

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 10. februára 2022 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 66 prvý odsek písm. b) – Dažová povinnosť k DPH – Prijatie platby – článok 167 – Vznik a rozsah práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – článok 167a – Výnimka – Uplatnenie DPH na základe platieb – Prenájom a podnájom nehnuteľného majetku využívaného na priemyselné alebo obchodné účely“

Vo veci C-9/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ podaný rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg, Nemecko) z 10. decembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 10. januára 2020, ktorý súvisí s konaním:

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

proti

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda štvrtej komory C. Lycourgos, vykonávajúci funkciu predsedu piatej komory, sudcovia I. Jarukaitis (spravodajca) a M. Ilešič,

generálny advokát: E. Tanchev,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, v zastúpení: M. Gerber, Steuerberater,
- nemecká vláda, v zastúpení: pôvodne J. Möller a S. Eisenberg, neskôr J. Möller, splnomocnení zástupcovia,
- švédská vláda, v zastúpení: O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder a R. Shahsavan Eriksson, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: pôvodne R. Pethke a N. Gossement, neskôr R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 9. septembra 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 167 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (ďalej len „Kollaustraße“) na jednej strane a Finanzamt Hamburg-Oberalster (ďalej len „Finanzamt Hamburg-Oberalster“, Nemecko) (ďalej len „daňový úrad“) na druhej strane vo veci určenia okamihu vzniku práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenie 24 smernice o DPH uvádza:

„Ak má zavedenie spoločného systému DPH a neskoršie zmeny a doplnenia nadobudnúť účinnosť, súčasne vo všetkých členských štátoch, mali by sa zosúladiť pojmy ‚zdaniteľná udalosť‘ a ‚vznik daňovej povinnosti‘.“

4 Odôvodnenie 4 smernice 2010/45 znie:

„S cieľom poskytnúť pomoc malým a stredným podnikom, ktoré majú problémy zaplatiť DPH príslušnému orgánu skôr, ako prijmú platbu od svojich odberateľov, by členské štáty mali mať možnosť povoliť útovanie DPH prostredníctvom systému uplatňovania dane na základe platieb, ktorý na jednej strane umožní dodávateľovi alebo poskytovateľovi zaplatiť DPH príslušnému orgánu po prijatí platby za dodanie alebo poskytnutie a na druhej strane mu vytvorí právo na odpočítanie dane, keď zaplatí za dodanie alebo poskytnutie. Členské štáty by tak mohli zaviesť voliteľnú úpravu uplatňovania dane na základe platieb, ktorý nebude mať negatívny vplyv na peňažné toky súvisiace s ich príjmami z DPH.“

5 Hlava VI smernice o DPH, nazvaná „Zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti“, obsahuje štyri kapitoly. V kapitole 2 tejto hlavy, nazvanej „Dodanie tovaru a poskytovanie služieb“, článok 63 tejto smernice stanovuje:

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

6 Článok 66 uvedenej smernice spresňuje:

„Odchylné od článkov 63, 64 a 65 môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách [plneniach – *neoficiálny preklad*] alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká v jednom z nasledovných okamihov:

...

b) najneskôr v deň prijatia platby,

...“

7 Hlava X smernice o DPH, nazvaná „Odpočítanie dane“, obsahuje päť kapitol. V kapitole 1 tejto hlavy, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, sa nachádzajú

najmä články 167, 167a a 168 tejto smernice.

8 Článok 167 smernice o DPH stanovuje:

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

9 Podľa článku 167a tejto smernice:

„Členské štáty môžu v rámci voľiteľnej úpravy ustanoviť, že právo zdaniteľnej osoby, ktorej daňová povinnosť vzniká výlučne podľa článku 66 [prvého odseku písm. b)], na odpítanie dane sa odkladá, až kým sa DPH z dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb nezaplatí jej dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb.

...“

10 Článok 168 uvedenej smernice stanovuje:

„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, odpítať 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,

...“

11 Kapitola 4 hlavy X smernice o DPH, nazvaná „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpítanie dane“, obsahuje najmä články 178 a 179 tejto smernice.

12 Článok 178 písm. a) smernice o DPH uvádza:

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

a) na odpítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6.“

13 Podľa článku 179 tejto smernice:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178.

...“

14 Hlava XI uvedenej smernice, nazvaná „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“, obsahuje osem kapitol, medzi ktorými sa nachádza kapitola 3 s názvom „Fakturácia“. V oddiele 4 tejto kapitoly, nazvanom „Obsah faktúr“, článok 226 tej istej smernice spresňuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia [musia na účely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahovať iba tieto údaje:

...

7a) označenie ‚DPH sa uplatňuje na základe platieb‘, ak daňová povinnosť vzniká v prípade prijatia platby v súlade s článkom 66 [prvým odsekom písm. b)] a právo odpísať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpísateľná;

...“

Nemecké právo

15 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG“) v § 13, nazvanom „Vznik daňovej povinnosti“, stanovuje:

„(1) Daň vzniká

1. pri dodaniach a iných plneniach

a) ak sa daň vypočítava podľa dohodnutej odmeny (§ 16 ods. 1 prvá veta) uplynutím obdobia predbežného hlásenia, za ktoré sa má zaplatiť DPH, v ktorom boli uskutočnené všetky plnenia. Platí to aj pre čiastočné plnenia. O čiastočné plnenia ide vtedy, keď sa odmena za určité časti plnenia, ktoré z hospodárskeho hľadiska možno rozdeliť, dohodne samostatne. Keď sa odmena alebo časť z nej zaplatí skôr, ako sa uskutoční plnenie alebo jeho časť, daňová povinnosť v tejto súvislosti vzniká uplynutím obdobia predbežného hlásenia, za ktoré sa má zaplatiť DPH, v ktorom bola uhradená odmena alebo jej časť;

b) pri výpočte dane podľa prijatých odmien (§ 20), uplynutím obdobia predbežného hlásenia, za ktoré sa má zaplatiť DPH, v ktorom boli tieto odmeny uhradené.

...“

16 § 15 tohto zákona, nazvaný „Odpísanie dane zaplatenej na vstupe“, stanovuje:

„(1) Podnikateľ si môže odpísať tieto sumy dane zaplatenej na vstupe:

1. zo zákona splatnú daň za dodanie a iné plnenia, ktoré na jeho podnikateľské účely uskutočnil iný podnikateľ. Podmienkou uplatnenia práva na odpísanie dane je, že podnikateľ disponuje faktúrou vystavenou v súlade s § 14 a § 14a.

...“

17 § 16 uvedeného zákona, nazvaný „Výpočet dane, zdaňovacie obdobie a individuálne zdanenie“, uvádza:

„(1) Pokiaľ sa neuplatní § 20, daň sa vypočíta podľa dohodnutej odmeny. Zdaňovacím obdobím je kalendárny rok. ...

(2) Sumy odpísateľné podľa § 15 spadajúce do zdaňovacieho obdobia sa odpisávajú od dane vypočítanej podľa odseku 1.“

18 § 20 UStG s názvom „Výpočet dane podľa prijatých odmien“ spresňuje:

„Finančná správa môže na žiadosť povoliť, aby podnikateľ,

1. ktorého celkový obrat (§ 19 ods. 3) nepresiahol v predchádzajúcom kalendárnom roku viac ako 500 000 eur, alebo

2. ktorý je podľa § 148 Abgabenordnung [Daňový zákonník] oslobodený od povinnosti viesť účtovníctvo a na základe ročných inventúr pravidelne zostavovať účtovné závierky, alebo

3. ak plnenia uskutočňuje z činnosti v rámci slobodného povolania v zmysle § 18 ods. 1 bodu 1 Einkommensteuergesetz [zákon o dani z príjmu],

dať nepožíť podľa dohodnutých odmien (§16 ods. 1 prvá veta), ale podľa uhradených odmien.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

19 Kollaustraße, spoločnosť založená podľa občianskeho práva, prenajala pozemok na priemyselné a obchodné účely, ktorého bola sama nájomcom.

20 Kollaustraße, ako aj jej prenajímateľ sa platne zriekli oslobodenia týchto nájomov od dane, čiže rozhodli sa pre ich zdanenie DPH. Podľa § 20 UStG im daňový úrad povolil vypočítať DPH podľa prijatých odmien, teda inými slovami, podľa metódy uplatnenia DPH na základe platieb, a nie podľa dohodnutých odmien. Na základe nájomnej zmluvy Kollaustraße disponovala náležitou dlhodobou faktúrou.

21 Od roku 2004 boli spoločnosti Kollaustraße povolené odklady platenia časti nájomného. Časti nájomného za roky 2009 až 2012 tak zaplatila v zdaňovacích obdobiach 2013 až 2016. Prenajímateľ jej tiež v roku 2016 odpustil dlh.

22 Všetky uskutočnené platby zahŕňali 19 % DPH a Kollaustraße uplatnila svoje právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v zdaňovacom období, v ktorom predložila predbežné daňové priznanie, alebo v kalendárnom roku, v ktorom bola platba uskutočnená, a to nezávisle od obdobia nájmu, ktorému zodpovedali platby.

23 Daňový úrad dospel pri kontrole k záveru, že právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe vzniklo už pri uskutočnení plnenia, v prejednávanej veci pri poskytnutí pozemku na základe mesačných platieb, a že sa teda malo uplatniť pre príslušné zdaňovacie obdobia.

24 V dôsledku toho boli vydané daňové výmery za roky 2011 až 2015, ako aj predbežný daňový výmer za zdaňovacie obdobie 2016. V týchto výmeroch bola daň, ktorá sa má odpočítať, vypočítaná v závislosti od nájomného dohodnutého každý rok, čo viedlo k vymáhaniu dane v celkovej výške 18 409,67 eura za zdaňovacie obdobia 2013 až 2016.

25 Bolo spresnené, že daňové výmery za predchádzajúce zdaňovacie obdobia neboli zmenené, keďže vyrubenie dane bolo premlčané. DPH, ktorá bola zahrnutá do nájomného zaplateného v rokoch 2013 a 2014 zodpovedajúcim obdobiam nájmu v rokoch 2009 a 2010, nebola pripísaná na účet spoločnosti Kollaustraße ako daň na vstupe, keďže daňový úrad usúdil, že právo na odpočítanie dane sa malo uplatniť za zdaňovacie obdobia 2009 a 2010.

26 Dňa 3. júla 2017 Kollaustraße podala sťažnosť proti daňovému výmeru vydanému za

zdaťovacie obdobia 2013 až 2016, ktorá bola 8. novembra 2017 zamietnutá. Kollaustraße následne podala 28. novembra 2017 žalobu na Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg, Nemecko), pričom poukázala na porušenie smernice o DPH s tvrdením, že ak dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb vypočíta daň, ktorú je povinný zaplatiť podľa prijatej odmeny, právo príjemcu dodania tovaru alebo poskytnutia služby na odpočítanie dane vzniká až v okamihu zaplata odmeny.

27 Keďže vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, musí určiť, či v prípade, že dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb vypočíta DPH podľa prijatých odmien, právo na odpočítanie DPH vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, alebo len prijatím odmeny, vnútroštátny súd sa pýta na zlučiteľnosť nemeckej právnej úpravy, podľa ktorej sa právo na odpočítanie dane musí vždy uplatniť od okamihu uskutočnenia dodania tovaru alebo poskytnutia služby, s právom Únie.

28 Uvádza, že podľa nemeckej právnej úpravy právo na odpočítanie dane vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, a to bez ohľadu na okamih, keď vzniká dodávateľovi alebo poskytovateľovi daňová povinnosť, a bez ohľadu na to, či dodávateľ alebo poskytovateľ vypočíta daň podľa dohodnutej odmeny alebo podľa prijatých odmien. V tejto súvislosti uvádza, že nemecký zákonodarca nevyužil možnosť, ktorú členským štátom dáva článok 167a smernice o DPH, takže v nemeckom práve vzniká právo príjemcu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb na odpočítanie dane už od okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby, aj keď dodávateľ alebo poskytovateľ je zdaniteľnou osobou na základe prijatých odmien.

29 Vnútroštátny súd má však pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť nemeckého práva s právom Únie z hľadiska článku 167 smernice o DPH, podľa ktorého právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

30 Domnieva sa, že by sa dalo usudzovať, že nemecké právo nie je v súlade s dôsledným uplatňovaním tohto článku 167, keďže hoci vnútroštátny zákonodarca využil možnosť daní členským štátom stanoví, že daňová povinnosť vzniká v prípade určitých zdaniteľných osôb až prijatím platby, stanovuje, že právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe aj v tomto prípade vzniká od okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby, čím dochádza k prerušeniu vzťahu medzi vznikom daňovej povinnosti a právom na odpočítanie dane.

31 Vnútroštátny súd sa domnieva, že takéto doslovné uplatňovanie článku 167 smernice o DPH podporuje článok 226 bod 7a tejto smernice, ktorý nebol prebraný do vnútroštátneho práva. Uvádza, že napriek tomu, že tento článok 226 bod 7a nebol Spolkovou republikou Nemecko prebraný, právna náuka tvrdí, že z neho vyplýva, že vzťah medzi vznikom daňovej povinnosti a právom na odpočítanie dane stanoveným v článku 167 uvedenej smernice je od tohto okamihu kogentný.

32 Naproti tomu zastáva názor, že by sa dalo domnievať, že nemecké právo je zlučiteľné s právom Únie, ak článok 167 smernice o DPH nestanovuje kogentné pravidlo, ale obsahuje len „vedúcu myšlienku“. Takýto výklad údajne vyplýva z vyhlásenia Rady Európskej únie a Európskej komisie prevzatého do zápisnice z prípravných prác týkajúcich sa článku 17 ods. 1 šiestej smernice 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), ktorého znenie bolo prevzaté do článku 167 smernice o DPH. Podľa tohto vyhlásenia by sa členské štáty mohli odchýliť od zásady stanovenej v tomto článku 17 ods. 1, ak je dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb zdanený na základe príjmov, ktoré prijal.

33 V prípade, že by sa členský štát mohol odchýliť od článku 167 smernice o DPH,

vnútroštátny súd si tiež kladie otázku, či zdaniteľná osoba môže v týchto prípadoch v každom prípade uplatniť právo na odpočítanie dane v zdaťovacom období, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane podľa doslovného uplatnenia tohto článku, ak už nemá možnosť uplatniť ho za skoršie zdaťovacie obdobie, ktoré je relevantné podľa vnútroštátneho práva.

34 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že podľa nemeckého práva zdaniteľná osoba, ktorá neuplatnila odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, nemôže uplatniť svoje právo na odpočítanie dane za neskoršie zdaťovacie obdobie. Tvrdí, že právo na odpočítanie dane tak nemožno uplatniť, ak už nemožno dať zaplatenú na vstupe uplatniť retroaktívne z dôvodu uplynutia doby na vyrubenie dane, ako vo veci, o ktorej rozhoduje. Domnieva sa však, že článok 167 smernice o DPH by v takomto prípade mohol viesť k odlišnému posúdeniu. Vzhľadom na zásadný význam práva na odpočítanie dane a na zaručenie neutrality DPH by sa totiž podľa neho mohlo ukázať ako potrebné umožniť zdaniteľnej osobe odpočítať dať zaplatenú na vstupe v zdaťovacom období, ktoré vyplýva z uplatnenia tohto článku, aj v prípade, keď sa vnútroštátne právo od neho odchyľuje.

35 Za týchto okolností Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 167 smernice [o DPH]... vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej právo na odpočítanie dane vzniká už v okamihu uskutočnenia plnenia aj vtedy, keď daťová povinnosť dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb vzniká podľa vnútroštátneho práva až prijatím odmeny a táto odmena ešte nebola zaplatená?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku: bráni článok 167 smernice [DPH]... vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej právo na odpočítanie dane nemožno uplatniť za zdaťovacie obdobie, v ktorom bola odmena zaplatená, ak daťová povinnosť dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb vzniká až prijatím odmeny, plnenie bolo uskutočnené už v skoršom zdaťovacom období a uplatnenie práva na odpočítanie dane za toto skoršie zdaťovacie obdobie už nie je podľa vnútroštátneho práva možné z dôvodu premlčania?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 167 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe vzniká v okamihu uskutočnenia plnenia v prípade, keď na základe vnútroštátnej výnimky podľa článku 66 prvého odseku písm. b) tejto smernice vznikne dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb daťová povinnosť až prijatím odmeny a táto odmena nebola ešte zaplatená.

37 Tento súd spresňuje, že podľa § 15 ods. 1 bodu 1 prvej vety UStG právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď bolo uskutočnené dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb bez toho, aby sa zohľadnil okamih, keď dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb vznikne daťová povinnosť. Osobitne nie je podstatné, či tento dodávateľ alebo poskytovateľ vypočíta dať podľa § 16 ods. 1 prvej vety UStG podľa dohodnutých podmienok, alebo či ju vypočíta podľa § 20 UStG podľa prijatých podmienok.

38 Na úvod je potrebné preskúmať otázky vnútroštátneho súdu v súvislosti s výkladom vyplývajúcim z vyhlásenia Rady a Komisie prevzatého do zápisnice z prípravných prác týkajúcich sa článku 17 ods. 1 šiestej smernice 77/388, podľa ktorého článok 167 smernice o DPH uvádza len vedúcu myšlienku, a nie kogentné pravidlo. V tejto súvislosti je nutné pripomenúť, že o takúto

vyhlásenie sa nemožno opierať na účely výkladu ustanovenia sekundárneho práva, pokiaľ tak ako v prejednávanej veci nie je obsah vyhlásenia v texte predmetného ustanovenia vôbec vyjadrený, a preto nemá nijaký právny dosah (rozsudok z 26. februára 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, bod 18).

39 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je na účely výkladu ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 27. januára 2021, De Ruiters, C-361/19, EU:C:2021:71, bod 39 a citovaná judikatúra).

40 Pokiaľ ide po prvé o znenie článku 167 smernice o DPH, toto znenie je jasné a jednoznačné, ako uviedol generálny advokát v bode 49 svojich návrhov. Tento článok vyjadruje všeobecné pravidlo, podľa ktorého príjemcovi tovaru alebo služieb vzniká právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v okamihu, keď dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb vznikne daňová povinnosť k príslušnej DPH.

41 Pokiaľ ide po druhé o kontext tohto ustanovenia, treba pripomenúť, že podľa článku 63 smernice o DPH zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť k DPH vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

42 Článok 66 prvý odsek písm. b) smernice o DPH však uvádza, že členské štáty môžu najmä odchylné od tohto článku 63 stanoviť, že daňová povinnosť vzniká pri niektorých plneniach alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb najneskôr prijatím platby.

43 Článok 66 smernice o DPH treba ako výnimku z pravidla uvedeného v článku 63 tejto smernice vykladať doslovne [rozsudok zo 16. mája 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, bod 24 a citovaná judikatúra].

44 Hoci skutočnosť, že normotvorca Únie výrazne rozšíril rozsah prípustných výnimiek, môže naznačovať, že zamýšľal členským štátom ponechať širokú mieru voľnej úvahy, nemožno sa na základe toho domnievať, že členský štát má širokú mieru voľnej úvahy na to, aby určil iný okamih vzniku daňovej povinnosti, než je niektorý z okamihov stanovených v článku 66 písm. a) až c) smernice o DPH [rozsudok zo 16. mája 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, bod 25 a citovaná judikatúra].

45 Na to, aby bol možný koherentný výklad článku 66 prvého odseku písm. b) smernice o DPH s článkom 167 tej istej smernice o DPH, ktorý stanovuje, že právo na odpočítanie dane vzniká v okamihu daňovej povinnosti, je nutné konštatovať, že ak podľa tohto článku 66 prvého odseku písm. b) daňová povinnosť vznikne najneskôr pri prijatí platby, právo na odpočítanie dane vzniká aj v okamihu takéhoto prijatia platby.

46 Po tretie tento záver potvrdzuje cieľ sledovaný smernicou o DPH. Na jednej strane totiž treba uviesť, že táto smernica zavádza spoločný systém DPH založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení. Osobitne odôvodnenie 24 uvedenej smernice spresňuje, že pojmy „zdaniteľná udalosť“ a „vznik daňovej povinnosti“ by sa mali zosúladiť, aby zavedenie a neskoršie zmeny a doplnenia spoločného systému DPH nadobudli účinnosť súčasne. Normotvorca Únie mal tak v úmysle čo najviac harmonizovať deň vzniku daňovej povinnosti vo všetkých členských štátoch, aby sa zabezpečil jednotný výber tejto dane (rozsudok z 2. mája 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, body 21 a 22).

47 Na druhej strane treba pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, ktorá v zásade nemôže byť obmedzená a uplatňuje sa okamžite na všetky dane, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe zdaniteľnou osobou

(rozsudok z 21. novembra 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, bod 37 a citovaná judikatúra).

48 Cie?om tohto systému je úplne odbremeni? podnikate?a od DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických ?inností. Spolo?ný systém DPH v dôsledku toho zabezpe?uje úplnú neutralitu, pokia? ide o da?ové za?a?enie všetkých ekonomických ?inností bez oh?adu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto ?innosti samy podliehajú DPH (rozsudok z 21. novembra 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, bod 38 a citovaná judikatúra).

49 V tejto súvislosti treba uvies?, že záver uvedený v bode 45 tohto rozsudku umož?uje uplatnenie v súlade s týmito zásadami, ke?že zdanite?ná osoba môže uplatni? právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe od okamihu, ke? dodávate?ovi tovaru alebo poskytovate?ovi služieb vznikne da?ová povinnos?.

50 Tento záver nie je spochybnený tvrdením nemeckej vlády, pod?a ktorého tým, že nevyužila možnos? stanovenú v ?lánku 167a smernice o DPH, právo na odpo?ítanie dane vzniká vtedy, ke? sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskuto?ní na základe znenia ?lánkov 63 a 167 tejto smernice, a to bez oh?adu na skuto?nos?, že da?ová povinnos? vzniká niektorým zdanite?ným osobám v okamihu prijatia platby.

51 Ako uviedol generálny advokát v bode 51 svojich návrhov, ak by normotvorca Únie chcel, aby právo na odpo?ítanie dane vznikalo bez výnimky v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, skôr by mohol spoji? vznik práva na odpo?ítanie dane so zdanite?nou udalos?ou, ktorá nie je dotknutá osobitnými pravidlami obsiahnutými v ?lánoch 64 až 67 smernice o DPH, a nie s okamihom vzniku da?ovej povinnosti, ktorá podlieha týmto pravidlám.

52 Záver uvedený v bode 45 tohto rozsudku nemožno spochybni? ani tvrdením nemeckej vlády, pod?a ktorej ?lánok 167a smernice o DPH nemá samostatnú pôsobnos? popri ?lánku 167 tejto smernice, ak by právo na odpo?ítanie dane vzniklo pri prijatí platby v prípadoch, na ktoré sa vz?ahuje ?lánok 66 prvý odsek písm. b) uvedenej smernice.

53 Je potrebné pripomenú?, že tento ?lánok 167a bol doplnený do smernice o DPH s cie?om umožni? ?lenským štátom zavies? výnimku týkajúcu sa d?a, ku ktorému môžu platitelia DPH uplatni? právo na odpo?ítanie dane v rámci volite?nej úpravy uplatnenia DPH na základe platieb ur?eného na zjednodušenie zaplatenia dane pre malé podniky [rozsudok zo 16. mája 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C?169/12, EU:C:2013:314, bod 34].

54 Tento ?lánok 167a totiž uvádza, že ?lenské štáty môžu v rámci volite?nej úpravy stanovi?, že právo na odpo?ítanie dane v prípade zdanite?ných osôb, ktorých da?ová povinnos? k DPH vzniká výlu?ne v súlade s ?lánkom 66 prvým odsekom písm. b) smernice o DPH, sa odkladá, až kým sa da? z tovarov alebo služieb, ktoré im boli dodané alebo poskytnuté, nezaplatí dodávate?ovi tovaru alebo poskytovate?ovi služieb.

55 Uvedený ?lánok 167a teda umož?uje oddiali? právo zdanite?ných osôb na odpo?ítanie dane, ktorých da?ová povinnos? vzniká len v súlade s ?lánkom 66 prvým odsekom písm. b) smernice o DPH, až kým ich dodávate?om tovaru alebo poskytovate?om služieb nie je uhradená platba.

56 V tejto súvislosti treba zdôrazni?, že ako vyplýva z odôvodnenia 4 smernice 2010/45, tento ?lánok 167a bol do smernice o DPH vložený s cie?om pomôc? malým a stredným podnikom, ktoré majú ?a?kosti so zaplatením DPH príslušnému orgánu predtým, ako im zákazníci zaplatili, a umožni? ?lenským štátom zavies? volite?nú úpravu spo?ívajúcu v uplatnení DPH na základe platieb, ktorá nebude ma? negatívny vplyv na pe?ažné toky súvisiace s ich príjmami DPH.

57 ?lánok 167a smernice o DPH teda patrí do rámca voliteľnej úpravy, ktorú môžu členské štáty stanoviť a ktorej uplatnenie samo osebe patrí do výnimky, ktorá je už okrem toho stanovená v ?lánku 66 prvom odseku písm. b) tejto smernice. Len v rámci okolností stanovených v uvedenom ?lánku 167a je teda možné prerušiť vzťah medzi vznikom daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb a právom zdaniteľnej osoby na okamžité odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

58 V tejto súvislosti, ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 66 svojich návrhov, pôsobnosť ?lánku 167a smernice o DPH je oveľa viac obmedzená než pôsobnosť ?lánku 66 prvého odseku písm. b) tejto smernice, keďže tento ?lánok nebol pôvodne prijatý s cieľom zaviesť pre malé a stredné podniky systém uplatnenia DPH na základe platieb a nestanovuje nijakú hornú hranicu obratu a ani nevyžaduje, aby bola výnimka pre dotknuté zdaniteľné osoby fakultatívna.

59 Preto treba konštatovať, že uvedený ?lánok 167a sa týka osobitnej a veľmi obmedzenej výnimky, ktorá nemôže spochybniť záver uvedený v bode 45 tohto rozsudku.

60 V prejednávanej veci treba po prvé uviesť, že Spolková republika Nemecko využila možnosť stanovenú v ?lánku 66 prvom odseku písm. b) smernice o DPH. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu totiž vyplýva, že nemecký zákonodarca využil možnosť, ktorá mu je priznaná podľa tohto ustanovenia, keď v § 13 ods. 1 bode 1 písm. b) UStG stanovil, že pri dodaniach tovaru a iných plneniach vzniká daňová povinnosť v prípade jej výpočtu podľa prijatých odmien po uplynutí zdaňovacieho obdobia, pre ktoré bolo podané daňové priznanie, v ktorom boli tieto odmeny prijaté.

61 Pokiaľ ide o druhú otázku, či plnenia a zdaniteľné osoby dotknuté vo veci samej patria medzi „plnenia“ alebo „kategórie zdaniteľných osôb“ uvedené v ?lánku 66 prvom odseku písm. b) smernice o DPH, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že daňový úrad povolil spoločnosti Kollaustraße a jej prenajímateľovi v súlade s § 20 UStG vypočítať DPH nie podľa dohodnutých odmien, ale podľa prijatých odmien. S výhradou overení, ktoré prislúchajú vnútroštátnemu súdu, patria teda medzi zdaniteľné osoby, v prípade ktorých vzniká daňová povinnosť k DPH najneskôr pri prijatí platby v zmysle ?lánku 66 prvého odseku písm. b) smernice o DPH.

62 S výhradou overení, ktoré má vykonať vnútroštátny súd, pokiaľ ide o podmienky uplatnenia vnútroštátnej výnimky podľa ?lánku 66 prvého odseku písm. b) smernice o DPH a ?lánku 167 tejto smernice, sa teda zdá, že právo spoločnosti Kollaustraße na odpočítanie dane vzniklo v okamihu, keď jej prenajímateľ prijal platbu.

63 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že ?lánok 167 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe vzniká v okamihu uskutočnenia plnenia v prípade, keď na základe vnútroštátnej výnimky podľa ?lánku 66 prvého odseku písm. b) tejto smernice vznikne dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb daňová povinnosť až prijatím odmeny a táto odmena nebola ešte zaplatená.

O druhej otázke

64 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

65 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k ústannému konaniu vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred

vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 167 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe vzniká v okamihu uskutočnenia plnenia v prípade, keď na základe vnútroštátnej výnimky podľa článku 66 prvého odseku písm. b) smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45, vznikne dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb daňová povinnosť až prijatím odmeny a táto odmena nebola ešte zaplatená.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.