

62010CC0414

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 17. listopadu 2011 (1)

Věc C-414/10

Société Véléclair

proti

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Conseil d'État (Francie)]

„Společný systém daní z přidané hodnoty — Šestá směrnice — Daň z přidané hodnoty při dovozu — Nárok na odpočet daní — Vnitrostátní úprava, podle které je právo na odpočet daní podmíněno skutečným uhrazením daní z přidané hodnoty při dovozu“

I – Úvod

1.

Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (2). Jde v podstatě o otázku, zda belgický stát může nárok na odpočet daní, který směrnice (3) poskytuje osobám povinným k dani pro případ dovozu zboží, podmínit tím, že osoba povinná k dani předtím uhradila daň z přidané hodnoty při dovozu.

2.

Tato otázka vyvstává v rámci sporu, ve kterém podnik žádá o vrácení daní z přidané hodnoty, kterou sám dluží z titulu dovozu, pro účely jejího odpočtu, aťkoli ji neuhradil (4), ani tak neučiní. Ohledně majetku podniku bylo totiž zahájeno insolvenční řízení a daňová pohledávka státu je z důvodu jejího pozdního přihlášení promlčena.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

3.

Článek 10 šesté směrnice stanoví:

„(1) Pro účely použití této směrnice se

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 určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

[...]

(3) Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží [...]

Je-li však dovážené zboží podrobeno celné, zemědělským dávkám nebo poplatkům s rovnocenným účinkem zavedeným v rámci některé společné politiky, uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká tehdy, když nastane rozhodná skutečnost pro tyto poplatky Společenství a stanou se splatné.

[...]“

4.

Článek 17 šesté směrnice se týká vzniku a rozsahu nároku na odpočet. Ve znění čl. 28f bodu 1 (5) zní (výňatek):

„(1) Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

(2) Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a)

daň z přidané hodnoty, která je [v tuzemsku] splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je [v tuzemsku] daňovým dlužníkem;

b)

daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží dovezené do tuzemska;

[...]

d)

daň z přidané hodnoty splatnou podle čl. 28a odst. 1 bodu a).

[...]“

5.

Článek 18, nadepsaný „Pravidla uplatnění nároku na odpočet daně“, stanoví:

„(1) Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani

a)

při odpočtu daně podle čl. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst.

3;

b)

při odpotě daně podle čl. 17 odst. 2 písm. b) vlastnit dovozní doklad, v němž je uvedena jako příjemce nebo dovozce a který udává nebo umožňuje výpočet výše splatné daně;

[...]

(2) Osoba povinná k dani provede odpotě daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpotě, který může být uplatněn podle odstavce 1.

[...]

(3) členské státy stanoví podmínky a postup, jímž může být osoba povinná k dani oprávněna k provedení odpotě daně, který neprovedla v souladu s odstavci 1 a 2.

[...]“

6.

článek 20, nadepsaný „Oprava odpotě“, v odst. 1 stanoví:

„Převodní odpotě se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména:

a)

je-li odpotě daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;

b)

jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpotě, zejména byly-li zrušeny některé koupy nebo byla-li získána některá snížení ceny; oprava se však neprovede 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 blíže určených v čl. 5 odst. 6. členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

7.

článek 21, nadepsaný „Daňoví dlužníci v rámci finančním orgánem“, stanoví:

„V rámci vnitřního systému jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty:

[...]

2. Při dovozu je povinná odvést daň z přidané hodnoty osoba nebo osoby, které jako daňové dlužníky označí nebo uzná členský stát, do kterého je zboží dováženo.“

8.

článek 23, nadepsaný „Povinnosti v rámci vnitřního systému“, v odst. 2 stanoví:

„členské státy mohou zejména stanovit, že daň z přidané hodnoty splatná při dovozu zboží

osobami povinnými k dani nebo daňovými dlužníky, popřípadě určitými kategoriemi těchto osob, nemusí být odvedena v okamžiku dovozu za podmínky, že bude jako taková uvedena v daňovém přiznání, které má být podáno podle čl. 22 odst. 4.“

9.

Přechodné ustanovení obsažené v článku 28 směrnice stanoví v odst. 3:

„Během přechodného období uvedeného v odstavci 4 mohou členské státy:

[...]

d)

pokračovat v používání předpisů odchylných od zásady okamžitého odpotu stanovené v čl. 18 odst. 2 prvním pododstavci;[...]

B – Francouzské právní předpisy

10.

Code général des impôts (všeobecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) ve znění platném 31. prosince 1997 stanoví ve svém čl. 271 odst. 2 bodu 1:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění osob povinných k dani, a za podmínky, že u těchto plnění je nárok na odpot, je daní, u níž osoby povinné k dani mohou provést odpot:

[...]

b)

daň uložená v souvislosti s dovozem

[...]“.

III – Skutkový stav a předběžná otázka

11.

Základem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je spor mezi Société Véléclair a francouzským ministerstvem financí.

12.

Společnost Véléclair v období let 1992 až 1995 dovážela jízdní kola z třetích států do Společenství za účelem jejich dalšího prodeje. Vzhledem k tomu, že celní správa považovala prohlášení o původu zboží za nepravdivé, uložila Véléclair povinnost zaplatit dodatečné clo a antidumpingové clo ve výši přibližně 4 miliony eur. Tato částka sama o sobě podléhala povinnosti zaplatit daň z přidané hodnoty při dovozu ve výši 735437 eur.

13.

Tato výše daně nebyla dosud uhrazena, když bylo zahájeno insolvenční řízení na majetek Véléclair. Usnesením ze dne 12. února 1999 pověřený soudce rozhodl, že tato pohledávka je

promlžena z důvodu, že nebyla s konečnou platností přihlášena ve lhůt dvanácti měsíců od zveřejnění oznámení o insolvenčním řízení.

14.

Vélclair požaduje v povodním řízení vrácení daně z přidané hodnoty. Má totiž za to, že dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty při dovozu jí opravňuje k odpotě přislušné částky jako daně odvedené na vstupu.

15.

Daňová správa vychází naproti tomu z toho, že odpotitelnost daně z přidané hodnoty při dovozu je podmíněna předchozím uhrazením této daně osobou povinnou k dani.

16.

Za těchto okolností Conseil d'Etat, který musí rozhodnout o věci v rámci řízení o opravném prostředku, položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Umožňuje čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice členskému státu zejména vzhledem k rizikům podvodu podmiňovat nárok na odpotě daně z přidané hodnoty při dovozu tím, aby osoba povinná k dani tuto daň skutečně uhradila, je-li osoba povinná k dani z přidané hodnoty při dovozu totožná s osobou oprávněnou k provedení odpotě daně, jako je tomu ve Francii?“

17.

Řízení před Soudním dvorem se účastnily Société Vélclair, francouzská, německá, nizozemská a portugalská vláda, jakož i Evropská komise, přičemž německá, nizozemská a portugalská vláda předložily pouze písemná vyjádření.

IV – Právní posouzení

18.

Nejprve je třeba konstatovat, že projednávaný skutkový stav se posuzuje podle šesté směrnice, protože k němu došlo před 31. prosincem 2006, dnem zrušení směrnice a nahrazení směrnicí 2006/112.

19.

Nárok na odpotě daně je upraven v článku 17 šesté směrnice. Jak již Soudní dvůr několikrát zdůraznil, jedná se u tohoto nároku o nedílnou součást společného systému DPH (6). Slouží k tomu, aby zcela osvobodil podnikatele od zatížení DPH splatnou nebo odvedenou v rámci veškerých jeho hospodářských činností (7), a nemůže tedy být v zásadě omezen (8). Zejména se může uplatnit bezprostředně ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečňovaná na vstupu (9). Jakékoliv omezení nároku na odpotě DPH má dopad na úroveň daňového zatížení a musí se uplatnit podobně ve všech členských státech. Odchyly jsou tudíž povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (10). Předběžnou otázku je třeba zodpovědět s přihlédnutím k této judikatuře.

20.

Vnitrostátní právní úprava, jako je zde sporná právní úprava, která podmiňuje nárok na odpočet daně předchozím uhrazením daně, stanoví pro možnost odpočtu daně úzké hranice.

21.

Podle názoru německé, francouzské, portugalské a nizozemské vlády však směrnice takovou právní úpravu nepřipouští. Jako odvodnění se kromě zásady neutrality daně z přidané hodnoty uvádí rovněž jinak existující riziko podvodu. Německá, nizozemská a portugalská vláda kromě toho vycházejí ze souvislosti s čl. 23 odst. 2 směrnice. Mají za to, že čl. 17 odst. 2 písm. b) směrnice členským státům umožňuje podmínit nárok na odpočet daně předchozím uhrazením daně ve všech případech, ve kterých členský stát nevyužil možnosti poskytnuté v čl. 23 odst. 2, a daň z přidané hodnoty při dovozu je tedy nutno uhradit již v okamžiku dovozu.

22.

Tento názor nesdílím. Dále doložím, že gramatický, systematický a teleologický výklad, zejména s přihlédnutím k zásadě neutrality, hovoří proti slučitelnosti právní úpravy, jakou je právní úprava francouzského CGI, se směrnicí. Neexistuje ani riziko podvodu, které by vyžadovalo jiný výklad, takže předběžnou otázku je třeba v zásadě zodpovědět záporně. To však nevylučuje, že taková právní úprava může být přípustná na přechodnou dobu jako nadále platná stará právní úprava.

23.

V návaznosti na přezkum předběžné otázky budu na základě tvrzení německé a nizozemské vlády analyzovat, zda nárok na odpočet daně zanikne, pokud pohledávka státu týkající se daně z přidané hodnoty při dovozu zanikla nebo již není vymahatelná.

A – Gramatický výklad

24.

Již ze znění vyplývá, že právní úprava, jako je právní úprava francouzského CGI, není slučitelná s šestou směrnicí. Podle čl. 17 odst. 1 směrnice vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti k odpočitatelné dani. V případě dovozu zboží je odpočitatelnou daní podle čl. 17 odst. 2 písm. b) směrnice „daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží“.

25.

Nárok státu na „[tuto] daň z přidané hodnoty“, tzn. daň z přidané hodnoty při dovozu, vzniká podle čl. 10 odst. 3 směrnice v okamžiku dovozu [zboží], respektive v případech, ve kterých dovážené zboží podléhá jako v projednávaném případě clo, v okamžiku, kdy vznikají daňová povinnost v případě cel a nárok státu na clo. Souasně s tím vzniká podle čl. 17 odst. 1 směrnice nárok osoby povinné k dani na odpočet daně. Ani čl. 17 odst. 1, ani čl. 17 odst. 2 směrnice nepodmiňují vznik tohoto nároku tím, že osoba povinná k dani již uhradila daň z přidané hodnoty při dovozu. Naopak je podle čl. 17 odst. 2 písm. b) směrnice výslovně dostačující, že daň z přidané hodnoty při dovozu je pouze splatná.

26.

Z formulace „je splatná nebo byla odvedena“ nelze ani uinit závěr, že členské státy, jak tvrdí zejména portugalská vláda, mají v tomto ohledu právo volby. V článku 17 odst. 1 a 2 směrnice jsou totiž přesně uvedeny podmínky vzniku a rozsahu nároku na odpočet daně. Tato ustanovení

neponechávají ?lenským stát?m prostor pro uvážení, pokud jde o jeho provedení (11). To potvrzuje rovn?ž skute?nost, že šestá sm?rnice toto výslovn? ?íká na míst?, kde chce poskytnout ?lenským stát?m prostor k uvážení, jako nap?. v ?l. 10 odst. 2 t?etím pododstavci nebo v ?l. 11 ?ásti B odst. 6 sm?rnice.

27.

Judikatura Soudního dvora ohledn? ?l. 17 odst. 2 písm. a) sm?rnice, který rovn?ž vychází z obratu „da? z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena“ (12), je v tomto ohledu jednozna?ná. Teprve nedávno Soudní dv?r rozhodl, že v p?ípad? písm. a) dochází ke vzniku a uplatn?ní nároku na odpo?et v zásad? nezávisle na skute?nosti, zda za pln?ní již bylo uhrazeno dlužné protipln?ní, v?etn? DPH (13). Stejn? tak nezáleží na tom, zda DPH dlužná za p?edchozí nebo následující prodej dot?eného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny (14).

28.

Je sice pravda, jak tvrdí vlády, které se ú?astní ?ízení, že v p?ípad? ?l. 17 odst. 2 písm. a) sm?rnice se vždy jedná o rozdílné osoby, které odvád?jí da? z p?ídané hodnoty a uplat?ují nárok na odpo?et dan?, zatímco v projednávaném p?ípad? se jedná o jednu a tutéž osobu. Ve výsledku však m?že v obou p?ípadech vyplynout ze skutkového a hospodá?ského pohledu totéž.

29.

Existuje, jak zmi?uje rovn?ž n?mecká vláda ve svém podání, i v p?ípad? dovozu zboží na základ? ?l. 21 bodu 2 sm?rnice možnost, že osoba povinná k dani z p?ídané hodnoty p?i dovozu a osoba s nárokem na odpo?et dan? jsou dv? odlišné osoby. I v tomto p?ípad? však musí být zaru?eno, že nárok jedné osoby na odpo?et dan? nebude omezován skute?ností, že druhá osoba p?ípadn? neuhradila da? z p?ídané hodnoty p?i dovozu. Situace odpovídá v tomto ohledu situaci, na niž se vztahuje ?l. 17 odst. 2 písm. a) sm?rnice.

30.

I tehdy, když osoba povinná k dani z p?ídané hodnoty p?i dovozu a osoba s nárokem na odpo?et dan? jsou jednou a toutéž osobou, je však situace hospodá?sky srovnatelná se situací, na niž se vztahuje ?l. 17 odst. 2 písm. a) sm?rnice. U tuzemského obchodu upraveného v tomto ustanovení musí dodavatel (15) odvést da? z p?ídané hodnoty správci dan? nezávisle na tom, zda již mu jeho zákazník zaplatil kupní cenu v?etn? dan? z p?ídané hodnoty (16). Zákazník, který je rovn?ž osobou povinnou k dani, si však m?že ?ástek dan? z p?ídané hodnoty, kterou musí odvést svému dodavateli, avšak ve skute?nosti ji ješt? neuhradil, odpo?ítat ze svého vlastního da?ového dluhu v??i státu (17). Zvýhodn?ní týkající se hotovostního toku osoby oprávn?né k provedení odpo?tu dan? sm?rnice toleruje (18).

31.

Stejn? tak však nemá pro osobu povinnou k dani žádné d?sledky ani to, pokud dodavatel da? z p?ídané hodnoty neodvede (19). Osoba povinná k dani m?že da? odvedenou na vstupu p?esto ode?íst. V takovém p?ípad? tedy m?že jako v projednávaném p?ípad? dovozu dojít k tomu, že stát musí vrátit výši dan?, kterou ješt? nevybral. Právní úprav? ?l. 17 odst. 2 písm. a) sm?rnice je tedy vlastní, že zvýhodn?ní týkající se hotovostního toku pro osobu povinnou k dani na náklady správce dan? nebo dodavatele jsou možná (20).

32.

Na základ? hospodá?ské srovnatelnosti situací tak skute?nost, že u tuzemského obchodu

upraveného v písm. a) jsou osoba povinná k dani a osoba oprávněná k provedení odpotu daně dvě rozdílné osoby, nebrání přenesení jasné judikatury ohledně formulace „[...] splatná nebo odvedena [...]“ stanovené v písm. a) na příslušnou formulaci stanovenou v písm. b) čl. 17 odst. 2 směrnice. I zde je nárok na odpotet možno uznat již tehdy, když je daň z přidané hodnoty pouze splatná.

B – Systematický výklad

33.

Systematika směrnice nežadá žádný jiný výklad. V tomto ohledu zejména nesdílím názor německé, nizozemské a portugalské vlády, že formulace „je splatná“ se vztahuje pouze na případy, ve kterých členský stát využil možnosti stanovené v čl. 23 odst. 2 šesté směrnice.

34.

Podle čl. 23 odst. 2 šesté směrnice mohou členské státy stanovit, že daň z přidané hodnoty splatná při dovozu nemusí být odvedena v okamžiku dovozu, nýbrž je třeba ji uvést až v rámci žádného daňového přiznání. Tímto způsobem může dojít k přímému zapotvení daně z přidané hodnoty při dovozu a příslušné výše daně odvedené na vstupu. Pouze v tomto případě, jak tvrdí vlády, které se účastní řízení, je odvodněné, aby nebylo pro nárok na odpotet daně požadováno předchozí uhrazení daně z přidané hodnoty při dovozu.

35.

I když zájem, který je základem této argumentace, je pochopitelný, přesto se v šesté směrnici nenachází žádné vodítko pro to, že čl. 17 odst. 2 písm. b) se formulací „je splatná“ týká pouze případů, na něž se vztahuje čl. 23 odst. 2 směrnice.

36.

Tento závěr nepřipouští ani skutečnost, že v právní úpravě, která byla předchůdcem čl. 11 odst. 1 písm. b) druhé směrnice o dani z přidané hodnoty (21), je zmíněna pouze daň z přidané hodnoty odvedená při dovozu v rámci nároku na odpotet daně, a tato směrnice neobsahovala ustanovení odpovídající čl. 23 odst. 2 směrnice.

37.

To ukazuje zejména článek 18 směrnice, který stanoví pravidla uplatnění nároku na odpotet daně. Zde totiž není požadováno, aby osoba povinná k dani poskytla doklad o uhrazení daně. Osoba povinná k dani při odpotu daně podle čl. 18 odst. 1 písm. b) směrnice spíše musí pouze vlastnit dovozní doklad, v němž je uvedena jako příjemce nebo dovozce a který udává nebo umožňuje výpočet výše splatné daně. Ani vznik nároku na odpotet daně, ani jeho výkon tak nemohou záviset na skutečném uhrazení daně.

C – Teleologický výklad

1. Zásada neutrality

38.

Účel sledovaný nárokem na odpotet daně potvrzuje dosud zjištěné závěry. Odpotet daně odvedené na vstupu má zaručit, aby daň z přidané hodnoty zůstala pro podniky hospodářsky neutrální (22). Podle názoru francouzské vlády však tuto neutralitu ohrožuje skutečnost, že

osoba povinná k dani odečítá výši daně z přidané hodnoty při dovozu jako daň odvedenou na vstupu, kterou ve skutečnosti dosud neodvedl, protože osoba povinná k dani by tím získala bezdůvodné obohacení.

39.

Odpověď pouze splatné daně z přidané hodnoty při dovozu jakožto daně odvedené na vstupu však v běžném případě nevede nutně k obohacení, v každém případě nikoli k trvalému. Jak již bylo uvedeno, nárok osoby povinné k dani na odpověď daně případně vede k dočasnému znevýhodnění státu ohledně hotovostního toku, které u tuzemských transakcí může vycházet stejným způsobem. V obou případech je však toto znevýhodnění státu ohledně hotovostního toku kompenzováno nárokem na daň z přidané hodnoty z dalších prodejů, který v zásadě existuje již v okamžiku dodání. Příslušnou částku musí deklarovat prodejce nezávisle na tom, zda již přijal kupní cenu včetně daně z přidané hodnoty.

40.

Co se týče projednávaného případu, ve kterém stát již nemůže úspěšně vymáhat své daňové pohledávky z důvodu pozdního přihlášení k insolventnímu řízení, je třeba zdůraznit, že je ve velmi zvláštní situaci a nemůže tedy být rozhodující pro zcela obecnou otázku, zda nárok na odpověď daně lze podmínit předchozím uhrazením daně z přidané hodnoty při dovozu.

41.

Neutralita daně z přidané hodnoty pro podniky, které dovážejí zboží, by byla ohrožena právě tehdy, kdy by byla bez omezení připuštěna právní úprava, jakou je právní úprava francouzského CGI. Osoba povinná k dani by totiž musela, v každém případě pokud dotčený členský stát nevyužil možnosti uvedené v čl. 23 odst. 2 směrnice, stále poskytovat platby předem. Daň z přidané hodnoty při dovozu by osoba povinná k dani musela uhradit nejdříve u celních orgánů, a teprve v rámci přiznání k dani z přidané hodnoty pro dotčené zdaňovací období, které může nastat výrazně později, by mohla odvedenou výši daně odečíst.

42.

Osoba povinná k dani by tak utrpěla nejen znevýhodnění týkající se hotovostního toku, nýbrž by byla znevýhodněna rovněž oproti jiným osobám povinným k dani, které získávají srovnatelné zboží na vnitřním trhu nebo v tuzemsku. U pořízení zboží uvnitř Společenství dochází totiž podle čl. 17 odst. 2 písm. d) směrnice a priori pouze k zaplacení daně z přidané hodnoty, kterou je třeba odvést za pořízení zboží, a odpodátelné daně odvedené na vstupu. Znevýhodnění týkající se hotovostního toku pro podniky je v tomto ohledu vyloučeno. U tuzemských obchodů je podle čl. 17 odst. 2 písm. a) směrnice dokonce možný odpověď daně odvedené na vstupu v přiznání k dani z přidané hodnoty, ačkoli není uhrzena žádná z faktur, které tvoří základ přiznání a ještě tedy vůbec nedošlo k zatížení vlastních nákupů daní z přidané hodnoty.

43.

Zásada neutrality tak hovoří proti připustnosti ustanovení, které povoluje odpověď daně odvedené na vstupu až po uhrazení daně z přidané hodnoty při dovozu.

2. Riziko podvodu

44.

Boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou

směrnici. Procesní subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijního práva. Pokud daňový orgán konstatuje, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně, je oprávněn požadovat vrácení odpočtených částek se zprávným úinkem a je v cí vnitrostátního soudu, aby odmítl přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že tento nárok je uplatňován podvodně (23).

45.

Co se týče výbĚru daně z přidané hodnoty uplatněného na dovoz, nelze však poznat, proč by zde obecně mělo existovat vzrůstající riziko podvodu, které by mohlo učinit nutným to, aby nárok na odpočet byl v každém případě podmíněn předchozím uhrazením daně z přidané hodnoty při dovozu. Jak správně uvedla Komise a rovněž Véléclair, skutečným vstupem zboží do Unie existuje pro členské státy snadno ověřitelná a zjevná skutečnost, která je základem zdanění. Rovněž dovozní doklad, který musí osoba povinná k dani předložit podle čl. 18 odst. 1 písm. b) směrnice, aby bylo možné odečíst daň odvedenou na vstupu, a v němž je uvedena jako osoba povinná odvést daň z přidané hodnoty a umožňuje přinejmenším výpočet výše splatné daně, snižuje možnost podvodu.

46.

Ani riziko podvodu, na které se odvolávaly členské státy, tedy nemůže odvodnit omezení nároku na odpočet stanovený v čl. 17 odst. 2 písm. b) směrnice výslovně jak pro odvedenou, tak i pro pouze splatnou daň z přidané hodnoty při dovozu, obecně na případ skutečného uhrazení daně.

D – Dílčí závěr

47.

Z uvedených důvodů je třeba vykládat čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice v tom smyslu, že neumožňuje členskému státu podmiňovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty při dovozu tím, aby osoba povinná k dani tuto daň skutečně uhradila, a to ani tehdy, je-li osoba povinná k dani z přidané hodnoty při dovozu totožná s osobou oprávněnou k provedení odpočtu daně.

E – Přechodná ustanovení

48.

Portugalská a německá vláda však dále tvrdí, že vnitrostátní právní úprava, která ve vztahu k dani z přidané hodnoty při dovozu podmiňuje nárok na odpočet daně předchozím uhrazením daně, je přípustná podle čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice alespoň na přechodnou dobu jako nadále platná stará právní úprava.

49.

Podle tohoto ustanovení členské státy mohou v přechodném období uvedeném v odstavci 4 pokračovat v používání předpisů odchylných od zásady okamžitého odpočtu stanovené v čl. 18 odst. 2 prvním pododstavci. Jak ukazuje nadpis k článku 18 směrnice, náleží otázka „Kdy“ uplatňovat [nárok na odpočet daně] k „pravidlům uplatňování nároku na odpočet daně“. Přechodné období během platnosti šesté směrnice neuplynulo. Naopak článek 372 směrnice 2006/112 stanoví, že členské státy, které k 1. lednu 1978 uplatňovaly předpisy odchylné od zásady okamžitého odpočtu stanovené v čl. 179 prvním pododstavci, mohou v uplatňování těchto předpisů pokračovat.

50.

§lánek 271 CGI podmiňuje nárok na odpočet dan? předchozím uhrazením dan?. Chápeme-li toto ustanovení tak, že nárok na odpočet dan? před zaplacením dan? vůbec ještě nevzniká, je třeba ho posuzovat výlučně podle §látku 17 sm?rnice, který upravuje vznik a rozsah tohoto nároku. Jak jsem již uvedla, taková právní úprava není se sm?rnicí slu?itelná. Ustanovení, jakým je §lánek 271 CGI, by však mohlo být chápáno rovněž v tom smyslu, že upravuje pouze dobu výkonu nároku na odpočet dan?, a spadá tím pod §l. 18 odst. 2 první pododstavec ve spojení s §l. 28 odst. 3 písm. d) sm?rnice. Takový výklad by m?l pro osobu povinnou k dani stejný ú?inek jako nevzniknutí nároku na odpočet dan? před uhrazením dan? z p?ídané hodnoty p?i dovozu. Přesunutí doby uplatnění nároku sm?rem dozadu však sm?rnice výslovně p?ipouští v rámci staré vnitrostátní právní úpravy, která je p?echodně tolerována. Je v?cí vnitrostátního soudu, aby p?ezkoumal, zda je možno vykládat §l. 271 odst. 2 bod 1 CGI tak, že toto ustanovení upravuje pravidla uplatnění nároku na odpočet dan? ve smyslu §látku 18 sm?rnice, a zda se p?itom jedná o starou právní úpravu, která se používala již 1. ledna 1978.

F – Zaniklá nebo již nevymahatelná daňová pohledávka

51.

Německá a nizozemská vláda jsou v projednávaném p?ípadě konečně toho názoru, že i kdyby m?lo být stanoveno, že pro vznik nároku na odpočet dan? postačuje pouze splatná daň z p?ídané hodnoty p?i dovozu, tento nárok v každém p?ípadě pozbyl platnosti, pokud daňová pohledávka státu zanikla nebo již není vymahatelná.

52.

Nizozemská vláda v tomto ohledu poukazuje na to, že z p?edkládacího rozhodnutí nelze vyvodit, jaký ú?inek náleží promlčení z důvodu pozdního p?ihlášení do insolvenčního řízení, tzn. zda daňová pohledávka zanikla nebo již jen není vymahatelná. Na jednání francouzská vláda objasnila, že podle jejího chápání a zjevně rovněž podle chápání p?edkládajícího soudu, daňová pohledávka v p?ípadě, jako je projednávaný p?ípad, nezaniká, nýbrž se proměňuje v naturální obligaci. Pohledávka tím nadále trvá, avšak již není soudně vymahatelná. Pokud nicméně osoba povinná k dani zaplatí, nenastává tedy tato platba bez právního důvodu.

53.

Tato problematika, kterou uvádí německá a nizozemská vláda, sice přesahuje rozsah vlastní p?edběžné otázky. Zdá se však, že je nezbytné se tím zabývat, aby bylo možné poskytnout p?edkládajícímu soudu užitečnou odpověď.

54.

Jak vyplývá z §l. 17 odst. 2 písm. b) sm?rnice, „je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od dan?, kterou je povinna odvést [...] daň z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží“ (24). Již ze znění vyplývá, že nestává, že (dosud neuhrazená) daň z p?ídané hodnoty p?i dovozu byla jednou splatná, aby ji bylo možno odečíst jako daň odvedenou na vstupu. Rozhodující naopak je, že daň z p?ídané hodnoty p?i dovozu je ve skutečnosti ještě splatná. Rozhodný zde musí být okamžik, kdy je konečným způsobem rozhodnuto o tom, zda nárok na odpočet dan?, kterého se osoba povinná k dani domáhá, ve skutečnosti existuje. Pokud daňová pohledávka státu k tomuto okamžiku zanikla, aniž byla splněna, nemůže již existovat ani nárok na odpočet dan?. Takový výklad vyžadují i smysl a účel nároku na odpočet, kterým je

osvobození osoby povinné k dani od jakéhokoli ekonomického zatížení daní z přidané hodnoty (25). Odpadne-li zatížení, není třeba osvobození ve formě odpůtu daně odvedené na vstupu.

55.

Kromě toho vyvstává otázka, zda daň z přidané hodnoty při dovozu je namístě považovat za již „nesplatnou“ ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. b) směrnice, pokud daňová pohledávka státu – jak je zřejmé v projednávaném případě – sice ještě trvá, avšak již není vymahatelná. Odpověď na tuto otázku nemůže zůstat ponechána příslušným vnitrostátním právním předpisem. Pro zajištění jednotného používání společného systému daně z přidané hodnoty je spíše třeba provést autonomní výklad pojmu „splatná“ ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. b) směrnice (26).

56.

Pojem „splatná“ podle svého pojmového obsahu nebrání takovému výkladu, že jeho podmínkou je právní vymahatelnost státní daňové pohledávky. Zdá se, že podle smyslu a účelu nároku na odpůet daně je takový výklad přímo žádoucí. Stejně jako u zániku daňové pohledávky státu nevzniká u chybějící vymahatelnosti této pohledávky potřeba osvobodit osobu povinnou k dani od něho, co ve skutečnosti vůbec nemusí nést.

57.

Rovněž potřeba jednotného používání společného systému daně z přidané hodnoty hovoří pro takový výklad. Pokud by totiž v případě, jako je projednávaný případ, záleželo na tom, jaký právní důsledek stanoví příslušné vnitrostátní právní předpisy o insolvenčním řízení pro případ pozdního přihlášení daňové pohledávky, nebylo by tak zaručeno toto jednotné používání na srovnatelné situace.

58.

Pojem „splatná“ ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. b) směrnice je tedy nutno vykládat v tom smyslu, že předpokládá, že osoba povinná k dani má právně vymahatelnou povinnost uhradit výši daně z přidané hodnoty, jejíž odpůet jakožto daně odvedené na vstupu požaduje. Pokud toto chybí, nemůže této osobě náležet nárok na odpůet daně z přidané hodnoty při dovozu, která dosud nebyla odvedena.

V – Závěry

59.

Navrhuji proto Soudnímu dvoru, aby na otázky položené Conseil d'Etat odpověděl následovně:

„1)

Článek 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice neumožňuje členskému státu podmiňovat nárok na odpůet daně z přidané hodnoty při dovozu tím, aby osoba povinná k dani tuto daň skutečně uhradila, a to ani tehdy, je-li osoba povinná k dani z přidané hodnoty při dovozu totožná s osobou oprávněnou k provedení odpůtu daně. Za podmínek stanovených v čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice však členský stát může takovou právní úpravu ponechat na přechodné období v platnosti.

2)

Daň z přidané hodnoty je splatná ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. b) šesté směrnice pouze tehdy,

když má osoba povinná k dani právně vymahatelnou povinnost uhradit příslušnou výši daně z přidané hodnoty, jejíž odpout jakožto daně odvedené na vstupu požaduje. Pokud toto chybí, nemůže této osobě náležet nárok na odpout daně z přidané hodnoty při dovozu, která dosud nebyla odvedena.“

(1) Původní jazyk: němčina.

(2) Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“ nebo „směrnice“).

(3) V článku 17 odst. 2 písm. b).

(4) Toto Société Véléclair sice v řízení před Soudním dvorem popírala, podle předkládacího rozhodnutí se však jedná o zjištění soudů rozhodujících ve věci samé, která je dále třeba vzít za základ posouzení, které je zde nutno provést.

(5) Vloženo čl. 1 bodem 22 směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

(6) Viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18), ze dne 22. prosince 2008, Magoora (C-414/07, Sb. rozh. s. I-10921, bod 28), a ze dne 28. července 2011, Komise v. Maarsko (C-274/10, Sb. rozh. s. I-7289, bod 43).

(7) Rozsudky ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15), ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, Recueil, s. I-3303, bod 39), a ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 27).

(8) Viz rozsudky Magoora (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 28), ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Sb. rozh. s. I-7467, bod 37) a Komise v. Maarsko (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 43).

(9) Rozsudky BP Soupergaz (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 18), ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő (C-392/09, Sb. rozh. s. I-8791, bod 34) a Komise v. Maarsko (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 43).

(10) Rozsudky BP Soupergaz (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 18) a Magoora (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 28); viz rovněž rozsudek Komise v. Maarsko (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 52).

(11) Rozsudky BP Soupergaz (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 35), ze dne 10. března 2005, Komise v. Spojené království (C-33/03, Sb. rozh. s. I-1865, bod 16), a ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Sb. rozh. s. I-3459, bod 32).

(12) V jiných jazykových verzích, například ve francouzské, anglické nebo italské verzi, mají formulace písm. a) a b) ostatně v tomto ohledu zcela totožné znění: „la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée“, „value added tax due or paid“, „l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta“.

(13) Rozsudek ze dne 28. července 2011, Evropská komise v. Maarsko (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 48).

(14) Rozsudky 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), ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 49).

(15) Je tím méně podnikatel, od kterého osoba povinná k dani dostává plnění, za které spolu s kupní cenou odvádí daň z přidané hodnoty.

(16) Viz rozsudek Komise v. Maarsko (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 46). V případě, že osoba povinná k dani daň definitivně neuhradí, přichází v úvahu oprava daňového dluhu dodavatele, viz čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice. Tato oprava však pro členské státy představuje fakultativní právní úpravu.

(17) Je známo, že toto představuje problém zejména pro malé a středně velké podniky. Komise se tomuto tématu věnovala již v pracovním dokumentu k „Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system“, SEC(2010) 1455, s. 43 a násl. V něm se uvažuje o možném řešení, že by odpot daní byl povolen až po skutečném uhrazení daní odvedené na vstup. Existující právní úprava však tuto možnost ještě nestanoví.

(18) V případě, že osoba povinná k dani daň definitivně neuhradí, směrnice v zásadě nestanoví ani opravu nároku na odpot daní, viz čl. 20 odst. 1 písm. b) první věta směrnice. Takovou opravu lze provést nanejvýš na žádost členských států, viz čl. 20 odst. 1 písm. b) druhá věta směrnice.

(19) Viz judikatura uvedená v poznámce pod čarou 14.

(20) Viz rovněž Ben Terra/Julie Kajus, Introduction to European VAT, 2011, svazek 1, kapitola 17.2, s. 1000.

(21) Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 71, s. 1303).

(22) Rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24), ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 34), a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Sb. rozh. s. I-13805, bod 38).

(23) Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, body 68–71) a Kittel (uvedený v poznámce pod čarou 14, body 54 a násl. a v něm uvedená judikatura).

(24) Zvýrazněno pouze zde.

(25) Viz rozsudky uvedené v poznámce pod čarou 7 a 22.

(26) Viz rozsudky ze dne 3. prosince 2009, Yaesu Europe (C-433/08, Sb. rozh. s. I-11487, bod 18), a ze dne 10. března 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Sb. rozh. s. I-1509, bod 19).