

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

16. května 2013(*)

„Daž z p?ídané hodnoty – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 66 písm. a) až c) – Poskytování p?epavních a zasilatelských služeb – Vznik da?ové povinnosti – Datum p?íjetí platby a to nejpozd?ji t?ícatého dne po poskytnutí služby – D?ív?jší vystavení faktury“

Ve v?ci C-169/12,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny S?d Administracyjny (Polsko) ze dne 4. ledna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 10. dubna 2012, v ?ízení

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SOUDNÍ DV?R (šestý senát),

ve složení M. Berger, p?edsedkyn? senátu, A. Borg Barthet (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?íhlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložené:

- za TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. Z. Modzelewskim a M. Militzem, jako poradci,
- za polskou vládu M. Szpunarem a B. Majczynou, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi J. Hottiaux a C. Soulay, jako zmocn?nkyn?mi,

s p?íhlédnutím k rozhodnutí, p?íjatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?látku 66 písm. a) až c) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1), ve zn?ní sm?rnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2010 (Ú?. v?st. L 14, s. 7, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi TNT Express Worldwide (Polsko) sp. z o.o. (dále jen „TNT“) a Minister Finansów (ministrem financí) o ur?ení okamžiku, kdy dochází

ke vzniku povinnosti k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Bod 24 odvodňovací směrnice DPH zní:

„Pojmy uskutečnění zdanitelného plnění a daňová povinnost by měly být harmonizovány, má-li zavedení a jakákoli následná změna společného systému DPH nabýt účinku zároveň ve všech členských státech.“

4 Článek 63 této směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečňováno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

5 Článek 64 uvedené směrnice stanoví:

„1. Dodání zboží jiné než dodání, jehož předmětem je nájem zboží na dobu určitou nebo prodej zboží s odložením platby podle čl. 14 odst. 2 písm. b), a poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečnění uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.

2. [...]

Členské státy mohou v některých případech, s výjimkou případů uvedených v prvním pododstavci, stanovit, že se dodávání zboží a poskytování služeb, která probíhají po určitou dobu, považují za uskutečnění alespoň jednou ročně.“

6 Článek 65 směrnice o DPH stanoví:

„Má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

7 Článek 66 směrnice o DPH 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;
- c) není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.“

[...]“

8 Článek 167 této směrnice stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

9 Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. L 189, s. 1) zavedla do směrnice 2006/112 článek 167a, který musel být členskými státy proveden nejpozději do 31.

prosince 2012 a jehož znění je následující:

„Řecké státy mohou v rámci volitelného režimu stanovit, že u osoby povinné k dani, jejíž povinnost k dani vznikne výhradně podle čl. 66 písm. b), dochází k odkladu nároku na odpočet daně, dokud není daň ze zboží dodaného nebo služby poskytnuté této osobě zaplacená dodavateli zboží nebo poskytovateli služby.

Řecké státy, které uplatňují volitelný režim uvedený v prvním pododstavci, stanoví pro osoby povinné k dani, které využívají tento režim na jejich území, práh založený na ročním obrátu osoby povinné k dani vypočítaném podle článku 288. Tento práh nesmí přesáhnout 500 000 [eur] nebo ekvivalent této částky v národní měně. Řecké státy mohou po konzultaci s výborem pro DPH tento práh zvýšit až na 2 000 000 [eur] nebo ekvivalent této částky v národní měně. Konzultace výboru pro DPH se však nevyžaduje v případě řeckých států, které uplatňovaly práh vyšší než 500 000 [eur] nebo ekvivalent této částky v národní měně k 31. prosinci 2012.

Řecké státy informují výbor pro DPH o vnitrostátních právních předpisech přijatých podle prvního pododstavce.“

Polská právní úprava

10 Článek 19 odst. 1, 4 a 13 bod 2 zákona ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. č. 54, položka 535, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„1. Daňová povinnost vzniká okamžikem dodání zboží nebo poskytnutí služby s výhradou odstavců 2 až 21 tohoto článku, článku 14 odst. 6, článku 20 a čl. 21 odst. 1.

[...]

4. Musí-li být dodání zboží nebo poskytnutí služby potvrzeno fakturou, vzniká daňová povinnost okamžikem vystavení faktury, nejpozději však sedmý den od dodání zboží nebo poskytnutí služby.

[...]

13. Daňová povinnost vzniká okamžikem:

[...]

2) přijetí celé platby nebo splátky, nejpozději však třicátého dne ode dne poskytnutí následujících služeb:

- a) přeprava osob a zboží po železnici, motorovými vozidly, námořními loďmi, dopravními prostředky vnitrozemské vodní dopravy a pobřežní lodní přepravy, trajekty, letadly a vrtulníky,
- b) služby zasilatelství a překládky,
- c) služby v námořních a obchodních přístavech,
- d) stavební a montážní práce.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

11 TNT, společnost s ručením omezeným, která má sídlo ve Varšavě (Polsko), poskytuje v rámci své hospodářské činnosti služby spočívající v distribuci poštovních zásilek, jakož i přepravní a zasilatelské služby.

12 Společnost TNT vystavuje každý týden svým zákazníkům faktury s DPH. Některým zákazníkům, kteří odebírají velké množství služeb, vystavuje tyto faktury v dohodnutých intervalech. Faktury tedy uvádějí veškeré služby poskytnuté takovému konkrétnímu zákazníkovi v daném zdanitelném období. K úhradě pohledávek uvedených ve faktuře je obvykle stanovena lhůta v délce sedmi, třinácti nebo jedenadvaceti dnů ode dne jejího vystavení. Uvedená společnost zohledňuje obrát vyplývající z dané faktury dosažený ve zdaňovacím období, během něhož byla tato faktura vystavena.

13 Společnost TNT tedy pro účely stanovení okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost, nerozděluje služby uváděné na faktuře na služby distribuce poštovních zásilek na jedné straně a na přepravní a zasilatelské služby na straně druhé. Jelikož jsou faktury vystavovány nejpozději v posledních dnech zdaňovacího období, je daň ze služeb poskytnutých v daném měsíci vykazována a přiznání k DPH jsou vyhotovována za měsíc, ve kterém byly služby poskytnuty.

14 V této souvislosti se společnost TNT obrátila na Ministerstvo financí se žádostí o posudek týkající se platných ustanovení daňového práva v oblasti daně ze zboží a služeb a zejména otázky, zda je oprávněna podle § 19 odst. 13 bodu 2 zákona o DPH zohledňovat obrát dosažený během zdaňovacího období, v němž byla vystavena faktura, třebaže v uvedeném období ještě neobdržela platbu a od poskytnutí služby dosud neuplynulo 30 dnů, anebo zda je v případě záporné odpovědi oprávněna považovat za okamžik vzniku daňové povinnosti okamžik vystavení faktury podle § 19 odst. 4 zákona o DPH bez ohledu na podmínky uvedené v § 19 odst. 3 bodu 2 uvedeného zákona, jenž je podle jejího názoru v rozporu s § 66 směrnicí o DPH.

15 V odpovědi ze dne 14. prosince 2009 Ministerstvo financí uvedl, že stanovisko společnosti TNT je neopodstatněné. Pokud se jedná o distribuční služby poštovních zásilek poskytované společností TNT, měl Ministerstvo financí za to, že daňová povinnost vzniká podle všeobecných zásad stanovených v § 19 odst. 1 a 4 zákona o DPH. U ostatních služeb (přepravní a zasilatelské služby) musí být okamžik, kdy dochází k uskutečnění zdanitelného plnění pro účely vzniku daňové povinnosti, stanoven v souladu s § 19 odst. 13 bodem 2 zákona o DPH. U těchto služeb musí být podle jeho názoru daň uvedena v daňovém přiznání za měsíc, v němž vznikla daňová povinnost, a nikoli v daňovém přiznání za měsíc, v němž byla vystavena faktura dokládající poskytnutí těchto služeb.

16 V návaznosti na to podala společnost TNT žalobu u Wojewódzki Sąd Administracyjny ve Varšavě. Na podporu své žaloby tvrdila, že je u všech poskytovaných služeb, bez ohledu na to, zda se jedná o distribuční služby poštovních zásilek nebo přepravní a zasilatelské služby, oprávněna zohlednit pro účely DPH obrát dosažený ve zdaňovacím období, v němž byla vystavena faktura týkající se příslušné služby, přestože v tomto období ještě neobdržela platbu a dosud neuplynulo 30 dnů od poskytnutí těchto služeb.

17 Společnost TNT tedy poté, co Wojewódzki Sąd Administracyjny rozsudkem ze dne 30. září 2010 žalobu zamítl, podala kasační opravný prostředek u Naczelny Sąd Administracyjny.

18 Ve svém kasačním opravném prostředku společnost TNT Wojewódzki Sąd Administracyjny vytýká, že nesprávně vyložil § 19 odst. 13 bodu 2 písm. a) a b) zákona o DPH, jelikož nezohlednil § 63 až 66 směrnicí o DPH. Podle jejího názoru § 66 směrnicí o DPH stanoví, že daňová povinnost vzniká ve spojení s uskutečněním určitého plnění, avšak nejpozději

k datu přijetí platby. Vnitrostátní ustanovení naopak podle jejího názoru chybně stanoví, že daňová povinnost vzniká přijetím platby, nejpozději však k určitému okamžiku (třetího dne) ode dne poskytnutí služby.

19 Při přezkumu kasačního opravného prostředku vznesl předkládající soud pochybnosti o výkladu článku 66 směrnice o DPH a uvedl, že opodstatněnost důvodů tvrzených společností TNT musí být posouzena z hlediska výkladu ustanovení této směrnice.

20 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je nutno čl. 66 písm. a) [až] c) směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že když osoba povinná k dani vystaví fakturu, jež je dokladem o službě, na kterou se vztahuje oprávnění řeckého státu podle tohoto článku (odchylně od článků 63 [až] 65 směrnice [o DPH]), lze na základě čl. 66 písm. b) směrnice [o DPH] stanovit, že daňová povinnost vznikne v den přijetí platby, nejpozději však třetí den od poskytnutí služby?

2) Je nutno čl. 66 písm. a) a b) směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátním ustanovením polského práva obsaženým v čl. 19 odst. 13 bodu 2 písm. a) a b) zákona [o DPH], podle nichž je okamžikem vzniku daňové povinnosti (uskutečnění zdanitelného plnění u některých transakcí) u přepravních a zasilatelských služeb přijetí celkové nebo částečné platby, nejpozději však třetí den ode dne poskytnutí této služby, též tehdy, když faktura vystavená a doručená nejpozději ve lhůtě sedmi dnů od poskytnutí služby stanoví pozdější termín platby a příjemce služby je, nezávisle na skutečnosti, zda uhradil platbu za poskytnutou službu, oprávněn k odporu daně na vstupu v období, kdy fakturu obdržel?“

K předběžným otázkám

21 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda článek 66 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že povinnost k DPH z přepravních a zasilatelských služeb vzniká v den přijetí celé nebo částečné platby, nejpozději však třetího dne ode dne poskytnutí těchto služeb, a to i v případě, že faktura byla vystavena dříve a stanoví pozdější termín platby.

22 Nejprve je třeba konstatovat, že ze směrnice o DPH vyplývá, že ke vzniku povinnosti k DPH dochází v zásadě ve stejném okamžiku, kdy dochází k uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto základní zásadu odráží článek 63 uvedené směrnice tím, že stanoví, že zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

23 Článek 66 směrnice o DPH však řeckým státům umožňuje, aby stanovily, že ke vzniku povinnosti k DPH dochází až po uskutečnění zdanitelného plnění v jednom z následujících tří okamžiků, a to nejpozději vystavením faktury, nejpozději přijetím platby, nebo není-li vystavena faktura nebo je-li vystavena pozdě, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.

24 Článek 66 směrnice o DPH musí být jakožto odchylka z pravidla upraveného v článku 63 této směrnice vykládán restriktivně (obdobně viz rozsudek ze dne 7. března 2013, Efir C-19/12, bod 31).

25 Ažkoli skutečnost, že zákonodárce značně rozšířil rozsah přípustných odchylek, může naznačovat, že zamýšlel ponechat členským státům široký prostor pro uvážení (viz rozsudek ze dne 26. října 1995, *Italitica*, C-144/94, Recueil, s. I-3653, bod 15), nelze mít za to, že členský stát má široký prostor pro uvážení při stanovení jiného okamžiku, kdy dochází ke vzniku daňové povinnosti, než jsou ty, které upravuje čl. 66 písm. a) až c) směrnice o DPH.

26 Na jedné straně článek 19 odst. 13 bod 2 zákona o DPH stanoví, že pokud jde o některá plnění, v daném případě o přepravní a zasilatelské služby, vzniká daňová povinnost k datu přijetí celé platby nebo splátky, nejpozději však třicátý den ode dne poskytnutí dotčené služby.

27 Na straně druhé je nutno uvést, že podle článku 66 písm. b) směrnice o DPH mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost „[...] nejpozději přijetím platby“. Toto ustanovení stanoví lhůty a určuje nejzazší okamžik pro vznik povinnosti k DPH u daných plnění, u kterých se členský stát pro takovou úpravu rozhodl. Tento okamžik odpovídá přijetí platby za plnění.

28 Soudní dvůr měl příležitost vyložit článek 10 odst. 2 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 (Úř. věst. L 145, s. 1), [nyní článek 66 písm. a) směrnice o DPH] v tom smyslu, že pokud se členský stát rozhodne pro využití odchylky upravené v tomto ustanovení, tedy když určí, že daňová povinnost vzniká nejpozději při vystavení faktury nebo dokladu sloužícího jako faktura, může podle této odrážky uvedeného čl. 10 odst. 2 [směrnice 77/388, nyní článku 66 písm. c) směrnice o DPH] stanovit, že daňová povinnost vzniká, „není-li vystavena faktura nebo doklad sloužící jako faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité době ode dne uskutečnění zdanitelného plnění“ (viz výše uvedený rozsudek *Italitica*, bod 22).

29 Je rovněž třeba uvést, že Soudní dvůr v uvedeném rozsudku dodal, že „[...] to, že taková možnost nebyla upravena pro případ, že se členský stát rozhodne pro odchylku upravenou ve druhé odrážce [článku 10 odst. 2 směrnice 77/388, nyní článku 66 písm. b) směrnice o DPH], vyplývá pravděpodobně ze skutečnosti, že [unijní] zákonodárce měl za to, že zájem hospodářského subjektu na výběru protiplnění za uskutečnou službu postačuje k zajištění rychlé platby za dané plnění“ (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Italitica*, bod 23).

30 Z toho vyplývá, že zákonodárce neupravil možnost, že členský stát, který se rozhodne pro případ upravený v článku 66 písm. b) směrnice o DPH, stanoví lhůtu, ve které vzniká daňová povinnost. Použití článku 66 písm. c) této směrnice a lhůta, kterou stanoví, se mohou navíc vázat pouze k použití písm. a) tohoto článku, protože lhůta podléhá podmínce, že není vystavena faktura, nebo je vystavena pozdě, a nikoli že nedošlo k přijetí platby nebo že přijetí platby bylo opožděné.

31 Je třeba rovněž připomenout, že jak vyplývá z bodu 24 odvodnění směrnice o DPH, měly by být pojmy „uskutečnění zdanitelného plnění“ a „daňová povinnost“ harmonizovány, aby zavedení a jakákoli následná změna společného systému DPH nabyly účinku ke stejnému datu. Unijní zákonodárce zamýšlel v co největším možném rozsahu harmonizovat datum vzniku daňové povinnosti ve všech členských státech, aby byl zajištěn jednotný výběr této daně.

32 Za těchto okolností není situace, kdy daňová povinnost vzniká nejpozději 30 dní od poskytnutí služby, za předpokladu, že k přijetí platby nedošlo před tímto datem, v souladu se směrnicí o DPH, neboť taková formulace by vedla k propojení znění článku 66 písm. b) této směrnice se lhůtou, v níž vzniká daňová povinnost.

33 V této souvislosti má předkládající soud za to, že pokračují pochybnosti ohledně otázky, zda v době před přijetím článku 167a směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, byly členské státy oprávněny zavést systém, v němž odklad okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost dodavateli, neodpovídá odkladu okamžiku, kdy dochází ke vzniku nároku na odpot DPH na vstupu u nabyvatele, který měl nárok provést daný odpot, jakmile přijal fakturu.

34 Je třeba uvést, že tento článek 167a byl vložen za tím účelem, aby bylo členským státům umožněno upravit odchylku týkající se data, k němuž mohou nárok na odpot uplatnit osoby povinné k dani hradící DPH v rámci volitelného režimu hotovostního účtnictví určeného ke zjednodušení úhrady daní pro malé podniky.

35 V této souvislosti je nutno konstatovat, že aťkoli uvedený článek 167a odkazuje přímo na článek 66 písm. b) směrnice o DPH, týká se toto ustanovení určení okamžiku, k němuž může nabyvatel využít svého nároku na odpot DPH na vstupu. Vše projednávaná před vnitrostátním soudem se však týká výlučně otázky vzniku daňové povinnosti u dodavatele.

36 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 66 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že povinnost k DPH z přepravních a zasilatelských služeb vzniká v den přijetí celé nebo částečné platby, nejpozději však třetího dne ode dne poskytnutí těchto služeb, a to i v případě, že faktura byla vystavena dříve a stanoví pozdější termín platby.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 66 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že povinnost k dani z přidané hodnoty z přepravních a zasilatelských služeb vzniká v den přijetí celé nebo částečné platby, nejpozději však třetího dne ode dne poskytnutí těchto služeb, a to i v případě, že faktura byla vystavena dříve a stanoví pozdější termín platby.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.