STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA YVESE BOTA

přednesené dne 26. května 2011 [1]

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 odpočtu určený k zajištění „neutrality“ daně z pohledu těchto subjektů.

3. Hospodářské subjekty označené jako „osoby povinné k dani“ jsou tak oprávněny odpočíst 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 odpočet 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 odpočtu daně výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

6. Maďarská republika má za to, že na základě tohoto ustanovení byla oprávněna omezit vrácení nadměrného odpočtu 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.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

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

I – Právní rámec

A – *Právo Unie*

8. Na rozdíl od toho, co ve svých písemných vyjádřeních uvádí Komise, budu hájit tezi, že omezení stanovená maďarským 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 ustaveními této směrnice, která se týkají nároku na odpočet, jednoznačně omezuje možnost členských států postupovat jiným způsobem, než vrátit nadměrný odpočet nebo ho převést do následujícího období, aniž činí rozdíl mezi uhrazenou a již splatnou DPH.

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

10. Podle článku 2 první směrnice Rady 67/227/EHS [3] je společný systém daně 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 daně 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:

3 — Směrnice ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

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

[…]

Článek 63

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

[…]

Článek 65

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

Článek 66

Odchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

a) nejpozději vystavením faktury;

b) nejpozději přijetím platby;

c) není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.

[…]"

12. Hlava X směrnice 2006/112 je věnována odpočtu daně. Její kapitola 1 nazvaná „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně" obsahuje zejména články 167 a 168, které znějí následovně:

„*Článek 167*

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

Článek 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, odpočíst od daně, kterou je povinna 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 odpočet daně. Obsahuje mimo jiné následující články:

„*Článek 178*

Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240;

[…]

Článek 179

Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.

[…]

Článek 183

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

Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná."

14. Kapitola 5 hlavy X směrnice 2006/112 je nazvána „Oprava odpočtů daně". V článcích 184 a 185 se uvádí:

„*Článek 184*

Počáteční odpočet daně 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 čistou výši daně. Členské státy však mohou pro odvedení této daně 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 daně a k provedení odpočtu daně […]

[…]

Článek 252

1. Přiznání k dani se podává ve lhůtě, kterou stanoví členské státy. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce každého zdaňovacího období.

2. Zdaňovací 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 maďarského 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 maďarského 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 zdaňovací období, odečíst celkovou výši odpočitatelné daně na vstupu, na jejíž odpočet jí vznikl nárok během stejného zdaňovacího období nebo během předchozího či předchozích zdaňovacích 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 zdaňovacím období jako částku snižující celkovou částku dlužné daně podle odstavce 1 za dané zdaňovací 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

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (dále jen „maďarský zákon o DPH").

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

a) o to osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH v tuzemsku současně 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 včetně daně, která odpovídá plnění, které představuje právní základ pro přenesení daně, nebo pokud dluh nezanikne před tímto datem jiným způsobem, odečte 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 daně:

„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 čistou 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 účastnic řízení

23. Komise zaslala Maďarské republice výzvu dopisem ze dne 21. března 2007, a dále odůvodněné stanovisko ze dne 8. října 2008, v nichž tomuto členskému státu sdělila důvody, proč 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 pravidelně „nadměrný odpočet", nuceny převést tento nadměrný odpočet do následujícího zdaňovacího období častěji než jednou;

– uložil Maďarské republice náhradu nákladů řízení.

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

III – Argumenty účastnic řízení

A – *Komise*

26. Komise uvádí, že čl. 186 odst. 2 maďarského zákona o DPH vylučuje vrácení nadměrného odpočtu 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 předně 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 odpočtů zcela zbavit podnikatele zátěže 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 dotčené plnění zaplatila. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služby je tedy povinen odvést DPH správci daně, i když mu před koncem zdaňovacího období nebylo zákazníky zaplaceno. Vzhledem k tomu, že v takové situaci brání čl. 186 odst. 2 maďarského zákona o DPH odběrateli žádat o vrácení DPH odpovídající dotčenému plnění, obohacuje tím podle názoru Komise do doby úhrady plnění veřejnou pokladnu a vytváří nerovnováhu v systému DPH.

29. Vyloučení možnosti vrátit nadměrný odpočet odpočitatelné DPH zatěžuje podle tvrzení Komise dotčené 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 odpočtu 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 odpočtu 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 odpočtu DPH, za kterých by

6 — C-78/00, Recueil s. I-8195.

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 včlenit 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. Dotčená 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 časově neomezuje převádění nadměrného odpočtu do následujícího zdaňovacího období.

33. Z formulace tohoto článku vyplývá, že nadměrný odpočet musí být vrácen nejpozději během druhého zdaňovacího období následujícího po jeho vzniku. Naproti tomu je podle napadených vnitrostátních právních předpisů možné, že osoba povinná k dani musí nadměrný odpočet DPH převádět několikrát, zejména pokud se jedná o osobu povinnou k dani, která uskutečňuje plnění, u nichž odpočitatelná DPH na vstupu pravidelně překračuje výši DPH na výstupu. Tak je tomu zejména tehdy, je-li činnost 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 odpočet skutečně získá. Kdyby totiž osoba povinná k dani ukončila svou činnost z důvodu platební neschopnosti, aniž zaplatila za veškerá nabytá plnění, zůstal by nadměrný odpočet DPH odpovídající nezaplaceným plněním nakonec státu.

B – *Maďarská republika*

35. Maďarská 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 Maďarská republika uvádí, že tato podmínka nezatěžuje osobu povinnou k dani způsobem, 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 odpočet. 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. Maďarská 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 odpočtu odčitatelné DPH na vstupu dojde nejdříve po skončení příslušného zdaňovacího 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 slučitelné 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 nepřípustné.

41. Podmínka úhrady stanovená pro vrácení nadměrného odpočtu DPH v čl. 186 odst. 2 maďarského 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 dodavatelům díky dani vrácené od státu a nacházel by se tak ve výhodnější pozici než osoba povinná k dani, která svým dodavatelům zaplatila před vrácením nadměrného odpočtu 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 zdaňovací období dodavatele služeb delší než zdaňovací období pořizovatele.

42. Cílem článku 186 odst. 2 maďarského 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 nezaplatí. Jestliže dodavatel nebo poskytovatel služeb nezaplatil DPH, kterou byl povinen odvést – buď proto, že ji přizná v jiném zdaňovacím období, nebo obecně proto, že nemůže zaplatit svou daňovou povinnost ve lhůtě splatnosti – bylo by právo pořizovatele

na vrácení daně ve skutečnosti půjčkou poskytnutou státem, jež by zatěžovala jeho rozpočet.

43. Zadruhé Maďarská republika tvrdí, že výklad zásady daňové neutrality, jaký provedla Komise, omezuje neodůvodněným způsobem posuzovací pravomoc přiznanou členským státům článkem 183 směrnice 2006/112. Podle tohoto členského státu by připuštění výkladu, 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 Maďarská republika uvádí, že její právní úpravu nelze srovnávat s právní úpravou, jež byla předmětem výše uvedeného rozsudku Komise v. Itálie, jelikož maďarská právní úprava nezpochybňuje 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 zdaňovacího období má Maďarská 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 dotyčné osoby povinné k dani. Jestliže za zboží nebo za poskytnutí služeb zaplatí, otázka převodu nároku do pozdějšího zdaňovacího období nenastane.

47. Závěrem Maďarská 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 zdaňovacího období, takže čl. 186 odst. 2 maďarského zákona o DPH již nebude bránit vrácení daně.

IV – Mé posouzení

48. Komise žádá Soudní dvůr, aby rozhodl, že maďarské 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 maďarskou právní úpravou, které se týká první námitka. Oprávněnost převodu nároku na vrácení části dosud nezaplacené DPH do doby, kdy bude osobou povinnou k dani zaplacena, tedy případně až do období následujících po příštím zdaňovacím období, proto závisí na tom, zda je podmínka stanovená Maďarskou republikou, podle níž může být vrácena pouze DPH, která byla zaplacena, v souladu s právem Unie.

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

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

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

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 odpočtu DPH na tu část daně, jež byla osobou povinnou k dani zaplacena, 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 zátěže 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 odpočtu, jehož dosah byl s ohledem na tuto zásadu vyložen.

58. Podle judikatury tedy zásada daňové neutrality brání tomu, aby v důsledku režimu odpočtu 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 odpočtu [11]. Jinými slovy, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby pravidla v oblasti odpočtu daně umožňovala zcela odečíst 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

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-4009, 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-831, 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).

osoba povinná k dani platila DPH předem a dočasně tedy nesla s tím spojenou finanční zátěž.

60. Výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, zmíněný Komisí, podle mého názoru takovou zásadu neumožňuje vyvodit. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr řešil právní úpravu členského státu, na jejímž základě mělo být vrácení nadměrného odpočtu DPH, které náleželo za rok 1992 určitému počtu osob povinných k dani, uskutečněno předáním cenných papírů vydaných státem po 1. lednu 1994, které byly splatné pět 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 analyzuji obecnou strukturu společného systému DPH, konstatuji, že tento systém, jak zdůrazňuje maďarská vláda, osobě povinné k dani ukládá povinnost platit tuto daň předem, a to nejen tu, která zatížila zboží a služby nabyté pro uskutečňování jejích zdanitelných 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 svým dodavatelům, aby si ji mohla následně odečíst od DPH, kterou je povinna odvést správci daně.

12 — Ve věci vrácení nadměrného odpočtu 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice"), jehož znění převzal článek 183 směrnice 2006/112.

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

14 — Tamtéž (bod 36).

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 vůči správci daně 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 zdůrazňuje, že ukončí--li osoba povinná k dani svou činnost z důvodu platební neschopnosti, aniž zaplatila za veškerá nabytá plnění, zůstane nadměrný odpočet 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 uskutečňování 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 odpočtů 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 maďarská 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 odpočtu DPH podle mého názoru Maďarskou republiku neopravňují k zavedení sporné podmínky.

74. Přesto to nejsou konkrétní podmínky uplatnění nároku na odpočet, 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 odpočet.

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 Maďarské republiky, podle níž ji článek 183 směrnice 2006/112 opravňoval 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 odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet 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 odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy určí.

78. Na druhou stranu podotýkám, že část věty „v souladu s podmínkami, které samy stanoví" se týká pouze podmínek vrácení daně, nikoli určení výše odpočtu. 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 odpočtu, a nikoli určení výše tohoto odpočtu. Může se například jednat o lhůtu stanovenou správci daně pro vrácení nadměrného odpočtu [16], o opatření určená k prevenci rizika podvodu [17] nebo o stanovení promlčecí lhůty [18].

80. Část věty „v souladu s podmínkami, které samy stanoví“ může být přesto těžko vykládána v tom smyslu, že by členské státy opravňovala k přidání třetí 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 odpočtu 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.

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 festgelegen 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 předběžně zadržet výši DPH určenou k vrácení, existuje-li podezření z daňového podvodu nebo pokud tito správci uplatňují pohledávku DPH, jež nevyplývá 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-623), 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 neoprávněně vybraných finanční správou tohoto státu (bod 22).

83. Ukázal jsem, že článek 183 první pododstavec směrnice 2006/112 upravuje situaci, kdy výše odpočtů překračuje výši DPH, aniž uvádí, že by nárok na odpočet měl být dále snižován o splatnou DPH, která dosud nebyla zaplacena. Článek 168 této směrnice přitom výslovně stanoví, že právo osoby povinné k dani na odpočet 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 odpočtů daně. Zejména článek 185 této směrnice upravuje právě situaci, kdy zdanitelná plnění zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena.

85. Vzhledem k tomu, že v článku 183 směrnice 2006/112 chybí jakákoli 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 zaplacena.

86. Tento výklad ovšem může vést k tomu, jak uvádí Maďarská republika, že je členský stát nucen poskytnout osobě povinné k dani zdarma peněžní prostředky v případě, kdy nárok osoby povinné k dani na odpočet 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 předem 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 či služeb, jež může záviset na jejich hospodářském významu.

88. Nemám však za to, že uvedené argumenty Maďarské republiky odůvodňují přijetí jiného výkladu článku 183 směrnice 2006/112.

89. V tomto ohledu již bylo rozhodnuto, že členské státy jsou povinny uplatňovat společný režim DPH, i když se domnívají, že jej lze zdokonalit. Z bodů 55 a 56 rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko [19], totiž vyplývá, že i kdyby výklad navrhovaný některými členskými státy umožňoval lépe dodržet některé cíle sledované šestou směrnicí, jako je neutralita daně, nemohou se členské státy odchýlit od ustanovení výslovně stanovených touto směrnicí [20].

90. Proto se domnívám, že Komise správně tvrdí, že článek 183 směrnice 2006/112 neopravňuje členský stát k tomu, aby omezil vrácení nadměrného odpočtu DPH pouze na

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).

daň, která byla skutečně zaplacena. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti prohlásil za opodstatněnou.

91. Jestliže se Soudní dvůr ztotožní s mým stanoviskem, bude nutné Maďarské republice uložit náhradu nákladů tohoto řízení podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora.

V – Závěry

92. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr:

– „prohlásil tuto žalobu pro nesplnění povinnosti za opodstatněnou v rozsahu, v němž Evropská komise Maďarské republice vytýká, že nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty:

  – 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 tento nadměrný odpočet zcela nebo zčásti do následujícího zdaňovacího období, jestliže svému dodavateli nezaplatily celou částku za odpovídající koupi, a

  – z důvodu, že vzhledem k této povinnosti mohou být některé osoby povinné k dani, jejichž daňové přiznání vykazuje pravidelně ‚nadměrný odpočet', nuceny převést tento nadměrný odpočet do následujícího zdaňovacího období častěji než jednou;

– uložil Maďarské republice náhradu nákladů řízení."