

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVESE BOTA

přednesené dne 17. února 2016(1)

Věc C-518/14

Senatex GmbH

proti

Finanzamt Hannover-Nord

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko, Německo)]

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Odpověď daně na vstupu – Vystavení faktury bez daňového čísla nebo identifikačního čísla pro DPH – Právní úprava německého státu vylučující opravu faktury s účinkem ex tunc“

1. Právní rámec projednávané věci tvoří směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty(2). Konkrétně se otázky, které v projednávané věci vyvstávají, týkají účinku, který je třeba přiznat opravě chybné nebo neúplné faktury, na okamžik, ve kterém může být uplatněn nárok na odpověď daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a dále toho, zda taková oprava může být časově omezena.

2. V tomto stanovisku objasním, proč jsem toho názoru, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které oprava faktury, která se týká povinného údaje, konkrétně identifikačního čísla pro DPH, nemá zpětný účinek, takže nárok na odpověď DPH může být uplatněn výlučně za rok, ve kterém byla původní faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterém byla tato faktura vystavena.

3. V tomto ohledu uvedu důvody, pro které zastávám názor, že německé státy mohou stanovit opatření sankcionující nedodržení povinných údajů za podmínky, že tato opatření respektují zásadu proporcionality, jakož i opatření, která časově omezují možnost opravit chybnou nebo neúplnou fakturu za předpokladu, že se tato opatření uplatní stejně na obdobné nároky v daňové oblasti, které jsou založeny na vnitrostátním právu, a na nároky založené na unijním právu (zásada rovnocennosti) a že v praxi neznemožují nebo nepřiměřeně neztěžují výkon nároku na odpověď (zásada efektivit).

I – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

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

5. Článek 167 této směrnice stanoví:

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

6. Článek 168 písm. a) uvedené směrnice má následující znění:

„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“.

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

„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 články 220 až 236 a články 238, 239 a 240“.

8. Článek 179 této směrnice stanoví:

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

Členské státy však mohou požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují příležitostně plnění uvedená v článku 12, byl nárok na odpočet daně uplatněn pouze v okamžiku dodání.“

9. Článek 219 uvedené směrnice stanoví:

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

10. Článek 226 směrnice o DPH zní takto:

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

[...]

3) identifikační číslo pro DPH uvedené v článku 214, pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu;

[...]“

11. ?lánek 239 této sm?rnice zní:

„Jestliže ?lenské státy využijí možnost stanovenou v ?l. 272 odst. 1 prvním pododstavci písm. b) a upustí od p?id?lení identifika?ního ?ísla pro DPH osobám povinným k dani, které neuskute??ují žádné z pln?ní uvedených v ?láncích 20, 21, 22, 33, 36, 138 a 141, je třeba namísto tohoto identifika?ního ?ísla, které nebylo dodavatelí, poskytovateli, po?izovateli nebo zákazníkovi p?id?leno, použít jiné ?íslo, zvané da?ové registra?ní ?íslo, definované doty?ným ?lenským státem.“

B – N?mecké právo

12. Ustanovení § 15 odst. 1 první v?ty bodu 1 zákona z roku 2005 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 2005)(3), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „UStG“), stanoví, že podnikatel m?že z titulu daní zaplacených na vstupu odpot?st da? splatnou ze zákona za dodání a jiná pln?ní, která byla pro pot?eby jeho podniku poskytnuta jiným podnikatelem. Toto ustanovení krom? toho uvádí, že uplatn?ní nároku na odpot?et je pod?ízeno tomu, že podnikatel má fakturu vystavenou v souladu s ustanoveními § 14 a § 14a UStG. Taková faktura musí obsahovat zejména všechny údaje uvedené v § 14 odst. 4 UStG.

13. ?ástky dan? odvedené na vstupu lze ode?st pouze ve zda?ovacím období, v n?mž byly spln?ny všechny hmotn?právní podmínky ve smyslu § 15 odst. 1 UStG.

14. Podle § 31 odst. 5 provád?cího na?ízení k UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení, m?že být faktura opravena, pokud neobsahuje všechny údaje stanovené v § 14 odst. 4 a § 14a UStG nebo pokud jsou údaje, které v ní jsou uvedeny, nesprávné. Za tímto ú?elem posta?í, aby byly p?edány pouze chybn?jší nebo opravené údaje, a to v dokumentu, který se konkrétn? a jednozna?n? vztahuje k faktu?e. Na tuto opravu se vztahují stejné požadavky na formu a obsah, jako jsou požadavky, které jsou stanoveny v § 14 UStG.

15. Ve zvláštních p?ípadech nesprávného nebo nepodloženého údaje týkajícího se DPH se *per analogiam* použije ustanovení § 17 odst. 1 UStG. Podle tohoto ustanovení nemá oprava faktur zp?tný ú?inek, ale platí pro období, v n?mž je opravená faktura p?edána odb?rateli, nebo pro období, v n?mž je vyhovo?no žádosti o opravu poté, co se vylou?í možné ohrožení da?ových p?íjm?.

16. P?edkládající soud rovn?ž vysv?tluje, že pokud je odpot?et odep?en z d?vodu neuvedení nebo nep?esnosti n?kterých údaj? na faktu?e, nárok na odpot?et m?že vzniknout na základ? opravy faktury, a to v okamžiku opravy. V tomto p?ípad? p?íjmy vybrané finan?ními orgány spravujícími DPH z?stávají stejné. Naopak, pro podnikatele z toho m?že vyplynout zvýšení da?ového dluhu. Pokud je totiž odpot?et dan? odep?en až o n?kolik let pozd?ji, například v rámci kontroly na místě, povedou úroky z prodlení stanovené v § 233a zákona o daních a poplatcích (Abgabenordnung), ve zn?ní platném v období dot?eném v p?vodním ?ízení, ke zna?né finan?ní zát?ži.

II – Skutkové okolnosti sporu v p?vodním ?ízení

17. Spole?nost Senatex GmbH (dále jen „Senatex“) provozuje velkoobchod s textilem. V letech 2008–2011 uvedla v da?ových p?iznáních odpot?et dan? zaplacené na vstupu na základ? vyú?tování provizí, které vyplatila svým obchodním zástupc?m, jakož i faktur vystavených reklamní agenturou (dále spole?n? „sporné faktury“).

18. Finanzamt Hannover-Nord (daňový úřad Hannover-sever) v období od 11. ledna do 17. května 2013 provedl u společnosti Senatex daňovou kontrolu týkající se let 2008–2011. Při této kontrole bylo zjištěno, že sporné faktury předložené za účelem odpisu daní odvedené na vstupu nebyly řádně vystaveny ve smyslu § 15 odst. 1 a § 14 odst. 4 UStG. Tyto faktury totiž neobsahovaly daňové číslo ani identifikační číslo pro účely DPH ani dotyčných obchodních zástupců ani reklamní agentury a již na samotných fakturách nebo v připojených dokumentech.

19. Společnost Senatex dne 2. května 2013, tedy v období kontroly, opravila vyúčtování provizí pouze za roky 2009–2011, a to tak, že doplnila údaj o daňovém čísle nebo identifikačním čísle pro účely DPH u každého z dotyčných obchodních zástupců. Faktury reklamní agentury byly též obdobně opraveny za roky 2009–2011.

20. Finanzamt Hannover-Nord navzdory tímto opravám vydal dne 2. srpence 2013 dodatečné daňové výměry za roky 2008–2011, ve kterých uvedl, že odpisy daní zaplacené na vstupu z titulu sporných faktur nemohou být za roky 2009–2011 provedeny z důvodu, že podmínky těchto odpisů byly splněny teprve v okamžiku provedení oprav, tedy v průběhu roku 2013, a nikoliv v letech 2009–2011.

21. Společnost Senatex se proti tímto dodatečným daňovým výměrám odvolala. V průběhu tohoto řízení o odvolání bylo mimoto zjištěno, že nevyhotovila opravy sporných faktur za rok 2008. Dne 11. února 2014 tudíž společnost Senatex opravila vyúčtování provizí za rok 2008, a to tak, že doplnila o údaj o daňovém čísle nebo identifikačním čísle pro DPH u dotyčných obchodních zástupců. Faktury reklamní agentury týkající se uvedeného roku 2008 byly rovněž obdobně opraveny.

22. Finanzamt Hannover-Nord rozhodnutím ze dne 3. března 2014 své stanovisko potvrdil, máje za to, že podmínky pro odpisy daní zaplacené na vstupu z titulu sporných faktur byly splněny teprve v okamžiku oprav těchto faktur, ke kterým došlo v letech 2013 a 2014. Podle jeho názoru není možné, aby se oprava faktury vztahovala zpětně na okamžik poskytnutí plnění, a byl by jí tak přiznán úřek *ex tunc*.

23. Společnost Senatex podala dne 5. března 2014 žalobu proti tomuto rozhodnutí k předkládajícímu soudu. Domnívá se totiž, že opravy faktur mají zpětný úřek, a to konkrétně pro roky 2008–2011, jelikož tyto opravy byly provedeny před posledním správním rozhodnutím, jmenovitě rozhodnutím ze dne 3. března 2014. Navrhla tak předkládajícímu soudu, aby zrušil dodatečné daňové výměry vydané Finanzgericht Hannover–Nord pro roky 2008–2011.

III – Předběžné otázky

24. Vzhledem k tomu, že Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko) má pochybnosti ohledně toho, jak je třeba vykládat rozsudky Soudního dvora, jakož i ustanovení směrnice o DPH, rozhodl se řízení přerušit a položit následující předběžné otázky:

„1) Je úřek *ex nunc* prvního vystavení faktury, který byl Soudním dvorem zakotven v jeho rozsudku Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), relativizován rozsudky Pannon Gép Centrum (ECLI:EU:C:2010:441), jakož i Petroma Transport a další (C-271/12, EU:C:2013:297) v případě doplnění neúplné faktury – jak je tomu v dotčeném v projednávané věci – protože Soudní dvůr chtěl v takovém případě v konečném důsledku připustit zpětný úřek?

2) Jaké minimální požadavky musí být stanoveny pro fakturu, která může být opravena, aby mohla mít zpětný úřek? Musí již povodní faktura obsahovat daňové číslo nebo identifikační číslo pro DPH, nebo může být o tento údaj doplněna později s tím důsledkem, že odpis daní?

zaplacené na vstupu uskutečnů na základě pŕvodnř faktury zŕstane zachován?

3) Je oprava faktur provedena vŕas, pokud k nř dojde teprve v ř rámci řřizenř o střžnosti smŕřujřř proti rozhodnutř (dodatečnřmu daŕovřmu vřmŕru) daŕovřho orgřnu?“

IV – Mř analřza

25. Podstatou prvnř a druhř otřzky pŕedklřdajřřho soudu ve skutečnřsti je, zda ustanovenř řřlřnku 167, řřl. 178 přsm. a), řřlřnku 179 a řřl. 226 bodu 3 smŕřnice o DPH musř břř vyklřdřna v tom smyslu, ře brřnř takovř vnitrostřtnř prřvnř řpravŕ, jako je řprava dotŕenř ve vŕci v pŕvodnřm řřizenř, podle kterř oprava faktury, kterř se třkř povinnřho řdaje, konkrřtnř identifikačnřho řřřla pro řřely DPH, nemř zpŕtňř řřřinek, takře nřrok na odpŕŕet mŕře břř uplatnŕn pouze za rok, ve kterřm byla pŕvodnř faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterřm byla tato faktura vystavena.

26. Pŕedklřdajřř soud se svou tŕetř otřzkou třře, zda smŕřnice o DPH musř břř vyklřdřna v tom smyslu, ře brřnř vnitrostřtnř prřvnř řpravŕ nebo praxi, podle kterř se nřrok na odpŕŕet DPH odepŕe osobŕ povinnř k dani, pokud k opravŕ faktury třkajřř se povinnřho řdaje dojde po pŕřjetř rozhodnutř o odepŕenř odpŕŕtu DPH z dŕvodu, ře tento řdaj byl pŕvodnŕ opomenut.

27. Prvnř a druhř otřzka mne vedou k tomu, abych se zabřval dŕsledky opravy faktury na okamřik, kdy mŕře břř uplatnŕn nřrok na odpŕŕet. Podle nŕmeckř prřvnř řpravy mř totiř oprava faktury za nřsledek uplatnŕnř nřroku na odpŕŕet vřluŕnŕ za rok, ve kterřm byla pŕvodnř faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterřm byla tato faktura vystavena.

28. Podle nŕmeckř vlřdy z ustanovenř smŕřnice o DPH vyplřvř, ře nřrok na odpŕŕet mŕře břř uplatnŕn pouze tehdy, pokud jsou souŕasnŕ splnŕny dvŕ podmřnky. Nřrok na odpŕŕet musř vzniknout ve smyslu řřlřnku 167 třto smŕřnice a osoba povinnř k dani musř dřle splŕovat podmřnky stanovenř v řřlřnku 178 třto smŕřnice, mezi kterř patřř podmřnka mřř fakturu vystavenou v souladu s řřlřnky 220 ař 236 a řřlřnky 238 ař 240 uvedenř smŕřnice. Pŕř opravŕ faktury jsou vřak tyto dvŕ podmřnky splnŕny teprve v okamřiku třto opravy, a nikoliv v dobŕ vystavenř pŕvodnř faktury. Z toho vyplřvř, ře nřrok na odpŕŕet mŕře břř uplatnŕn teprve v okamřiku opravy.

29. Tento nřzor nesdřřřm, a to z nřsledujřřch dŕvodŕ.

30. Podle ustřlenř judikatury je nřrok na odpŕŕet zřkladnř zřsadou společnřho systřmu DPH, v zřsadŕ nemŕře břř omezen a uplatŕuje se bezprostŕednŕ u vřech danř, kterř zatŕřujř plnŕnř uskutečnřnř na vstupu(4). Nřrok na odpŕŕet tak mř bezprostŕednř a globřlnř povahu. Kromŕ toho řřelem reřimu odpŕŕtŕ je zcela zbavit podnikatele zřtŕře DPH, kterř je splatnř nebo byla odvedena v řřmci vřech jeho hospodřřskřch řřinnřstř, jak Soudnř dvŕr pravidelnŕ pŕřipomřnř. Společnř systřm DPH tak zajiřřuje neutralitu daŕovř zřtŕře vřech hospodřřskřch řřinnřstř, a to bez ohledu na jejich řřel nebo vřsledek, za podmřnky, ře tyto řřinnřsti v zřsadŕ samy podlřhajř DPH(5).

31. Podle řřlřnku 167 smŕřnice o DPH vznikř nřrok na odpŕŕet danŕ okamřikem vzniku daŕovř povinnřsti z odpŕŕřitelnř danŕ. Hmotnŕprřvnř podmřnky vyřžadovanř pro vznik tohoto nřroku jsou uvedeny v řřl. 168 přsm. a) třto smŕřnice. Proto, aby dotŕnř osoba mohla tohoto nřroku využřt, je tedy tŕeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedenř smŕřnice a jednak zbořř nebo sluřby uplatŕovanř pro odŕvodnŕnř tohoto nřroku na odpŕŕet byly na vřstupu osobou povinnou k dani pouřřity pro řřely jejřch zdanŕnřch plnŕnř a na vstupu bylo toto zbořř dodřno nebo tyto sluřby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani(6).

32. Pokud jde o podmřnky uplatnŕnř nřroku na odpŕŕet, tyto podmřnky jsou vyjmenovřny v

§ 178 směrnice o DPH. Osoba povinná k dani musí zejména mít fakturu vystavenou v souladu s § 226 této směrnice(7), na které musí být mimo jiné uvedeno identifikační číslo pro DPH(8).

33. Tyto podmínky, které musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit svůj nárok na odpočet, byly Soudním dvorem kvalifikovány jako „formální podmínky“(9). Nepředstavují podmínky, které musí být splněny, aby nárok na odpočet DPH vznikl, ale umožňují daňovým orgánům, aby disponovaly všemi informacemi, které jsou nezbytné pro výběr DPH, jakož i pro výkon jejich kontroly za účelem zabránění daňovým únikům(10).

34. Například v případě, kdy daňové orgány při kontrole ve vyhotovení faktury zjistí chyby nebo chybějící údaje, osoba povinná k dani má možnost tuto fakturu opravit za účelem uplatnění svého nároku na odpočet. Tato možnost je uvedena v § 219 směrnice o DPH, který stanoví, že se „[z]a fakturu se považuje i každý doklad nebo sdělení, které má původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje“. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že tato směrnice nezakazuje provedení opravy chybných faktur(11).

35. Otázkou však zůstává, jaké jsou časové úinky opravy faktury na nárok na odpočet DPH.

36. V tomto ohledu předkládající soud uvádí rozsudky Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268); Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), jakož i Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297). Pokud jde o dva poslední uvedené rozsudky, je sice pravda, že se týkají opravy faktury za účelem uplatnění nároku na odpočet, avšak nezabývaly se otázkou časového úinku takové opravy na uplatnění nároku na odpočet.

37. V rozsudku Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) se jednalo o otázku, zda ustanovení směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle které byl nárok na odpočet DPH odepřen v případě, kdy faktura za zboží dodané nebo služby poskytnuté osobě povinné k dani původně obsahovala chybný údaj, jehož následná oprava nebyla v souladu se všemi podmínkami stanovenými použitelnými vnitrostátními právními normami(12). Soudní dvůr tak musel rozhodnout, zda oprava faktury pro účely uplatnění nároku na odpočet byla možná a zda členské státy mají možnost stanovit podmínky vedle věcných hmotněprávních a formálních podmínek stanovených ve směrnici o DPH, v uvedené věci neporušené slovní opravené faktury(13). Soudní dvůr ve svém rozsudku Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297) připomněl, že společný systém DPH nezakazuje provedení oprav chybných faktur, ale rozhodl, že pokud jde o spor dotčený ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, nezbytné informace určené k doplnění a opravě faktur byly dodány až poté, co správce daně přijal své rozhodnutí o odepření nároku na odpočet DPH, takže faktury předložené uvedenému správci daně před přijetím tohoto rozhodnutí nebyly ještě opraveny, aby tak správci daně umožnily zajistit správný výběr DPH, jakož i jeho kontrolu(14). Je tedy třeba konstatovat, že se rozsudky Pannon Gép Centrum(C-368/09, EU:C:2010:441), jakož i Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297) nevyjadřují k otázce zpětného úinku opravy faktury na uplatnění nároku na odpočet.

38. Pokud jde o použití judikatury vycházející z rozsudku Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) na podporu tvrzení německé vlády, jsem toho názoru, že je třeba její použití vyloučit. V uvedeném rozsudku totiž Soudní dvůr uvedl, že nárok na odpočet DPH musí být uplatněn za daňovací období, ve kterém byly splněny dvě podmínky vyžadované čl. 18 odst. 2 prvním pododstavcem šesté směrnice 77/388/EHS(15)(16). Jinými slovy, doplnil Soudní dvůr, dodání zboží nebo poskytnutí služeb musí být uskutečeno a osoba povinná k dani musí mít fakturu(17). V uvedené věci však společnost Terra Baubedarf-Handel GmbH neměla v okamžiku uplatnění nároku na odpočet DPH fakturu za služby, které jí byly poskytnuty v rámci její činnosti. Nemohla tudíž uskutečnit platbu a tuto DPH tak v období pro odpočet daně nezaplatila. V

uvedeném případě DPH nemohla být považována za daň zatěžující dané plnění(18). Z tohoto důvodu Soudní dvůr rozhodl, že je nezbytné, aby byly splněny dvě podmínky vyžadované v čl. 18 odst. 2 prvním pododstavci šesté směrnice 77/388, aby byla dodržena zásada, že nárok na odpočet musí být uplatněn bezprostředně pro všechny daně zatěžující plnění uskutečněná na vstupu.

39. Vč, ve které byl vydán rozsudek Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), se tedy liší od projednávané věci, jelikož společnost Senatex, na rozdíl od společnosti Terra Baubedarf-Handel GmbH, měla faktury k dispozici v okamžiku uplatnění svého nároku na odpočet a zaplatila DPH na vstupu. Tato daň tedy zatížila plnění uskutečněné na vstupu v rámci hospodářské činnosti společnosti Senatex. Uvedeného rozsudku se tedy podle mne nelze v projednávané věci dovolávat za účelem tvrzení, že Soudní dvůr zakázal zpětný úpínek nároku na odpočet DPH po opravě faktury.

40. Jsem toho názoru, že rozsudek Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) naproti tomu podporuje opačnou tezi. V bodě 35 uvedeného rozsudku totiž Soudní dvůr navazuje na ustálenou judikaturu, podle které se nárok na odpočet DPH uplatňuje bezprostředně pro všechny daně, které zatěžují plnění provedená na vstupu. Článek 179 první pododstavec směrnice o DPH stanoví, že „osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splate dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle článku 178“.

41. Bezprostřednost odpočtu směřuje zejména k zajištění neutrality společného systému DPH a k tomu, aby osoby povinné k dani nebyly vystaveny finančnímu riziku spočívajícímu v tom, že ponесou tuto daňovou zátěž zcela nebo zčásti(19). Z tohoto důvodu se podle článku 179 směrnice o DPH musí období, ve kterém bylo zatíženo pořízené zboží nebo poskytnuté služby, čímž vznikl nárok na odpočet, shodovat s období, za které se nárok na odpočet uplatňuje. Tato zásada je v této směrnici zmíněna pouze jednou, a to v případě, kdy členské státy mohou osobám povinným k dani, které uskuteční pouze příležitostná plnění uvedená v článku 12 uvedené směrnice, uložit, aby nárok na odpočet uplatňovaly pouze v okamžiku dodání(20); o takový případ se však v projednávané věci nejedná.

42. Pokud by oprava faktury měla mít za následek uplatnění nároku na odpočet výlučně za období, ve kterém byla tato oprava provedena, a nikoliv za období, ve kterém byla tato faktura vystavena a uhrazena, jako ve věci v původním řízení, bylo by to v rozporu se zásadou, podle které je tento nárok bezprostřední povahy. Osoba povinná k dani by kromě toho byla vystavena nezanedbatelnému riziku, jelikož – vzhledem k tomu, že daňové orgány mají za to, že osoba povinná k dani nemůže uplatnit svůj nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu před opravou faktury – mohla by jí být uložena povinnost zaplatit úroky z prodlení, jak to ostatně stanoví daňový zákoník, a to i navzdory tomu, že členskému státu nevznikla žádná daňová ztráta, jelikož daňové příjmy zůstávají v konečném důsledku stejné(21).

43. Nezpochybují však význam faktury ve společném systému DPH. Je druhem důkazu, který umožňuje výběr DPH nebo její odpočet. Podnikatel, který fakturuje prodej zboží nebo poskytnutí služby, tedy vystavuje fakturu s DPH a tuto daň vybírá na účet státu. Stejně tak tato faktura osobě povinné k dani, která DPH zaplatila, umožní její zaplacení dokázat, a tudíž DPH odpočíst. Konkrétní identifikační číslo pro účely DPH daňovým orgánům umožňuje snadnější výběr DPH tím, že identifikují dotyčnou osobu povinnou k dani, a kontrolu, zda k plnění skutečně došlo, za účelem boje proti daňovým únikům.

44. Nicméně, jak již Soudní dvůr soudní dvůr opakovaně rozhodl, základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotné právní požadavky, i když osoby povinné k dani nesplnily některé formální požadavky(22). Tato judikatura

se tím spíše uplatní v projednávání věci, jelikož neuvedení identifikačního čísla pro DPH bylo napraveno osobou povinnou k dani, která provedla opravu faktur, čímž dodržela též formální požadavky stanovené unijním právem.

45. Jestliže jsou členské státy v tomto ohledu povinny provést daňová přiznání osob povinných k dani a kontrolovat všechny relevantní dokumenty za účelem výpočtu výše daně nebo ověřit, zda k plnění skutečně došlo, nic jim nebrání v tom, aby stanovily sankce za nedodržení těchto formálních požadavků. Takto uložená sankce totiž může mít odrazující povahu, která slouží k zajištění efektivity povinnosti uvádět na faktuře povinné údaje stanovené směrnicí o DPH, může osobu povinnou k dani motivovat k větší pečlivosti v budoucnu a může zohlednit administrativní náklady vynaložené v důsledku chybných údajů a opravy, která byla nutná k odstranění vad této faktury(23). Členské státy jsou však povinny vykonávat tuto pravomoc v souladu s unijním právem, a zejména se zásadou proporcionality.

46. Německá vláda při jednání uvedla, že oddálení nároku na odpis a uložení úroků z prodlení osob povinných k dani, která nesplnila svou povinnost, jako ve sporu v původním řízení, nahrazuje sankci. Já jsem však toho názoru, že tato sankce porušuje zásadu proporcionality. Povinné údaje na faktuře, mezi něž patří identifikační číslo pro DPH, totiž mají daňovým orgánům umožnit správný výběr DPH a kontrolu za účelem předcházení daňového úniku. Jak přitom bylo uvedeno při jednání, není mi zřejmé, jak by v takovém případě daňové orgány mohly rozlišit mezi osobou povinnou k dani jednající v dobré víře a osobou dopouštějící se daňového úniku. Ostatně pro osobu dopouštějící se daňového úniku je snazší uvést falešné identifikační číslo pro účely DPH a spoléhat přitom na to, že její daňové přiznání nebude kontrolováno, než aby je nepředložila vůbec, což by naopak upoutalo pozornost daňových orgánů a podnítilo je k tomu, aby u ní provedly kontrolu. Představme si však osobu povinnou k dani jednající v dobré víře, jejíž faktura předložena v jejím daňovém přiznání neobsahuje identifikační číslo pro účely DPH. Taková osoba povinná k dani bude velmi pravděpodobně podrobena kontrole daňových orgánů a může se ocitnout ve stejné situaci jako společnost Senatex – tedy její nárok na odpis bude oddálen a budou jí uloženy úroky z prodlení, což bude mít nezanedbatelné finanční důsledky. Takový systém podle mne postrádá právní jistotu a není vhodný pro efektivní boj s daňovými úniky. Dále by mohl vést k tomu, že sankce budou ukládány stejně osobě povinné k dani jednající v dobré víře jako osobě dopouštějící se daňového úniku.

47. Jsem toho názoru, že k tomu, aby se zamezilo zneužitím, členské státy mohou rovněž stanovit opatření zásadně omezující možnost předložení opravných faktur. To mne přivádí ke stejné otázce předkládajícího soudu, kterou se uvedený soud táže Soudního dvora, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle které se nárok na odpis odepíše osobě povinné k dani, pokud k opravě faktury, která se týká povinného údaje, dojde po přijetí rozhodnutí o odepření nároku na odpis DPH z důvodu, že tento údaj byl původně opomenut.

48. Zavedení opatření stanovících lhůtu za účelem časového omezení opravy chybných nebo neúplných faktur není směrnicí o DPH upraveno. Proto soudím, že členským státům přísluší, aby taková opatření stanovily ve svém vnitrostátním právu. Členské státy musí zajistit, aby zavedená opatření respektovala zásady rovnocennosti a efektivity.

49. V projednávání věci se zákaz jakékoliv opravy po přijetí rozhodnutí správce daně, kterým byl odepřen nárok na odpis, může jevit nepřiměřený a v praxi může uplatnění takového nároku znemožňovat nebo nepřiměřeně ztěžovat.

50. Někdy – ponecháme-li stranou případy daňového úniku – se totiž osoba povinná k dani může o neuvedení povinného údaje na faktuře nebo o jeho nesprávnosti dozvědět teprve ve fázi opravného daňového výměru. Pokud by byly po vydání takového rozhodnutí, jako je opravný

daťový vým?r, zakázány jakékoliv opravy, mohlo by to jednoduše vést k tomu, že bude odmítnuta jakákoliv oprava nesprávné nebo neúplné faktury. To by mohlo vést k závažnému důsledku, kdy by osoba povinná k dani byla zbavena svého nároku na odp?et dan?, který je základním právem umožňujícím zajištění zásady daťové neutrality, a to tím spíše že se chyby nebo neuvedení údaj? m?že ?asto dopustit osoba, která fakturu vystavila, tedy prodávající zboží nebo poskytovatel služeb.

51. Jsem tedy toho názoru, že v tomto ohledu je třeba rozsudek Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297) do značné míry relativizovat(24).

52. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy jsem toho názoru, že ?lánek 167, ?l. 178 písm. a), ?lánek 179 a ?l. 226 bod 3 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které oprava faktury, která se týká povinného údaje, konkrétní identifikačního ?ísla pro účely DPH, nemá zpětný účinek, takže nárok na odp?et DPH m?že být uplatněn pouze za rok, ve kterém byla faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterém byla tato faktura vystavena. ?lenské státy mohou v této souvislosti upravit opatření ukládající sankce za neposkytnutí povinných údaj? za podmínky, že dodržují zásadu proporcionality, jakož i opatření ?asově omezující možnost opravit chybnou nebo neúplnou fakturu, a to za předpokladu, že se tato opatření uplatní stejn? na obdobné nároky v daťové oblasti, které jsou založeny na vnitrostátním právu, a na nároky založené na unijním právu (zásada rovnocennosti) a že v praxi neznemožují nebo nepřim?en? neztěžují uplatnění nároku na odp?et (zásada efektivit).

V – Záv?ry

53. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpov?děl na otázky položené Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko) takto:

„?lánek 167, ?l. 178 písm. a), ?lánek 179 a ?l. 226 bod 3 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které oprava faktury, která se týká povinného údaje, konkrétní identifikačního ?ísla pro účely DPH, nemá zpětný účinek, takže nárok na odp?et DPH m?že být uplatněn pouze za rok, ve kterém byla faktura opravena, a nikoliv za rok, ve kterém byla tato faktura vystavena.“

?lenské státy mohou v této souvislosti upravit opatření ukládající sankce za neposkytnutí povinných údaj? za podmínky, že dodržují zásadu proporcionality, jakož i opatření ?asově omezující možnost opravit chybnou nebo neúplnou fakturu, a to za předpokladu, že se tato opatření uplatní stejn? na obdobné nároky v daťové oblasti, které jsou založeny na vnitrostátním právu, a na nároky založené na unijním právu (zásada rovnocennosti) a že v praxi neznemožují nebo nepřim?en? neztěžují uplatnění nároku na odp?et (zásada efektivit).

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Ú?. v?st. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“.

3 – BGBl. 2005 I, s. 386.

4 – Viz rozsudek PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, bod 26 a citovaná judikatura).

5 – Viz rozsudek PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, bod 27 a citovaná judikatura).

6 – Viz rozsudek PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).

7 – Viz ?lánek 178 písm. a) uvedené sm?rnice.

8 – Viz ?lánek 226 bod 3 sm?rnice o DPH.

9 – Viz rozsudky Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, bod 25); Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, bod 41), a PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 29).

10 – Pokud jde o další povinnosti, které ?lenské státy mohou stanovit pro zajištění správného výb?ru DPH a zabránění da?ovým únik?m, viz rozsudky Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, body 49 a 50), jakož i VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, body 44 a 45).

11 – Rozsudky Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, body 43 až 45), jakož i Petroma Transports a další (C?271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

12 – Viz bod 36 uvedeného rozsudku.

13 – Viz body 42 až 45 uvedeného rozsudku.

14 – Viz body 21, 34 a 35 uvedeného rozsudku.

15 – Šestá sm?rnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

16 – Toto ustanovení bylo nahrazeno ?l. 179 prvním pododstavcem sm?rnice o DPH.

17 – Rozsudek Terra Baubedarf-Handel (C 152/02, EU:C:2004:268, bod 34).

18 – Rozsudek Terra Baubedarf-Handel (C 152/02, EU:C:2004:268, bod 35).

19 – Pokud jde o p?evod nadm?rného odp?tu do následujícího zda?ovacího období, viz rozsudek Komise v. Ma?arsko (C?274/10, EU:C:2011:530, bod 45 a citovaná judikatura).

20 – Viz ?lánek 179 druhý pododstavec sm?rnice o DPH.

21 – Viz bod 5 p?edkládacího rozhodnutí.

22 – Viz rozsudky Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, body 50 a 51), jakož i Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, bod 43). Pokud jde o povinnost prohlášení o zahájení zdanitelné ?innosti, rovnž viz rozsudek Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, body 33 a 36), a pokud jde o nesrovnalosti týkající se ú?etnictví a da?ového p?iznání mající vliv na plnění, na které se vztahuje režim p?enesení da?ové povinnosti, viz rozsudek Ecotrade (C?95/07 a C?96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

23 – V tomto ohledu uvádím, že n?které ?lenské státy takové pokuty stanoví (viz ?lánek 70 belgického zákoníku DPH, ?lánek 77 lucemburského zákona o dani z p?idané hodnoty nebo ?lánek 1737 francouzského obecného da?ového zákoníku).

24 – V citovaném rozsudku Soudní dv?r uvedl, že „je t?eba p?ipomenout, že spole?ný systém DPH nezakazuje provád?t opravu chybných faktur. Jestliže jsou tedy splněny veškeré v?cné hmotn?právní podmínky pro nárok na odp?et DPH a osoba povinná k dani *doty?nému orgánu* ještě *před vydáním rozhodnutí* p?edložila opravenou fakturu, nelze jí v zásad? tento nárok odep?ít z d?vodu, že p?vodní faktura obsahovala chybu“ (kurziva provedena autorem stanoviska).