

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

9. září 2021(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 69 – Povinnost k DPH – Pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství – Povinnost platby DPH předm – Článek 206 – Pojem ‚předběžné splátky‘ – Článek 273 – Správný výběr DPH a boj proti daňovým únikům – Rozhodovací prostor členských států“

Ve věci C-855/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 17. října 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 22. listopadu 2019, v řízení

**G. sp. z o.o.**

proti

**Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy**

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan (zpravodaj), předseda senátu, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos a I. Jarukaitis, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za G. sp. z o.o. M. Kalinowskim, radcem právním,
- za Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy B. Kołodziejem a T. Wojciechowskim, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi M. Siekierzyšskou a J. Jokubauskait?, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 18. března 2021,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 110 SFEU, jakož i článku

69, 206 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi G. sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (ředitel Finančního ředitelství v Bydhošti, Polsko) (dále jen „daňová správa“) ve věci povinnosti zaplatit předem daň z přidané hodnoty (DPH) z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství.

## **Právní rámec**

### ***Unijní právo***

3 Článek 62 směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

- 1) ‚uskutečněním zdanitelného plnění‘ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;
- 2) ‚daňovou povinností‘ povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daní podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daní může být odložena.“

4 Článek 68 této směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečнено okamžikem uskutečnění pořízení zboží uvnitř Společenství.

Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečné tehdy, kdy je za uskutečné považováno dodání obdobného zboží na území příslušného členského státu.“

5 Článek 69 této směrnice uvádí:

„Při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost vystavením faktury nebo uplynutím lhůty uvedené v čl. 222 prvním pododstavci, nebyla-li faktura do uvedeného dne vystavena.“

6 Článek 206 této směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 určitou výši daní. členské státy však mohou pro odvedení této daní určit jiný den nebo mohou požadovat předběžné splátky.“

7 Článek 222 směrnice o DPH stanoví:

„U dodání zboží uskutečněných v souladu s podmínkami stanovenými v článku 138 nebo u poskytnutí služeb, u nichž je daň povinen odvést příjemce podle článku 196, je faktura vystavena nejpozději patnáctý den měsíce následujícího po měsíci, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění.

U ostatních dodání zboží a poskytnutí služeb mohou členské státy uložit osobám povinným k dani lhůty pro vystavení faktur.“

8 Článek 250 této směrnice stanoví:

„1. Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje

všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.

[...]"

9      §lánek 273 této směrnice uvádí:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

### **Polské právo**

10      §lánek 20 odst. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z roku 2016, položka 710), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkových okolností (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost v okamžiku vystavení faktury osobou povinnou k dani, nejpozději však patnáctým dnem měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo zboží pořízeno [...]"

11      Na základě §l. 99 odst. 11a zákona o DPH je osoba povinná k dani v případě pořízení zboží uvnitř Společenství, které je uvedeno v §l. 103 odst. 5a tohoto zákona, povinna předkládat vedoucímu celního úřadu příslušnému k vypořádání spotřební daně měsíční přiznání ke splatným částkám daně nejpozději pátý den měsíce následujícího po dni, kdy vznikla povinnost k jejich úhradě.

12      Podle §l. 103 odst. 5a uvedeného zákona platí, že:

„V případě pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství uvedených v příloze 2. 2 ustawy o podatku akcyzowym (zákon o spotřební dani) ze dne 6. prosince 2008, jejichž výroba nebo uvádění na trh podléhá koncesi na základě ustanovení ustawy – Prawo energetyczne (energetický zákon) ze dne 10. dubna 1997, je osoba povinná k dani povinna bez vyzvání vedoucího celního úřadu vypočítat a zaplatit daň celní správě příslušné v oblasti platby spotřební daně:

1)      ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno na místo odběru výrobků podléhajících spotřební dani stanovené v příslušném povolení, je-li zboží poizováno uvnitř Společenství ve smyslu [zákonu o spotřební dani ze dne 6. prosince 2008] registrovaným odběratelem v režimu podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani;

2)      ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno do daňového skladu z území jiného členského státu;

3)      při přemístění tohoto zboží v rámci tuzemska, je-li zboží přemístěno mimo režim podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani.“

### **Spor v povodním řízení a pedbžné otázky**

13 Během prosince 2016 pořídila společnost G. dvacetkrát motorovou naftu uvnitř Společenství, s kódem KN 2710 19 43, v celkovém objemu 3 190 874 m<sup>3</sup>.

14 Daňová správa upřesnila, že případy pořízení uvnitř Společenství ze strany společnosti G. spadají do rámce druhého vzorového případu uvedeného v čl. 103 odst. 5a zákona o DPH, a to případu přemístění zboží z území jiného členského státu do daňového skladu.

15 Společnost G. v rozporu s tímto ustanovením z toho, co pořízení ve lhůtě pěti dnů od vstupu motorové nafty do tuzemska nezaplatila DPH v celkové výši 1 530 766 polských zlotých (PLN) (okolo 345 000 eur). Kromě toho nepodala ani nejpozději pátý den měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla platební povinnost, měsíční přiznání týkající se toho, co pořízení, v rozporu s čl. 99 odst. 11a tohoto zákona.

16 Rozhodnutím ze dne 6. dubna 2018 uložila daňová správa společnosti G. z titulu domněnky daně za měsíc prosinec 2016 povinnost k okamžité platbě splatné DPH, navýšené o úroky z prodlení ode dne následujícího po dni splatnosti této platby.

17 Rozsudkem ze dne 10. července 2018 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodský správní soud v Bydhošti, Polsko) zamítl žalobu podanou společností G. proti tomuto rozhodnutí.

18 Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko), ke kterému byla podána kasační stížnost proti tomuto rozsudku, uvádí, že čl. 103 odst. 5a zákona o DPH je součástí souboru změn provedených v tomto zákoně s účinností od 1. srpna 2016 majících zlepšit výběr DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství a předcházet daňovým únikům v oblasti DPH na přeshraničním trhu s pohonnými hmotami.

19 Předkládající soud se nejprve táže, zda je tento čl. 103 odst. 5a v rozsahu, v němž stanoví kratší lhůty pro zaplacení DPH za pořízení pohonných hmot pocházejících z jiných členských států než u vnitrostátních pořízení, v souladu s článkem 110 SFEU. Možnost členských států uložit podle článku 273 směrnice o DPH povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, totiž může být využita pouze pod podmínkou rovného zacházení s domácími plátními i plátními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překročováním hranic.

20 Dále pro případ, že by čl. 103 odst. 5a zákona o DPH nebyl v rozporu s článkem 110 SFEU ani s článkem 273 směrnice o DPH, se tento soud táže, zda je první uvedené ustanovení v souladu s článkem 69 této směrnice v rozsahu, v němž stanoví, že DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství může být vybrána ještě před vznikem daňové povinnosti stanovené v tomto článku 69, podle něhož tato povinnost vzniká ke dni vystavení faktury, nebo nebyla-li faktura vystavena přede dnem uskutečnění pořízení uvnitř Společenství, nejpozději patnáctý den měsíce následujícího po měsíci, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění.

21 Podle uvedeného soudu závisí odpověď na tuto otázku na povaze plateb uvedených v čl. 103 odst. 5a zákona o DPH. Pokud by tyto platby měly charakter zvláštní konstrukce dřívějšího výběru DPH, byla by povinnost zaplatit daň před vznikem daňového dluhu na základě uvedeného článku 69 v rozporu s tímto ustanovením, neboť vznik povinnosti k DPH by byl v tomto okamžiku neopodstatněný. Naproti tomu povinnost zaplatit daň před vznikem daňového dluhu by mohla být v souladu s tímto ustanovením, pokud by tyto platby byly považovány za „předběžnou splátku“ ve smyslu článku 206 druhé vety in fine směrnice o DPH. Případně vyvstává otázka, zda lze tuto předběžnou splátku vypočítat z hrubé výše DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství

bez ohledu na nárok osoby povinné k dani na odpočet daní.

22 Konečně, pokud by tomu tak bylo, táže se tento soud na to, zda předložná splátka DPH ve smyslu uvedeného ustanovení, která není zaplacená ve lhůtě, přetrvává právně existovat na konci období pro podání přiznání DPH, za které musí být zaplacená.

23 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předložné otázky:

„1) Nebrání článek 110 [SFEU] a článek 273 směrnice [o DPH] ustanovení, jako je čl. 103 odst. 5a [zákona o DPH], který stanoví, že v případě pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství je osoba povinná k dani povinná bez vyzvání vedoucího celního úřadu vypočítat a zaplatit daň celní správě příslušné v oblasti platby spotřební daní:

a) ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno na místo odběru výrobků podléhajících spotřební dani stanovené v příslušném povolení, je-li zboží nabýváno uvnitř Společenství ve smyslu [zákona o spotřební dani ze dne 6. prosince 2008] registrovaným odběratelem v režimu podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani;

b) ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno do daňového skladu z území jiného členského státu;

c) při přemístění tohoto zboží v rámci tuzemska, je-li zboží přemístěno mimo režim podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani?

2) Nebrání článek 69 směrnice [o DPH] ustanovení, jako je čl. 103 odst. 5a zákona o DPH, které stanoví, že v případě pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství je osoba povinná k dani povinná bez vyzvání vedoucího celního úřadu vypočítat a zaplatit daň celní správě příslušné v oblasti platby spotřebních daní:

a) ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno na místo odběru výrobků podléhajících spotřební dani stanovené v příslušném povolení, je-li zboží nabýváno uvnitř Společenství ve smyslu [zákona o spotřební dani ze dne 6. prosince 2008] registrovaným odběratelem v režimu podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani;

b) ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno do daňového skladu z území jiného členského státu;

c) při přemístění tohoto zboží v rámci tuzemska, je-li zboží přemístěno mimo režim podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani, je-li vykládáno v tom smyslu, že dotčená částka není předložnou splátkou DPH ve smyslu článku 206 směrnice [o DPH]?

3) Přetrvává předložná splátka DPH ve smyslu článku 206 směrnice [o DPH], která není zaplacená ve stanovené lhůtě, právně existovat na konci období pro podání daňového přiznání, za které musí být tato záloha zaplacená?“

### **K předložným otázkám**

24 Podstatou otázek předkládajícího soudu je zaprvé to, zda musí být článek 110 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které ukládá povinnost zaplatit DPH předem z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství před tím, než tato daňová povinnost vznikne, ve smyslu článku 69 směrnice o DPH. Zadruhé se tento soud táže, zda tato směrnice, zejména její články 69, 206 a 273, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takovému

ustanovení vnitrostátního práva. Kromě toho se uvedený soud táže, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že případně brání požadavku, podle kterého se DPH splatná při takovém pořízení vypočítává na hrubém základě bez ohledu na nárok na odpočet daně, a dále, zda předěšná splátka DPH ve smyslu článku 206 této směrnice, která není zaplacená ve stanovené lhůtě, přetrvává právně existovat na konci období pro podání daňového přiznání, za které musí být tato záloha zaplacená.

25 Nejprve je třeba odpovědět na otázky položené předkládajícím soudem, kterými se tento soud v podstatě táže, zda články 69, 206 a 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které ukládá povinnost zaplatit DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství před tím, než tato daňová povinnost vznikne ve smyslu tohoto článku 69.

26 Je třeba připomenout, že čl. 62 bod 1 směrnice o DPH definuje „uskutečnění zdanitelného plnění“ jako situaci, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti, zatímco bod 2 tohoto článku definuje „daňovou povinnost“ jako povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň, i když úhrada daně může být odložena. Kromě toho z článku 206 první vety této směrnice vyplývá, že povinnost odvést daň vzniká v zásadě při podání přiznání k dani podle článku 250 uvedené směrnice.

27 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že je třeba rozlišovat mezi pojmy „uskutečnění zdanitelného plnění“ a „daňová povinnost“, uvedenými v článku 62 směrnice o DPH, a dále pojmem „úhrada“ daně (obdobně viz rozsudek ze dne 20. října 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, bod 24).

28 Jak uvedl generální advokát v bodě 87 svého stanoviska, uskutečnění zdanitelného plnění, daňová povinnost a povinnost odvést daň jsou v procesu vedoucím k výběru této daně těmi navazujícími etapami v tom smyslu, že vznik povinnosti odvést daň předpokládá vznik daňové povinnosti k uvedené dani, při čemž tato povinnost je sama o sobě podmíněna předchozím uskutečněním zdanitelného plnění.

29 Pokud jde o pořízení zboží uvnitř Společenství, zatímco podle článku 68 směrnice o DPH je zdanitelné plnění uskutečněno ke dni, kdy došlo k uskutečnění pořízení zboží uvnitř Společenství, tato daňová povinnost podle článku 69 směrnice ve spojení s článkem 222 této směrnice vzniká až později, tedy vystavením faktury, nebo nejpozději k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, v němž se zdanitelné plnění uskutečnilo, v případě, že nebyla faktura do uvedeného dne vystavena.

30 V projednávaném případě je tedy nesporné, že v rámci režimu zavedeného v článku 103 odst. 5a zákona o DPH v oblasti pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství je zdanitelné plnění podle článku 68 směrnice o DPH uskutečněno ještě před vznikem povinnosti zaplatit zálohu DPH, jelikož tato povinnost k platbě vzniká až po vstupu tohoto zboží do tuzemska, zdá se však, že tato povinnost k platbě se ukládá před tím, než vznikne daňová povinnost k DPH podle článku 69 této směrnice ve spojení s jejím článkem 222.

31 Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že čl. 103 odst. 5a zákona o DPH zakládá povinnost zaplatit DPH předem v rozporu s posledně uvedenými ustanoveními, a to nezávisle na vystavení faktury nebo uplynutí lhůty uvedené v bodě 29 tohoto rozsudku, po jejímž uplynutí vzniká nutná daňová povinnost.

32 Kromě toho, i když je pravda, že se členské státy mohou podle čl. 206 druhé vety směrnice o DPH odchýlit od pravidla platby při podání pravidelného daňového přiznání a vybrat předěšné splátky, tato možnost může být využita pouze v rozsahu, v němž se týká daně, která již vznikla

(obdobn? viz rozsudek ze dne 20. ?íjna 1993, Balocchi, C?10/92, EU:C:1993:846, body 25 a 27).

33 Jak toti? uvedl generální advokát v bodech 98 a 99 svého stanoviska, i když ?l. 206 druhá v?ta sm?rnice o DPH relativizuje zásadu stanovenou v první v?t? tohoto ustanovení, která stanoví povinnost zaplatit da? p?i podání p?iznání k DPH, která spadá do rámce hlavy XI kapitoly 1 této sm?rnice, nadepsané „Platební povinnost“, nem?že tento ?lánek zavád?t odchylku od ?lánek? 62 a 69 této sm?rnice, které spadají do rámce hlavy VI té?e sm?rnice, nadepsané „Uskute?n?ní zdanitelného pln?ní a vznik da?ové povinnosti“.

34 Proto s ohledem na skute?nost, že možnost výb?ru p?edb?žných splátek podle ?l. 206 druhé v?ty sm?rnice o DPH umož?uje ?lenským stát?m posunout vp?ed nikoli datum, ke kterému vzniká da?ová povinnost, nýbr? pouze datum platby dan?, u které již da?ová povinnost vznikla, musí být toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že brání ustanovení práva ?lenského státu ukládajícímu zaplacení DPH p?ed tím, než tato da?ová povinnost vznikne podle ?lánku 69 této sm?rnice.

35 Tento záv?r nem?že být zpochybn?n ?lánkem 273 sm?rnice o DPH, který stanoví, že s výhradou dodržení ur?itých podmínek, které toto ustanovení uvádí, mohou ?lenské státy uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru DPH a k p?edcházení da?ovým únik?m. ?lenské státy sice mají prostor pro uvážení, pokud jde o prost?edky k dosažení t?chto cíl?, musí však p?i výkonu své pravomoci dodržovat unijní právo (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, body 25 a 26, jako? i citovaná judikatura).

36 Ustanovení vnitrostátního práva tedy m?že být považováno za slu?itelné s tímto ?lánkem 273 pouze, pokud je v souladu zejména s ostatními ustanoveními sm?rnice o DPH.

37 Proto je t?eba na položené otázky odpov?d?t tak, že ?lánky 69, 206 a 273 sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které ukládá povinnost zaplatit DPH z po?ízení pohonných hmot uvnit? Spole?enství p?ed tím, než tato da?ová povinnost vznikne ve smyslu tohoto ?lánku 69.

38 S ohledem na tuto odpov?? není t?eba odpov?d?t na ostatní ?ásti p?edb?žných otázek, které se týkají výkladu ?lánku 110 SFEU a dalších aspekt? výkladu sm?rnice o DPH.

## **K náklad?m ?ízení**

39 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (pátý senát) rozhodl takto:

**?lánky 69, 206 a 273 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty, ve zn?ní sm?rnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. ?ervence 2010, musí být vykládány v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které ukládá povinnost zaplatit da? z p?ídané hodnoty (DPH) z po?ízení pohonných hmot uvnit? Spole?enství p?ed tím, než tato da?ová povinnost vznikne ve smyslu tohoto ?lánku 69.**

Podpisy

\* Jednací jazyk: polština.