

Vec C-9/20

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

10. január 2020

Vnútroštátny súd:

Finanzgericht Hamburg

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

10. december 2019

Žalobca:

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

Žalovaný:

Finanzamt Hamburg-Oberalster

PRACOVNÝ DOKUMENT

Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg, Nemecko)

uznesenie

vo veci

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (pozemkové spoločenstvo
Kollaustraße 136)

[*omissis*] Hamburg

– žalobcu –

[*omissis*]

proti

Finanzamt Hamburg-Oberalster (Finančný úrad Hamburg-Oberalster, Nemecko)

[*omissis*]

– žalovanému –

týkajúcej sa dane z obratu za roky 2013 až 2015
preddavkov na daň z obratu na rok 2016

Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg) [*omissis*] 10. decembra 2019
[*omissis*]

rozhodol:

I. Súdnemu dvoru Európskej únie sa podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Bráni článok 167 smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej právo na odpočítanie dane vzniká už v okamihu uskutočnenia transakcie aj vtedy, keď daňová povinnosť dodávateľa alebo poskytovateľa podľa vnútroštátneho práva vzniká až prijatím odplaty a táto odplata ešte nebola zaplatená?

2. V prípade, ak bude odpoveď na prvú otázku záporná, bráni článok 167 smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej právo na odpočítanie dane nemožno uplatniť za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola odplata zaplatená, ak daňová povinnosť dodávateľa alebo poskytovateľa

vzniká až prijatím odplaty, plnenie bolo poskytnuté už v skoršom zdaňovacom období a uplatnenie nároku na odpočítanie dane za toto skoršie zdaňovacie obdobie podľa vnútroštátneho práva už nie je možné z dôvodu premlčania?

II. Konanie sa prerušuje do vyhlásenia rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie.

POUČENIE O OPRAVNOM PROSTRIEDKU

[omissis]

A. Skutkové okolnosti a predmet sporu

- 1 Medzi účastníkmi konania je sporné, či nárok príjemcu plnenia na odpočítanie dane podľa § 15 ods. 1 prvej vety bodu 1 nemeckého Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) vzniká už uskutočnením plnenia, alebo až zaplatením odplaty, ak poskytovateľ plnenia vypočíta daň z obratu podľa prijatej odplaty (takzvaný daňovník s režimom zdanenia podľa prijatej odplaty).
- 2 Žalobca, spoločnosť založená podľa predpisov občianskeho práva, dosiahol v sporných rokoch obraty z prenájmu pozemku využívaného na podnikateľské účely. Samotný žalobca si tento pozemok prenajímal. Tak žalobca, ako aj jeho prenajímateľka sa účinne vzdali daňového oslobodenia pre také obraty z prenájmu, a preto sa rozhodli pre uplatnenie dane z obratu. Finančná správa obom subjektom podľa § 20 UStG dovolila, aby nepočítali daň podľa dohodnutej odplaty, ale podľa prijatej odplaty. Vďaka nájomnej zmluve disponoval žalobca riadnou trvalou faktúrou.
- 3 Od roku 2004 bola splatnosť platieb nájomného, ktoré mal uhrádzať žalobca, čiastočne odložená. To malo za následok, že žalobca v sporných rokoch 2013 až 2016 uhradil platby za prenechanie pozemku v rokoch 2009 až 2012. Tieto platby možno konkrétne priradiť takto:

2013:	22 382,00 €	za nájomné obdobie 2009
	<u>16 898,00 €</u>	za nájomné obdobie 2010
	39 280,00 €	
2014:	14 075,98 €	za nájomné obdobie 2010
	<u>25 204,02 €</u>	za nájomné obdobie 2011
	39 280,00 €	
2015:	5 769,30 €	za nájomné obdobie 2011
	<u>1 370,70 €</u>	za nájomné obdobie 2012
	7 140,00 €	
2016:	<u>7 140,0 €</u>	za nájomné obdobie 2012
	7 140,0 €	

- 4 Okrem toho prenajímateľka žalobcovi v roku 2016 odpustila zvyšný dlh vo výške 22 462,62 eura.

- 5 V uvedených platbách bola vždy zahrnutá 19 %-ná daň z obratu. Žalobca si uplatnil svoj nárok na odpočítanie dane – bez ohľadu na nájomné obdobie, pre ktoré boli platby určené – vždy v zdaňovacom období, resp. kalendárnom roku, v ktorom sa platba uskutočnila.
- 6 V rámci miestnej kontroly týkajúcej sa dane z obratu bol tento postup spochybnený. Kontrolórka zastávala názor, že nárok na odpočítanie dane vznikol už uskutočnením transakcie – v tomto prípade mesačného prenechania pozemku – , a preto sa mal uplatniť vždy za príslušné obdobie. Následne boli 15. júna 2017 vydané príslušné rozhodnutia o vyrubení dane z obratu za roky 2011 až 2015, ako aj príslušné rozhodnutia o vyrubení preddavkov na daň z obratu na rok 2016. V týchto rozhodnutiach už daň na vstupe nebola vypočítaná na základe platieb uskutočnených v každom roku, ale na základe nájomného dohodnutého na každý rok. Z toho vyplynuli pre sporné roky nasledujúce daňové dôsledky:
- 2013: nižšia daň na vstupe, resp. daňový nedoplatok vo výške 6 271,60 eura
 - 2014: nižšia daň na vstupe, resp. daňový nedoplatok vo výške 6 271,60 eura
 - 2015: nižšia daň na vstupe, resp. daňový nedoplatok vo výške 1 140,00 eura
 - 2016: nižšia daň na vstupe, resp. daňový nedoplatok vo výške 4 726,47 eura
- 7 Za roky 2011 a 2012 bola vyrubená o 2 759,79 eura, resp. 2 665,32 eura nižšia daň, lebo nedoplatky nájomného, ktoré vznikli v týchto rokoch, boli vždy vyššie než platby uhradené za predchádzajúce roky. Rozhodnutia týkajúce sa rokov 2011 a 2012 preto nie sú predmetom konania.
- 8 Rozhodnutia týkajúce sa rokov predchádzajúcich roku 2011 neboli zmenené, lebo v súvislosti s týmito rokmi už došlo k premlčaniu vyrubenia dane. Tieto rozhodnutia tiež nie sú predmetom konania. V konečnom dôsledku to spôsobuje, že daň z obratu, ktorá bola zahrnutá v platbách nájomného z rokov 2013 a 2014 za nájomné obdobia 2009 a 2010, nebola zohľadnená u žalobcu formou odpočítania dane. V rokoch 2009 a 2010 žalobca neuplatnil toto odpočítanie dane. Pokiaľ ide o roky 2013 a 2014, žalovaný túto daň neuznáva, lebo nárok na odpočítanie dane vznikol už v roku 2009, resp. v roku 2010 a táto daň sa mala uplatniť už vtedy.
- 9 Proti rozhodnutiam z 15. júna 2017 o vyrubení dane z obratu, resp. preddavkov na daň z obratu za roky 2013 až 2016 podal žalobca 3. júla 2017 námietky. Tieto námietky boli 8. novembra 2017 zamietnuté. Následne podal žalobca 28. novembra 2017 žalobu.
- 10 Žalobca tvrdí, že napadnuté rozhodnutia boli v rozpore so smernicou 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“). Podľa tejto smernice názor žalovaného, že právo na odpočítanie dane vzniká vždy už uskutočnením transakcie, nie je správny. Ak poskytovateľ plnenia vypočíta svoju daň podľa prijatej odplaty, nárok príjemcu plnenia na odpočítanie dane naopak vzniká až vtedy, keď príjemca plnenia zaplatil

odplatu. Žalobca preto správne uplatnil svoj nárok na odpočítanie dane vždy až v roku platby.

B. Relevantné právne predpisy

I. Vnútroštátne právo

- 11 Relevantné ustanovenia nemeckého Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) znejú takto:

§ 13 Vznik daňovej povinnosti

(1) Daňová povinnosť vzniká

1.

pri dodaniach a iných plneniach

a)

pri výpočte dane podľa dohodnutej odplaty (§ 16 ods. 1 prvá veta) uplynutím zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa uskutočnili všetky plnenia. Platí to aj pre čiastočné plnenia. O čiastočné plnenia ide, keď sa odplata za určité časti plnenia, ktoré z hospodárskeho hľadiska možno rozdeliť, dohodne samostatne. Keď sa odplata alebo časť z nej vyberie skôr, ako sa uskutoční plnenie alebo jeho časť, daňová povinnosť vzniká v tejto súvislosti uplynutím zdaňovacieho obdobia, počas ktorého bola prijatá odplata alebo jej časť,

b)

pri výpočte dane podľa prijatej odplaty (§ 20) uplynutím zdaňovacieho obdobia, v ktorom bola odmena prijatá,...

§ 15 Odpočítanie sumy zodpovedajúcej dani na vstupe

(1) Podnikateľ je oprávnený odpočítať tieto sumy zodpovedajúce dani na vstupe:

1.

zo zákona splatnú daň za dodania a iné plnenia, ktoré na jeho podnikateľské účely uskutočnil iný podnikateľ. Podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie dane je, že podnikateľ disponuje faktúrou vystavenou podľa § 14 a § 14a. ...

§ 16 Výpočet dane, zdaňovacie obdobie a individuálne zdanenie

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

(2) Od dane vypočítanej podľa odseku 1 treba odpočítať sumy dane na vstupe, ktoré spadajú do zdaňovacieho obdobia, ktoré možno odpočítať podľa § 15. ...

§ 20 Výpočet dane podľa prijatej odplaty

Finančný úrad môže na žiadosť povoliť, aby podnikateľ,

1.

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

2.

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

3.

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

daň nepočítal podľa dohodnutej odplaty (§16 ods. 1 prvá veta), ale podľa prijatej odplaty. ...

II. Právo Únie

12 Podľa názoru vnútroštátneho súdu sú pre prejednávaný prípad relevantné nasledujúce ustanovenia smernice o DPH:

Článok 63

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

Článok 66

Odchyľne od článkov 63, 64 a 65 môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká v jednom z nasledovných okamihov:

...

b) najneskôr v deň prijatia platby,

...

Článok 167

Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

Článok 167a

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

...

Článok 179

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

...

Článok 180

Členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu vykonať odpočítanie dane, ktoré nevykonala v súlade s článkami 178 a 179.

Článok 226

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

...

7a. označenie „DPH sa uplatňuje na základe platieb“, ak daňová povinnosť vzniká v čase prijatia platby v súlade s článkom 66 písm. b) a právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná;

...

C. Odôvodnenie prejudiciálnych otázok

I. Prvá prejudiciálna otázka

- 13 Prvou otázkou sa má objasniť, či právo na odpočítanie dane podľa článku 167 smernice o DPH bez výnimky vždy vzniká až vtedy, keď vznikne daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, alebo či sa členské štáty –

ako sa domnieva žalovaný – môžu odchyliť od tejto zásady, ak vo vnútroštátnom práve bola využitá voliteľná úprava podľa článku 66 písm. b) smernice o DPH a daňová povinnosť poskytovateľa plnenia podľa vnútroštátneho práva preto vzniká až v okamihu prijatia odplaty.

1. Právne posúdenie podľa vnútroštátneho práva

- 14 Podľa vnútroštátneho práva sa názor žalovaného javí správny. Podľa § 15 ods. 1 prvej vety bodu 1 UStG právo na odpočítanie dane vzniká, keď sa uskutočnilo dodanie alebo iné plnenie.
- 15 V tejto súvislosti je irelevantné, kedy vznikne daňová povinnosť poskytovateľa plnenia. Nezáleží najmä na tom, či poskytovateľ plnenia vypočíta daň z obratu v súlade s § 16 ods. 1 prvou vetou UStG podľa dohodnutej odplaty (daňovník s režimom zdanenia podľa dohodnutej odplaty), alebo či ju vypočíta v súlade s § 20 UStG podľa prijatej odplaty (daňovník s režimom zdanenia podľa prijatej odplaty). Je pravda, že daňová povinnosť poskytovateľa plnenia v prípadoch uvedených v § 20 UStG (daňovník s režimom zdanenia podľa prijatej odplaty) podľa § 13 ods. 1 písm. b) UStG vzniká až vtedy, keď poskytovateľ plnenia prijme odplatu. Ustanovenie § 20 UStG však nemá nijaký vplyv na okamih odpočítania dane príjemcu plnenia [*omissis*].
- 16 Na tom nič nemení skutočnosť, že právo na odpočítanie dane podľa § 15 ods. 1 prvej vety bodu 1 UStG sa vzťahuje len na „zo zákona splatnú daň“. Z tejto skutočnosti nevyplýva, že predpokladom nároku na odpočítanie dane je, že už vznikla daňová povinnosť poskytovateľa plnenia. Tento znak v podstate spresňuje, že musí existovať transakcia, ktorá je zdaniteľná a podlieha dani podľa UStG, a nesprávne priznaná daň nezakladá právo na odpočítanie dane [*omissis*].
- 17 Pre odpočítanie dane príjemcu plnenia je tiež irelevantné, či sám odvádza daň podľa dohodnutej alebo podľa prijatej odplaty. Nemecký zákonodarca nevyužil možnosť stanoviť, že odpočítanie dane v prípade daňovníkov s režimom zdanenia podľa prijatej odplaty závisí od zaplatenia odplaty, upravenú v článku 167a smernice o DPH.
- 18 Podľa vnútroštátneho práva teda nárok príjemcu plnenia na odpočítanie dane vzniká už uskutočnením transakcie aj vtedy, keď je poskytovateľ plnenia daňovníkom s režimom zdanenia podľa prijatej odplaty a ešte neprijal odplatu. Príjemca plnenia vtedy získa nárok na odpočítanie dane, aj keď poskytovateľ plnenia ešte nie je povinný odvieť zodpovedajúcu daň z obratu.

2. Pochybnosti o výklade práva Únie

- 19 Z článku 167 smernice o DPH by mohlo vyplývať odlišné posúdenie. Podľa tohto ustanovenia vzniká nárok príjemcu plnenia na odpočítanie dane až vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

- 20 a) Podľa článku 66 písm. b) smernice o DPH môžu členské štáty stanoviť, že daňová povinnosť určitých zdaniteľných osôb vzniká až prijatím odplaty. Túto možnosť využil vnútroštátny zákonodarcia v § 13 ods. 1 písm. b) UStG. Aj v týchto prípadoch však nárok na odpočítanie dane podľa vnútroštátneho práva vzniká už vtedy, keď sa uskutočnilo dodanie alebo iné plnenie. Pri striktnom uplatnení je preto vnútroštátne právo v rozpore s článkom 167 smernice o DPH, keďže sa ruší súvislosť medzi daňovou povinnosťou a nárokom na odpočítanie dane, upravená v článku 167 smernice o DPH [omissis]. Súdny dvor sa k tejto otázke podľa všetkého ešte nevyjadril (táto otázka zostala v rozsudku Súdneho dvora zo 16. mája 2013, C-169/12, bod 33 a nasl., nevyriešená).
- 21 V prospech jednotného uplatňovania článku 167 smernice o DPH by popri jednoznačnom znení tohto ustanovenia mohol svedčiť aj nový článok 226 bod 7a smernice o DPH, ktorý bol doplnený smernicou 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o pravidlá fakturácie (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1 – tzv. smernica o fakturácii). Podľa tohto ustanovenia musí faktúra obsahovať údaj „DPH sa uplatňuje na základe platieb“, ak sa vznik daňovej povinnosti riadi článkom 66 písm. b) smernice o DPH a právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Prostredníctvom tohto doplňujúceho údaj na faktúre je príjemca informovaný o tom, že poskytovateľ plnenia odvádza daň podľa prijatej odplaty, a môže z toho vyvodit' príslušné dôsledky so zreteľom na odpočítanie dane. V literatúre sa objavuje názor, že z článku 226 bodu 7a smernice o DPH vyplýva, že súvislosť medzi daňovou povinnosťou a nárokom na odpočítanie dane, ktorá je upravená v článku 167 smernice o DPH, je v súčasnosti už povinná [omissis].
- 22 Smernica 2010/45/EÚ sa mala prebrať do vnútroštátneho práva do 31. decembra 2012, avšak nemecký zákonodarcia neprebral článok 226 bod 7a smernice o DPH. V kontexte vnútroštátneho právneho stavu sa to javí správne; podľa tohto právneho stavu príjemca faktúry nepotrebuje informáciu, či vystaviteľ faktúry odvádza daň podľa prijatej odplaty, keďže to nemá vplyv na odpočítanie dane.
- 23 b) Právny stav podľa vnútroštátneho práva je však zlučiteľný s článkom 167 smernice o DPH, ak článok 167 smernice o DPH nepredstavuje povinnú požiadavku, ale len „vedúcu myšlienku“ [omissis].
- 24 Záver, že článok 167 smernice o DPH je len vedúcou myšlienkou, by mohol vyplývať z vyhlásenia Rady a Komisie k článku 17 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. 09/001, s. 23) [omissis] zapísaného do zápisnice. Článok 17 ods. 1 smernice 77/388/EHS je ustanovením, ktoré predchádzalo článku 167 smernice o DPH a bolo sformulované rovnako. Podľa tohto vyhlásenia zapísaného do zápisnice sa môžu členské štáty odchýliť od zásady stanovenej v článku 17 ods. 1 smernice, ak dodávateľ alebo poskytovateľ služieb odvádza daň na základe svojich príjmov [omissis].

- 25 Zdá sa však sporné, či toto vyhlásenie zapísané do zápisnice možno použiť pri výklade smernice o DPH. Je pravda, že vyhlásenia zapísané do zápisnice v zásade možno použiť pri výklade právnych aktov Európskej únie (pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora z 19. júna 2008, C-319/06, bod 32). Podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie to však neplatí, keď obsah vyhlásenia zapísaného do zápisnice nebol vyjadrený v znení sporného právneho predpisu (rozsudky Súdneho dvora z 23. februára 1988, 429/85, bod 9; z 26. februára 1991, C-292/89, bod 18; z 29. mája 1997, C- 329/95, bod 23, a z 3. decembra 1998, C-368/96, bod 26).
- 26 Záleží teda na tom, či bol obsah vyhlásenia zapísaného do zápisnice vyjadrený v ustanoveniach smernice o DPH. Znenie článku 167 smernice o DPH nestanovuje obmedzenie, aké vyplýva z vyhlásenia zapísaného do zápisnice. Je však možné, že vyhlásenie zapísané do zápisnice bolo vyjadrené v novom ustanovení článku 226 bodu 7a smernice o DPH. Uplatniteľnosť tohto ustanovenia podľa jeho znenia totiž závisí od dvoch podmienok. Po prvé daňová povinnosť musí vzniknúť v čase prijatia platby v súlade s článkom 66 písm. b) smernice o DPH. Po druhé právo odpočítať daň musí vzniknúť vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Druhá podmienka je teda opakovaním znenia článku 167 smernice o DPH. Ak by sa mal článok 167 smernice o DPH uplatniť striktno a bez výnimky, táto druhá podmienka by bola úplne nadbytočná. Z článku 167 smernice o DPH a článku 226 bodu 7a smernice o DPH vo vzájomnej súvislosti teda vyplývajú systémové dôvody, ktoré svedčia v prospech záveru, že článok 167 smernice o DPH nepredstavuje striktnú požiadavku, ale vedúcu myšlienku, od ktorej sa členské štáty môžu odchýliť.

3. Relevantnosť pre rozhodnutie

- 27 Prejudiciálna otázka je relevantná pre rozhodnutie vo veci. [*omissis*] [bližšie informácie]

II. Druhá prejudiciálna otázka

- 28 Druhá otázka sa kladie len pre prípad, že členské štáty sa môžu vyššie opísaným spôsobom odchýliť od úpravy obsiahnutej v článku 167 smernice o DPH. Jej účelom je objasniť, či podnikateľ v týchto prípadoch za každých okolností môže uplatniť právo na odpočítanie dane aj v zdaňovacom období, v ktorom by pri striktnom dodržaní článku 167 smernice o DPH vzniklo právo na odpočítanie dane, ak uplatnenie v skoršom zdaňovacom období určenom podľa vnútroštátneho práva už nie je možné.

1. Právne posúdenie podľa vnútroštátneho práva

- 29 Ak podnikateľ nevykonal odpočítanie dane, podľa vnútroštátneho práva nie je možné uplatniť právo na odpočítanie dane za neskoršie zdaňovacie obdobie. Ak

uplatnenie odpočítania dane – tak ako v prejednávanom prípade z dôvodu, že došlo k premlčaniu vyrubenia dane – so spätnou účinnosťou už nie je možné, toto právo už nemožno vykonať.

- 30 Podľa § 16 ods. 2 prvej vety UStG sa sumy dane zodpovedajúce dani na vstupe musia odpočítať v zdaňovacom období, do ktorého spadajú. Podľa tohto ustanovenia sa sumy zodpovedajúce dani na vstupe majú odpočítať v zdaňovacom období, v ktorom sú splnené podmienky nároku [omissis]. V neskoršom zdaňovacom období už nemožno vykonať odpočítanie dane [omissis]. Ak podnikateľ nevykoná odpočítanie dane v určenom zdaňovacom období, môže dodatočne vykonať odpočítanie dane len vtedy, keď daň vyrubenú za toto zdaňovacie obdobie ešte možno zmeniť [omissis]. Zmena vyrubenej dane však v každom prípade už nie je prípustná vtedy, keď už došlo k premlčaniu vyrubenia dane za toto obdobie.

2. Pochybnosti o výklade práva Únie

- 31 Článok 167 smernice o DPH by mohol vyžadovať odlišné posúdenie v prípadoch, v ktorých vnútroštátne právo odchyľne od článku 167 smernice o DPH presúva okamih vzniku práva na odpočítanie dane do skoršieho zdaňovacieho obdobia, nárok v tomto zdaňovacom období nebol uplatnený a dodatočné uplatnenie – tak ako za okolností prejednávaného prípadu – je podľa vnútroštátneho práva vylúčené.
- 32 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je právo na odpočítanie dane základnou zásadou spoločného systému DPH, prostredníctvom ktorej sa má zaručiť neutralita DPH. Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (rozsudky Súdneho dvora z 15. septembra 2016, C-516/14, bod 37 a nasl.; z 21. marca 2018, C-533/16, bod 37 a nasl., a z 21. novembra 2018, C-664/16, bod 37 a nasl.).
- 33 Podľa článku 179 smernice o DPH sa právo na odpočítanie dane aj podľa práva Únie v zásade má vykonať za zdaňovacie obdobie, v ktorom vzniklo (rozsudok Súdneho dvora z 8. mája 2008, C-95/07, bod 40 a nasl.). Členské štáty síce podľa článku 180 smernice o DPH môžu povoliť odpočítanie dane, ktoré sa nevykonalo podľa článku 179 smernice o DPH, no nemecký zákonodarca túto možnosť nevyužil.
- 34 Vzhľadom na zásadný význam práva na odpočítanie dane by však mohlo byť potrebné poskytnúť podnikateľovi možnosť uplatniť odpočítanie dane za okolností, akými sú okolnosti prejednávaného prípadu, za zdaňovacie obdobie určené podľa článku 167 smernice o DPH aj vtedy, keď sa vnútroštátne právo odchyľuje od článku 167 smernice o DPH. V každom prípade by sa to mohlo vyžadovať vtedy, keď uplatnenie v zdaňovacom období určenom podľa vnútroštátneho práva už nie je možné, aby bola aj v tomto prípade zaručená neutralita systému DPH. V tejto situácii totiž odchýlka od článku 167 smernice o DPH, ktorá je pre podnikateľa sama osebe výhodná, znevýhodňuje podnikateľa.

3. Relevantnosť pre rozhodnutie

- 35 Druhá prejudiciálna otázka je relevantná pre rozhodnutie vo veci, ak bude odpoveď na prvú otázku záporná a členské štáty sa v prípadoch uvedených v článku 66 písm. b) smernice o DPH môžu opísaným spôsobom odchýliť od článku 167 smernice o DPH. [*omissis*] [bližšie informácie]

D. Procesné okolnosti týkajúce sa vnútroštátneho práva

36 [*omissis*]

37 [*omissis*]

38 [*omissis*]

39 [*omissis*]

PRACOVNÝ DOKUMENT