

62010CJ0414

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

29. března 2012 (*)

„DPH — Šestá směrnice — Článek 17 odst. 2 písm. b) — Zdanění zboží dovezeného ze třetí země — Vnitrostátní právní úprava — Právo na odpočet DPH při dovozu — Podmínka — Skutečné uhrazení DPH osobou povinnou k dani“

Ve věci C-414/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 30. července 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 19. srpna 2010, v řízení

Véleclair SA

proti

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits a J.-J. Kasel (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Šereš, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. října 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za Véleclair SA É. Arcilem, avocat,

—

za francouzskou vládu N. Rouam a G. de Berguesem, jako zmocněnci,

—

za německou vládu C. Blaschkem a T. Henzem, jako zmocněnci,

—

za nizozemskou vládu C. Wissels, jako zmocněnkyní,

—

za portugalskou vládu S. Jaulino, jakož i L. Ines Fernandesem a R. Campos Lairesem, jako zmocnenci,

—

za Evropskou komisi D. Recchia a C. Soulay, jakož i F. Dintilhacem, jako zmocnenci,
po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 17. listopadu 2011,
vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Véleclair SA a ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État (ministr pro rozpočet, veřejné finance a státní reformu) ve věci vnitrostátní právní úpravy, která podmiňuje výkon práva na odpočet daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) při dovozu skutečným uhrazením této daní osobou povinnou k dani.

Právní rámec

Šestá směrnice

3

Článek 10 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„a)

„Uskutečněním zdanitelného plnění“ se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;

b)

„daňovou povinností“ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určení dne na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daní může být odložena.“

4

Článek 10 odst. 2 a odst. 3 šesté směrnice upřesňují:

„2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

[...]

Odchyln? od výše uvedených ustanovení mohou ?lenské státy stanovit, že v p?ípad? ur?itých pln?ní a n?kterých kategorií osob povinných k dani vznikne da?ová povinnost:

—

nejpozd?ji vystavením faktury nebo dokladu sloužícího jako faktura, nebo

—

nejpozd?ji p?ijetím platby ceny, nebo

—

není-li vystavena faktura nebo doklad sloužící jako faktura, nebo je-li vystavena pozd?, v ur?ité době ode dne uskute?n?ní zdanitelného pln?ní.

3. P?i dovozu zboží se zdanitelné pln?ní uskute?ní a da?ová povinnost vzniká v okamžiku, kdy zboží vstoupí do tuzemska ve smyslu ?lánku 3.

Podléhá-li dovážené zboží clu, zem?d?lským dávkám nebo poplatk?m s rovnocenným ú?inkem zavedeným v rámci n?které společné politiky, mohou ?lenské státy vázat den uskute?n?ní zdanitelného pln?ní a vzniku da?ové povinnosti na rozhodnou skute?nost stanovenou pro tyto dávky Spole?enství.

Není-li dovážené zboží podrobeno žádnému z t?chto poplatk? Spole?enství, mohou ?lenské státy k ur?ení dne uskute?n?ní zdanitelného pln?ní a vzniku da?ové povinnosti použít platné p?edpisy týkající se cel.“

5

?lánek 17 odst. 1 a odst. 2 šesté směrnice stanovují:

„1. Nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itelné dan?.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a)

da? z p?idané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani; [která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani]

b)

da? z p?idané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena [v tuzemsku] s ohledem na dovezené zboží;

[...]“

§lánek 18 odst. 1 písm. b) a odst. 2 šesté sm?rnice stanovují:

„1. Pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan? musí osoba povinná k dani:

[...]

b)

p?i odpo?tu dan? podle ?l. 17 odst. 2 písm. b) vlastnit dovozní doklad, v n?mž je uvedena jako p?íjemce nebo dovozce a který udává nebo umož?uje výpo?et výše splatné dan?;

[...]

2. Osoba povinná k dani provede odpo?et dan? tak, že od celkové výše dan? z p?ídané hodnoty splatné za dané zda?ovací období ode?te celkovou výši dan?, u níž v pr?b?hu téhož období vznikl nárok na odpo?et, který m?že být uplatn?n podle odstavce 1.

[...]“

§lánek 21 odst. 2 šesté sm?rnice stanoví:

„Následující osoby jsou povinny odvád?t da? z p?ídané hodnoty:

[...]

2.

p?i dovozu: osoba nebo osoby, které ?lenský stát, do kterého je zboží dováženo, ozna?í nebo uzná jako da?ové dlužníky.“

Vnitrostátní právní úprava

§lánek 271 odst. II bod 1 code général des impôts (obecný da?ový zákoník, dále jen „CGI“) stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely zdanitelných pln?ní osob povinných k dani, a za podmínky, že tato pln?ní zakládají nárok na odpo?et, je daní, u níž osoby povinné k dani mohou p?ípadn? provést odpo?et:

[...]

b)

da? uložená v souvislosti s dovozem.

[...]“

§lánek 291 odst. I bod 2 písm. a) CGI upřesňuje:

„Dovozem zboží se rozumí:

a)

vstup zboží pocházejícího nebo zasílaného ze státu nebo z území mimo Evropské společenství, které nebylo propuštěno do volného oběhu, na území Francie [...]“

10

§lánek 293 A odst. 1 CGI stanoví:

„Při dovozu dává povinnost vzniká a dále se stává splatnou v okamžiku, kdy je zboží považováno za dovezené ve smyslu §l. 291 odst. I druhého pododstavce.

[...]

Daž musí být odvedena osobou uvedenou na dovozním prohlášení jako skutečný příjemce zboží.

[...]“

Spor v povodním řízení a předložná otázka

11

V období let 1992 až 1995 společnost Véleclair dovážela jízdní kola, o kterých uváděla, že pocházejí z Vietnamu. Francouzská celní správa měla naopak za to, že tato jízdní kola pocházejí ve skutečnosti z Číny, a proto vyhotovila úřední protokol o nepravdivém prohlášení o povodu zboží. Následně uložila společnosti Véleclair povinnost zaplatit clo a antidumpingové clo ve výši přibližně 4 miliony eur, přičemž tato cla sama o sobě podléhala povinnosti zaplatit DPH ve výši 735437 eur.

12

Společnost Véleclair tuto DPH neuhradila a celní správa o tom informovala daňovou správu, která tak měla v této společnosti pohledávku. Usnesením ze dne 12. února 1999 konkurzní soudce rozhodl, že tato pohledávka je promlčena z důvodu, že nebyla s konečnou platností přihlášena ve lhůtě dvanácti měsíců od zveřejnění oznámení o insolvenčním řízení proti společnosti Véleclair. Toto rozhodnutí bylo v posledním stupni potvrzeno Cour de cassation (Kasační soud) dne 8. července 2003.

13

Společnost Véleclair podala žádost o vrácení částky 723503,37 eur představující odpočitatelný přeplatek na DPH, o kterém se domnívala, že jej měla k 31. prosinci 1997 z důvodu zvýšení DPH při dovozu z neodvedeného cla.

14

Tato žádost byla zamítnuta orgánem daňové správy z důvodu, že podle ustanovení CGI je odpočitatelnost DPH při dovozu podmíněna tím, že tato daň byla předtím skutečně zaplacená. Názor zastávaný orgánem daňové správy byl v prvním stupni potvrzen tribunal administratif d'Orléans. Odvolání podané proti tomuto rozhodnutí ke cour administrative d'appel de Nantes bylo

rovněž zamítnuto a společnost Véleclair podala kasační opravný prostředek ke Conseil d'État.

15

Společnost Véleclair před tímto soudem tvrdila, že výkon jejího práva na odpočet daní nemůže být podmíněn předchozím skutečným uhrazením této daní, kterou je povinna uhradit, protože ustanovení čl. 271 odst. II prvního pododstavce písm. b) CGI jsou neslučitelná s ustanoveními čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice, když stanovují, že právo na odpočet DPH je podmíněno skutečným výborem této daní daňovou správou, a nikoli pouhou splatností.

16

Za těchto podmínek se Conseil d'État rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Umožňuje čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice členskému státu zejména vzhledem k rizikům podvodu podmínovat nárok na odpočet [DPH] při dovozu tím, aby osoba povinná k dani tuto daň skutečně uhradila, je-li osoba povinná k [DPH] při dovozu totožná s osobou oprávněnou k provedení odpočtu daní, jako je tomu ve Francii?“

K předběžné otázce

17

Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členským státům umožňuje podmínovat nárok na odpočet [DPH] při dovozu předchozím skutečným uhrazením této daní osobou povinnou k dani, je-li naposled uvedená osoba totožná s osobou oprávněnou k provedení odpočtu daní.

18

Za účelem odpovědi na uvedenou otázku je zaprvé třeba připomenout, že podle samotného znění čl. 17. odst. 2 písm. b) šesté směrnice je osoba povinná k dani oprávněna provést odpočet DPH, která je „splatná nebo byla odvedena“ s ohledem na zboží dovezené do tuzemska.

19

Ze znění tohoto ustanovení, které opakuje spojení použité v ustanovení čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, podle něhož mají osoby povinné k dani právo na odpočet DPH, která je „splatná nebo byla odvedena“ s ohledem na zboží, jež jí bylo nebo má být dodáno, tedy jasně vyplývá, že nárok na odpočet daní přiznané osobě povinné k dani se netýká pouze DPH, kterou uhradila, nýbrž i splatné DPH, tedy DPH, kterou ještě musí uhradit.

20

Jak uvedla generální advokátka v bodech 56 až 58 svého stanoviska, výraz „splatná“ se týká splatné dlužné daní, a předpokládá tedy, že osoba povinná k dani má povinnost uhradit částku DPH, kterou si chce odpočítat jako daň na vstupu.

21

Na jedné straně je třeba dodat, že kdyby zákonodárce Unie zamýšlel podmínit nárok na odpočet DPH při dovozu předchozím skutečným uhrazením této DPH, mohl tak učinit výslovně, například odstraněním výrazu „splatná“ v článku 17.

22

Ze znění čl. 17 odst. 1 šesté směrnice ve spojení s čl. 10 odst. 3 téže směrnice na druhé straně vyplývá, že vznik nároku na odpočet DPH nezávisí na skutečnosti, že došlo k uhrazení protiplnění dlužného za dovezené zboží.

23

Z toho vyplývá, že podle čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice nelze existenci nároku na odpočet DPH při dovozu v zásadě podmiňovat předchozím skutečným uhrazením této DPH.

24

Zadruhé je třeba konstatovat, že tento výklad čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice je potvrzen ostatními ustanoveními šesté směrnice.

25

Jednak totiž čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, který rovněž používá spojení „splatná nebo byla odvedena“, jak vyplývá z bodu 19 tohoto rozsudku, musí být chápán v tom smyslu, že otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla, nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 54).

26

Jak mimoto uvedla generální advokátka v bodě 37 svého stanoviska, článek 18 šesté směrnice, nadepsaný „Pravidla uplatnění nároku na odpočet daně“, se ve svém odst. 1 písm. b) omezuje pouze na stanovení toho, že aby mohla osoba povinná k dani uplatnit svůj nárok na odpočet DPH při dovozu, její jedinou povinností je vlastnit dovozní doklad, v němž je uvedena jako příjemce nebo dovozce a který „udává nebo umožňuje výpočet“ výše splatné daně. Z toho vyplývá, že výkon tohoto práva na odpočet není podmíněn předchozím skutečným uhrazením DPH při dovozu.

27

Zatím je důležité jasné uvést, že předcházející výklad je v souladu s cíli šesté směrnice, jelikož umožňuje zajistit, aby právo na odpočet, které v zásadě nesmí být omezeno, zůstalo nedílnou součástí mechanismu DPH a mohlo být nadále uplatněno přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečňováno na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 47).

28

Takový výklad může navíc nejlépe zajistit dodržení zásady daňové neutrality.

29

V tomto ohledu je třeba připomenout, že účelem úpravy odpočtu je zcela zbavit podnikatele

zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (viz zejména výše citovaný rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 48 a citovaná judikatura).

30

Z důvodů šíře rozvinutých generální advokátkou v bodech 39 až 42 jejího stanoviska by mělo podmínění existence nároku na odpočet DPH při dovozu předchozím skutečným uhrazením této DPH za následek, že by osoba povinná k dani byla vystavena po určitou dobu finanční zátěži, kterou na ni nelze klást a které má být právním mechanismem odpočet předcházeno.

31

Tento výklad není zpochybněn argumentem spočívajícím v tom, že při neexistenci předchozího skutečného uhrazení DPH při dovozu by existovalo riziko podvodu nebo zneužití DPH.

32

Jak zaprvé vyplývá z ustálené judikatury, boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužitím cílem je totiž uznaným a podporovaným šestou směrnicí. Tomu, kdo žádá o odpočet DPH, přísluší doložit, že podmínky uplatnění tohoto nároku jsou splněny, a pokud daňový orgán konstatuje, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně, je oprávněn požadovat vrácení odpočetných částek se zprávným úinkem. Kromě toho je vůči vnitrostátního soudu, aby odmítl přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že tento nárok je uplatněn podvodně (viz zejména výše citovaný rozsudek Kittel a Recolta Recycling, body 54 a 55 a citovaná judikatura).

33

Nelze ani právoplatně tvrdit, že dovoz představuje plnění, v souvislosti s nímž existuje zvýšené riziko podvodu nebo zneužití. Dovoz zboží totiž představuje fyzický akt, který je potvrzený a ověřitelný příslušným správním orgánem na základě přítomnosti tohoto procleného zboží.

34

A konečně, nezdá se, že by okolnost, že osoba povinná k DPH při dovozu je současně osobou oprávněnou provést odpočet této DPH, vedla ke zvýšení rizika podvodu nebo zneužití DPH. Jak naopak uvedla i Evropská komise, okolnost, že jedna a tatáž osoba je osobou povinnou k DPH a současně osobou oprávněnou provést odpočet, přibližuje tuto situaci té, která je uvedena v rámci režimu přenesení povinnosti odvádět DPH stanoveného v šesté směrnicí. Jak zopakoval zákonodárce Unie ve 42. bodě odvodní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Ú. v. st. L 347, s. 1), tento režim zejména umožňuje zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem konstatovaným pro určité druhy plnění.

35

Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je na předběžnou otázku třeba odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členskému státu neumožňuje podmínovat nárok na odpot DPH při dovozu předchozím skutečným uhrazením této daní osobou povinnou k dani, je-li naposled uvedená osoba totožná s osobou oprávněnou k provedení odpotu daní.

K nákladům řízení

36

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že členskému státu neumožňuje podmínovat nárok na odpot daní z přidané hodnoty při dovozu předchozím skutečným uhrazením této daní osobou povinnou k dani, je-li naposled uvedená osoba totožná s osobou oprávněnou k provedení odpotu daní.

Podpisy.

(*) Jednací jazyk: francouzština.