

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

10. února 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES –
článek 66 první pododstavec písm. b) – Vznik povinnosti k DPH – Přijetí platby – článek 167 –
Vznik a rozsah nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu – článek 167a – Odchylka –
Hotovostní účetnictví – Nájem a podnájem nemovitosti určené k průmyslovému nebo obchodnímu
využití“

Ve věci C-9/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU,
podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Finanční soud v Hamburku, Německo) ze dne 10.
prosince 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 10. ledna 2020, v řízení

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

proti

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení C. Lycourgos, předseda čtvrtého senátu, vykonávající funkci předsedy pátého senátu,
I. Jarukaitis (zpravodaj) a M. Ilešič, soudci,

generální advokát: E. Tanchev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 M. Gerberem, Steuerberater,
- za německou vládu předvedl J. Möllerem a S. Eisenberg, poté J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za švédskou vládu O. Simonssonem, jakož i C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev,
H. Eklinder a R. Shahsavan Eriksson, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi předvedl R. Pethkem a N. Gossement, poté R. Pethkem, jako
zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 9. září 2021,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 167 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (dále jen „Kollaustraße“) a Finanzamt Hamburg-Oberalster (finanční úřad Hamburg-Oberalster, Německo) (dále jen „finanční úřad“) ve věci určení okamžiku vzniku nároku na odpouštění daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 24 odvodňovací směrnice o DPH stanoví:

„Pojmy ‚uskutečnění zdanitelného plnění‘ a ‚daňová povinnost‘ by měly být harmonizovány, má-li zavedení a jakákoli následná změna společného systému DPH nabýt účinku zároveň ve všech členských státech.“

4 Bod 4 odvodňovací směrnice 2010/45 stanoví:

„S cílem pomoci malým a středním podnikům, které se potýkají s problémy při odvodu daně příslušnému orgánu před přijetím platby od svých poskytovatelů nebo příjemců, by členské státy měly mít možnost povolit, aby byla daň účtována v režimu hotovostního účtenictví, který umožňuje, aby dodavatel nebo poskytovatel odvedl daň příslušnému orgánu až po přijetí platby za dodání zboží nebo poskytnutí služby, a který zakládá nárok na odpouštění daně v okamžiku, kdy za dodání zboží nebo poskytnutí služby zaplatí. To by mělo členským státům umožnit, aby zavedly volitelný režim hotovostního účtenictví, který nemá nepříznivý dopad na peněžní toky v souvislosti s jejich příjmy z DPH.“

5 Hlava VI směrnice o DPH, nadepsaná „Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti“, obsahuje čtyři kapitoly. V kapitole 2 této hlavy, nadepsané „Dodání zboží a poskytnutí služby“, článek 63 této směrnice stanoví:

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

6 Článek 66 uvedené směrnice stanoví:

„Odchylně od článku 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

[...]

b) nejpozději přijetím platby;

[...]“

7 Hlava X směrnice o DPH, nadepsaná „Odpověď dan?“, obsahuje pět kapitol. Kapitola 1 této hlavy, nadepsaná „Vznik a rozsah nároku na odpověď dan?“, obsahuje zejména články 167, 167a a 168 této směrnice.

8 Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpověď dan? vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídatelné dan?.“

9 Článek 167a této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou v rámci volitelného režimu stanovit, že u osoby povinné k dani, jejíž povinnost k dani vznikne výhradně podle čl. 66 [prvního pododstavce, písm. b)], dochází k odkladu nároku na odpověď dan?, dokud není daň ze zboží dodaného nebo služby poskytnuté této osobě zaplacená dodavateli zboží nebo poskytovateli služby.

[...]“

10 Článek 168 uvedeného směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpovídat od dan?, kterou je povinná 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;

[...]“

11 Kapitola 4 hlavy X směrnice o DPH, nadepsaná „Pravidla pro uplatnění nároku na odpověď dan?“, obsahuje mimo jiné články 178 a 179 této směrnice.

12 Článek 178 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpověď dan? musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpovědi dan? 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“.

13 Článek 179 této směrnice stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpověď dan? tak, že od celkové výše dan? splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši dan?, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpověď dan?, který je uplatňován podle článku 178.

[...]“

14 Hlava XI uvedeného směrnice, nadepsaná „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, obsahuje osm kapitol, jejíž kapitola 3 je nadepsána „Fakturace“. V oddíle 4 této kapitoly, nadepsaném „Obsah faktur“, článek 226 též směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely dan? z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

7a) vzniká-li daňová povinnost v okamžiku přijetí platby podle § 66 [prvního pododstavce, písm. b)] a okamžikem vzniku daňové povinnosti vzniká nárok na odpočet, poznámka „hotovostní účtnictví“;

[...]

Německá právní úprava

15 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I s. 386) ve znění použitelném na spor v původním řízení, (dále jen „UStG“) v § 13, nadepsaném „Vznik daňové povinnosti“, stanoví:

„(1) Daňová povinnost vzniká:

1. u dodání zboží a poskytnutí služby:

a) pokud je daň stanovena na základě sjednaných plateb (§ 16 odst. 1 první věta), po uplynutí doby pro podání předěžného daňového přiznání, v níž se plnění uskutečnilo. Totéž platí pro částečná plnění. K částečnému plnění dochází, je-li sjednána oddělená platba za určité části rozdílného hospodářského plnění. Je-li platba nebo její část přijata před uskutečněním plnění nebo částečného plnění, vzniká příslušná daňová povinnost po uplynutí doby pro podání předěžného daňového přiznání, v níž došlo k přijetí platby nebo její části.

b) pokud je daň stanovena na základě přijaté platby (§ 20), po uplynutí doby pro podání předěžného přiznání, v níž byla přijata sjednaná platba,

[...]

16 Ustanovení § 15 tohoto zákona, nadepsané „Odpočet daně na vstupu“, stanoví:

„(1) Podnikatel může odečíst tyto částky daně na vstupu:

1. ze zákona splatné daně za dodání zboží a poskytnutí služby, která byla uskutečněna jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku. Podmínkou odpočtu daně je, že podnikatel disponuje fakturou vystavenou podle § 14 a § 14a.

[...]

17 Ustanovení § 16 uvedeného zákona, nadepsané „Výpočet daně, zdaňovací období a jednotlivé zdanění“, stanoví:

„(1) Daň se stanoví na základě sjednaných úplat, pokud se nepoužije § 20. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. [...]

(2) Od daně stanovené podle odstavce 1 se odečtou částky spadající do zdaňovacího období a odečitatelné podle § 15.“

18 Ustanovení § 20 UStG, nadepsané „Výpočet daně na základě přijatých plateb“, stanoví:

„Finanční úřad může na žádost povolit podnikateli,

1. jehož celkový obrát (§ 19 odst. 3) nepřesáhl v předchozím kalendářním roce 500 000 eur,

nebo

2. který je osvobozen od povinnosti vést účetnictví a sestavovat pravidelné účetní závěrky na základě ročních příjmů podle § 148 Abgabenordnung (daňový řád), nebo

3. který uskutečňuje plnění z důvodu výkonu svobodného povolání ve smyslu § 18 odst. 1 bodu 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů),

aby nevypočetl daň na základě sjednaných úplat (§ 16 odst. 1 první věta), nýbrž na základě přijatých plateb.

[...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

19 Společnost Kollaustraße, založená podle občanského práva, pronajala pozemek pro průmyslové a obchodní účely, jehož byla sama nájemcem.

20 Společnost Kollaustraße, jakož i její pronajímatelka se platně vzdaly osvobození těchto obrátů z pronájmu od daně, a rozhodly se tedy platit DPH. Na základě § 20 UStG jim finanční úřad povolil, aby vypočetly DPH podle přijatých plateb, nebo jinými slovy podle metody hotovostního účetnictví, a nikoli na základě sjednaných úplat. Společnost Kollaustraße měla uzavřenou nájemní smlouvu, disponovala tedy řádnou dlouhodobou fakturou.

21 Od roku 2004 získala Kollaustraße odklad u části plateb nájemného. Část svého nájemného za roky 2009 až 2012 tak zaplatila ve zdaňovacích obdobích 2013 až 2016. V roce 2016 jí pronajímatelka rovněž odpustila dluh.

22 Všechny uskutečněné platby zahrnovaly 19 % DPH a Kollaustraße uplatnila svůj nárok na odpočet daně na vstupu nezávisle na období nájmu, kterému odpovídaly platby za období pro podání předběžného daňového přiznání nebo v kalendářním roce, v němž byla platba provedena.

23 Při kontrole měl finanční úřad za to, že nárok na odpočet daně vznikl již s uskutečněním plnění, v projednávané věci tedy přenecháním pozemku za jednotlivé měsíce, a proto musí být uplatněn za příslušná období.

24 V důsledku toho byly vydány daňové výměry za roky 2011 až 2015, jakož i předběžný daňový výměr za rok 2016. V těchto výměrech byla daň, která měla být odečtena, vypočtena na základě nájemného sjednaného na každý rok, což vedlo k domněnání daně v celkové výši 18 409,67 eur za roky 2013 až 2016.

25 Bylo upřesněno, že daňové výměry za předchozí roky nebyly změněny, jelikož u vyměření daně došlo k promlčení. DPH, která byla zahrnuta do nájemného placeného v letech 2013 a 2014, které odpovídalo dobám nájmu v letech 2009 a 2010, nebyla převedena na účet společnosti Kollaustraße jako daň na vstupu, jelikož finanční úřad měl za to, že nárok na odpočet měl být uplatněn za roky 2009 a 2010.

26 Dne 3. července 2017 podala Kollaustraße proti daňovým výměrám vydaným za zdaňovací období 2013 až 2016 odvolání které bylo dne 8. listopadu 2017 zamítnuto. Společnost Kollaustraße tedy podala dne 28. listopadu 2017 žalobu k Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku, Německo), u něhož se dovolávala porušení směrnice o DPH, přičemž tvrdila, že pokud dodavatel zboží nebo poskytovatel služby vypočte daň, kterou je povinen odvést podle přijatých plateb, vzniká nárok příjemce plnění nebo poskytnutí služby na odpot až v okamžiku zaplacení platby.

27 Předkládající soud, který musí určit, zda v případě, kdy dodavatel zboží nebo poskytovatel služby vypočítává DPH podle přijatých plateb, vzniká nárok na odpot DPH okamžikem uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo pouze přijetím platby, si klade otázku, zda je s unijním právem služitelná německá právní úprava, podle níž se nárok na odpot musí vždy uplatnit již při dodání zboží nebo poskytnutí služby.

28 Uvádí, že podle německé právní úpravy vzniká nárok na odpot daní okamžikem dodání zboží nebo poskytnutí služby, a to bez ohledu na okamžik vzniku daňové povinnosti u dodavatele nebo poskytovatele a bez ohledu na to, zda je daň vypočítána dodavatelem nebo poskytovatelem na základě sjednaných úplat nebo na základě přijatých plateb. V tomto ohledu uvádí, že německý zákonodárce nevyužil možnosti daně členským státem v článku 167a směrnice o DPH, takže podle německého práva vzniká nárok příjemce dodávky zboží nebo poskytnutí služby na odpot daní okamžikem dodání zboží nebo poskytnutí služby, i když dodavatel nebo poskytovatel je osobou povinnou k dani na základě přijatých plateb.

29 Předkládající soud má nicméně pochybnosti o služitelnosti německého práva s unijním právem s ohledem na článek 167 směrnice o DPH, podle něhož nárok na odpot vzniká až okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.

30 Podle předkládajícího soudu lze mít za to, že německé právo je v rozporu se striktním použitím tohoto článku 167, jelikož zatímco vnitrostátní zákonodárce využil možnosti členských států stanovit, že daňová povinnost vzniká některým osobám povinným k dani až přijetím platby, stanoví, že nárok na odpot daní zaplacené na vstupu vzniká, i v tomto případě, od okamžiku, kdy došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služby, čímž se přerušuje vztah mezi vznikem daňové povinnosti a nárokem na odpot daní.

31 Předkládající soud má za to, že takové striktní použití článku 167 směrnice o DPH podporuje čl. 226 bod 7a této směrnice, který nebyl do vnitrostátního práva proveden. Uvádí, že i když Spolková republika Německo neprovedla tento čl. 226 bod 7a, právní nauka tvrdí, že z něj vyplývá, že vztah mezi vznikem daňové povinnosti a nárokem na odpot stanoveným v článku 167 uvedené směrnice je nyní kogentní.

32 Naproti tomu by podle předkládajícího soudu bylo možné mít za to, že německé právo je služitelné s unijním právem, pokud článek 167 směrnice o DPH nestanoví kogentní normu, ale obsahuje pouze „vodítko“. Takový výklad by vyplýval z prohlášení Rady Evropské unie a Evropské komise, které bylo převzato do zprávy z přípravných prací k čl. 17 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. 1977, L 145, s. 1), jehož znění bylo převzato do článku 167 směrnice o DPH. Podle tohoto prohlášení se členské státy mohou odchýlit od zásady stanovené v tomto čl. 17 odst. 1, je-li dodavatel zboží nebo poskytovatel služby zdaněn podle plateb, které přijal.

33 V případě, že by se členský stát mohl odchýlit od článku 167 směrnice o DPH, se předkládající soud rovněž táže, zda osoba povinná k dani může v těchto případech uplatnit v

každém případě nárok na odpočet ve zdaovacím období, v němž vznikl nárok na odpočet daně podle striktního použití tohoto článku, pokud již nemá možnost se jej dovolávat pro předchozí zdaovací období, které je relevantní podle vnitrostátního práva.

34 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že podle německého práva osoba povinná k dani, která neprovedla odpočet daně na vstupu, nemůže uplatnit svůj nárok na odpočet za pozdější zdaovací období. Uvádí, že nárok na odpočet tak nelze uplatnit, když již nelze se zpětnou účinností uplatnit daň na vstupu, jelikož uplynula lhůta pro vyměření daně, jako je tomu ve věci, která mu byla předložena. Má však za to, že článek 167 směrnice o DPH by mohl v takovém případě vyžadovat odlišné posouzení. S ohledem na zásadní význam nároku na odpočet a za účelem zajištění neutrality DPH by se totiž mohlo ukázat jako nezbytné umožnit osobě povinné k dani odečíst daň na vstupu ve zdaovacím období, které vyplývá z použití tohoto článku, i v případě, kdy se od něj vnitrostátní právo odchyluje.

35 Za těchto okolností se Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání článek 167 směrnice [DPH] [...] takové vnitrostátní právní úpravě, podle níž vzniká nárok na odpočet daně již v okamžiku uskutečnění plnění i tehdy, pokud daňová povinnost dodavatele zboží či poskytovatele služby vzniká podle vnitrostátního práva až přijetím platby a platba dosud nebyla provedena?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Brání článek 167 směrnice [DPH] [...] takové vnitrostátní právní úpravě, podle níž nelze nárok na odpočet daně uplatnit za zdaovací období, v němž byla platba uhrazena, když daňová povinnost dodavatele zboží nebo poskytovatele služby vzniká až přijetím platby, plnění však bylo poskytnuto již v dřívějším zdaovacím období a za toto dřívější daňové období již nelze nárok na odpočet daně podle vnitrostátního práva uplatnit z důvodu promlčení?“

K předběžným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 167 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu vzniká okamžikem uskutečnění plnění v případě, že na základě vnitrostátní odchylky podle čl. 66 prvního pododstavce písm. b) této směrnice vzniká daňová povinnost dodavateli zboží nebo poskytovateli služby až přijetím platby a tato platba dosud nebyla provedena.

37 Tento soud upřesňuje, že podle § 15 odst. 1 bodu 1 první vety UStG vzniká nárok na odpočet daně, pokud bylo dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečнено, aniž by byl zohledněn okamžik vzniku daňové povinnosti dodavatele zboží nebo poskytovatele služby. Nezáleží zejména na tom, zda tento dodavatel nebo tento poskytovatel vypočítává daň podle čl. 16 odst. 1 první vety UStG na základě sjednaných úplat, nebo zda ji vypočítává podle § 20 UStG na základě přijatých plateb.

38 Úvodem je třeba projednat otázky předkládajícího soudu týkající se výkladu vyplývajícího z prohlášení Rady a Komise převzatého do zápisu z přípravných prací k čl. 17 odst. 1 směrnice 77/388, podle kterého článek 167 směrnice o DPH stanoví pouze vodítko, a nikoli kogentní pravidlo. V tomto ohledu je třeba připomenout, že takové prohlášení nelze použít pro výklad ustanovení sekundárního práva, pokud stejně jako ve věci v původním řízení není obsah prohlášení nijak vyjádřen ve znění dotčeného ustanovení, a nemá tedy právní význam (rozsudek

ze dne 26. února 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, bod 18).

39 Zadruhé podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že při výkladu ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudek ze dne 27. ledna 2021, De Ruiter, C-361/19, EU:C:2021:71, bod 39 a citovaná judikatura).

40 Pokud jde zaprvé o znění článku 167 směrnice o DPH, je jasné a jednoznačné, jak uvedl generální advokát v bodě 49 svého stanoviska. Tento článek vyjadřuje obecné pravidlo, podle něhož je vznik nároku na odpočet DPH na vstupu pro příjemce zboží nebo služeb stanoven v okamžiku vzniku daňové povinnosti u dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb.

41 Pokud jde zadruhé o kontext tohoto ustanovení, je třeba připomenout, že podle článku 63 směrnice o DPH je zdanitelné plnění uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

42 Článek 66 první pododstavec písm. b) směrnice o DPH nicméně stanoví, že členské státy mohou odchýlit od tohoto článku 63 stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost nejpozději přijetím platby.

43 Vzhledem k tomu, že směrnice o DPH představuje odchylku od pravidla stanoveného v článku 63 směrnice o DPH, musí být její článek 66 vykládán restriktivně [rozsudek ze dne 16. května 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, bod 24 a citovaná judikatura].

44 I když ze skutečnosti, že unijní normotvůrce do značné míry rozšířil rozsah přípustných odchylek, lze předpokládat, že zamýšlel ponechat členským státům širokou posuzovací pravomoc, nelze mít za to, že členský stát má určitý prostor pro uvážení k určení jiného okamžiku, než je jeden z případů stanovených v čl. 66 prvním pododstavci písm. a) až c) směrnice o DPH [rozsudek ze dne 16. května 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, bod 25 a citovaná judikatura].

45 Aby byl použit možný soudržný výklad čl. 66 prvního pododstavce písm. b) směrnice o DPH s článkem 167 této směrnice, který stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti, je třeba dospět k závěru, že pokud podle tohoto čl. 66 prvního pododstavce písm. b) vzniká daňová povinnost nejpozději přijetím platby, nárok na odpočet vzniká rovněž v okamžiku takového přijetí platby.

46 Zatímco je tento závěr potvrzen cílem sledovaným směrnicí o DPH. Je totiž třeba uvést, že tato směrnice zavádí společný systém DPH, který je založen zejména na jednotné definici zdanitelných plnění. Konkrétně, bod 24 odvodnění uvedené směrnice upřesňuje, že pojmy „uskutečnění zdanitelného plnění“ a „vznik daňové povinnosti“ by měly být harmonizovány, aby zavedení a jakákoli následná změna společného systému DPH nabyly účinku ke stejnému datu. Unijní normotvůrce tak zamýšlel v co největším možném rozsahu harmonizovat datum vzniku daňové povinnosti ve všech členských státech, aby byl zajištěn jednotný výběr této daně (rozsudek ze dne 2. května 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, body 21 a 22).

47 Je třeba připomenout, že nárok na odpočet DPH představuje základní zásadu společného systému DPH, která v zásadě nemůže být omezena, a uplatňuje se přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 37 a citovaná judikatura).

48 Úelem tohoto systému je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo

byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vědan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 38 a citovaná judikatura).

49 V tomto ohledu je třeba uvést, že závěr uvedený v bodě 45 tohoto rozsudku umožňuje použití v souladu s těmito zásadami, pokud je osoba povinná k dani schopna získat nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu od okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost dodavateli zboží nebo poskytovateli služeb.

50 Tento závěr není zpochybněn argumentem německé vlády, že vzhledem k tomu, že nevyužil možnosti nabízené v článku 167a směrnice o DPH, vzniká nárok na odpočet daně, jakmile se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskuteční na základě znění článků 63 a 167 této směrnice, a to bez ohledu na to, že daňová povinnost pro některé osoby povinné k dani vzniká při přijetí platby.

51 Jak uvedl generální advokát v bodě 51 svého stanoviska, pokud by byl unijní normotvůrce chtěl, aby nárok na odpočet vznikl bez výjimky v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služby, mohl okamžik vzniku nároku na odpočet spojit s uskutečněním zdanitelného plnění, které není dotčeno zvláštními pravidly uvedenými v letech 64 až 67 směrnice o DPH, a nikoli s okamžikem vzniku daňové povinnosti k DPH, který tímto pravidlem podléhá.

52 Závěr uvedený v bodě 45 tohoto rozsudku nemůže být zpochybněn ani argumentem vzneseným německou vládou, podle něhož článek 167a směrnice o DPH nemá samostatnou působnost vedle článku 167 této směrnice, pokud nárok na odpočet vzniká při přijetí platby v případech, na které se vztahuje čl. 66 první pododstavec písm. b) uvedené směrnice.

53 Je třeba připomenout, že tento článek 167a byl vložen do směrnice o DPH za tím účelem, aby bylo členským státům umožněno zavést odchylku týkající se data, k němuž mohou nárok na odpočet uplatnit osoby povinné k dani přiznávající DPH v rámci volitelného režimu hotovostního účtnictví, který je určen ke zjednodušení placení daní pro malé podniky [rozsudek ze dne 16. května 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, bod 34].

54 Článek 167a totiž stanoví, že členské státy mohou v rámci volitelného režimu stanovit, že u osoby povinné k dani, jejíž povinnost k dani vznikne výhradně podle čl. 66 písm. b), dochází k odkladu nároku na odpočet daně, dokud není daň za zboží dodané nebo služby poskytnuté této osobě zaplacená dodavateli zboží nebo poskytovateli služby.

55 Uvedený článek 167a tedy umožňuje odložit nárok na odpočet osob povinných k dani, jejichž povinnost k DPH vzniká podle čl. 66 prvního pododstavce písm. b) směrnice o DPH, dokud není provedena platba jejich dodavatelům zboží nebo jejich poskytovatelům služby.

56 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že jak vyplývá z bodu 4 odvodní směrnice 2010/45, byl tento článek 167a vložen do směrnice o DPH s cílem pomoci malým a středním podnikům, které mají potíže s odvodem DPH příslušnému orgánu před přijetím platby od jejich zákazníků, a umožnit členským státům zavést volitelný režim hotovostního účtnictví, který nebude mít nepříznivý dopad na peněžní toky v souvislosti s jejich příjmy z DPH.

57 Článek 167a směrnice o DPH tak spadá do rámce volitelného režimu, který členské státy mohou stanovit a jehož použití je samo součástí odchylky již stanovené v čl. 66 prvním pododstavci písm. b) této směrnice. Pouze v rámci okolností stanovených v uvedeném článku 167a je tedy možné přerušit vazbu mezi daňovou povinností u dodavatele zboží nebo

poskytovatele služby a nárokem na okamžitý odpout DPH na vstupu osobou povinnou k dani.

58 V tomto ohledu, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 66 svého stanoviska, § 167a směrnice o DPH má mnohem omezenější rozsah působnosti než § 66 první pododstavce písm. b) této směrnice, který původně nebyl přijat za účelem zavedení režimu hotovostního účtnictví pro malé a střední podniky a který nestanoví žádnou maximální výši obrátu ani požadavek, aby odchylka byla pro dotčené osoby povinné k dani volitelná.

59 Je tedy nutno konstatovat, že uvedený § 167a se týká specifické a velmi omezené odchylky, která nemůže zpochybnit závěr uvedený v bodě 45 tohoto rozsudku.

60 V projednávaném případě je třeba zaprvé uvést, že Spolková republika Německo využila možnosti stanovené v § 66 prvním pododstavci písm. b) směrnice o DPH. Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že německý zákonodárce využil možnost, kterou mu přiznává toto ustanovení, když v § 13 odst. 1 bodu 1 písm. b) UStG stanovil, že u dodání zboží a poskytnutí služby vzniká daňová povinnost v případě jejího výpočtu v závislosti na přijaté platbě po uplynutí doby pro podání předložení daňového přiznání, v níž byly tato platby přijaty.

61 Pokud jde zadruhé o otázku, zda plnění a osoby povinné k dani dotčené v původním řízení spadají do „plnění“ nebo do „kategorií osob povinných k dani“ uvedených v § 66 prvním pododstavci písm. b) směrnice o DPH, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Kollaustraße a její pronajímatelka získaly povolení od finančního úřadu v souladu s § 20 UStG, aby výpočty DPH nikoliv na základě dohodnutých plateb, ale na základě přijatých plateb. S výhradou ověření příslušejících předkládajícím soudu tedy spadaly do osob povinných k dani, u kterých vzniká daňová povinnost nejpozději přijetím platby ve smyslu § 66 prvního pododstavce písm. b) směrnice o DPH.

62 S výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, pokud jde o podmínky použití vnitrostátní odchylky na základě § 66 prvního pododstavce písm. b) směrnice o DPH a § 167 této směrnice, se zdá, že nárok společnosti Kollaustraße na odpout vznikl v okamžiku přijetí platby jeho pronajímatelkou.

63 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že § 167 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že nárok na odpout daně na vstupu vzniká v okamžiku uskutečnění plnění v případě, že na základě vnitrostátní odchylky podle § 66 prvního pododstavce písm. b) této směrnice vzniká daňová povinnost dodavatele zboží či poskytovatele služby až přijetím platby a platba dosud nebyla provedena.

K druhé otázce

64 S ohledem na odpověď na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

65 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

§ 167 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že nárok na odpout daně na vstupu vzniká v okamžiku uskutečnění plnění v případě, že na základě vnitrostátní odchylky podle § 66 prvního pododstavce písm. b) této

směrnice vzniká daňová povinnost dodavatele zboží či poskytovatele služby až přijetím platby a platba dosud nebyla provedena.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: němčina.