytnost faktury pro vrácení daně)

112. Čtvrtá otázka předkládajícího soudu je poněkud obtížněji srozumitelná.

113. Je-li touto otázkou myšleno, že vnitrostátní právo váže období pro vrácení daně pouze na vznik daňové povinnosti podle článku 167 směrnice o DPH (zpravidla poskytnutí plnění, viz bod 63), pak tomu unijní právo brání. Jak již bylo uvedeno, stanoví čl. 178 písm. a) směrnice o DPH požadavek mít fakturu, z níž vyplývá zatížení daní z přidané hodnoty, které má být vyrovnáno prostřednictvím odpočtu daně.

114. Je-li touto otázkou míněno, že podle vnitrostátního práva bylo období pro vrácení daně stanoveno již držením faktur vystavených v roce 2012 a tyto faktury nesplňovaly všechny požadavky stanovené v článku 226 směrnice o DPH, pak se tato otázka zjevně zakládá na předpokladu, že správná faktura, která opravňuje ke vzniku odpočtu daně v určité výši, je pouze taková faktura, která obsahuje všechny údaje stanovené v článku 226 směrnice o DPH.

115. Tomu však brání judikatura Soudního dvora týkající se zpětného účinku opravy faktury, jak již bylo uvedeno výše (body 89 a následující). Postačuje proto, pokud faktura poskytuje příjemci plnění a finanční správě údaje o tom, za jaké plnění který poskytovatel promítl daň z přidané hodnoty v jaké výši do ceny účtované příjemci plnění. Jakmile příjemce plnění má takovouto fakturu, vznikl odpočet daně také co do výše. Případné chybné formality lze pak se zpětným účinkem opravit ještě v probíhajícím řízení, nejsou-li finanční správě již beztak známy⁶⁵.

VI. Závěry

116. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Tribunalul București (Zemský soud v Bukurešti) takto:

„1) Směrnici o DPH je nutno vykládat tak, že odpočet daně podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vzniká co do důvodu již se vznikem daňové povinnosti (článek 167 směrnice o DPH) a co do výše až s držením faktury [čl. 178 písm. a) směrnice o DPH]. Splněním obou podmínek je určeno období, v němž musí být odpočet daně uplatněn. Faktura, která je k tomu nezbytná, nemusí splňovat všechny formální náležitosti uvedené v článku 226 směrnice o DPH. Směrnice o DPH však nestanoví odpočet daně bez držení faktury.

⁶⁵ V tomto smyslu výslovně: rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).

- 2) Správné období pro vrácení daně ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9 je to, v němž osoba povinná k dani měla takovouto fakturu. Je na předkládajícím soudu, aby vyjasnil, kdy tomu tak v případě žalobkyně bylo.
- 3) Stornování (zrušení) faktury, ať po dohodě nebo jednostranně, nemá na již vzniklý nárok na odpočet daně a na období, v němž musí být tento nárok uplatněn, žádný účinek.
- 4) Unijní právo brání vnitrostátním právním úpravám, které vážou období pro vrácení daně ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/9 pouze na vznik daňové povinnosti podle článku 167 směrnice o DPH. Nezbytné je rovněž držení faktury, z níž vyplývá zatížení daní z přidané hodnoty, aniž tato faktura musí splňovat všechny formální náležitosti uvedené v článku 226 směrnice o DPH.“