

Věc C-895/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

4. prosince 2019

Předkládající soud:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

4. listopadu 2019

Žalobce:

A.

Žalovaný:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Předmět původního řízení

Stanovení nároku na odpočet daně na vstupu při pořízení zboží uvnitř Společenství na základě pozdějších ustanovení zákona o DPH, jež stanoví tříměsíční lhůta pro podání daňového přiznání.

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžná otázka

Musí být článek 167 ve spojení s článkem 178 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění pozdějších předpisů, vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním ustanovením, jež podmiňují uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu ve stejném daňovém období, v jakém je splatná daň z plnění představujících pořízení zboží uvnitř Společenství, uvedením daně z těchto plnění

v příslušném daňovém přiznání, podaném ve lhůtě (v Polsku 3 měsíců) od konce měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost ve vztahu k pořízenému zboží a službám?

Dovolávaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2010/45/EU ze dne 13. srpna 2010 (dále jen „směrnice o DPH“): čl. 1 odst. 2, články 63, 167, 168, 178 až 182 a 273

Dovolávaná vnitrostátní ustanovení

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb, Dz. U. z roku 2008, položka 2174, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o DPH“)

Článek 86 odstavce 1, 10, 13 a 13a, ve znění platném před 1. lednem 2017 i po něm, stanoví:

1. Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění, má osoba povinná k dani [...] nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň zaplacenou na vstupu [...].

10. Nárok osoby povinné k dani odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň zaplacenou na vstupu vzniká v daňovém období, ve kterém vznikla daňová povinnost ve vztahu ke zboží a službám pořízeným nebo dovezeným touto osobou.

13. Pokud osoba povinná k dani neodpočetla od daně, kterou je povinna odvést, daň zaplacenou na vstupu ve lhůtách uvedených v odstavcích 10, 10d, 10e a 11, může snížit částku splatné daně v opravném daňovém přiznání za období, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně, nejpozději však do 5 let od počátku roku, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně, s výhradou odstavce 13a.

13a. Pokud osoba povinná k dani při pořízení zboží uvnitř Společenství, dodání zboží a poskytnutí služeb, ve vztahu k nimž je podle článku 17 osobou povinnou k dani pořizovatel zboží nebo služeb, neodpočetla od daně, kterou je povinna odvést, daň zaplacenou na vstupu ve lhůtách uvedených v odstavcích 10 a 11, může snížit částku splatné daně v opravném daňovém přiznání za období, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně, nejpozději však do 5 let od konce roku, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně.

Článek 86 odst. 10b, ve znění platném do 31. prosince 2016, stanoví:

10b. Nárok odpočíst od splatné daně daň zaplacenou na vstupu v případech uvedených v:

[...]

2) odstavci 2 bodě 4 písm. c) - vzniká v souladu s odstavcem 10, pokud osoba povinná k dani:

[...]

b) uvede částku daně splatnou při pořízení zboží uvnitř Společenství v daňovém přiznání, ve kterém je povinna tuto daň vyúčtovat;

3) odstavci 2 bodě 4 písm. a), b) a d) - vzniká v souladu s odstavcem 10, pokud osoba povinná k dani uvede částku daně splatnou za tato plnění do daňového přiznání, ve kterém je povinna tuto daň vyúčtovat.

Od 1. ledna 2017 se ustanovení čl. 86 odst. 10b bodu 2 písm. b) a bodu 3 změnila a tento článek byl doplněn odstavcem 10i, který zní:

10b. Nárok odpočíst od splatné daně daň zaplacenou na vstupu v případech uvedených v:

[...]

2) odstavci 2 bodě 4 písm. c) - vzniká v souladu s odstavcem 10, pokud osoba povinná k dani:

[...]

b) uvede částku daně splatnou při pořízení zboží uvnitř Společenství v daňovém přiznání, ve kterém je povinna tuto daň vyúčtovat, nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost ve vztahu k pořízenému zboží;

3) odstavci 2 bodě 4 písm. a), b) a d) - vzniká v souladu s odstavcem 10, pokud osoba povinná k dani uvede částku daně splatnou za tato plnění v daňovém přiznání, ve kterém je povinna tuto daň vyúčtovat, nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost ve vztahu k pořízenému zboží nebo službám.

10i. Pokud osoba povinná k dani uvede částku splatné daně v daňovém přiznání, ve kterém je povinna tuto daň vyúčtovat, k pozdějšímu datu, než je uvedeno v odstavci 10b bodě 2 písm. b) a bodě 3, může osoba povinná k dani poměrně zvýšit částku daně zaplacenou na vstupu při vyúčtování za daňové období, pro které ještě neuplynula lhůta pro podání daňového přiznání.

Stručné vyličení skutkového stavu a řízení, jakož i hlavní argumenty účastníků řízení

- 1 V žádosti o individuální výklad ustanovení daňového práva společnost A. (dále jen „společnost“) uvedla, že v rámci své obchodní činnosti provádí nákupy, včetně

pořízení zboží uvnitř Společenství (dále jen „PZuS“), na polském území. Pořízené zboží se poté použije na činnost podléhající dani z přidané hodnoty (DPH) na území Polska. V rámci provádění činnosti došlo k případům, které mohou nastat i v budoucnu, kdy společnost splatnou daň z PZuS nevyúčtovala/nevyúčtuje v příslušném daňovém přiznání (nebo v opravném daňovém přiznání) podaném do 3 měsíců od konce měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost ve vztahu k pořízenému zboží (učinila tak, nebo tak učiní v opravném daňovém přiznání po této lhůtě). Nevyúčtování splatné daně ve výše uvedené lhůtě přitom může mimo jiné plynout z pozdního obdržení faktury, nesprávné klasifikace plnění ze strany společnosti nebo chyby osoby, která vede daňovou evidenci a podává přiznání k DPH. Společnost uvedla, že má plný nárok na odpočet DPH, přičemž pozdější (po 3 měsíční lhůtě) vyúčtování částky splatné daně v opravném daňovém přiznání není spojeno se zneužitím práva nebo snahou snížit daň.

- 2 V souvislosti s výše uvedeným položila společnost otázku, zda za právního stavu účinného od 1. ledna 2017, za faktického stavu uvedeného v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a v budoucnu může/bude moci, v důsledku podaného opravného přiznání k DPH za období, ve kterém vznikla daňová povinnost, odpočítat daň zaplacenou na vstupu z PZuS ve stejném daňovém období, ve kterém byla vyúčtována splatná daň, i když byla oprava provedena nebo bude provedena později než do 3 měsíců od konce měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost ve vztahu k pořízenému zboží.
- 3 Podle názoru společnosti je třeba na tuto otázku odpovědět kladně. Podle jejího názoru požadavek vyplývající z čl. 86 odst. 10b bodu 2 písm. b) zákona o DPH, ve znění platném od 1. ledna 2017, je to požadavek, který směrnice o DPH nezná, a proto by se neměl uplatňovat, a navíc porušuje zásadu daňové neutrality a zásadu proporcionality.
- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (ředitel úřadu pro vnitrostátní daňové informace, dále jen „daňový orgán“) s tímto postojem nesouhlasil. Podle jeho názoru není zavedená úprava v rozporu se směrnicí o DPH, zejména s výše uvedenými zásadami, protože neomezují nárok osoby povinné k dani na odpočet daně, který vyplývá ze samotné struktury DPH. Zdůraznil také, že článek 178 směrnice o DPH umožňoval členským státům zavést určité formality podmiňující nárok na odpočet DPH, a podle jeho názoru je takovou formalitou tříměsíční lhůta podle čl. 86 odst. 10b bodu 2 písm. b) zákona o DPH.
- 5 Společnost podala žalobu k Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Gliwicach (vojvodský správní soud v Gliwicích), který je předkládajícím soudem, na zrušení napadeného individuálního výkladu, ve které mimo jiné vychází z porušení čl. 86 odst. 10b bodu 2 zákona o DPH z důvodu jeho rozporu s články 167 a 178 směrnice o DPH a z porušení zásady daňové neutrality vyjádřené v čl. 1 odst. 2 této směrnice, jakož i z porušení zásady proporcionality vyplývající z čl. 5 odst. 4 SFEU.

- 6 Daňový orgán podal návrh na zamítnutí žaloby a potvrdil stanovisko obsažené v napadeném individuálním výkladu. Předkládající soud se rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Stručné shrnutí odůvodnění podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 7 V Polsku podle zásady vyjádřené v čl. 86 odst. 1 zákona o DPH (provádějící zásadu daňové neutrality) platí, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění, má osoba povinná k dani nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň zaplacenou na vstupu. Tento nárok zpravidla vzniká při vyúčtování za období, ve kterém vznikla daňová povinnost ze zboží a služeb pořízených nebo dovezených osobou povinnou k dani (čl. 86 odst. 10 zákona o DPH). Za právního stavu závazného do 31. prosince 2016 tento nárok v případě PZuS vznikl v souladu s odstavcem 10 mimo jiné, pokud osoba povinná k dani uvedla částku daně splatnou při PZuS v daňovém přiznání, ve kterém je povinna tuto daň vyúčtovat (čl. 86 odst. 10 písm. b) odst. 2 písm. b) zákona o DPH). Zákonodárce však zavedl novou lhůtu, což znamená, že v současné době je možnost použít tuto úpravu podmíněna předložením daňového přiznání do tří měsíců (čl. 86 odst. 10b bod 2 písm. b) zákona o DPH, ve znění od 1. ledna 2017). Pokud je tato lhůta překročena, musí osoba povinná k dani opravit dříve podané přiznání (čl. 86 odst. 10g zákona o DPH) a současně může vyúčtovat splatnou daň z PZuS pouze průběžně (čl. 86 odst. 10i zákona o DPH). Z odůvodnění novelizace vyplývá, že je reakcí na výskyt nesrovnalostí, jichž se dopustily některé subjekty při deklarování PZuS a dalších plnění, v nichž je splatná daň v zásadě rovna dani zaplacené na vstupu.
- 8 Mezitím v rozsudku ze dne 2. května 2019, C-225/18, Grupa Lotos, který se týkal doložky „standstill“, Soudní dvůr uvedl, že nárok na odpočet, který je stanoven v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, je nedílnou součástí systému DPH, a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se váže přímo k veškeré DPH, která zatížila plnění uskutečněná na vstupu, a cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH. Z uvedeného vyplývá, že použije-li osoba povinná k dani jednající jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo služby toto zboží nebo službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst od daně DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v souvislosti s uvedeným zbožím nebo službou. Soudní dvůr uvedl, že z judikatury rovněž vyplývá, že odchylky z nároku na odpočet DPH jsou přípustné pouze v případech výslovně stanovených ustanoveními směrnic, které tuto daň upravují. Jak již judikoval Soudní dvůr, je nicméně třeba zohlednit skutečnost, zda jsou vnitrostátní ustanovení upravující vyloučení z nároku na odpočet DPH skutečně používána, a z toho plynoucí důsledky pro osoby povinné k dani (body 25 až 28, 37).

- 9 S ohledem na výše uvedený rozsudek má předkládající soud pochybnosti, zda je možné zavést takovou úpravu, jako je úprava dotčená v projednávané věci, jako nové řešení, v zásadě dříve neznámé ve vnitrostátní právní úpravě. Je to o to důležitější, že při jejím zavedení polský zákonodárce vyjádřil svůj názor na soulad navrhovaných opatření s unijním právem. Z odůvodnění novely vyplývá, že orgány ani instituce Unie nebyly požádány o stanovisko a tato novelizace s nimi nebyla projednána.
- 10 Na druhou stranu, pokud jde o možnost členských států zavést lhůty jako formální podmínku, Soudní dvůr se k této problematice několikrát vyjádřil, a to i s ohledem na zásady rovnocennosti, účinnosti a proporcionality. Předkládající soud citoval rozsudky ze dne 28. července 2016, C-332/15, *Astone* (bod 34; bod 1 výroku); ze dne 8. května 2008, C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade SpA* (bod 1 výroku); ze dne 12. ledna 2006, C-504/04 *A.S.G.* (bod 35); ze dne 18. března 1987, 56/86, *Société pour l'exportation des sucres*; ze dne 30. června 1987, 47/86, *Roquette Frères*; ze dne 26. června 1990, C-8/89, *Zardi*; ze dne 9. července 2015, C-183/14, *Salomie a Oltean*, a ze dne 15. září 2016, C-518/14, *Senatex*.
- 11 Z výše uvedené judikatury dochází předkládající soud k závěru, že ustanovení směrnice o DPH nevyklučují možnost členského státu zavést lhůty ve vnitrostátních právních řádech, ale tyto lhůty nemohou porušit zásadu daňové neutrality a musí být přiměřené. Toto posouzení přísluší vnitrostátnímu soudu, který musí zkoumat, zda ustanovení nezavedlo nepřiměřené formality ve vztahu k zamýšleným účelům, včetně toho, zda jimi nebyla osoba povinná k dani ekonomicky zatížena. V projednávaném případě bude tedy úkolem předkládajícího soudu posoudit, zda zavedená lhůta objektivně splňuje podmínky vyplývající ze zásad proporcionality a daňové neutrality. Pokud je nebude splňovat, bude se osoba povinná k dani moci dovolávat dotyčného nesplnění, a v důsledku by mohla být oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně.
- 12 V projednávaném případě společnost uvádí dva druhy důvodů pro nesplnění výše uvedených podmínek, pokud jde o zavedenou lhůtu: ty, které jsou nezávislé na osobě povinné k dani a vyplývají z prodlení s obdržením faktury, a ty, které jsou závislé na osobě povinné k dani, tj. chyby z její strany.
- 13 Při posuzování výše uvedeného v rámci zásady proporcionality je třeba nejprve poznamenat, že situace osoby povinné k dani se liší v závislosti na tom, zda se jedná o splatnou daň na výstupu nebo o daň zaplacenou na vstupu. Článek 86 zákona o DPH obsahuje ve vztahu k první z nich časové omezení (lhůtu) pouze v oblasti institutu promlčecí, tj. pětiletého období. Do konce tohoto období je tedy možné opravit splatnou daň (články 13 a 13a zákona o DPH). Pokud jde o daň zaplacenou na vstupu, zákonodárce zavedl dvě lhůty. Zaprvé, tříměsíční lhůtu pro možnost jejího započtení, a tedy zpětně nebo průběžně (čl. 86 odst. 10b bod 2 písm. b) a čl. 86 odst. 10i), a zadruhé pětiletou lhůtu (čl. 86 odst. 13 a 13a). Pochybnosti vyvolává ta první z nich.

- 14 Na jedné straně se podle předkládajícího soudu tříměsíční lhůta stanovená v čl. 86 odst. 10b bodě 2 písm. b) zákona o DPH zdá být pro osobu povinnou k dani dostačující k obdržení faktury. Tato lhůta má nepochybně také disciplinární povahu, protože její zavedení je zaměřeno na větší aktivitu osob povinných k dani při získávání faktur dokumentujících PZuS. Klíčové je, že cílem tohoto ustanovení bylo předcházet situacím, kdy se daň zaplacená na vstupu rovnala splatné dani, a k jejímu započtení docházelo pozdě kvůli pozdější daňové opravě vyplývající z pozdějšího zahrnutí faktury než ve výše uvedené lhůtě. Takové jednání sloužilo k daňové „optimalizaci“ a bylo použito ke zneužití zákona. Odůvodnění novelizace ukazuje, že tato lhůta dává daňovým orgánům příležitost mít větší kontrolu nad vyúčtováním DPH. Předkládající soud uvádí, že nezná statistiky, pokud jde o to, jaké procento případů, které se týkaly nároků na odpočet uplatněných zpětně po dobu pěti let, a nikoli po dobu tří měsíců, sloužilo daňovým únikům nebo zneužití. Na druhou stranu je však třeba poznamenat, že osoba povinná k dani někdy nemá vliv na výše uvedenou lhůtu, jak to společnost v projednávaném případě uvádí. Může to být důsledkem zpoždění při vystavování a odesílání faktury dodavatelem nebo nesrovnalostí ze strany provozovatelů poštovních služeb. Kromě toho obdržení faktury do tohoto data neznamená vždy, že splňuje podmínky pro odpočet daně, např. v případě chyb při jejím vystavení. Ve světle směrnice o DPH musí faktura splňovat požadavky jak na předmět, tak na subjekt. Zároveň, jak zdůraznil Soudní dvůr, prodlení s provedením opravy faktury, pokud jde o formální podmínky, nemusí vždy vést k pozbytí nároku osoby povinné k dani na odpočet daně. Z nových ustanovení navíc vyplývá, že bez ohledu na to, co způsobilo prodlení, může osoba povinná k dani po uplynutí tříměsíční lhůty odpočítávat daň pouze průběžně. Tato situace souvisí s důsledkem nutnosti nést ekonomické břemeno splatné daně spolu se zaplacením úroků vypočtených od prvního dne po datu, kdy byla daň splatná, až do data jejího skutečného zaplacení nebo od prvního dne po dni, kdy byl osobě povinné k dani vrácen přeplatek na dani, do data zaplacení, nebo nutnosti opravit částku, která má být převedena za období mezi opravou a daňovým příznáním za probíhající období.
- 15 Podle předkládajícího soudu by se posuzování čl. 86 odst. 10b bodu 2 písm. b) a čl. 86 odst. 11g a 11i zákona o DPH mělo s ohledem na judikaturu Soudního dvora řídit zásadou „náležitá péče osoby povinné k dani“. Stanovení lhůty pro osobu povinnou k dani, která nepostupuje s náležitou péčí, tj. takovou, která z důvodu své vlastní nedbalosti překročí lhůtu pro započtení, např. chybnou klasifikací plnění, bylo Soudním dvorem uznáno jako v souladu se směrnicí o DPH.
- 16 Předkládající soud se přiklání k závěru, že článek 167 ve spojení s článkem 178 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním ustanovením, která podmiňují uplatnění nároku osoby povinné k dani „v dobré víře“ na odpočet daně na vstupu ve stejném daňovém období, v jakém je splatná daň z plnění představujících PZuS, uvedením daně z těchto plnění v příslušném daňovém příznání, podaném ve lhůtě (v Polsku 3 měsíců) od konce měsíce, ve kterém vznikla daňová povinnost ve vztahu k pořízenému zboží a službám, a ve zbývajícím rozsahu nebrání zavedení takové lhůty.