

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 22. dubna 2021(1)

Věc C-80/20

Wilo Salmson France SAS

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunalul București (Zemský soud v Bukurešti,
Rumunsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty –
Směrnice 2006/112/ES – články 167 a 178 písm. a) – Vznik nároku na odpot dan – Období
vzniku – Držení faktury jako hmotná právní podmínka – Vymezení k formálním podmínkám
odpotu dan – Směrnice 2008/9/ES – čl. 14 odst. 1 písm. a) a článek 15 – Právní moc
nenapadeného zamítavého rozhodnutí – Právní důsledky storna (zrušení) faktury a jejího nového
vystavení“

I. Úvod

1. V roce 2012 podal jeden podnik v Rumunsku žádost o vrácení daně, přičemž v roce 2012 byla k dispozici pouze faktura, která zřejmě nebyla řádně vystavena. Poté, co byla žádost o vrácení daně v roce 2012 zamítnuta, byla tato faktura stornována (zrušena) a v roce 2015 vystavena znovu. V návaznosti na to byla podána nová žádost o vrácení daně za rok 2015, o níž má být rozhodnuto. Soud se nyní táže, kdy nárok na odpot dan vznikl a kdy měla být žádost o její vrácení podána.

2. Soudní dvůr má v projednávané věci možnost odpovědět na jednu z nejdůležitějších praktických otázek týkajících se právní úpravy daně z přidané hodnoty: Je nezbytnou podmínkou nároku podniku na odpot dan skutečnost, že má fakturu?

3. V případě kladné odpovědi na tuto otázku je držení takovéto faktury relevantní rovněž pro

zdaňovací období, v němž má být uplatněn nárok na odpočet daně resp. podána žádost o její vrácení. Dojde-li později k opravě původní faktury, pak by při domněnce zpětné účinnosti této opravy byl rozhodující okamžik držení chybné faktury (v projednávané věci rok 2012), v opačném případě okamžik držení opravené faktury (v projednávané věci rok 2015). V případě záporné odpovědi na výše uvedenou otázku by naproti tomu bylo relevantní pouze poskytnutí plnění (v projednávané věci rok 2012).

4. Jsou-li pro odpočet daně stanoveny určité časové hranice (až jsou to konkrétní lhůty pro podání žádosti, jako v projednávané věci lhůty v postupu pro vrácení daně podle směrnice 2008/9, nebo promlčecí lhůty), je důležité, kdy tyto lhůty začínají plynout. S tím je spojená rovněž otázka, zda existuje určitý okamžik, kdy osoba povinná k dani musí uplatnit nárok na odpočet daně nebo si jej může svobodně zvolit tím, že svého smluvního partnera požádá, aby jí vystavil novou fakturu a tu starou stornoval. Navíc vyvstávají procesněprávní otázky v případě, že žádost o vrácení daně již byla pravomocně zamítnuta.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

– *Směrnice 2006/112*

5. Článek 63 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty(2) (dále jen „směrnice o DPH“) upravuje vznik zdanitelného plnění a daňové povinnosti:

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

6. Článek 167 směrnice o DPH se týká vzniku nároku na odpočet daně. Tento článek stanoví:

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

7. Článek 178 této směrnice stanoví podmínky uplatnění nároku na odpočet daně:

„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 hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6

[...]

f) má-li povinnost odvést daň jako pořizovatel nebo příjemce v případech, na které se vztahují články 194 až 197 a článek 199, musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy.“

8. Článek 219 směrnice o DPH se týká změn faktur a v tomto ohledu stanoví:

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

9. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH stanoví hmotněprávní rozsah odpočtu daně:

„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“.

10. ?lánek 169 písm. a) této sm?rnice rozši?uje tento nárok na odpo?et dan?:

„Krom? odpo?tu podle ?lánku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpo?et dan? podle uvedeného ?lánku, jsou-li zboží a služby použity za ú?elem t?chto jejích pln?ní:

a) pln?ní spo?ívajících v ?innostech uvedených v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskute?n?na mimo ?lenský stát, v n?mž je daná da? splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpo?et dan?, kdyby byla uskute?n?na v tomto ?lenském stát?“.

11. ?lánek 170 sm?rnice o DPH p?itom vyjas?uje, že osoba povinná k dani má nárok na vrácení dan? i bez možnosti jejího odpo?tu:

„Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu ?lánku 1 sm?rnice 86/560/EHS [...], ?l. 2 bodu 1 a ?lánku 3 sm?rnice 2008/9/ES [...] a ?lánku 171 této sm?rnice není usazena v ?lenském stát?, ve kterém uskute?kuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je p?edm?tem DPH, má nárok na vrácení této dan?, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto ú?ely:

a) pln?ní podle ?lánku 169; [...]“

12. ?lánek 171 odst. 1 sm?rnice o DPH se týká postupu vrácení dan? t?mto osobám povinným k dani, které neuskute?ují tuzemská pln?ní:

„Osob? povinné k dani neusazené v ?lenském stát?, ve kterém uskute?kuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je p?edm?tem DPH, ale usazené v jiném ?lenském stát? se da? vrací v souladu s provád?cími pravidly stanovenými ve sm?rnici 2008/9/ES.“

— *Sm?rnice 2008/9*

13. ?lánek 5 sm?rnice 2008/9/ES, kterou se stanoví provád?cí pravidla pro vrácení dan? z p?idané hodnoty stanovené sm?rnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v ?lenském stát? vrácení dan?, ale v jiném ?lenském stát?(3) (dále jen „sm?rnice 2008/9“) vyjas?uje vztah ke sm?rnici o DPH.

„Každý ?lenský stát vrátí osob? povinné k dani neusazené v ?lenském stát? vrácení dan? DPH ú?tovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba povinná k dani v tomto ?lenském stát?, nebo p?i dovozu zboží do tohoto ?lenského státu, pokud se toto zboží a tyto služby použijí pro ú?ely t?chto pln?ní:

a) pln?ní uvedená v ?l. 169 písm. a) a b) sm?rnice 2006/112/ES;

b) pln?ní pro osobu, která je osobou povinnou odvést da? podle ?lánek? 194 až 197 a ?lánku 199 sm?rnice 2006/112/ES, jak jsou uplat?ovány v ?lenském stát? vrácení dan?.

Aniž je dot?en ?lánek 6, ur?í se nárok na vrácení dan? na vstupu pro ú?ely této sm?rnice podle sm?rnice 2006/112/ES, jak je uplat?ována v ?lenském stát? vrácení dan?.“

14. ?lánek 10 sm?rnice 2008/9 umož?uje ?lenskému státu vrácení dan? rozší?it podklady, které musí být p?iloženy k žádosti.

„Aniž jsou dot?eny žádosti o údaje podle ?lánku 20, m?že ?lenský stát vrácení dan? od žadatele požadovat, aby spolu se žádostí o vrácení dan? poskytl elektronickými prostředky kopii faktury nebo dovozního dokladu, ?iní-li základ dan? na faktu?e nebo dovozním dokladu nejmén? 1 000

EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně. Pokud se však faktura týká paliva, činí tato prahová hodnota 250 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně.“

15. Článek 14 směrnice 2008/9 se týká obsahu žádosti o vrácení daní:

„1. Žádost o vrácení daní se týká

a) nákup zboží nebo služeb, které byly fakturovány během daného období pro vrácení daní, vznikla-li daňová povinnost před okamžikem nebo v okamžiku fakturace, nebo ve vztahu k nimž vznikla daňová povinnost během daného období pro vrácení daní, došlo-li k fakturaci tohoto nákupu před vznikem daňové povinnosti; [...]“

16. Článek 15 odst. 1 směrnice 2008/9 stanoví časové požadavky, do kdy musí být takováto žádost o vrácení podána:

„Žádost o vrácení daní se podává členskému státu usazení do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daní. Žádost o vrácení daní se považuje za podanou pouze v případě, že žadatel uvedl všechny údaje požadované podle článků 8, 9 a 11. [...]“

17. Článek 23 směrnice 2008/9 se týká zamítnutí žádosti o vrácení daní:

„1. Je-li žádost o vrácení daní zcela nebo zčásti zamítnuta, oznámí členský stát vrácení daní žadateli společně s rozhodnutím i důvody zamítnutí.

2. Žadatel se proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daní může odvolat k příslušným orgánům členského státu vrácení daní zpěsobem a ve lhůtách stanovených pro odvolání v případě žádostí o vrácení daní podaných osobami usazenými v tomto členském státě. [...]“

B. Rumunské právo

18. Podle článku 145 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, jímž se zavádí daňový zákoník, dále jen „daňový zákoník“) upravuje nárok osob povinných k dani na odpočet DPH týkající se pořízení.

19. Článek 146 daňového zákoníku stanoví, že pro uplatnění tohoto práva musí osoba povinná k dani mít fakturu.

20. Podle čl. 1472 odst. 1 písm. a) daňového zákoníku může být osoba povinná k dani neusazená v Rumunsku, která je ale usazená v jiném členském státě a není povinná se v Rumunsku identifikovat pro účely DPH, vrácena daň z přidané hodnoty, která byla odvedena za dovozy do Rumunska a pořízení zboží nebo služeb v Rumunsku.

21. Článek 49 odst. 15 des Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (nařízení vlády č. 44/2004, jímž se schvalují prováděcí ustanovení k daňovému zákoníku) stanoví, že žádost o vrácení daní se týká „pořízení zboží nebo služeb fakturovaných v období pro vrácení daní, zaplacených do data žádosti o vrácení daní. Faktury, které nebyly zaplacený do data žádosti o vrácení daní, jsou zahrnuty do žádostí o vrácení daní týkajících se období, v nichž byly zaplacený“.

22. Podle čl. 49 odst. 16 tohoto nařízení vlády „[v]edle plnění uvedených v odstavci 15 [...] se může žádost o vrácení daní vztahovat na faktury nebo dovozní doklady, které nebyly zahrnuty v předchozích žádostech o vrácení daní a jež se týkají plnění dokončených v příslušném kalendářním roce“.

III. Spor v p?vodním ?ízení

23. ZES Zollner Electronic SRL (dále jen „ZES“) je spole?nost usazená a pro ú?ely DPH identifikovaná v Rumunsku, která spole?nosti Pompas Salmson SAS dodává zboží vyráb?né v Rumunsku. Pompas Salmson je spole?nost se sídlem ekonomické ?innosti ve Francii, která má nárok na odpo?et dan?. Tato spole?nost není usazená v Rumunsku ani tam není identifikovaná pro ú?ely DPH.

24. Spole?nost Pompas Salmson uzav?ela se spole?ností ZES rovn?ž kupní smlouvu na nákup výrobních za?ízení. Spole?nost ZES prodala tato výrobní za?ízení spole?nosti Pompas Salmson, která je následn? poskytla op?t spole?nosti ZES, jež je používá p?i výrob? zboží pozd?ji dodávaného spole?nosti Pompas Salmson (tzv. *tooling*).

25. Na prodej tohoto výrobního za?ízení spole?nosti Pompas Salmson vystavila spole?nost ZES v roce 2012 p?íslušné faktury s DPH. Není jasné, zda a kdy spole?nost Pompas Salmson tyto faktury uhradila.

26. Spole?nost Pompas Salmson požádala o vrácení DPH odvedené v Rumunsku podle sm?rnice 2008/9 a podle ?l. 1472 odst. 1 písm. a) da?ového zákoníku ve spojení s bodem 49 na?ízení vlády ?l. 44/2004.

27. Rozhodnutím ze dne 14. ledna 2014 rumunské da?ové orgány zamítly žádost o vrácení dan? za období od 1. ledna 2012 do 31. prosince 2012 ve výši 449 538,38 rumunských lei (RON) (cca 92 000 eur) z d?vod? týkajících se dokumentace, která byla p?iložena k žádosti, a podle všeho(4) nesouladu p?iložených faktur se zákonnými požadavky. Podle tvrzení Rumunska chyb?l doklad o zaplacení p?edložených faktur, který byl podle tehdejšího právního stavu ješt? nezbytný. Faktury samotné byly jako takové všechny vystaveny správn?.

28. Spole?nost ZES každopádn? stornovala p?vodn? (v roce 2012) vystavené faktury a v roce 2015 vystavila nové faktury týkající se prodeje t?chto výrobních za?ízení.

29. V roce 2014 se spole?nost Pompas Salmson slou?ila se spole?ností Wilo France SAS. Tímto spojením vznikla spole?nost Wilo Salmson France SAS (dále jen „žalobkyn?“).

30. V listopadu 2015 podala žalobkyn? žádost o vrácení DPH na základ? nových faktur vystavených spole?ností ZES za období od 1. srpna 2015 do 31. ?íjna 2015. Da?ové orgány zamítly žádost o vrácení DPH jako neopodstatn?nou, p?í?emž uvedly, že žalobkyn? nedodržela ustanovení bodu 49 odst. 16 na?ízení vlády ?l. 44/2004 a vrácení dan? z t?chto faktur již požadovala.

31. Dne 13. ?ervna 2016 podala žalobkyn? proti tomuto rozhodnutí stížnost, kterou Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice (DRFP) Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (Regionální generální ?editelství pro ve?ejné finance v Bukurešti – Da?ová správa pro da?ové poplatníky-nerezidenty, Rumunsko) zamítlo jako neopodstatn?nou. M?lo za to, že DPH, ve vztahu k níž bylo požadováno vrácení dan?, byla již d?íve p?edm?tem jiné žádosti o vrácení dan? a že pln?ní, ve vztahu k nimž je požadováno vrácení DPH, se vztahují k roku 2012, a nikoliv k roku 2015. Žalobkyn? podala proti tomuto zamítavému rozhodnutí žalobu.

IV. Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce a ?ízení p?ed Soudním dvorem

32. Tribunalul Bucure?ti (Zemský soud v Bukurešti, Rumunsko), k n?muž byla žaloba podána, p?edložil rozhodnutím ze dne 19. prosince 2019 Soudnímu dvoru tyto p?edb?žné otázky:

„1) Pokud jde o výklad čl. 167 ve spojení s čl. 178 směrnice 2006/112/ES: existuje rozdíl mezi okamžikem vzniku a okamžikem uplatnění nároku na odpočet ve vztahu ke způsobu fungování systému DPH?

Za tímto účelem je třeba objasnit, zda nárok na odpočet DPH může být uplatněn v případě neexistence (platné) daňové faktury vystavené za uskutečnění pořízení zboží.

2) Pokud jde o výklad těchto ustanovení ve spojení s čl. 14 odst. 1 písm. a) první vety směrnice 2008/9/ES: jaký je procesní referenční bod pro účely posouzení správnosti uplatnění nároku na vrácení DPH?

Za tímto účelem je nezbytné objasnit, zda je možné podat žádost o vrácení DPH, ve vztahu k níž vznikla daňová povinnost, před obdobím pro vrácení daně, ale jejíž fakturace se uskutečnila během období pro vrácení daně.

3) Pokud jde o výklad těchto ustanovení čl. 14 odst. 1 písm. a) první vety směrnice 2008/9 ve spojení s čl. 167 a 178 směrnice 2006/112: Jaké jsou účinky zrušení a vystavení nových faktur za pořízení zboží předcházející období pro vrácení daně na uplatnění nároku na vrácení DPH související s těmito pořízeními?

Za tímto účelem je třeba objasnit, zda se v případě, že dodavatel zruší původní faktury vystavené za pořízení zboží a následně dojde k vystavení nových faktur, musí uplatnění práva příjemce požadovat vrácení DPH související s pořízeními vztahovat k datu nových faktur. A to v situaci, kdy zrušení původních faktur a vystavení nových faktur nespadá do oblasti kontroly příjemce, ale výlučně do diskreční volby dodavatele.

4) Mohou vnitrostátní právní předpisy podílet na vrácení DPH, které je umožněno směrnicí 2008/9, podmínce vzniku daňové povinnosti, a to v situaci, kdy je správná faktura vystavena během období žádosti?

33. Žalobkyně, Rumunsko a Evropská komise předložily v řízení před Soudním dvorem písemná vyjádření.

V. Právní analýza

A. K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

34. Rumunsko zpochybňuje přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a tvrdí, že předkládající soud popsal skutkový stav věci v původním řízení nesprávně. Podle názoru Rumunska byla žádost o vrácení daně v roce 2012 zamítnuta nikoliv z důvodu vad ve fakturách, nýbrž z důvodu neexistence dokladu o zaplacení faktur. Podle tehdejšího (vnitrostátního) právního stavu byly tyto doklady nezbytné. Na základě přechodného ustanovení bylo možné podat tyto žádosti do 30. září 2014 znovu, tentokrát bez dokladu o zaplacení. To žalobkyně nečinila. Vzhledem k tomu, že se nejednalo o nesprávné faktury, jsou všechny otázky položené předkládajícím soudem bezpředmětné a Soudní dvůr nemůže poskytnout žádnou účelnou odpověď na tyto otázky.

35. Není-li skutkový stav popsán správně, je tím Soudnímu dvoru ztížen správný výklad unijního práva. V případě, že by faktury nebyly chybné, nevystávala by žádná z otázek položených předkládajícím soudem, jak správně tvrdí Rumunsko. Není ostatně uvedeno, o jakou konkrétní vadu faktur se případně jednalo, na jejímž základě byla žádost o vrácení daně v roce 2012 zamítnuta. Pro odpověď na předložené otázky je ale relevantní, zda byly faktury bezchybné, zda na nich chybělo pouze datum nebo v nich například vůbec nebyla vykázána DPH.

36. Je však v souladu s ustálenou judikaturou, že v řízení podle článku 267 SFEU, které je založeno na zřetelném oddělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, může Soudní dvůr rozhodnout o výkladu nebo platnosti ustanovení unijního práva pouze na základě skutkových okolností, se kterými jej seznámí předkládající soud(5). Pokud tedy jde o údajné skutkové omyly obsažené v předkládacím rozhodnutí, není na Soudním dvoru, nýbrž na vnitrostátním soudu, aby zjistil skutečnosti, které vedly ke sporu, a vyvodil z nich důsledky pro rozhodnutí, které má vydat(6).

37. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je proto přípustná a předběžné otázky musí být zodpovězeny na základě předpokladu, jehož opodstatněnost však musí předkládající soud ověřit, že žádost o vrácení daně podaná v roce 2012 byla zamítnuta na základě chybných faktur.

B. K předběžným otázkám

38. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká žádosti o vrácení daně podané podle směrnice 2008/9, která byla zamítnuta v roce 2012. Tato žádost byla znovu podána v roce 2015 poté, co převodní faktury z roku 2012 byly stornovány a v roce 2015 vystaveny znovu. Předkládající soud se svými čtyřmi otázkami v zásadě táže, jaký je správný okamžik pro vrácení DPH, kterou příjemce plnění (žalobkyně) odvedl za dodání v roce 2012 prostřednictvím ceny.

39. Aťkoliv se směrnice 2008/9 týká pouze druhá až čtvrtá otázka, zatímco první otázka se ptá na okamžik uplatnění odpote daně, je oproti názoru Komise nutno rovněž tuto otázku zodpovědět jako nezbytnou předběžnou otázku.

40. Jak již Soudní dvůr několikrát vyjasnil, cílem směrnice 2008/9 není stanovit podmínky ani rozsah nároku na vrácení daně. Článek 5 druhý pododstavec této směrnice totiž stanoví, že aniž je dotčen článek 6 této směrnice, určí se nárok na vrácení daně podle směrnice o DPH, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně(7). Směrnice o DPH tedy stanoví hmotněprávní nárok a směrnice 2008/9 stanoví pravidla, podle nichž je tento hmotněprávní nárok podle článku 170 směrnice o DPH naplňován vůči osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně (ve smyslu článku 3 směrnice 2008/9)(8).

41. Nárok osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě na vrácení daně podle směrnice 2008/9, proto odpovídá nároku na odpote daně osoby povinné k dani, která je usazená v členském státě, v němž bylo plnění uskutečнено(9).

42. Je proto rozhodující, kdy vznikl nárok na odpote daně podle článku 167 a následujících směrnice o DPH a kdy jej žalobkyně měla uplatnit. Z toho pak vyplývá odpověď na otázku, z níž vychází všechny předběžné otázky, totiž zda žalobkyně v projednávané věci v roce 2015 uplatnila odpote daně z dodávek výrobních zařízení v roce 2012 ve správném období pro vrácení daně podle článku 14 směrnice 2008/9 (a ve lhůtě stanovené v článku 15 směrnice 2008/9).

43. Soud si pokládá tuto otázku zejména proto, že převodní (a zřejmě chybné) faktury z roku 2012 za dodání v roce 2012 byly stornovány a v roce 2015 vystaveny znovu. Odpověď na všechny otázky proto stojí a padá s významem faktury pro odpote daně (k tomu bod C.). Není-li totiž

faktura v?bec zapot?ebí, pak není rozhodující, zda byla chybná ani zda byla stornována a znovu vystavena správn?.

44. P?edn? je tedy nutno vyjasnit, jaký význam má faktura pro odpot?et dan? (k tomu body C.1. a C.2.). Z toho pak vyplýne, zda je požadavek *mít fakturu* stanovený v ?l. 178 písm. a) sm?rnice podmínkou pro odpot?et dan? – jak Soudní dv?r rozhodl v rozsudcích Volkswagen(10) a Biosafe(11) – nebo zda se tento požadavek stal na základ? rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku V?dan(12) nadbyte?ným (k tomu bod C.3.). Následn? je nutno rozhodnout, zda se na tom n?co zm?ní v p?ípad?, že tato faktura byla chybná a poskytovatel ji stornoval (zrušil) a v roce 2015 vystavil znovu (k tomu bod C.4.). P?itom je však nutno, na rozdíl od toho, jak se zjevn? domnívá Komise, p?íhlédnout nejen k hmotn?právním (k tomu bod C.4.a.), ale rovn?ž k procesním aspekt?m (k tomu bod C.4.b.), a dostát tak lh?t? pro podání žádosti stanovené ?lánkem 15 sm?rnice 2008/9 a právní moci zamítavého (viz ?lánek 23 sm?rnice 2008/9), avšak nenapadeného rozhodnutí finan?ních orgán?.

45. Jakmile budou tyto body vyjasn?ny, bude možno bez v?tších obtíží odpov?d?t na otázky týkající se správného období pro vrácení dan? ve smyslu ?l. 14 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2008/9 (druhá až ?tvrtá otázka žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce) (k tomu bod D.).

C. K okamžiku vzniku nároku na odpot?et dan? (první p?edb?žná otázka)

46. Je proto nutno vyjasnit, kdy vznikl nárok žalobkyn? na odpot?et dan?. Problémy p?i stanovení správného období k uplatn?ní odpotu dan? vyplývají z existence a zn?ní dvou ustanovení upravujících vznik nároku na odpot?et dan? v ?lánku 167 sm?rnice o DPH a k uplatn?ní nároku na odpot?et dan? v jejím ?l. 178 odst. a). První otázka p?edkládajícího soudu to ilustruje zcela názorn?.

47. ?lánek 167 sm?rnice o DPH stanoví, že nárok (p?íjemce pln?ní) na odpot?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpot?itelné dan? (tedy da?ové povinnosti poskytovatele – ?lánek 63 sm?rnice o DPH). Zatímco ú?elem ?lánku 167 sm?rnice o DPH je v zásad? ?asový soub?h da?ové povinnosti poskytovatele a odpot?et dan? p?íjemce pln?ní, ?lánek 178 sm?rnice o DPH tuto zásadu modifikuje. Podmínkou pro úsp?šn? uplatn?ní je totiž nejen to, že na stran? poskytovatele vznikla da?ová povinnost, nýbrž také to, že p?íjemce pln?ní má fakturu. Tato faktura navíc musí spl?ovat ur?ité formality (jako ty uvedené v ?lánku 226 sm?rnice o DPH).

48. Nárok na odpot?et dan? proto vznikl bu? v souladu s ?lásky 167 a 63 sm?rnice o DPH p?i poskytnutí pln?ní. To by v projednávané v?ci byl rok 2012 a žádost podaná v roce 2015 by podle ?lánku 15 sm?rnice 2008/9 byla s kone?nou platností opožd?ná. Tato lh?ta totiž p?edstavuje prekluzivní lh?tu, jak již Soudní dv?r opakovan? rozhodl(13). Nebo je podle ?lánku 178 sm?rnice o DPH rozhodující držení faktury. V tomto p?ípad? p?ichází jako okamžik vzniku do úvahy bu? rok 2012, pokud faktura nemusí spl?ovat všechny požadavky stanovené ?lánkem 226 sm?rnice o DPH, nebo rok 2015, jelikož v tuto dobu poprvé existovala faktura, která z?ejm? spl?ovala všechny náležitosti podle ?lánku 226.

49. Za správný považují druhý p?ístup, podle n?hož je zapot?ebí mít fakturu, p?i?emž ale chyb?jící formální náležitosti nebrání odpotu dan? a lze je opravit i se zp?tnou ú?inností. Podle mého názoru je totiž zapot?ebí rozlišovat mezi vznikem nároku na odpot?et dan? *co do d?vodu* (k tomu níže bod 1.) a vznikem nároku na odpot?et dan? *co do výše* (k tomu níže bod 2.). Pouze tento názor je p?i bližším pohledu v souladu i s judikaturou Soudního dvora ke zp?tnému ú?inku opravy formáln? chybných faktur (k tomu níže bod 3.). Z toho vyplývá, že stornování (zrušení) faktury je z ob?anskoprávního hlediska možné, pro posouzení období vzniku nároku na odpot?et dan? ale irrelevantní (k tomu níže bod 4.).

1. **Vznik nároku na odpočet daně co do důvodu**

50. Při bližším pohledu na judikaturu Soudního dvora zjistíme, že tento soud se doposud vyjadřoval hlavně ke vzniku nároku na odpočet daně co do důvodu. Podle judikatury je nárok na odpočet, a tudíž na vrácení daně, nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se především uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu(14). Podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje základní zásada neutrality DPH, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení daně z přidané hodnoty byly přiznány, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým požadavkům formálním(15). Výjimku má představovat pouze případ, kdyby porušení těchto formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložit důkaz, že hmotněprávními požadavky bylo vyhověno(16).

51. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH přitom hovoří o odpočtu „DPH, která je splatná nebo byla odvedena“. Tím je myšlena DPH, kterou poskytující podnik dluží státu, nebo DPH, kterou státu odvedl. Příjemce plnění v této konstelaci žádnou daň z přidané hodnoty nedluží, nýbrž dluží svému smluvnímu partnerovi smlouvenou cenu.

52. Tato úprava ozřejmuje smysl a účel odpočtu daně na vstupu. Vzhledem k tomu, že DPH má povahu daně ze spotřeby(17) a způsob zdanění je nepřímý, musí být poizovatel, který má nárok na odpočet daně na vstupu, prostřednictvím odpočtu daně zbaven zátěže, kterou představuje DPH dlužená jinou osobou (poskytovatelem) a promítnutá v ceně.

53. Vezmeme-li tuto myšlenku vážně, pak by vlastně bylo nutno vycházet ze skutečného zaplacení ceny žalobkyní. Až v tom okamžiku je totiž žalobkyně skutečně (nepřímě) zatížena daní z přidané hodnoty. Ustanovení článku 167a směrnice o DPH však ukazuje, že normotvůrce poskytuje odpočet daně také ještě před zaplacením. Tento článek umožňuje omezit odpočet daně na okamžik zaplacení, i když daňová povinnost vzniká až s přijetím ceny. To dává smysl pouze tehdy, pokud v ostatních případech je odpočet daně možný již před zaplacením ceny.

54. Je tedy nepochybné, že normotvůrce vychází ze zatížení poizovatele daní z přidané hodnoty již před zaplacením ceny, avšak po poskytnutí plnění. V tomto okamžiku již vznikl nárok na odpočet daně co do důvodu.

2. **Vznik nároku na odpočet daně co do výše**

55. Je ale ještě třeba objasnit okamžik vzniku odpočtu daně co do výše. Rozhodující význam má v tomto ohledu ustanovení čl. 178 písm. a) směrnice o DPH.

56. Samotné poskytnutí plnění totiž ještě nic nevypovídá o tom, jak vysoké je zatížení poizovatele daní z přidané hodnoty, která je započítána v ceně. Zjevné je to u takzvaných dlouhodobých služeb, kdy je při uzavření smlouvy jasný předem plnění, nikoliv však množství (např. smlouva o dodávkách elektřiny). Kromě toho existují další situace, kdy (podle občanského práva) dlužná cena vyplyne až z vyúčtování poskytovatele po poskytnutí plnění (např. v případě hodinové odměny nebo honoráře advokáta závislého na úspěchu).

57. Avšak v případě, že pouhé poskytnutí plnění poskytovatelem ještě nic nevypovídá o konkrétním zatížení poizovatele daní z přidané hodnoty, je zcela logické, pokud normotvůrce podmíní odpočet daně nejen poskytnutím plnění, nýbrž v čl. 178 písm. a) směrnice o DPH navíc požaduje, že příjemce plnění musí „mít fakturu“(18).

58. Požadavek mít fakturu tak slouží rovněž naplňování zásady neutrality zakotvené v právu

upravujícím da? z p?idané hodnoty. Zásada neutrality p?edstavuje základní zásadu dan? z p?idané hodnoty(19), která vyplývá z povahy DPH jakožto dan? ze spot?eby. Tato zásada mimo jiné znamená, že podnik jakožto výb?r?ího dan? na ú?et státu je t?eba v zásad? zprostit kone?ného zatížení DPH(20), pokud podnikatelská ?innost sama slouží dosahování (v zásad?) zdanitelných pln?ní(21).

59. Cht?la bych zde znovu(22) zam??it pozornost na myšlenku zbavení da?ové zát?že. Z ní vyplývá(23), že odpo?et dan? na vstupu p?ichází do úvahy jen tehdy, když je p?íjemce pln?ní skute?n? zatížen DPH. Ten však není zatížen již s poskytnutím pln?ní, nýbrž vlastn? až se zaplacením protipln?ní (viz k tomu bod 53 výše). Za ustanovením ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH zjevn? stojí myšlenka, že v p?ípad?, že je k dispozici p?íslušná faktura, pak zpravidla dojde k brzkému zaplacení, takže se lze již v tomto okamžiku domnívat, že dojde k brzkému zatížení p?íjemce pln?ní.

60. Ješt? z?eteln?ji to vyplývá ze starší judikatury Soudního dvora, ve které Soudní dv?r výslovn? uvedl(24), že okamžité uplatn?ní tohoto nároku na odpo?et v zásad? p?edpokládá, že osoby povinné k dani zásadn? neuskute??ují žádnou platbu, a tudíž neplatí DPH, kterou jsou povinny odvést na vstupu, d?íve než obdrží fakturu nebo jiný dokument považovaný za rovnocenný, a že nelze mít za to, že ur?ité pln?ní bylo zatíženo DPH p?ed tím, než byla tato da? odvedena.

61. Skute?nost, do jaké míry je p?íjemce pln?ní zatížen DPH (nebo bude zatížen), totiž vyplývá až z toho, že do protipln?ní, které má zaplatit p?íjemce, je zapo?ítána p?íslušná DPH. Zda je DPH zapo?ítána do protipln?ní, však vyplývá jen z právního vztahu, na kterém se zakládá, a z vyú?tování jeho provedení. Vyú?tování obchodního p?ípadu se provádí p?edáním p?íslušné faktury.

62. Z toho vyplývá, že požadavek mít fakturu, který stanoví ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH, je prost?edkem, jak srozumiteln? p?enést zatížení daní z p?idané hodnoty z poskytovatele (který dluží da?) na p?íjemce pln?ní (který ji prost?ednictvím ceny platí). Až na jejím základ? je p?íjemce spln?ní schopen rozpoznat, do jaké míry je podle názoru poskytovatele zatížen DPH, a poté s ní m?že uplatnit svou úlevu v této výši.

63. Požadavek mít fakturu rovn?ž umož?uje správci dan?, jak již Soudní dv?r uvedl(25), aby v?bec mohl vzniklou da?ovou povinnost a uplat?ovaný odpo?et dan? zkontrolovat. Kontrola je p?itom o to ú?inn?jší, o co více údaj? taková faktura obsahuje, což objas?uje nyní již velmi obsáhlý seznam v ?lánku 226 sm?rnice o DPH.

64. Soudní dv?r ve svých rozsudcích Volkswagen(26) a Biosafe(27) podle mého názoru tento význam držení faktury jako nezbytného prost?edku pro p?enos zatížení a podmínku pro úlevu prost?ednictvím odpo?tu dan? již vyjasnil.

65. Rozsudek Volkswagen se týkal p?ípadu, kdy ú?astníci ?ízení vycházeli z toho, že se nejedná o zdanitelná pln?ní. Poté, co byl tento omyl zjišt?n, byly o n?kolik let pozd?ji poprvé vystaveny faktury s vykázanou DPH a podána žádost o vrácení dan? podle sm?rnice 2008/9. Soudní dv?r uvedl(28), že za t?chto okolností p?íjemce pln?ní objektivn? nemohl uplatnit sv?j nárok na vrácení dan? p?ed touto opravou, jelikož d?íve „nem?l[a] k dispozici faktury ani nev?d?l[a], že DPH je splatná. Až v návaznosti na tuto opravu byly totiž spln?ny hmotn?právní v?cné a formální požadavky zakládající nárok na odpo?et DPH“. Ve výsledku za?ala lh?ta stanovená v ?lánku 15 sm?rnice 2008/9 plynout až vystavením faktury s vykázanou daní.

66. Rozsudek Biosafe se týkal odpo?tu dan? v p?ípad? spole?ného omylu týkajícího se sazby dan?. Byla použita p?íliš nízká sazba dan? a poskytovatel opravil svou fakturu až o n?kolik let

později tak, že zvlášť vykázanou DPH zvýšil. Také v této věci dospěl Soudní dvůr k závěru(29), že příjemci plnění bylo objektivně nemožné, aby svůj nárok na odpotet uplatnil před opravou faktury, jelikož dříve „nemohl[a] k dispozici podklady opravující povodní fakturu, ani nevěděl[a], že doměná DPH byla dlužná. Až v návaznosti na tuto opravu byly totiž splněny hmotněprávní věcné a formální požadavky zakládající nárok na odpotet DPH“. Ve výsledku zašla promlčecí lhůta podle daňového práva ohledně této doměné částky plynout až od okamžiku držení faktury, v níž byla tato zvýšená částka zvlášť vykázána.

67. Obě rozhodnutí Soudního dvora vychází podle mého chápání z toho, že se okamžik vzniku uplatnitelného nároku na odpotet daně nenachází před okamžikem držení faktury, z níž vyplývá zatížení příjemce plnění daní z přidané hodnoty. To je v souladu s článkem 167 a čl. 178 odst. a) směrnice o DPH.

3. **Okamžik uplatnění nároku na odpotet daně**

68. Ustanovení článku 167 směrnice o DPH proto vyjadřuje vznik odpotu daně co do důvodu a ustanovení článku 178 vznik odpotu daně co do výše. Pro správný okamžik uplatnění nároku na odpotet daně a plynutí případných lhůt musí být kumulativně splněna obě ustanovení. To v konečném důsledku vyplývá z článku 179 směrnice o DPH, který uplatnění odpotu daně neponechává libovůli osoby povinné k dani. Odpotet daně je naopak možný pouze ve zdaňovacím období, v němž – co do důvodu a co do výše – vznikl.

69. V opačném případě by pozbývalo smyslu ustanovení článku 180 směrnice o DPH, který umožňuje členským státům přijmout odlišné ustanovení. Z toho vyplývá, jak již uvedl Soudní dvůr(30), že členské státy mohou požadovat, aby byl nárok na odpotet daně uplatněn buď v průběhu období, ve kterém vznikl, nebo v průběhu delšího období, s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených jejich vnitrostátními právními úpravami.

a) **Judikatura Soudního dvora týkající se prokázání nároku na odpotet daně znalcem**

70. Opačný závěr nevyplývá ani z rozhodnutí Soudního dvora ve věci Vědan(31), které vedlo k právní nejistotě(32). V tomto rozsudku Soudní dvůr v bodě 42 uvedl, že striktní uplatnění formálního požadavku *předkládat* faktury by tak naráželo na zásady neutrality a proporcionality, neboť v jeho důsledku by bylo osobě povinné dani nepřiměřeným způsobem bráněno v tom, aby jí svěřila daňová neutralita v souvislosti s jejími plněními.

71. Při povrchním rozboru by bylo možno dospět k názoru, že odpotet daně je tedy možný zcela bez faktury a v rozporu se znáním článku 178. Při bližším pohledu však Soudní dvůr takto na žádném místě citovaného rozsudku nerozhodl.

72. Zprvce měl Soudní dvůr v uvedené věci zodpovědět „pouze“ otázku, zda je možný odpotet daně na základě odhadu znalce týkajícího se výše obvyklého odpotu daně u stavebních projektů tohoto druhu. Soudní dvůr na tuto otázku správně odpověděl záporně. Odpotet daně vychází ze *skutečného* zatížení daní z přidané hodnoty, a nikoliv z *obvyklého* zatížení daní z přidané hodnoty. Znalec však odhadem mohl prokázat pouze poslední jmenované.

73. Zadruhé nebylo v celém řízení vyjasněno, zda někdy byly vystaveny faktury s vykázanou DPH. Jisté bylo pouze to, že povodní faktury již nebyly řitelné a finanční správa trvala na předložení originálu.

74. Poslední jmenované není slušitelné se směrnicí. Ta nepožaduje, aby osoba povinná k dani měla fakturu ještě při daňové kontrole a mohla ji předložit, požaduje pouze, aby fakturu měla v okamžiku uplatnění nároku na odpotet daně. Dojde-li poté ke ztrátě faktury, může osoba povinná

k dani pochopitelně všemi možnými důkazními prostředky (zpravidla kopií) prokázat, že dříve měla fakturu, z níž vyplývalo zatížení daní z přidané hodnoty v určité výši.

75. Úvahy Soudního dvora v rozsudku Vědan se proto správně týkají pouze *důkazu* odpotdaně(33). Hmotněprávní podmínky (tedy podmínky podle článků 167 a 178) odpotdaně lze prokázat všemi možnými důkazními prostředky – důkaz znalce o obvyklé výši DPH je k tomu však ze své *podstaty* nevhodný(34). Tento závěr podle mého názoru vyplývá rovněž zcela jednoznačně z výroku zmíněvaného rozsudku, protože-li jej ve vztahu k otázkám a k popsanému skutkovému stavu.

b) *Judikatura Soudního dvora týkající se období uplatnění nároku na odpotdaně*

76. Neexistuje proto ani žádný rozpor s judikaturou Soudního dvora, v níž se zabýval konkrétním obdobím(35), v němž musí být nárok na odpotdaně uplatněn. V těchto rozhodnutích totiž Soudní dvůr vždy vycházel z toho, že příjemce plnění povinný k dani má fakturu(36).

77. Takto Soudní dvůr výslovně argumentoval v rozsudku Terra Baubedarf-Handel: „Skutečnost, že osoba povinná k dani musí provést odpotdaně za zdaňovací období, v němž je splněn jak požadavek, aby měla fakturu nebo dokument, jenž lze za fakturu považovat, tak i podmínka vzniku nároku na odpotdaně, žádným způsobem neporušuje zásadu proporcionality. Tento požadavek je totiž zaprvé v souladu s jedním z cílů šesté směrnice, jenž spočívá v zajištění výběru DPH a jeho kontrole (důkazy), zadruhé (...) úhrada za dodání zboží nebo poskytnutí služeb a tedy odvedení daně na vstupu se zpravidla neuskutečňuje před obdržení faktury“(37). V rozsudku Senatex Soudní dvůr rozhodl, že nárok na odpotdaně musí být zásadně uplatněn v období, v němž zaprvé tento nárok vznikl a v němž zadruhé osoba povinná k dani „má fakturu“.

78. Je-li ale držení faktury rozhodující pro to, v jakém období lze nárok na odpotdaně uplatnit, pak se nejedná o pouze formální, nýbrž o hmotněprávní kritérium. Z toho tedy vyplývá, že podmínkou pro odpotdaně je držení faktury.

c) *Judikatura Soudního dvora týkající se zpětného úřinku opravy neúplné nebo chybné faktury*

79. To koneckonců vyplývá také z nedávné judikatury Soudního dvora týkající se zpětného úřinku opravy faktury(38). Soudní dvůr v ní sice rozlišuje mezi hmotněprávními a formálními požadavky nároku na odpotdaně. Mezi posledně jmenované spadají náležitosti, které upravují kontrolu jeho výkonu, jakož i žádné fungování systému DPH, jako jsou povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a daňového přiznání(39). Přitom základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpotdaně DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoba povinná k dani nevyhověla určitým požadavkům formálním(40). Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny hmotněprávní požadavky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpotdaně této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit(41).

80. Judikatura Soudního dvora týkající se formálních nedostatků, které nebrání odpotdaně, se při bližším pohledu ale nikdy netýká držení faktury jako takové (resp. existence faktury), nýbrž vždy podrobností jejího obsahu(42).

81. Tato judikatura hovoří pouze o absenci *určitých* formálních požadavků, a nikoliv o absenci *všech* formálních požadavků. Z této judikatury proto nelze dovozovat, že nárok na odpotdaně může vzniknout i bez držení faktury. Soudní dvůr sám rovněž hovoří pouze o tom, že „držení

faktury s údaji stanovenými v § 226 směrnic 2006/112 představuje formální podmínku, a nikoliv včnou podmínku pro nárok na odpočet DPH“(43). To je nesporné. Splnění všech požadavků uvedených v § 226 směrnic o DPH představuje formální podmínku. Tyto podmínky, nejsou-li klíčové (viz k tomu blíže bod 93 a následující), mohou být doplněny nebo pozmeněny také později (např. podle § 219 směrnic o DPH). *Držení* faktury podle § 178 směrnic o DPH jako takové je ovšem faktický stav, a nikoliv formální podmínka(44).

82. Kromě toho Soudní dvůr z tohoto rovněž „pouze“ vyvozuje, že správce daně nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že např. faktura nesplňuje podmínky vyžadované § 226 body 6 a 7 směrnic o DPH (přesný popis množství a druh plnění a uvedení data poskytnutí plnění), pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se uplatnění tohoto práva(45). To samé platí také pro údaje obsažené v § 226 bod 3 (uvedení identifikačního čísla k DPH poskytovatele)(46) nebo v § 226 bod 2 (uvedení čísla faktury)(47). V návaznosti na to přiznal Soudní dvůr opravu (formálně nesprávné) faktury, která se již nacházela v držení příjemce plnění, zpětný úinek(48).

83. Kromě toho také Soudní dvůr v uvedené judikatuře výslovně předpokládá opravu faktury, která byla vystavena a nachází se v držení příjemce plnění(49). V obvyklém případě plnění za úplatu proto nárok na odpočet vzniká až v okamžiku, kdy jsou splněny obě podmínky (vznik daňové povinnosti poskytnutím plnění a držení faktury dokládající toto plnění).

84. Význam držení faktury také vysvětluje, proč § 66 písm. a) směrnic o DPH umožňuje členským státům stanovit, že daň vzniká nejpozději vystavením faktury. Myšleny jsou tím případy záloh, kdy je faktura poskytována již před poskytnutím plnění. V tomto případě vzniká odpočet daně co do důvodu a výše souasně s vystavením faktury příjemci plnění. Nárok na odpočet daně však zásadně nevznikne, jestliže příjemce plnění nemá fakturu.

85. Rovněž porovnání § 178 písm. a) a f) názorně ukazuje, že normotvůrce pro běžný případ nepřímého výběru (písm. a) stanovil dodatečnou podmínku, totiž držení faktury. Pro zvláštní případ přímého výběru (písm. f) – přenesení daňové povinnosti – tato podmínka práv nezbytná není(50), a není proto stanovena. Toto zákonodárné rozhodnutí by však bylo obcházeno, pokud by držení faktury bylo prohlášeno za pouhou formální a nepodstatnou náležitost.

d) **Judikatura Soudního dvora týkající se směrnic 2008/9**

86. Požadavek mít fakturu potvrzují konečně také ustanovení směrnic 2008/9. Ta na mnoha místech výslovně navazuje na existenci faktury. § 8 odst. 2 směrnic 2008/9 výslovně požaduje, aby v žádosti o vrácení daně byly uvedeny „pro každou fakturu“ určité údaje. Podle § 10 směrnic 2008/9 může členský stát vrácení daně požadovat od žadatele, aby poskytl „kopii faktury“. § 14 odst. 1 písm. a) směrnic 2008/9 hovoří o nákupech, které „byly fakturovány“. Z toho vyplývá, že nárok na odpočet daně, jejíž vrácení je požadováno, předpokládá, že příjemce plnění měl v určitou dobu k dispozici fakturu.

87. Soudní dvůr(51) proto již rozhodl, že daňová správa může žádost o vrácení daně zamítnout, nemá-li k dispozici fakturu nebo její kopii a osoba povinná k dani nesdělí požadové číslo této faktury na vyžádání daňové správy ve lhůtě stanovené směrnicí 2008/9. To by pozbývalo smyslu, pokud by faktura byla nadbytečná.

e) **Závěr**

88. Jak ze znění směrnic o DPH a směrnic 2008/9, tak i z judikatury Soudního dvora proto vyplývá, že nárok na odpočet daně, o jejíž vrácení lze požádat, předpokládá, že příjemce plnění měl v určitém okamžiku v držení fakturu. Okamžik držení této faktury pak určuje správné období, v

němž musí být odpot dan? uplatněn.

4. **Právní dopady „stornování“ faktury na správné zda?ovací období odpotu dan?**

a) **Hmotnéprávní d?sledky stornování faktury**

89. Představují-li podmínky odpotu dan? co do d?vodu (?lánek 167 sm?rnice o DPH) a co do výše (?lánek 178 sm?rnice o DPH) hmotnéprávní podmínky, pak z toho rovn?ž vyplývá, že stornování faktury je pro ur?ení správného období irelevantní, jelikož odpot dan? je nutno provést podle ?lánku 179 sm?rnice o DPH.

90. Bu? byly splněny hmotnéprávní podmínky (poskytnutí plnění a držení faktury). Pak vznikl nárok na odpot dan? v tomto okamžiku a musí být uplatněn v p?íslném zda?ovacím období. Na tom nem?že stornování faktury a vystavení nové nic změnit. Nov? vystavená faktura m?že nanejvýš odstranit p?ípadné formální nedostatky se zp?tnou ú?inností k tomuto období, jak rozhodl Soudní dv?r také již v p?ípad? opravy faktury p?i sou?asném zrušení p?vodní faktury cestou dobropisu (tím je mén?no stornování/zrušení)(52).

91. Nebo hmotnéprávní podmínky (poskytnutí plnění nebo držení faktury) nebyly splněny. Pak stornování faktury a vystavení nové představuje první vystavení faktury oprav?ující k odpotu dan?. Ta pak ur?uje správné období, v němž musí být odpot dan? uplatněn.

92. V projednávané v?ci je proto rozhodující, zda faktury poskytnuté žalobkyni v roce 2012 musí být považovány za „fakturu“ ve smyslu ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH. Posledně jmenované op?t záleží na druhu chyby, o níž se m?lo jednat, která však Soudnímu dvoru není v projednávané v?ci známa.

93. Podle mého názoru je totiž dokument fakturou ve smyslu ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH již v okamžiku, kdy jak p?íjemci plnění, tak i da?ové správ? umož?uje dozvěd?t se, za jaké plnění který poskytovatel promítl DPH v jaké výši do ceny pro kterého p?íjemce plnění. To p?edpokládá uvedení údaj? o poskytovateli, p?íjemci plnění, p?edm?tu plnění, cen? a zvláš? uvedenou DPH(53). Je-li t?chto p?t základních údaj? k dispozici, je smysl a účel faktury naplněn a odpot dan? s konečnou platností vznikl(54).

94. Neuvedení některých z ostatních údaj? stanovených v ?lánku 226 sm?rnice o DPH naproti tomu odpotu dan? nebrání, pokud jsou ještě ve správním řízení nebo v řízení p?ed soudem doplněny. Tento právní d?sledek vyplývá konec konc? rovn?ž z nov?jší judikatury Soudního dvora týkající se zp?tného ú?inku opravy faktury(55).

95. V p?ípad?, že se tedy vada týkala uvedených zásadních znak? faktury, pak odpot dan? v roce 2012 nebyl možný, jelikož v tomto ohledu nelze hovořit o faktu?e ve smyslu právních p?edpis? upravujících da? z p?ídané hodnoty. Nárok na odpot dan? by pak v plném rozsahu vznikl až s prvním držením faktury v roce 2015.

96. Pokud se vada faktur naopak týkala jednotlivých formálních náležitostí (nap?. chyb?jící datum faktury, chyb?jící říslo faktury, nesprávná adresa, nepřesný popis p?edm?tu plnění a období nebo chyb?jící da?ové říslo atd.)(56), pak odpot dan? nastal již s provedením plnění a držením faktur v roce 2012. Takovéto vady nezpochyb?ují „držení faktury“ ve smyslu ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH.

97. Názor, který naproti tomu zastává Komise a žalobkyně, že stornováním p?vodní faktury byly odstraněny její právní ú?inky, a relevantní jsou proto pouze faktury z roku 2015, m? naopak nepřesvědčí. Spíše považují za oprávněné pochybnosti týkající se jednostranného stornování

faktury, které vyjádřil předkládající soud, aťkoliv v projednávané věci zřejmě došlo ke stornování původní a vystavení nové faktury po dohodě.

98. Nárok příjemce plnění na odpot dan je tak nárokem vůči věiteli dan, který, jakmile jednou vznikl, nemže být jednostrann odstraněn tětí osobou(57). Ani žádné ustanovení směrnice o DPH nestanoví, že odpot dan příjemce plnění závisí na tom, že poskytovatel plnění je stále ještě srozměn s fakturou, kterou jednou vystavil, a tuto fakturu nestornoval. Postaěuje, že příjemce plnění v určitém okamžiku měl fakturu v držení.

99. Vzhledem k tomu, že faktická okolnost poskytnutí plnění a držení faktury není stornováním faktury dotěna, nemže mít stornování provedené poskytovatelem vliv na nárok příjemce plnění na odpot dan. Z perspektivy státu vázaného základními právy by bylo jen obtížně obhajitelné, pokud by jednou vzniklé majetkové právo soukromé osoby – podle názoru Evropského soudu pro lidská práva má být právo na odpot dan dokonce součástí základního práva na vlastnictví(58) – poskytl k volnému nakládání jinou soukromou osobou, která by toto právo mohla libovolně zničit.

b) **Procesní důsledky stornování faktury**

100. Kromě toho – což opomíjí Komise – je nutno dodržovat také určité procesněprávní implikace. Odpot dan podléhá vnitrostátním promlěcím lhětům, které jsou samy o sobě z pohledu unijního práva zásadně nezávadné(59). Rozhodnutí finančních orgánů podléhají vnitrostátním lhětům pro opravné prostředky, které jsou z pohledu unijního práva rovněž nezávadné(60). I žádost o vrácení dan podle članku 15 směrnice 2008/9 je podmíněna unijní prekluzivní lhětou, která je tím spíše jako taková z pohledu unijního práva nezávadná(61). Tyto veřejnoprávní lhěty ale nemohou být k dispozici dotěným účastníkům, mají-li plnit svůj účel (právní jistota).

101. Bylo by tomu tak ale v případě, kdy by bylo možno uplynutí lhěty, tak jako v projednávané věci lhěty stanovené člankem 15 směrnice 2008/9, obejít tím, že dojde ke stornování (zrušení) faktury a vystavení nové. Pozdější stornování a vystavení nových faktur, jako v projednávané věci, má *de facto* za následek neúčinnost nenapadeného, a tedy pravomocného zamítavého rozhodnutí rumunských finančních úřadů. Význam uvedených lhět (promlěcí lhěty, lhěty pro podání opravných prostředků, žádostí) by tak byl doveden *ad absurdum*.

102. Jak soudní dvůr již uvedl, mže být osoba povinná k dani oprávněna k provedení odpotu podle članků 180 a 182 směrnice o DPH, i když neuplatnila svůj nárok v prěběhu období, během kterého tento nárok vznikl. Podmínkou však je dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami(62). Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo.

103. Možnost uplatnit nárok na odpot dan bez jakéhokoli časového omezení je naproti tomu v rozporu se zásadou právní jistoty. Ta vyžaduje, aby danovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči danové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat(63). Bezpochyby to platí pro žádost o vrácení dan, pro kterou čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/9 výslovně stanoví okamžik, do něhož musí být žádost nejpozději podána.

104. Z tčto důvodů Soudní dvůr v rámci své judikatury týkající se oprav faktur vždy zděrazňoval, že členský stát mže odmítnout zpětný úinek opravy, pokud je tato oprava (nebo doplnění podkladů) provedena „po přjetí takového zamítavého rozhodnutí“(64). To platí rovněž v případě, kdy je – jako v projednávané věci – faktura po zamítavém rozhodnutí nejen opravena, nýbrž stornována jako celek a vystavena znovu.

5. **Závěr**

105. Závěrem lze v odpovědi na první otázku konstatovat, že se vznik nároku na odpot dan na

základ? ustanovení sm?rnice o DPH uskute?uje dv?ma úkony. Tento nárok vzniká co do d?vodu okamžikem vzniku da?ové povinnosti poskytovatele pln?ní (?lánek 167 sm?rnice o DPH), tedy zpravidla s poskytnutím pln?ní, a co do výše okamžikem držení faktury [?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH], která dokládá promítnutí DPH do ceny. Až tehdy, jsou-li spln?ny ob? podmínky, je vznik nároku na odpo?et dan? dovršen.

106. Tyto dv? podmínky ozna?ují také období, v n?mž musí být odpo?et dan? uplatn?n a od n?hož p?ípadn? za?ínají plynout lh?ty. O fakturu ve smyslu ?l. 178 odst. a) sm?rnice o DPH se jedná již v p?ípad?, že obsahuje údaje o poskytovateli pln?ní, p?íjemci pln?ní, p?edm?tu pln?ní, cen? a zvlášt? vykázané DPH. Spln?ní všech formálních náležitostí uvedených v ?látku 226 sm?rnice o DPH k tomu není nezbytné, tyto lze doplnit rovn?ž pozd?ji.

D. Ke správnému období pro vrácení dan? ve smyslu ?l. 14 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2008/9 (druhá, t?etí a ?tvrtá p?edb?žná otázka)

1. Ke druhé otázce (rozhodující období pro vrácení dan?)

107. Z výkladu k první otázce vyplývá, že úlohou p?edkládajícího soudu je vyjasnit, zda faktury v roce 2012 vyhovovaly požadavk?m nebo zda byly tak chybné, že je nelze považovat za faktury ve smyslu ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH. Z toho vyplyne správné období pro vrácení dan? ve smyslu ?l. 14 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2008/9.

108. V p?ípad?, že žalobkyn? m?la faktury ve výše uvedeném smyslu (viz bod 93) poprvé v roce 2015, pak není závadné, že pln?ní bylo poskytnuto již v roce 2012. Tato skute?nost vyplývá již ze souhry ?lánku 167 a ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH a výslovn? ji potvrzuje ?l. 14 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2008/9. Ten výslovn? hovo?í o nákupech zboží (tedy o dodání), „které byly fakturovány b?hem daného období pro vrácení dan?“. V projednávané v?ci to bylo v roce 2015.

109. Pokud m?la žalobkyn? fakturu ve výše uvedeném smyslu (viz bod 93) již v roce 2012, pak byl správným obdobím pro vrácení dan? rok 2012, v n?mž byla podána také první žádost o vrácení dan?. Tato žádost byla zamítnuta podle ?lánku 23 sm?rnice 2008/9, p?i?emž žalobkyn? (resp. její právní p?edch?dkyn?) se proti tomuto rozhodnutí neodvolala, a rozhodnutí tak nabylo právní moci. I v p?ípad?, že by toto zamítnutí m?lo být v rozporu s unijním právem, m?la být tato skute?nost vyjasn?na v ?řízení o opravném prost?edku podaném proti tomuto rozhodnutí. Nevystává proto otázka nastolená Komisí, zda finan?ní správa dodržela zbývající procesní požadavky stanovené ?lánky 20 a 21 sm?rnice 2008/9.

2. Ke t?etí otázce (ú?inky stornování)

110. Stornování (zrušení) faktury, a? po dohod? nebo jednostrann?, nemá dopady na toto pravomocné rozhodnutí nebo na již vzniklý nárok na odpo?et dan?. Posledn? jmenované vyplývá již jen z prosté skute?nosti, že jednání soukromých osob zásadn? nemohou se zp?tnou ú?inností omezovat existující práva druhých a rušit ú?innost ve?ejnoprávních lh?t (viz body 98 a následující výše).

111. N?co jiného ve výsledku platí pouze v p?ípad?, že se nejedná o stornování (zrušení) faktury, jelikož faktury vystavené v roce 2015 je nutno považovat za první faktury.

3. Ke ?tvrté otázce (nezbytnost faktury pro vrácení dan?)

112. ?tvrtá otázka p?edkládajícího soudu je pon?kud obtížn?ji srozumitelná.

113. Je-li touto otázkou myšleno, že vnitrostátní právo váže období pro vrácení dan? pouze na vznik da?ové povinnosti podle ?lánku 167 sm?rnice o DPH (zpravidla poskytnutí pln?ní, viz bod

63), pak tomu unijní právo brání. Jak již bylo uvedeno, stanoví ?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH požadavek mít fakturu, z níž vyplývá zatížení daní z p?ídané hodnoty, které má být vyrovnáno prost?ednictvím odp?tu dan?.

114. Je-li touto otázkou mín?no, že podle vnitrostátního práva bylo období pro vrácení dan? stanoveno již držením faktur vystavených v roce 2012 a tyto faktury nespl?ovaly všechny požadavky stanovené v ?lánku 226 sm?rnice o DPH, pak se tato otázka zjevn? zakládá na p?edpokladu, že správná faktura, která oprav?uje ke vzniku odp?tu dan? v ur?ité výši, je pouze taková faktura, která obsahuje všechny údaje stanovené v ?lánku 226 sm?rnice o DPH.

115. Tomu však brání judikatura Soudního dvora týkající se zp?tného ú?inku opravy faktury, jak již bylo uvedeno výše (body 89 a následující). Posta?uje proto, pokud faktura poskytuje p?íjemci pln?ní a finan?ní správ? údaje o tom, za jaké pln?ní který poskytovatel promítl da? z p?ídané hodnoty v jaké výši do ceny ú?tované p?íjemci pln?ní. Jakmile p?íjemce pln?ní má takovou fakturu, vznikl odp?et dan? také co do výše. P?ípadné chybné formality lze pak se zp?tným ú?inkem opravit ještě v probíhajícím ?ízení, nejsou-li finan?ní správ? již beztak známy(65).

VI. Záv?ry

116. Navrhuji proto, aby Soudní dv?r odpov?d?l na p?edb?žné otázky položené Tribunalul Bucure?ti (Zemský soud v Bukurešti) takto:

„1) Sm?rnici o DPH je nutno vykládat tak, že odp?et dan? podle ?l. 168 písm. a) sm?rnice o DPH vzniká co do d?vodu již se vznikem da?ové povinnosti (?lánek 167 sm?rnice o DPH) a co do výše až s držením faktury [?l. 178 písm. a) sm?rnice o DPH]. Spln?ním obou podmínek je ur?eno období, v n?mž musí být odp?et dan? uplatn?n. Faktura, která je k tomu nezbytná, nemusí spl?ovat všechny formální náležitosti uvedené v ?lánku 226 sm?rnice o DPH. Sm?rnice o DPH však nestanoví odp?et dan? bez držení faktury.

2) Správné období pro vrácení dan? ve smyslu ?l. 14 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2008/9 je to, v n?mž osoba povinná k dani m?la takovou fakturu. Je na p?edkládajícím soudu, aby vyjasnil, kdy tomu tak v p?ípad? žalobkyn? bylo.

3) Stornování (zrušení) faktury, a? po dohod? nebo jednostrann?, nemá na již vzniklý nárok na odp?et dan? a na období, v n?mž musí být tento nárok uplatn?n, žádný ú?inek.

4) Unijní právo brání vnitrostátním právním úpravám, které vážou období pro vrácení dan? ve smyslu ?l. 14 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2008/9 pouze na vznik da?ové povinnosti podle ?lánku 167 sm?rnice o DPH. Nezbytné je rovn?ž držení faktury, z níž vyplývá zatížení daní z p?ídané hodnoty, aniž tato faktura musí spl?ovat všechny formální náležitosti uvedené v ?lánku 226 sm?rnice o DPH.“

1 P?vodní jazyk: n?m?ina.

2— Sm?rnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1), ve zn?ní platném pro sporný rok (2015).

3— Sm?rnice Rady ze dne 12. února 2008 (Ú?. v?st. 2008, L 44, s. 23), ve zn?ní platném pro sporný rok (2015).

4— Ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce bohužel není zjevné, ?eho konkrétn? se nesoulad týkal a jaké chyby faktury vykazovaly.

5— Rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17,

EU:C:2018:249, bod 41), ze dne 25. října 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, bod 27), a ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 19).

6– Rozsudky ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 19), a ze dne 13. března 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, bod 40).

7– Rozsudky ze dne 11. března 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, bod 51), a ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 35).

8– V tomto smyslu rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 34).

9– V tomto smyslu rozsudky ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 36), ze dne 11. března 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, bod 52), ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 36), v tomto smyslu viz již rozsudek ze dne 25. října 2012, Daimler (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 41).

10– Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

11– Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

12– Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Vdan (C-664/16, EU:C:2018:933).

13– Rozsudek ze dne 21. března 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, body 33 a 34), viz také rozsudky ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 39).

14– Rozsudky ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 46), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Nemecko (vrácení daní z prodané hodnoty – faktury) (C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 79), ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 36), a ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 39).

15– Rozsudky ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Nemecko (vrácení daní z prodané hodnoty – faktury) (C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 80), ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41), ze dne 28. března 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42), ze dne 9. března 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58), ze dne 30. září 2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39), ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/04 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

16– Rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 48), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Nemecko (vrácení daní z prodané hodnoty – faktury) (C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 81), rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 42 a zde citovaná judikatura).

17– Viz rozsudky ze dne 10. dubna 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, bod 40), ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69), ze dne 7. listopadu 2013, Tulic? a Plavošin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a ze dne 24. října 1996,

Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, bod 19).

18– Takto rovněž stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, bod 60).

19– Soudní dvůr hovoří v rozsudku ze dne 13. března 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, bod 43), o výkladové zásadě.

20– Rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

21– Rozsudky ze dne 13. března 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, bod 41), ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, bod 51), ze dne 21. dubna 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a moje stanovisko ve věci Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

22– Takto již v mém stanovisku ve věci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, bod 44 násl).

23– Stejně tak stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, bod 64).

24– Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, bod 35).

25– Rozsudky ze dne 15. listopadu 2017, Geissel a Butin (C?374/16 a C?375/16, EU:C:2017:867, bod 41), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, bod 27), viz také moje stanovisko ve věci Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, body 30, 32 a 46).

26– Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).

27– Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).

28– Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

29– Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43).

30– Rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C?95/07 a C?96/07, EU:C:2008:267, bod 43), rovněž rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, body 33 a násl.).

31– Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933).

32– Viz pouze řadu odkáz v N?mecku v této souvislosti: Hartman, T., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, NWB 2019, 316; Huschens, F., „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?“, UVR 2019, 45; Höink, C./Hudasch, C., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, BB 2019, 542; Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?“, StBp 2019, 85; Schumann, M. F., „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, DStR 2019, 1191; Weimann, R., „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung“, AStW 2019, 285; Zaumseil,

P., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, UR 2019, 289.

33– Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, bod 44 „p?edložit objektivní d?kazy“, bod 45 „d?kazy“, bod 47 „d?kazy“, a bod 48 „prokázat“).

34– Zcela správn? v tomto ohledu rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, bod 45 – odhad nem?že takovéto d?kazy nahradit).

35– To se týkalo nap?. rozsudk? ze dne 15. září 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), a ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268).

36– Stejn? tak stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve v?ci Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, bod 58), viz také moje stanovisko ve v?ci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, bod 65 a další).

37– Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, bod 37).

38– Pat?í sem nap?. rozsudky ze dne 15. září 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), a rozsudek ze dne 8. kv?tna 2013, Petroma Transports a další (C?271/12, EU:C:2013:297).

39– Rozsudek ze dne 28. ?ervence 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), bod 47), v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, bod 41 a 42 a zde citovaná judikatura).

40– Rozsudky ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, bod 47), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. N?mecko (vrácení dan? z p?idané hodnoty – faktury) (C?371/19, nezve?ejný, EU:C:2020:936, bod 80), ze dne 19. ?íjna 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, bod 41), ze dne 28. ?ervence 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, bod 45), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, bod 42), ze dne 9. ?ervence 2015, Salomie a Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, bod 58), ze dne 30. září 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, bod 39), ze dne 21. ?íjna 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a ze dne 8. kv?tna 2008, Ecotrade (C?95/04 a C?96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

41– Rozsudky ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, bod 42), ze dne 9. ?ervence 2015, Salomie a Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, bod 58 a 59), v tomto smyslu viz také rozsudky ze dne 1. b?ezna 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, bod 43), avšak s odkazem na p?enesení da?ové povinnosti, a ze dne 21. ?íjna 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, bod 42), také v p?ípád? p?enesení da?ové povinnosti.

42– Takto výslovn? rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 39 a násl.). Rovn?ž rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, bod 35 a 49), se týkal faktury, jejíž existence byla nesporná, údaje v ní obsažené však byly z?ásti nepřesné. I rozsudek ze dne 15. ?ervence 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, bod 45), zmí?uje existenci p?vodní faktury.

43– Rozsudky ze dne 15. listopadu 2017, Geissel a Butin (C?374/16 a C?375/16, EU:C:2017:867, bod 40), a ze dne 15. září 2016, Senatex [C?518/14, EU:C:2016:691, bod 38 a

podobný v bodě 29 („držením faktury vystavené v souladu s článkem 226 této směrnice“)]. Podobný rovněž rozsudky ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 42), a ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 47).

44– Zdá se, že z toho vychází rovněž Soudní dvůr (rozsudek ze dne 30. září 2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 45), hovoří-li o tom, že článek 178 směrnice o DPH brání uložení dalších formálních požadavků. Pak nelze samotný článek 178 směrnice o DPH prezentovat jako pouhou formalitu. Rovněž rozsudky ze dne 12. dubna 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 43), a ze dne 21. března 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 50), vyjasňují, že až s držením faktury, z níž vyplývá zatížení daní z přidané hodnoty, jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění odpočtu daní.

45– Rozsudek ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43).

46– Rozsudek ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 40 a násl.).

47– Rozsudek ze dne 15. července 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), podobný rovněž rozsudek ze dne 17. prosince 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 53 a 57).

48– Viz rozsudky ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), a rozsudek ze dne 8. května 2013, *Petroma Transports a další* (C-271/12, EU:C:2013:297).

49– V rozsudku ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 39), se Soudní dvůr výslovně vymezuje od rozsudku ze dne 29. dubna 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 38), přičemž poukazuje na to, že v této věci neexistovala faktura, zatímco v rozhodnutí *Senatex* byla k dispozici faktura, která byla zaplacená včetně DPH. Také v rozsudku ze dne 8. května 2013, *Petroma Transports a další*, C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34 a násl.) se jednalo o opravu převodní faktury.

50– Výslovně potvrzeno rozsudkem ze dne 1. dubna 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, body 47 a 51). V tomto případě totiž faktura nemá funkci prostředku přenášejího zatížení daní z přidané hodnoty (k tomu podrobně výše body 61 a násl.), jelikož poskytovatel ji nedluží, a nemusí ji tedy promítnout do ceny.

51– Rozsudek ze dne 17. prosince 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 57).

52– Rozsudek ze dne 15. července 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), také *Bundesfinanzhof* (Spolkový finanční soud) v Německu, rozsudek ze dne 22. ledna 2020 – XI R 10/17, *BStBl. II* 2020, 601, bod 18 se odvolává na judikaturu Soudního dvora.

53– V tomto smyslu rovněž *Bundesfinanzhof* (Spolkový finanční soud). Viz rozsudky ze dne 12. března 2020 – V R 48/17, *BStBl. II* 2020, 604 bod 23, ze dne 22. ledna 2020 – XI R 10/17, *BStBl. II* 2020, 601 bod 17; a ze dne 20. října 2016 – V R 26/15, *BStBl. II* 2020, 593 bod 19.

54– Ohledn? krit?ria „zvláš? uvedená DPH“ to vyplývá již z rozhodnutí Soudního dvora v rozsudcích Volkswagen a Biosafe, v nichž existovaly faktury, na nichž nebyla uvedena DPH, a nebylo tak možno uplatnit odpo?et dan? v p?íslušné výši. Viz rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43), a ze dne 21. b?ezna 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

55– Pat?í sem nap?. rozsudky ze dne 15. zá?í 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), ze dne 15. zá?í 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), a rozsudek ze dne 8. kv?tna 2013, Petroma Transports a další (C?271/12, EU:C:2013:297).

56– Viz k ?l. 226 body 6 a 7 sm?rnice o DPH rozsudek ze dne 15. zá?í 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), viz k ?l. 226 bodu 1 rozsudek ze dne 15. ?ervence 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441), viz k ?l. 226 bodu 3 rozsudek ze dne 15. zá?í 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).

57– Takto výslovn? rozsudek ze dne 21. zá?í 2017, SMS Group (C?441/16, EU:C:2017:712, bod 55 – jednou vzniklý nárok na odpo?et dan? z?stane zachován, nejedná-li se o da?ový únik ?i zneužití).

58– ESLP, rozsudek ze dne 22. ledna 2009, „Bulves“ AD v. Bulharsko (bod 3991/03), bod 53 a násl.

59– V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, bod 37) ze dne 21. b?ezna 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, bod 47), ze dne 28. ?ervence 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, body 34 a 35), ze dne 12. ?ervence 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, bod 64), ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, bod 17), a ze dne 8. kv?tna 2008, Ecotrade (C?95/04 a C?96/07, EU:C:2008:267, body 45 a 46).

60– Soudní dv?r v rozsudku ze dne 14. února 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, body 43 a 44), vychází bez dalšího z toho, že možnost podat v p?ím??ené lh?t? proti rozhodnutí opravný prost?edek, je posta?ující. Takto výslovn? rozsudek ze dne 14. ?ervna 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, bod 42 a citovaná judikatura).

61– Rozsudek ze dne 21. ?ervna 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, body 33 a 34), viz také rozsudek ze dne 2. kv?tna 2019, Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, bod 39).

62– Rozsudky ze dne 21. b?ezna 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, bod 45), ze dne 28. ?ervence 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, bod 32), a ze dne 6. února 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, bod 46).

63– Rozsudky ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, bod 36), ze dne 14. února 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, bod 41) ze dne 21. b?ezna 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, bod 46), ze dne 28. ?ervence 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, bod 33), ze dne 21. ?ervna 2012, Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, bod 29), ze dne 12. ?ervence 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, bod 48), ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, bod 16), a ze dne 8. kv?tna 2008, Ecotrade (C?95/04 a C?96/07, EU:C:2008:267, bod 44).

64– Rozsudky ze dne 14. února 2019, Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, bod 33), ze dne 8. kv?tna 2013, Petroma Transports a další (C?271/12, EU:C:2013:297, bod 36), a ze dne 15.

řervence 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45).

65— V tomto smyslu výslovně: rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).