

null

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

EVGENIJE TANŮEVA

přednesené dne 9. září 2021(1)

Věc C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

proti

Finanzamt Hamburg-Oberalster

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Hamburg (Finanční soud v Hamburku, Německo)]

„řízení o předběžné otázce – Daž z předané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 66 písm. b) – Článek 167 – Okamžik uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu – Nájem a podnájem nemovitého majetku užívaného pro průmyslové či obchodní účely“

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká určení správného okamžiku, kdy je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst DPH na vstupu z nájemních služeb poskytovaných osobou povinnou k dani, která pro účely DPH používá hotovostní účetnictví.
2. V projednávané věci jde o konkrétně o to, že osoba povinná k dani, která byla příjemcem dotčených služeb, uplatnila odpovídající odpočty DPH na vstupu v okamžiku, kdy zaplatila dodavateli, jenž rovněž používá pro účely DPH hotovostní účetnictví (dále jen „poskytovatel používající hotovostní účetnictví“), zjevně v souladu s článkem 167 směrnice o DPH(2) ve spojení s čl. 66 písm. b) této směrnice. Tyto platby byly zčásti provedeny se značným časovým odstupem od uplynutí dob nájmu, ke kterým se tyto platby vztahovaly. Německá daňová správa následně tvrdila, že tyto odpočty měly být provedeny v okamžiku dodání, tedy v okamžiku, kdy byl dán pronajatý majetek daňovému poplatníkovi, jakožto příjemci nájemních služeb, k dispozici.
3. Předkládající soud položil v této souvislosti dvě předběžné otázky. V souladu s žádostí Soudního dvora se v tomto stanovisku omezím na posouzení první předběžné otázky, která se týká výkladu článku 167 směrnice o DPH.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

1. **Směrnice o DPH**

4. Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

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

5. Článek 66 směrnice o DPH stanoví:

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

[...]

b) nejpozději přijetím platby;

[...]“

6. Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

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

7. Článek 167a směrnice o DPH stanoví:

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

[...]“

8. Článek 226 směrnice o DPH stanoví:

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

[...]

7a) vzniká-li daňová povinnost v okamžiku přijetí platby podle čl. 66 písm. b) a okamžikem vzniku daňové povinnosti vzniká nárok na odpočet, poznámka „hotovostní účetnictví“;

[...]”

B. **Německé právo**

Pokud jde o popis použitelné německé právní úpravy, odkazují pro účely tohoto stanoviska na bod 11 předkládacího rozhodnutí.

II. **Skutkový stav, řízení a předběžné otázky**

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (žalobkyně v původním řízení; dále jen „GK“) je německá společnost založená podle obchodního práva, která ve sporných letech dosahovala obrát z pronájmu komerčního majetku nad nájemce. GK sama si tento majetek pronajímala od své pronajímatelky. GK i její pronajímatelka se vzdaly osvobození takovýchto obrát z pronájmu

od daně a rozhodly se tedy platit DPH. Německá finanční správa oběma podle § 20 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu, dále jen „UStG“) povolila, aby daň požítky nikoliv podle sjednaných, nýbrž podle skutečně přijatých plateb. GK měla uzavřenu nájemní smlouvu, disponovala tedy řádnou dlouhodobou fakturou na nájemné, které platila své pronajímatelce.

10. Od roku 2004 měla GK část plateb nájemného odloženou. Z tohoto důvodu platby za pronájem majetku v letech 2009 až 2012 uskutečnila GK až později, ve sporných letech 2013 až 2016. Pronajímatelka mimoto odpustila GK jako své nájemkyni v roce 2016 zbývajícím dluh ve výši 22 462,62 EUR. Tato částka nájemného tak nebyla nikdy zaplacená.

11. Všechny výše uvedené platby zahrnovaly DPH ve výši 19 %. GK uplatnila svůj nárok na odpočet daně na vstupu – nezávisle na období nájmu, jehož se platby týkaly – vždy za období pro podání předběžného daňového přiznání resp. v kalendářním roce, v němž byla platba provedena.

12. V návaznosti na provedený audit dospěl Finanzamt Hamburg-Oberalster (finanční úřad Hamburk-Oberalster, dále jen „Finanzamt“) k závěru, že správně měla GK provést odpočty DPH na vstupu z plateb nájemného placených její pronajímatelce v letech trvání pronájmu, k nimž se tyto platby vztahovaly, nikoli v (pozdějších) letech, kdy byly tyto platby ve skutečnosti zaplacený. Daňová správa trvala na tom, že bez ohledu na skutečnost, že pronajímatelka společností GK používala pro účely DPH hotovostní účetnictví (tzv. „Ist-Versteuerung“), nárok společností GK na odpočet i tak vznikl v okamžiku dodání, tedy v době, kdy byla nemovitost přenechána společností GK na základě nájemní smlouvy k užívání. Finanzamt z tohoto důvodu nepřipustil odpočty DPH na vstupu, které byly podle jeho názoru uplatněny v nesprávných letech. Ona dřívejší daňová období, ke kterým Finanzamt přiznal odpočty DPH na vstupu, byla v okamžiku vydání platebních výměrů na DPH již částečně promlčena, takže společností GK byly tyto odpočty DPH na vstupu odepřeny.

13. Proti tímto daňovým výměrům na DPH, resp. zálohám na DPH za roky 2013 až 2016 ze dne 15. března 2017 podala GK dne 3. března 2017 odpoř. Ty byly zamítnuty dne 8. listopadu 2017. Nato podala GK dne 28. listopadu 2017 žalobu k předkládajícímu soudu. V této souvislosti GK namítá, že napadené výměry porušují směrnici o DPH. Má za to, že názor Finanzamt, že právo na odpočet DPH na vstupu vzniká vždy již s uskutečněním plnění, není správný. Pokud poskytovatel služby stanoví svou daň podle přijaté platby, vzniká nárok příjemce služby na odpočet DPH na vstupu naopak až tehdy, kdy příjemce služby tuto platbu uřinil. GK tedy správně uplatnila svůj nárok na odpočet daně na vstupu vždy až v roce platby.

14. V předkládacím rozhodnutí předkládající soud uvádí, že podle vnitrostátního práva, tak jak je předkládající soud vykládá, vzniká nárok příjemce služeb na odpočet při vzniku obrátu, bez ohledu na to, zda dodavatel používá pro účely DPH hotovostní nebo akruální metodu účtování(3). To znamená, že stanovisko Finanzamt by bylo v tomto ohledu podle vnitrostátního práva správné. Předkládající soud si však není jist tím, zda není vnitrostátní právní úprava v rozporu s některými ustanoveními směrnice o DPH.

15. Za těchto okolností se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Brání článek 167 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty takové vnitrostátní právní úpravě, podle níž vzniká nárok na odpočet daně již v okamžiku uskutečnění plnění i tehdy, pokud daňová povinnost dodavatele zboží či poskytovatele služby vzniká podle vnitrostátního práva až přijetím platby a platba dosud nebyla uřiněna?

2. V případě záporné odpovědi na první otázku: Brání článek 167 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty takové vnitrostátní právní

úprav?, podle níž nelze nárok na odpot dan? uplatnit za zda?ovací období, v n?mž byla platba uhrazena, pokud da?ová povinnost dodavatele zboží nebo poskytovatele služby vzniká až p?ijetím platby, pln?ní však bylo poskytnuto již v d?ív?jším zda?ovacím období a za toto d?ív?jší da?ové období již nelze nárok na odpot dan? podle vnitrostátního práva uplatnit z d?vodu proml?ení?“

16. Písemná vyjád?ení p?edložily Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, n?mecká a švédská vláda a Evropská komise. Jednání nebylo požadováno a nekonalo se.

17. Jak je uvedeno v bod? 3 výše, v tomto stanovisku omezím svou analýzu na posouzení první z uvedených dvou otázek.

III. Analýza

A. Úvodní poznámky

18. Je nesporné, že GK spl?ovala hmotn?právní podmínky pro vznik nároku na odpot dot?ené DPH na vstupu. Je rovn?ž nesporné, že GK disponovala ?ádnou dlouhodobou fakturou v podob? nájemní smlouvy, kterou uzav?ela se svou pronajímatelkou, a spl?ovala tudíž formální požadavek stanovený pro dot?ené odpoty. Spor mezi ú?astníky p?vodního ?ízení se týká okamžiku, kdy m?la GK správn? sv?j nárok na provedení uvedených odpot? uplatnit.

19. Postoj Finanzamt ve vztahu ke spole?nosti GK by však m?l v praxi za následek faktickou ztrátu ?ásti t?chto odpot?, nebo? n?které z let, u nichž Finanzamt trvá na tom, že v nich m?ly být dot?ené odpoty provedeny, jsou nyní již proml?eny.

20. Výkladové obtíže, se kterými se potýká p?edkládající soud, a argumentace p?edložená n?meckou a švédskou vládou se týkají dvou samostatných otázek.

21. Zaprvé, p?edkládající soud si není jist, zda samotný ?lánek 167 sm?rnice o DPH p?edstavuje závazné pravidlo, které jsou ?lenské státy povinny dodržovat p?i provád?ní sm?rnice o DPH, nebo zda vyjad?uje pouze ur?ité „vodítko“ (p?edkládací rozhodnutí používá výraz „Leitidee“), od n?hož se ?lenské státy mohou p?i provád?ní sm?rnice o DPH odchýlit. Na podporu této teze p?edkládající soud odkazuje na prohlášení obsažené v zápisu z jednání Rady, které se týká ?l. 17 odst. 1 šesté sm?rnice o DPH, tedy p?edch?dce ?lánku 167 sm?rnice o DPH, a bylo u?in?no v okamžiku p?ijímání šesté sm?rnice o DPH.

22. Zadruhé, podstatou tvrzení n?mecké i švédské vlády je, že odkaz v ?lánku 167 sm?rnice o DPH na „okamžik[...] vzniku da?ové povinnosti z odpotitelné dan?“ by m?l být chápán jako odkaz na okamžik, kdy by došlo ke vzniku da?ové povinnosti z odpotitelné dan? podle ?lánku 63 sm?rnice o DPH, pokud by se neuplatnila žádná odchylka, ?ímž opomíjejí zejména ú?inek jakékoli vnitrostátní odchylky podle ?l. 66 písm. b) této sm?rnice.

23. Nejprve se budu zabývat pochybnostmi, které p?edkládající soud vyjád?il ve vztahu k závazné povaze ?lánku 167 sm?rnice o DPH. Vzhledem ke skutkovým okolnostem v?ci v p?vodním ?ízení a argumentaci p?edložené zejména n?meckou a švédskou vládou považuji za užitečné dále stru?n? posoudit zacházení z hlediska DPH, které by vyplývalo z jednozna?ného uplatn?ní jasného a nesporného zn?ní ?lánku 167 sm?rnice o DPH na osobu povinnou k dani, která je p?íjemcem služeb poskytovaných jinou osobou povinnou k dani, jež pro ú?tování o DPH využívá hotovostní metodu ú?etnictví pro ú?ely DPH v souladu s vnitrostátní odchylkou podle ?l. 66 písm. b), jako je n?mecké „Ist-Besteuerung“, o které se jedná ve sporu v p?vodním ?ízení, p?í?emž následn? se budu v?novat n?kterým argument?m p?edest?eným n?meckou a švédskou vládou a vysv?tlím, pro? tyto argumenty nejsou podle mého názoru p?esv?divé.

B. K závazné povaze článku 167 směrnice o DPH

24. V předkládacím rozhodnutí vyjádřil předkládající soud názor, že německá právní úprava v oblasti DPH je v rozporu se striktním uplatněním článku 167 směrnice o DPH, tak jak je toto ustanovení formulováno(4).

25. Předkládající soud nicméně uvádí, že dotčená německá právní úprava DPH by mohla být slučitelná s unijním právem, „není-li článek 167 směrnice o DPH povinným ustanovením, nýbrž pouhým „vodítkem“, přičemž se konkrétně táže, zda lze uplatnit prohlášení obsažené v zápisu z jednání Rady, které se týká čl. 17 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS(5), na podporu tohoto výkladu článku 167 směrnice o DPH(6). Rada a Komise v tomto prohlášení uvádí, že se členské státy mohou odchýlit od obecné zásady stanovené v čl. 17 odst. 1 této směrnice, pokud je dodavatel zdaňován podle svých příjmů(7).

26. Předkládající soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. června 2008, Komise v. Lucembursko(8), ve kterém Soudní dvůr připustil, že prohlášení Rady a Komise, zapsaného do zápisu z jednání Rady při přijímání směrnice 96/71, se lze dovolávat na podporu výkladu ustanovení této směrnice; předkládající soud však rovněž uvádí, že podle judikatury Soudního dvora se takových tvrzení obecně nelze dovolávat, pokud jejich obsah nebyl vyjádřen ve znění relevantní právní úpravy(9). Německá ani švédská vláda se ve svých vyjádřeních nesnažily dovolávat argumentu, podle kterého článek 167 směrnice o DPH vyjadřuje pouze „vodítko“, ani netvrdily, že prohlášení zmíněné v bodě 25 tohoto stanoviska znamená, že článek 167 této směrnice není pro členské státy závazný.

27. Považuji za potřebné dodat, že kromě prohlášení obsaženého v zápisu z jednání Rady týkajícího se šesté směrnice o DPH, na které předkládající soud výslovně odkazuje, bylo do zápisu z jednání Rady zaneseno ještě další prohlášení Rady a Komise týkající se článku 167a, a to v souvislosti se zakotvením tohoto ustanovení do směrnice 2010/45/EU. Toto prohlášení zní takto: „Rada a Komise prohlašují, že členské státy se mohou odchýlit od zásady stanovené v článku 167 směrnice 2006/112/ES, pokud dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb podléhá zdanění na základě příjmy plateb.“(10)

28. Podle mého názoru nemůže ani jedno z těchto dvou prohlášení zmíněných v bodech 25 a 27 tohoto stanoviska odvodit tezi, že článek 167 směrnice o DPH musí být považován za pouhé „vodítko“ nebo za ustanovení, které členským státům přiznává právo odchýlit se od jasného znění tohoto ustanovení.

29. Soudní dvůr se výkladovou hodnotou prohlášení zanesených do zápisu z jednání Rady při přijímání sekundárního práva opakovaně zabýval. Již v rozsudku ze dne 23. února 1988, Komise v. Itálie(11), Soudní dvůr rozhodl, že „výklad založený na prohlášení Rady nemůže vést k jinému výkladu, než jaký vyplývá ze samotného znění [relevantního ustanovení dotčeného sekundárního práva]“.

30. Následně Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 26. února 1991, Antonissen(12), rozhodl, že „[prohlášení zanesené do zápisu z jednání Rady při přijímání příslušného sekundárního práva] nemůže být použito pro účely výkladu ustanovení sekundárního práva, jestliže [...] jeho obsah není vyjádřen ve znění dotčeného ustanovení“, a že toto prohlášení „tudíž nemá právní význam“.

31. Kritérium Antonissen pro používání prohlášení zanesených v zápisu z jednání Rady pro účely výkladu sekundárního práva bylo od té doby potvrzeno v celé řadě rozhodnutí vydaných před i po vydání rozsudku ve věci Lucembursko, přičemž tato rozhodnutí se týkala výkladu

sekundárního práva ve vztahu k tak rozlišeným otázkám, jako je například společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států(13), odpovědnost za vadné výrobky(14), povinné pojištění občanskoprávní odpovědnosti z provozu motorových vozidel(15) a společná pravidla pro režimy přímých podpor v rámci společné zemědělské politiky(16), a týkala se i výkladu různých směrnic o DPH(17). Kritérium Antonissen je tedy v ustálené judikatuře Soudního dvora pevně zakotveno.

32. Podle mého názoru je zjevné, že žádné z uvedených dvou prohlášení zanesených do zápisu z jednání Rady, z nichž jedno se týkalo čl. 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH a druhé čl. 167a směrnice o DPH, kritérium Antonissen nesplňuje. Ani čl. 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH, ani článek 167 směrnice o DPH neobsahuje byť minimální odkaz na dotčená prohlášení.

33. V rozsudku ve věci Lucembursko však Soudní dvůr připustil, že se lze dovolávat prohlášení Rady a Komise, které bylo zaneseno do zápisu z jednání Rady při přijímání směrnice 96/71(18), na podporu výkladu výrazu obsaženého v ustanovení této směrnice. Toto prohlášení bylo nadepsáno „Prohlášení čl. 10 k čl. 3 odst. 10 směrnice 96/71“ a vysvětlovalo, jak by měl být vykládán výraz „předpisy o veřejném pořádku“ v tomto ustanovení obsažený.

34. Článek 3 odst. 10 směrnice 96/71 na toto prohlášení žádným způsobem neodkazuje, což by se na první pohled jevilo tak, že rozsudek ve věci Lucembursko je v rozporu s rozhodnutím Soudního dvora ve věci Antonissen. Na rozdíl od rozsudku ve věci Antonissen však prohlášení dotčené v rozsudku ve věci Lucembursko poskytovalo tehdy aktuální vysvětlení přesného významu zamýšleného určitým konkrétním výrazem. Cílem tohoto prohlášení nebylo *mnohdy* obsah dotčeného ustanovení, ani význam slov v daném výrazu použitých. Kromě toho, jak uvedla generální advokátka V. Trstenjak ve svém stanovisku ve věci Komise v. Lucembursko, prohlášení čl. 10 není v rozporu s pojmem „veřejný pořádek“, nýbrž naopak, přispívá k určení obsahu ustanovení o výjimce způsobem, který odpovídá judikatuře rozvinuté Soudním dvorem(19).

35. Navíc, rozsudek ve věci Lucembursko se týkal žaloby pro nesplnění povinnosti podané Komisí z důvodu nesplnění povinností Lucemburskem, které pro ně vyplývají z relevantního ustanovení dotčené směrnice a z příslušných ustanovení Smlouvy. Výraz „předpisy o veřejném pořádku“ se vyskytoval v ustanovení(20), které bylo určeno členským státem a jakožto výjimka jim umožňovalo uplatnit určité „pracovní podmínky“ odlišné od pracovních podmínek uvedených v čl. 3 odst. 1 směrnice 96/71. Podle dotčeného prohlášení měly členské státy omezenější prostor pro uvážení, než tomu bylo podle výkladu, jehož se dovolávalo Lucembursko. Jak uvedla generální advokátka V. Trstenjak ve svém stanovisku v uvedené věci, lucemburská vláda jakožto ústavní zástupkyně členského státu zastoupeného v Radě musí uznat, že znala prohlášení čl. 10. Skutečnost, že prohlášení čl. 10 nebylo zveřejněno v Úředním věstníku Evropských společenství, tak nesnižuje jeho právní význam v žalobě vedené proti tomuto členskému státu.

36. Naproti tomu v projednávané věci je prohlášení, na které odkazuje předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí, v přímém rozporu s jasným znáním článku 167 směrnice o DPH, stejně jako prohlášení zanesené v zápisu z jednání Rady k článku 167a směrnice o DPH v souvislosti s přijímáním tohoto ustanovení. Dovolávání se kteréhokoli z těchto prohlášení v projednávané věci za účelem popření závazné povahy článku 167 směrnice o DPH by ve věci projednávané u Soudního dvora bylo v neprospěch osoby povinné k dani, jejímž úkolem nemělo být vyhledávání interních dokumentů Rady, jako jsou zápisy z jejích jednání. Jak Soudní dvůr konstatoval v rozhodnutích ve věcech Denkavit International(21) a Gaz de France – Berliner Investissement(22): „Tyto předpisy jsou totiž určeny právním subjektům, kterým musí být v souladu s požadavky zásady právní jistoty dána možnost spolehnout se na jejich obsah.“

37. Předkládající soud má rovněž v předkládacím rozhodnutí za to, že použití prohlášení v zápisu z jednání Rady, které se týká čl. 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH, pro účely výkladu

směrnice o DPH závisí na tom, „zda byl obsah protokolu převzat do ustanovení směrnice o DPH“. Je toho názoru, že tak tomu v případě článku 167 není, ale klade si otázku, zda by se obsah prohlášení v zápisu z jednání Rady týkajícího se čl. 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH mohl promítnout do čl. 226 bodu 7a směrnice o DPH(23).

38. Podle mého názoru existují přinejmenším čtyři pádné důvody, pro které čl. 226 bod 7a směrnice o DPH nemůže k takovému účelu sloužit.

39. Zaprvé, podle kritéria Antonissen platí, že odkaz na dané prohlášení musí být učiněn v dotčeném ustanovení. Prohlášení zmínované předkládajícím soudem se týká čl. 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH a prohlášení, na které odkazují v bodě 27 tohoto stanoviska, se týká článku 167 směrnice o DPH; odkaz uvedený v čl. 226 bodu 7a směrnice o DPH by tak tento požadavek nesplňoval.

40. Zadruhé, čl. 226 bod 7a směrnice o DPH neobsahuje odkaz na žádné z těchto prohlášení.

41. Zatřetí, kritérium Antonissen se použije na prohlášení zanesená v zápisu z jednání Rady při přijímání toho ustanovení, které má být předmětem výkladu. Tento požadavek souasně existence zjevně není splněn ve vztahu k žádnému z obou prohlášení, pokud jde o článek 167 směrnice o DPH. Pokud jde o prohlášení, na které odkazuje předkládající soud a které se týká čl. 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH, bylo by snad možné teoreticky tvrdit, že toto prohlášení, které bylo učiněno souasně s přijetím uvedeného ustanovení, se určitým způsobem a určitými prostředky přeneslo na nástupnické ustanovení, když byla přijata směrnice o DPH(24). Není mi jasné, jak by bylo vůbec možno tvrdit, že tato situace nastala vložním čl. 226 bodu 7a do směrnice o DPH, když toto ustanovení bylo doplněno v souvislosti s přijetím směrnice 2010/45/EU(25), téměř čtyři roky po přijetí směrnice o DPH. Stejně tak prohlášení zanesené do zápisu z jednání Rady při přijímání směrnice o fakturaci, které se týká článku 167a směrnice o DPH, nebylo vydáváno v době přijímání článku 167 směrnice o DPH.

42. Začtvrté, obsah ani legislativní historie čl. 226 bodu 7a směrnice o DPH nepodporují tezi, že na článek 167 je nutno nahlížet jako na ustanovení, které není pro členské státy závazné. Údaje, které musí být uvedeny na fakturě podle čl. 226 bodu 7a směrnice o DPH, jsou nezbytné k zajištění toho, aby každá osoba povinná k dani věděla, kdy má provést odpot DPH na vstupu za zboží dodané nebo služby poskytnuté poskytovatelem používajícím hotovostní účetnictví. Dodal bych, že přinejmenším jeden významný autor německé právní nauky o DPH mohl dokonce za to, že přijetí čl. 226 bodu 7a nyní zakládá povinnost použít článek 167 směrnice o DPH, a to dle znění tohoto ustanovení(26).

43. Ze všech těchto důvodů jsem toho názoru, že prohlášení zanesená v zápise z jednání Rady, která se týkají čl. 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH, resp. článku 167a směrnice o DPH, nemohou být použita pro účely výkladu článku 167 směrnice o DPH a nemají žádný právní význam.

C. Použití německé odchylky podle čl. 66 písm. b) a článku 167 směrnice o DPH v případě poskytovatele používajícího hotovostní účetnictví

44. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že pronajímatelka společnosti GK požádala německou daňovou správu o povolení používat pro účely DPH hotovostní účetnictví a toto povolení jí bylo uděleno. Daňová povinnost k DPH tak této pronajímatelce vznikla z titulu platby nájmu přijaté od společnosti GK v okamžiku, kdy pronajímatelka tuto platbu obdržela.

45. Podle jasného znění článku 167 by tak společnost GK vznikl odpovídající nárok na odpot daně ve stejném okamžiku, tedy jakmile GK zaplatila splatné částky a pronajímatelka tuto

platbu za r?zná období nájmu obdržela.

46. Zd?raznil bych, že skute?nost, že GK rovn?ž používala pro ú?ely DPH hotovostní ú?etnictví, nemá na tento záv?r vliv. Ke stejnému záv?ru bych dosp?l i v p?ípad?, kdyby GK používala pro ú?ely DPH akruální metodu ú?etnictví, nebo? tento záv?r vyplývá z prostého použití jasn?ho a jednozna?ného zn?ní ?lánu 167 v p?ípad?, *kdy je dodavatel (tj. p?íjemce platby) osobou povinnou k dani, která využívá hotovostní ú?etnictví*, a kde tak této osob? vznikla da?ová povinnost k DPH za dot?ené dodání zboží nebo poskytnutí služeb v okamžiku zaplacení. Metoda ú?tování o DPH na výstupu využívaná *p?íjemcem* zboží nebo služeb je pro tento ú?el irelevantní(27).

D. Základní body ve vyjád?eních ú?astník? ?ízení pro Soudní dv?r

1. ***?lánek 63 sm?rnice o DPH ur?uje okamžik, kdy má být proveden odpo?et DPH na vstupu***

47. N?mecká vláda ve svém písemném vyjád?ení podaném Soudnímu dvoru tvrdí, že na první p?edb?žnou otázku je t?eba odpov?d?t záporn?.

48. Na podporu tohoto názoru n?mecká vláda uvádí, že ?lánek 63 sm?rnice o DPH stanoví základní zásadu, podle které vzniká da?ová povinnost k DPH dodáním zboží nebo poskytnutím služby. ?lánek 167 následn? spojuje právo na odpo?et s tímto okamžikem. Da?ová povinnost i právo na odpo?et tak vznikají sou?asn?. Podle n?mecké vlády tomu tak nicmén? nutn? není v p?ípad?, kdy ?lenský stát využije možnosti stanovené v ?l. 66 písm. b) sm?rnice o DPH, a sice možnosti odchýlit se od základní zásady zakotvené v ?lánu 63 této sm?rnice zavedením takového režimu hotovostního ú?etnictví, jako je n?mecký „Ist-Versteuerung“. Za t?chto okolností si m?že p?íjemce služeb zachovat právo na odpo?et DPH na základ? akruální metody ú?tování pro ú?ely DPH (tedy v okamžiku dodání, resp. konkrétn? v N?mecku v rámci tzv. režimu „Soll-Versteuerung“) i v p?ípad?, že jsou tyto služby p?ijímány od poskytovatele služeb, který podléhá zdan?ní podle n?meckého režimu „Ist-Versteuerung“, jak je tomu v p?ípad? spole?nosti GK.

49. Na tomto míst? musím uvést, že výklad ?lánu 167 sm?rnice o DPH provedený n?meckou vládou je v p?ímém rozporu s jasným zn?ním tohoto ustanovení. ?lánek 167 sm?rnice o DPH spojuje okamžik odpo?tu dan? (DPH na vstupu pro p?íjemce zboží nebo služeb) s okamžikem vzniku odpovídající *da?ové povinnosti* k DPH (dodavatele). Tento okamžik je konkrétn? upraven v definici da?ové povinnosti zakotvené v ?l. 62 odst. 2 sm?rnice o DPH, kterou se rozumí „povinnost odvést da?, jejíž spln?ní m?že správce dan? podle zákona od ur?itého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést da? bez ohledu na skute?nost, že úhrada dan? m?že být odložena“. ?lánek 167 sm?rnice o DPH tak vyjad?uje obecné pravidlo a obecnou zásadu, podle nichž je odpo?et DPH na vstupu p?íjemcem prost?ednictvím pln?ní spojen s okamžikem vzniku da?ové povinnosti k DPH na výstupu u dodavatele. V tomto ohledu ?lánek 167 neup?ednost?uje zásadu zakotvenou v ?lánu 63 sm?rnice o DPH p?ed zm?namí, výjimkami nebo odchylkami stanovenými v ?láncích 64 až 66 této sm?rnice.

50. Nejenže ?lánek 63 sm?rnice o DPH zakotvuje obecné pravidlo (platné s výhradou zm?n, výjimek a odchylek stanovených v ?láncích 64 až 66 sm?rnice) upravující okamžik, kdy „vzniká da?ová povinnost“ k DPH. Sou?asn? toto ustanovení zakotvuje i obecné pravidlo upravující okamžik, kdy dochází k „uskute?n?ní zdanitelného pln?ní“ – definovaného v ?l. 62 odst. 1 sm?rnice o DPH jako „situace, p?i níž se naplní právní podmínky pro vznik da?ové povinnosti“. Podle ?lánu 63 sm?rnice o DPH „uskute?n?ní zdanitelného pln?ní“ i okamžik, kdy „vzniká da?ová povinnost“ k DPH, nastanou „dodáním zboží nebo poskytnutím služby“. Okamžik uskute?n?ní zdanitelného pln?ní není dot?en ?lány 64 až 66 sm?rnice o DPH, zatímco okamžik vzniku da?ové povinnosti k DPH t?mto zm?nám, výjimkám a odchylkám *podléhá*.

51. Rovněž považuji za potřebné dodat, že pokud by byl unijní normotvůrce chtěl, aby nárok na odpot vznikl bez výjimky v okamžiku dodání, jak podle všeho tvrdí německá vláda, mohl okamžik vzniku nároku na odpot spojit s uskutečněním zdanitelného plnění, které není dotčeno zvláštními pravidly zakotvenými v člácích 64 až 66 směrnice o DPH, nikoli s okamžikem vzniku daňové povinnosti k DPH, který tímto pravidlům *podléhá*.

52. Z jasného znění člku 167 směrnice o DPH tak vyplývá, že v případech, kdy je okamžik vzniku daňové povinnosti k DPH (na výstupu) u dodavatele určen podle člku 64, 65 nebo 66 směrnice, nárok příjemce služby na odpot vzniká odpovídajícím způsobem práv v tomto okamžiku. Tento závěr je rovněž v souladu s kontextem člku 167.

53. To potvrzuje i judikatura Soudního dvora týkající se uplatnění člku 167 směrnice o DPH ve spojení s člkem 65 této směrnice. Podle člku 65 směrnice o DPH platí, že má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, „vzniká daňová povinnost“ z přijaté částky převzetím platby. V rozsudcích ze dne 13. března 2014, FIRIN(28), a ze dne 31. května 2018, Kollroß a Wirtl(29), se Soudní dvůr zabýval situacemi, v nichž byly příjemcem dodavatelé zaplacený zálohy za dodání zboží, které se nikdy neuskutečnilo. V rozsudku Kollroß a Wirtl Soudní dvůr připomněl, že „podle člku 167 směrnice [o DPH] nárok na odpot dan vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné dan“, a rozhodl, že jestliže jsou splněny určité podmínky týkající se konkrétní člku 65 směrnice o DPH, vzniká nárok na odpot dan a osoba povinná k dani, která zaplatila tuto zálohu, může uplatnit tento nárok od okamžiku přijetí zálohy dodavatelem(30).

54. Německá vláda neuvedla žádný důvod, proč by se měl článek 167 směrnice o DPH použít jinak v případě člku 65 této směrnice, ve srovnání s čl. 66 písm. b) této směrnice.

2. Systematický kontext člku 167 směrnice o DPH

55. Německá vláda připouští, že výklad člku 167 směrnice o DPH bez zohlednění systematického kontextu tohoto ustanovení by mohl vést k závěru vyjádřenému výše v bodě 44 a násl., že nárok na odpot vzniká v okamžiku vzniku daňové povinnosti k DPH u dodavatele i v případě, kdy si dodavatel zvolil hotovostní účetnictví podle německého režimu „Ist-Versteuerung“, tedy v okamžiku zaplacení. Německá vláda však trvá na tom, že její názor se opírá o systematický kontext člku 167 a násl. směrnice o DPH, zejména článek 167a této směrnice. Stručně řečeno, německá vláda tvrdí, že čl. 167a odst. 1 této směrnice umožňuje odchylku od základního pravidla dle člku 167 a že tato odchylka – a tedy toto ustanovení – by pozbyla své působnosti, pokud by nárok na odpot podle člku 167 směrnice o DPH ve spojení s čl. 66 písm. b) této směrnice vznikl v okamžiku zaplacení i před uplatněním odchylky dle člku 167a této směrnice. Německá vláda dále odkazuje na judikaturu Soudního dvora, podle níž ustanovení unijního práva nemohou být vykládána takovým způsobem, aby byla zbavena svého obsahu.

56. Tento argument považuji za nesprávný. Tvzení, že by byl článek 167a směrnice o DPH zbaven svého obsahu i že by pozbyl své působnosti, pokud je článek 167 této směrnice vykládán v souladu s jasným zněním tohoto ustanovení, není vůbec správné. Argumentace německé vlády je tak podle mého názoru patrně založena na chybném předpokladu.

57. Článek 167 směrnice o DPH váže okamžik vzniku nároku na odpot u příjemce zboží nebo služeb na okamžik vzniku daňové povinnosti k DPH u dodavatele tohoto zboží nebo poskytovatele těchto služeb. Pokud se toto ustanovení uplatňuje ve spojení s čl. 66 písm. b) této směrnice, tj. pokud dodavatel využívá hotovostní účetnictví, vzniká nárok příjemce na odpot DPH na vstupu, jakmile dodavatel obdrží platbu (kterýžto okamžik se shoduje s okamžikem, kdy příjemce dotčeného zboží nebo služeb zaplatí). Na tento závěr nemá vliv obecně používaná

metoda úřetování DPH na výstupu pŕijemcem – a? již hotovostní, nebo akruální úřetnictví. ?lánek 167 vyžaduje shodné zacházení s *dot?eným pln?ním* ze strany dodavatele i pŕijemce.

58. Odchyln? pak ?lánek 167a umožŕuje ?lenským stát?m požadovat, aby osoba povinná k dani, která jako *dodavatel* využívá hotovostní úřetnictví pro úřetování o DPH na výstupu, využívala tuto metodu úřetování i pro odpo?ty DPH na vstupu za *pŕijaté* zboží nebo služby. ?lánek 167a tedy vyžaduje shodné zacházení s *dot?enou osobou povinnou k dani*.

59. Pro ilustraci:

Osoba povinná k dani (dále jen „osoba povinná k dani“) A využívá hotovostní úřetnictví pro úřely DPH v souladu s vnitrostátní odchylkou podle ?l. 66 písm. b) smŕnice o DPH. Stejn? tak i osoba povinná k dani B.

Osoba povinná k dani C využívá akruální úřetnictví v souladu s ?lánkem 63 smŕnice o DPH.

Osoba povinná k dani A je pŕijemcem služeb poskytovaných osobou povinnou k dani B a osobou povinnou k dani C. Jak je popsáno v bod? 44 a násl., nárok osoby povinné k dani A na odpo?et vznikne v okamžiku platby, pokud jde o služby poskytnuté osobou povinnou k dani B, a v okamžiku pln?ní, pokud jde o služby poskytnuté osobou povinnou k dani C.

V pŕípad?, že dot?ený ?lenský stát využije své možnosti podle ?lánku 167a a bude požadovat, aby osoba povinná k dani A odložila nárok na odpo?et až do zaplacení, se sice nem?ní okamžik vzniku nároku osoby povinné k dani A na odpo?et DPH na vstupu za služby poskytnuté osobou povinnou k dani B, *m?ní* se však okamžik vzniku nároku na odpo?et DPH na vstupu za služby poskytnuté osobou povinnou k dani C. Tyto odpo?ty by pak byly odloženy až do zaplacení.

60. Je tedy v?cn? nesprávné, když n?mecká vláda tvrdí, že by byl ?lánek 167a smŕnice o DPH zbaven svého obsahu, pokud by byl ?lánek 167 uplat?ován v souladu s doslovným výkladem tohoto ustanovení. Tento argument musí být proto odmítnut.

3. **K legislativní historii ?lánku 167a a ?l. 226 bodu 7a smŕnice o DPH**

61. N?mecká vláda tvrdí, že legislativní historie ?lánku 167a a ?l. 226 bod 7a smŕnice o DPH její stanovisko podporuje.

62. V tomto ohledu n?mecká vláda poukazuje na to, že pŕed pŕijetím ?lánku 167a smŕnice o DPH bylo n?kým ?lenským stát?m dovoleno se od ?lánku 167 této smŕnice odchýlit. N?mecká vláda v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Rady 2007/133/ES(31), kterým Rada podle ?l. 395 odst. 1 Estonsku, Slovinsku, Švédsku a Spojenému království povolila zavedení ur?itých zjednodušených režim? hotovostního úřetnictví. N?mecká vláda uvádí, že tato možnost odchylky byla rozšířena na všechny ?lenské státy dopln?ním ?lánku 167a do smŕnice o DPH pŕi pŕijetí smŕnice o fakturaci. N?mecká vláda dále tvrdí, že ani pŕedchozí individuální povolení, ani vložení nového ?lánku 167a smŕnice o DPH by nebylo nezbytné, pokud by nárok na odpo?et vznikl v okamžiku zaplacení podle ?lánku 167 smŕnice o DPH.

63. Názor n?mecké vlády, který podle mého názoru nesprávn? pojímá dot?enou právní úpravu, nesdílím. ?lánek 167 smŕnice o DPH stanoví, že nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itelné dan?, což m?že být podle ?lánk? 63 až 66 této smŕnice bu? v okamžiku dodání (?lánek 63), nebo v okamžiku zaplacení [vnitrostátní odchylka podle ?l. 66 písm. b) nebo, v pŕípad? platby na úřet, podle ?lánku 65], nebo v ur?itých jiných okamžicích [napŕíklad ?l. 66 písm. a) a ?l. 66 písm. c)].

64. Jak je popsáno v pŕíkladu v bod? 59, jakékoli osob? povinné k dani – bez ohledu na to, zda

tato osoba využívá pro účely DPH akruální účetnictví nebo hotovostní účetnictví v souladu s vnitrostátní odchylkou podle čl. 66 písm. b) směrnice o DPH – může vzniknout nárok na odpot DPH za plnění, ve vztahu k nimž vzniká daňová povinnost z odpotitelné daně v okamžiku dodání (dle článku 63 směrnice o DPH) nebo v okamžiku zaplacení (dle vnitrostátní odchylky podle čl. 66 písm. b) směrnice o DPH, resp. dle článku 65 této směrnice, a tento poslední případ není pro projednávanou věc přímo relevantní).

65. Přijetím článku 167a směrnice o DPH a předchozími individuálními povoleními týkajícími se režimů hotovostního účetnictví došlo ke změně výše uvedeného pouze v určitých omezených případech. Tyto předchozí režimy hotovostního účetnictví, které se uplatňovaly jen na menší podniky, které nepřekročily určité hranice ročního obrátu, byly volitelnými režimy, o které mohly podniky, které splnily stanovené podmínky, požádat. Tento systém byl převzat do článku 167a směrnice o DPH, jenž rovněž obsahuje podmínku volitelnosti a maximální výši ročního obrátu. Článek 167a se tedy vztahuje jen na určitou část toho, co spadá do rámce čl. 66 písm. b) směrnice o DPH.

66. Článek 66 písm. b) směrnice o DPH, který nahradil čl. 10 odst. 2 třetí pododstavec šesté směrnice o DPH, dovolu je členským státům stanovit odchylku u „určitých plnění“ nebo „určitých kategorií osob povinných k dani“. Toto ustanovení má mnohem širší působnost než článek 167a směrnice o DPH a nebylo vhodné přijato s tím, aby se používalo na režimy hotovostního účetnictví pro menší podniky. Není stanovena žádná maximální výše obrátu a není stanoven ani žádný požadavek na to, aby byla odchylka pro dotčené osoby povinné k dani „volitelná“. Kategorie „určitých plnění“ může být dokonce dotčeným členským státem definována tak široce, že bude zahrnovat všechny služby(32).

67. Německá vláda tvrdí, že čl. 226 bod 7a směrnice o DPH doplňuje režimy hotovostního účetnictví, které dovolu je článek 167a této směrnice, a to tím, že rozšiřuje okruh povinných údajů na fakturách, aby umožnil používání těchto režimů hotovostního účetnictví v praxi.

68. Tuto argumentaci nepovažuji za přesvědčivou.

69. Zaprvé, čl. 226 bod 7a směrnice o DPH neodkazuje na článek 167a, místo toho odkazuje na čl. 66 písm. b) této směrnice.

70. Zadruhé, osoba povinná k dani, jejíž nárok na odpotet je odložen v rámci volitelného režimu hotovostního účetnictví na základě vnitrostátní odchylky podle článku 167a směrnice o DPH, ví, že tomu tak je. Tato osoba povinná k dani si tento režim zvolila a – na rozdíl od osoby povinné k dani, která tak neučinila – skutečně není závislá na přijímání informací o tom, jak je z hlediska účtování o DPH zacházeno s daným plněním, neboť bez ohledu na zacházení s tímto plněním ze strany dodavatele je této osobě povinné k dani dovoleno uplatnit svůj nárok na odpotet až tehdy, kdy je „daň ze zboží dodaného nebo služby poskytnuté této osobě zaplacená dodavateli zboží nebo poskytovateli služby“. Tento okamžik je samozřejmě osobě povinné k dani znám, neboť je to ona, kdo danou platbu uskutečňuje.

71. V příkladu uvedeném v bodě 59 nemůže osoba povinná k dani A, která nepodléhá režimu zavedenému dle vnitrostátní výjimky podle článku 167a směrnice o DPH, vědět, kdy má svůj nárok na odpotet uplatnit, pokud neví, jak s dotčeným plněním zachází dodavatel. A to je přesně problém, který řeší čl. 226 bod 7a.

72. Před přijetím čl. 226 bodu 7a bylo možno tvrdit, že vzhledem k tomu, že příjemce zboží a služeb často nebude schopen vědět, jakým způsobem dodavatel zachází s daným dodáním zboží nebo poskytnutím služeb z hlediska DPH na výstupu, musí být příjemci dovoleno provést odpotet daně v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Je možné, že německý režim „Ist-

Versteuerung“ práv? k takovému výsledku vede.

73. Tento argument – který byl podle všeho základem pro formulaci názoru vyjádřeného p?inejmenším jedním význačným autorem německé právní nauky, a sice že ?lánek 167 sm?rnice o DPH je pouze „vodítkem“(33) – mi nep?ipadá p?esv?dčivý. ?lánek 66 písm. b) sm?rnice dává ?lenským stát?m možnost odchylky, které mohou, pokud si to p?ejí, využít. Není to povinnost.

74. Pokud se ?lenský stát rozhodne této možnosti využít, musí tak tento ?lenský stát u?init takovým zp?sobem, který jeho osobám povinným k dani umožní dostát svým povinnostem a vykonávat svá práva, která pro ně vyplývají ze sm?rnice o DPH. To, že se Německo p?ípadně rozhodlo p?ijmout, na základě odchylky zakotvené v ?l. 66 písm. b) sm?rnice o DPH, režim, který pro německé osoby povinné k dani p?edstavuje v praxi problém s dodržováním právních povinností, nem?že mít za následek, že se jasné znění ?lánku 167 – „[n]árok na odpočet dan? vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpo?itatelné dan?“ – stane nezávazným „vodítkem“, nebo že bude odkazovat na něco jiného, než je okamžik vzniku daňové povinnosti z odpo?itatelné dan?.

75. Dodal bych, že si lze p?edstavit celou řadu takových typ? odchylek podle ?l. 66 písm. b) sm?rnice o DPH, které s sebou nep?inášejí problémy, jimiž se zjevn? vyznačuje německý systém hotovostního ú?etnictví. Nap?říklad italská odchylka, která byla p?edmětem sporu ve věci Italitica, zahrnovala všechny služby. P?edpokládalo se, že p?íjemci služeb budou v?dt, zda byla plnění správn? kvalifikována jako zboží nebo služby, a že nebudou mít potíže s ur?ením správného okamžiku pro odpočet DPH na vstupu za tato plnění. ?ist? pro p?íklad uvádím, že ani odchylka, která by se uplatnila na ur?ité profese, by takové obtíže nezp?sobila, a to ani p?ed p?ijetím ?l. 226 bod 7a.

76. Po p?ijetí ?l. 226 bod 7a argumentace uvedená v bod? 72 ztrácí veškerou platnost. P?íjemce zboží a služeb má nyní na základě ustanovení sm?rnice o DPH nárok na získání nezbytných informací.

77. Jsem tedy toho názoru, že správná analýza legislativní historie a kontextu ?lánku 167a a ?l. 226 bodu 7a sm?rnice o DPH p?edstavuje pádný argument ve prosp?ch kladné odpov?di na první otázku položenou p?edkládajícím soudem.

4. Travaux préparatoires ke sm?rnici 2010/45

78. Švédská vláda ve svém vyjádření tvrdí, že *travaux préparatoires* ke sm?rnici 2010/45 podporují tezi, že nárok na odpočet v takovém p?ípadě, o jaký jde ve věci v p?vodním řízení, by vznikl v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služeb, a nikoli v (obecn? pozdějším) okamžiku, kdy dodavatel využívající hotovostní ú?etnictví obdrží platbu. Švédská vláda v této souvislosti konkrétn? cituje vý?atek z d?vodové zprávy k „návrhu sm?rnice Rady, kterou se m?ní sm?rnice 2006/112/ES o společném systému dan? z p?idané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace“, který p?edložila Komise dne 28. ledna 2009 a podle kterého „je nicmén? [...] nutno povolit [...] p?íjemci t?čto dodání“ od dodavatele, který ú?tuje DPH p?i p?ijetí platby, „uplatnit nárok na odpočet dan? okamžit?“.

79. Pro up?esnění, návrh, na který odkazuje švédská vláda, p?edpokládal *změnu* právní úpravy, tak aby p?íjemci zboží nebo služeb (jako je GK) od osoby povinné k dani, která využívá hotovostní ú?etnictví (jako je pronajímatelka společnosti GK), bylo *po* této změně umožněno odpočíst DPH na vstupu v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Tato navrhovaná změna byla do návrhu vložena jakožto nový ?l. 167a odst. 1, který stanovil:

„Pokud daňová povinnost z odpo?itatelné dan? vzniká p?i p?ijetí platby, ?lenské státy mohou

stanovit, že nárok na odpot dan? vzniká okamžikem dodání zboží nebo poskytnutí služeb nebo okamžikem vystavení faktury.“

80. Z toho vyplývá, že návrh sm?rnice a s ním spojená d?vodová zpráva vycházely z toho, že DPH na vstupu za pln?ní uskute?né osobou povinnou k dani využívající hotovostní ú?etnictví vznikla, pokud jde o dobu p?ed p?ijetím navrhované zm?ny, v okamžiku vzniku da?ové povinnosti z odpotitelné dan?, jak stanoví ?lánek 167 sm?rnice o DPH, tedy v okamžiku zaplacení, pokud byl dodavatel osobou povinnou k dani využívající hotovostní ú?etnictví.

81. Navrhované zn?ní bylo dále koncipováno jako ustanovení dovolující ?lenským stát?m odchýlit se od spojení založeného ?lánkem 167 mezi okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpotitelné dan? (dodavateli) a okamžikem vzniku odpovídajícího nároku na odpot (p?íjemci pln?ní). Návrh sm?rnice a s ním související d?vodová zpráva tedy navíc implicitn? vycházely z toho, že i po p?ijetí navrhovaného ?l. 167a odst. 1 by hlavním pravidlem – v p?ípad? neexistence vnitrostátní odchylky na základ? tohoto ustanovení – z?stalo, že nárok na odpot vznikne v okamžiku vzniku da?ové povinnosti z odpotitelné dan?.

82. Navrhovaný ?l. 167a odst. 1 nikdy p?ijat nebyl. Do zápisu z jednání Rady však bylo zaneseno prohlášení týkající se té verze ?lánku 167a, která nakonec p?ijata byla. Tomuto prohlášení a d?vod?m, pro? nemá žádný právní význam, jsem se v?noval v bod? 31 a násl. tohoto stanoviska.

83. Ta ?ást *travaux préparatoires*, kterou zmí?uje švédská vláda, tudíž její stanovisko v?bec nepodporuje: zaprvé proto, že se týká ustanovení, které nebylo nikdy p?ijato, a zadruhé proto, že názor, který vyjad?ovala Komise ohledn? práva použitelného p?ed navrhovanou zm?nou, je opakem toho, co se švédská vláda snaží tvrdit.

84. To je ještě z?eteln?jší, pokud si p?e?teme též bezprost?edn? následující oddíl d?vodové zprávy, který uvádí:

„M?ní se rovn?ž údaje, které se požadují na úplné faktur?e s DPH, p?í?emž dodavateli je uložena povinnost uvést na faktur?e datum vzniku da?ové povinnosti. *V sou?asnosti nem?že bez tohoto požadavku po?izovatel nebo p?íjemce v ur?itých p?ípadech v?d?t, ke kterému okamžiku lze uplatnit nárok na odpot dan?*“ (kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska).

85. Tato d?vodová zpráva se vztahuje k navrhovanému ?l. 226 bod?m 7 a 7a, p?í?emž toto ustanovení zní takto:

[... [u]vád?jí se na fakturách [...] pro ú?ely dan? z p?idané hodnoty povinn? pouze tyto údaje:]

„7) datum vzniku da?ové povinnosti, pokud se liší od data vystavení faktury, nebo není-li datum vzniku da?ové povinnosti známo, odkaz na doty?né zdanitelné pln?ní;

7a) vznikne-li da?ová povinnost okamžikem p?ijetí platby, den, kdy bylo uskute?no dodání zboží nebo poskytnutí služby, pokud den dodání nebo poskytnutí p?edchází datu platby“.

86. Toto prohlášení v d?vodové zpráv? by nedávalo žádný smysl, pokud by nárok na odpot vždy vznikl v okamžiku dodání. Okamžik dodání je obecn? znám p?íjemci zboží nebo služeb, ale tento p?íjemce bude obvykle v?d?t pouze to, jakým zp?sobem jeho dodavatel ú?tuje o daném pln?ní, jestli se jedná o hotovostní nebo akruální metodu, bude-li o tom informován, nebo pokud se vnitrostátní odchylka dle ?l. 66 písm. b) sm?rnice o DPH týká takových kategorií pln?ní nebo takových osob povinných k dani, které jsou pro p?íjemce snadno identifikovatelné.

87. Zm?ny, které byly nakonec p?ijaty, se vydaly jiným sm?rem. Místo toho, aby bylo

požadováno uvedení data vzniku daňové povinnosti k DPH (které příjemce plnění potřebuje, aby věděl, ke kterému okamžiku může provést odpočet DPH na vstupu, jak stanoví § 167 směrnice o DPH) a data dodání v případech, kdy vzniká daňová povinnost k DPH přijetím platby, přičemž datum dodání nastává dříve (nezbytné, pokud by dotčený členský stát vykonával právo na stanovení odchylky podle navrženého znění čl. 167a odst. 1, které přijato nebylo), unijní normotvůrce, v tom znění čl. 226 odst. 7, které bylo přijato, požaduje uvedení dne, kdy bylo dodání uskutečнено nebo dokončeno (nezbytné pro plnění, u nichž se okamžik vzniku nároku na odpočet řídí článkem 167 ve spojení s článkem 63), nebo dne, kdy byla provedena platba na účet (nezbytné pro plnění, u nichž se okamžik vzniku nároku na odpočet řídí článkem 167 ve spojení s článkem 65), pokud lze toto datum určit a liší se ode dne vystavení faktury.

88. Článek 226 bod 7a, v přijatém znění, požaduje uvedení poznámky „hotovostní účetnictví“, vzniká-li dodavateli daňová povinnost k DPH na výstupu v okamžiku přijetí platby dodavatelem. Tato informace je pro příjemce faktury relevantní, neboť příjemci faktury na dotčená dodání říká, jaká pravidla se vztahují na dodavatele v souvislosti s tímto dodáním – hotovostní nebo akruální účetnictví –, čímž příjemci dodání umožňují určit okamžik, ke kterému vzniká jeho nárok na odpočet související DPH na vstupu. Bez těchto informací by příjemce nevěděl, ke kterému okamžiku by měl správně uplatnit svůj nárok na odpočet DPH na vstupu.

89. Nedomnívám se tedy, že *travaux préparatoires*, na které odkazuje švédská vláda, její stanovisko podporují.

E. Závěrečné poznámky

90. Na závěr považuji za užitečné opustit sféru právní argumentace a zaměřit se na chvíli na to, jak je s dotčenou osobou povinnou k dani zacházeno, jak vypadá celý problém z jejího hlediska. Jak je již uvedeno výše v bodě 44 a násl., jasné znění směrnice o DPH ukládá společnosti GK, jakožto osobě povinné k dani a příjemci nájemních služeb, povinnost odpočíst DPH na vstupu z těchto nájemních služeb v okamžiku, kdy pronajímatelce společnosti GK vznikla daňová povinnost k DPH (na výstupu). GK, která věděla, že její pronajímatelka používá pro účely DPH hotovostní účetnictví, přesto takto postupovala.

91. Informace, které má Soudní dvůr k dispozici, nenasvědčují ani v nejmenším tomu, že by se GK pokoušela získat pro sebe *jakoukoli* výhodu, natož *jakoukoli* neoprávněnou výhodu. V řízení u Soudního dvora nevyšlo najevo žádné obvinění z podvodu. Právě naopak, pokud by odpočet DPH na vstupu provedla společnost GK dříve, tak jak by to odpovídalo stanovisku přijatému Finanzamt, vedlo by to ke vzniku značného prospěchu na straně společnosti GK z hlediska peněžních toků, v neprospěch daňové správy.

92. Dotčená osoba povinná k dani se řídila zněním směrnice o DPH. Žádné daňové zvýhodnění tato osoba povinná k dani tímto jednáním nezískala.

93. Na základě všeho výše uvedeného zde neshledávám ničeho, co by odvodovalo výklad odlišný od zjevného významu znění směrnice o DPH.

IV. Závěry

94. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na první otázku položenou Finanzgericht Hamburg (Finanční soud v Hamburku, Německo) odpověděl následovně:

„Článek 167 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, podle níž vzniká nárok na odpočet daní již v okamžiku uskutečnění plnění i tehdy, pokud v

souladu s vnitrostátní odchylkou podle čl. 66 písm. b) této směrnice daná povinnost dodavatele zboží či poskytovatele služby vzniká až přijetím platby a platba dosud nebyla učiněna.“

1 Původní jazyk: angličtina.

2 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

3 Body 14 a 18 předkládacího rozhodnutí.

4 Bod 20 předposlední veta předkládacího rozhodnutí.

5 Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1).

6 Článek 167 směrnice o DPH je do značné míry totožný s předchozím ustanovením, článkem 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

7 Německé znění prohlášení je otištěno v Frye v Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1, poznámka pod čarou 1 (169. aktualizace – říjen 2016).

8 C-319/06, EU:C:2008:350 (dále jen „rozsudek ve věci Lucembursko“).

9 Předkládající soud odkazuje konkrétně na rozsudky ze dne 23. února 1988, Komise v. Itálie (429/85, EU:C:1988:83, bod 9); ze dne 26. února 1991, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, bod 18); ze dne 29. května 1997, VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1997:256, bod 23); a ze dne 3. prosince 1998, Generics (UK) a další (C-368/96, EU:C:1998:583, bod 26).

10 Otištěno v Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, s. 1595. Viz zápis z jednání 3027. zasedání Rady Evropské unie (**HOSPODÁŘSKÉ A FINANČNÍ VĚCI**), konané v Bruselu dne 13. července 2010.

11 Věc 429/85, EU:C:1988:83, bod 9. Viz též rozsudek ze dne 16. října 2003, Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, bod 51).

12 C-292/89, EU:C:1991:80, body 17 a 18.

13 Rozsudek ze dne 8. června 2000, Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, bod 26).

14 Rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Skov a Bilka, (C-402/03, EU:C:2006:6, body 41 a 42).

15 Rozsudek ze dne 19. dubna 2007, Farrell (C-356/05, EU:C:2007:229, bod 31).

16 Rozsudek ze dne 14. března 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, bod 52).

17 Rozsudky ze dne 15. června 2006, Komise v. Finsko (C-249/05, nezveřejněný, EU:C:2006:411, body 51 a 52); ze dne 22. října 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, bod 62); a ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 44).

18 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES ze dne 16. prosince 1996 o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb (Úř. věst. 1997, L 18, s. 1; Zvl. vyd. 05/02, s. 431).

19 Viz stanovisko generální advokátky V. Trstenjak ve věci Komise v. Lucembursko (C-319/06, EU:C:2007:516, bod 45).

20 ?lánek 3 odst. 10 směrnice 96/71.

21 Rozsudek ze dne 17. října 1996, Denkavit a další (C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 29).

22 Rozsudek ze dne 1. října 2009, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 39.

23 Předkládací rozhodnutí, bod 26.

24 Toto prohlášení by nicméně nebylo relevantní, neboť nesplňuje kritérium Antonissen zmíněné v bodě 30 tohoto stanoviska. V ?l. 17 odst. 1 šesté směrnice o DPH se na toto prohlášení nikterak neodkazuje. Rovněž by vedlo k výkladu odlišnému od toho, který vyplývá ze samotného znění ?lánku 167 směrnice o DPH. Viz rozsudek ve věci Komise v. Itálie, zmíněný v bodě 29 tohoto stanoviska.

25 Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o fakturaci“).

26 Viz Frye v Rau/Dürnwächter, UStG, § 20 Anm. 47-47.1 a 49 (169. aktualizace – říjen 2016). Viz též pojednání ohledně téže problematiky v H. Stadie v Rau/Dürnwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (170. aktualizace – leden 2017). Jak jsem podrobně rozvedl v bodech 72 až 76 tohoto stanoviska, nesdílím názor, který vyjádřili Frye a Stadie, a sice že ?lánek 167 směrnice o DPH nebyl před přijetím ?l. 226 bod 7a kogentním ustanovením.

27 Výsledek se neliší ani v případě posouzení podle německého jazykového znění směrnice o DPH (resp. bulharského, dánského, francouzského nebo švédského jazykového znění).

28 C-107/13, EU:C:2014:151.

29 C-660/16 a C-661/16, EU:C:2018:372.

30 Tamtéž, body 37 a 48. ?lánek 65 směrnice o DPH musí být jakožto odchylka od ?lánku 63 vykládán restriktivně a nemůže být použitelný, pokud je v okamžiku zaplacení zálohy uskutečněná dodání nejisté. Tamtéž, body 39–41. V tomtéž smyslu viz FIRIN, body 37–39 a 42.

31 Rozhodnutí Rady ze dne 30. ledna 2007, kterým se Estonsku, Slovinsku, Švédsku a Spojenému království povoluje zavedení zvláštního opatření odchylujícího se od ?l. 167 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Kromě rozhodnutí zmíněného německou vládou přijala Rada několik dalších rozhodnutí o povolení, pokud jde o systémy hotovostního újetnictví, včetně rozhodnutí Rady 2009/938/EU, 2009/939/EU a 2009/1022/EU, více či méně v témže smyslu.

32 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. října 1995, Italitica (C-144/94, EU:C:1995:355, body 14–21 a bod 1 výroku tohoto rozsudku). Podle vyjádření francouzské vlády na jednání v této věci přijala Rada ?l. 10 odst. 2 třetí pododstavec z toho důvodu, aby si některé členské státy, jako je Itálie a Francie, mohly zachovat své právní předpisy, které stanovily, že daňová povinnost k dani ze služeb vzniká v okamžiku zaplacení. Tamtéž, bod 15.

33 Viz například H. Stadie v Rau/Dürnwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (170. aktualizace –

leden 2017).