



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 8. júla 2021¹

Vec C-156/20

**Zipvit Ltd
proti**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Supreme Court of the United Kingdom
(Najvyšší súd Spojeného kráľovstva)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové právo – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 167 a článok 178 písm. a) – Vznik práva na odpočítanie dane pri plnení na vstupe omylom považovanom za oslobodené od dane – DPH zahrnutá v cene napriek omylu – Obdobie vzniku – Splatná alebo zaplatená DPH – Držba faktúry ako hmotnoprávna podmienka – Odlíšenie od formálnych podmienok odpočítania dane“

I. Úvod

1. Dva podniky vychádzajú v súlade s názorom finančnej správy spoločne, ale podľa práva Únie nesprávne z toho, že určitá služba je oslobodená od dane. V dôsledku toho je dohodnutá len cena bez DPH a len táto cena je aj vyfakturovaná a zaplatená. Po odhalení omylu sa finančná správa „vzdá“ dodatočného výberu dane u poskytovateľa plnenia, pravdepodobne aj z dôvodu zjednodušenia správy, pretože veľa príjemcov plnenia by malo nárok na odpočítanie dane. Z fiškálneho hľadiska by to bola len „hra s nulovým súčtom“ s veľkou administratívnou záťažou pre všetky strany. Po premlčaní na strane poskytovateľa si príjemca plnenia (v tejto veci spoločnosť Zipvit) uplatňuje nárok na odpočítanie dane. Finančná správa tento nárok zamietla, keďže na faktúre nie je samostatne uvedená DPH.

2. V tomto kontexte viedli vnútroštátny súd k podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor dve hľadiská. Po prvé z článkov 73, 78 a 90 smernice o DPH vyplýva, že základom DPH je vždy všetko, čo dodávateľ skutočne získal. Vzhľadom na to mohol Zipvit vzniknúť nárok na odpočítanie dane. Po druhé na základe rozsudku Súdneho dvora vo veci Vădan² opäť vznikli pochybnosti o význame faktúry na odpočítanie dane. Vynára sa najmä otázka, či je faktúra na odpočítanie dane nevyhnutná.

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Rozsudok z 21. novembra 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

3. Supreme Court of the United Kingdom (Najvyšší súd Spojeného kráľovstva) preto pochybuje o súlade zamietnutia odpočítania dane finančnou správou s právom Únie. Inak to naopak vidí Komisia, ktorá uvádza: „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. Niekedy sa ale odpoveď síce zdá byť jednoduchá, ale nakoniec sa ukáže, že v skutočnosti vôbec nie jednoduchá, ak sa hľadá riešenie, ktoré je aj v súlade s dogmatikou, systematikou a znením smernice o DPH. To, že odôvodnenie navrhnuté Komisiou nemusí byť správne, vyplýva už zo skutočnosti, že podmienkou odpočítania dane nie je to, aby zdaniteľná osoba niečo zaplatila. Táto takzvaná zásada predpokladanej povinnosti pri odpočítaní dane je v judikatúre Súdneho dvora uznávaná³ a medzičasom vyplýva aj zo smernice. Na odpočítanie dane je irelevantné, či Zipvit obchodnému partnerovi nezaplatila žiadnu odmenu (0), zaplatila čistú odmenu (100) alebo hrubú odmenu (120).

5. Preto sa Súdny dvor musí v tejto veci zaoberať inými, nie práve jednoduchými, zásadnými otázkami práva DPH. Vynára sa tak otázka, či je DPH vždy obsiahnutá v cene, ak transakcia (objektívne) podlieha dani z pridanej hodnoty, aj keď zmluvné strany a finančná správa (subjektívne) vychádzajú z toho, že transakcia je od dane oslobodená. Môže v prípade kladnej odpovede žiadať príjemca plnenia odbremenenie od tejto DPH už obsiahnutej v cene, hoci ju dodávateľ (omylom) nezapočítal do ceny protiplnenia, a tak ju ani nepreniesol na príjemcu plnenia? Znamená „splatná“ DPH podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH daň z pridanej hodnoty, ktorú je konkrétne povinný zaplatiť dodávateľ (v tomto prípade už na základe premlčania nie je splatná žiadna daň z pridanej hodnoty) alebo vlastne abstraktne (t. j. zo zákona, v tejto veci v každom prípade podľa práva Únie) splatnú daň z pridanej hodnoty?

6. Keďže dodávateľ pri mylnom predpoklade, že jeho dodanie tovaru alebo poskytnutie služby je od dane oslobodené, samozrejme nevystaví faktúru s uvedenou DPH, získava funkcia faktúry v práve DPH v tejto veci opäť⁴ rozhodujúcu úlohu na odpočítanie dane príjemcom plnenia. Bez ohľadu na vyššie uvedené otázky by totiž odpočítanie dane bolo možné len vtedy, ak by vlastníctvo faktúry so samostatným uvedením DPH nebolo podmienkou odpočítania dane.

³ Pozri napr. rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 63).

⁴ Tento prípad úzko súvisí s otázkou položenou v konaní Wilo Salmson France (C-80/20) o funkcii faktúry so samostatným uvedením DPH na odpočítanie dane zo strany príjemcu plnenia/faktúry. Pozri v tejto súvislosti aj moje návrhy vo veci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

7. Článok 63 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty⁵ (ďalej len „smernica o DPH“) upravuje vznik zdaniteľnej udalosti a daňovej povinnosti:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

8. Článok 73 smernice o DPH sa týka základu dane:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

9. Článok 78 smernice o DPH vysvetľuje súčasti základu dane:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH,...

10. Článok 90 smernice o DPH upravuje následnú zmenu základu dane a právne dôsledky pre dodávateľa:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

11. Článok 93 prvá veta smernice o DPH sa týka uplatnenia daňovej sadzby na zistený základ dane a znie:

„Na zdaniteľné transakcie sa uplatňuje sadzba, ktorá je platná v čase, keď nastane zdaniteľná udalosť.“

12. Pre štandardnú sadzbu článok 96 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“

⁵ Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), v znení platnom v sporných rokoch (2007 až marec 2010), ktorá bola v tejto súvislosti naposledy zmenená smernicou Rady 2010/23/EÚ zo 16. marca 2010 (Ú. v. EÚ L 72, 2010, s. 1). V spornom roku 2006 bola síce ešte uplatniteľná predchádzajúca smernica [šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23)], ktorej ustanovenia boli ale, v rozsahu relevantnom v tejto veci, obsahovo v zásade rovnaké.

13. Článok 167 smernice o DPH sa týka vzniku práva na odpočítanie dane. Znie takto:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

14. Článok 168 písm. a) smernice o DPH upravuje hmotnoprávny rozsah odpočítania dane:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.“

15. Článok 178 smernice o DPH naopak upravuje výkon práva na odpočítanie dane:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240;...

f) ak sa od nej žiada, aby zaplatila DPH ako odberateľ alebo nadobúdateľ v prípade uplatnenia článkov 194 až 197 a článku 199, musí splniť náležitosti stanovené každým členským štátom.“

16. Článok 203 smernice o DPH zabezpečuje súlad dane z pridanej hodnoty uvedenej na faktúre so splatnou daňou. Stanovuje:

„DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.“

17. Článok 226 smernice o DPH predpisuje nevyhnutné údaje faktúry:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotov[e]né [vystavené – *neoficiálny preklad*] podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:...

8. základ dane pre každú sadzbu alebo údaj o oslobodení od dane, jednotkovú cenu bez DPH, ako aj prípadné zľavy alebo rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,

9. uplatnenú sadzbu DPH,

10. výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, okrem prípadov, keď sa uplatňuje osobitná úprava, pri ktorej sa podľa tejto smernice tento údaj vypúšťa,...

B. Právo Spojeného kráľovstva

18. Spojené kráľovstvo prevzalo smernicu o DPH a jej predchodkyňu prostredníctvom Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994 [ďalej len „VATA“]).

III. Konanie vo veci samej

19. Spoločnosť Zipvit Ltd (ďalej len „žalobkyňa“) prevádzkuje zásielkový obchod s vitamínmi a minerálnymi látkami. V období od 1. januára 2006 do 31. marca 2010 spoločnosť Royal Mail poskytla žalobkyni množstvo poštových služieb, a to na základe individuálne dohodnutých zmlúv.

20. Royal Mail je verejná pošta v Spojenom kráľovstve. Podľa článku 132 ods. 1 písm. a) smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane „poskytovanie služieb a dodanie tovaru s nimi súvisiaceho, ktoré uskutočňujú verejné pošty, s výnimkou prepravy osôb a telekomunikačných služieb“. Pri vykonávaní tohto ustanovenia ho zákonodarca a daňová správa vyložila v tom zmysle, že platí pre všetky poštové služby poskytované spoločnosťou Royal Mail. Vykonávací vnútroštátny právny predpis VATA obsahoval ustanovenie v tomto zmysle (príloha 9 skupina 3 bod 1) a daňová správa vydala v rovnakom zmysle Guidance Notes (usmernenia).

21. Zmluva, na základe ktorej Royal Mail poskytovala služby, stanovovala, že všetky poštové poplatky, ktoré mala zaplatiť žalobkyňa boli oslobodené od DPH, že žalobkyňa „zaplatí akúkoľvek splatnú DPH na poštovnom a ostatných poplatkoch v príslušnej sadzbe“ a že „DPH bude vypočítaná a zaplatená [z obchodnej ceny služieb]“. Preto, v rozsahu v akom bola DPH splatná za poskytnuté služby, celková cena, ktorú mala žalobkyňa na základe zmluvy zaplatiť, pozostávala z obchodnej ceny zvýšenej o DPH.

22. Na základe vnútroštátneho zákona a usmernení, ako aj spoločného omylu, že dané služby sú oslobodené od DPH, boli ale faktúry vystavené zo strany spoločnosti Royal Mail žalobkyni za služby označené ako oslobodené transakcie písmenom „E“ znamenajúcim „exempt“; neobsahovali žiadnu sumu, ktorá by indikovala splatnú DPH, a za služby bola účtovaná iba obchodná cena. Žalobkyňa sumy uvedené vo faktúrach spoločnosti Royal Mail riadne zaplatila. V čase poskytnutia služieb si žalobkyňa v súvislosti s nimi neuplatnila nárok na odpočítanie dane.

23. Vzhľadom na to, že Royal Mail považovala služby za oslobodené od dane a vo svojich faktúrach neuvádzala sumu DPH, Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (Daňová správa, Spojené kráľovstvo, ďalej len „daňová správa“) v súvislosti s poskytnutými službami nehlásila ani odvádzala DPH. Daňová správa sa dopustila toho istého omylu, resp. prispela k omylu účastníkov konania tým, že vydala Tax Guidance (daňové usmernenie) obsahujúce takéto vysvetlenie právneho stavu. Následne ani nepožadovala, aby Royal Mail odviedla DPH.

24. Táto prax pokračovala niekoľko rokov, a to až dovtedy, keď Súdny dvor rozsudkom z 23. apríla 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), rozhodol, že oslobodenie poštových služieb sa uplatňuje iba na služby, ktoré verejné pošty poskytujú ako také, a neuplatňuje sa na poskytovanie služieb, pre ktoré boli podmienky dojednané individuálne.

25. Na základe tohto výkladu smernice o DPH Súdny dvorom by sa mala na služby v tomto konaní v relevantnom období uplatňovať štandardná sadzba DPH. Royal Mail mala fakturovať žalobkyni celkovú cenu za poskytnutie služieb pozostávajúcu z obchodnej ceny plus DPH v relevantnej sadzbe a DPH vykázať a odviesť daňovej správe.

26. Na základe rozsudku TNT Post UK si žalobkyňa teraz za služby uplatňuje nároky na odpočítanie dane. Výška nárokov bola vypočítaná na základe toho, že ceny skutočne zaplatené za služby zahŕňajú daň z pridanej hodnoty. Sumy nárokovanej žalobkyňou ako DPH na vstupe v súvislosti s príslušnými poskytnutiami služieb predstavujú 415 746 libier šterlingov (GBP) (čo zodpovedá približne sume 480 000 eur) plus úroky. Toto konanie je prvým konaním v súvislosti

s poskytovaním služieb zo strany spoločnosti Royal Mail, ktoré boli rovnakým spôsobom nesprávne považované za oslobodené od dane. Podľa vnútroštátneho súdu dosahuje celková hodnota nárokov uplatňovaných voči daňovej správe sumu medzi 500 miliónmi a 1 miliardou GBP (čo zodpovedá sume približne medzi 575 miliónmi a 1,15 miliardou eur).

27. Daňová správa nároky žalobkyne zamietla. Odôvodnila to tým, že žalobkyňa bola síce na základe zmluvy povinná zaplatiť za služby okrem obchodnej ceny aj DPH, ale DPH jej v príslušných faktúrach nebola účtovaná a túto DPH preto nezaplatila.

28. Medzitým vykonávala daňová správa v spoločnosti Royal Mail vyšetrovanie s cieľom stanoviť, ktorých jej služieb sa týka rozsudok TNT Post UK. V júli 2010 ešte neuplynula vnútroštátna šesťročná premlčacia lehota podľa článku 5 Limitation Act 1980 (zákon o premlčaní z roku 1980) vo vzťahu k zmluvnému nároku spoločnosti Royal Mail na zaplatenie dlžného zostatku celkovej ceny za poskytnuté služby (t. j. sumy rovnajúcej sa sume DPH pripadajúcej na obchodnú cenu služieb). Ale uplatnenie nárokov voči všetkým jej zákazníkom dotknutým rozsudkom TNT Post UK (vrátane žalobkyne) by bolo pre Royal Mail finančne a administratívne náročné; nároky sa preto neuplatnili, keďže Royal Mail na tom nemala obchodný záujem.

29. V tej dobe neuplynuli ani daňovoprávne premlčacie lehoty upravené v článku 73 ods. 6 a článku 77 ods. 1 VATA. Daňová správa sa ale rozhodla, že daň nevymeria, pretože služby podľa platného vnútroštátneho práva boli oslobodené od dane a Royal Mail od žalobkyne žiadnu DPH dlžnú za poskytnuté služby skutočne nedostala. Okrem toho sa daňová správa domnievala, že vyvolala u spoločnosti Royal Mail legitímnu dôveru, že nie je povinná vyžadovať zaplatenia DPH za tieto služby, takže by sa Royal Mail mohla pravdepodobne úspešne brániť proti každému pokusu o vystavenie výmerov na zaplatenie DPH proti nej v súvislosti s týmito službami.

30. Proti rozhodnutiu o preskúmaní daňovej správy podala žalobkyňa žalobu na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (daňová komora), Spojené kráľovstvo]. Pre väčšinu dodaných služieb k tomuto momentu uplynula premlčacia lehota na uplatnenie zmluvných nárokov spoločnosti Royal Mail voči žalobkyňi na zaplatenie zvyšku dlžnej celkovej ceny. Daňovej správe tiež z veľkej časti, ak nie úplne, uplynula lehota na vydanie výmerov voči spoločnosti Royal Mail.

31. First-tier Tribunal (Súd prvého stupňa) žalobu zamietol. Konštatoval, že daňová správa nedisponuje vymožitelným daňovým nárokom voči spoločnosti Royal Mail. Royal Mail nevystavila žiadnu faktúru preukazujúcu splatnú DPH. Okrem toho daňová správa nevymerala spoločnosti Royal Mail žiadnu DPH. Za takýchto okolností neexistuje na strane spoločnosti Royal Mail „splatn[á] alebo zaplatten[á]“ DPH za poskytnuté služby v zmysle článku 168 písm. a) smernice o DPH.

32. Žalobkyňa okrem toho nemá nárok na odpočítanie dane, keďže za poskytnuté služby nemá platné faktúry s uvedenou DPH. Vrátenie fiktívnej dane na vstupe žalobkyňi za služby by pre ňu predstavovalo nezaslúžený neočakávaný zisk. Z ekonomického hľadiska by to znamenalo, že žalobkyňa získala služby výrazne pod ich pravou obchodnou hodnotou. Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok. Upper Tribunal (Tax Chamber) [Súd druhého stupňa (daňová komora), Spojené kráľovstvo) opravný prostriedok zamietol.

33. Odvolanie žalobkyne na Court of Appeal (Odvolací súd, Spojené kráľovstvo) bolo takisto neúspešné. Po posúdení judikatúry Súdneho dvora odvolací súd rozhodol, že nevyhnutnou podmienkou uplatnenia nároku na odpočítanie dane za služby je schopnosť žalobkyne preukázať

faktúry s DPH, z ktorých v súlade s článkom 226 bodmi 9 a 10 smernice o DPH vyplýva, že na poskytnuté služby sa uplatnila DPH. Court of Appeal (Odvolací súd) považoval právny stav v otázke faktúry za „acte clair“. Žalobkyňa teda podala dovolanie na vnútroštátny súd.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

34. Supreme Court of the United Kingdom (Najvyšší súd Spojeného kráľovstva), ktorý o dovolaní rozhoduje, predložil rozhodnutím z 1. apríla 2020 Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Ak (i) daňový orgán, poskytovateľ služieb a obchodník, ktorý je zdaniteľnou osobou, nesprávne vyložia právo Únie o DPH a považujú poskytnutie služieb, ktoré podlieha štandardnej sadzbe dane, za oslobodené od DPH; (ii) zmluva uzatvorená medzi poskytovateľom služieb a obchodníkom uvádza, že cena za poskytnutú službu je uvedená bez DPH a za predpokladu, že ak by DPH bola splatná, náklady v súvislosti s ňou by mal znášať obchodník; (iii) poskytovateľ služieb si nikdy neuplatnil nárok na zaplatenie dodatočnej splatnej DPH od obchodníka a už si takýto nárok ani nemôže uplatniť, a (iv) daňový orgán si nemôže alebo už nie je oprávnený (z dôvodu premlčania) uplatniť nárok voči poskytovateľovi služieb vo vzťahu k DPH, ktorá mala byť zaplatená, vyplýva zo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty to, že skutočne zaplatená cena je kombináciou čistej zdaniteľnej sumy a DPH a na základe toho si môže obchodník uplatniť nárok na odpočítanie dane na vstupe podľa článku 168 písm. a) smernice ako DPH, ktorá bola v skutočnosti ‚zaplatená‘ vo vzťahu k predmetnému poskytnutiu služby?
2. Alternatívne, môže si za daných okolností obchodník uplatniť nárok na odpočítanie dane na vstupe v zmysle článku 168 písm. a) smernice ako DPH, ktorá bola ‚splatná‘ vo vzťahu k predmetnému poskytnutiu služby?
3. Ak daňový orgán, poskytovateľ služieb a obchodník, ktorý je zdaniteľnou osobou, nesprávne vyložia právo Únie o DPH a považujú poskytnutie služieb, ktoré podlieha štandardnej sadzbe dane, za oslobodené od DPH, čoho výsledkom je, že obchodník nie je schopný predložiť daňovému orgánu faktúru obsahujúcu DPH, ktorá sa v súlade s článkom 226 ods. 9 a 10 smernice vzťahuje na jemu poskytnuté služby, je daný obchodník oprávnený uplatniť si nárok na odpočítanie dane na vstupe v zmysle článku 168 písm. a) smernice?
4. Je pri odpovedaní na prvú až tretiu otázku:
 - a) dôležité preskúmať, či by poskytovateľ služieb mal obranu, či už založenú na oprávnených očakávaniach, alebo iného charakteru, ktorá vyplýva z vnútroštátneho práva alebo práva Únie, voči akémukoľvek pokusu daňového orgánu o vydanie výmeru, ktorý by mu uložil povinnosť vyúčtovať sumu predstavujúcu DPH vo vzťahu k predmetnému dodaniu služieb?
 - b) dôležité, že obchodník vedel súčasne s daňovým orgánom a poskytovateľom služby, že poskytovanie služby v skutočnosti nebolo oslobodené od dane, alebo mal rovnaké vedomosti ako oni, a mohol ponúknuť zaplatenie splatnej DPH vo vzťahu k poskytnutým službám (vypočítanej na základe obchodnej ceny poskytnutej služby), ktorá by bola prevedená daňovému orgánu, ale neurobil tak?

35. V konaní na Súdnom dvore predložili písomné pripomienky žalobkyňa, Spojené kráľovstvo, Španielske kráľovstvo, Česká republika, Helénska republika a Európska komisia.

V. Právne posúdenie

A. O pochopení prejudiciálnych otázok

36. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka nie úplne ojedinelého prípadu, že sa až na základe judikatúry finančných súdov alebo, tak ako v tejto veci, Súdneho dvora ukáže, že dlhoročne praktizované daňové nakladanie s určitými transakciami (v tejto veci s určitými poštovými službami) nebolo správne. V tejto veci bol v Spojenom kráľovstve dosah ustanovenia o oslobodení od dane chápaný širšie, ako to umožňuje podľa výkladu Súdnyim dvorom právo Únie.

37. Ak táto (nová) judikatúra vedie k vyššiemu daňovému nároku štátu, obvykle sa finančná správa s odvolaním sa na objektívny právny stav pokúša dodávateľovi dodatočne vymerať príslušnú daň z pridanej hodnoty aj za transakcie uskutočnené v minulosti. Z toho už vyplýva otázka, či pri nepriamej dani zo spotreby, pri ktorej podnik poskytujúci plnenie funguje len ako výberca dane na účet štátu,⁶ možno skutočne požadovať, aby podnik poskytujúci plnenie túto judikatúru anticipoval. Najmä by bolo potrebné prihliadnuť na to, že výberca dane na účet štátu nemusí preukazovať lepšie znalosti daňového práva ako štát a môže sa preto tiež spoľahnúť na príslušné správne predpisy. Veľmi chýlostivá situácia nastáva najmä v okamihu, keď, tak ako v tejto veci, sama finančná správa bola v tom istom omyle ako zdaniteľná osoba (v tejto veci Royal Mail) a aj vnútroštátny zákonodarca zjavne považoval plnenie za oslobodené od dane.

38. Predložené otázky sa ale týkajú inej strany mince, t. j. odpočítania dane u príjemcu plnenia. Ak sa prijaté plnenia majú považovať za oslobodené od dane, príjemca plnenia nemá na odpočítanie dane nárok. Ak ale na základe judikatúry vyplynie, že transakcia bola vlastne (z objektívneho hľadiska) zdaniteľná, potom by odpočítanie dane v zásade mohlo prichádzať do úvahy.

39. Obvykle by pri omyle v sadzbe dane podnik poskytujúci službu zvýšil cenu o príslušnú daň z pridanej hodnoty, ak by to umožňovalo občianske právo, a vystavil príjemcovi plnenia príslušnú (vyššiu) faktúru. Túto faktúru by príjemca plnenia zaplatil a prostredníctvom nej by následne mohol cez odpočítanie dane neutralizovať dodatočné zaťaženie daňou z pridanej hodnoty.

40. V tejto veci sa ale zvolila iná cesta, ktorá viedla vnútroštátny súd k predloženiu prejudiciálnych otázok. Príjemca plnenia totiž nemusel uhradiť žiadnu dodatočnú daň z pridanej hodnoty, keďže poskytovateľ plnenia nezvýšil svoju cenu o túto daň. Poskytovateľ plnenia mohol od zvýšenia upustiť preto, že aj finančná správa sa vzdala dodatočného vymerania dane z vyššie uvedených dôvodov, resp. preto, že podľa vnútroštátneho práva bolo dodanie oslobodené od dane.

41. Keďže ale poskytnutie služby bolo podľa práva Únie objektívne zdaniteľné a žalobkyňa určitú cenu zaplatila, žalobkyňa zastáva názor, že táto cena objektívne zahŕňala DPH splatnú podľa práva Únie. Túto „splatnú DPH“ môže takisto neutralizovať podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH, hoci Royal Mail túto „splatnú daň“ z dôvodu jej nevymerania nikdy neodviedla daňovému

⁶ Pozri v tejto súvislosti len rozsudky z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

veriteľovi. Faktúra, ktorá je v zásade podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH nevyhnutná a ktorá by DPH splatnú zo strany spoločnosti Royal Mail uvádzala, je naopak nepotrebnou, keďže sám Súdny dvor považoval faktúru len za formálne kritérium.

42. Ak by to bola pravda, potom by pri všetkých príjemcoch plnení od spoločnosti Royal Mail oprávnených na odpočítanie dane nastal takzvaný „Windfall-Profit“. Títo totiž až do rozhodnutia Súdneho dvora o dosahu ustanovenia o oslobodení od dane nepredpokladali odpočítanie dane. Toto neočakávané odpočítanie dane by teraz prijaté plnenia zlacnilo na úkon príjmu z DPH, teda by zvýšilo maržu príjemcov plnení (okrem iných aj žalobkyne). Podľa vnútroštátneho súdu ide spolu o objem medzi približne 575 miliónmi a približne 1,15 miliardou eur (v tejto veci o 480 000 eur).

43. Z tohto dôvodu sa vnútroštátny súd prvou a druhou otázkou, ktorými sa možno zaoberať spoločne, pýta, či pri takomto spoločnom omyle a neexistencii dodatočného vyúčtovania reálne uplatniteľnej DPH je vôbec možné hovoriť o „splatnej a zaplatenej“ DPH podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH, ktorú môže príjemca plnenia neutralizovať cez odpočítanie dane. Tieto otázky sa teda týkajú dôvodu odpočítania dane (bod C).

44. Tretia otázka sa týka vykonania odpočítania dane, a teda výšky odpočítania dane, keď príjemca plnenia z dôvodu vyššie uvedeného spoločného omylu nedisponuje faktúrou, na ktorej je skutočne splatná DPH osobitne uvedená (bod B). Štvrtá otázka vnútroštátneho súdu sa týka určitých detailov spoločného omylu a iných alternatív postupu, pri ktorom by „Windfall-Profit“ nenastal. Tieto časti štvrtej otázky budú posúdené v rámci iných otázok.

45. Vzhľadom na skutočnosť, že odpoveď na prvú a druhú otázku je vlastne potrebná len vtedy, keď z odpovede na tretiu otázku vyplynie, že aj odpočítanie dane je možné aj bez faktúry s osobitným vyčíslením DPH, zodpoviem najprv tretiu otázku. Táto sa týka uplatnenia odpočítania dane a otázky, či požiadavka podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH *mať faktúru* je požiadavkou odpočítania dane, tak ako o tom rozhodol Súdny dvor v rozsudkoch Volkswagen⁷ a Biosafe⁸ (bod B.2), alebo či sa táto požiadavka stala na základe rozhodnutia Súdneho dvora v rozsudku Vădan⁹ obsolétnou (pozri k tomu bod B.3 nižšie).

B. O význame faktúry na odpočítanie dane (tretia prejudiciálna otázka)

1. Úvodné poznámky

46. Východiskovým bodom na posúdenie otázky, či faktúra s osobitným uvedením DPH je na odpočítanie dane nevyhnutná, je článok 167 smernice o DPH. Tento stanovuje, že právo odpočítať daň (pre príjemcu plnenia) vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná (teda daňová povinnosť dodávateľa – článok 63 smernice o DPH). Z toho nevyplýva povinnosť mať faktúru.

⁷ Rozsudok z 21. marca 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

⁸ Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

⁹ Rozsudok z 21. novembra 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

47. Zatiaľ čo účelom článku 167 smernice o DPH je v zásade časový súbeh daňovej povinnosti dodávateľa a odpočítania dane príjemcu plnenia, článok 178 smernice o DPH túto zásadu modifikuje. Predpokladom úspešného uplatnenia odpočítania dane podľa tohto článku totiž nie je len to, že na strane dodávateľa vznikla daňová povinnosť, ale aj to, že príjemca plnenia *má faktúru*. Táto faktúra musí pritom ešte obsahovať určité údaje (pozri článok 226 smernice o DPH).

48. Právo na odpočítanie dane možno v súlade s článkami 167 a 63 smernice o DPH uplatniť už pri poskytnutí plnenia. V tom prípade je relevantné len to, či napriek spoločnému omylu bola v zaplatenej cene obsiahnutá DPH (pozri k tomu bod C.3), alebo je podľa článku 178 smernice o DPH relevantné aj vlastníctvo príslušnej faktúry, ktorá preukazuje prenesenú záťaž DPH.

49. Za správny považujem druhý prístup. Pri bližšom pohľade je len tento prístup zlučiteľný aj s doterajšou judikatúrou Súdneho dvora. Pritom je potrebné najprv rozlišovať medzi vznikom práva na odpočítanie dane z *hľadiska dôvodu* a vznikom práva na odpočítanie dane z *hľadiska výšky*.

50. Pri podrobnejšom študovaní judikatúry Súdneho dvora je zrejmé, že sa doteraz vyjadrovala prevažne ku vzniku práva na odpočítanie dane z *hľadiska dôvodu*. Podľa nej je právo na odpočítanie dane, a tým aj na jej vrátenie neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane uplatňované na plnenia uskutočnené na vstupe.¹⁰ Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, aj keď zdaniteľné osoby opomenuli určité formálne požiadavky.¹¹ Výnimkou je, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené.¹²

51. Článok 168 písm. a) smernice o DPH, ktorý pri odpočítaní dane príjemcom plnenia odkazuje na „DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte... za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou“, konkretizuje zmysel a účel odpočítania dane. Vzhľadom na to, že DPH má charakter spotrebnej dane,¹³ a vzhľadom na nepriamu techniku zdanenia, je potrebné oslobodiť príjemcu plnenia, ktorý má právo na odpočítanie dane, od daňového zaťaženia založeného na DPH, ktorá bola na neho prenesená a ktorú je povinná zaplatiť iná osoba (dodávateľ – v tejto veci Royal Mail), prostredníctvom odpočítania dane.

52. Ak vychádzame zo správnosti tohto názoru, v skutočnosti by malo byť rozhodujúce to, že žalobkyňa naozaj zaplatila cenu. Až vtedy totiž žalobkyňa naozaj (nepriamo) znáša daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH. Ustanovenie článku 167a smernice o DPH však svedčí o tom, že zákonodarca tiež pripúšťa odpočítanie dane už pred zaplatením. Toto ustanovenie umožňuje

¹⁰ Rozsudky zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 46); z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry) (C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 79); z 2. mája 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 36), a z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 39).

¹¹ Rozsudky zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47); z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry) (C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 80); z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41); z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42); z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58); z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39); z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

¹² Rozsudky zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 48); z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry) (C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 81), a rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 42 a citovaná judikatúra).

¹³ Pozri rozsudky z 10. apríla 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, bod 40); z 18. mája 2017, Latvijas Dzēlceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69); zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19).

obmedziť právo na odpočítanie dane na okamih zaplatenia, aj keď daňová povinnosť vzniká až prijatím ceny. To má zmysel len vtedy, keď je v ostatných prípadoch odpočítanie dane možné už pred zaplatením ceny.

53. Je teda nesporné, že zákonodarca vychádza z toho, že príjemca plnenia spravidla znáša daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH už pred zaplatením ceny, ale po uskutočnení plnenia. K tomuto okamihu už vzniklo právo na odpočítanie dane z *hladiska dôvodu*.

2. Vznik práva na odpočítanie dane z *hladiska výšky*

54. Tento záver sa ale netýka odpočítania dane z *hladiska výšky*. Na tento účel má rozhodujúci význam ustanovenie článku 178 písm. a) smernice o DPH.

55. Samotné poskytnutie plnenia totiž ešte nehovorí nič o tom, aké vysoké je daňové zaťaženie príjemcu plnenia vyplývajúce z DPH započítanej do ceny. To je ale pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane nevyhnutné. Úplne zjavné je to v prípadoch, ako je táto vec, v ktorých sa účastníci konania spoločne mylili vo veci oslobodenia transakcie od dane. Na základe zmluvných ustanovení vychádzali Royal Mail a žalobkyňa z toho, že v dohodnutej cene nie je zahrnutá DPH. Ak by sa DPH uplatňovala, mala na základe zmluvných ustanovení dodatočne zaťažiť žalobkyňu. To sa nikdy nestalo, hoci plnenie bolo nepochybne poskytnuté. Samotné poskytnutie plnenia teda nevytvára nič o tom, či je žalobkyňa zaťažená DPH.

56. Preto je len logické, že zákonodarca podmienil právo na odpočítanie dane nielen poskytnutím plnenia, ale v článku 178 písm. a) smernice o DPH dodatočne požaduje, že príjemca plnenia musí „mať faktúru“¹⁴.

57. Požiadavka týkajúca sa vlastníctva faktúry teda slúži aj na uplatnenie zásady neutrality zakotvanej v právnych predpisoch týkajúcich sa DPH. Zásada neutrality predstavuje základnú zásadu,¹⁵ ktorá vyplýva z toho, že DPH má charakter spotrebnej dane. Jej súčasťou okrem iného je, že podnik ako subjekt, ktorý vyberá daň na účet štátu, v zásade musí byť oslobodený od konečného daňového zaťaženia vyplývajúceho z DPH,¹⁶ pokiaľ samotná podnikateľská činnosť slúži na uskutočňovanie (v zásade) zdaniteľných transakcií.¹⁷

58. Z myšlienky oslobodenia¹⁸ vyplýva, že odpočítanie dane prichádza do úvahy iba vtedy, ak je príjemca plnenia zaťažený DPH.¹⁹ Daňové zaťaženie však nevzniká už uskutočnením transakcie, ale vlastne až zaplatením protiplnenia (pozri v tejto súvislosti body 52 a 55 vyššie). Ustanovenie článku 178 písm. a) smernice o DPH je zjavne založené na myšlienke, že spravidla dôjde k bezodkladnému zaplateniu, ak existuje zodpovedajúca faktúra. Teda už v tomto okamihu možno predpokladať bezodkladné daňové zaťaženie príjemcu plnenia.

¹⁴ Pozri v tomto zmysle aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 60).

¹⁵ Súdny dvor hovorí v rozsudku z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 43), o zásade výkladu.

¹⁶ Rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

¹⁷ Rozsudky z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51); z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a moje návrhy vo veci Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

¹⁸ V tomto zmysle už v mojich návrhoch vo veci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, bod 59 a nasl.), a vo veci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 44 a nasl.).

¹⁹ Rovnako návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 64).

59. Celkom jasne to vyplýva zo skoršej judikatúry Súdneho dvora, v ktorej Súdny dvor ešte konštatoval,²⁰ že okamžité uplatnenie práva na odpočítanie dane predpokladá, že zdaniteľné osoby v zásade neuskutočnia nijakú platbu, a preto neuhradia DPH účtovanú na vstupe, kým nedostanú faktúru alebo iný doklad rovnocenný faktúre, a že na základe toho pred týmto momentom nemožno vychádzať z toho, že DPH už bola na určitú transakciu uplatnená.

60. Ako správne tvrdia aj Španielsko, Česká republika a Spojené kráľovstvo, skutočnosť, do akej miery príjemcu plnenia zaťažuje (alebo bude zaťažovať) DPH, totiž vyplýva až z toho, že do protiplnenia, ktoré má zaplatiť príjemca, je započítaná príslušná DPH. Rozsah započítania DPH do protiplnenia však vyplýva iba z právneho vzťahu, na ktorom sa zakladá, a z *vyúčtovania jeho uskutočnenia*. K vyúčtovaniu uskutočnenia právneho úkonu dochádza odovzdaním zodpovedajúcej faktúry, v ktorej poskytovateľ zverejní svoju kalkuláciu.

61. Pri hromadnom výbere, akým je aj zdanenie DPH, zaistí až zverejnenie prenosu splatnej DPH prostredníctvom ceny na príjemcu plnenia to, že príjemca plnenia vie – a finančná správa to môže skontrolovať – v akej výške je podľa názoru dodávateľa zaťažený DPH. Na základe toho sa tiež dozvie, odkedy a v akej výške môže túto DPH prostredníctvom práva na odpočítanie dane opäť neutralizovať.

62. Ak obaja účastníci konania, tak ako je to v tejto veci, ako aj finančná správa omylom vychádzali z transakcie oslobodenej od DPH, potom sa zmluvným protiplnením *neprenáša* z dodávateľa na príjemcu plnenia žiadna DPH, ako správne zdôrazňujú všetci účastníci konania, okrem žalobkyne. Z tohto dôvodu ju poskytovateľ vo faktúre neuviedol. Ak by sa obaja účastníci konania po odhalení omylu rozhodli upraviť zmluvu a zahrnúť chýbajúcu DPH do ceny, potom by sa to ukázalo aj na príslušnej faktúre, s pomocou ktorej by príjemca plnenia mohol potom uplatňovať aj nárok na odpočítanie dane. V súlade s tým by aj Royal Mail podľa článku 203 smernice o DPH dlžila dodatočne uvedenú DPH najneskôr ku dňu vystavenia faktúry.²¹ Tak by sa obnovil časový súlad dane na vstupe a daňovej povinnosti, ktorý je účelom článku 178 písm. a) smernice o DPH.

63. V konečnom dôsledku je vlastníctvo faktúry, ktoré sa vyžaduje podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH, prostriedkom na transparentné prenesenie daňového zaťaženia vyplývajúceho z DPH z dodávateľa (ktorý je povinný zaplatiť túto daň) na príjemcu plnenia (ktorý ju uhradí ako súčasť ceny) pre všetkých účastníkov konania (vrátane finančnej správy). Až na základe faktúry môže príjemca plnenia zistiť, do akej miery je podľa názoru dodávateľa zaťažený DPH. Potom môže pomocou tejto faktúry, z ktorej vyplýva jeho zaťaženie, uplatniť svoje právo na odpočítanie dane v tejto výške.

64. Súdny dvor vo svojich rozsudkoch Volkswagen²² a Biosafe²³ už dostatočne objasnil tento význam vlastníctva faktúry ako nevyhnutného prostriedku na prenesenie daňového zaťaženia a podmienku oslobodenia od daňového zaťaženia prostredníctvom odpočítania dane. Zdôrazňujú to aj Spojené kráľovstvo a Česká republika.

²⁰ Rozsudok z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 35).

²¹ Na rozdiel od názoru žalobkyne článok 203 smernice o DPH nie je len „ustanovením zamedzujúcim podvodom“, ale zabezpečuje aj súlad odpočítania dane *prostredníctvom* faktúry a daňovej povinnosti *z dôvodu* faktúry.

²² Rozsudok z 21. marca 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

²³ Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

65. Rozsudok Volkswagen sa týkal prípadu, keď zmluvné strany predpokladali, že ide o nezdaniteľné transakcie. Po zistení tohto omylu boli o niekoľko rokov neskôr po prvý raz vystavené faktúry so samostatne uvedenou DPH a bola podaná žiadosť o vrátenie dane podľa smernice o vrátení dane. Súdny dvor uviedol,²⁴ že za týchto okolností príjemca plnenia objektívne nemohol pred týmito opravami uplatniť svoje právo na vrátenie dane, pretože „nedisponova[l] faktúrami a ani nevede[l], že DPH je splatná. ... Až po týchto opravách [totiž] boli splnené hmotnoprávne a procesnoprávne podmienky na odpočítanie DPH“.

66. Rozsudok Biosafe sa týkal podobného prípadu, ako je táto vec, s tým rozdielom, že odpočítanie dane sa žiadalo v prípade spoločného omylu o správnej sadzbe dane. Vychádzalo sa z príliš nízkej sadzby dane a dodávateľ po niekoľkých rokoch opravil svoju faktúru, pričom zvýšil samostatne uvedenú DPH. Aj v tomto prípade dospel Súdny dvor k záveru,²⁵ že pre príjemcu plnenia bolo zjavne objektívne nemožné, aby uplatnil svoje právo na odpočítanie DPH predtým, než bola vykonaná oprava DPH, keďže predtým nemal k dispozícii „opravné faktúry [dokumenty nevyhnutné na opravu pôvodných faktúr – *neoficiálny preklad*], ani nevede[l], že dodatočná DPH je splatná. ... Až v nadväznosti na túto opravu totiž boli splnené všetky hmotnoprávne aj formálne požiadavky zakladajúce právo na odpočítanie DPH“.

67. V oboch prípadoch Súdny dvor správne predpokladal zaťaženie príjemcu plnenia až v momente, v ktorom disponoval príslušnou faktúrou, z ktorej jeho zaťaženie DPH vyplývalo. Žalobkyňa v tejto veci ale takúto faktúru nemá.

68. Ako už Súdny dvor uviedol,²⁶ až vlastníctvo faktúry umožňuje finančnej správe kontrolu vzniknutého daňového dlhu a uplatneného odpočítania dane. Táto kontrola je o to efektívnejšia, čím viac údajov obsahuje taká faktúra, čo vysvetľuje v súčasnosti už veľmi rozsiahly zoznam, ktorý sa nachádza v článku 226 smernice o DPH. Aj to preukazuje, že vlastníctvo faktúry s uvedenou DPH je rozhodujúce, teda že predstavuje hmotnoprávnu požiadavku odpočítania dane. Žalobkyňa teda nemôže uskutočniť odpočítanie dane bez takejto faktúry.

3. Je aj napriek tomu odpočítanie dane bez faktúry možné?

a) Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa preukázania práva na odpočítanie dane znalcom

69. Z rozsudku Súdneho dvora vo veci Vădan²⁷, ako som už vysvetlila na inom mieste,²⁸ nevyplýva opačný záver. Súdny dvor síce v bode 42 tohto rozsudku uviedol, že prísne uplatňovanie požiadavky na formálne *predloženie* faktúr by bolo v rozpore so zásadami neutrality a proporcionality, pretože by neprímerane bránilo zdaniteľnej osobe využívať daňovú neutralitu prináležiacu jej plneniam.

70. Na prvý pohľad by bolo možné sa domnievať, že z tohto dôvodu je možné odpočítanie dane úplne bez faktúry a v rozpore so znením článku 178. Takýto výklad citovaného rozsudku je ale nesprávny.

²⁴ Rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

²⁵ Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43).

²⁶ Rozsudky z 15. novembra 2017, Geissel a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:867, bod 41), a z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 27); pozri aj moje návrhy vo veci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, body 30, 32 a 46).

²⁷ Rozsudok z 21. novembra 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

²⁸ Pozri moje návrhy vo veci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, bod 70 a nasl.).

71. Po prvé mal totiž Súdny dvor v tejto veci odpovedať „len“ na otázku, či je možné odpočítanie dane na základe odhadu znalca týkajúceho sa výšky obvyklého nároku na odpočítanie dane v prípade stavebných projektov príslušného druhu. Súdny dvor na túto otázku správne odpovedal záporne. Odpočítanie dane je založené na *skutočnom* daňovom zaťažení vyplývajúcom z DPH, a nie na *obvyklom* daňovom zaťažení vyplývajúcom z DPH. Znalec však odhadom mohol preukázať len toto druhé daňové zaťaženie.

72. Po druhé v celom konaní nebola vyriešená otázka, či niekedy boli vystavené faktúry s uvedením DPH. Preukázané bolo len to, že pôvodné faktúry už neboli čitateľné a finančná správa trvala na predložení originálov. Posledná uvedená okolnosť ale nie je zlučiteľná so smernicou. Smernica nevyžaduje, aby zdaniteľná osoba pri daňovej kontrole ešte mala faktúru a bola schopná predložiť ju, ale len aby mala faktúru v okamihu uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Ak sa faktúra potom stratí, zdaniteľná osoba prirodzene môže všetkými možnými dôkaznými prostriedkami (spravidla kópiou) preukázať, že mala faktúru, z ktorej vyplynulo daňové zaťaženie DPH v určitej výške.

73. Preto je správne, že úvahy Súdneho dvora uvedené v rozsudku Vădan sa týkajú len *preukázania* práva na odpočítanie dane.²⁹ Splnenie hmotnoprávných podmienok (t. j. podmienok stanovených v článkoch 167 a 178 smernice o DPH) odpočítania dane možno preukázať všetkými možnými dôkaznými prostriedkami – dôkaz znalca o obvykle splatnej DPH je ale na tento účel *ako taký* nevhodný.³⁰ Tento záver podľa môjho názoru jednoznačne vyplýva z výroku spomenutého rozsudku, ak sa posudzuje v súvislosti s otázkami a opísaným skutkovým stavom.

b) Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa obdobia uplatnenia práva na odpočítanie dane

74. Pri takomto chápaní rozsudku Vădan³¹ tiež neexistuje rozpor s judikatúrou Súdneho dvora, v ktorej sa Súdny dvor zaoberal konkrétnym obdobím,³² v ktorom sa právo na odpočítanie dane musí uplatniť. V týchto rozhodnutiach totiž Súdny dvor vždy považoval za rozhodujúce, či mal príjemca plnenia, ktorý bol zdaniteľnou osobou, faktúru.³³

75. Súdny dvor konkrétne v rozsudku Terra Baubedarf-Handel výslovne uviedol: „Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, vôbec ju neporušuje požiadavka, aby zdaniteľná osoba vykonala odpočítanie DPH na vstupe za zdaňovacie obdobie, počas ktorého je splnená podmienka mať faktúru alebo iný doklad rovnocenný faktúre a podmienka týkajúca sa vzniku práva na odpočítanie dane. Na jednej strane je totiž táto požiadavka v súlade s jedným z cieľov sledovaných šiestou smernicou, ktorým je zabezpečiť výber DPH a jeho kontrolu daňovou správou..., a na druhej strane... k platbe za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, a teda k zaplateniu DPH na vstupe spravidla nedochádza pred prijatím faktúry“³⁴. V rozsudku Senatex³⁵ Súdny dvor rozhodol, že právo na odpočítanie dane sa v zásade musí vykonať za obdobie, v priebehu ktorého na jednej strane toto právo vzniklo a na druhej strane zdaniteľná osoba „vlastní faktúru“.

²⁹ Rozsudok z 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, bod 44 „predložiť objektívne dôkazy“, bod 45 „dôkazy“, bod 47 „dôkaz“ a bod 48 „preukázať“).

³⁰ Úplne správne v tejto súvislosti rozsudok z 21. novembra 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, bod 45 – odhad takéto dôkazy nemôže nahradiť).

³¹ Rozsudok z 21. novembra 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² To sa týkalo napr. rozsudkov z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), a z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

³³ V tomto zmysle aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, bod 58); pozri aj moje návrhy vo veci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 65 a nasl.).

³⁴ Rozsudok z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 37).

³⁵ Rozsudok z 15. septembra 2016 (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 35).

76. Ak má však vlastníctvo faktúry rozhodujúci význam pri určovaní, v ktorom období sa má uplatniť právo na odpočítanie dane, potom jej vlastníctvo tiež nie je len formálnym, ale hmotnoprávnym kritériom. Na odpočítanie dane je preto potrebné mať zodpovedajúcu faktúru.

c) Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa opravy neúplnej, resp. chybnjej faktúry so spätnou účinnosťou

77. V konečnom dôsledku to vyplýva aj z novšej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa opravy faktúr so spätnou účinnosťou.³⁶ V tejto judikatúre síce Súdny dvor rozlišuje medzi hmotnoprávnymi a formálnymi požiadavkami práva na odpočítanie dane. K formálnym požiadavkám patria pravidlá a kontrola výkonu tohto práva, ako aj riadne fungovanie systému DPH, ako sú požiadavky týkajúce sa vedenia účtovníctva, evidencie faktúr a daňového priznania.³⁷ Podľa Súdneho dvora pritom základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, aj keď zdaniteľná osoba opomenula určité formálne požiadavky.³⁸ V dôsledku toho, pokiaľ má daňová správa k dispozícii údaje potrebné na určenie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže v súvislosti s právom zdaniteľnej osoby na odpočítanie tejto dane ukladať dodatočné podmienky, ktorých dôsledkom by mohlo byť také zníženie vykonania tohto práva, až by bolo neúčinné.³⁹

78. Z podrobného skúmania judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa formálnych nedostatkov, ktoré nebránia odpočítaniu dane, však vyplýva, že táto judikatúra sa nikdy netýka samotného vlastníctva faktúry (resp. existencie faktúry), ale vždy podrobností týkajúcich sa vyhotovenia faktúry.⁴⁰

79. V tejto judikatúre sa konkrétne hovorí len o nesplnení *určitých* formálnych požiadaviek a nie o nesplnení *všetkých* formálnych požiadaviek. Preto z nej nemožno vyvodiť záver, že právo na odpočítanie dane môže vzniknúť bez vlastníctva faktúry. Samotný Súdny dvor tiež hovorí len o tom, že „vlastníctvo faktúry obsahujúcej údaje uvedené v článku 226 smernice 2006/112 predstavuje formálnu, a nie hmotnoprávnu podmienku práva na odpočítanie tejto dane“⁴¹. To je pravda. Uvedenie *všetkých* údajov vymenovaných v zozname, ktorý sa nachádza v článku 226 smernice o DPH, predstavuje formálnu požiadavku. Pokiaľ tieto údaje nie sú základnými údajmi

³⁶ Patria sem napr. rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), a z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297).

³⁷ Rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47); pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 41 a 42 a citovaná judikatúra).

³⁸ Rozsudky zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47); z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry) (C-371/19, neuverejnený, EU:C:2020:936, bod 80); z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41); z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42); z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58); z 30. septembra 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39); z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

³⁹ Rozsudky z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42); z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59); pozri v tomto zmysle aj rozsudky z 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43), ale s odkazom na prenesenie daňovej povinnosti, a z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), tiež v prípade prenesenia daňovej povinnosti.

⁴⁰ Výslovne je to uvedené v rozsudku z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 39 a nasl.). Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 35 a 49), sa tiež týkal faktúry, ktorej vlastníctvo bolo nesporné, avšak v ktorej boli uvedené čiastočne nepresné údaje. Aj v rozsudku z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), sa spomína vlastníctvo pôvodnej faktúry.

⁴¹ Rozsudky z 15. novembra 2017, Geissel a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:867, bod 40), a z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 38 a podobne v bode 29 „vlastnením faktúry vystavenej v súlade s článkom 226 tejto smernice“). Podobne aj rozsudky z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 42), a z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 47).

(pozri v tejto súvislosti podrobnejšie bod 81 a nasl.), možno ich doplniť alebo zmeniť aj dodatočne (napríklad podľa článku 219 smernice o DPH). *Vlastníctvo* faktúry podľa článku 178 smernice o DPH však samo osebe ako skutková okolnosť nie je takou formálnou požiadavkou.⁴²

80. Súdny dvor navyše z tohto konštatovania tiež vyvodil „len“ to, že daňová správa nemôže odmietnuť odpočítanie DPH iba z dôvodu, že napríklad faktúra nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 smernice o DPH (presný opis množstva a druhu plnenia a uvedenie dátumu plnenia), ak má k dispozícii všetky údaje na overenie, že vecné podmienky týkajúce sa tohto práva sú splnené.⁴³ To isté platí pre údaje uvedené v článku 226 bode 3 (uvedenie identifikačného čísla dodávateľa pre DPH)⁴⁴ alebo pre údaje uvedené v článku 226 bode 2 (uvedenie čísla faktúry).⁴⁵ V dôsledku toho Súdny dvor priznal oprave (formálne nesprávnej) faktúry, ktorú už mal príjemca plnenia, spätnú účinnosť.⁴⁶

81. To je presvedčivé. Dokument, ktorý predstavuje vyúčtovanie dodania tovaru alebo služieb, je faktúrou v zmysle článku 178 písm. a) smernice o DPH už vtedy, keď tak príjemcovi plnenia, ako aj finančnej správe umožňuje zistiť, za ktorú transakciu, ktorý dodávateľ, kedy preniesol DPH, v akej výške a na ktorého príjemcu plnenia. To si vyžaduje údaje o dodávateľovi, príjemcovi plnenia, predmete plnenia, cene a samostatne uvedenej DPH.⁴⁷ Ako som už uviedla v inej veci,⁴⁸ ak je uvedených týchto päť základných údajov, je zmysel a účel faktúry splnený a právo na odpočítanie dane definitívne vzniklo.⁴⁹

82. Nedostatky týkajúce sa jednotlivých ďalších údajov stanovených v článku 226 smernice o DPH naopak nebránia odpočítaniu dane, ak sa odstránia ešte v správnom konaní alebo v súdnom konaní. Tento právny následok vyplýva v konečnom dôsledku tiež z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa opravy faktúr so spätnou účinnosťou.⁵⁰

83. Ak sa ale nedostatok faktúry týka, tak ako v tejto veci, samostatného uvedenia DPH, ktoré je jedným zo základných znakov faktúry oprávňujúcich na odpočítania DPH, potom je odpočítanie dane vylúčené už len z tohto dôvodu. Na základe faktúry, ktorá vykazuje plnenie oslobodené od dane, si príjemca plnenia nemôže uplatňovať úľavu od zaťaženia DPH. Spojené kráľovstvo v tejto

⁴² Súdny dvor z toho tiež zrejme vychádzal v rozsudku z 30. septembra 2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 45), v ktorom uviedol, že článok 178 smernice o DPH bráni uloženiu dodatočných formálnych náležitostí. Samotný článok 178 smernice o DPH potom predsa nemôže predstavovať len formálnu náležitosť. V rozsudkoch z 12. apríla 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 43), a z 21. marca 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 50), sa tiež konštatuje, že až po prijatí faktúry, na základe ktorej možno určiť daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH, sú splnené hmotnoprávne a formálne požiadavky na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

⁴³ Rozsudok z 15. septembra 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43).

⁴⁴ Rozsudok z 15. septembra 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 40).

⁴⁵ Rozsudok z 15. júla 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), podobne tiež rozsudok zo 17. decembra 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).

⁴⁶ Pozri rozsudky z 15. septembra 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43); z 15. septembra 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), a z 8. mája 2013, *Petroma Transports a i.* (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

⁴⁷ Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky *Bundesfinanzhof* (Spolkový finančný súd) z 12. marca 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, bod 23; z 22. januára 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, bod 17, a z 20. októbra 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, bod 19.

⁴⁸ Pozri moje návrhy vo veci *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, body 93 a 94).

⁴⁹ Pokiaľ ide o kritérium „samostatne uvedenej DPH“, vyplýva to už z rozsudkov Súdneho dvora vo veciach *Volkswagen* a *Biosafe*, v ktorých existovali faktúry, v ktorých nebola uvedená DPH na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane v príslušnej výške. Pozri rozsudky z 12. apríla 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43), a z 21. marca 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

⁵⁰ Sem patria napríklad rozsudky z 15. septembra 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43); z 15. septembra 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), a z 8. mája 2013, *Petroma Transports a i.* (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

súvislosti správne hovorí o predbežnej podmienke odpočítania dane. Z takejto faktúry totiž nevyplýva zaťaženie DPH. Bez takejto faktúry ako „prostriedku prenosu“ zaťaženia nie sú splnené podmienky článku 178 písm. a) smernice o DPH.

84. Z porovnania písmen a) a f) článku 178 smernice o DPH tiež jasne vyplýva, že tvorca smernice pre štandardný prípad nepriameho výberu dane [písmeno a)] stanovil dodatočnú podmienku, a to vlastníctvo faktúry. Táto podmienka v osobitnom prípade priameho výberu dane [písmeno f) – prenesenie daňovej povinnosti] práve nie je nevyhnutná,⁵¹ a preto nie je stanovená. Toto legislatívne rozhodnutie by sa však obišlo, ak by sa konštatovalo, že vlastníctvo faktúry je len formálnou náležitosťou a je irelevantné.

d) Predbežný záver

85. Zo znenia smernice o DPH, ako aj z judikatúry Súdneho dvora teda vyplýva, že podmienkou práva na odpočítanie dane v určitej výške je, aby príjemca plnenia vlastnil v určitom okamihu faktúru, v ktorej bola prenesená DPH v tejto výške osobitne uvedená. Keďže v tejto veci sa to nikdy nestalo, je odpočítanie dane žalobkyňou už z tohto dôvodu vylúčené.

4. Návrh

86. Odpoveď na tretiu otázku znie, že podmienkou práva na odpočítanie dane je poskytnutie plnenia a vlastníctvo faktúry (článok 178 písm. a) smernice o DPH), ktorá dokumentuje prenos DPH osobitným uvedením DPH. Na základe toho žalobkyňa v tejto veci nie je bez takejto faktúry oprávnená uplatňovať si odpočítanie dane.

C. Subsidiárne: O „DPH splatn[ej] alebo zaplaten[ej]“ v zmysle článku 168 písm. a) smernice o DPH (prvá a druhá prejudiciálna otázka)

87. Len v prípade, že Súdny dvor nechá otázku nevyhnutnosti vlastníctva faktúry s uvedenou DPH otvorenú alebo o nej rozhodne inak, existuje praktická potreba zodpovedať prvú a druhú otázku vnútroštátneho súdu.

88. Vnútroštátny súd sa týmito dvoma otázkami pýta, či skutočne zaplatená cena pozostáva vždy zo zdaniteľnej čistej sumy a na to pripadajúcej DPH. To sa týka výkladu článkov 73 a 78 smernice o DPH, ktoré sa týkajú základu dane (pozri k tomu bod 2 nižšie). Okrem toho sa pýta, či v prípade, že cena zahŕňa aj DPH, si príjemca plnenia môže podľa článku 168 písm. a) smernice uplatňovať odpočítanie dane na základe DPH skutočne „splatn[ej] alebo zaplaten[ej]“ za poskytnutie služby aj vtedy, keď na základe spoločného omylu obaja účastníci konania vychádzali z toho, že poskytnutie služby je oslobodené od dane. Táto časť otázky sa týka výkladu článku 168 písm. a) smernice o DPH. V súvislosti s tým je potrebné objasniť, koho „splatn[á] alebo zaplaten[á] DPH“ sa myslí (pozri k tomu bod 1) a či sa myslí konkrétne splatná DPH alebo DPH skutočne (abstraktne) splatná pri správnom uplatnení zákona (pozri k tomu bod 3).

⁵¹ Výslovne to bolo potvrdené v rozsudku z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, body 47 a 51). V tomto prípade totiž faktúra nemá funkciu prostriedku, ktorým sa prenáša daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH (pozri v tejto súvislosti podrobne bod 60 vyššie a nasl.), keďže dodávateľ nemá povinnosť zaplatiť DPH, a teda ju ani nemusí preniesť.

1. K pojmu „DPH splatn[á] alebo zaplaten[á]“ v článku 168 písm. a) smernice o DPH

89. Pre vzťah žalobkyne (ako príjemcu plnenia) k finančnej správe je rozhodujúci článok 168 písm. a) smernice o DPH. Tento hovorí o odpočítaní „DPH splatn[ej] alebo zaplaten[ej]“. Je potrebné objasniť, aká DPH sa tým myslí. Do úvahy prichádza „DPH splatná alebo zaplatená“ zo strany spoločnosti Royal Mail (t. j. dodávateľa) alebo zo strany žalobkyne (t. j. príjemcu plnenia).

90. Keďže sa ale článok 168 písm. a) smernice o DPH týka odpočítania dane z plnenia na vstupe, je odpoveď jednoznačná. V tomto štádiu, t. j. pri odbere plnenia na vstupe príjemcom plnenia, dlží DPH len jedna jediná osoba, resp. DPH môže zaplatiť len jedna jediná osoba. Touto osobou je poskytovateľ plnenia, teda v tejto veci Royal Mail.

91. To, či príjemca plnenia dlží alebo odvádza DPH závisí len od jeho plnení na výstupe – článok 168 smernice o DPH hovorí o jeho „zdaniteľných transakciách“. To *a contrario* potvrdzuje článok 169 smernice o DPH, ktorý okrem toho pripúšťa pre určité plnenia na výstupe oslobodené od dane odpočítanie dane. Preto v tomto štádiu vôbec nie je isté, či príjemca plnenia dlží štátu DPH. Súdny dvor rovnako už viackrát rozhodol,⁵² že aj neúspešný podnikateľ bez plnení na výstupe (t. j. ktorý nikdy nedlžil alebo nezaplatil DPH) má právo na odpočítanie dane. Už preto sa ho formulácia v článku 168 písm. a) smernice o DPH nemôže týkať.

92. V súvislosti s plneniami na vstupe totiž príjemca plnenia žiadnu DPH nemusí a ani ju nemôže zaplatiť, okrem prípadov prenosu daňovej povinnosti podľa článku 194 a nasl. smernice o DPH. Z občianskoprávneho hľadiska je príjemca plnenia povinný zaplatiť len cenu za dodanie tovaru alebo služby. Len túto cenu môže aj zaplatiť. Táto časť môže obsahovať podiel, ktorý aritmeticky zodpovedá dlhu DPH poskytovateľa plnenia. To ale nemení nič na skutočnosti, že zaplatením ceny príjemcom plnenia je splatná alebo zaplatená len cena, a nie DPH. Daňovým veriteľom DPH nie je totiž poskytovateľ plnenia, ale len štát.

93. To potvrdzuje ďalšie znenie článku 168 písm. a) smernice o DPH. To hovorí o „DPH splatn[ej]... v tomto členskom štáte“. Cena, resp. v nej obsiahnutý aritmetický podiel DPH, sa ale nemá zaplatiť členskému štátu, ale zmluvnému partnerovi. Uplatniteľné právo alebo príslušnosť súdu sa pritom riadi podľa zmluvných dohovorov a nie ustanoveniami o mieste dodania podľa práva upravujúceho DPH.

94. V článku 168 písm. a) smernice o DPH uvedená „DPH splatn[á] alebo zaplaten[á]“ znamená na rozdiel od názoru Komisie DPH, ktorú podnik poskytujúci plnenie je povinný zaplatiť alebo zaplatil príslušnému členskému štátu.

2. O podiele DPH v cene za poskytnutie služby údajne oslobodenej od DPH

95. Inou a odlišnou otázkou je, či v cene, ktorú je povinný zaplatiť (alebo zaplatil) príjemca plnenia je obsiahnutý podiel DPH, ktorú je povinný zaplatiť dodávateľ plnenia, napriek tomu, že sám alebo spolu so svojim zmluvným partnerom (a eventuálne s finančnou správou) vychádzal z toho, že plnenie je od dane oslobodené. Na túto otázku ale neodpovedá článok 168 písm. a), ale články 73 a 78 pri zohľadnení článku 90 smernice o DPH.

⁵² Rozsudky zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 18); z 29. februára 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17), a zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, body 23 a 24), ako aj moje návrhy vo veci Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, body 16 a 26).

96. Z článku 73 smernice o DPH vyplýva, že základ dane zahŕňa všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby za relevantné transakcie od odberateľa alebo od tretej strany. Článok 78 smernice uvádza určité zložky, ktoré sa zahŕňajú do základu dane. Podľa článku 78 písm. a) tejto smernice sa DPH do základu dane nezahŕňa.

97. V súlade s tvrdením žalobkyne, ak teda niekto zaplatí za zdaniteľné plnenie sumu 100, potom je v tej sume už obsiahnutá DPH. To vyplýva z článku 78 písm. a) smernice o DPH. Keďže podľa článkov 93 a 96 tejto smernice sa sadzba dane uplatňuje na základ dane a tento neobsahuje DPH, musí sa získaná cena rozdeliť. Preto sa pri sadzbe dane vo výške 20 % získaná suma 100 rozdelí na základ dane ($100/120$ zo $100 = 83,33$) a DPH, ktorú musí poskytovateľ plnenia na základe toho zaplatiť ($20/120$ zo $100 = 16,66$). Pri sadzbe dane 20 %, ktorá sa podľa článkov 93 a 96 smernice o DPH uplatní na základ dane vo výške 83,33, je potom DPH presne 16,66. Táto metóda výpočtu je vždy rovnaká a nezávislá od zmluvnej dohody alebo omylu o správnej sadzbe dane.

98. V súlade so všeobecným pravidlom uvedeným v článku 73 smernice o DPH je pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb za protihodnotu základom dane protiplnenie skutočne prijaté na tento účel zdaniteľnou osobou. Táto protihodnota je subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií.⁵³ Toto pravidlo treba uplatniť v súlade so základnou zásadou uvedenej smernice, ktorá vychádza zo skutočnosti, že systém DPH smeruje k zaťaženiu len konečného spotrebiteľa.⁵⁴

99. Súdny dvor preto vo svojej judikatúre správne zdôrazňuje, že ak bola kúpna zmluva uzatvorená bez uvedenia DPH, a dodávateľ nemôže na základe vnútroštátneho práva získať späť od nadobúdateľa DPH následne požadovanú daňovou správou, zohľadnenie celej ceny bez odpočtu DPH ako základu, na ktorý sa DPH uplatňuje, by viedlo k tomu, že DPH by zaťažovala tohto dodávateľa. To by teda porušovalo zásadu, podľa ktorej je DPH spotrebnou daňou, ktorú musí znášať konečný spotrebiteľ.⁵⁵ Takéto zohľadnenie by okrem toho porušovalo pravidlo, podľa ktorého daňová správa nemôže ako DPH vyberať vyššiu sumu, než je suma, ktorú prijala zdaniteľná osoba.⁵⁶ Z toho vyplýva, že v (každom) skutočne prijatom protiplnení je DPH stanovená právom Únie už obsiahnutá.

100. Či by to skutočne neplatilo, ako niekedy⁵⁷ vysvetľuje Súdny dvor, len preto, že by mal dodávateľ podľa vnútroštátneho práva možnosť pridať k dohodnutej cene prirážku zodpovedajúcu dani uplatniteľnej na transakciu a získať ju tak späť od nadobúdateľa veci, sa mi naopak zdá byť sporné. Podľa článku 90 smernice o DPH, ako aj podľa judikatúry Súdneho dvora je totiž pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb za protihodnotu základom dane protiplnenie skutočne prijaté na tento účel zdaniteľnou osobou.⁵⁸

⁵³ Rozsudky zo 7. novembra 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33); z 26. apríla 2012, Balkan a Sea Properties (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 43), a z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, bod 13).

⁵⁴ Rozsudky zo 7. novembra 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19).

⁵⁵ Rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 35).

⁵⁶ Rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 36); z 26. apríla 2012, Balkan a Sea Properties (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 44); z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15), a z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 24).

⁵⁷ Rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 37).

⁵⁸ V tomto zmysle výslovne rozsudky zo 7. novembra 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33); z 26. apríla 2012, Balkan a Sea Properties (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 43), a z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15).

101. Ak sa na základe úpravy zmluvy dodatočne zmení výška protihodnoty (t. j. ceny), potom článok 90 smernice o DPH umožňuje úpravu, ktorá, ako už vysvetlil Súdny dvor, môže viesť k nižšiemu, ako aj k dodatočne vyššiemu daňovému dlhu (to vyplýva už z článku 73 smernice o DPH).⁵⁹ Len možnosť dodatočného vyžiadania ale ešte neznamená, že príjemca plnenia skutočne takto dodatočne vyžiadanou čiastkou disponuje. V konečnom dôsledku to ale v tejto veci môže zostať nezodpovedané, pretože v tejto veci v dôsledku uplynutia občianskoprávnej lehoty premlčania už takéto dodatočné vyžiadanie nie je možné.

102. Možno teda konštatovať, že článok 168 písm. a) smernice o DPH má na mysli DPH, ktorú má zaplatiť dodávateľ, a že z článkov 73, 78 a 90 smernice o DPH vyplýva, že v každej skutočne prijatej sume je obsiahnutá zákonom stanovená DPH. Od toho je potrebné oddeliť vyššie zodpovedanú otázku (pozri bod B), či by sa táto imanentná DPH preniesla aj na zmluvného partnera, a to tak, že by bol oprávnený na odpočítanie dane.

3. DPH splatná dodávateľom abstraktne alebo konkrétne?

103. V tejto súvislosti je už potrebné objasniť „len“ to, či sa pri odpočítaní dane, bez ohľadu na nevyhnutnosť faktúry, pod pojmom DPH splatná poskytovateľom plnenia, myslí konkrétne splatná DPH. V tejto veci by táto podmienka splnená nebola, keďže na základe daňovoprávneho premlčania, ktoré medzičasom nastalo, je isté, že v skutočnosti (minimálne podľa práva Únie) splatnú DPH už nie je možné vymerať.

104. V každom prípade by sa pod pojmom splatnej DPH mohla abstraktne myslieť aj skutočne (v tejto veci minimálne podľa práva Únie) splatná DPH. Tá by sa potom v Spojenom kráľovstve pri sadzbe dane vo výške 20 % vypočítala ako 20/120 zo získanej ceny.

105. Z judikatúry Súdneho dvora pritom jasne a zreteľne vyplýva, že odpočítanie dane príjemcu plnenia je nezávislé od konkrétneho riešenia a uplatňovania daňového nároku pri poskytovateľovi plnenia. V tejto súvislosti Súdny dvor v ustálenej judikatúre rozhodol, že na právo zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe nemá vplyv otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice. DPH sa totiž uplatňuje na všetky plnenia výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu.⁶⁰

106. Táto judikatúra ukazuje, že konkrétne odpočítanie dane príjemcu plnenia je nezávislé od konkrétneho daňového dlhu poskytovateľa plnenia. Preto je tiež irelevantné, či by sa príjemca plnenia mohol v tejto veci úspešne brániť proti dodatočnému zdaneniu, alebo nie (otázka 4a).

107. Ak je to tak, potom sa musí pojem DPH splatnej poskytovateľom plnenia, ktorá sa prostredníctvom ceny preniesla na príjemcu plnenia a ktorú tento môže neutralizovať prostredníctvom odpočítania dane, v zásade tiež chápať abstraktne. Myslí sa tým teda skutočne (abstraktne) splatná DPH. Na to nemá žiadny vplyv spoločný omyl zmluvných strán (vrátane omylu finančnej správy), ani skutočnosť, že finančná správa sa z dôvodov vyplývajúcich z právneho štátu a praktických dôvodov vzdala alebo sa musela vzdať dodatočného vymerania dane a medzičasom došlo k premlčaniu daňového dlhu poskytovateľa plnenia.

⁵⁹ Pozri k tomu rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 27), a moje návrhy vo veci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 63 a nasl.).

⁶⁰ Rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 28); z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 40), a z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 54), ako aj uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, bod 26).

4. Návrh

108. Z toho vyplýva, že pod pojmom „DPH splatn[á] alebo zaplaten[á]“ v článku 168 písm. a) smernice o DPH sa z dogmatického hľadiska myslí DPH, ktorú poskytovateľ plnenia dlží abstraktne a v správnej výške a ktorá je už zahrnutá v skutočne prijatej cene.

109. Z praktického hľadiska to ale bude mať pre príjemcu plnenia význam až vtedy, keď dostane príslušnú faktúru s uvedenou DPH, ktorá vyjadruje prenos tejto dane na príjemcu plnenia. Takúto faktúru vystaví dodávateľ v prípade spoločného omylu až vtedy, keď buď musí sám znášať riziko správneho posúdenia týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty, alebo keď príjemca plnenia dodatočne ešte zaplatí DPH, ktorá v dôsledku spoločného omylu doteraz ešte nebola prenesená, a teda keď dôjde k príslušnej úprave ceny.

VI. Návrh

110. Preto Súdnemu dvoru navrhujem, aby na prejudiciálne otázky predložené Supreme Court of the United Kingdom (Najvyšší súd Spojeného kráľovstva) odpovedal takto:

1. V článku 168 písm. a) smernice o DPH uvedená „DPH splatn[á] alebo zaplaten[á]“ zahŕňa DPH, ktorú podnik poskytujúci plnenie je v skutočnosti povinný zaplatiť alebo zaplatil členskému štátu.
2. Z článkov 73 a 78 pri zohľadnení článku 90 smernice o DPH vyplýva, že pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb za protihodnotu je základom dane protiplnenie skutočne prijaté na tento účel zdaniteľnou osobou, v ktorom je DPH už zahrnutá.
3. Podmienkou práva na odpočítanie dane podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH je ale poskytnutie plnenia a vlastníctvo faktúry [článok 178 písm. a) smernice o DPH], ktorá dokumentuje prenos DPH osobitným uvedením DPH. Odpočítanie dane bez vlastníctva faktúry, ktorá DPH samostatne uvádza, však nie je možné.
4. Príjemca plnenia, ktorý sa počas občianskoprávnej premlčacej lehoty neusiloval o získanie príslušnej faktúry so samostatne uvedenou DPH, si bez takejto faktúry nemôže uplatňovať nárok na odpočítanie dane ani voči finančnej správe.
5. Keďže odpočítanie dane príjemcom plnenia nezávisí od konkrétneho zdanenia dodávateľa, je irelevantné, či by sa poskytovateľ plnenia mohol proti vlastnému zdaneniu brániť.