

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVESE BOTA

přednesené dne 26. května 2011(1)

Věc C-274/10

Evropská komise

proti

Maďarské republice

„Nesplnění povinnosti státem – Daně – Daň z přidané hodnoty – Vnitrostátní právní úprava umožňující vrácení nadměrného odpadu pouze tehdy, pokud převyšuje částku daně vyplývající z plnění, za která dosud nebylo zapláceno – Zásada daňové neutrality“

1. Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je podle společného systému zavedeného právem Unie daní ze spotřeby vybíranou na každém stupni výrobního a distribučního procesu, kterou v plné výši nese konečný spotřebitel.
2. Aby hospodářské subjekty, které zajišťují výběr daně od svých zákazníků spolu s úhradou ceny svých výrobků a služeb, nenesly její zátěž, zavádí společný systém DPH mechanismus odpadu určený k zajištění „neutrality“ daně z pohledu těchto subjektů.
3. Hospodářské subjekty označené jako „osoby povinné k dani“ jsou tak oprávněny odpovízt od daně, kterou vybraly od svých zákazníků a kterou jsou povinny odvést členskému státu, DPH na vstupu, kterou samy nesly při pořízení zboží a služeb nezbytných pro výkon své podnikatelské činnosti.
4. Projednávaná žaloba pro nesplnění povinnosti se týká ustanovení společného systému DPH, která se použijí v případě, že nárok na odpadu daně osoby povinné k dani překročí výši daně, kterou je povinna odvést.
5. Článek 183 směrnice Rady 2006/112/ES(2) stanoví, že překročí-li za dané zdaňovací období výše odpadu daně výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpadu daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

6. Maarská republika má za to, že na základě tohoto ustanovení byla oprávněna omezit vrácení nadměrného odpotu na tu část DPH, která byla skutečně osobou povinnou k dani uhrazena. Evropská komise, jež se domnívá, že uvedené ustanovení tuto možnost členským státům neposkytuje, podala projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti.

7. V tomto stanovisku uvedu důvody, na jejichž základě je žaloba podle mého názoru opodstatněná.

8. Na rozdíl od toho, co ve svých písemných vyjádřeních uvádí Komise, budu hájit tezi, že omezení stanovená maarským právem nejsou v rozporu se zásadou neutrality, na které je založen společný systém DPH. Uvedu však, jak na to rovněž poukazuje Komise, že článek 183 směrnice 2006/112, vykládaný ve spojení s ostatními ustanoveními této směrnice, která se týkají nároku na odpotet, jednoznačně omezuje možnost členských států postupovat jiným způsobem, než vrátit nadměrný odpotet nebo ho převést do následujícího období, aniž činí rozdíl mezi uhrazenou a již splatnou DPH.

9. členský stát tedy nemůže omezit vrácení nadměrného odpotu na tu část DPH, která byla osobou povinnou k dani skutečně zaplacená, aniž překročí prostor pro uvážení, který mu byl přiznán směrnicí 2006/112.

I – Právní rámec

A – Právo Unie

10. Podle článku 2 první směrnice Rady 67/227/EHS(3) je společný systém daní z přidané hodnoty založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen. Každé plnění je podrobeno DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daní z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

11. Hlava VI směrnice 2006/112, nazvaná „Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti“, obsahuje především následující ustanovení:

„Článek 62

Pro účely této směrnice se rozumí:

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

[...]

Článek 63

Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby

[...]

§lánek 65

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

§lánek 66

Odchylně od §lánek 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.

[...]"

12. Hlava X směrnice 2006/112 je vnována odpot dan. Její kapitola 1 nazvaná „Vznik a rozsah nároku na odpotet dan“ obsahuje zejména §lásky 167 a 168, které znějí následovně:

„§lánek 167

Nárok na odpotet dan vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné dan.

§lánek 168

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

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

[...]"

13. Kapitola 4 hlavy X směrnice 2006/112 stanovuje pravidla pro uplatnění nároku na odpotet dan. Obsahuje mimo jiné následující §lásky:

„§lánek 178

Pro uplatnění nároku na odpotet dan musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

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

[...]

§lánek 179

Osoba povinná k dani provede odpotet 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 daní, který je uplatňován podle článku 178.

[...]

Článek 183

Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daní překročí výši splatné daní, mohou členské státy buď převezt nadměrný odpočet daní do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daní nebo jeho převezení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.“

14. Kapitola 5 hlavy X směrnice 2006/112 je nazvána „Oprava odpočtu daní“. V článcích 184 a 185 se uvádí:

„Článek 184

Pořádkání odpočtu daní se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

Článek 185

1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, 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 nezaplacena, 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.

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

15. Povinnosti osob povinných k dani týkající se placení DPH jsou upraveny v hlavě XI směrnice 2006/112, která obsahuje zejména následující články:

„Článek 206

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

[...]

Článek 250

1. Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daní a k provedení odpočtu daní [...]

[...]

Článek 252

1. Přiznání k dani se podává ve lhůtě, kterou stanoví členské státy. Tato lhůta nesmí překročit

dva měsíce od konce každého zdačovacího období.

2. Zdačovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční.

Členské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.“

B – Vnitrostátní právní úprava

16. Článek 55 odst. 1 zákona CXXVII z roku 2007 o DPH(4) stanoví:

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

17. Podle článku 56 maarského zákona o DPH je „[d]lužná daň stanovena v okamžiku uskutečnění, pokud tento zákon nestanoví jinak“.

18. Článek 119 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

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

19. Článek 131 maarského zákona o DPH stanoví:

„1) Osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH na vnitrostátním území může od celkové výše daně, kterou je povinna odvést za zdačovací období, odejít celkovou výši odpočitatelné daně na vstupu, na jejíž odpočet jí vznikl nárok během stejného zdačovacího období nebo během předchozího či předchozích zdačvacích 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 zdačvacím období jako částku snižující celkovou částku dlužné daně podle odstavce 1 za dané zdačovací období nebo

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

20. Článek 186 uvedeného zákona stanoví:

„1) O vrácení částky záporného rozdílu stanoveného podle čl. 131 odst. 1 – upraveného podle odst. 2 – lze žádat nejdříve po uplynutí lhůty stanovené zákonem XCII z roku 2003 [o režimu zdanění(5)], pokud

a) o to osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH v tuzemsku souhlasí s podáním daňového přiznání požádá daňové orgány podle článku 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 dluh nezanikne před tímto datem jiným způsobem, odejde se celá výše odpočitatelné daně na vstupu odpovídající danému plnění od částky záporného rozdílu stanoveného podle čl. 131 odst. 1, vyjádřeného v absolutní hodnotě, maximálně však do výše této částky.

3) Článek 131 odst. 2 písm. a) se použije na částku, o kterou se podle odst. 2 sníží částka záporného rozdílu stanoveného podle čl. 131 odst. 1, vyjádřená v absolutní hodnotě, maximálně

do výše této částky.

[...]"

21. Z čl. 37 odst. 1 zákona XCII z roku 2003 o režimu zdanění vyplývá, že splatnost odpovídá lhůtě pro zaplacení daní:

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

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

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

- před 20. dnem měsíce následujícího po skončení běžného měsíce, podává-li daňová přiznání měsíčně,
- před 20. dnem měsíce následujícího po skončení čtvrtletí, podává-li daňová přiznání čtvrtletně,
- před 25. únorem následujícího roku, podává-li daňová přiznání ročně

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

II – řízení a návrhová žádání účastníků řízení

23. Komise zaslala Maďarské republice výzvu dopisem ze dne 21. března 2007, a dále odvodněné stanovisko ze dne 8. října 2008, v nichž tomuto členskému státu sdělila důvody, pro má za to, že je jeho právní úprava v rozporu s článkem 183 směrnice 2006/112. Komise rovněž vyzvala tento členský stát, aby uvedené ustanovení dodržoval.

24. Vzhledem k tomu, že Maďarská republika, která uvedený závěr popírá, výzvu neuposlechla, podala Komise dne 20. května 2010 projednávanou žalobu, v níž požaduje, aby Soudní dvůr:

- určil, že Maďarská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice 2006/112 [...]
- tím, že osobám povinným k dani, jejichž daňové přiznání za určité zdaňovací období vykazuje „nadměrný odpočet“ ve smyslu článku 183 směrnice [2006/112], ukládá povinnost převést uvedený nadměrný odpočet 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 odpočet“, nuceny převést tento nadměrný odpočet do následujícího zdaňovacího období častěji než jednou;
- uložil Maďarské republice náhradu nákladů řízení.

25. Maďarská republika navrhl, aby byla žaloba Komise zamítnuta a aby Komisi byla uložena náhrada nákladů řízení.

III – Argumenty účastníků řízení

A – Komise

26. Komise uvádí, že čl. 186 odst. 2 maďarského zákona o DPH vylučuje vrácení nadměrného odpotv v rozsahu, v němž DPH na vstupu vyplývá z plnění, za která ještě nebylo poskytnuto peněžní protiplnění, včetně DPH a aniž by povinnost úhrady zanikla jiným způsobem. Tvrdí, že toto omezení je v rozporu s právem Unie.

27. Uvedené omezení podle názoru Komise předsedně nerespektuje zásadu daňové neutrality tak, jak byla vyložena a upřesněna Soudním dvorem. Článek 183 směrnice 2006/112, zejména jeho formulace „v souladu s podmínkami, které samy stanoví“, musí být přitom vykládán ve světle této zásady, jež představuje základní zásadu společného systému DPH a podle které je cílem mechanismu odpotv zcela zbavit podnikatele zátky DPH, již má zaplatit nebo zaplatil v rámci své podnikatelské činnosti.

28. Komise poukazuje na to, že podle článků 62 a 63 uvedené směrnice vzniká daňová povinnost na výstupu dodáním zboží nebo poskytnutím služby, nezávisle na tom, zda druhá smluvní strana za dané plnění zaplatila. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služby je tedy povinen odvést DPH správci daně, i když mu před koncem zdaňovacího období nebylo zákazník zaplacen. Vzhledem k tomu, že v takové situaci brání čl. 186 odst. 2 maďarského zákona o DPH odběrateli žádat o vrácení DPH odpovídající danému plnění, obohacuje tím podle názoru Komise do doby úhrady plnění veřejnou pokladnu a vytváří nerovnováhu v systému DPH.

29. Vyloučení možnosti vrátit nadměrný odpotv odpotvitelné DPH zatěžuje podle tvrzení Komise dané subjekty. Opožděné zaplacení pohledávky osoby povinné k dani žádající o vrácení daně ze strany státu jednak dočasně snižuje hodnotu majetku, kterým tato osoba povinná k dani disponuje, což omezuje její možnosti zisku a platební schopnost a zvyšuje tedy její podnikatelské riziko. Současně se snížením platební schopnosti pořizovatele zboží nebo příjemce služeb zvyšuje zadržení nadměrného odpotv DPH riziko, že tento pořizovatel nebo příjemce nebude moci – nebo bude moci pouze se zpožděním – zaplatit za zboží či služby, které mu byly dodány. Uvedené vyloučení tedy rovněž zvyšuje podnikatelské riziko dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb a jeho následkem se snižuje pravděpodobnost, že podmínka pro vrácení nadměrného odpotv bude naplněna.

30. Přestože systém DPH zavedený směrnicí 2006/112 osoby povinné k dani různým způsobem zatěžuje, zejména povinností odvést státu daň na výstupu bez ohledu na to, zda zákazník za dané plnění zaplatil, tak, aby byla v tomto systému naplněna s určitými omezeními zásada daňové neutrality, musí být tato omezení vykládána restriktivním způsobem. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie(6) stanovil, že členské státy nemohou zavést takové podmínky pro vrácení nadměrného odpotv DPH, za kterých by osoba povinná k dani nesla zcela nebo částečně břímě DPH.

31. Podle Komise článek 183 směrnice 2006/112 pouze stanoví, že členské státy mohou určit procesní pravidla, kterými se bude vrácení řídit, tak, aby bylo možné je řádně uplatnit do jednotlivých ustanovení upravujících správní řízení. Tento článek naproti tomu neumožňuje omezit uvedené vrácení stanovením hmotně-právních podmínek. Takové omezení by bylo v rozporu s cílem uvedeného článku, způsobilo by neopodstatněné rozdíly v právní úpravě členských států a porušovalo by zásadu daňové neutrality. Daná vnitrostátní úprava totiž podle názoru Komise nestanoví formální pravidla, ale zavádí věcná omezení pro vrácení DPH.

32. Zadruhé Komise tvrdí, že uvedená vnitrostátní právní úprava je neslučitelná s článkem 183 směrnice 2006/112, neboť nijak zásadně neomezuje převádění nadměrného odpotv do následujícího zdaňovacího období.

33. Z formulace tohoto článku vyplývá, že nadměrný odpotv musí být vrácen nejpozději

b)hem druhého zdařovacího období následujícího po jeho vzniku. Naproti tomu je podle napadených vnitrostátních právních předpisů možné, že osoba povinná k dani musí nadměrný odpout DPH převádět několikrát, zejména pokud se jedná o osobu povinnou k dani, která uskutečňuje plnění, u nichž odpoutitelná DPH na vstupu pravidelně překračuje výši DPH na výstupu. Tak je tomu zejména tehdy, je-liinnost osoby povinné k dani zaměřena převážně na vývoz podle čl. 146 odst. 1 písm. a) a čl. 169 písm. b) směrnice 2006/112.

34. Napadený vnitrostátní právní předpis podle tvrzení Komise rovněž nezaručuje, že osoba povinná k dani nadměrný odpout skutečně získá. Kdyby totiž osoba povinná k dani ukončila svouinnost z důvodu platební neschopnosti, aniž zaplatila za veškerá nabytá plnění, zůstal by nadměrný odpout DPH odpovídající nezaplaceným plněním nakonec státu.

B – Maarská republika

35. Maarská republika má za to, že podmínka stanovená v její právní úpravě, podle níž může být vrácena pouze skutečně zaplacená daň, není v rozporu se zásadou daňové neutrality ani s článkem 183 směrnice 2006/112, který členským státům jednoznačně přiznává pravomoc stanovit podmínky pro vrácení daně.

36. Předně Maarská republika uvádí, že tato podmínka nezatěžuje osobu povinnou k dani zprůměrně, který by byl v rozporu se zásadou daňové neutrality.

37. Výrazem „zatížení DPH“ je totiž podle tohoto státu nutno rozumět pouze definitivní zatížení, tedy situaci, kdy osoba povinná k dani musí nést DPH bez nároku na odpout. Skutečnost, že osoba povinná k dani dočasně snáší zatížení DPH, představuje jen zatížení z hlediska financování nebo likvidity, které má pouze dočasný dopad na finanční situaci dotyčného subjektu a jež není v rozporu se zásadou daňové neutrality.

38. Maarská republika v tomto ohledu zdůrazňuje, že společný systém DPH, který stanoví, že povinnost odvést DPH vzniká podle článků 62 a 63 směrnice 2006/112 uskutečněním plnění bez ohledu na to, zda druhá strana za plnění zaplatí nebo že k vrácení nadměrného odpoutu odputitelné DPH na vstupu dojde nejdříve po skončení příslušného zdařovacího období, nutí osoby povinné k dani dočasně nést tuto částku daně.

39. Sporná podmínka tedy pouze určuje okamžik, od něhož lze vrátit DPH, aniž přitom zpochybňuje možnost jejího vrácení.

40. Tento stát navíc tvrdí, že uvedená podmínka neobnáší pro osobu povinnou k dani finanční riziko, neboť dotyčná osoba ještě dlužné plnění neuhradila. Ve skutečnosti tedy zátěž nese pouze prodávající, což ovšem vyplývá z unijní úpravy, zejména z článků 62 a 63 směrnice 2006/112. Jelikož je uvedené zatížení služitelné 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 nepřipustné.

41. Podmínka úhrady stanovená pro vrácení nadměrného odpoutu DPH v čl. 186 odst. 2 maarského zákona o DPH usiluje podle tohoto státu o vyvážení výhody, již má pořizovatel zboží nebo příjemce služeb, který by při neexistenci této podmínky mohl zaplatit dodavateli díky dani vrácené od státu a nacházel by se tak ve výhodnější pozici než osoba povinná k dani, která svým dodavateli zaplatila před vrácením nadměrného odpoutu DPH. Naproti tomu, podle pojetí Komise by stát nejdříve nesl daňový dluh vyplývající z plnění a poskytoval by tak osobám povinným k dani bezúročnou půjčku, a to zejména v případě, že je zdařovací období dodavatele služeb delší než zdařovací období pořizovatele.

42. Cílem článku 186 odst. 2 maarského zákona o DPH je podle tvrzení tohoto státu zabránit tomu, aby osoba povinná k dani mohla ke zlepšení své finanční situace využít možnosti získat odpočet daně zatěžující plnění, za něž nezaplatila nebo za ně dokonce nikdy nezplatí. Jestliže dodavatel nebo poskytovatel služeb nezaplatil DPH, kterou byl povinen odvést – bu proto, že ji přizná v jiném zdaovacím období, nebo obecně proto, že nemůže zaplatit svou daňovou povinnost ve lhůtě splatnosti – bylo by právo poskytovatele na vrácení daně ve skutečnosti přejímkou poskytnutou státem, jež by zatěžovala jeho rozpočet.

43. Zadruhé Maarská republika tvrdí, že výklad zásady daňové neutrality, jaký provedla Komise, omezuje neodvodným způsobem posuzovací pravomoc přiznanou členským státům článkem 183 směrnice 2006/112. Podle tohoto členského státu by nepřipustný výklad, že každé pravidlo v oblasti DPH, schopné jakýmkoli způsobem ovlivnit finanční situaci, platební schopnost nebo obchodní rozhodování podniků, porušuje zásadu daňové neutrality, vedlo ke ztrátě smyslu článku 183 směrnice 2006/112.

44. Mimoto Maarská republika uvádí, že její právní úpravu nelze srovnávat s právní úpravou, jež byla předmětem výše uvedeného rozsudku Komise v. Itálie, jelikož maarská právní úprava nepochybuje možnost osoby povinné k dani získat celkovou výši DPH zaplacením v hotovosti a v přiměřené lhůtě, jestliže byla stanovena přiměřená lhůta pro platbu. Soudní dvůr nadto tím, že v bodě 34 uvedeného rozsudku použil spojení „v přiměřené lhůtě“, uznal, že členské státy mají určitou volnost při stanovení lhůty pro vrácení daně. Proto mohou vnitrostátní pravidla týkající se vrácení daně stanovit, že osoba povinná k dani může v nutných případech dočasně nést finanční zátěž, aniž tím dojde k porušení zásady daňové neutrality.

45. Ohledně chybějícího časového omezení pro převod nadměrného odpočtu DPH do následujícího zdaovacího období má Maarská republika za to, že ani text, ani preambule směrnice 2006/112 nestanoví, že nadměrný odpočet DPH může být převeden pouze jednou.

46. Splnění podmínky stanovené pro vrácení daně spornou vnitrostátní právní úpravou závisí mimoto na vlastním rozhodnutí dotčené osoby povinné k dani. Jestliže za zboží nebo za poskytnutí služeb zaplatí, otázka převodu nároku do pozdějšího zdaovacího období nenastane.

47. Zároveň Maarská republika poukazuje na to, že v obchodní praxi lze prodloužení platební lhůty z 90 na 120 dní považovat za běžné. Za těchto podmínek může opakovaný převod nároku na vrácení DPH postihnout pouze osobu povinnou k dani podávající měsíční daňová přiznání. Většina osob povinných k dani, které podávají daňová přiznání čtvrtletně, totiž pravděpodobně zaplatí cenu a DPH za přijatá plnění na vstupu během následujícího zdaovacího období, takže čl. 186 odst. 2 maarského zákona o DPH již nebude bránit vrácení daně.

IV – Mé posouzení

48. Komise žádá Soudní dvůr, aby rozhodl, že maarské právní předpisy porušují směrnici 2006/112, vzhledem k tomu, že vrácení nadměrného odpočtu DPH je podmíněno skutečným zaplacením daně a dále že vrácení nadměrného odpočtu odpovídajícího dosud nezaplacené dani může být na základě této podmínky převáděno neomezeně, a nikoli pouze do následujícího období.

49. Úvodem je třeba konstatovat, že druhá námitka uváděná Komisí je pouze důsledkem uplatnění podmínky stanovené dotčenou maarskou právní úpravou, které se týká první námitka. Oprávněnost převodu nároku na vrácení části dosud nezaplacené DPH do doby, kdy bude osobou povinnou k dani zaplacená, tedy připadne až do období následujících po příštím zdaovacím období, proto závisí na tom, zda je podmínka stanovená Maarskou republikou, podle

níž může být vrácena pouze DPH, která byla zaplacená, v souladu s právem Unie.

50. V rámci projednávané žaloby je tedy třeba zodpovědět otázku, zda může členský stát omezit vrácení nadměrného odpot DPH na část, která již byla osobou povinnou k dani zaplacená.

51. Maarská republika uvádí, že možnost zavést takovou podmínku je jí dána článkem 183 směrnice 2006/112, který stanoví, že vznikne-li nadměrný odpot, mohou jej členské státy buď převést do následujícího období, nebo dať vrátit v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

52. Jde tedy o to určit, zda část vety „v souladu s podmínkami, které samy stanoví“ použitá v článku 183 směrnice 2006/112 poskytuje členskému státu možnost omezit vrácení nadměrného odpot DPH na tu část daně, která byla osobou povinnou k dani zaplacená.

53. Komise tvrdí, že uvedené ustanovení neumožňuje členskému státu stanovit tuto podmínku z důvodu, že by byla – z pohledu osoby povinné k dani – v rozporu se zásadou daňové neutrality vlastní společnému systému DPH, a dále v rozporu se smyslem a dosahem tohoto ustanovení.

54. Argumentace Komise založená na zásadě daňové neutrality mě nepřesvědčila. Naproti tomu sdílím její názor ohledně smyslu a dosahu článku 183 směrnice 2006/112.

A – Zásada daňové neutrality

55. Na rozdíl od Komise nejsem přesvědčen o tom, že by omezení vrácení nadměrného odpot DPH na tu část daně, jež byla osobou povinnou k dani zaplacená, bylo skutečně v rozporu se zásadou daňové neutrality, která, jak připomíná Komise, představuje základní zásadu vlastní společnému systému DPH(7).

56. Tato zásada má dvojí obsah. Předně vyžaduje, aby s hospodářskými subjekty, které jsou ve srovnatelné situaci, jakož i s podobným zbožím a s podobnými službami, které si navzájem konkurují, bylo z pohledu DPH zacházeno stejným způsobem, aby se tak zabránilo jakémukoli narušení hospodářské soutěže. Z tohoto hlediska je zásada daňové neutrality vyjádřením obecné zásady rovného zacházení v oblasti DPH(8).

57. Zadruhé, zásada daňové neutrality předpokládá, že osoba povinná k dani bude zcela zbavena zátky DPH, která se uplatnila na zboží a služby, jež nabyla za účelem výkonu svých zdanitelných činností(9). Ve společném systému DPH je tato zásada provedena režimem odpot, jehož dosah byl s ohledem na tuto zásadu vyložen.

58. Podle judikatury tedy zásada daňové neutrality brání tomu, aby v důsledku režimu odpot výše DPH, kterou má dotčená osoba povinnost odvést správci daně, překročila výši daně, kterou vybrala nebo kterou jí zákazníci dluží(10). Dále pak tato zásada brání tomu, aby vnitrostátní opatření ukládalo osobě povinné k dani snášet náklady na DPH, kterou nese v rámci své hospodářské činnosti, aniž jí dává možnost jejího odpot(11). Jinými slovy, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby pravidla v oblasti odpot daně umožňovala zcela odejít daň, kterou osoba povinná k dani zaplatila při vstupu při výrobě zboží nebo při poskytování služeb podléhajících dani. Je třeba zabránit tomu, aby daň v konečném důsledku nesla osoba povinná k dani.

59. V judikatuře nicméně nenacházím precedenční případ, kdy by Soudní dvůr rozhodl, že zásada daňové neutrality brání tomu, aby osoba povinná k dani platila DPH předem a dočasně tedy nesla s tím spojenou finanční zátku.

60. Výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, zmíněný Komisí, podle mého názoru takovou

zásadu neumožňuje vyvodit. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr zrušil právní úpravu členského státu, na jejímž základě mělo být vrácení nadměrného odpočtu DPH, které náleželo za rok 1992 určitému počtu osob povinných k dani, uskutečňováno předáním cenných papírů vydaných státem po 1. lednu 1994, které byly splatné po třet nebo deset let po svém vydání.

61. V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že mají-li členské státy určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH(12), podmínky, které stanoví, nesmějí narušit zásadu daňové neutrality tím, že by osoba povinná k dani na jejich základě byla zcela nebo částečně zatížena touto daní, a takové podmínky přitom osobě povinné k dani musejí umožnit za vhodných podmínek dosáhnout splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH. To vyžaduje, jak Soudní dvůr dovodil, aby se vrácení daně uskutečnilo v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a aby přijatý způsob vrácení v žádném případě neobnášel jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani(13).

62. Ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Itálie tedy Soudní dvůr pouze odmítl napadený způsob vrácení nadměrného odpočtu proto, že nebyl vyplacen v hotovosti a v přiměřené lhůtě(14).

63. Když ostatně analyzují obecnou strukturu společného systému DPH, konstatují, že tento systém, jak zděrazňuje maďarská vláda, osobě povinné k dani ukládá povinnost platit tuto daň předem, a to nejen tu, která zatížila zboží a služby nabyté pro uskutečňování jejich zdánlivých činností, ale také do určité míry daň, již je povinna odvést správci daně.

64. Jak jsem totiž uvedl, na základě společného systému je DPH vybírána na každém stupni výrobního a distribučního procesu, takže osoba povinná k dani ji v zásadě musí nejdříve zaplatit svému dodavateli, aby si ji mohla následně odečíst od DPH, kterou je povinna odvést správci daně.

65. Stejně tak na základě článků 63, 206 a 250 směrnice 2006/112 je osoba povinná k dani povinna při podání přiznání k DPH odvést nejen daň, již skutečně od svých zákazníků vybrala, ale i tu, kterou jí zákazníci z důvodu již dodaného zboží nebo poskytnutých služeb stále dluží. Připomínám, že podle článku 63 vzniká daňová povinnost dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

66. Jelikož ve většině případů překračuje daňová povinnost osob povinných k dani vzhledem k výši jejich nároků na odpočet, mohou být osoby povinné k dani nuceny nést finanční zátěž odpovídající části DPH, kterou jsou povinny odvést, ale ještě ji neobdržely.

67. Kdyby se ostatně členský stát na základě možnosti upravené v článku 183 směrnice 2006/112 rozhodl převést nadměrný odpočet do dalšího zdaňovacího období, jehož délka může na základě článku 252 této směrnice činit až jeden rok, musela by osoba povinná k dani po celé toto období čekat na vrácení nejen daně, kterou ještě musí odvést, ale i daně, kterou již zaplatila.

68. V takovém případě musí osoba povinná k dani zaplatit zálohu na platbu DPH a nést s tím spojenou finanční zátěž s tím, že v závislosti na délce zdaňovacího období stanovené členským státem může být tato finanční zátěž pro osobu povinnou k dani významnější než zátěž vyplývající z maďarské právní úpravy, podle které se nadměrný odpočet z již zaplacené daně vrátí a nepřevádí se.

69. Konečně Komise zdrazuje, že ukončí-li osoba povinná k dani svou činnost z důvodu platební neschopnosti, aniž zaplatila za veškerá nabytá plnění, zůstane nadměrný odpot ve výši nezaplacených plnění státu.

70. Ani zde si nemyslím, že uvedený důsledek je v rozporu se zásadou daňové neutrality. Tato zásada nebrání tomu, aby se stát jakkoli obohatil, ale tomu, aby osoba povinná k dani snášela v konečném důsledku DPH, kterou nesla na vstupu při uskutečnění svých zdanitelných činností. To ovšem není případ osoby povinné k dani, která DPH nezaplatila.

71. V případě platební neschopnosti osoby povinné k dani nesou škodu spíše dodavatelé, kteří jsou na základě společného systému DPH povinni uhradit vzniklou daň státu, i když ji ještě neobdrželi. Skutečnost, že dodavatel osoby povinné k dani, která ukončila z důvodu platební neschopnosti činnost, dluží správci daně daň, kterou nebude moci vybrat, vyplývá nicméně z nastavení společného systému DPH, konkrétně z článků 63, 206 a 250 směrnice 2006/112. Tento případ je mimoto výslovně zmíněn v článku 185 směrnice 2006/112, který upravuje možnost členského státu přistoupit k opravám odpot daně u plnění, jež zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena.

72. Ze všech těchto úvah vyplývá, že se jen těžko mohu ztotožnit s argumentací Komise, podle které je maarská právní úprava v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť osobě povinné k dani ukládá povinnost zaplatit zálohu dlužné daně na vstupu.

73. Jak se ovšem ukáže v druhé části mé analýzy, ustanovení směrnice 2006/112 ohledně vrácení nadměrného odpotu DPH podle mého názoru Maarskou republiku neopravují k zavedení sporné podmínky.

74. Přesto to nejsou konkrétní podmínky uplatnění nároku na odpot, které určují přesné důsledky zásady daňové neutrality. Je to naopak tato zásada, kterou se v případě normativní mezery nebo nedostatečné právní úpravy směrnice 2006/112 musí řídit výklad uvedených podmínek uplatnění nároku na odpot.

75. V projednávané věci proto podle mého názoru dotčená právní není úprava v rozporu se zásadou daňové neutrality, ale právě s ustanoveními směrnice 2006/112, zejména s jejím článkem 183.

B – Smysl a dosah článku 183 směrnice 2006/112

76. Argumentace Maarské republiky, podle níž ji článek 183 směrnice 2006/112 opravoval ke stanovení sporné podmínky, podle mne v první řadě naráží na formulaci tohoto ustanovení. Připomínám, že čl. 183 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví, že „[p]okud za dané zdaňovací období výše odpotu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpot daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.“

77. Při posouzení tohoto ustanovení konstatuji, že text členským státům přiznává pouze dvě možnosti, a to buď převést nadměrný odpot daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy určí.

78. Na druhou stranu podotýkám, že část vety „v souladu s podmínkami, které samy stanoví“ se týká pouze podmínek vrácení daně, nikoli určení výše odpote. Tuto analýzu lze rovněž ověřit v jazycích, v nichž byl přijat čl. 18 odst. 4 šesté směrnice, jehož znění převzal článek 183 směrnice 2006/112(15).

79. S ohledem na znění článku 183 směrnice 2006/112 se podmínkami, které členské státy mohou stanovit, rozumí pouze praktické podmínky vrácení nadměrného odpote, a nikoli určení výše tohoto odpote. Může se například jednat o lhůtu stanovenou správci daně pro vrácení nadměrného odpote(16), o opatření určená k prevenci rizika podvodu(17) nebo o stanovení promlčecí lhůty(18).

80. Část vety „v souladu s podmínkami, které samy stanoví“ může být přesto těžko vykládána v tom smyslu, že by členské státy opravovaly k přidání této možnosti k alternativě upravené v článku 183 prvním pododstavci směrnice 2006/112, podle níž by bylo možné vrátit pouze skutečně zaplacenou DPH.

81. Směrnice 2006/112 tuto úvahu na několika místech potvrzuje.

82. Článek 183 druhý pododstavec této směrnice takto stanoví, že členské státy mohou odmítnout vrácení nadměrného odpote daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná. Z tohoto ustanovení lze a *contrario* dovodit, že zákonodárce Společenství nechtěl členským státům svěřit možnost omezit vrácení daně pouze na skutečně zaplacenou DPH.

83. Ukázal jsem, že článek 183 první pododstavec směrnice 2006/112 upravuje situaci, kdy výše odpote pokračuje výši DPH, aniž uvádí, že by nárok na odpote měl být dále snižován o splatnou DPH, která dosud nebyla zaplacená. Článek 168 této směrnice přitom výslovně stanoví, že právo osoby povinné k dani na odpote daně na vstupu se týká nejen zaplacené DPH, ale rovněž splatné DPH.

84. Další argument potvrzující uvedený výklad lze nalézt v ustanoveních směrnice 2006/112, která se týkají opravy odpote daně. Zejména článek 185 této směrnice upravuje právě situaci, kdy zdanitelná plnění zůstala zcela nebo zčásti nezaplacená.

85. Vzhledem k tomu, že v článku 183 směrnice 2006/112 chybí jakákoliv výhrada týkající se nezaplacených plnění, odkaz na tato nezaplacená plnění uvedený v článku 185 a *contrario* potvrzuje, že zákonodárce Společenství neměl v úmyslu umožnit členským státům vyloučit vrácení daně v případě, že by tato daň nebyla skutečně zaplacená.

86. Tento výklad ovšem může vést k tomu, jak uvádí Maarská republika, že je členský stát nucen poskytnout osobě povinné k dani zdarma peněžní prostředky v případě, kdy nárok osoby povinné k dani na odpote vyplývá z daně, kterou dosud nezaplatila. Tento důsledek se může zdát nelogický s ohledem na pravidlo, podle něhož jsou osoby povinné k dani povinny odvést správci daně splatnou DPH, což může vést k tomu, že hospodářské subjekty odvádí přede DPH, kterou dosud neobdržely.

87. Důsledkem tohoto výkladu může být rovněž vytvoření nerovnosti mezi hospodářskými subjekty v závislosti na jejich možnosti zajistit si platební lhůty u svých dodavatelů zboží a služeb, jež může záviset na jejich hospodářském významu.

88. Nemám však za to, že uvedené argumenty Ma?arské republiky od?vod?ují p?íjetí jiného výkladu ?látku 183 sm?rnice 2006/112.

89. V tomto ohledu již bylo rozhodnuto, že ?lenské státy jsou povinny uplat?ovat spole?ný režim DPH, i když se domnívají, že jej lze zdokonalit. Z bod? 55 a 56 rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko(19), totiž vyplývá, že i kdyby výklad navrhaný n?kterými ?lenskými státy umož?oval lépe dodržet n?které cíle sledované šestou sm?rnicí, jako je neutralita dan?, nemohou se ?lenské státy odchýlit od ustanovení výslovn? stanovených touto sm?rnicí(20).

90. Proto se domnívám, že Komise správn? tvrdí, že ?lánek 183 sm?rnice 2006/112 neoprav?uje ?lenský stát k tomu, aby omezil vracení nadm?rného odpo?tu DPH pouze na da?, která byla skute?n? zaplacená. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby projednávanou žalobu pro nespln?ní povinnosti prohlásil za opodstatn?nou.

91. Jestliže se Soudní dv?r ztotožní s mým stanoviskem, bude nutné Ma?arské republice uložit náhradu náklad? tohoto ?ízení podle ?l. 69 odst. 2 jednacího ?ádu Soudního dvora.

V – Záv?ry

92. S ohledem na p?edcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dv?r:

– „prohlásil tuto žalobu pro nespln?ní povinnosti za opodstatn?nou v rozsahu, v n?mž Evropská komise Ma?arské republice vytýká, že nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze sm?rnice Rady 2006/112/ES o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty:

– tím, že osobám povinným k dani, jejichž da?ové p?íznání za ur?ité zda?ovací období vykazuje „nadm?rný odpo?et“ ve smyslu ?látku 183 sm?rnice 2006/112, ukládá povinnost p?evést tento nadm?rný odpo?et zcela nebo z?ásti do následujícího zda?ovacího období, jestliže svému dodavateli nezaplatily celou ?ástku za odpovídající koupi, a

– z d?vodu, že vzhledem k této povinnosti mohou být n?které osoby povinné k dani, jejichž da?ové p?íznání vykazuje pravideln? „nadm?rný odpo?et“, nuceny p?evést tento nadm?rný odpo?et do následujícího zda?ovacího období ?ast?ji než jednou;

– uložil Ma?arské republice náhradu náklad? ?ízení.“

1 – P?vodní jazyk: francouzština.

2 – Sm?rnice ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1).

3 – Sm?rnice ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu (Ú?. v?st. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

4 – Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (dále jen „ma?arský zákon o DPH“).

5 – Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.

6 – C?78/00, Recueil s. I?8195.

7 – Viz zejména rozsudky ze dne 5. března 2009, J D Wetherspoon (C-302/07, Sb. rozh. s. I-1467, body 34 a 57); ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 40 a citovaná judikatura), a ze dne 22. prosince 2010, Dankowski (C-438/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 37).

8 – Viz výše uvedený rozsudek NCC Construction Danmark (bod 44), jakož i rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko (C-41/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 66 a citovaná judikatura).

9 – Rozsudek ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 34 a citovaná judikatura).

10 – Rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Recueil s. I-5339, bod 28), jakož i výše uvedený J D Wetherspoon (bod 34 a citovaná judikatura).

11 – Rozsudek ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil s. I-1361, bod 35 a citovaná judikatura).

12 – Ve věci vrácení nadměrného odpisu DPH bylo použito ustanovení čl. 18 odst. 4 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jehož znění převzallánek 183 směrnice 2006/112.

13 – Výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie (body 33 a 34).

14 – Tamtéž (bod 36).

15 – Viz znění v německém jazyce („Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten“); v anglickém jazyce („Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period“); v italském jazyce („Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite“) a v nizozemském jazyce („Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling“).

16 – Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie (body 32 až 34) a rozsudek ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 17).

17 – V rozsudku ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Sb. rozh. I-7281) Soudní dvůr rozhodl, že čl. 18 odst. 4 šesté směrnice nebrání opatřením umožňujícím vnitrostátním daňovým orgánům předržet výši DPH určenou k vrácení, existuje-li podezření z daňového podvodu nebo pokud tito správci uplatňují pohledávku DPH, jež nevyplyvá z daňového přiznání osoby povinné k dani a kterou tato osoba popírá (body 41 a 44).

18 – V rozsudku ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Sb. rozh. s. I-00098), Soudní dvůr rozhodl, že čl. 18 odst. 4 šesté směrnice nebrání právní úpravě členského státu, která stanoví tříletou promlčecí lhůtu pro podání žádosti o vrácení přeplatků DPH neoprávněnou

vybraných finanční správou tohoto státu (bod 22).

19 – C-338/98, Recueil s. I-8265.

20 – Rozsudek ze dne 6. října 2005, Komise v. Francie (C-243/03, Sb. rozh. s. I-8411, bod 35).