

Vec C-274/10

Európska komisia

proti

Maľarskej republike

„Nesplnenie povinnosti ľenským štátom – Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočet dane – Spôsob vykonania – Ľánok 183 – Vnútroštátna právna úprava, ktorá umožňuje vyplatenie nadmerného odpoťu DPH iba v rozsahu, v akom nadmerný odpoťet prevyšuje výšku dane na vstupe vyplývajúcej z transakcií, ktoré ešte neboli zaplatené“

Abstrakt rozsudku

*Daťové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpoťet dane zaplatenej na vstupe – Vrátenie nadmerného odpoťtu*

*(Smernica Rady 2006/112, Ľánok 183)*

ľanský štát, ktorý zdaniteľným osobám, ktorých daťové priznanie za určité zdaťovacie obdobie vykazuje nadmerný odpoťet v zmysle Ľánku 183 smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ukladá povinnosť úplne alebo čiastočne preniesť tento nadmerný odpoťet do nasledujúceho zdaťovacieho obdobia, pokiaľ svojmu dodávateľovi nezaplatili celú sumu za príslušné plnenie, čo vedie k tomu, že v dôsledku tejto povinnosti sú niektoré zdaniteľné osoby, ktorých daťové priznanie pravidelne vykazuje nadmerný odpoťet, nútené preniesť tento nadmerný odpoťet do nasledujúceho zdaťovacieho obdobia viac než raz, si neplní povinnosti, ktoré mu z tejto smernice vyplývajú.

Podľa systému zavedeného smernicou 2006/112 totiž dochádza k splatnosti dane z pridanej hodnoty, ako aj k vzniku a vykonaniu práva na odpoťet dane v zásade nezávisle od toho, či už došlo k zaplaceniu protihodnoty vrátane dane z pridanej hodnoty za transakciu, alebo nie. Okrem toho podľa tej istej smernice podlieha vznik práva na odpoťet dane podmienke, že protihodnota za transakciu, z ktorej vyplýva odpoťítateľná dať z pridanej hodnoty, už bola zaplatená, len v niektorých osobitných prípadoch výslovne stanovených v smernici. S výnimkou týchto osobitných prípadov existuje toto právo na odpoťet dane nezávisle od tejto podmienky. Pritom skutočnosť, že vyplatenie nadmerného odpoťtu dane z pridanej hodnoty, čo je etapa nasledujúca po vzniku uvedeného práva, podlieha uvedenej podmienke, môže mať rovnaký vplyv na právo na odpoťet dane ako jej uplatnenie pri vzniku tohto práva. Táto skutočnosť teda môže spochybniť potrebný účinok uvedeného práva na odpoťet. Z tohto dôvodu zaplatenie protihodnoty za transakciu, z ktorej vyplýva odpoťítateľná dať z pridanej hodnoty, nepredstavuje podmienku v zmysle Ľánku 183 smernice 2006/112, ktorú môžu ľenské štáty stanoviť na vyplatenie nadmerného odpoťtu odpoťítateľnej dane.

(pozri body 48, 52, 53, 56 a výrok)

## ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 28. júla 2011 (\*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočet dane – Spôsoby vykonania – Článok 183 – Vnútroštátna právna úprava, ktorá umožňuje vyplatenie nadmerného odpočtu DPH iba v rozsahu, v akom nadmerný odpočet prevyšuje výšku dane na vstupe vyplývajúcej z transakcií, ktoré ešte neboli zaplatené“

Vo veci C-274/10,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 1. júna 2010,

**Európska komisia**, v zastúpení: D. Triantafyllou, B. Simon a K. Talabér-Ritz, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

**Maďarskej republike**, v zastúpení: M. Fehér, K. Szijjártó a G. Koós, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci K. Magony, szakértő,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a T. von Danwitz (spravodajca),

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. apríla 2011,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. mája 2011,

vyhlásil tento

### Rozsudok

1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Maďarská republika si:

– tým, že zdaniteľným osobám, ktorých daňové priznanie za určité zdaňovacie obdobie vykazuje „nadmerný odpočet“ v zmysle článku 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra

2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ukladá povinnosť úplne alebo čiastočne preniesť tento nadmerný odpôčet do nasledujúceho zdaťovacieho obdobia, pokiaľ svojmu dodávateľovi nezaplatili celú sumu za príslušné plnenie, a

– vzhľadom na to, že v dôsledku tejto povinnosti sú niektoré zdaniteľné osoby, ktorých daňové priznanie pravidelne vykazuje „nadmerný odpôčet“, nútené preniesť tento nadmerný odpôčet do nasledujúceho zdaťovacieho obdobia viac než raz,

nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice 2006/112.

## Právny rámec

### *Právna úprava Únie*

2 Podľa článku 62 smernice 2006/112:

„Na účely tejto smernice:

1. „zdaniteľná udalosť“ je udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti;

2. „daňová povinnosť“ vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

3 Článok 63 tejto smernice stanovuje, že zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

4 Článok 66 uvedenej smernice stanovuje:

„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:

a) najneskôr v deň vyhotovenia faktúry,

b) najneskôr v deň prijatia platby,

...“

5 Článok 90 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchyliť od ustanovenia odseku 1.“

6 Podľa článku 167 smernice 2006/112 uvedeného v kapitole 1 nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpôčítanie dane“ v hlave X nazvanej „Odpôčítanie dane“ tejto smernice „právo odpôčítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpôčítateľná“.

7 Smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica

2006/112/ES (Ú. v. EÚ L 189, s. 1), ktorá má byť prebratá najneskôr do 31. decembra 2012, bol do smernice 2006/112 doplnený článok 167a, ktorého odsek 1 znie:

„Členské štáty môžu v rámci voľiteľnej úpravy ustanoviť, že právo zdaniteľnej osoby, ktorej daňová povinnosť [k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) 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.“

8 Článok 168 smernice 2006/112 stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

9 Článok 178 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v kapitole 4 nazvanej „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“ hlavy X tejto smernice, stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240,

...“

10 Článok 179 uvedenej smernice stanovuje:

„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.

Členské štáty však môžu vyžadovať od zdaniteľných osôb, ktoré uskutočňujú príležitostné transakcie uvedené v článku 12, aby uplatňovali právo na odpočítanie dane len v prípade dodania.“

11 Podľa článku 183 smernice 2006/112, ktorý obsahuje v podstate zhodné ustanovenia ako tie, ktoré sú uvedené v článku 18 ods. 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23):

„Ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť [vyplatiť – *neoficiálny preklad*] v súlade s podmienkami, ktoré určia.

Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť [vyplatiť – *neoficiálny preklad*] rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu.“

12 Článok 184 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v kapitole 5 nazvanej „Úprava

odpo?ítanej dane“ hlavy X tejto smernice, spres?uje:

„Pôvodne uplatnené odpo?ítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpo?ítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“

13 Podľa ?lánku 185 nachádzajúceho sa v rovnakej kapitole uvedenej smernice:

„1. Úprava odpo?ítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri ur?ení výšky odpo?ítanej dane, objavia po podaní da?ového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej z?avy.

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpo?ítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo ?iasto?ne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru ur?eného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v ?lánku 16.

V prípade celkovo alebo ?iasto?ne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže ?lenské štáty však môžu úpravu odpo?ítanej dane vyžadovať.“

#### *Vnútroštátna právna úprava*

14 ?lánok 55 ods. 1 zákona CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) [Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.), ?alej len „zákon o DPH“] stanovuje:

„Da?ová povinnosť vzniká, keď sa objektívne uskuto?ní zdaniteľná transakcia (?alej len ‚uskuto?nenie‘).“

15 Podľa ?lánku 56 zákona o DPH „splatná da? sa ur?í v okamihu uskuto?nenia, pokiaľ tento zákon nestanovuje inak“.

16 ?lánok 119 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„Pokiaľ zákon nestanovuje inak, právo na odpo?et dane vzniká vtedy, keď sa má ur?iť splatná da? zodpovedajúca dani vy?íslenej na vstupe (?lánok 120).“

17 ?lánok 131 zákona o DPH stanovuje:

„1. Zdaniteľná osoba identifikovaná na ú?ely DPH v tuzemsku môže odpo?ítať od celkovej sumy dane, ktorú je povinná zaplatiť za zda?ovacie obdobie, sumu odpo?ítate?nej dane na vstupe, ktorá vznikla v tom istom zda?ovacom období alebo v predchádzajúcich zda?ovacích obdobiach.

2. Ak je rozdiel ur?ený podľa odseku 1 záporný, zdaniteľná osoba identifikovaná na ú?ely DPH v tuzemsku môže

a) uplatniť tento rozdiel v nasledujúcom zda?ovacom období ako položku, ktorá sa odpo?íta od celkovej sumy dane, ktorú je povinná zaplatiť podľa odseku 1 za toto zda?ovacie obdobie, alebo

b) požiadať správcu dane o vyplatenie rozdielu za podmienok a podľa pravidiel stanovených v ?lánku 186.“

18 ?lánok 186 tohto zákona stanovuje:

„1. O vyplatenie sumy záporného rozdielu ur?eného podľa ?lánku 131 ods. 1 a upraveného

podľa odseku 2 možno požiadať najskôr v deň splatnosti stanovený zákonom XCII z roku 2003 [o daňovom systéme (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény)], ak

a) zdaniteľná osoba identifikovaná na účely DPH v tuzemsku požiada správcu dane o vyplatenie tejto sumy pri podaní daňového priznania podľa článku 184;

...

2. Ak zdaniteľná osoba identifikovaná na účely DPH v tuzemsku, ktorá postupuje podľa odseku 1 písm. a), do dňa splatnosti uvedeného v odseku 1 bezodkladne nezaplatí sumu vrátane dane, ktorá zodpovedá transakcii, ktorá je právnym základom prenesenia dane, alebo ak jej dlh nezanikne pred týmto dňom inak, odpodátateľná daň na vstupe, ktorá zodpovedá tejto transakcii, sa v celom rozsahu odpodáta od sumy záporného rozdielu určeného podľa článku 131 ods. 1 vyjadrenej absolútnou hodnotou až do výšky celej tejto sumy.

3. Článok 131 ods. 2 písm. a) sa uplatňuje na sumu, o ktorú sa podľa odseku 2 zníži suma záporného rozdielu určeného podľa článku 131 ods. 1 vyjadrená absolútnou hodnotou až do výšky celej tejto sumy. ...“

19 Z článku 37 ods. 1 zákona XCII z roku 2003 o daňovom systéme, ktorého znenie je nasledujúce, vyplýva, že uvedená splatnosť zodpovedá uplynutiu lehoty na zaplatenie dane:

„Daň musí byť zaplatená ku dňu stanovenému v prílohe zákona alebo samotným zákonom (splatnosť)...“

20 Podľa písmena a) bodu 2 časti I prílohy II tohto zákona:

„Zdaniteľná osoba, ktorá je povinná zaplatiť [DPH], zaplatí istú splatnú sumu [DPH]

- v prípade, že podáva daňové priznania mesačne, do 20. dňa mesiaca nasledujúceho po príslušnom mesiaci,
- v prípade, že podáva daňové priznania štvrťročne do 20. dňa mesiaca nasledujúceho po príslušnom štvrťroku,
- v prípade, že podáva daňové priznania ročne do 25. februára roka nasledujúceho po účtovnom roku,

a od tohto dňa môže požiadať o jej vrátenie.“

### **Konanie pred podaním žaloby**

21 Keďže sa Komisia domnievala, že vnútroštátna právna úprava, ktorá ukladá zdaniteľným osobám povinnosť previesť nadmerný odpodet v zmysle článku 183 smernice 2006/112 do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, ak tento nadmerný odpodet zahŕňa sumu DPH na vstupe z transakcií, za ktoré príslušná zdaniteľná osoba ešte nezaplatila, porušuje uvedenú smernicu, rozhodla sa začať konanie podľa článku 226 ES a zaslala Maďarskej republike 21. marca 2007 výzvu.

22 Uvedený maďarský štát na túto výzvu odpovedal listom z 30. mája 2007, v ktorom poprel akékoľvek porušenie práva Únie.

23 Keďže aj po tejto odpovedi sa Komisia domnievala, že Maďarská republika nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice 2006/112, vydala 8. októbra 2009 odôvodnené

stanovisko, v ktorom tento poľský štát vyzvala, aby v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia prijal potrebné opatrenia na to, aby tomuto stanovisku vyhovel.

24 Keďže Maďarská republika odpovedala na toto odôvodnené stanovisko listom zo 16. decembra 2009, v ktorom tvrdila, že nedošlo k porušeniu práva Únie, Komisia sa rozhodla podať túto žalobu.

## O žalobe

### *Argumentácia účastníkov konania*

25 Komisia tvrdí, že článok 186 ods. 2 zákona o DPH je v rozpore s právom Únie v rozsahu, v akom vylučuje vyplatenie nadmerného odpočtu DPH uplatnenej na vstupe, ktorá je odpočítateľná od DPH na výstupe, ak DPH na vstupe vyplýva z transakcií, za ktoré ešte nebola zaplatená protihodnota vrátane DPH.

26 Komisia tvrdí, že podľa článkov 62 a 63 smernice 2006/112 povinnosť zaplatiť DPH na výstupe vzniká v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby nezávisle od zaplatenia protihodnoty za príslušnú transakciu. Dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby je teda povinný zaplatiť DPH do štátnej pokladnice, aj keď mu jeho zákazníci do konca zdaňovacieho obdobia ešte nezaplatili. Vzhľadom na to, že v takejto situácii článok 186 ods. 2 zákona o DPH bráni zákazníkovi požiadať o vrátenie DPH, ktorá zodpovedá predmetnej transakcii, je rovnováha systému DPH narušená.

27 Toto vylúčenie vyplatenia nadmerného odpočtu DPH ukladá dotknutým subjektom daňové zaťaženie, lebo odklad splnenia dlhu štátu voči zdaniteľnej osobe, ktorá žiada o vyplatenie nadmerného odpočtu, dočasne znižuje hodnotu tovarov, ktorými disponuje táto zdaniteľná osoba, čo vedie najmä k zníženiu jej likvidných prostriedkov.

28 Komisia okrem toho zdôrazňuje, že predmetná vnútroštátna úprava neobsahuje nijaké časové obmedzenie prenesenia nadmerného odpočtu DPH do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia. Je teda možné, aby zdaniteľná osoba bola povinná preniesť takýto nadmerný odpočet viackrát. Zo znenia článku 183 prvého odseku smernice 2006/112 však vyplýva, že nadmerný odpočet sa má vyplatiť najneskôr v priebehu druhého zdaňovacieho obdobia nasledujúceho po jeho vzniku.

29 Komisia tiež tvrdí, že tento článok len stanovuje, že poľské štáty môžu vymedziť procesné pravidlá vzťahujúce sa na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, aby bolo možné tieto pravidlá riadne zašliefiť do rôznych právnych ustanovení upravujúcich správne konanie. Tento článok však neumožňuje obmedziť toto vyplatenie prostredníctvom hmotnoprávnych podmienok. Predmetná vnútroštátna úprava však nestanovuje procesné pravidlá, ale hmotnoprávne obmedzenia vyplatenia nadmerného odpočtu DPH.

30 Maďarská republika sa domnieva, že podmienka stanovená v článku 186 ods. 2 zákona o DPH na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, čiže zaplatenie protihodnoty za transakciu, z ktorej vyplýva odpočítateľná DPH, neporušuje zásadu daňovej neutrality ani článok 183 smernice 2006/112, ktorý jednoznačne priznáva poľským štátom právomoc určiť podmienky tohto vyplatenia.

31 Tento poľský štát uvádza, že odklad vyplatenia nadmerného odpočtu DPH vyplývajúci z článku 186 ods. 2 zákona o DPH nepredstavuje pre zdaniteľnú osobu žiadnu záťaž, ktorá by bola v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Za „daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH“ totiž treba považovať iba konečné daňové zaťaženie, čiže prípad, keď zdaniteľná osoba musí znášať DPH

bez toho, aby mala nárok na odpôčet dane. Ak zdaniteľná osoba dočasne znáša daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH, ide len o zaťaženie týkajúce sa financovania alebo hotovosti, ktoré iba dočasne ovplyvňuje finančnú situáciu dotknutého subjektu a ktoré v zásade nie je v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Maarská republika v tejto súvislosti zdôrazňuje, že spoločný systém DPH obsahuje pravidlá, ktoré ukladajú zdaniteľným osobám povinnosť dočasne znášať výšku tejto dane.

32 Okrem toho podmienka stanovená pre uvedené vyplatenie nespôsobuje zdaniteľnej osobe nijaké finančné riziko, lebo tá svoj dlh ešte nesplatila. Daňové zaťaženie v skutočnosti znáša iba predávajúci, ale toto zaťaženie vyplýva z noriem práva Únie, najmä z článkov 62 a 63 smernice 2006/112. Vzhľadom na to, že toto daňové zaťaženie je zlučiteľné so zásadou daňovej neutrality, údajné daňové zaťaženie, ktoré nadobúdateľovi tovaru alebo príjemcovi služby vyplýva zo spornej vnútroštátnej právnej úpravy, nemožno považovať za neprípustné.

33 Uvedená vnútroštátna právna úprava smeruje k neutralizácii výhody, ktorú má nadobúdateľ tovaru alebo príjemca služby, ktorý by mohol ťažiť z vrátenia dane, ktorá zaťažuje transakciu, za ktorú nebolo alebo možno nikdy nebude zaplatené, využiť na zlepšenie svojej finančnej situácie a predovšetkým na zaplatenie svojim dodávateľom. Naopak, podľa názoru Komisie štát poskytuje zdaniteľným osobám bezúročný úver, ktorý zaťažuje jeho štátny rozpočet, najmä ak je zdaňovacie obdobie dodávateľa dlhšie ako zdaňovacie obdobie nadobúdateľa.

34 Okrem toho výklad zásady daňovej neutrality poskytnutý Komisiou neodôvodnene obmedzuje voľnú úvahu, ktorú členským štátom priznáva článok 183 smernice 2006/112, a zbavuje uvedený článok jeho zmyslu.

35 Maarská republika tiež tvrdí, že jej právna úprava nespochybňuje nárok zdaniteľnej osoby na vyplatenie celkovej sumy DPH tým, že zaplatí v hotovosti a v primeranej lehote, ak bola na zaplatenie tejto transakcie stanovená takáto primeraná lehota. Súdny dvor pripustil, že členské štáty majú určitú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o stanovenie lehoty na vyplatenie nadmerného odpôtu DPH.

36 Pokiaľ ide o neexistenciu časového obmedzenia prenesenia nadmerného odpôtu DPH do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, Maarská republika tvrdí, že zo znenia smernice 2006/112 ani z odôvodnení tejto smernice nevyplýva, že nadmerný odpôet DPH možno preniesť iba raz do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia. Okrem toho splnenie podmienky zaplatenia stanovenej spornou právnou úpravou závisí od vlastného rozhodnutia dotknutej zdaniteľnej osoby.

### *Posúdenie Súdnym dvorom*

37 Komisia Maarskej republike v zásade vytýka, že prekročila medze slobody, ktorou disponujú členské štáty podľa článku 183 smernice 2006/112, tým, že stanovila, že vyplatenie je vylúčené, ak táto zdaniteľná osoba ešte nezaplatila protihodnotu vrátane DPH za transakciu, z ktorej je možné odpôítať DPH.

38 Tento článok 183 stanovuje, že keď za dané zdaňovacie obdobie výška odpôítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vyplatiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.

39 Zo znenia tohto článku a najmä zo spojenia „v súlade s podmienkami, ktoré určia“ vyplýva, že členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vyplatenia nadmerného odpôtu DPH (pozri rozsudky z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko, C-78/00, Zb. s. I-8195, bod 32; z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 17, ako aj z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3, C-107/10, zatiaľ neuvverejnený v Zbierke, body 33 a 64).

40 Táto okolnosť však sama osebe neumožňuje prijať záver, že článok 183 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na podmienky stanovené členskými štátmi na účely vyplatenia nadmerného odpôtu DPH sa nevzťahuje žiadna kontrola podľa práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Zb. s. I-623, bod 15, a Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 28).

41 Treba totiž posúdiť, v akom rozsahu článok 183 smernice 2006/112, vykladaný z hľadiska kontextu a všeobecných zásad upravujúcich oblasť DPH, obsahuje osobitné pravidlá, ktoré musia členské štáty dodržať pri úprave postupov na uplatnenie práva na vyplatenie nadmerného odpôtu DPH (pozri rozsudok Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 30).

42 V tomto ohľade je potrebné po prvé pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpôtať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (pozri najmä rozsudky Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 28; Sosnowska, už citovaný, bod 14, a Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 31).

43 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, uvedené právo na odpôet dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18; z 30. septembra 2010, Uszodaépít, C-392/09, Zb. s. I-8791, bod 34, a Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 32).

44 Po druhé treba pripomenúť, že samotná existencia práva na odpôet dane vyplýva z článkov 167 až 172 smernice 2006/112, ktoré sa nachádzajú v kapitole nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpôítanie dane“, zatiaľ čo články 178 až 183 tejto smernice sa týkajú len podmienok na uplatnenie tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko, C-338/98, Zb. s. I-8265, bod 71, a z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, Zb. s. I-5583, bod 30).

45 Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 smernice 2006/112 stanoví, aby bol nadmerný odpôet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia, alebo vyplatený, Súdny dvor spresnil, že podmienky určené členskými štátmi nemôžu spochybovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vyplatená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpôtu DPH, čo znamená, že sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom, pričom takýto prijatý postup v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko (pozri rozsudky Komisia/Taliansko, už citovaný, body 33 a 34, Sosnowska, už citovaný, bod 17, ako aj Enel Marica Iztok 3, už citovaný, body 33 a 64).

46 Pokiaľ ide po tretie o význam platby za transakcie, z ktorých vyplýva DPH v systéme zavedenom smernicou 2006/112, treba uviesť, že podľa článku 63 tejto smernice vzniká daňová povinnosť dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, čiže pri uskutočnení danej transakcie, a to nezávisle od toho, či už došlo k zaplateniu protihodnoty za príslušnú transakciu. Dodávateľ tovaru

alebo poskytovate? služby je teda povinný zaplati? DPH do štátnej pokladnice, aj ke? mu jeho zákazník ešte za uskuto?nenú transakciu nezaplatil.

47 Rovnako aj ?lánok 167 smernice 2006/112 stanovuje, že právo na odpo?et dane vzniká vtedy, ke? vzniká da?ová povinnos? v súvislosti s da?ou, ktorá je odpo?ítateľná, k ?omu pod?a ?lánku 63 dochádza vtedy, akonáhle bola transakcia uskuto?nená, a to nezávisle od toho, ?i už došlo k zaplateniu protihodnoty za túto transakciu. Okrem toho je v ?lánku 168 písm. a) tejto smernice výslovne uvedené, že právo zdaniteľnej osoby na odpo?et dane zaplatenej na vstupe sa týka nie len DPH, ktorú zaplatil, ale aj splatnej DPH. Aj z ?lánku 179 uvedenej smernice vyplýva, že právo na odpo?et dane sa vykoná tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zda?ovacie obdobie sa odpo?íta celková výška DPH za to isté zda?ovacie obdobie, v ktorom právo na odpo?et dane vzniklo (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade, C?95/07 a C?96/07, Zb. s. I?3457, bod 41).

48 Z toho vyplýva, že pod?a systému zavedeného smernicou 2006/112 dochádza k splatnosti DPH, ako aj k vzniku a vykonaniu práva na odpo?et dane v zásade nezávisle od toho, ?i už došlo k zaplateniu protihodnoty vrátane DPH za transakciu, alebo nie.

49 Táto analýza je podporená ?alšími ustanoveniami tejto smernice, pod?a ktorých má skuto?né zaplatenie protihodnoty vplyv na splatnos? alebo odpo?et DPH len za osobitných okolností, ktoré sú výslovne stanovené v uvedenej v smernici.

50 ?lánok 66 písm. b) smernice 2006/112 umožňuje ?lenským štátom odchylné od ?lánku 63 tejto smernice stanovi?, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb da?ová povinnos? vzniká najneskôr v de? prijatia platby. Ma?arská republika však neuviedla, že túto možnos? využila.

51 Okrem toho ?lánok 66 písm. b) smernice 2006/112 bol v priebehu roku 2010, teda po podaní tejto žaloby, doplnený, a to tak, že do tejto smernice bol vložený ?lánok 167a, pod?a ktorého ?lenské štáty môžu v rámci voliteľnej úpravy ustanovi?, že právo zdaniteľnej osoby, ktorej da?ová povinnos? vzniká výlu?ne pod?a ?lánku 66 písm. b), na odpo?et dane sa odkladá, až kým sa DPH z dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb nezaplatí dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb.

52 Zo všetkých týchto ustanovení vyplýva, že pod?a smernice 2006/112 podlieha vznik práva na odpo?et dane podmienke, že protihodnota za transakciu, z ktorej vyplýva odpo?ítateľná DPH, už bola zaplatená, len v niektorých osobitných prípadoch výslovne stanovených v smernici. S výnimkou týchto osobitných prípadov existuje toto právo na odpo?et dane nezávisle od tejto podmienky. Pritom skuto?nos?, že vyplatenie nadmerného odpo?tu DPH, ?o je etapa nasledujúca po vzniku uvedeného práva, podlieha uvedenej podmienke, môže mať rovnaký vplyv na právo na odpo?et dane ako jej uplatnenie pri vzniku tohto práva. Táto skuto?nos? teda môže spochybni? potrebný ú?inok uvedeného práva na odpo?et.

53 Z tohto dôvodu zaplatenie protihodnoty za transakciu, z ktorej vyplýva odpo?ítateľná DPH, nepredstavuje podmienku v zmysle ?lánku 183 smernice 2006/112, ktorú môžu ?lenské štáty stanovi? na vyplatenie nadmerného odpo?tu odpo?ítateľnej DPH.

54 Zo všetkých uvedených úvah vyplýva, že článok 183 smernice 2006/112 neumožňuje, aby členské štáty viazali uplatnenie práva na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH na zaplatenie dlžnej sumy za príslušnú transakciu. Maarská republika tým, že vylúčila vyplatenie nadmerného odpočtu DPH v prípade, že za transakciu, z ktorej vyplýva odpočítateľná DPH, ešte nebola zaplatená dlžná protihodnota vrátane DPH, prekročila medze slobody, ktorú majú členské štáty podľa uvedeného článku 183.

55 Okrem toho je potrebné uviesť, že toto vylúčenie vyplatenia takéhoto nadmerného odpočtu DPH vedie k tomu, že zdaniteľné osoby, ktorých daňové priznanie pravidelne vykazuje nadmerný odpočet, sú nútené preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia viac než raz. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že prenesenie nadmerného odpočtu DPH do viacerých zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom k tomuto nadmernému odpočtu došlo, nie je nevyhnutne nezlučiteľné s článkom 183 prvým odsekom smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 49). Keďže vnútroštátna právna úprava ale stanovuje zdaňovacie obdobia v rozmedzí jedného mesiaca až jedného roku, v prípade niektorých zdaniteľných osôb to môže viesť k tomu, že z dôvodu opakovaného prenesenia nadmerného odpočtu nedôjde k jeho vyplateniu v primeranej lehote.

56 Z tohto dôvodu treba konštatovať, že Maarská republika si

– tým, že zdaniteľným osobám, ktorých daňové priznanie za určité zdaňovacie obdobie vykazuje „nadmerný odpočet“ v zmysle článku 183 smernice 2006/112, ukladá povinnosť úplne alebo čiastočne preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, pokiaľ svojmu dodávateľovi nezaplatili celú sumu za príslušné plnenie, a

– vzhľadom na to, že v dôsledku tejto povinnosti sú niektoré zdaniteľné osoby, ktorých daňové priznanie pravidelne vykazuje „nadmerný odpočet“, nútené preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia viac než raz,

nesplnila povinnosti, ktoré jej z tejto smernice vyplývajú.

## O trovách

57 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Maarskú republiku na náhradu trov konania a Maarská republika nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

### 1. Maarská republika si

– tým, že zdaniteľným osobám, ktorých daňové priznanie za určité zdaňovacie obdobie vykazuje „nadmerný odpočet“ v zmysle článku 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ukladá povinnosť úplne alebo čiastočne preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, pokiaľ svojmu dodávateľovi nezaplatili celú sumu za príslušné plnenie, a

– vzhľadom na to, že v dôsledku tejto povinnosti sú niektoré zdaniteľné osoby, ktorých daňové priznanie pravidelne vykazuje „nadmerný odpočet“, nútené preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia viac než raz,

**nesplnila povinnosti, ktoré jej z tejto smernice vyplývajú.**

**2. Ma?arská republika je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy

\* Jazyk konania: ma?ar?ina.