

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE

přednesené dne 18. března 2021(1)

Věc C-855/19

G. sp. z o.o.

proti

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sędem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství – Povinnost platby daní předem – Lhůta pro ode dne vstupu pohonných hmot do tuzemska – Článek 110 SFEU – Zákaz vyššího vnitrostátního zdanění výrobků jiných členských států – Směrnice 2006/112/ES – Článek 273 – Opatření k předcházení daňovým únikům – Články 62 a 69 – Daňová povinnost – Neexistence – Článek 206 – Pojem „předběžné splátky“ – Předběžné splátky týkající se nevzniklé daňové povinnosti – Základ výpočtu – Hrubá výše vypočítaná ze zdanitelného plnění – Istá výše daní vypočítaná za celé zdaňovací období“

I. Úvod

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 110 SFEU, jakož i článků 69, 206 a 273 směrnice 2006/112/ES(2).
2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností G. sp. z o.o. (dále jen „žalobkyně v původním řízení“) a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (ředitel Finančního ředitelství v Bydhošti, Polsko) (dále jen „daňová správa“), jehož předmětem je povinnost zaplatit předem daň z přidané hodnoty (DPH) z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství, zavedená s cílem bojovat s daňovými úniky.
3. Žalobkyně v původním řízení zpochybnila z hlediska unijního práva platnost této povinnosti platby předem, na jejímž základě je při každém pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství povinna uhradit hrubou výši daní vypočítanou bez zohlednění jejího nároku na odpočet daní, a to ve lhůtě pro ode dne jejich vstupu do tuzemska.

4. Z dále uvedených důvodů jsem toho názoru, že články 62 a 69 směrnice o DPH takové povinnosti platby předem brání, jelikož tato povinnost daňové správce umožňuje požadovat od osoby povinné k dani platbu před vznikem daňové povinnosti.

5. Takovou platbu předem nelze kromě toho kvalifikovat jako předběžnou splátku ve smyslu článku 206 této směrnice. Tyto splátky se mohou zaprvé týkat pouze vzniklé daňové povinnosti. Zadruhé se tyto splátky musejí týkat čistě výše daně vypočtené za celé zdaňovací období a nikoli hrubé výše DPH ze samostatně posuzovaného zdanitelného plnění.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

6. Článek 62 směrnice o DPH stanoví:

„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 daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.“

7. Článek 68 této směrnice zní takto:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno okamžikem uskutečnění pořízení zboží uvnitř Společenství.

Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečněné tehdy, kdy je za uskutečněné považováno dodání obdobného zboží na území příslušného členského státu.“

8. Podle článku 69 uvedené směrnice platí, že:

„Při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká daňová povinnost vystavením faktury nebo uplynutím lhůty uvedené v čl. 222 prvním pododstavci, nebyla-li faktura do uvedeného dne vystavena.“

9. Článek 206 směrnice o DPH stanoví:

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

10. Článek 222 této směrnice stanoví:

„U dodání zboží uskutečněných v souladu s podmínkami stanovenými v článku 138 nebo u poskytnutí služeb, u nichž je daň povinen odvést příjemce podle článku 196, je faktura vystavena nejpozději patnáctý den měsíce následujícího po měsíci, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění.

U ostatních dodání zboží či poskytnutí služeb mohou členské státy uložit osobám povinným k dani lhůty pro vystavení faktur.“

11. Podle čl. 273 prvního pododstavce směrnice o DPH platí, že:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.“

B. Polské právo

12. ?lánek 20 odst. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (zákon o DPH) ze dne 11. b?ezna 2004 (Dz. U. z roku 2016, položka 710), ve zn?ní použitelném v dob? rozhodné z hlediska skutkových okolností (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„P?i po?ízení zboží uvnit? Spole?enství vzniká da?ová povinnost v okamžiku vystavení faktury osobou povinnou k dani, nejpozd?ji však patnáctým dnem m?síce následujícího po m?síci, ve kterém bylo zboží po?ízeno [...]“

13. Na základ? ?l. 99 odst. 11a zákona o DPH je osoba povinná k dani v p?ípad? po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, které je uvedeno v ?l. 103 odst. 5a tohoto zákona, povinna p?edkládat vedoucímu celního ú?adu p?íslušnému k vypo?ádání spot?ební dan? m?sí?ní p?iznání ke splatným ?ástkám dan? nejpozd?ji pátý den m?síce následujícího po dni, kdy vznikla povinnost k jejich úhrad?.

14. Podle ?l. 103 odst. 5a uvedeného zákona platí, že:

„V p?ípad? po?ízení pohonných hmot uvnit? Spole?enství uvedených v p?íloze ?. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (zákon ze dne 6. prosince 2008 o spot?ební dani [, dále jen ‚zákon o spot?ebních daních‘]), jejichž výroba nebo uvád?ní na trh podléhá na základ? ustanovení ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Energetický zákon ze dne 10. dubna 1997) koncesi, je osoba povinná k dani zavázána bez vyzvání vedoucího celního ú?adu vypo?ítat a zaplatit da? celní správ? p?íslušné v oblasti platby spot?ební dan?:

1) ve lh?t? 5 dn? ode dne, kdy bylo zboží dovezeno na místo odb?ru výrobk? podléhajících spot?ební dani stanovené v p?íslušném povolení – je-li zboží po?izováno uvnit? Spole?enství ve smyslu [zákona o spot?ební dani] registrovaným odb?ratelem v režimu podmín?ného osvobození od spot?ebních daní v souladu s platnými p?edpisy o spot?ební dani;

2) ve lh?t? 5 dn? ode dne, kdy bylo zboží dovezeno do da?ového skladu z území jiného ?lenského státu;

3) p?i p?emíst?ní tohoto zboží v rámci tuzemska – je-li zboží p?emíst?no mimo režim podmín?ného osvobození od spot?ebních daní v souladu s platnými p?edpisy o spot?ební dani.“

III. Spor v p?vodním ?ízení, p?edb?žné otázky a ?ízení p?ed Soudním dvorem

15. B?hem prosince 2016 po?ídila žalobkyn? v p?vodním ?ízení dvacetkrát motorovou naftu uvnit? Spole?enství v celkovém objemu 3 190,874 m³.

16. Da?ová správa up?esnila, že p?ípady po?ízení uvnit? Spole?enství ze strany žalobkyn? v p?vodním ?ízení spadají do rámce druhého vzorového p?ípadu uvedeného v ?l. 103 odst. 5a zákona o DPH, a to p?ípadu p?emíst?ní zboží z území jiného ?lenského státu do da?ového skladu.

17. Žalobkyn? v p?vodním ?ízení z t?chto po?ízení ve lh?t? p?ti dn? od vstupu motorové nafty

do tuzemska nezaplatila DPH v celkové výši 1 530 766 polských zlotých (PLN) (okolo 337 319,59 EUR), jak to vyžaduje ?l. 103 odst. 5 zákona o DPH. Mimoto nepodala ani nejpozději pátý den m?síce následujícího po m?síci, ve kterém vznikla platební povinnost, m?sítní p?iznání, jak to požaduje ?l. 99 odst. 11a tohoto zákona.

18. Rozhodnutím ze dne 6. dubna 2018 uložila da?ová správa žalobkyni v p?vodním ?ízení z titulu dom?zení dan? za m?síc prosinec 2016 povinnost k okamžité platb? DPH ze sporných p?ípad? po?ízení uvnit? Spole?enství, navýšené o úroky z prodlení ode dne následujícího po dni splatnosti této platby.

19. Žalobkyn? v p?vodním ?ízení podala žalobu k Wojewódzkiemu S?du Administracyjnemu w Bydgoszczy (Vojvodský správní soud v Bydhošti, Polsko), který tuto žalobu zamítl rozsudkem ze dne 10. ?ervence 2018.

20. Žalobkyn? v p?vodním ?ízení podala proti tomuto rozsudku k p?edkládajícímu soudu kasa?ní stížnost, p?i?emž zpochybnila legalitu ?látku 103 odst. 5a zákona o DPH z hlediska ?látku 110 SFEU, jakož i ?lánek 69 a 206 sm?rnice o DPH.

21. Uvedený soud vysv?tlil, že ?l. 103 odst. 5a zákona o DPH je sou?ástí „palivového balí?ku“, který byl p?ijat na vnitrostátní úrovni a nabyl ú?innosti dne 1. srpna 2016, a to konkrétn? souboru zm?n majících zlepšit výb?r DPH z po?ízení pohonných hmot uvnit? Spole?enství a p?edcházet da?ovým únik?m v oblasti DPH na p?eshrani?ním trhu s pohonnými hmotami.

22. P?edkládající soud popsal praktické d?sledky tohoto nového režimu pro osoby povinné k dani po?izující pohonné hmoty uvnit? Spole?enství, jako je žalobkyn? v p?vodním ?ízení, následov?.

23. V rámci b?žného režimu vztahujícího se na po?ízení uvnit? Spole?enství podává v zásad? kupující p?iznání ke splatné DPH a v témže p?iznání uplat?uje nárok na odpo?et dan? s tím, že toto p?iznání musí být p?edloženo nejpozději do p?tadvacátého dne m?síce následujícího po každém zda?ovacím období (jímž je m?síc nebo ?tvrtletí).

24. Na základ? nového režimu zavedeného ?l. 103 odst. 5a zákona o DPH se výrazn? zkracuje lh?ta splatnosti DPH z po?ízení pohonných hmot uvnit? Spole?enství, jelikož tato DPH musí být zaplacená ve lh?t? p?ti dn? ode dne vstupu pohonných hmot do tuzemska.

25. V praxi platí osoba povinná k dani DPH z po?ízení pohonných hmot uvnit? Spole?enství p?ed podáním p?iznání k DPH související s tímto po?ízení, p?i?emž toto p?iznání musí být p?edloženo nejpozději pátý den m?síce následujícího po m?síci, v n?mž na základ? ?l. 99 odst. 11 tohoto zákona vznikla platební povinnost.

26. Osoba povinná k dani, která si pohonné hmoty takto po?izuje, m?že uplatnit nárok na odpo?et dan? až v p?iznání, které podává po zaplacení DPH. Oproti b?žnému režimu vztahujícímu se na po?ízení uvnit? Spole?enství tedy existuje ?asový rozdíl mezi platbou DPH, která je vyžadována do p?ti dn? od vstupu pohonných hmot do tuzemska, a odpo?tem této DPH, k n?muž dochází okamžikem podání p?iznání k DPH.

27. S ohledem na tyto zvláštnosti se p?edkládající soud táže na slu?itelnost režimu zavedeného ?lánekem 103 odst. 5a zákona o DPH s vícerymi ustanoveními unijního práva.

28. Tento soud se p?edn? táže na slu?itelnost tohoto nového režimu s ?lánekem 110 SFEU a ?lánekem 273 sm?rnice o DPH. Tento dotaz se netýká výše popsaného rozdílu v režimu mezi p?ípady po?ízení pohonných hmot uvnit? Spole?enství a ostatními p?ípady po?ízení uvnit?

Společenství, nýbrž právní případného rozdílu v zacházení mezi pořízením pohonných hmot uvnitř Společenství a případy vnitrostátního dodání pohonných hmot.

29. Dále se předkládající soud táže na slučitelnost povinnosti zaplatit daň předem, jak je uložena čl. 103 odst. 5a zákona o DPH, s článkem 69 směrnice o DPH, který upravuje vznik daňové povinnosti.

30. Uvedený soud se konečně táže na to, zda lze tuto povinnost platby předem případně považovat za předběžnou splátku, jejíž výběr povoluje článek 206 směrnice o DPH. V tomto ohledu zdůrazňuje, že výší, kterou má osoba povinná k dani zaplatit, je „hrubá“ výše DPH, a to výše daně z pořízení uvnitř Společenství před odpočtem.

31. Za těchto okolností se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Nebrání článek 110 [SFEU] a článek 273 směrnice [o DPH] ustanovení, jako je čl. 103 odst. 5a [zákon o DPH], který stanoví, že v případě pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství je osoba povinná k dani zavázána bez vyzvání vedoucího celního úřadu vypočítat a zaplatit daň celní správě příslušné v oblasti platby spotřební daně:

a) ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno na místo odběru výrobků podléhajících spotřební dani stanovené v příslušném povolení – je-li zboží nabýváno uvnitř Společenství ve smyslu [zákon o spotřební dani] registrovaným odběratelem v režimu podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani;

b) ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno do daňového skladu z území jiného členského státu;

c) při přemístění tohoto zboží v rámci tuzemska – je-li zboží přemístěno mimo režim podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani?

2) Nebrání článek 69 směrnice [o DPH] ustanovení, jako je čl. 103 odst. 5a zákona o DPH, které stanoví, že v případě pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství je osoba povinná k dani zavázána bez vyzvání vedoucího celního úřadu vypočítat a zaplatit daň celní správě příslušné v oblasti platby spotřebních daní:

a) ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno na místo odběru výrobků podléhajících spotřební dani stanovené v příslušném povolení – je-li zboží nabýváno uvnitř Společenství ve smyslu [zákon o spotřební dani] registrovaným odběratelem v režimu podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani;

b) ve lhůtě 5 dnů ode dne, kdy bylo zboží dovezeno do daňového skladu z území jiného členského státu;

c) při přemístění tohoto zboží v rámci tuzemska – je-li zboží přemístěno mimo režim podmíněného osvobození od spotřebních daní v souladu s platnými předpisy o spotřební dani, je-li vykládáno v tom smyslu, že dotčená částka není předběžnou splátkou DPH ve smyslu článku 206 směrnice [o DPH]?

3) Přestává předběžná splátka DPH ve smyslu článku 206 směrnice [o DPH], která není zaplacená ve stanovené lhůtě, právně existovat na konci období pro podání daňového přiznání, za které musí být tato záloha zaplacená?“

32. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku v kanceláři Soudního

dvora dne 22. listopadu 2019.

33. Písemná vyjádření předložily žalobkyně v původním řízení, daňová správa, polská vláda a Evropská komise. Tyto strany a zúčastnění rovněž písemně zodpověděly otázky položené Soudním dvorem dne 27. listopadu 2020.

IV. Analýza

34. Svými otázkami se předkládající soud táže Soudního dvora na slučitelnost takové povinnosti platby předem, jako je povinnost, o kterou se jedná ve sporu v původním řízení, s článkem 110 SFEU, jakož i s články 69, 206 a 273 směrnice o DPH. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že žalobkyně v původním řízení byla na základě této povinnosti zavázána zaplatit celou DPH z každého pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství ve lhůtě pěti dnů od vstupu těchto pohonných hmot do tuzemska.

35. V zájmu jasnosti považuji za užitečné strukturovat mou analýzu do čtyř částí.

36. Zaprvé odmítnu existenci diskriminace zakázané článkem 110 SFEU, a to z důvodu nesrovnatelnosti vnitrostátních plnění a případů pořízení uvnitř Společenství z hlediska rizika úniku v oblasti DPH.

37. Zadruhé prozkoumám možnost přijmout takovou povinnost platby předem na základě článku 273 směrnice o DPH jakožto opatření směřující k předcházení daňovým únikům. Taková možnost sice není vyloučená, je však podmíněna dodržáním ostatních ustanovení této směrnice, zejména ustanovení týkajících se daňové povinnosti.

38. Zatřetí vyložím důvody, pro které je taková povinnost platby předem neslučitelná s články 62 a 69 směrnice o DPH, jelikož daňové správy umožňují vyžadovat platbu ze strany osoby povinné k dani před tím, než daňová povinnost vznikne, s tím, že možnost výběru předběžných splátek zakotvená v článku 206 této směrnice se může vztahovat pouze na daň, která na základě výše uvedených ustanovení vznikla.

39. Začtvrté, a podpevně, vysvětlím, proč článek 206 uvedené směrnice brání výběru předběžných splátek vztahujících se k hrubé výši samostatně posuzovaného zdanitelného plnění, aniž by se zohledňoval nárok osoby povinné k dani na odpot daní.

A. Ke slučitelnosti povinnosti platby předem s článkem 110 SFEU (první otázka)

40. Polská vláda úvodem uvedla, že článek 110 SFEU není použitelný proto, že směrnice o DPH provedla úplnou harmonizaci.

41. Podle ustálené judikatury každé vnitrostátní opatření týkající se oblasti, která je předmětem úplné harmonizace na unijní úrovni, musí být posuzováno ve vztahu k ustanovením tohoto harmonizačního opatření, a nikoli ve vztahu k ustanovením primárního práva(3).

42. Některá ustanovení směrnice o DPH, zejména ustanovení o definici pořízení uvnitř Společenství, o definici dovozu(4) nebo též o určení zdanitelného základu(5), zajisté neponechávají členským státům žádný manévrovací prostor.

43. Jiná ustanovení však členským státům manévrovací prostor, a to někdy i významný, dávají, takže nelze mít za to, že tato směrnice provedla ve všech aspektech vyvíjející harmonizaci(6). To je zejména případ článku 273 směrnice o DPH, na který je v nyní projednávané věci Soudní dvůr dotazován a který umožňuje členským státům přijmout určitá opatření k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům(7).

44. Mám proto za to, že ustanovení primárního práva, a to včetně článku 110 SFEU, se na taková opatření vskutku použijí. Zdrazňuji, že Soudní dvůr o výkladu právních předpisů v oblasti DPH a současně článek 110 SFEU rozhodl v rozsudku Dansk Denkavit(8), který se týkal věci, jež s nyní projednávanou věcí vykazuje určitou podobnost.

45. Musím však dodat, že tato otázka má v souvislosti s nyní projednávanou věcí výlučně formální význam, poněvadž článek 273 směrnice o DPH zahrnuje jako podmínku platnosti přijatých opatření zákaz diskriminace mezi vnitrostátními plátců a plátců mezi členskými státy, takže je do něj vtlen i zákaz stanovený článkem 110 SFEU.

46. Článek 110 SFEU zakazuje členským státům podrobit výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou podrobeny podobné výrobky domácí.

47. Zdrazňuji, že pořízení uvnitř Společenství a vnitrostátní dodání vedou *in fine* k platbě téže výše DPH, jak to zdraznila daňová správa a polská vláda. Oba tyto typy plátců ve skutečnosti podléhají téže sazbě DPH a zakládají nárok na odpočet DPH na vstupu.

48. Otázkou, která vyvstává, je otázka případného znevýhodnění v oblasti peněžních toků, jímž by bylo zatíženo pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství oproti případně vnitrostátnímu dodání pohonných hmot. Soudní dvůr již vícekrát rozhodl, že stanovení kratších lhůt pro vnitrostátní zdanění výrobků jiných členských států je v zásadě v rozporu s článkem 110 SFEU(9).

49. Je tedy třeba určit, zda v rámci sporu v povodním řízení musí osoby povinné k dani, které poizují pohonné hmoty uvnitř Společenství, platit DPH rychleji než osoby povinné k dani nakupující pohonné hmoty v rámci vnitrostátních dodání.

50. Jak to vysvětlily daňová správa a polská vláda, mezi režimy platnými pro oba tyto typy plátců existuje, pokud jde o placení DPH, jistá podobnost.

51. V případě pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství je osoba povinná k dani na základě čl. 103 odst. 5a zákona o DPH zavázána zaplatit DPH státu ve lhůtě pět dnů od vstupu pohonných hmot do tuzemska. Ve svém následném přiznání bude mít nárok na odpočet této částky od DPH.

52. V případě vnitrostátního dodání pohonných hmot je prodávající povinen fakturovat kupujícímu výši splatné DPH. V praxi kupující neplatí DPH přímo státu, nýbrž prodávajícímu, přičemž prodávající je povinen odvést tuto DPH státu, s tím, že kupující bude mít nárok na odpočet uvedené DPH ve svém následném přiznání.

53. V obou případech (pořízení uvnitř Společenství i vnitrostátní dodání zboží) musí tedy kupující „zálohovat“ celkovou částku DPH z koupě pohonných hmot s tím, že bude mít nárok na odpočet této DPH ve svém následném přiznání.

54. V jakých typových případech bude vzhledem k výše uvedenému v kontextu sporu v povodním řízení pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství znevýhodněno v oblasti

peněžních toků oproti vnitrostátním dodáním pohonných hmot? Přítomnost takového znevýhodnění bude záviset na platebních podmínkách ujednaných v rámci vnitrostátních dodání pohonných hmot mezi prodávajícím a kupujícím, jak to správně poznamenala daňová správa a polská vláda.

55. Formulováno přesněji, případy pořízení uvnitř Společenství budou znevýhodněny v oblasti peněžních toků pokaždé, kdy bude platební lhůta ujednaná v rámci případů vnitrostátního dodání *delší* než lhůta stanovená v čl. 103 odst. 5a zákona o DPH, a sice předtím od vstupu pohonných hmot do tuzemska. Použijeme-li slova užitá jak daňovou správou, tak polskou vládou, může být lhůta ujednaná mezi stranami v rámci vnitrostátního dodání v praxi kratší i delší než přetdny.

56. Podle ustálené judikatury přitom jde o porušení článku 110 SFEU, pokud jsou zdaněny, jemuž je podroben dovezený výrobek, a zdaněny, jemuž je podroben podobný domácí výrobek, vypočtena odlišným způsobem a podle odlišných pravidel, která vedou, *byť jen v některých případech*, k vyššímu zdanění dovezeného výrobku(10). Z toho plyne, že systém zdanění členského státu je možno považovat za služitelný s článkem 110 SFEU jen tehdy, jestliže je prokázáno, že funguje tak, že je *v každém případě* vyloučeno, aby byly dovážené výrobky zdaněny více než domácí výrobky(11).

57. Podle této judikatury okolnost, že osoby povinné k dani, které poizují pohonné hmoty uvnitř Společenství, jsou *v některých případech* zavázány platit DPH rychleji než osoby povinné k dani, které nakupují pohonné hmoty v rámci vnitrostátních dodání, v zásadě postačuje ke konstatování porušení článku 110 SFEU.

58. Zbývá však určit, zda článek 110 SFEU ukládá absolutní povinnost v tom smyslu, že zakazuje *jakékoli* vnitrostátní zdanění, které tíživěji dopadá na výrobky jiných členských států, nebo zda je tato povinnost provázena určitou pružností, která dotčenému členskému státu umožňuje takový rozdíl v zacházení *odvodnit*.

59. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že článek 110 SFEU není opatřen odvodňovací doložkou, jak je tomu zejména u ustanovení zakazujících omezení svobod pohybů(12). Slovy užitými Soudním dvorem, „je-li prokázána diskriminace, článek [110 SFEU] nestanovuje žádnou možnost odvodnění členským státem“(13).

60. Zásada zákazu diskriminace vyjádřená v článku 110 SFEU(14) nicméně předpokládá, že v případě takového rozdílného zacházení, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, jsou zvažované situace *srovnatelné*.

61. Komise přitom uvedla, že osoby povinné k dani nakupující pohonné hmoty v rámci pořízení uvnitř Společenství a v rámci vnitrostátních dodání se nenacházejí ve srovnatelných situacích, takže povinnost platby předem stanovená pro případy pořízení uvnitř Společenství článek 110 SFEU neporušuje.

62. Tento orgán připomněl, že v rámci přechodného režimu zavedeného směrnicí 91/680/EHS(15) se případy pořízení uvnitř Společenství vyznačují dodáním výrobku osvobozeného od DPH na území členského státu určení. Dodání uskutečněné prodávajícím uvnitř Společenství je totiž v zemi původu osvobozeno od daně a je na osobě povinné k dani uskutečňující vnitrostátní pořízení, aby stanovila splatnou daň ve svém přiznání(16). Rizika daňových úniků vlastní této situaci přitom odvodňují zvláštních preventivních opatření.

63. S touto argumentací souhlasím.

64. Je totiž jasně prokázáno, že rizika rozsáhlých daňových úniků v oblasti DPH se týkají zvláště plnění uvnitř Společenství, a to zejména ve formě „kolotoňových podvodů“ nebo tzv. „neplněního subjektu“(17). Případy pořízení uvnitř Společenství a případy vnitrostátního dodání pohonných hmot se tedy z hlediska rizika daňových úniků v oblasti DPH neocitají ve srovnatelné situaci. Jak zdůraznila Komise, tento objektivní rozdíl vyplývá z volby unijního normotvůrce při zavedení přechodného režimu směrnicí 91/680.

65. Kromě toho není zpochybováno, že povinnost platby předem, o kterou jde v převodním řízení, umožňuje proti tomuto druhu daňových úniků bojovat. Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH je zaprvé cílem, který „palivový balíček“, do jehož rámce tato povinnost platby předem spadá(18), výslovně sleduje. Zadruhé, jak zdůraznila Komise, povinnost zaplatit celou částku DPH z pořízení pohonných hmot, a to do pěti dnů od jejich vstupu do tuzemska, umožňuje bojovat proti daňovým únikům označovaným jako úniky „neplněního subjektu“.

66. Zdůrazňuji ještě, že tento přístup je v souladu s přístupem Soudního dvora v rozsudku Dansk Denkavit(19). Soudní dvůr totiž rozhodl, že článek 110 SFEU nebrání vnitrostátním právním předpisem stanovujícím různé lhůty pro „dovozy“ (pojem zahrnující v té době i pořízení uvnitř Společenství)(20) a vnitrostátní plnění v oblasti DPH, a to vzhledem k tomu, že režimy použitelné na tato plnění nejsou srovnatelné(21).

67. Na závěr chci zdůraznit systémové důsledky opačného výkladu vedoucího k závěru o porušení článku 110 SFEU. S ohledem na hierarchii norem unijního práva by tento výklad znamenal, že by unijní normotvůrce s ohledem na boj proti výše uvedeným daňovým únikům neměl pravomoc změnit směrnici o DPH tak, že by zakotvil povinnost platby předem pouze u případů pořízení uvnitř Společenství. Takový výklad se mi nezdá přijatelný.

68. Vzhledem k výše uvedenému se domnívám, že článek 110 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání stanovení takové povinnosti platby DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství předem ve lhůtě pěti dnů od vstupu pohonných hmot do tuzemska, jako je povinnost, o kterou jde ve sporu v převodním řízení.

B. K možnosti kvalifikovat povinnost platby předem jako „opatření k předcházení daňovým únikům“ ve smyslu článku 273 směrnice o DPH (první otázka)

69. Článek 273 směrnice o DPH umožňuje členským státům uložit další povinnosti s cílem zajistit správný výběr daně a předcházet daňovým únikům za podmínky, že:

- tyto povinnosti dostojí požadavku rovného zacházení s domácími plátními i plátními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a
- uvedené povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

70. Nejprve je třeba posoudit, zda jsou tyto podmínky splněny, pokud jde povinnost platby předem, o kterou se jedná v převodním řízení.

71. Jak jsem předtím zdůraznil v bodu 65 tohoto stanoviska, účelem této povinnosti je bojovat proti mechanismům daňových úniků v oblasti DPH, které využívají zvláštností režimu použitelného na případy pořízení uvnitř Společenství.

72. V bodech 58 až 68 tohoto stanoviska jsem následně vyložil důvody, pro které není uvedená povinnost diskriminační, a to s ohledem na to, že pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství a případy jejich vnitrostátního dodání se z hlediska rizika daňových úniků v oblasti DPH neocitají ve

srovnatelné situaci.

73. Dodávám konečně, že povinnost platby předem nevede při obchodu mezi členskými státy k „formalitám spojeným s překročováním hranic“ ve smyslu článku 273 směrnice o DPH.

74. Z ustálené judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že je-li cílem formality uložené dovozci výrobku podléhajícího vnitrostátní dani zajistit zaplacení dluhu odpovídajícího této dani, je takováto formalita spojena se skutečností zakládající tuto daňovou povinnost, tedy pořízení uvnitř Společenství, a nikoli přechod hranice ve smyslu tohoto ustanovení(22).

75. Není přitom pochyb o tom, že povinnost platby předem směřuje ze své podstaty k zajištění splacení dluhu odpovídajícího výši dlužné daně, jak správně uvedla Komise.

76. Z výše uvedeného plyne, že povinnost platby předem, o kterou jde ve sporu v předmětném řízení, podmínky výslovně stanovené v článku 273 směrnice o DPH splňuje.

77. Posoudit je však zadruhé ještě třeba to, zda stanovení takové povinnosti nejde nad rámec manévrovacího prostoru daného členským státem článkem 273 směrnice o DPH

78. V tomto ohledu Soudní dvůr mnohokrát rozhodl, že článek 273 směrnice DPH sice ponechává členským státem prostor pro uvážení, pokud jde o prostředky, jakými zajistit úplný výběr DPH a bojovat proti daňovým únikům. členské státy však musí při výkonu své pravomoci dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, zejména zásady proporcionality a daňové neutrality(23).

79. Tento požadavek dodržení unijního práva znamená, že aby byla povinnost stanovená členským státem odvodná na základě článku 273 směrnice o DPH, musí být slučitelná s ostatními ustanoveními této směrnice.

80. Jak správně zdůraznila Komise, tento výklad je potvrzen existencí článku 395 směrnice o DPH, podle něhož může Rada na návrh Komise jednomyslně povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření *odchylující se od této směrnice*, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovou povinností.

81. Vztah mezi oběma těmito ustanoveními se mi zdá jasný: jelikož článek 395 směrnice o DPH podmiňuje přijetí opatření odchylujících se od této směrnice povolením Rady, článek 273 uvedené směrnice se nutně vztahuje na přijímání opatření, která se od této směrnice *neodchylují*. Opačný výklad by zbavil článek 395 své podstaty, zejména pak nutnost získat povolení od Rady za účelem přijetí odchylných opatření.

82. Potvrzení tohoto výkladu nacházím v rozsudku Maks Pen(24), v němž Soudní dvůr posuzoval slučitelnost povinnosti stanovené na základě článku 273 směrnice o DPH s ustanoveními o vzniku daňové povinnosti a o nároku na odpočet daně

83. V rámci projednávání věci je tedy třeba posoudit, zda je povinnost platby předem slučitelná s ostatními ustanoveními směrnice o DPH, zejména s ustanoveními o vzniku daňové povinnosti, která jsou předmětem druhé a třetí otázky, které předkládající soud položil.

C. Ke slučitelnosti povinnosti platby předem v případě, že daňová povinnost nevznikla, s články 62, 69 a 206 směrnice o DPH (druhá a třetí otázka)

84. Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu Soudnímu dvoru je, zda je taková povinnost platby předem, o jakou se jedná ve věci v předmětném řízení, v rozporu s články 62 a 69

směrnice o DPH, které upravují vznik daňové povinnosti v případech pořízení uvnitř Společenství, vykládanými ve světle článku 206 této směrnice, který zakotvuje možnost výběru preferenčních splátek.

85. Za účelem vyjasnění rozsahu těchto otázek považují za užitečné připomenout vztah pojmů „uskutečnění zdanitelného plnění“, „daňová povinnost“ a „povinnost odvést“ DPH.

86. Podle definic stanovených v článku 62 směrnice o DPH je *uskutečněním zdanitelného plnění* situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti. *Daňová povinnost* je povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena. Na základě článku 206 této směrnice vzniká *povinnost odvést daň* v zásadě při podání prohlášení k DPH.

87. Z těchto definic lze vyvodit, že uskutečnění zdanitelného plnění, daňová povinnost a povinnost odvést daň jsou v procesu vedoucím k výběru daně těmi *navazujícími* etapami: aby mohla vzniknout povinnost odvést daň, musí vzniknout daňová povinnost; a aby vznikla daňová povinnost, je třeba, aby předtím došlo k uskutečnění zdanitelného plnění(25).

88. Pokud jde o povinnost platby předem, o kterou jde ve sporu v prvodním řízení, je podle všeho obtížné zpochybnitelné, že k *uskutečnění zdanitelného plnění* skutečně došlo, když tato povinnost vznikla, jak správně zdraznila daňová správa a Komise.

89. Podle článku 68 směrnice o DPH je totiž zdanitelné plnění uskutečнено okamžikem uskutečnění pořízení zboží uvnitř Společenství. Článek 103 odst. 5a zákona o DPH se přitom výslovně vztahuje na „pořízení [pohonných hmot] uvnitř Společenství“ a zakládá spornou povinnost po vstupu pohonných hmot do tuzemska(26). Povinnost platby předem, o kterou jde ve sporu v prvodním řízení, tedy z podstaty věci vzniká poté, co došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

90. Jsem naopak toho názoru, že taková povinnost není slučitelná s ustanoveními o *vzniku daňové povinnosti*, přesněji s články 62 a 69 směrnice o DPH.

91. Na základě článku 69 směrnice o DPH ve spojení s článkem 222 této směrnice *vzniká daňová povinnost* z pořízení uvnitř Společenství při vystavení faktury nebo nejpozději patnáctý den měsíce následujícího po měsíci, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění (nebyla-li před tímto datem žádná faktura vystavena).

92. Článek 103 odst. 5a zákona o DPH přitom zakládá povinnost platby předem nezávisle na podmínkách vzniku daňové povinnosti stanovených v článku 69 směrnice o DPH, konkrétně ve lhůtě pět dnů od vstupu pohonných hmot do tuzemska. Přesněji, tato povinnost vzniká nezávisle na vystavení faktury a před uplynutím lhůty zmíněné v předchozím bodě (v jejímž závěru daňová povinnost nutně vzniká).

93. Takové ustanovení je tedy podle všeho neslučitelné s článkem 69 směrnice o DPH vykládaným ve světle článku 62 této směrnice. Daňovou povinností je totiž „povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně vyžadovat od osoby povinné odvést daň“. Před vznikem této povinnosti nemůže správce daně podnikat žádné kroky k získání platby daně.

94. Zdrazňuji, že, pokud jde o daňovou povinnost v případech pořízení uvnitř Společenství, neobsahuje směrnice o DPH žádnou výjimku z ustanovení svého článku 69, jak uvedl předkládající soud. Nezávisle na přesném znění pravidel upravujících okamžik vzniku daňové povinnosti(27) je tato zásada shodná ve vztahu ke všem plněním, která dani podléhají: daňová

správa nemá pravomoc *požadovat* jakoukoli platbu před tím, než daňová povinnost vzniká.

95. Toto konstatování platí i pro možnost výběru předběžných splátek zakotvenou v čl. 206 druhé větě směrnice o DPH, a to na rozdíl od toho, co tvrdí daňová správa a polská vláda.

96. Podle tohoto ustanovení je každá osoba povinná k dani zavázána zaplatit při podání svého přiznání určitou výši DPH s tím, že členské státy mají možnost požadovat předem zaplacení předběžných splátek.

97. Ze vztahu příslušných ustanovení přitom plyne, že tato možnost požadovat zaplacení předběžných splátek daná členským státem se může týkat pouze daňové povinnosti, která v souladu s článkem 62 a následujícími směrnice o DPH vznikla.

98. Zjevné je zprvu to, že čl. 206 druhá věta směrnice o DPH (možnost výběru předběžných splátek) usměrňuje zásadu stanovenou v první větě tohoto ustanovení (povinnost zaplatit daň při podání přiznání k dani), která spadá do rámce hlavy XI kapitoly 1 této směrnice, nadepsané „Platební povinnost“.

99. Naopak a zadruhé, čl. 206 druhá věta směrnice o DPH nemůže zavádět odchylku od článků 62 a 69 této směrnice, které spadají do rámce hlavy VI uvedené směrnice, nadepsané „Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti“.

100. Konkrétně, možnost výběru předběžných splátek umožňuje členským státem posunout vpřed nikoli datum, ke kterému vzniká daňová povinnost (druhá etapa procesu výběru daně), nýbrž datum platby daně, u které již daňová povinnost vznikla (třetí etapa v procesu výběru daně)(28).

101. Potvrzení tohoto výkladu nacházím ještě ve článku 206 ve spojení s článkem 250 směrnice o DPH. Stanovuje-li článek 206 této směrnice platební povinnost při podání přiznání k dani, článek 250 uvedené směrnice upřesňuje, že osoba povinná k dani musí v tomto přiznání uvést „všechny údaje potřebné k výpočtu *splatné* daně“(29). Tato ustanovení potvrzují, že v systému zavedeném směrnicí o DPH se jakákoli platební povinnost, a to i povinnost platby předem, může týkat pouze daně, která se stala *splatnou* a která musí být uvedena v daňovém přiznání osoby povinné k dani.

102. Potvrzení tohoto výkladu nacházím rovněž v rozsudku Balocchi(30), v němž Soudní dvůr rozlišil mezi splatnými a nesplatnými daněmi.

103. Tento rozsudek se týkal italských právních předpisů, na jejichž základě byly osoby povinné k dani zavázány uhradit do 20. prosince splátku ve výši 65 % určité výše DPH za celé běžné čtvrtletí, které uplynulo nejpozději dne 5. března následujícího roku.

104. Soudní dvůr rozhodl, že takový mechanismus je v rozporu s ustanoveními šesté směrnice, která odpovídající články 62, 63 a 206 směrnice o DPH, je-li jeho výsledkem „přeměna předběžných splátek na zálohy v rozporu s pravidlem směrnice, podle něhož členské státy *požadují platby DPH pouze u uskutečněních plnění*“(31).

105. Jinak řečeno, Soudní dvůr rozhodl, že předtím, než vznikne daňová povinnost(32), nelze požadovat žádnou platbu, a to ani platbu předběžných splátek. Soudní dvůr přitom následoval postoj, který v této věci obhajovala Komise(33) a který odpovídá výkladu, jenž navrhuji v projednávané věci.

106. Upřesňuji, že tento výklad nebrání paušálnímu výpočtu předběžných splátek za podmínky, že tento výpočet je konstruován tak, aby se zabránilo zahrnutí daní, u nichž daňová povinnost ještě nevznikla. To je podle mého názoru hlavní poučení z rozsudku Balocchi(34).

107. Z výše uvedeného vyplývá, že články 62 a 69 směrnice o DPH brání takové povinnosti platby předem, jako povinnost, o jakou se jedná ve věci v povodním řízení, jelikož umožňuje daňové správce požadovat od osoby povinné k dani platbu před tím, než vznikne daňová povinnost. Tento závěr nevyvrací ani možnost vybírat předběžné splátky zakotvená v článku 206 této směrnice, která se máže týkat pouze daní, u které na základě výše uvedených ustanovení vznikla daňová povinnost.

108. Vzhledem k tomu, že je v rozporu s několika ustanoveními směrnice o DPH, nelze takovou povinnost platby předem na základě článku 273 této směrnice přijmout.

D. Ke slučitelnosti povinnosti platby předem vztahující se k hrubé výši daně ze zdanitelného plnění s článkem 206 směrnice o DPH (druhá a třetí otázka)

109. Podpírně chci posoudit ještě další aspekt povinnosti platby předem, o který jde ve věci v povodním řízení, a to skutečnost, že se týká *hrubé výše* DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství, posuzovaného samostatně a bez ohledu na nárok osoby povinné k dani na odpočet daní.

110. Z následujících důvodů se domnívám, že článek 206 směrnice o DPH takové povinnosti brání, jak správně tvrdily žalobkyně v povodním řízení a Komise.

111. Základní zásadou stanovenou v článku 206 směrnice o DPH je, že osoba povinná k dani je zavázána zaplatit DPH nikoli po každém *zdanitelném plnění*, které uskuteční (například pořízení nebo dodání zboží uvnitř Společenství), nýbrž až po uplynutí každého *zdaňovacího období*. *Čistá výše* DPH zmíněná v první větě tohoto ustanovení se tedy získá seřazením daní ze všech zdanitelných plnění uskutečněných během zdaňovacího období na výstupu, od něhož se odečtou daně uhrazené ze všech plnění uskutečněných během téhož období na vstupu.

112. Podle mého názoru umožňuje možnost vybírat předběžné splátky zakotvená v čl. 206 druhé větě směrnice o DPH požadovat *dopředu* *částečnou* platbu *čisté výše* DPH vypočítané za celé *zdaňovací období*. Výraz „přeběžná splátka“ ve skutečnosti znamená *částečnou* platbu *částky*, která bude splatná později, tj. *čisté výše* DPH vypočítané za celé *zdaňovací období*. Tento výklad potvrzuje polské jazykové znění tohoto ustanovení, které výslovně odkazuje na výběr předběžných splátek z „této částky“(35), jak zdůraznila žalobkyně v povodním řízení.

113. V rozporu s tvrzeními daňové správy a polské vlády tento výklad v praxi neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje výběr předběžných splátek. Aby byly takové splátky v souladu s čl. 206 druhou větou směrnice o DPH, musejí vycházet z výpočtu *čisté výše* DPH splatné na konci zdaňovacího období po vzoru povinnosti platby předem posuzované Soudním dvorem v rozsudku Balocchi(36).

114. Toto ustanovení nelze naopak vykládat tak, že umožňuje požadovat *hrubou výši* DPH z každého samostatně posuzovaného *zdanitelného plnění*, jak to předpokládá povinnost platby předem, o kterou jde ve sporu v povodním řízení. Podle mého názoru by takový výklad vedl ke zmizení samotné povahy DPH, která je daní, jejíž platba je požadována po skončení každého zdaňovacího období a nikoli po každém zdanitelném plnění.

115. Upřesňuji, že tento výklad není nijak zpochybněn rozsudkem Macikowski(37). Jak správně

uvedla žalobkyně v původním řízení a Komise, řešení přijaté v tomto rozsudku bylo odvodněno zvláštními, ba dokonce výjimečnými okolnostmi z hlediska všech plnění podléhajících DPH a nelze jej zobecnit.

116. Uvedený rozsudek se přesněji týkal platby DPH z exekutivního prodeje nemovitosti vlastněnou osobou povinnou k dani, společností Royal Corporation. Marian Macikowski, soudní vykonavatel, přikročil k zabavení a prodeji této nemovitosti v dražbě. Prodejní cena, včetně DPH, byla složena na účet příslušného soudu. Avšak vzhledem k tomu, že daň nebyla zaplácena v předepsaných lhůtách, daňová správa rozhodla o tom, že osobou povinnou odvést DPH je M. Macikowski.

117. Soudní dvůr rozhodl, že za takových okolností nebrání článek 206 směrnice o DPH povinnosti uhradit *hrubou výši* daň z exekutivního prodeje nemovitosti spočívající na soudním vykonavateli(38).

118. Tento výklad se však výslovně opíral o zásadní zjištění, a to o rozlišení mezi osobou povinnou odvést daň z tohoto plnění (soudní vykonavatel, M. Macikowski) a osobou s nárokem na odpočet daně na konci zdaňovacího období (osoba povinná k dani, společnost Royal).(39). Za těchto okolností článek 206 směrnice o DPH nebrání povinnosti zaplatit *hrubou výši* daň z dotčeného zdanitelného plnění, poněvadž osoba povinná odvést tuto částku (soudní vykonavatel) nemá z podstaty věci nárok na odpovídající odpočet daně.

119. Zdůrazňuji ostatně, že toto řešení je přípůsobeno kontextu exekutivního prodeje, jehož výtžek nelze vyplatit vlastníkově nemovitosti, kterým není nikdo jiný než osoba povinná k dani.

120. Rozsudek Macikowski(40) je naopak bez relevance ve všech „běžných“ situacích, v nichž je osobou povinnou odvést daň osoba povinná k dani mající nárok na odpočet daně. Ve všech těchto situacích se může předběžná splátka ve smyslu tohoto ustanovení týkat pouze *přístě* výše daně splatné během *zdaňovacího období*.

121. Dodávám, že přípůsobnost rozsudku Macikowski(41) je omezena ještě jeho bodem 58, ve kterém Soudní dvůr uvádí, že úhrada daně osobou povinnou odvést daň (soudní vykonavatel) se vyžaduje *po podání daňového přiznání* osobou povinnou k dani. V okolnostech sporu v původním řízení je však platba předem požadována před podáním daňového přiznání osobou povinnou k dani(42).

122. Z výše uvedeného plyne, že článek 206 směrnice o DPH brání takové povinnosti platby DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství předem ve lhůtě pět dnů od vstupu pohonných hmot do tuzemska, jako je povinnost, o kterou se jedná ve sporu v původním řízení, týká-li se tato povinnost *hrubé výše* daně z tohoto plnění, posuzovaného samostatně, a nikoli *přístě* výše daně vypočtené za celé zdaňovací období.

V. Závěry

123. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky předložené Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko) odpověděl takto:

1) Článek 110 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání stanovení povinnosti platby daně z přidané hodnoty (DPH) z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství předem ve lhůtě pět dnů od vstupu pohonných hmot do tuzemska.

2) Článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2016/856 ze dne 25. května 2016, musí

být vykládán v tom smyslu, že nebrání stanovení povinnosti platby DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství předem ve lhůtě pět dní od vstupu pohonných hmot do tuzemska, je-li tato povinnost slučitelná s ostatními ustanoveními této směrnice, a to zejména s těmi, která se vztahují ke vzniku daňové povinnosti.

3) Články 62 a 69 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2016/856, musejí být vykládány v tom smyslu, že brání povinnosti platby DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství předem ve lhůtě pět dní od vstupu pohonných hmot do tuzemska, jelikož tato povinnost umožňuje daňové správě požadovat platbu od osoby povinné k dani před tím, než vznikne daňová povinnost, přičemž možnost vybírat předběžné splátky zakotvená v článku 206 této směrnice se může týkat pouze daně, u které na základě výše uvedených ustanovení vznikla daňová povinnost.

4) Článek 206 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2016/856, musí být vykládán v tom smyslu, že brání povinnosti platby DPH z pořízení pohonných hmot uvnitř Společenství předem, týká-li se tato povinnost hrubé výše daně z tohoto plnění, posuzovaného samostatně, a nikoli čistě výše daně vypočtené za celé zdaňovací období.

1– Původní jazyk: francouzština.

2– Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady (EU) 2016/856 ze dne 25. května 2016 (Úř. věst. 2016, L 142, s. 12) (dále jen „směrnice o DPH“).

3– Viz zejména rozsudky ze dne 11. prosince 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64); ze dne 1. července 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, bod 57), a ze dne 17. září 2020, Hidroelectrica (C-648/18, EU:C:2020:723, bod 25).

4– Viz stanovisko generálního advokáta Campos Sánchez-Bordona ve spojených věcech Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1, bod 106).

5– Viz stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, bod 50), a rozsudek ze dne 19. prosince 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, bod 34).

6– V témže smyslu, pokud jde o směrnici Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), viz stanovisko generálního advokáta Cruz Villalóna ve věci Komise v. Francie (C-216/11, EU:C:2012:819, bod 49), a rozsudek ze dne 14. března 2013, Komise v. Francie (C-216/11, EU:C:2013:162, bod 28).

7– V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta Elmera ve věci Eismann (C-217/94, EU:C:1996:183, bod 29).

8– Rozsudek ze dne 10. července 1984 (42/83, EU:C:1984:254, bod 27). Tato věc se týkala dánských právních předpisů stanovujících zdaňovací období a lhůty splatnosti DPH při dovozu odlišné od lhůt odpovídajících platbě DPH ve vnitrostátním režimu.

9– Viz rozsudky ze dne 27. února 1980, Komise/Irsko (55/79, EU:C:1980:56, bod 9); ze dne 10. července 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, bod 30); ze dne 17. června 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, body 23 a 24), a ze dne 12. února 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, bod 48).

- 10– Viz zejména rozsudky ze dne 2. dubna 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, bod 34); ze dne 19. března 2009, Komise v. Finsko (C-10/08, nezveřejněný, EU:C:2009:171, bod 23), a ze dne 15. března 2018, Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, bod 41).
- 11– Viz zejména rozsudky ze dne 19. března 2009, Komise v. Finsko (C-10/08, nezveřejněný, EU:C:2009:171, bod 24); ze dne 19. prosince 2013, X (C-437/12, EU:C:2013:857, bod 28), a ze dne 12. února 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, bod 46).
- 12– Pro názornost, článek 36 SFEU je odvoďující doložkou zmírňující zákazy stanovené v článcích 34 a 35 SFEU.
- 13– Rozsudek ze dne 17. června 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, bod 24). Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Bota ve věci Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:463, bod 57).
- 14– Viz zejména rozsudky ze dne 17. července 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, bod 29); ze dne 5. října 2006, Nádasdi a Németh (C-290/05 a C-333/05, EU:C:2006:652, bod 51), a ze dne 8. listopadu 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, bod 56).
- 15– Směrnice Rady ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mání směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).
- 16– Viz bod 23 tohoto stanoviska.
- 17– Viz zejména stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:174, body 27 až 35); stanovisko generálního advokáta Poiares Madura ve věci Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2005:745, body 7 až 9), a stanovisko generálního advokáta Szpunara ve spojených věcech Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2217, body 31 až 38).
- 18– Viz bod 21 tohoto stanoviska.
- 19– Rozsudek ze dne 10. července 1984 (42/83, EU:C:1984:254, bod 32).
- 20– Před zavedením pojmu „pořízení uvnitř Společenství“ směrnicí 91/680 v rámci pŕechodného režimu definoval článek 7 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) „dovoz“ jako jakýkoli vstup zboží do tuzemska. V současném režimu se pojem „pořízení uvnitř Společenství“ vztahuje na dodání zboží mezi členskými státy (článek 20 směrnice o DPH), zatímco pojem „dovoz“ je omezen na vstup zboží ze třetích zemí (článek 30 směrnice o DPH).
- 21– Rozsudek ze dne 10. července 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, bod 32).
- 22– Rozsudky ze dne 18. ledna 2007, Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, body 47 a 48); ze dne 3. června 2010, Kalinev (C-2/09, EU:C:2010:312, bod 27), a ze dne 12. února 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, bod 37).
- 23– Viz zejména rozsudky ze dne 17. května 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, bod

41); ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35), a ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, body 38 a 39).

24– Rozsudek ze dne 13. února 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69, body 42 až 48).

25– K otázce nutnosti rozlišování těchto tří pojmů viz rozsudek ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, body 21 až 24).

26– Viz bod 14 tohoto stanoviska.

27– Pokud jde o vnitrostátní plnění, okamžik, ke kterému se vzniká daňová povinnost, je především složitějších pravidel: viz články 63 až 67 směrnice o DPH.

28– Viz body 85 až 87 tohoto stanoviska.

29 Kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.

30– Rozsudek ze dne 20. října 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846).

31– Viz rozsudek ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, body 27 a 31). Kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.

32– Podle článku 63 směrnice o DPH „[z]danitelné plnění je uskutečneno a *daňová povinnost vzniká* dodáním zboží nebo poskytnutím služby [*uskutečněním* dodání zboží nebo poskytnutím služby]“ (kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.).

33– Ve zprávě k jednání ve věci Balocchi (C-10/92) jsou argumenty Komise shrnuty následovně: „Komise uvádí zprvu to, že italské právní předpisy jsou v rozporu s článkem 10 směrnice. Základní pravidlo stanovené tímto ustanovením — které harmonizovalo koncepty uskutečnění daňového plnění a daňové povinnosti — je, že *daňová povinnost vzniká pouze tehdy, bylo-li uskutečneno zdanitelné plnění; platbu daně předem, byť částečnou, nelze v žádném případě požadovat*. [...] Stejně tak článek 22 směrnice, který zakotvuje možnost vybírat „předběžné splátky“, ve skutečnosti opravňuje členské státy odložit splatnost úhrady daně a *požadovat splátky mezi okamžikem, kdy daňová povinnost vzniká, a okamžikem stanoveným pro její vypořádání*“ (kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.).

34– Rozsudek ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, body 27 až 31).

35– „Kdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składowania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.“

36– Rozsudek ze dne 20. října 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846). Viz body 102 až 106 tohoto stanoviska.

37– Rozsudek ze dne 26. března 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

38– Rozsudek ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, body 57 a násl.).

39– Rozsudek ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, bod 57).

40 – Rozsudek ze dne 26. března 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

41— Rozsudek ze dne 26. března 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

42— Viz body 17 a 26 tohoto stanoviska.