

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 30. novembra 2017 (1)

Vec C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

proti

Flexipiso – Pavimentos SA

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Supremo Tribunal de Justiça (Najvyšší súd, Portugalsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dať z pridanej hodnoty – Odpočítanie dane – Obmedzenie odpočítania dane – Vznik práva na odpočítanie dane“

I. Úvod

1. Súdny dvor je v prejednávacom konaní požiadaný o zodpovedanie otázky v oblasti DPH v rámci občianskoprávneho sporu týkajúceho sa výšky kúpnej ceny.
2. Pri uzavretí zmluvy vychádzali obe zmluvné strany z uplatnenia zníženej sadzby DPH. Po následnom stanovení správnej základnej sadzby dane správcom dane ide o to, či poskytovateľ môže ešte dodatočne žiadať vrátenie tejto sumy od žalovanej príjemkyne služby. Žalovaná to odmieta, pretože už by si nemohla uplatniť odpočítanie dane z dôvodu, že lehota na uplatnenie tohto práva uplynula.
3. Súdny dvor sa teraz v tomto konaní a v tematicky podobnej veci Volkswagen AG(2), ktorú prejednáva, musí vyjadriť, kedy vzniká právo na odpočítanie dane v plnej (t. j. objektívne správnej) výške. Do úvahy prichádza vznik už v okamihu poskytnutia služby a prijatia faktúry (v prejednávacom prípade v roku 2008), aj keď je vykázaná výška dane príliš nízka. Alternatívou je vznik v plnej výške až vystavením faktúry, ktorá vykazuje správnu (vyššiu) výšku dane (v prejednávacom prípade v roku 2012).
4. Prejednávané konanie treba posudzovať v súvislosti s vecami Barlis 06(3) a Senatex(4). Súdny dvor v týchto konaniach konštatoval, že nesprávna faktúra nemá vplyv na vznik práva na odpočítanie dane. Súdny dvor má v tejto súvislosti príležitosť rozvinúť túto judikatúru.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Článok 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(5) 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, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

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

...“

6. Článok 178 tejto smernice znie:

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

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

...“

7. Článok 226 smernice stanovuje:

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

...

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

...“

B. Portugalské právo

8. Pokiaľ ide o portugalské právo, článok 7 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „CIVA“) stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté nasledujúce odseky, daňová povinnosť vzniká a zdaniteľná udalosť nastáva:

a) v prípade dodania tovaru v okamihu, keď sa tovar odovzdá odberateľovi“.

Článok 8 CIVA stanovuje:

„1. Bez toho, aby bol dotknutý predchádzajúci §lánok, pokiaľ dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb zakladá povinnosť vystaviť faktúru alebo rovnocenný doklad v súlade s §lánkom 29, daňová povinnosť vzniká:

a) ak sa dodrží lehota stanovená na vystavenie faktúry alebo rovnocenného dokladu, v okamihu ich vystavenia“.

9. §lánok 36 CIVA okrem toho stanovuje:

„...“

5. Faktúry alebo rovnocenné doklady musia byť datované, označené poradovým číslom a obsahovať nasledujúce údaje:

...

d) uplatniteľné sadzby dane a suma splatnej dane;“

10. Dĺžku lehoty na uplatnenie práva na odpočítanie dane vymedzuje §lánok 98 CIVA: „...“

2. Bez toho, aby boli dotknuté osobitné predpisy, právo na odpočítanie dane alebo na vrátenie daňového preplatku možno uplatniť len do štyroch rokov od vzniku práva na odpočítanie dane alebo zaplataenia daňového preplatku.“

III. Spor vo veci samej

11. V období od februára 2008 do mája 2010 spoločnosť Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (ďalej len „Biosafe“) ako žalobkyňa v spore vo veci samej pred vnútroštátnym súdom predala žalovanej Flexipiso – Pavimentos, SA, kaučukový granulát v celkovej hodnote 664 538, 77 eura, pričom pri vystavení faktúry uplatnila zníženú sadzbu DPH vo výške 5 %.

12. Z daňovej kontroly za roky 2008 až 2010, ktorá bola vykonaná v roku 2011, však vyplynulo, že žalobkyňa mala zaplatiť DPH v sadzbe 21 %. Správca dane následne nariadil dodatočný platobný výmer zodpovedajúci rozdielu vo výške 100 906, 50 eura, pričom žalobkyňa zaplatila túto sumu štátu.

13. Žalobkyňa 24. októbra 2012 poslala žalovanej výzvu na úhradu vo výške rozdielu, ktorú však žalovaná odmietla uhradiť.

14. Žalobkyňa sa svojou občianskoprávnou žalobou domáha, aby žalovaná uvedenú sumu zaplatila. Žalovaná môže neskôr žiadať od správcu dane vrátenie zaplatenej sumy, keďže po zaplatení sumy žalobkyni má právo na odpočítanie dane.

15. Naproti tomu žalovaná tvrdí, že §lánok 98 bod 2 CIVA stanovuje štvorročnú lehotu na odpočítanie prenesenej dane odberateľom. Táto lehota už uplynula v čase, keď jej bola doručená výzva na úhradu, ktorá podľa vnútroštátneho súdu spája všetky predpoklady, aby bola považovaná za faktúru v zmysle právnej úpravy DPH.

16. Prvostupný súd, ako aj Tribunal da Relação de Lisboa (Odvolací súd Lisabon, Portugalsko) zastávali názor, že okamihom zaťaženia lehoty, a tým aj okamihom vzniku práva na odpočítanie dane je vyhotovenie pôvodných faktúr v roku 2008 a nie vystavenie opravných dokladov v októbri 2012. Uvedené súdy preto žalobu zamietli, v dôsledku čoho žalobkyňa podala na Supremo Tribunal de Justiça (Najvyšší súd, Portugalsko) opravný prostriedok.

IV. Konanie pred Súdnym dvorom

17. Supremo Tribunal de Justiça, ktorý právny spor prejednáva, predložil Súdnemu dvoru tieto otázky:

„1. Odporuje smernici 2006/112/ES, najmä jej článkom 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 a 219, a zásade neutrality právna úprava, z ktorej vyplýva, že v situácii, keď u dodávateľa tovaru, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely DPH, bola vykonaná daňová kontrola, z ktorej vyplynulo, že sadzba DPH, ktorú dodávateľ v danom prípade uplatnil, bola nižšia ako sadzba, ktorú mal uplatniť, pričom dodávateľ zaplatil štátu dodatočnú daň a žiada, aby mu ju uhradil odberateľ, ktorý je tiež zdaniteľnou osobou na účely DPH, sa lehota, v ktorej odberateľ môže odpočítať uvedenú dodatočnú daň, počíta od vystavenia pôvodných faktúr, a nie od vystavenia alebo doručenia opravných dokladov?

2. V prípade zápornej odpovede na predchádzajúcu prejudiciálnu otázku, odporuje tej istej smernici, konkrétne tým istým článkom, a zásade neutrality právna úprava, z ktorej vyplýva, že prijímateľ po doručení opravných dokladov týkajúcich sa pôvodných faktúr, vystavených na základe daňovej kontroly a zaplatenia dodatočnej dane štátu s cieľom dosiahnuť úhradu uvedenej dodatočnej dane, v okamihu, keď uvedená lehota na uplatnenie práva na odpočítanie dane už uplynula, môže odmietnuť uskutočnenie platby vzhľadom na to, že neexistuje možnosť odpočítania dodatočnej dane z dôvodu zamietnutia jej prenesenia?“

18. V konaní pred Súdnym dvorom predložili k týmto otázkam svoje písomné pripomienky Portugalská republika, spoločnosť Biosafe, ako aj Európska komisia.

V. Právne posúdenie

A. O prípustnosti prejudiciálnych otázok

19. Portugalská republika považuje druhú prejudiciálnu otázku za neprípustnú. O oboch prejudiciálnych otázkach možno povedať, že pred vnútroštátnym súdom vznikli v rámci občianskeho súdneho konania, v ktorom sa účastníci konania v podstate sporia o výšku protiplnenia. Výška protiplnenia je primárne otázkou (občianskoprávného) výkladu zmluvy medzi účastníkmi konania a nepatrí do právomoci Súdného dvora. Aj otázka, či dodatočné zvýšenie dohodnutého protiplnenia vôbec prichádza do úvahy, ak sa obe zmluvné strany jednostranne alebo vzájomne mýlili v súvislosti so správnym posúdením právneho úkonu na účely DPH, je v zásade otázkou vnútroštátneho práva.

20. Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Zamietnutie návrhu vnútroštátneho súdu Súdny dvorom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené.(6)

21. Nemožno to predpokladať u oboch prejudiciálnych otázkach. Zdá sa, že podľa portugalského práva existuje možnosť dodatočne zvýšiť protiplnenie voči príjemcovi služby, ak správca dane stanovil u poskytovateľa vyššiu DPH. V takom prípade má (z hľadiska občianskeho práva) osobitný význam, či príjemca služby môže túto dodatočnú DPH neutralizovať prostredníctvom odpočítania dane. Ak by totiž bolo možné dodatočne zvýšiť protiplnenie, príjemca služby by v prípade neexistencie práva na odpočítanie dane znášal riziko omylu v oblasti DPH sám. Naproti tomu v prípade existencie práva na odpočítanie dane by riziko znášal iba poskytovateľ, ak by nebolo možné dodatočne zvýšiť protiplnenie. V tejto súvislosti môžu byť vyjadrenia Súdneho dvora týkajúce sa existencie práva príjemcu služby na odpočítanie dane pre vnútroštátny súd v rámci občianskoprávného sporu prinajmenšom užitočné. Podobne je to v prípade druhej prejudiciálnej otázky. Obe preto možno ešte považovať za prípustné.

B. O prvej otázke

1. O podstate prejudiciálnej otázky

22. Vnútroštátny súd chce svojou prvou otázkou vyslovene zistiť, či „sa lehota, v ktorej odberateľ môže odpočítať uvedenú dodatočnú daň, počítaná od vystavenia pôvodných faktúr, a nie od vystavenia alebo doručenia opravných dokladov“.

23. Vnútroštátnemu súdu tak – na rozdiel od predpokladov vyplývajúcich z vyjadrení Komisie a Portugalskej republiky – nejde o to, či je štvorročná lehota stanovená vnútroštátnym právom primeraná. Skôr sa má objasniť, či právo na odpočítanie dane vzniká v plnej výške už pri výkone transakcie (v prejednávacom prípade v roku 2008), aj keď účastníci konania nesprávne vychádzali z nižšieho zaťaženia DPH, a preto vyššiu DPH ani nezohľadnili v cene, ani nevykázali vo faktúre.

24. V tejto súvislosti prichádzajú do úvahy iba dve možnosti. Právo na odpočítanie dane v objektívne správnej výške môže vzniknúť nezávisle od predstáv účastníkov konania a vykázania na príslušnej faktúre. V prejednávacom prípade by to teda znamenalo rok 2008. Druhou možnosťou je, že výška odpočítania dane je obmedzená konkrétnym vykázaním DPH v príslušnej faktúre. V prejednávacom prípade by tak vo vzťahu k sadzbe dane 5 % vzniklo v roku 2008 a vo vzťahu k rozdielu dosahujúcemu sadzbu dane 21 % až v roku 2012.

25. Za správny považujem druhý názor. Domnievam sa totiž, že treba rozlišovať medzi vznikom práva na odpočítanie dane, *pokiaľ ide o dôvody* (k tomu pozri bod 26 a nasl.) a vznikom práva na odpočítanie dane, *pokiaľ ide o výšku* (k tomu pozri bod 34 a nasl.). Podrobnejšia analýza ukazuje, že tento prístup je v súlade aj s judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa opravy formálne nesprávnych faktúr so spätnou účinnosťou (k tomu pozri bod 53 a nasl.).

2. Vznik práva na odpočítanie dane, pokiaľ ide o dôvody

26. Z podrobnejšej analýzy judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že Súdny dvor sa doposiaľ zaoberal hlavne vznikom práva na odpočítanie, *pokiaľ ide o dôvody*.
27. Podľa tejto judikatúry Súdneho dvora právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Bezprostredne sa uplatňuje na všetky dane, ktorým podliehajú plnenia uskutočnené na vstupe.⁽⁷⁾
28. Cieľom systému odpočtov je totiž úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH preto zaručuje úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy podliehajú DPH.⁽⁸⁾
29. Pokiaľ ide o materiálne podmienky požadované na vznik práva na odpočítanie dane, Súdny dvor rozhodol,⁽⁹⁾ že z článku 168 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že uvedené tovary alebo služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií a že na vstupe musia byť tieto tovary alebo služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.
30. Vzhľadom na to, že článok 168 smernice o DPH neukladá nijakú inú podmienku týkajúcu sa využitia osobou, ktorá prijíma dotknutý tovar alebo služby, treba dospieť k záveru, že v rozsahu, v akom sú splnené dve podmienky uvedené v predchádzajúcom bode, má zdaniteľná osoba v zásade právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.⁽¹⁰⁾
31. Táto judikatúra svedčí v prospech toho, že relevantné je iba uskutočnenie transakcie medzi dvomi zdaniteľnými osobami a že príjemca používa prijaté plnenie na výkon zdaniteľných transakcií. Zdá sa, že Súdny dvor považuje existenciu správnej faktúry iba za formalitu. V tejto judikatúre sa však Súdny dvor vždy vyjadroval iba ku vzniku práva na odpočítanie dane, pokiaľ ide o dôvody, pretože výška daňového dlhu a výška odpočítanej dane bola od začiatku nesporná.
32. Otázka, o ktorej sa má v prejednávacom prípade rozhodnúť, sa však nevzťahuje na vznik práva na odpočítanie dane, pokiaľ ide o dôvody, ale *pokiaľ ide o výšku*, pretože najprv sa vychádzalo z nesprávnej sadzby dane. Nie je otázne, že príjemca služby (v prejednávacom prípade spoločnosť Flexipiso – Pavimentos SA) môže uplatniť svoje právo na odpočítanie dane vo vzťahu k 5 %, ktoré boli dohodnuté a aj uvedené vo faktúre,⁽¹¹⁾ pokiaľ ide o dôvody a výšku.
33. Otázne je iba to, či príjemca služby mohol už aj v roku 2008 uplatniť odpočítanie dane vo výške 21 %, ⁽¹²⁾ keďže to by bola vlastne správna sadzba dane, aj keby z toho účasníci konania nevychádzali, ani o tom nevedeli.

3. Vznik práva na odpočítanie dane, pokiaľ ide o výšku

34. Objasníť preto treba *okamih vzniku práva na odpočítanie dane, pokiaľ ide o výšku*. V tejto súvislosti má rozhodujúci význam nielen ustanovenie článku 168, ale aj ustanovenie článku 178 písm. a) v spojení s článkom 226 bodom 10 smernice o DPH.

a) Účel uvedenia uplatniteľnej sadzby DPH

35. V tejto súvislosti treba najprv pripomenúť, že podľa článku 179 prvého odseku smernice o DPH zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH „za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178“. Z toho vyplýva, že právo na odpočítanie DPH sa v zásade musí vykonať za obdobie, v priebehu ktorého na jednej

strane toto právo vzniklo a na druhej strane zdanite?ná osoba vlastní faktúru.(13)

36. ?lánok 178 písm. a) smernice o DPH preto na ú?ely výkonu práva na odpo?ítanie dane stanovuje povinnos? ma? ur?itú faktúru k dispozícii. Táto faktúra musí by? vystavená pod?a ?lánkov 219a až 240 smernice o DPH. ?lánok 226 bod 10 smernice o DPH vyžaduje uvies? „výšku DPH, ktorá sa má zaplati?“.

37. Prostredníctvom ustanovenia ?lánku 178 písm. a) smernice o DPH zákonodarca spája hmotnoprávne odpo?ítanie DPH, ktoré má zaplati? príjemca služby, s existenciou faktúry, v ktorej je splatná DPH vykázaná.(14)

38. Ako Súdny dvor už uviedol, zmysel spojenia práva na odpo?ítanie dane s existenciou príslušnej faktúry spo?íva jednak v tom, že cie?om údajov, ktoré musia by? povinne uvedené na faktúre, je umožni? da?ovým správam skontrolova? zaplatenie splatnej dane a prípadne existenciu práva na odpo?ítanie DPH.(15) Týka sa to najmä údajov o predmete plnenia, okamihu plnenia a osobe poskytovate?a.

39. Údaj o splatnej DPH však na to nie je potrebný. Splatná výška DPH zo zákona vyplýva z uplatnenia sadzby dane a dohodnutého protiplnenia. Ide o matematický výpo?et zakladajúci sa na právnej otázke (týkajúcej sa sadzby dane), ktorý môže správca dane kedyko?vek skontrolova? aj bez výslovného uvedenia údajov „výška dane, ktorá sa má zaplati?“ (t. j. výsledku) na faktúre.

40. Zákonná požiadavka v ?lánku 226 bode 10 smernice o DPH preto musí ma? ?alekosiahlejší zmysel a ú?el. Tento zmysel a ú?el spo?íva pod?a m?a vo vytvorení paralely medzi da?ovým dlhom poskytovate?a a právom príjemcu služby na odpo?ítanie dane.

41. Poskytovate? prostredníctvom faktúry oznamuje príjemcovi, akú DPH má pod?a neho zaplati? štátu a akú prenesie na príjemcu ako nepriamu da?. Pre príjemcu z takejto faktúry vyplýva aj to, že podlieha DPH v takejto výške, ak zaplatí faktúru. V dôsledku toho si aj oslobodenie môže uplat?ova? (iba) v tejto výške, ktorá vo všeobecnosti zodpovedá aj DPH, ktorú je povinný zaplati? poskytovate?.

b) Zoh?adnenie zásady neutrality

42. Cie?om tohto pravidla je okrem toho aj uplatnenie zásady neutrality, ktorá je zakotvená v právnej úprave DPH. Zásada da?ovej neutrality je základnou zásadou(16) v oblasti DPH, ktorá vyplýva z povahy spotrebite?skej dane a možno ju vyjadri? prostredníctvom dvoch základných konštatovaní.

43. Na jednej strane zakazuje, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú tie isté transakcie, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH.(17) Na druhej strane zo zásady da?ovej neutrality vyplýva, že podnik ako príjemca dane na ú?et štátu sa v kone?nom dôsledku v zásade zbaví bremena DPH(18) v rozsahu, v akom sa samotná podnikate?ská ?innos? vykonáva s cie?om dosiahnu? (v zásade) zdanite?né príjmy.(19)

44. Na chví?u chcem upriami? pozornos? na myšlienku oslobodenia. Z nej vyplýva, ako nedávno konštatoval aj generálny advokát Campos Sánchez-Bordona(20), že odpo?ítanie dane prichádza do úvahy iba vtedy, ak je príjemca za?ažený DPH. Da?ové za?aženie však nevzniká už uskuto?nením transakcie, ale až zaplatením protiplnenia a v ?om obsiahnutej DPH na základe faktúry, ktorá vykazuje túto sumu.

45. Ešte jasnejšie to vyplýva zo staršej judikatúry Súdneho dvora, v ktorej Súdny dvor výslovne konštatoval,(21) že okamžité uplatnenie práva na odpo?ítanie dane predpokladá, že zdanite?né

osoby v zásade neuskutočnia nijakú platbu, a preto neuhradia DPH útovanú na vstupe, kým nedostanú faktúru alebo iný doklad rovnocenný faktúre, a že sa nemožno domnievať, že DPH už bola uplatnená na určitú transakciu, skôr než bola táto da zaplatená.

46. Skutočnosť, do akej miery príjemcu zaťažuje (alebo bude zaťažovať) DPH, totiž vyplýva až z toho, že do protiplnenia, ktoré má zaplatiť príjemca, je započítaná príslušná DPH. Započítanie DPH do protiplnenia však vyplýva iba z právneho vzťahu, na ktorom sa zakladá, a z vyúčtovania jeho uskutočnenia, a teda z faktúry.

47. Bez príslušnej dohody a bez faktúry (zodpovedajúcej tejto dohode) príjemca nemôže zaplatiť a ani nezaplatí DPH poskytovateľovi. To vysvetľuje – ako správne konštatoval generálny advokát Campos Sánchez-Bordona(22) – aj ustanovenie článku 178 smernice o DPH, ktoré výkon práva na odpočítanie dane spája s existenciou príslušnej faktúry.

48. Pokiaľ poskytovateľ, ako je to aj v prejednávanom prípade, nezahrnul do ceny základnú sadzbu dane a ani ju nepreniesol prostredníctvom protiplnenia na príjemcu (v roku 2008 to tak ešte nebolo), dovtedy príjemcu nezaťažuje DPH v tejto výške. Odpočítanie dane pred týmito okamihom by neodstránilo zaťaženie,(23) namiesto toho by predstavovalo iba zvýhodnenie. V uríťom ase by mohol uplatniť také odpočítanie dane, ktoré by poskytovateľ z dôvodu nevedomosti o vyššej DPH nemohol primerane preniesť.

49. Aj zo zásady neutrality – v tejto súvislosti v súlade s názorom Komisie – vyplýva, že právo na odpočítanie dane, pokiaľ ide o výšku, vzniká iba v rozsahu „výšky DPH, ktorá sa má zaplatiť“, uvedenej vo faktúre podľa článku 226 bodu 10 smernice o DPH.

50. Osobitný význam článku 226 bodu 10 smernice o DPH na rozdiel od iných formalít faktúry uvedených v článku 226 je zreťný aj prostredníctvom článku 203 smernice o DPH. Kritérium („výška dane, ktorá sa má zaplatiť“), ktoré je nevyhnutné na účely odpočítania dane príjemcu, vedie k daťovému dlhu zo zákona už len samotným uvedením tohto údaja vo faktúre. V opaťnom prípade – ak sa nesprávne vychádza z príliš vysokej sadzby dane – to má za následok, že zaplatiť sa má táto vykázaná výška DPH napriek tomu, že príjemca nemá právo na odpočítanie dane, keďže výška vykázanej dane je vyššia ako tá, ktorá je splatná na základe zákona.(24) Tento údaj, ktorý je poskytovateľ povinný uviesť podľa článku 220 smernice o DPH, má preto nielen formálny, ale aj hmotnoprávny úinok. Tento úinok nastáva na strane poskytovateľa (článok 203 smernice o DPH) a podľa môjho názoru primerane tomu aj na strane príjemcu (článok 168 v spojení s článkom 178 smernice o DPH).(25)

51. Žalobkyňa v konaní vo veci samej okrem toho správne poukazuje na to, že odkaz na okamih poskytnutia služby (alebo dátum prvej faktúry po poskytnutí služby) by viedol aj k narušeniu zmluvnej slobody úastníkov konania. Boli by tak nútení stanoviť (z hťadiska občianskeho práva) konečnú cenu v rámci (daťovej) premlťacej lehoty práva na odpočítanie dane, stanovenej ľenským štátom. V opaťnom prípade by bolo právo príjemcu na odpočítanie dane vylúťené. Bol by to nezvyťajný výsledok, keďže právo o DPH je v zásade spojené s hospodárskymi transakciami, ale jeho účelom nie je ich meniť.

c) **Záver**

52. Vznik práva na odpodítanie dane, pokiaľ ide o (objektívne správnu) výšku v okamihu poskytnutia služby preto odporuje zneniu, ako aj zmyslu a účelu článku 178 písm. a) v spojení s článkom 226 bodom 10 smernice o DPH a zohľadneniu zásady neutrality. Právo spoločnosti Flexipiso Pavimentos SA na odpodítanie dane (vo vzťahu k časti presahujúcej vykázanú 5 % výšku dane) tak vzniklo – v súlade s názorom Komisie a spoločnosti Biosafe – najskôr v roku 2012 prijatím príslušnej faktúry, ktorá vykazuje splatnú DPH.

4. **Judikatúra týkajúca sa opravy faktúry so spätnou účinnosťou**

53. Neodporuje tomu ani novšia judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa opravy faktúry so spätnou účinnosťou. Je pravda, že Súdny dvor konštatoval, že hmotnoprávne požiadavky práva na odpodítanie dane sú tie, ktoré upravujú samotný základ a rozsah pôsobnosti tohto práva, tak ako sú požiadavky stanovené v kapitole 1 hlavy X smernice o DPH, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpodítanie dane“. Na druhej strane formálne požiadavky uvedeného práva upravujú pravidlá a kontrolu výkonu tohto práva, ako aj riadne fungovanie systému DPH, tak ako sú požiadavky týkajúce sa vedenia účtovníctva, evidencie faktúr a daňového priznania.(26)

54. Základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpodítanie tejto dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť. V dôsledku toho, pokiaľ má daňová správa k dispozícii údaje potrebné na stanovenie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže v súvislosti s právom zdaniteľnej osoby na odpodítanie tejto dane ukladať dodatočné podmienky, ktorých dôsledkom by mohlo byť také obmedzenie vykonania tohto práva, až by bolo neúčinné.(27)

55. Súdny dvor z toho vyvodzuje, že daňová správa nemôže odmietnuť odpodítanie DPH iba z dôvodu, že faktúra nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 smernice o DPH na overenie, že vecné podmienky týkajúce sa tohto práva sú splnené.(28)

56. Z toho by bolo možné usudzovať, že odpodítanie dane je možné uplatniť dokonca úplne bez faktúry. Faktúra je totiž celkovo iba formálnou podmienkou. Ak možno objektívne konštatovať, že vecné podmienky článku 168 smernice o DPH sú splnené, chýbajúce formálne podmienky nemôžu zabrániť odpodítaniu dane. Tomu však odporuje už aj jasné znenie článku 178 písm. a) smernice o DPH. Okrem toho aj Súdny dvor v uvedenej judikatúre výslovne stanovuje opravu faktúry.(29) Právo na odpodítanie dane bez existencie faktúry tak nemožno odvodiť ani z tejto judikatúry, ani zo smernice o DPH.

57. Otázne je iba to, či faktúru (v prejednávanom prípade z roku 2008), ktorá nevykazuje DPH alebo vykazuje príliš nízku DPH, možno považovať za nesprávnu faktúru v zmysle uvedenej judikatúry. Takúto faktúru by bolo možné za určitých podmienok opraviť so spätnou účinnosťou iba z dôvodu formálnej chyby, a preto aj odpodítanie dane by sa mohlo respektíve muselo uplatniť so spätnou účinnosťou.

58. V tejto súvislosti treba v prvom rade poznamenať, že rozsudky Súdneho dvora týkajúce sa opravy faktúry so spätnou účinnosťou sa v podstate vzťahovali na úplne iné situácie, než o akú ide v prejednávanom prípade. V uvedených veciach vzniklo právo na odpodítanie dane, pokiaľ ide o dôvody, a poskytovateľ a príjemca sa zhodli aj na odpodítaní dane, pokiaľ ide o výšku. Príjemca tak v dôsledku prijatia faktúry vedel, v akej výške je povinný zaplatiť DPH a do akej výšky sa môže od nej oslobodiť. Povinnosť zaplatiť DPH ho zaťažila najneskôr zaplatením formálne nesprávnych faktúr. V týchto situáciách chýbali vo faktúre iba niektoré údaje, ktoré sa však netýkali výšky daňového dlhu poskytovateľa, ani výšky daňového zaťaženia príjemcu.

59. Zdá sa mi, že nie je správne z tejto judikatúry odvodiť, že aj výšku práva na odpodítanie

dane, ktoré vzniklo, pokiaľ ide o dôvody, možno zmeniť so spätnou účinnosťou. Ako sám Súdny dvor zdôrazňuje vo veci Senatex(30), uvedený prípad bol špecifický tým, že „Senatex mala k dispozícii faktúry v ťase uplatnenia svojho práva na odpočítanie DPH a zaplatila DPH na vstupe“.

60. V tejto súvislosti Súdny dvor vo svojej judikatúre pripustil v prospech príjemcu, ktorý súhlasil s DPH vykázanou vo faktúre, zaplatil ju, a teda znášal daňové zaťaženie, opravu formálnej chyby vo faktúre (so spätnou účinnosťou) z dôvodu proporcionality (a v záujme vyhnutia sa „sankčným úrokom“). Nevykázanie DPH alebo vykázanie príliš nízkej DPH je však niečo iné ako chýbajúce daňové číslo alebo nesprávny dátum alebo nesprávny popis služby. Tieto údaje sú relevantné iba na účely kontroly transakcií správcom dane.

61. Naproti tomu vykázaná DPH je – ako som uviedla v bode 39 a nasl. vyššie – rozhodujúca vo vzťahu k výške zaťaženia príjemcu, a tým aj k výške oslobodenia, ktoré umožňuje odpočítanie dane. Na rozdiel od ostatných údajov vo faktúre, ktoré vyžaduje článok 226 smernice o DPH, článok 226 bod 10 smernice o DPH preto nepredstavuje iba formálnu podmienku odpočítania dane. Tento údaj je oveľa podstatnejší pre paralelu daňového zaťaženia (pozri článok 203 smernice o DPH) a práva príjemcu na odpočítanie dane. Dodatočná zmena „výšky DPH, ktorá sa má zaplatiť“, preto nemôže mať so spätnou účinnosťou účinok v zmysle uvedenej judikatúry Súdneho dvora.

62. Zvýšenie DPH, ktorá doposiaľ nebola vo faktúre uvedená (t. j. nebola vykázaná), sa tak nepovažuje iba za opravu formálnej chyby. Toto zvýšenie je skôr porovnateľné s prvým vyhotovením faktúry. Poskytovateľ tu totiž prvýkrát uvádza, akú DPH (dodatočne) prenáša. Aj príjemca sa prvýkrát dozvedá, v akej výške je povinný zaplatiť (dodatočne) DPH na základe transakcie, ktorú ešte (dodatočne) znáša v dôsledku zaplatenia tejto neskoršej faktúry.

63. Tento hmotnoprávny charakter je zjavný aj v ustanoveniach článkov 90 a 185 smernice o DPH. Obe ustanovenia upravujú zaobchádzanie s neskorším znížením základu dane. Na strane zdaniteľnej osoby sa to deje podľa článku 90 smernice o DPH a na strane osoby oprávnenej na odpočítanie dane podľa článku 185 smernice o DPH.(31) Ako vyplýva z článku 184 smernice o DPH, oprava odpočítania dane sa vykoná *ex nunc*. To isté platí aj podľa článku 90 smernice o DPH, keďže ani tam nie je zjavný účinok so spätnou účinnosťou vo vzťahu k doposiaľ vzniknutému daňovému dlhu. Táto neexistencia účinku so spätnou účinnosťou pri vzájomnom znížení protiplnenia musí platiť aj v prípade neskoršieho vzájomného zvýšenia protiplnenia alebo dokonca neskoršieho jednostranného zvýšenia protiplnenia na základe zvýšenia sadzby dane (v prejednávacom prípade z 5 % na 21 %).

64. Právo na odpočítanie dane preto aj pri zohľadnení judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa opravy formálne nesprávnych faktúr so spätnou účinnosťou vzniká až prijatím faktúry, ktorá prvýkrát uvádza výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, a mieru odpočítania dane obmedzuje na túto výšku.

5. Zhrnutie

65. *Existencia faktúry*, ktorá zjavne uvádza zaťaženie DPH, nie je iba formálnym kritériom, ale aj *materiálnym* znakom skutkovej podstaty odpočítania dane. Vyplýva to zo zmyslu a účelu faktúry, ktorý spočíva okrem iného vo vytvorení paralely medzi daňovým dlhom a právom na odpočítanie dane. Keďže právo na odpočítanie dane sa podľa hmotného práva riadi podľa toho, či zdaniteľnú osobu DPH zaťažuje (lebo už zaplatila protiplnenie) alebo bude zaťažovať (lebo sa dohodla na príslušnom protiplnení), údaj o tomto zaťažení vo faktúre je povinný.

66. Len takýto výklad sp??a špecifiká ?lánku 226 bodu 10 smernice o DPH v spojení s ?lánkom 203 smernice o DPH a ?lánkov 90 a 184 a nasl. smernice o DPH.

67. Právo na odpo?ítanie dane môže preto v ur?itej výške vzniknú? (a by? vykonané) až vtedy, keď príjemca prijme faktúru, ktorá vykazuje DPH v tejto výške. V prejednávanom prípade sa tak stalo až v roku 2012.

68. Nie je preto potrebné odpoveda? ani na otázku, ktorú podrobne vysvetlila Portugalská republika, dokedy je takéto právo uplatnite?né pod?a vnútroštátneho práva. Ni? nesved?í o tom, že by štvorro?ná lehota stanovená vnútroštátnym právom, ktorá za?ína plynú? prijatím faktúry, bola sporná z h?adiska práva Únie.

C. O druhej otázke

69. Vzh?adom na kladnú odpove? na prvú otázku už nie je potrebné odpoveda? na druhú otázku.

70. Mimochodom, otázka odmietnutia úhrady príjemcom v súvislosti s protiplnením je otázkou ob?ianskeho práva, a odpove? na túto otázku nevyplyva zo smernice o DPH. Závisí od výkladu zmluvy, pri zoh?adnení všetkých okolností konkrétneho prípadu, či príjemca, ktorý si už nemôže uplatni? odpo?ítanie dane, musí dodato?ne zaplati? túto sumu, ak obe strany pri uzavretí zmluvy zhodne vychádzali z príliš nízkej sadzby dane. Z ?lánku 73 smernice o DPH možno vyvodi? iba to, že DPH je integrálnou sú?as?ou pôvodne dohodnutého protiplnenia. To je už primárne otázkou zmluvného rozdelenia rizika medzi zmluvnými stranami, či sa má toto pôvodne dohodnuté protiplnenie dodato?ne prispôbi? a v akom rozsahu.

VI. Návrh

71. Navrhujem preto na návrh na za?atie prejudiciálneho konania, ktorý predložil Tribunal Supremo de Justiça (Najvyšší súd, Portugalsko), odpoveda? takto:

Právo na odpo?ítanie dane vzniká pod?a ?lánku 168 písm. a) v spojení s ?lánkom 178 písm. a) a ?lánkom 226 bodom 10 smernice o DPH vo výške DPH, ktorá je vykázaná vo faktúre a je splatná, až prijatím takejto faktúry. Dodato?né zvýšenie (oprava) tejto splatnej DPH v zmenenej faktúre nevedie k vzniku práva na odpo?ítanie dane so spätnou ú?innos?ou. Ustanoveniam smernice o DPH preto odporujú právne predpisy, pod?a ktorých v prípade, akým je aj prejednávaný prípad, lehota na odpo?ítanie tejto dodato?nej dane za?ína plynú? už vystavením pôvodnej faktúry.

1 Jazyk prednesu: nem?ina.

2 Vec C?533/16 – Volkswagen AG.

3 Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690).

4 Rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).

5 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

- 6 Rozsudky zo 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C?341/13, EU:C:2014:2230, bod 32); z 30. apríla 2014, Pflieger a i. (C?390/12, EU:C:2014:281, bod 26); z 22. júna 2010, Melki a Abdeli (C?188/10 a C?189/10, EU:C:2010:363, bod 27), a z 22. januára 2002, Canal Satélite Digital (C?390/99, EU:C:2002:34, bod 19).
- 7 Rozsudky z 21. septembra 2017, SMS group (C?441/16, EU:C:2017:712, bod 39); z 22. júna 2016, Gemeente Woerden (C?267/15, EU:C:2016:466, bod 31); z 22. decembra 2010, Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, bod 23), a z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, bod 37).
- 8 Rozsudky z 21. septembra 2017, SMS group (C?441/16, EU:C:2017:712, bod 40); z 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 27); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, bod 39); z 22. marca 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, bod 35), a z 22. decembra 2010, Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, bod 24).
- 9 Uznesenie z 12. januára 2017, MVM (C?28/16, EU:C:2017:7, bod 28); rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 28); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, bod 40); z 22. júna 2016, Gemeente Woerden (C?267/15, EU:C:2016:466, bod 34); pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a tam citovaná judikatúra).
- 10 Rozsudok z 22. júna 2016, Gemeente Woerden (C?267/15, EU:C:2016:466, bod 35).
- 11 Z dôvodu ?lánku 73 smernice o DPH je presnejšie hovoriť o 5/105 dohodnutého protiplnenia.
- 12 Z dôvodu ?lánku 73 smernice o DPH je presnejšie hovoriť o 21/121 dohodnutého protiplnenia.
- 13 Rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 35); pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, bod 34).
- 14 V tomto zmysle aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, bod 60).
- 15 Rozsudky z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, bod 27), pozri tiež moje návrhy vo veci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, body 30, 32 a 46).
- 16 V rozsudku z 13. marca 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, bod 43) hovorí Súdny dvor o zásade výkladu.
- 17 Rozsudky zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, bod 30); zo 7. septembra 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a z 11. júna 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, bod 22).
- 18 Rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, bod 39).
- 19 Rozsudky z 13. marca 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 15. decembra 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, bod 51); z 21. apríla 2005, HE (C?25/03,

EU:C:2005:241, bod 57), a moje návrhy vo veci Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

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

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

22 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, bod 58 a nasl.).

23 Pozri v tejto súvislosti rovnaký názor, ktorý vyjadril generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, bod 64).

24 Rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, bod 23), a z 13. decembra 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, bod 15).

25 V tomto zmysle aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, bod 67).

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

27 Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, bod 42); z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59); pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a to v prípade prenesenia da?ovej povinnosti, ako aj z 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, bod 43), a to aj z h?adiska prenesenia da?ovej povinnosti.

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

29 Súdny dvor sa vo svojom rozsudku z 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 39) výslovne dištancuje od rozsudku z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, bod 38) s odkazom, že tam nebola žiadna faktúra, zatiaľ čo v rozsudku Senatex bola k dispozícii faktúra, ktorá bola zaplatená spolu s DPH.

30 Rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 39).

31 V súvislosti so vz?ahom medzi nimi pozri moje návrhy vo veci Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, bod 27), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci T – 2 (C?396/16, EU:C:2017:763, bod 56 a nasl.).