Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 26. října 2017 [1]

Věc C-533/16

Volkswagen AG
proti
Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Najvyšším súdem Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky)]

„Předběžná otázka – Společný systém daně z přidané hodnoty – Odpočet daně zaplacené dodavatelům – Dodání zboží nepodléhajícího DPH – Účtování DPH u dodání prostřednictvím zvláštních faktur – Odepření nároku na odpočet pro uplynutí promlčecí lhůty“

1. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) byl Soudním dvorem posuzován při odpovědi na početné předběžné otázky. V projednávané věci se otázka předkládajícího soudu vztahuje ke lhůtě, v níž lze odpočet této daně provést.

2. Problém, s nímž se vnitrostátní soud potýká, vychází z toho, že společnost Volkswagen AG obdržela od dodavatelských podniků v letech 2004 až 2010 určité zboží, aniž byla na příslušných fakturách účtována DPH. Obě strany se chybně domnívaly, že tato plnění nepodléhají DPH, neboť se jedná o finanční vyrovnání.

3. Když dodavatelé v roce 2010 na svoji chybu přišli, doúčtovali společnosti Volkswagen DPH a vystavili – tentokrát ano – příslušnou fakturu s uvedením splatné DPH a současně podali dodatečné přiznání k DPH za účelem její úhrady správci daně. Společnost Volkswagen uplatnila nárok na odpočet DPH, kterou odvedla na vstupu, ale správce daně její žádosti vyhověl pouze ve vztahu k některým požadovaným obdobím a ve zbytku ji zamítl, protože již uplynula lhůta pro uplatnění tohoto nároku (pět let).

4. Řízení o předběžné otázce tudíž Soudnímu dvoru umožní rozhodnout, do jaké míry převáží nárok na odpočet DPH, když při původním dodání zboží nebyla tato daň vybrána a pozdější oprava se vztahuje na daňová období před více než pěti lety.

1 – Původní jazyk: španělština.

I. Právní rámec

Unijní právní úprava

Směrnice 2006/112/ES[2]

5. Článek 62 body 1 a 2 stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1) ‚uskutečněním zdanitelného plnění' situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;

2) ‚daňovou povinností' povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena."

6. Článek 167 zní:

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

7. Podle čl. 168 písm. a):

„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".

8. Podle čl. 178 písm. a):

„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[3]".

2 – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1), ve znění změn (dále jen „směrnice 2006/112" nebo „směrnice o DPH").

3 – Zahrnuje články 219a až 240 směrnice o DPH.

Směrnice 2008/9/ES[4]

9. Podle článku 2:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1) ‚osobou povinnou k dani neusazenou v členském státě vrácení daně' osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, která není usazená v členském státě vrácení daně, avšak je usazená na území jiného členského státu;

[…]

3) ‚obdobím pro vrácení daně' období uvedené v článku 16, jehož se týká žádost o vrácení daně;

[…]".

10. Článek 3 vyjmenovává podmínky, které musí splnit osoby povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně k tomu, aby se toto vrácení použilo.

11. Podle článku 5:

„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".

12. Podle čl. 8 odst. 2:

„2. Vedle údajů uvedených v odstavci 1 se v žádosti o vrácení daně uvedou pro každý členský stát vrácení daně a pro každou fakturu nebo dovozní doklad tyto údaje:

[…]

d) datum a číslo faktury nebo dovozního dokladu;

e) základ daně a výš[e] DPH vyjádřené v měně členského státu vrácení daně;

[…]".

13. Podle čl. 15 odst. 1:

„1. 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".

4 – Směrnice Rady ze dne 12. února 2008, 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 státě (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23). Článek 171 směrnice o DPH odkazuje ohledně vrácení daně na prováděcí pravidla, v současné době obsažená ve směrnici 2008/9.

Slovenská právní úprava

Zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH[5]

14. Ustanovení § 49 odst. 1 a 2 písm. a) stanoví:

„(1) Nárok na odpočet daně ze zboží nebo ze služby vzniká plátci v den, kdy u tohoto zboží nebo u této služby vznikla daňová povinnost.

(2) Plátce může od daně, kterou je povinen odvést, odpočíst daň ze zboží a služeb, které použije na dodávky zboží a služeb jako plátce s výjimkou podle odstavců 3 a 7. Plátce může odpočíst daň, je-li daň

a) vůči němu účtována jiným plátcem v tuzemsku ze zboží a služeb, které jsou nebo mají být plátci dodány nebo poskytnuty“.

15. Ustanovení § 51 odst. 1 písm. a) zní:

„(1) Nárok na odpočet daně podle § 49 může plátce uplatnit, pokud

a) při odpočtu daně podle § 49 odst. 2 písm. a) má fakturu od plátce vyhotovenou podle § 71,

[…]“.

16. Ustanovení § 55a odst. 4 stanoví:

„(4) Žadatel uplatní nárok na vrácení daně podáním žádosti o vrácení daně v elektronické podobě prostřednictvím elektronického portálu v členském státě, ve kterém má sídlo, místo podnikání, provozovnu, bydliště, nebo ve kterém se obvykle zdržuje. Žádost o vrácení daně se podává členskému státu usazení do 30. září kalendářního roku následujícího po období, za které se uplatňuje nárok na vrácení daně. Daňový úrad Bratislava I [(Daňový úřad Bratislava I)] bezodkladně elektronickými prostředky oznámí žadateli datum přijetí žádosti o vrácení daně.“

17. Podle § 71 odst. 1 písm. a) a odst. 2:

„(1) Pro účely tohoto zákona se rozumí:

a) fakturou každý doklad nebo sdělení, které je vyhotoveno v listinné podobě nebo v elektronické podobě podle tohoto zákona nebo zákona platného v jiném členském státě a upravujícího vyhotovení faktury,

[…]

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

5 – Dále jen „zákon o DPH“.

18. Ustanovení § 45 zákona o správě daní (dále jen „DŘ“) stanoví:

„(1) Nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní zákon jinak, nelze vyměřit daň ani rozdíl daně nebo přiznat nárok na vrácení nadměrného odpočtu nebo vrácení daně po uplynutí pěti let od konce roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo ve kterém byl daňový subjekt povinen daň zaplatit bez povinnosti podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo ve kterém daňovému subjektu vznikl nárok na vrácení nadměrného odpočtu nebo nárok na vrácení daně; […]“.

II. Skutkový stav a předběžné otázky

19. V letech 2004 až 2010 společnost Hella Leuchten-Systeme GmbH se sídlem v Paderbornu, Německo, jakož i společnosti Hella Slovakia Front Lighting, s. r. o., a Hella Slovakia – Signal Lighting, obě se sídlem na Slovensku (dále jen „dodavatelé Hella“), dodaly společnosti Volkswagen formy na výrobu svítidel pro automobily [6].

20. Na fakturách vystavených pro tyto účely dodavatelé Hella neúčtovali DPH, neboť měli za to, že se nejedná o dodání zboží, nýbrž o pouhé finanční vyrovnání.

21. Když dodavatelé Hella v roce 2010 na svoji chybu přišli, doúčtovali společnosti Volkswagen DPH zvláštními fakturami vystavenými v souladu s § 71 zákona o DPH, podali dodatečné přiznání k této dani a její částku následně odvedli do státního rozpočtu.

22. Společnost Volkswagen prostřednictvím žádosti ze dne 1. července 2011, založené na § 55a až 55g zákona o DPH, a ve lhůtě stanovené směrnicí 2008/9 vyzvala správce daně k vrácení DPH.

23. Správce daně rozhodnutím ze dne 3. dubna 2012 žádosti společnosti Volkswagen částečně vyhověl a vrátil jí DPH ve výši 1 536 622,92 eura odpovídající období pěti let před podáním žádosti.

24. V témže rozhodnutí správce daně zamítl nárok společnosti Volkswagen v rozsahu zbývající částky DPH, která dosahovala výše 1 354 968,83 eura. Uvedl, že uplynula lhůta stanovená v § 45 odst. 1 DŘ (pět let od dodání zboží).

25. Toto rozhodnutí ze dne 3. dubna 2012 bylo ve správním řízení potvrzeno Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky (Finanční ředitelství Slovenské republiky).

26. Společnost Volkswagen napadla rozhodnutí finančního ředitelství u Krajského súdu v Bratislave (Krajský soud v Bratislavě), který její žalobu zamítl. Podle názoru tohoto soudu, který se ztotožnil s odůvodněním finančního ředitelství, vzniká osobě povinné k dani nárok na vrácení DPH v okamžiku dodání zboží a jeho uplatnění podléhá pětileté lhůtě. Proto nárok na vrácení DPH za období let 2004 až 2006 v době podání žádosti o vrácení daně (v roce 2011) již zanikl.

27. Společnost Volkswagen napadla rozsudek soudu prvního stupně u Najvyššího súdu Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky) mimo jiné s argumentem, že výklad vnitrostátního práva není v souladu s unijní právní úpravou ani s judikaturou Soudního dvora, pokud jde o výpočet počátku běhu promlčecí lhůty.

6 – Je nesporné, že toto zboží bylo použito pro účely zdanitelných plnění společnosti Volkswagen.

28. Nejvyšší soud uvádí, že před ním stojí dva názory na určení okamžiku, v němž končí lhůta pro podání žádosti o odpočet DPH: a) názor daňového ředitelství, který je v souladu s vnitrostátní správní praxí, podle něhož tato lhůta začíná plynout dnem skutečného dodání zboží, a to podle článků 63 a 167 směrnice o DPH; a b) názor společnosti Volkswagen, podle jejíhož mínění uplatnění nároku na odpočet DPH vyžaduje, aby byly kumulativně splněny dvě podmínky: dodání zboží jako zdanitelné plnění a držení faktury nebo dokumentu, který ji může nahradit.

29. Za této situace Najvyšší súd Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky) pokládá Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba směrnici 2008/9 a nárok na vrácení daně vykládat v tom smyslu, že pro uplatnění nároku na vrácení DPH musí nevyhnutelně být kumulativně splněny dvě podmínky, a sice

i) dodání zboží nebo poskytnutí služby a

ii) účtování DPH dodavatelem na faktuře?

Jinými slovy, je možné, aby o vrácení daně požádala osoba povinná k dani, které nebyla DPH účtována formou faktury?

2) Je počítání lhůty pro vrácení daně od okamžiku, ve kterém nejsou splněny všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na vrácení daně, v souladu se zásadou proporcionality nebo daňové neutrality DPH?

3) Je třeba ustanovení článku 167 a čl. 178 písm. a) směrnice o DPH vykládat s ohledem na zásadu daňové neutrality v tom smyslu, že za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, a za předpokladu splnění ostatních hmotněprávních a procesněprávních podmínek nezbytných k uplatnění nároku na odpočet daně brání tato ustanovení takovému postupu daňových orgánů, při kterém je osobě povinné k dani odepřen nárok uplatněný ve lhůtě pro vrácení daně podle směrnice 2008/9, kterou jí dodavatel účtoval na faktuře a kterou dodavatel odvedl před uplynutím promlčecí lhůty stanovené vnitrostátním právem?

4) Překročily slovenské daňové orgány s ohledem na zásadu neutrality a zásadu proporcionality, které jsou základními zásadami společného systému DPH, meze toho, co je k dosažení cíle definovaného směrnicí o DPH nezbytné, když osobě povinné k dani odepřely nárok na vrácení odvedené daně z důvodu, že promlčecí lhůta stanovená vnitrostátním právem pro vrácení daně uplynula, přestože osoba povinná k dani nemohla v této lhůtě svůj nárok na vrácení daně uplatnit a přestože daň byla vybrána správně a hrozba krácení daně či neodvedení daně byla zcela vyloučena?

5) Lze zásadu právní jistoty, zásadu ochrany legitimního očekávání a právo na řádnou správu podle článku 41 Listiny základních práv Evropské unie vykládat v tom smyslu, že brání takovému výkladu předpisů vnitrostátního práva, podle kterého je pro dodržení lhůty pro vrácení daně rozhodující okamžik rozhodnutí správního orgánu o vrácení daně, a nikoli okamžik uplatnění nároku na vrácení daně osobou povinnou k dani?“

III. Řízení před Soudním dvorem

30. Předkládací usnesení bylo doručeno kanceláři Soudního dvora dne 20. října 2016.

31. Písemná vyjádření předložilo daňové ředitelství, slovenská vláda a Evropská komise.

32. Konání jednání nebylo s ohledem na čl. 76 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora považováno za nutné.

IV. Shrnutí vyjádření účastníků řízení

33. Vyjádření daňového ředitelství a slovenské vlády, jež jsou podobného obsahu, navrhují na první čtyři otázky společně odpovědět tak, že unijní právo nebrání sporné vnitrostátní právní úpravě a praxi.

34. Zaprvé podle názoru slovenské vlády nepředstavuje vrácení DPH nic víc než zvláštní uplatnění nároku na odpočet této daně, který je součástí mechanismu DPH a nesmí být omezen [7]. Určení okamžiku, v němž vniká nárok na vrácení, je třeba provést za použití pravidel o odpočtu DPH, i když ta se o vrácení výslovně nezmiňují.

35. Pro určení tohoto okamžiku se oba vnitrostátní orgány dovolávají čl. 62 bodu 2 a článků 63, 167, 170 a 171 směrnice 2006/112. Z nich dovozují, že lhůta k uplatnění nároku na vrácení v souvislosti se zbožím plyne od okamžiku vzniku daňové povinnosti, tedy od dodání tohoto zboží.

36. Faktura naproti tomu nemá na určení tohoto okamžiku vliv, přičemž čl. 178 písm. a) směrnice o DPH nelze vykládat v tom smyslu, že nárok na odpočet vzniká držením faktury. Spojovat začátek lhůty s držením uvedeného dokladu by bylo v rozporu se zásadami právní jistoty, daňové neutrality a proporcionality.

37. Zadruhé se dovolávají článků 168, 171, 179 a 180 směrnice 2006/112, jakož i článků 14, 15 a 16 směrnice 2008/9 a vyvozují z nich, že včasně uplatnit nárok na vrácení lze jen do 30. září kalendářního roku následujícího po roce, v němž vznikl. Skutečnost, že členský stát zamítne žádost o vrácení podanou po tomto datu, není v rozporu s unijním právem.

38. Slovenská vláda uvádí, že podle článku 180 směrnice o DPH mohou členské státy prodloužit lhůtu pro uplatnění tohoto nároku [8], nikoli však neomezeně, což odůvodňuje, aby vnitrostátní předpisy stanovily, že vrácení DPH podléhá prekluzívní lhůtě [9].

39. Nakonec oba vnitrostátní orgány považují pátou otázku za nepřípustnou, neboť předkládající soud neupřesnil relevantní skutkové okolnosti ani nevysvětlil její relevanci pro rozhodnutí o meritu věci v původním řízení.

40. Komise navrhuje odpovědět na první tři otázky společně. Podle jejího názoru k tomu, aby osoba povinná k dani mohla uplatnit nárok na odpočet, musí mít fakturu, která uvádí částku DPH odvedenou na vstupu [10]. Upozorňuje, že pokud by byl přijat postoj slovenského správce daně, měla by osoba povinná k dani nárok na odpočet dokonce i tehdy, kdyby do slovenského rozpočtu neodvedla žádnou částku a neměla žádnou fakturu. I kdyby navíc uplatnila nárok na odpočet, v tomto případě by jí byl odepřen.

41. Komise se domnívá, že v případech takové opravy, jaká byla provedena ve věci v původním řízení, zakládá oprava nárok na odpočet DPH, který souvisí s odvedením daně. Osoba povinná k dani se může domáhat odpočtu DPH pouze tehdy, pokud jí bylo dodáno zboží a má příslušnou fakturu.

42. Ohledně čtvrté předběžné otázky se Komise domnívá, že společnost Volkswagen nemohla uplatnit nárok na odpočet DPH z objektivních důvodů, neboť nevěděla o existenci dluhu na této dani, dokud jí nebyly vystaveny faktury. Použití pětileté promlčecí lhůty od dodání zboží by za těchto okolností znemožňovalo uplatnit takový nárok v praxi.

7 – V tomto ohledu odkazuje na rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), bod 30.

8 – S odkazem na rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), bod 46.

9 – Odkazuje na rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267), body 45 a 46.

10 – V této souvislosti připomíná rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), bod 35.

43. Navíc by tato situace vedla k porušení zásady daňové neutrality, neboť společnost Volkswagen musela odvést daň i za období přesahující pět let, aniž mohla ve vztahu ke všem těmto obdobím využít odpočtu. Z týchž důvodů, dodává Komise, překračuje slovenská právní úprava prostor pro uvážení, který byl poskytnut členskému státu.

44. Na pátou otázku není podle Komise nezbytné odpovídat, jelikož pro posouzení slučitelnosti vnitrostátního předpisu s unijním právem postačuje odkázat na směrnici 2006/112 nebo na další ustanovení sekundárního práva v oblasti DPH.

V. Analýza

A. Úvodní poznámka, přístup a přeformulování

45. Třebaže ve věci v původním řízení osoba povinná k dani žádá po slovenských daňových orgánech *vrácení* DPH, ve skutečnosti je toto vrácení pouhým důsledkem rozdílu či salda mezi DPH, kterou dluží, a DPH, kterou společnost Volkswagen má odvést nebo odvedla v členském státě odlišném od státu, v němž je usazena.

46. Spor je tudíž třeba vyřešit výkladem pravidel, která upravují nárok na odpočet, jenž je tím, který zakládá případné vrácení DPH. Vrácení je nástrojem, kterým členský stát nahrazuje osobám povinným k dani, jež nejsou usazeny v tomto státě, částku DPH, kterou odvedly na vstupu ve vztahu ke zboží a službám, jež jim byly dodány nebo poskytnuty jinými osobami povinnými k dani v tomto členském státě.

47. Ustanovení o vrácení ve směrnici 2008/9 odpovídají ustanovení článku 170 směrnice 2006/112. Výklad první zmíněné směrnice je tudíž třeba přizpůsobit ustanovením o nároku na odpočet ve druhé směrnici, neboť směrnice 2006/112 je základním předpisem celé úpravy DPH.

48. Z toho důvodu bude třeba v prvé řadě věnovat pozornost ustanovením směrnice 2006/112 týkajícím se nároku na odpočet (zejména článkům 167, 168 a 178). Následně by bylo možné si vypomoci články 14, 15 a 16 směrnice 2008/9 o vrácení daně, ale nemyslím, že by to bylo pro odpověď předkládajícímu soudu nezbytné. V každém případě nebude možné pominout zásady proporcionality a daňové neutrality DPH.

49. Se slovenskými orgány a zčásti s Komisí se shoduji v tom, že první až čtvrtá předběžná otázka jsou úzce spojeny a vyžadují společné posouzení. Nadto si myslím, že k tomu, aby odpověď Soudního dvora získala na jednoznačnosti, je vhodné otázky přeformulovat.

50. Podle mého názoru tyto čtyři otázky vyjadřují ve shrnutí potřebu objasnit, zda unijní právo (zejména články 167, 168 a 178 směrnice o DPH, jakož i zásady proporcionality a daňové neutrality) umožňují odepřít osobě povinné k dani odpočet odvedené DPH kvůli tomu, že uplynula lhůta pro uplatnění tohoto nároku, v situaci, kdy: a) se mělo chybně za to, že dodání zboží nepodléhá této dani; a b) pozdější oprava byla provedena po letech, kdy osoba povinná k dani odvedla DPH, a následně usiluje o její vrácení.

51. Pátá otázka pak bude posouzena samostatně.

B. K první až čtvrté předběžné otázce

52. Soudní dvůr se opakovaně vyslovil k hmotněprávním i formálním požadavkům, jimiž je podmíněn nárok na odpočet DPH.

53. Co se týče *hmotněprávních* požadavků, pozornost se soustředila na ustanovení směrnice 2006/112, která upravují vznik a rozsah tohoto nároku (články 167 a následující hlavy X kapitoly 1 této směrnice) [11]. Podle nich nárok na odpočet vzniká v témže okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost: v případě dodání zboží tehdy, kdy je zboží od dodavatele převedeno na osobu povinnou k dani [12]. Podstatný je pro účely vzniku daňové povinnosti skutečný převod vlastnictví zboží, uskutečněný jednou stranou opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem [13].

54. *Formální* požadavky nároku na odpočet „naopak upravují jeho podmínky a kontrolu jeho výkonu, jakož i řádné fungování systému DPH, a jsou jimi např. povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a daňového přiznání“ [14]. Mezi těmito požadavky [15] je pro toto řízení o předběžné otázce důležitý ten, který se týká faktury: podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH pro „uplatnění nároku na odpočet“ musí osoba povinná k dani „mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6“ téže směrnice.

55. Z předkládacího usnesení vyplývá: a) že k dodání zboží společnosti Volkswagen tehdy došlo, jak se později odrazilo na příslušné faktuře; a b) že tato faktura obsahovala (nebo přinejmenším není namítáno, že tomu tak nebylo) veškeré informace vyžadované směrnicí 2006/112. Jsou tudíž splněny hmotněprávní i formální požadavky, které podmiňují jak vznik, tak uplatnění nároku na odpočet DPH [16].

56. Aniž jsou tedy dotčena ověření, která by mohl provést předkládající soud, byla společnost Volkswagen v zásadě oprávněna uplatnit nárok na odpočet. Důkazem toho je, že správce daně jí tento nárok přiznal, i když jen pro část daňových období, pro která byl uplatněn. O zbytku nároku slovenská vláda a daňové ředitelství argumentují, že uplynutím pěti let se odpočet stal nerealizovatelný.

57. Směrnice o DPH výslovně neodkazuje na lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet. Toto mlčení nebrání tomu, aby ji z důvodů spjatých s právní jistotou stanovily vnitrostátní předpisy. Soudní dvůr rozhodl, že „prekluzívní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankci uloženou osobě povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH odvedené na vstupu, tím, že ztratí nárok na odpočet daně, nelze považovat za neslučitelnou s režimem stanoveným šestou směrnicí, pokud se jednak tato lhůta použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na právu Společenství (zásada rovnocennosti), a jednak v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity)“ [17].

58. Určení počátečního dne této lhůty však nemůže záviset výlučně na okamžiku, kdy dojde k dodání zboží, bez ohledu na jakoukoli jinou relevantní okolnost. Třebaže podle článku 167 směrnice 2006/112 vzniká nárok na odpočet současně s daňovou povinností, jeho *uplatnění* je podle článku 178 téže směrnice možné pouze od okamžiku, kdy má osoba povinná k dani fakturu, v níž se dodání zboží odrazilo.

11 – Rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429), bod 41. Rozsudek se týkal hlavně článků 17, 18 a 22 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160) (dále jen „šestá směrnice“), avšak tato ustanovení byla, a to často i doslovně, převzata do směrnice 2006/112; viz rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), body 5 až 11.

12 – Článek 63 směrnice 2006/112.

13 – Rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), bod 44 a citovaná judikatura.

14 – Rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), bod 42.

15 – Články 178 a následující směrnice 2006/112.

16 – Rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), bod 44.

17 – Rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267), bod 46.

59. Odlišnost mezi okamžikem vzniku a okamžikem uplatnění nároku na odpočet má vysvětlení ve fungování DPH:

– Nabytím zboží osoba povinná k dani zaplatí dodavateli, nebo je přinejmenším povinna zaplatit, DPH zahrnutou v ceně výrobků, které sama zpravidla použije pro svá zdanitelná plnění.

– Pro účely správy daně však odpočet této již odvedené DPH lze uplatnit v pozdějších daňových přiznáních, která musí být předložena správci daně a podepřena nebo doprovázena v případě potřeby příslušnými fakturami [18] jako nezbytným důkazním prostředkem pro uplatnění odpočtu (případně vrácení).

60. Nárok na odpočet tedy spojuje dvě platby DPH: a) platbu, kterou osoba povinná k dani uskutečnila za dodání zboží, jež nabyla od svého dodavatele; a b) platbu, kterou osobě povinné k dani platí její zákazník, když mu uvedená osoba povinná k dani dodává vlastní výrobky. Faktury [19] jsou dokladem uskutečnění spojených plnění a zaplacení ceny, která musí zahrnovat částku DPH vyplývající z použití odpovídající sazby daně [20].

61. Tato částka DPH však již ve skutečnosti přísluší správci daně, což odůvodňuje vznik daňové povinnosti od okamžiku, kdy je zaplacena nebo měla být zaplacena. Vystavitel faktury v pomocné funkci vůči uvedenému správci provede srážku této částky, což znamená, že zastane úlohu výběrčího DPH. Je logické, že současně vzniká nárok na odpočet, neboť osoba povinná k dani musí mít možnost se v okamžiku vyměření vůči správci daně tohoto odvedení daně dovolávat.

62. Vyjádřeno slovy Soudního dvora, „režim odpočtů […] umožňuje zprostředkujícím článkům distribučního řetězce odečíst od základu jejich daně částky DPH, jež každý z nich zaplatil svému vlastnímu dodavateli z příslušné operace, a odvést tak daňové správě část DPH odpovídající rozdílu mezi cenou, za kterou každý z nich dodal zboží svému odběrateli, a cenou, kterou zaplatil svému dodavateli“ [21].

63. V tomto schématu se odráží zásada daňové neutrality, kterou společný systém DPH zaručuje vůči zdanění všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že samy v zásadě podléhají DPH. V uvedeném systému je cílem režimu odpočtů zcela sejmout z podnikatele zatížení splatnou nebo odvedenou DPH.

64. V jádru nároku na odpočet se tudíž nachází platba daně dodavateli osobou povinnou k dani. Je tomu tak proto, že odpočet nelze oddělit od platby daně: pokud osoba povinná k dani neuhradila DPH, kterou je obvykle třeba uvést na faktuře, nemá žádný právní ani hospodářský základ pro uplatnění svého nároku na odpočet.

65. Ve směrnici 2006/112, zvláště v jejím článku 167, unijní zákonodárce vychází z *obvyklého případu*, v němž k dodání zboží, jeho zaplacení a vydání faktury s uvedením částky DPH dochází prakticky souběžně. V těchto případech je logické, že daňová povinnost a nárok na odpočet vznikají současně [22].

18 – Podle článku 218 směrnice 2006/12 se za faktury uznávají „veškeré doklady nebo veškerá sdělení v papírové nebo elektronické podobě, jež splňují podmínky stanovené v [kapitole 3]“.

19 – Třebaže faktury představují doklady obecně vyžadované k žádosti o odpočet, mohou za určitých okolností chybět a nebrání to uplatnění nároku na odpočet. V tomto směru viz rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), bod 47.

20 – Viz čl. 226 body 9 a 10 směrnice 2006/112.

21 – Viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), bod 36.

22 – Soudní dvůr rozhodl, že „uplatnění tohoto práva na odpočet v zásadě znamená, že osoby povinné k dani neuskutečňují žádnou platbu, a tudíž neplatí DPH, kterou jsou povinny odvést na vstupu, před tím, než obdrží fakturu nebo jiný dokument považovaný za rovnocenný, a že nelze mít za to, že určité plnění bylo zatíženo DPH předtím, než byla tato daň zaplacena“. Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), bod 35.

66. Naproti tomu taková situace, jaká nastala ve věci v původním řízení, může být kvalifikována jako *výjimečná* nebo neobvyklá z hlediska splatné DPH, protože: a) společnost Volkswagen v okamžiku, kdy obdržela zboží, které jí dodal její dodavatel, nezaplatila žádnou DPH, neboť se obě strany domnívaly, že toto plnění nepodléhá uvedené dani; a b) současně společnost Volkswagen neobdržela žádnou fakturu, v níž by byla účtována DPH a která by ji opravňovala uplatnit nárok na odpočet.

67. Za této situace se osoba povinná k dani logicky nemohla domáhat svého nároku na odpočet částky DPH, kterou předtím nezaplatila.

68. Situace se výrazně změnila, když dodavatelé Hella v roce 2010 opravili plnění chybně považovaná za plnění nepodléhající DPH, tedy vybrali částku, kterou dlužila společnost Volkswagen, a zaplatili ji správci daně. Domnívám se, že od tohoto okamžiku by bylo správné vázat vznik daňové povinnosti a navazující nárok na odpočet na skutečné odvedení daně.

69. Jinými slovy, to, co ve skutečnosti nastalo, je příklad opožděné platby DPH [23]. Opravou plnění byly skutečně splněny hmotněprávní a formální podmínky, které zakládají nárok na odpočet. Právě tehdy začala plynout lhůta pro jeho uplatnění: došlo ke skutečnému dodání zboží, nastala splatnost částky DPH, která byla odvedena do státní pokladny, a byla vystavena příslušná faktura podle požadavků článku 226 směrnice o DPH.

70. Slovenské daňové orgány naopak použily svá vnitrostátní pravidla v oblasti daní (konkrétně § 45 DŘ) a vztáhly uplatnění nároku na odpočet DPH zpětně k okamžiku původního fyzického dodání zboží (roky 2004 až 2010). Následně uplatnily pětiletou promlčecí lhůtu a pro její výpočet použily jako počáteční den totéž datum. Z toho všeho dovozují, že nárok na odpočet není realizovatelný ve vztahu k promlčeným obdobím (tedy rokům 2004, 2005 a části roku 2006, neboť žádost o vrácení byla podána dne 1. července 2011).

71. Nedomnívám se, že by tento postup byl správný. Zaprvé podotýkám, že slovenský správce daně uplatňuje pětiletou lhůtu *proti* společnosti Volkswagen, i když podle § 45 DŘ [24] tatáž lhůta platí rovněž pro vyměření daní, tj. ve *prospěch* tohoto podniku, neboť toto ustanovení brání tomu, aby správce daně vyměřil splatnou, avšak nevybranou daň, pokud již uplynulo uvedené časové období [25].

72. Pokud správce daně neměl po uplynutí více než pěti let problém s přijetím částek, které společnost Volkswagen dlužila na základě DPH například v roce 2004, měl by symetricky této osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet DPH odvedené na témže základě.

73. Zadruhé článek 167 směrnice 2006/112 lze vyložit tím způsobem, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, nebyla osoba povinná k dani jednající v dobré víře [26] úplně zbavena svého nároku na odpočet DPH.

23 – Soudní dvůr rozhodl, že „opožděné odvedení DPH […] samo o sobě nemůže být postaveno na roveň daňovému úniku, který předpokládá, že dotčené plnění má […] za výsledek získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními [těmi, která upravují DPH]“ a že „zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na odpočet v případě opožděného odvedení daně z přidané hodnoty“. Viz bod 74 a výrok rozsudku ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458).

24 – Připomínám, že podle tohoto ustanovení platí pětiletá promlčecí lhůta jak pro správce daně, tak pro daňové poplatníky: po uplynutí téže doby ani správce daně nemůže vyměřit daň nebo rozdíl daně, ani daňoví poplatníci nemohou usilovat o vrácení již odvedených daní.

25 – Přiměřené pevné promlčecí lhůty pro podání žaloby v zájmu právní jistoty v unijním právu chrání jak daňového poplatníka, tak správce daně; viz rozsudek ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454), bod 42.

26 – Mezi účastníky původního řízení je nesporné, že ani dodavatelé Hella ani společnost Volkswagen nejednali podvodně nebo s vědomím nesprávnosti, jež byla předpokladem pro to, aby dodání zboží považovali za plnění nepodléhající DPH.

74. Výklad vnitrostátní právní úpravy, který ve své praxi provádějí slovenské daňové orgány, je vede k odepření takového nároku způsobem, který je v rozporu se zásadou daňové neutrality DPH. Soudní dvůr zdůraznil přednost této zásady a to, že nárok na odpočet je součástí mechanismu DPH, takže v zásadě nemůže být omezen [27].

75. Zásada neutrality vyžaduje, aby byl přiznán odpočet DPH odvedené na vstupu, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním [28]. Soudní dvůr se vyslovil jasně ve prospěch maximálního možného respektování nároku na odpočet, když například rozhodl, že taková vnitrostátní právní úprava, podle níž oprava faktury, která se týká povinného údaje, nemá zpětný účinek, což omezuje možnosti odpočtu splatné daně na rok, kdy byla faktura opravena, a nikoli na rok, kdy byla původně vystavena, je v rozporu s články 167, 178 písm. a), články 179 a 226 bodem 3 směrnice o DPH [29].

76. Pokud tedy bylo toto omezení považováno za odporující směrnici 2006/112, z téhož důvodu bude třeba považovat za jí odporující slovenskou praxi, která fakticky vylučuje možnost uplatnit nárok na odpočet v takových případech jako je věc v původním řízení. Je třeba mít na zřeteli, že uplatnění tohoto nároku je možné teprve tehdy, až si je jeho nositel vědom toho, že jeho plnění podléhají DPH, ale nikoli dříve, pokud jednal v dobré víře (což, jak opakuji, tu není předmětem sporu).

77. Konečně postup, který je předmětem sporu ve věci v původním řízení, je podle mého mínění nepřiměřený. Článek 273 směrnice 2006/112 nepochybně členským státům umožňuje přijmout opatření s cílem zajistit správný výběr daně a předcházet daňovým únikům. Tato opatření – mezi které z důvodů právní jistoty patří stanovení lhůt pro uplatnění nároku na odpočet – však nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, ani zpochybnit neutralitu DPH [30].

78. Pokud tedy uznáme dobrou víru osoby povinné k dani, vyloučíme existenci daňového úniku nebo zvýhodnění a zohledníme, že plnění byla opravena, není přiměřené zbavit takového daňového poplatníka jeho nároku na odpočet jenom z toho důvodu, že si chybně vyložil, že tato plnění nepodléhají DPH, a protože doba, jež před jejich opravou uplynula, překročila pět let.

79. Slovenská daňová správa fakticky uznává, že odpočet byl možný, ale omezuje ho na období uskutečnění zdanitelného plnění, která nepovažuje za promlčená. Jak bylo vysvětleno výše, pokud nebyl časový interval překračující pět let překážkou pro opožděné zaplacení DPH správci daně, neměl by být symetricky překážkou ani pro uplatnění nároku na odpočet.

80. V důsledku toho navrhuji na první až čtvrtou předběžnou otázku odpovědět tak, že za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, kdy se chybně, leč v dobré víře, mělo za to, že dodání zboží nepodléhá DPH, a po letech byla opravena platba této daně, má osoba povinná k dani nárok na odpočet (nebo případně vrácení) částky DPH odvedené z tohoto plnění na vstupu.

C. K páté předběžné otázce

81. Předkládající soud si přeje zjistit, zda zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jakož i článek 41 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“) brání takovému výkladu vnitrostátní právní úpravy, který provádějí daňové orgány jeho země.

27 – Rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), bod 30.

28 – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), bod 38.

29 – Tamtéž, bod 43.

30 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), bod 62.

82. Než aby byla tato otázka jako celek prohlášena za nepřípustnou, jak navrhuje slovenská vláda, shoduji se s Komisí v tom, že není nezbytné na ni odpovídat, jelikož k odpovědi na pochybnosti předkládajícího soudu postačuje toliko odkázat na výklad směrnice 2006/112, který zaujal Soudní dvůr. Podpůrně však vyjádřím svůj názor na obsah odpovědi pro případ, že by se jím Soudní dvůr rozhodl zabývat.

83. Co se v prvé řadě týče článku 41 Listiny o právu na řádnou správu, odkaz na něj není ve věci v původním řízení relevantní, neboť toto ustanovení není určeno členským státům, nýbrž výlučně orgánům, institucím a jiným subjektům Unie [31]. Jelikož se věc v původním řízení týká jednání daňových orgánů členského státu, není tento článek použitelný.

84. Zadruhé případné porušení zásady ochrany legitimního očekávání by vyžadovalo, aby správní orgán vyvolal u společnosti Volkswagen podložené naděje na základě konkrétních ujištění [32], že vyhoví jejímu nároku, takže by jakýkoli opatrný a obezřetný hospodářský subjekt určil své jednání s odvoláním na takovou jistotu [33].

85. Z předkládacího usnesení však nevyplývá, že by taková ujištění byla poskytnuta. V tomto usnesení se nanejvýše popisuje správní praxe ohledně výkladu vnitrostátního práva stran lhůty pro podání žádosti o vrácení DPH. Ve skutkovém stavu nejsou uvedeny odkazy na konkrétní ujištění, z jejichž existence by společnost Volkswagen mohla dovozovat naději na úspěch svých nároků.

86. Při nedostatku přesnějších informací ohledně těchto hypotetických ujištění tudíž Soudní dvůr nedisponuje skutkovými poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na tuto část páté otázky [34].

87. Zatřetí zásada právní jistoty, slovy Soudního dvora, znamená, že unijní právní úprava musí umožňovat dotčeným osobám jednoznačně se seznámit s rozsahem jejich práv a povinností tak, aby byly schopny postupovat se znalostí věci [35].

88. Jak jsem již uvedl [36], Soudní dvůr potvrdil, že členské státy mohou za jistých podmínek stanovit „prekluzívní lhůty“ pro uplatnění nároku na odpočet DPH za předpokladu, že fakticky nebo prostřednictvím právní úpravy nevedou ke zrušení tohoto nároku [37].

89. Právní jistota ve výše uvedeném smyslu by mohla utrpět, pokud by byl výklad vnitrostátních ustanovení, která upravují tyto lhůty, nahodilý nebo vrtkavý nebo by se lišil v závislosti na různých daňových orgánech. Není však zjištěno, že by tomu tak bylo v projednávané věci, jelikož zřejmě došlo k odepření nároku na odpočet i jiným osobám povinným k dani, které se nacházejí v téže situaci jako společnost Volkswagen [38].

90. Jiná otázka je, zda uvedený výklad, ač na vnitrostátní úrovni jednotný, je v souladu s unijním právem. Pokud by nebyl, jak jsem po přezkoumání prvních čtyř otázek předestřel, postačuje konstatování jeho rozporu se směrnicí 2006/112 k poskytnutí odpovědi na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce jako celek.

31 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), bod 83 a citovaná judikatura.

32 – Rozsudek ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453), bod 76 a citovaná judikatura.

33 – Rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), bod 45 a citovaná judikatura.

34 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453), bod 31 a citovaná judikatura.

35 – Rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), bod 59.

36 – Body 57 a 77 tohoto stanoviska.

37 – Rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417), body 58 až 61.

38 – V předkládacím usnesení je vysvětleno, že v podobných situacích jsou další podniky.

VI. Závěry

91. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky, které položil Najvyšší súd Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky), odpověděl takto:

„Články 167, 168 a 178 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality brání tomu, aby byl osobě povinné k dani, jež jednala v dobré víře, odepřen nárok na odpočet této daně, jestliže jsou dány okolnosti, jaké nastaly ve věci v původním řízení, v nichž se mělo chybně za to, že dodání zboží nepodléhá dani, ale po letech došlo k opravě a odvedení daně.“