

V?c C-274/10

Evropská komise

v.

Ma?arská republika

„Nespln?ní povinnosti státem – Dan? – DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – Nárok na odpo?et – Pravidla pro uplatn?ní – ?lánek 183 – Vnitrostátní právní úprava umož?ující vrácení nadm?rného odpo?tu DPH pouze tehdy, pokud p?evyšuje ?ástek dan? na vstupu vyplývající z pln?ní, za která dosud nebylo zapláceno“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplácené na vstupu – Vrácení nadm?rného odpo?tu

(Sm?rnice Rady 2006/112, ?lánek 183)

Tím, že ?lenský stát osobám povinným k dani, jejichž da?ové p?iznání za ur?ité zda?ovací období vykazuje nadm?rný odpo?et ve smyslu ?lánku 183 této sm?rnice, ukládá povinnost p?evést tento nadm?rný odpo?et zcela nebo z?ásti do následujícího zda?ovacího období, pokud nezaplatily svému dodavateli celou ?ástek za odpovídající koupi, což má za následek, že vzhledem k této povinnosti mohou být n?které osoby povinné k dani, jejichž da?ové p?iznání vykazuje pravideln? nadm?rné odpo?ty, nuceny p?evést tento nadm?rný odpo?et do následujícího zda?ovacího období ?ast?ji než jednou, neplní tento ?lenský stát povinnosti, které pro n?j vyplývají ze sm?rnice 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty.

Podle systému zavedeného sm?rnici 2006/112 dochází totiž ke vzniku povinnosti k dani z p?idané hodnoty, jakož i ke vzniku a uplatn?ní nároku na odpo?et v zásad? nezávisle na skute?nosti, zda za pln?ní již bylo uhrazeno dlužné protipln?ní, v?etn? dan? z p?idané hodnoty. Krom? toho podle této sm?rnice podléhá vznik nároku na odpo?et podmínce, že protipln?ní, které je dlužné za pln?ní, z n?hož vyplývá odpo?itatelná da?, již bylo zapláceno, pouze v n?kterých zvláštních p?ípadech výslovn? uvedených v této sm?rnici. S výjimkou t?chto zvláštních p?ípad? existuje tento nárok na odpo?et nezávisle na této podmínce. Okolnost, že vrácení nadm?rného odpo?tu odpo?itatelné dan? z p?idané hodnoty – které tak p?edstavuje etapu následující po vzniku uvedeného nároku – podléhá uvedené podmínce, m?že mít p?itom stejné dopady na nárok na odpo?et jako použití této podmínky p?i vzniku tohoto nároku. Tato okolnost je tedy takové povahy, že m?že zpochybnit užite?ný ú?inek uvedeného nároku na odpo?et. Zaplácení dlužného protipln?ní za pln?ní, z n?hož vyplývá odpo?itatelná da? z p?idané hodnoty, nem?že proto p?edstavovat podmínku ve smyslu ?lánku 183 sm?rnice 2006/112, kterou mohou ?lenské státy stanovit pro vrácení nadm?rného odpo?tu odpo?itatelné dan?.

(viz body 48, 52–53, 56 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

28. července 2011 (*)

„Nesplnění povinnosti státem – Daně – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet – Pravidla pro uplatnění – Článek 183 – Vnitrostátní právní úprava umožňující vrácení nadměrného odpočtu DPH pouze tehdy, pokud převyšuje částku daně na vstupu vyplývající z plnění, za která dosud nebylo zapláceno“

Ve věci C-274/10,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 1. června 2010,

Evropská komise, zastoupená D. Triantafyllouem a B. Simonem, jakož i K. Talabér-Ritz, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Maďarské republice, zastoupené M. Fehérem, K. Szíjjártó a G. Koósem, jako zmocněnci, ve spolupráci s K. Magony, szakértő,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a T. von Danwitz (zpravodaj), soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. dubna 2011,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. května 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá toho, aby Soudní dvůr určil, že Maarská republika:

– tím, že osobám povinným k dani, jejichž daňové přiznání za určité zdaňovací období vykazuje „nadměrný odpot“ ve smyslu článku 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ukládá povinnost převést tento nadměrný odpot zcela nebo zčásti do následujícího zdaňovacího období, pokud nezaplatily svému dodavateli celou částku za odpovídající koupi, a

– z důvodu, že vzhledem k této povinnosti mohou být některé osoby povinné k dani, jejichž daňové přiznání vykazuje pravidelný „nadměrný odpoty“, nuceny převést tento nadměrný odpot do následujícího zdaňovacího období častěji než jednou,

nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice 2006/112.

Právní rámec

Unijní právní úprava

2 Článek 62 směrnice 2006/112 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 daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.“

3 Článek 63 této směrnice stanoví, že zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

4 Článek 66 uvedené směrnice stanoví:

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

a) nejpozději vystavením faktury;

b) nejpozději přijetím platby;

[...]“

5 Článek 90 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

6 Hlava X směrnice 2006/112, nazvaná „Odpot daně“, obsahuje kapitolu 1 s názvem „Vznik

a rozsah nároku na odpočet dan?", která obsahuje ?lánek 167, podle něhož „[v]zniká nárok na odpočet dan? okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné dan?“.

7 Směrnici Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES (Úř. věst. L 189, s. 1), která musí být provedena nejpozději do 31. prosince 2012, byl do směrnice 2006/112 vložen ?lánek 167a, jehož odstavec 1 zní následovně:

„?lenské státy mohou v rámci volitelného režimu stanovit, že u osoby povinné k dani, jejíž povinnost k [dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)] vznikne výhradně podle ?l. 66 písm. b), dochází k odkladu nároku na odpočet dan?, dokud není daň ze zboží dodaného nebo služby poskytnuté této osobě zaplacená dodavateli zboží nebo poskytovateli služby.“

8 ?lánek 168 směrnice 2006/112 stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve ?lenském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto ?lenském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]

9 ?lánek 178 směrnice 2006/112 obsažený v kapitole 4, nazvané „Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet dan?“, hlavy X této směrnice stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet dan? musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu dan? podle ?l. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s ?lámkami 220 až 236 a ?lámkami 238, 239 a 240;

[...]

10 ?lánek 179 uvedené směrnice stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpočet dan? tak, že od celkové výše dan? splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši dan?, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet dan?, který je uplatňován podle ?lánku 178.

?lenské státy však mohou požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují přiležitostná plnění uvedená v ?lánku 12, byl nárok na odpočet dan? uplatněn pouze v okamžiku dodání.“

11 ?lánek 183 směrnice 2006/112, který je v podstatě formulován shodně jako ?l. 18 odst. 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů ?lenských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), stanoví:

„Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu dan? překročí výši splatné dan?, mohou ?lenské státy buď převést nadměrný odpočet dan? do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Ženské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpůtu daní nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.“

12 Článek 184 směrnice 2006/112, která je obsažena v kapitole 5, nazvané „Oprava odpůtu daní“, hlavy X této směrnice stanoví:

„Poáteční odpůet daní se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

13 Podle článku 185, který je součástí stejné kapitoly uvedené směrnice:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k DPH změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpůtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacená, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Ženské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacená, a u krádeží.“

Vnitrostátní právní úprava

14 Článek 55 odst. 1 zákona CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) [Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.), dále jen „zákon o DPH“] stanoví:

„Daová povinnost vzniká, nastane-li skutečnost, kterou se objektivně dovršuje zdanitelné plnění (dále jen ‚uskutečnění‘).“

15 Podle článku 56 zákona o DPH je „dlužná da“ stanovena v okamžiku uskutečnění, pokud tento zákon nestanoví jinak“.

16 Článek 119 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

„Pokud tento zákon nestanoví jinak, nárok na odpůet daní vzniká v okamžiku stanovení dlužné daní odpovídající dani na vstupu (článek 120).“

17 Článek 131 zákona o DPH stanoví:

„1. Osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH na vnitrostátním území může od celkové výše daní, kterou je povinna odvést za zdaňovací období, odečíst celkovou výši odpůitatelné daní na vstupu, na jejíž odpůet jí vznikl nárok během stejného zdaňovacího období nebo během předchozího či předchozích zdaňovacích období.

2. Pokud je rozdíl stanovený podle odstavce 1 záporný, může osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH v tuzemsku

a) uplatnit tento rozdíl v následujícím zdaňovacím období jako částku snižující celkovou částku daní, kterou je povinna odvést podle odstavce 1 za toto zdaňovací období, nebo

b) požádat daňové orgány státu o vrácení rozdílu za podmínek a způsobem, které jsou stanoveny v § 186.

18 § 186 tohoto zákona stanoví:

„1. O vrácení částky záporného rozdílu stanoveného podle § 131 odst. 1 – upraveného podle odst. 2 – lze žádat nejdříve po uplynutí lhůty stanovené zákonem XCII z roku 2003 [o režimu zdanění (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény)], pokud

a) osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH v tuzemsku souhlasí s podáním daňového přiznání o to požádá daňové orgány podle § 184;

[...]

2. Pokud osoba povinná k dani identifikovaná k DPH v tuzemsku, která postupuje podle odst. 1 písm. a), nezaplatí bezodkladně, před uplynutím lhůty uvedené v odst. 1, částku vzeté daně, která odpovídá plnění, které představuje právní základ pro přenesení daně, nebo pokud její dluh nezanikne před tímto datem jiným způsobem, odečte se celá výše odpodíratelné daně na vstupu odpovídající danému plnění od částky záporného rozdílu stanoveného podle § 131 odst. 1, vyjádřené v absolutní hodnotě, maximálně však do výše této částky.

3. § 131 odst. 2 písm. a) se použije na částku, o kterou se podle odst. 2 sníží částka záporného rozdílu stanoveného podle § 131 odst. 1, vyjádřená v absolutní hodnotě, maximálně do výše této částky. [...]

19 Z § 37 odst. 1 zákona XCII z roku 2003 o režimu zdanění vyplývá, že uvedená splatnost odpovídá uplynutí lhůty pro zaplacení daně. Uvedený § 186 zní:

„Daň musí být uhrazena ke dni stanovenému v příloze zákona nebo zákonem samotným (splatnost) [...]“

20 Ve smyslu přílohy II části I bodu 2 písm. a) tohoto zákona:

„Osoba povinná k dani, která musí odvést [DPH], zaplatí jistou dlužnou částku [DPH]

– podává-li daňová přiznání měsíčně,

před 20. dnem měsíce následujícího po skončení běžného měsíce;

– podává-li daňová přiznání čtvrtletně,

před 20. dnem měsíce následujícího po skončení čtvrtletí;

– podává-li daňová přiznání ročně,

před 25. únorem následujícího roku,

a od tohoto data může rovněž žádat o její vrácení.“

Postup před zahájením soudního řízení

21 Vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že vnitrostátní právní úprava, která ukládá osobám povinným k dani povinnost převést nadměrný odpodet ve smyslu § 183 směrnice 2006/112 do následujícího zdaňovacího období, pokud tento nadměrný odpodet zahrnuje částku DPH na

vstupu pocházející z plnění, za která osoba povinná k dani dosud nezaplatila, porušuje uvedenou směrnicí, rozhodla se zahájit řízení podle článku 226 ES a dne 21. března 2007 zaslala Maďarské republice výzvu dopisem.

22 Na tuto výzvu odpověděl uvedený maďarský stát dopisem ze dne 30. května 2007, ve kterém zpochybnil jakékoli porušení unijního práva.

23 Jelikož měla Komise po této odpovědi i nadále za to, že Maďarská republika nedodržela povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice 2006/112, zaslala dne 8. října 2009 tomuto státu odvodné stanovisko, jímž jej vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhověl ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení.

24 Vzhledem k tomu, že Maďarská republika odpověděla na toto odvodné stanovisko dopisem ze dne 16. prosince 2009, v němž tvrdila, že k porušení unijního práva nedošlo, rozhodla se Komise podat tuto žalobu.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

25 Komise tvrdí, že čl. 186 odst. 2 zákona o DPH je v rozporu s unijním právem, jelikož vylučuje vrácení nadměrného odpotu DPH na vstupu, která je odpočitatelná od DPH na výstupu, pokud DPH na vstupu vyplývá z plnění, za která ještě nebylo poskytnuto dlužné peněžní protiplnění, včetně DPH.

26 Komise poukazuje na to, že podle článků 62 a 63 směrnice 2006/112 vzniká daňová povinnost na výstupu dodáním zboží nebo poskytnutím služby, nezávisle na tom, zda za dotčené plnění bylo zaplacené. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb je tedy podle jejího názoru povinen odvést DPH správci daně i tehdy, pokud mu jeho zákazníci za dané plnění do konce zdaňovacího období dosud nezaplatili. Vzhledem k tomu, že v takové situaci brání čl. 186 odst. 2 zákona o DPH tomu, aby zákazník požadoval vrácení DPH odpovídající předemtnému plnění, je podle názoru Komise systém DPH v nerovnováze.

27 Toto vyloučení možnosti vrácení nadměrného odpotu odpočitatelné DPH podle názoru Komise dotčené subjekty zatěžuje vzhledem k tomu, že odklad zaplacení pohledávky osoby povinné k dani, která žádá o vrácení daně, ze strany státu, snižuje dočasně hodnotu majetku, kterým tato osoba povinná k dani disponuje, což především omezuje její platební schopnost.

28 Komise dále tvrdí, že dotčená vnitrostátní právní úprava nijak zásově neomezuje převádění nadměrného odpotu DPH. Podle Komise je proto možné, že osoba povinná k dani bude muset takový nadměrný odpout převádět vícekrát. Uvádí, že z článku 183 prvního pododstavce směrnice 2006/112 však vyplývá, že nadměrný odpout musí být vrácen nejpozději během druhého zdaňovacího období následujícího po jeho vzniku.

29 Komise rovněž tvrdí, že tento článek pouze uvádí, že maďarské státy mohou stanovit procesní pravidla, kterými se bude vrácení nadměrného odpotu odpočitatelné DPH řídit, aby je bylo možné snadno vřlenit do jednotlivých ustanovení upravujících správní řízení. Podle názoru Komise uvedený článek naopak neumožňuje omezit toto vrácení stanovením hmotněprávních podmínek. Komise má však za to, že dotčená vnitrostátní úprava nestanoví formální pravidla, ale zavádí hmotněprávní omezení pro vrácení DPH.

30 Maďarská republika je toho názoru, že podmínka upravená v čl. 186 odst. 2 zákona o DPH pro vrácení nadměrného odpotu odpočitatelné DPH, tedy zaplacení dlužné částky za plnění, z

něhož vyplývá odpodíratelná DPH, neporušuje zásadu daňové neutrality ani článek 183 směrnice 2006/112, který členským státům jednoznačně přiznává pravomoc stanovit podmínky pro toto vrácení.

31 Tento členský stát uvádí, že odklad vrácení nadměrného odpodu odpodíratelné DPH vyplývající z čl. 186 odst. 2 zákona o DPH nepředstavuje pro osobu povinnou k dani zátěž, která je v rozporu se zásadou daňové neutrality. Výrazem „zatížení DPH“ je totiž podle tohoto státu nutno chápat pouze definitivní zatížení, tedy situaci, kdy osoba povinná k dani musí nést DPH bez nároku na odpodet. Naproti tomu DPH nesená jen dočasně, představuje podle tohoto státu jen zatížení z hlediska financování nebo platební schopnosti, které má pouze dočasný dopad na finanční situaci dotyčného subjektu a jež není v rozporu se zásadou daňové neutrality. Maarská republika v tomto ohledu poznamenává, že společný systém DPH obsahuje pravidla, která nutí osoby povinné k dani dočasně nést tuto částku daně.

32 Tento stát navíc uvádí, že podmínka stanovená pro sporné vrácení neobnáší pro osobu povinnou k dani žádné finanční riziko, neboť tato osoba svůj dluh ještě neuhradila. Ve skutečnosti tedy nese zátěž pouze prodávající, což vyplývá z unijní úpravy, a zejména z článků 62 a 63 směrnice 2006/112. Jelikož je toto zatížení slučitelné se zásadou daňové neutrality, nemůže být podle názoru tohoto státu údajné zatížení pořizovatele zboží nebo příjemce služeb vyplývající ze sporné vnitrostátní právní úpravy považováno za nepřijatelné.

33 Uvedená vnitrostátní právní úprava usiluje podle tohoto státu o vyvážení výhody, jež má pořizovatel zboží nebo příjemce služeb, který může vrácení daně, která zatěžuje plnění, za něž nebylo nebo možná nikdy nebude zapláceno, využít ke zlepšení své finanční situace, a především k zaplacení svým dodavatelům. Tento stát má za to, že naopak podle pojetí Komise by stát poskytoval, zejména v případě, že je zdaňovací období dodavatele delší než zdaňovací období pořizovatele, osobám povinným k dani bezúročnou půjčku zatěžující jeho rozpočet.

34 Takový výklad zásady daňové neutrality, jaký zastává Komise, navíc podle Maarské republiky omezuje neodůvodněným způsobem posuzovací pravomoc přiznanou členským státům článkem 183 směrnice 2006/112 a zbavuje uvedený článek jeho smyslu.

35 Maarská republika poukazuje i na to, že její právní úprava nezpochybňuje možnost, aby osoba povinná k dani získala celou částku DPH tím, že zaplatí v hotovosti a v přiměřené lhůtě, jestliže byla taková lhůta pro platbu za plnění stanovena. Podle jejího tvrzení Soudní dvůr uznal, že členské státy mají určitou volnost při stanovení lhůty pro vrácení nadměrného odpodu odpodíratelné DPH.

36 Co se týče chybějícího časového omezení převodu nadměrného odpodu DPH do následujícího zdaňovacího období, má Maarská republika za to, že text ani preambule směrnice 2006/112 nestanoví, že nadměrný odpodet DPH může být do následujícího zdaňovacího období převeden pouze jednou. Splnění platební podmínky stanovené spornou právní úpravou navíc závisí podle tvrzení tohoto státu na vůli dotyčné osoby povinné k dani.

Závěry Soudního dvora

37 Podstatou výtek formulovaných Komisí je, že Maarská republika překročila meze volnosti, kterou disponují členské státy na základě článku 183 směrnice 2006/112, když ve svých právních předpisech upravila, že vrácení je vyloučeno, pokud tato osoba povinná k dani dosud nezaplatila za plnění, včetně DPH, z něhož lze odečíst DPH.

38 Tento článek 183 stanoví, že pokud výše odpodu daně překročí za dané zdaňovací období výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpodet daně do následujícího

období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

39 Již ze samotného znění tohoto článku, a především z výrazu „v souladu s podmínkami, které samy stanoví“, vyplývá, že členské státy mají při stanovení podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH určitý rozhodovací prostor (viz rozsudky ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie, C-78/00, Recueil, s. I-8195, bod 32; ze dne 10. července 2008, Sosnowska, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 17, jakož i ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Sb. rozh. s. I-0000, body 33 a 64).

40 Tato okolnost nicméně neumožňuje učinit závěr, že článek 183 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Sb. rozh. s. I-00098, bod 15, a výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 28).

41 Je totiž nutno posoudit, v jakém rozsahu článek 183 směrnice 2006/112, vykládaný z hlediska kontextu a obecných zásad relevantních pro oblast DPH, obsahuje specifická pravidla, která musí být členskými státy dodržována při úpravě postupů pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH (viz výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 30).

42 V tomto ohledu je třeba v první řadě uvést, že z ustálené judikatury vyplývá, že nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, a která je splatná a byla uhrazena za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz především výše uvedené rozsudky Komise v. Itálie, bod 28; Sosnowska, bod 14, a Enel Maritsa Iztok 3, bod 31).

43 Jak Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, uvedený nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18; ze dne 30. září 2010, Uszodaépít?, C-392/09, Sb. rozh. s. I-08791, bod 34, a výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 32).

44 Zadruhé je třeba připomenout, že samotná existence nároku na odpočet se řídí články 167 až 172 směrnice 2006/112, které jsou obsaženy v kapitole nazvané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, zatímco články 178 až 183 této směrnice se týkají pouze podmínek pro uplatnění tohoto nároku (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko, C-338/98, Recueil, s. I-8265, bod 71, a ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, Recueil, s. I-5583, bod 30).

45 Co se týče možnosti, upravené v článku 183 směrnice 2006/112, stanovit, aby byl nadměrný odpočet DPH převeden do následujícího zdaňovacího období nebo byl vrácen, Soudní dvůr upřesnil, že podmínky stanovené v tomto ohledu členskými státy nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Takové podmínky musejí osobě povinné k dani především umožnit za vhodných podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Itálie, body 33 a 34; Sosnowska, bod 17, jakož i Enel Maritsa Iztok 3, body 33 a 64).

46 Pokud jde zatím o význam platby za plnění, z nichž vyplývá DPH, v systému zavedeném směrnicí 2006/112, je nutno uvést, že podle článku 63 poslední uvedené vzniká daňová povinnost

dodáním zboží nebo poskytnutím služby, tedy při uskutečnění daného plnění, a to nezávisle na otázce, zda již bylo zaplaceno protiplnění, které je za toto plnění dlužné. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb musí tedy správci daně odvést DPH, aťkoli od svého zákazníka dosud neobdržel odpovídající platbu za uskutečněné plnění.

47 Stejně tak §lánek 167 směrnice 2006/112 stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídatelné daně, k čemuž podle uvedeného §lánku 63 dochází, jakmile bylo plnění uskutečněno, a to nezávisle na skutečnosti, zda bylo zaplaceno protiplnění dlužné za toto plnění. Kromě toho je v §lánku 168 písm. a) této směrnice výslovně uvedeno, že nárok osoby povinné k dani na odpočet daně na vstupu se týká nejen DPH, kterou odvedl, ale i splatné DPH. Rovněž z §lánku 179 uvedené směrnice vyplývá, že nárok na odpočet daně se v zásadě uplatní tak, že se od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celková výše daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s. I-3457, bod 41).

48 Z toho vyplývá, že podle systému zavedeného směrnicí 2006/112 dochází ke vzniku povinnosti k DPH, jakož i ke vzniku a uplatnění nároku na odpočet v zásadě nezávisle na skutečnosti, zda za plnění již bylo uhrazeno dlužné protiplnění, včetně DPH.

49 Tento závěr podporují další ustanovení této směrnice, podle nichž skutečná úhrada dlužného protiplnění může mít dopad na vznik daňové povinnosti nebo odpovídatelnost DPH pouze za zvláštních okolností výslovně zmíněných v uvedené směrnici.

50 §lánek 66 písm. b) směrnice 2006/112 členským státům umožňuje, aby odchylně od §lánku 63 této směrnice stanovily, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost nejpozději přijetím platby. Maarská republika přitom neuvedla, že této možnosti využila.

51 §lánek 66 písm. b) směrnice 2006/112 byl navíc doplněn v průběhu roku 2010, tedy po podání této žaloby, a to tak, že byl do této směrnice vložen §lánek 167a, podle něhož členské státy mohou v rámci volitelného režimu stanovit, že u osoby povinné k dani, jejíž povinnost k dani vznikne výhradně podle uvedeného §l. 66 písm. b), dochází k odkladu nároku na odpočet daně, dokud není daň ze zboží dodaného nebo služby poskytnuté této osobě zaplacena dodavateli zboží nebo poskytovateli služby.

52 Z výkladu všech těchto ustanovení vyplývá, že podle směrnice 2006/112 podléhá vznik nároku na odpočet pouze v některých zvláštních případech výslovně uvedených v této směrnici podmínce, že protiplnění, které je dlužné za plnění, z něhož vyplývá odpovídatelná DPH, již bylo zaplaceno. S výjimkou těchto zvláštních případů existuje tento nárok na odpočet nezávisle na této podmínce. Přitom okolnost, že vrácení nadměrného odpotů odpovídatelné DPH – které tak představuje etapu následující po vzniku uvedeného nároku – podléhá uvedené podmínce, může mít stejné dopady na nárok na odpočet jako použití této podmínky při vzniku tohoto nároku. Tato okolnost je tedy takové povahy, že může zpochybnit užitečný účinek uvedeného nároku na odpočet.

53 Zaplacení dlužného protiplnění za plnění, z něhož vyplývá odpovídatelná DPH, nemůže proto představovat podmínku ve smyslu §lánku 183 směrnice 2006/112, kterou mohou členské státy stanovit pro vrácení nadměrného odpotů odpovídatelné DPH.

54 Z výše uvedeného vyplývá, že §lánek 183 směrnice 2006/112 členským státům neumožňuje, aby uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpotů odpovídatelné DPH podmínily zaplacením částky dlužné za příslušné plnění. Tím, že Maarská republika vyloučila vrácení

nadměrného odpotu DPH v případě, že za plnění, z něhož vyplývá odpotitelná DPH, nebylo dosud zaplacen dlužné protiplnění, včetně DPH, překročila meze volnosti, kterou členské disponují na základě uvedeného článku 183.

55 Kromě toho je třeba uvést, že toto vyloučení vrácení takového nadměrného odpotu DPH vede k tomu, že některé osoby povinné k dani, jejichž daňové přiznání pravidelně vykazuje nadměrné odpoty, jsou nuceny převést tento nadměrný odpot do následujícího zdaňovacího období astěji než jednou. V této souvislosti je nutno připomenout, že převod nadměrného odpotu DPH do několika zdaňovacích období, která následují po období, v němž vznikl tento nadměrný odpot DPH, není nutně neslučitelný s článkem 183 prvním pododstavcem směrnice 2006/112 (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 49). Jelikož však dotčená vnitrostátní právní úprava stanoví zdaňovací období v délce od jednoho měsíce do jednoho roku, může vést u některých osob povinných k dani k tomu, že z důvodu opakovaného převodu nadměrného odpotu nedojde k jeho vrácení v přiměřené lhůtě.

56 Je tudíž nutno konstatovat, že Maarská republika

– tím, že osobám povinným k dani, jejichž daňové přiznání za určité zdaňovací období vykazuje nadměrný odpot ve smyslu článku 183 směrnice 2006/112, ukládá povinnost převést tento nadměrný odpot zcela nebo zčásti do následujícího zdaňovacího období, pokud nezaplatily svému dodavateli celou částku za odpovídající koupi, a

– z důvodu, že vzhledem k této povinnosti mohou být některé osoby povinné k dani, jejichž daňové přiznání vykazuje pravidelně „nadměrné odpoty“, nuceny převést tento nadměrný odpot do následujícího zdaňovacího období astěji než jednou,

nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z této směrnice.

K nákladům řízení

57 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se ústníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Maarská republika neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit posledně uvedené náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Maarská republika

– tím, že osobám povinným k dani, jejichž daňové přiznání za určité zdaňovací období vykazuje nadměrný odpot ve smyslu článku 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ukládá povinnost převést tento nadměrný odpot zcela nebo zčásti do následujícího zdaňovacího období, pokud nezaplatily svému dodavateli celou částku za odpovídající koupi, a

– z důvodu, že vzhledem k této povinnosti mohou být některé osoby povinné k dani, jejichž daňové přiznání vykazuje pravidelně „nadměrné odpoty“, nuceny převést tento nadměrný odpot do následujícího zdaňovacího období astěji než jednou,

nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z této směrnice.

2) Maarské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: ma?arština.