NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
YVES BOT
prednesené 26. mája 2011 [1]

1. Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) je podľa spoločného systému vytvoreného právom Únie spotrebnou daňou, ktorá sa vyberá v každej fáze výrobného alebo distribučného procesu a ktorú musí v celom rozsahu znášať konečný spotrebiteľ.

2. S cieľom umožniť hospodárskym subjektom, ktoré zabezpečujú výber tejto dane od svojich zákazníkov a zároveň prijímajú plnenie za svoje výrobky alebo služby, aby nemuseli niesť toto daňové zaťaženie, spoločný systém DPH stanovuje mechanizmus odpočtu dane, ktorého cieľom je zabezpečiť „neutralitu“ dane vo vzťahu k týmto subjektom.

3. Hospodárske subjekty, ktoré sa označujú ako „zdaniteľné osoby“, si tak môžu od dane, ktorú vybrali od svojich zákazníkov a ktorú sú povinní odviesť členskému štátu, odpočítať DPH, ktorú pri nadobudnutí tovarov a služieb potrebných na výkon svojej zárobkovej činnosti samy uhradili na vstupe.

4. Táto žaloba o nesplnenie povinnosti sa týka ustanovení spoločného systému DPH, ktoré sa použijú v prípade, ak nárok zdaniteľnej osoby na odpočet dane prevyšuje sumu dane, ktorú je povinná zaplatiť.

5. Podľa článku 183 smernice Rady 2006/112/ES [2], ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vyplatiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.

6. Maďarská republika zastáva názor, že na základe tohto ustanovenia bola oprávnená obmedziť vyplatenie dane na DPH, ktorú zdaniteľná osoba skutočne zaplatila. Európska komisia, ktorá zastáva názor, že toto ustanovenie uvedenú možnosť členským štátom nepriznáva, podala túto žalobu o nesplnenie povinnosti.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Smernica z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

7. V týchto návrhoch uvediem dôvody, pre ktoré je táto žaloba podľa môjho názoru dôvodná.

I — Právny rámec

A — *Právo Únie*

8. Na rozdiel od toho, čo uviedla Komisia vo svojich písomných podaniach, tvrdím, že obmedzenie stanovené maďarským právom nie je v rozpore so zásadou neutrality, na ktorej je založený spoločný systém DPH. Vysvetlím však, ako tiež táto inštitúcia uviedla, že článok 183 smernice 2006/112 v spojení s ostatnými ustanoveniami tejto smernice, ktoré sa týkajú práva na odpočet dane, jasne obmedzuje právomoc členských štátov na alternatívnu možnosť vyplatiť nadmerný odpočet alebo ho preniesť do nasledujúceho obdobia, a to bez rozlišovania medzi zaplatenou a splatnou DPH.

9. Členský štát teda nemôže obmedziť vyplatenie nadmerného odpočtu na časť DPH, ktorú zdaniteľná osoba skutočne zaplatila bez prekročenia miery voľnej úvahy, ktorú mu priznáva smernica 2006/112.

10. Podľa článku 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS [3] princíp spoločného systému DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou. Na každé plnenie sa vyrubí DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služby podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo túto službu po odrátaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

11. Hlava VI smernice 2006/112 nazvaná „Zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti“ obsahuje okrem iného tieto ustanovenia:

3 — Smernica z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3).

„Článok 62

Na účely tejto smernice:

1. ‚zdaniteľná udalosť" je udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti;

2. ‚daňová povinnosť" vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odložiť.

…

Článok 63

Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

…

Článok 65

Ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.

Článok 66

Odchylne od článkov 63, 64 a 65 môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká v jednom z nasledovných okamihov:

a) najneskôr v deň vyhotovenia faktúry;

b) najneskôr v deň prijatia platby;

c) ak sa faktúra nevyhotoví alebo ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote po dni vzniku zdaniteľnej udalosti.

…"

12. Hlava X smernice 2006/112 upravuje odpočet dane. Kapitola 1 tejto hlavy nazvaná „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane" obsahuje okrem iného články 167 a 168, ktoré stanovujú:

„Článok 167

Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

Článok 168

Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

…“

13. Kapitola 4 hlavy X smernice 2006/112 upravuje pravidlá uplatnenia práva na odpočet dane. Obsahuje okrem iného tieto články:

„*Článok 178*

Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240;

…

Článok 179

Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178.

…

Článok 183

Ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť [vyplatiť – *neoficiálny preklad*] v súlade s podmienkami, ktoré určia.

Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť [vyplatiť – *neoficiálny preklad*] rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu.“

14. Kapitola 5 hlavy X smernice 2006/112 je nazvaná „Úprava odpočítanej dane“. Články 184 a 185 tejto kapitoly spresňujú:

„*Článok 184*

Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý [na ktoré – *neoficiálny preklad*] mala zdaniteľná osoba právo.

Článok 185

1. Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchylne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať [sa úprava odpočítanej dane nevykoná – *neoficiálny preklad*] pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

15. Povinnosti zdaniteľných osôb týkajúce sa platenia DPH sú uvedené v hlave XI smernice 2006/112, ktorá obsahuje najmä tieto články:

„*Článok 206*

Každá zdaniteľná osoba, ktorá je osobou povinnou platiť daň, musí zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250. Členské štáty však môžu stanoviť iný termín na platbu tejto sumy, alebo môžu požadovať zaplatenie preddavkov.

…

Článok 250

1. Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane…

…

Článok 252

1. Daňové priznanie k DPH sa musí podať v lehote, ktorú určia členské štáty. Táto lehota nesmie prekročiť dva mesiace od uplynutia každého zdaňovacieho obdobia.

2. Každý členský štát určí zdaňovacie obdobie v trvaní jedného, dvoch alebo troch mesiacov.

Členské štáty však môžu určiť rôzne zdaňovacie obdobia za predpokladu, že nepresiahnu jeden rok.“

B — *Vnútroštátna právna úprav*a

16. Článok 55 ods. 1 zákona CXXVII z roku 2007 o DPH [4] stanovuje:

„Daňová povinnosť vzniká, keď sa objektívne uskutoční zdaniteľná transakcia (ďalej len ‚uskutočnenie').“

17. Podľa článku 56 maďarského zákona o DPH „splatná daň sa určí v okamihu uskutočnenia, pokiaľ tento zákon nestanovuje inak.“

18. Článok 119 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„Pokiaľ zákon nestanovuje inak, právo na odpočet dane vzniká vtedy, keď sa má určiť splatná daň zodpovedajúca dani vyčíslenej na vstupe (článok 120).“

19. Článok 131 maďarského zákona o DPH stanovuje:

„1. Zdaniteľná osoba identifikovaná na účely DPH v tuzemsku môže odpočítať od celkovej sumy dane, ktorú je povinná zaplatiť za zdaňovacie obdobie, sumu odpočítateľnej dane na vstupe, ktorá vznikla v tom istom zdaňovacom období alebo v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach.

2. Ak je rozdiel určený podľa odseku 1 záporný, zdaniteľná osoba identifikovaná na účely DPH v tuzemsku môže

a) uplatniť tento rozdiel v nasledujúcom zdaňovacom období ako položku, ktorá sa odpočíta od celkovej sumy dane, ktorú je povinná zaplatiť podľa odseku 1 za toto zdaňovacie obdobie, alebo

b) požiadať správcu dane o vyplatenie rozdielu za podmienok a podľa pravidiel stanovených v článku 186.“

20. Článok 186 tohto zákona stanovuje:

„1. O vyplatenie sumy záporného rozdielu určeného podľa článku 131 ods. 1 a upraveného podľa odseku 2 možno požiadať najskôr v deň splatnosti stanovený zákonom XCII z roku 2003 [o daňovom systéme [5]], ak

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ďalej len „maďarský zákon o DPH“).

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

a) zdaniteľná osoba identifikovaná na účely DPH v tuzemsku požiada správcu dane o vyplatenie tejto sumy pri podaní daňového priznania podľa článku 184;…

…

2. Ak zdaniteľná osoba identifikovaná na účely DPH v tuzemsku, ktorá postupuje podľa odseku 1 písm. a), do dňa splatnosti uvedeného v odseku 1 bezodkladne nezaplatí sumu vrátane dane, ktorá zodpovedá transakcii, ktorá je právnym základom prenesenia dane, alebo ak jej dlh nezanikne pred týmto dňom inak, odpočítateľná daň na vstupe, ktorá zodpovedá tejto transakcii, sa v celom rozsahu odpočíta od sumy záporného rozdielu určeného podľa článku 131 ods. 1 vyjadrenej absolútnou hodnotou až do výšky celej tejto sumy.

3. Článok 131 ods. 2 písm. a) sa uplatňuje na sumu, o ktorú sa podľa odseku 2 zníži suma záporného rozdielu určeného podľa článku 131 ods. 1 vyjadrená absolútnou hodnotou až do výšky celej tejto sumy.

…“

21. Z článku 37 ods. 1 zákona XCII z roku 2003 o daňovom systéme vyplýva, že splatnosť zodpovedá lehote na zaplatenie dane:

„Daň sa musí zaplatiť v deň uvedený v prílohe zákona alebo v samotnom zákone (splatnosť)…“

22. Podľa písm. a) bodu 2 časti I prílohy II tohto zákona:

„Zdaniteľná osoba, ktorá je povinná zaplatiť [DPH], zaplatí čistú splatnú sumu [DPH]

— v prípade, že podáva daňové priznania mesačne, do 20. dňa mesiaca nasledujúceho po príslušnom mesiaci,

— v prípade, že podáva daňové priznania štvrťročne do 20. dňa mesiaca nasledujúceho po príslušnom štvrťroku,

— v prípade, že podáva daňové priznania ročne do 25. februára roka nasledujúceho po účtovnom roku,

a od tohto dňa môže požiadať o jej vrátenie.“

II — Konanie a návrhy účastníkov konania

23. Komisia zaslala Maďarskej republike výzvu z 21. marca 2007 a odôvodnené stanovisko z 8. októbra 2009, v ktorých oznámila tomuto členskému štáty dôvody, pre ktoré sa domnievala, že maďarská právna úprava odporuje článku 183 smernice 2006/112. Zároveň ju nimi vyzvala, aby svoju právnu úpravu zosúladila s týmto ustanovením.

24. Vzhľadom na to, že Maďarská republika, ktorá s týmto posúdením nesúhlasí, to neurobila, Komisia podala 20. mája 2010 túto žalobu, v ktorej navrhla, aby Súdny dvor:

— určil, že Maďarská republika si nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice 2006/112…,

— tým, že zdaniteľným osobám, ktorých daňové priznanie za určité zdaňovacie obdobie vykazuje „nadmerný odpočet“ v zmysle článku 183 smernice [2006/112], ukladá povinnosť úplne alebo čiastočne preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, pokiaľ svojmu dodávateľovi nezaplatili celú sumu za príslušné plnenie,

— vzhľadom na to, že v dôsledku tejto povinnosti sú niektoré zdaniteľné osoby, ktorých daňové priznanie pravidelne vykazuje „nadmerný odpočet“, nútené preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia viac než raz;

— zaviazať Maďarskú republiku na náhradu trov konania.

25. Maďarská republika navrhuje žalobu Komisie zamietnuť a zaviazať ju na náhradu trov konania.

III — Tvrdenia účastníkov konania

A — *Komisia*

26. Komisia poukazuje na to, že Článok 186 ods. 2 maďarského zákona o DPH vylučuje vyplatenie nadmerného odpočtu v rozsahu, v akom DPH na vstupe vyplýva z transakcií, za ktoré ešte nebola zaplatená protihodnota vrátane DPH, pokiaľ povinnosť zaplatiť túto protihodnotu nezanikla inak. Tvrdí, že toto obmedzenie je v rozpore s právom Únie.

27. Po prvé toto obmedzenie nie je v súlade so zásadou daňovej neutrality, ako ju vyložil a konkretizoval Súdny dvor. Článok 183 smernice 2006/112, a najmä spojenie „v súlade s podmienkami, ktoré určia“ sa má vykladať vo svetle tejto zásady, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH a podľa ktorej má mechanizmus odpočtu dane úplne odbremeniť podnikateľa od daňového zaťaženia vyplývajúceho zo splatnej alebo zaplatenej DPH v rámci všetkých jeho hospodárskych činností.

28. Komisia tvrdí, že podľa článkov 62 a 63 tejto smernice povinnosť zaplatiť DPH na výstupe vzniká v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby, nezávisle od zaplatenia protihodnoty za príslušnú transakciu. Dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby je teda povinný zaplatiť DPH do štátnej pokladnice, aj keď mu jeho zákazníci do konca zdaňovacieho obdobia ešte nezaplatili. Vzhľadom na to, že v takejto situácii článok 186 ods. 2 maďarského zákona o DPH bráni zákazníkovi požiadať o vyplatenie DPH, ktorá zodpovedá predmetnej transakcii, vedie k obohateniu štátnej pokladnice až do zaplatenia transakcie a narušuje rovnováhu systému DPH.

29. Vylúčenie vyplatenie nadmerného odpočtu DPH ukladá dotknutým subjektom daňové zaťaženie. Po prvé odklad splnenia dlhu štátu voči zdaniteľnej osobe, ktorá žiada o vyplatenie nadmerného odpočtu, dočasne znižuje hodnotu tovarov, ktorými disponuje táto zdaniteľná osoba, čo vedie k zníženiu jej možností dosahovať zisk a jej likvidných prostriedkov, čiže k zvýšeniu jej podnikateľského rizika. Po druhé nevyplatenie nadmerného odpočtu DPH spôsobuje tým, že znižuje objem likvidných prostriedkov nadobúdateľa tovaru alebo príjemcu služby, zároveň aj zvýšenie rizika, že tento nadobúdateľ alebo zákazník nebude schopný zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré mu boli dodané, alebo že za ne zaplatí oneskorene. Toto vylúčenie teda tiež zvyšuje podnikateľské riziko dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služby a dokonca má za následok zníženie pravdepodobnosti uskutočnenia podmienky na vrátenie nadmerného odpočtu.

30. Hoci systém DPH vytvorený smernicou 2006/112 ukladá zdaniteľným osobám rôzne povinnosti, najmä povinnosť zaplatiť štátu DPH na výstupe bez ohľadu na to, či zákazník zaplatil protihodnotu za príslušnú transakciu, takže zásada daňovej neutrality sa uplatňuje v tomto systéme s určitými obmedzeniami, tieto obmedzenia sa majú vykladať reštriktívne. Súdny dvor v rozsudku z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko [6], najmä rozhodol, že členské štáty nemôžu určiť také podmienky vrátenia nadmerného odpočtu DPH, ktoré

6 — C-78/00, Zb. s. I-8195.

spôsobujú, že daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH úplne alebo čiastočne znáša zdaniteľná osoba.

31. Podľa Komisie článok 183 smernice 2006/112 len stanovuje, že členské štáty môžu vymedziť procesné pravidlá vzťahujúce sa na toto vrátenie, aby bolo možné tieto pravidlá riadne začleniť do rôznych právnych ustanovení upravujúcich správne konanie. Tento článok však neumožňuje obmedziť toto vrátenie prostredníctvom hmotnoprávnych podmienok. Takéto obmedzenie je v rozpore s cieľom tohto článku, spôsobuje neodôvodnené rozdiely v právnych úpravách členských štátov a porušuje zásadu daňovej neutrality. Predmetná vnútroštátna právna úprava nestanovuje procesné pravidlá, ale smeruje k stanoveniu hmotnoprávnych obmedzení vrátenia DPH.

32. Po druhé Komisia uvádza, že táto vnútroštátna právna úprava je nezlučiteľná s článkom 183 smernice 2006/112 tiež preto, lebo neobsahuje nijaké časové obmedzenie prenesenia nadmerného odpočtu do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia.

33. Zo znenia tohto článku vyplýva, že nadmerný odpočet sa má vyplatiť najneskôr v druhom zdaňovacom období po jeho vzniku. Predmetná vnútroštátna právna úprava však pripúšťa možnosť, aby zdaniteľná osoba bola povinná viackrát preniesť nadmerný odpočet DPH, najmä ak ide o zdaniteľnú osobu, ktorá vykonáva transakcie, v prípade ktorých výška odpočítateľnej DPH na vstupe obvykle prevyšuje výšku DPH na výstupe. Týka sa to najmä zdaniteľných osôb, ktoré vykonávajú prevažne vývozné činnosti podľa článku 146 ods. 1 písm. a) a článku 169 písm. b) smernice 2006/112.

34. Predmetná vnútroštátna právna úprava tiež nezaručuje, že zdaniteľná osoba skutočne získa nadmerný odpočet DPH späť. Ak zdaniteľná osoba ukončí svoju činnosť z dôvodu platobnej neschopnosti bez toho, aby zaplatila za všetky prijaté plnenia, nadmerný odpočet DPH zodpovedajúci nezaplateným plneniam zostane štátu.

B — *Maďarská republika*

35. Maďarská republika zastáva názor, že podmienka stanovená jej právnou úpravou, podľa ktorej možno vrátiť iba skutočne zaplatenú daň, neporušuje zásadu daňovej neutrality ani článok 183 smernice 2006/112, ktorý jednoznačne priznáva členským štátom právomoc určiť podmienky vrátenia nadmerného odpočtu.

36. Po prvé Maďarská republika tvrdí, že táto podmienka nepredstavuje pre zdaniteľnú osobu daňové zaťaženie, ktoré by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

37. Za „daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH“ totiž treba považovať iba konečné daňové zaťaženie, čiže prípad, keď zdaniteľná osoba musí znášať DPH bez toho, aby mala nárok na odpočet dane. Ak zdaniteľná osoba dočasne znáša daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH, ide len o zaťaženie týkajúce sa financovania alebo hotovosti, ktoré iba dočasne ovplyvňuje finančnú situáciu dotknutého subjektu a ktoré nie je v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

38. Maďarská republika v tejto súvislosti zdôrazňuje, že spoločný systém DPH tým, že v článkoch 62 a 63 smernice 2006/112 stanovuje, že povinnosť zaplatiť DPH vzniká po uskutočnení transakcie bez ohľadu na zaplatenie protihodnoty alebo že vrátenie nadmerného odpočtu DPH na vstupe sa uskutočňuje najskôr po skončení príslušného zdaňovacieho obdobia, ukladá zdaniteľným osobám povinnosť dočasne znášať výšku dane.

39. Sporná podmienka teda určuje iba okamih vzniku nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu bez toho, aby tento nárok spochybňovala.

40. Okrem toho táto podmienka nespôsobuje zdaniteľnej osobe finančné riziko, lebo tá svoj dlh ešte nesplatila. Daňové zaťaženie v skutočnosti znáša iba predávajúci, ale toto zaťaženie vyplýva z noriem práva Únie, najmä z článkov 62 a 63 smernice 2006/112. Vzhľadom na to, že toto daňové zaťaženie je zlučiteľné so zásadou daňovej neutrality, údajné daňové zaťaženie, ktoré nadobúdateľovi tovaru alebo príjemcovi služby vyplýva zo spornej vnútroštátnej právnej úpravy, nemožno považovať za neprípustné.

41. Podmienka zaplatenia stanovená v článku 186 ods. 2 maďarského zákona o DPH, ktorou je podmienený nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, smeruje k neutralizácii výhody, ktorú má nadobúdateľ tovaru alebo príjemca služby, ktorý by v prípade neexistencie tejto podmienky mohol zaplatiť svojim dodávateľom vďaka dani vrátenej štátom a ktorý by bol vo výhodnejšom postavení ako zdaniteľná osoba, ktorá zaplatila svojim dodávateľom pred vyplatením nadmerného odpočtu DPH. Podľa názoru Komisie však daňový dlh, ktorý vyplýva z transakcie, znáša najprv štát, ktorý poskytuje zdaniteľným osobám bezúročný úver, najmä ak je zdaňovacie obdobie poskytovateľa služby dlhšie ako zdaňovacie obdobie príjemcu služby.

42. Článok 186 ods. 2 maďarského zákona o DPH má zabrániť tomu, aby zdaniteľná osoba mohla využiť nárok na vrátenie dane vyplývajúcej z transakcie, za ktorú nezaplatila alebo za ktorú možno nikdy nezaplatí, s cieľom zlepšiť si finančnú situáciu. Ak dodávateľ alebo poskytovateľ služieb nezaplatil DPH, ktorú musí zaplatiť, buď preto, lebo ju prizná v inom zdaňovacom období, alebo preto, lebo vo všeobecnosti nie je schopný zaplatiť

splatnú daň v lehote splatnosti, nárok nadobúdateľa na vyplatenie nadmerného odpočtu v skutočnosti predstavuje štátnu pôžičku, ktorá zaťažuje štátny rozpočet.

43. Po druhé Maďarská republika tvrdí, že výklad zásady daňovej neutrality zo strany Komisie neodôvodnene obmedzuje voľnú úvahu, ktorú členským štátom priznáva článok 183 smernice 2006/112. Tento členský štát tvrdí, že ak by sa pripustilo, že akákoľvek norma v oblasti DPH, ktorá akýmkoľvek spôsobom ovplyvňuje finančnú situáciu, hotovosť alebo obchodné rozhodnutia podnikov, porušuje zásadu daňovej neutrality, znamenalo by to, že článok 183 smernice 2006/112 by nemal zmysel.

44. Maďarská republika navyše tvrdí, že jej právna úprava nie je porovnateľná s právnou úpravou posudzovanou v citovanom rozsudku Komisia/Taliansko, lebo maďarská právna úprava nespochybňuje nárok zdaniteľnej osoby na vrátenie celkovej sumy DPH tým, že zaplatí v hotovosti a v primeranej lehote, ak bola na zaplatenie transakcie stanovená primeraná lehota. Okrem toho tým, že v bode 34 tohto rozsudku použil spojenie „v primeranej lehote“, Súdny dvor uznal, že členské štáty majú určitú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o stanovenie lehoty na vyplatenie nadmerného odpočtu. Preto vnútroštátne normy, ktoré upravujú vyplatenie nadmerného odpočtu, môžu mať za následok, že zdaniteľná osoba musí dočasne znášať finančné zaťaženie bez toho, aby bola porušená zásada daňovej neutrality.

45. Pokiaľ ide o neexistenciu časového obmedzenia prenesenia nadmerného odpočtu DPH do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, Maďarská republika tvrdí, že zo znenia ani z odôvodnení smernice 2006/112 nevyplýva, že nadmerný odpočet DPH možno preniesť iba raz.

46. Okrem toho splnenie podmienky, ktorou vnútroštátna právna úprava podmieňuje nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu, závisí od vlastného rozhodnutia dotknutej zdaniteľnej osoby. Ak zdaniteľná osoba zaplatila za dodaný tovar alebo poskytnutú službu, otázka prenesenia nadmerného odpočtu do ďalšieho zdaňovacieho obdobia už nie je relevantná.

47. Napokon Maďarská republika zdôrazňuje, že v obchodnej praxi lehotu splatnosti v dĺžke 90 až 120 dní možno považovať za obvyklú. Za týchto okolností viacnásobný odklad vyplatenia nadmerného odpočtu môže mať vplyv iba na zdaniteľné osoby, ktoré podávajú mesačné daňové priznanie. Väčšina zdaniteľných osôb, ktoré podávajú štvrťročné daňové priznanie, totiž pravdepodobne v nasledujúcom zdaňovacom období zaplatí cenu a DPH na vstupe z uskutočnených transakcií, čiže vyplatenie nadmerného odpočtu nebude podľa článok 186 ods. 2 maďarského zákona o DPH vylúčené.

IV — Moje posúdenie

48. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor určil, že maďarská právna úprava je v rozpore so smernicou 2006/112 jednak preto, lebo vyplatenie nadmerného odpočtu DPH je podmienené skutočným zaplatením dane, a jednak preto, lebo na základe tejto podmienky vyplatenie nadmerného odpočtu zodpovedajúceho časti DPH, ktorá ešte nebola zaplatená, možno preniesť nielen do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, ale bez obmedzenia.

49. Na úvod je potrebné uviesť, že druhá výhrada Komisie predstavuje iba dôsledok uplatňovania podmienky stanovenej predmetnou maďarskou právnou úpravou, ktorej sa týka prvá výhrada. Zákonnosť odkladu vyplatenia časti DPH, ktorá ešte nebola zaplatená, až do jej zaplatenia zdaniteľnou osobou, čiže aj po nasledujúcom zdaňovacom období, teda závisí od súladu podmienky stanovenej Maďarskou republikou, podľa ktorej možno vrátiť iba zaplatenú DPH, s právom Únie.

50. V konaní o tejto žalobe teda treba rozhodnúť, či je členský štát oprávnený obmedziť vyplatenie nadmerného odpočtu DPH na tú časť dane, ktorú zdaniteľná osoba už zaplatila.

51. Maďarská republika tvrdí, že právomoc stanoviť takúto podmienku jej priznáva článok 183 smernice 2006/112, ktorý stanovuje, že v prípade nadmerného odpočtu DPH ho členské štáty môžu buď preniesť do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, alebo ho vyplatiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.

52. Treba teda určiť, či časť vety „v súlade s podmienkami, ktoré určia“ v článku 183 smernice 2006/112 priznáva členskému štátu právomoc obmedziť vyplatenie nadmerného odpočtu DPH na tú časť dane, ktorú zdaniteľná osoba zaplatila.

53. Komisia tvrdí, že toto ustanovenie neumožňuje členskému štátu stanoviť takúto podmienku, pretože by bola v rozpore jednak so zásadou neutrality spoločného systému DPH pre zdaniteľné osoby a jednak so zmyslom a pôsobnosťou tohto ustanovenia.

54. S argumentáciou Komisie založenou na zásade daňovej neutrality sa nestotožňujem. Stotožňujem sa však s jej stanoviskom, pokiaľ ide o zmysel a pôsobnosť článku 183 smernice 2006/112.

A — *Zásada daňovej neutrality*

55. Na rozdiel od Komisie si nemyslím, že obmedzenie vyplatenia nadmerného odpočtu DPH na tú časť dane, ktorú zdaniteľná osoba zaplatila, je skutočne v rozpore so zásadou neutrality DPH, ktorá, ako Komisia pripomína, predstavuje základnú zásadu vlastnú spoločnému systému DPH. [7]

56. Táto zásada má dvojaký význam. Po prvé vyžaduje, aby sa hospodárske subjekty, ktoré sú v porovnateľnej situácii, a podobné tovary a služby, ktoré si navzájom konkurujú, posudzovali rovnako, pokiaľ ide o DPH, s cieľom predísť akémukoľvek skresleniu hospodárskej súťaže. Z tohto hľadiska je zásada daňovej neutrality vyjadrením všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH. [8]

57. Po druhé zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby zdaniteľná osoba bola úplne odbremenená od DPH, ktorá sa vzťahuje na tovary a služby, ktoré nadobudla na účely výkonu svojich činností podliehajúcich dani. [9] Táto zásada sa v spoločnom systéme DPH uplatňuje prostredníctvom systému odpočtu dane, ktorého pôsobnosť bola vyložená z hľadiska tejto zásady.

58. Podľa judikatúry teda zásada daňovej neutrality bráni po prvé tomu, aby systém odpočtu dane spôsoboval, že výška DPH, ktorú je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť štátu, bude vyššia ako daň, ktorú táto osoba získala alebo ktorú jej dlhujú jej zákazníci. [10] Po druhé táto zásada bráni vnútroštátnemu opatreniu, ktoré by ukladalo zdaniteľnej osobe povinnosť znášať náklady DPH, ktoré jej vznikli v rámci jej hospodárskej činnosti, bez toho, aby jej umožňovalo túto daň odpočítať. [11] Inak povedané, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby pravidlá odpočítania dane umožňovali úplne odpočítať daň, ktorú zdaniteľná osoba zaplatila na vstupe za výrobu svojich tovarov alebo za poskytovanie svojich služieb podliehajúcich dani. Cieľom je zabrániť tomu, aby zdaniteľná osoba v konečnom dôsledku musela znášať zostatok dane.

59. Podľa môjho názoru však Súdny dvor vo svojej judikatúre neuviedol, že zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby zdaniteľná

7 — Pozri najmä rozsudky z 5. marca 2009, J D Wetherspoon, C-302/07, Zb. s. I-1467, body 34 a 57; z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 40 a citovanú judikatúru, ako aj z 22. decembra 2010, Dankowski, C-438/09, Zb. s. I-14009, bod 37.

8 — Pozri rozsudky NCC Construction Danmark, už citovaný, bod 44, a z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko, C-41/09, Zb. s. I-831, bod 66 a citovanú judikatúru.

9 — Rozsudok z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 34 a citovaná judikatúra.

10 — Rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, bod 28, a J D Wetherspoon, už citovaný, bod 34 a citovaná judikatúra.

11 — Rozsudok z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 35 a citovaná judikatúra.

osoba zaplatila preddavok na DPH, a teda dočasne znášala finančnú zaťaž, čo z takého preddavku vyplýva.

60. Zastávam názor, že z citovaného rozsudku Komisia/Taliansko, na ktorý poukazuje Komisia, takúto zásadu nemožno odvodiť. V tomto rozsudku totiž Súdny dvor posudzoval právnu úpravu členského štátu, podľa ktorej sa vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, na ktoré mal nárok určitý počet zdaniteľných osôb za rok 1992, malo uskutočniť odovzdaním štátnych dlhopisov vydaných po 1. januári 1994, ktoré boli splatné do piatich alebo desiatich rokov od ich vydania.

61. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že hoci členské štáty majú určitú mieru voľnej úvahy pri stanovovaní podmienok vyplatenia nadmerného odpočtu DPH [12], nemôžu určiť také podmienky, ktoré by porušovali zásadu daňovej neutrality tým, že by spôsobovali, že zdaniteľná osoba by bola povinná úplne alebo čiastočne znášať daňové zaťaženie vyplývajúce z DPH, a preto musia umožniť zdaniteľnej osobe získať za primeraných podmienok celú pohľadávku vyplývajúcu z tohto nadmerného odpočtu DPH. Z toho Súdny dvor vyvodil, že vyplatenie sa musí uskutočniť v primeranej lehote platbou v hotovosti alebo rovnocenným spôsobom a že zvolený spôsob vyplatenia v každom prípade nemôže spôsobovať zdaniteľnej osobe nijaké finančné riziko. [13]

62. V citovanom rozsudku Komisia/Taliansko Súdny dvor teda iba vyhlásil predmetné podmienky vyplatenia nadmerného odpočtu za neprípustné, pretože neumožňovali zaplatenie v hotovosti a v primeranej lehote. [14]

63. Okrem toho, keď analyzujem všeobecnú štruktúru spoločného systému DPH, zisťujem, že, ako zdôrazňuje maďarská vláda, tento systém ukladá zdaniteľnej osobe povinnosť zaplatiť preddavok na túto daň, a to nielen na daň, ktorá sa vzťahuje na tovary a služby, ktoré nadobudne na účely výkonu svojich činností podliehajúcich dani, ale do určitej miery aj na daň, ktorú musí zaplatiť do štátnej pokladnice.

64. Ako som už totiž uviedol, na základe spoločného systému sa DPH vyberá v každej fáze výrobného alebo distribučného cyklu, takže zdaniteľná osoba musí v zásade zaplatiť túto daň svojim dodávateľom, aby si ju mohla následne odpočítať od DPH, ktorú je povinná zaplatiť do štátnej pokladnice.

12 — Vyplatenie nadmerného odpočtu DPH upravoval článok 18 ods. 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23; ďalej len „šiesta smernica“), ktorého znenie bolo prebraté do článku 183 smernice 2006/112.

13 — Rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, body 33 a 34.

14 — Tamže, bod 36.

65. Podľa článkov 63, 206 a 250 smernice 2006/112 je zdaniteľná osoba tiež povinná zaplatiť pri podaní každého daňového priznania k DPH nielen daň, ktorú skutočne získala od svojich zákazníkov, ale aj daň, ktorú jej títo zákazníci dlhujú z dôvodu dodávok tovaru alebo poskytovania služieb, ktoré táto osoba už uskutočnila. Pripomínam totiž, že podľa tohto článku 63 daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

66. Vzhľadom na to, že vo väčšine prípadov dlh zdaniteľných osôb voči štátnej pokladnici prevyšuje ich celkový nárok na odpočet dane, zdaniteľné osoby môžu byť nútené znášať zaťaženie týkajúce sa hotovosti zodpovedajúce tej časti DPH, ktorú sú povinné zaplatiť, ale ktorá im ešte nebola zaplatená.

67. Okrem toho, ak by sa na základe možnosti stanovenej v článku 183 smernice 2006/112 členský štát rozhodol preniesť nadmerný odpočet DPH do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, ktoré môže podľa článku 252 tejto smernice trvať až jeden rok, zdaniteľná osoba by musela čakať celý tento čas nielen na vyplatenie dane, ktorú je ešte povinná zaplatiť, ale aj dane, ktorú už zaplatila.

68. V takom prípade by zdaniteľná osoba musela zaplatiť preddavok na DPH a znášať zaťaženie týkajúce sa hotovosti, ktoré z tohto preddavku vyplýva, a v závislosti od dĺžky zdaňovacieho obdobia stanovenej členským štátom by toto finančné zaťaženie zdaniteľnej osoby mohlo prevyšovať zaťaženie, ktoré vyplýva z maďarskej právnej úpravy, ktorá stanovuje vyplatenie dane, ktorá už bola zaplatená, bez jej prenesenia.

69. Napokon Komisia zdôrazňuje, že ak by zdaniteľná osoba ukončila svoju činnosť z dôvodu platobnej neschopnosti bez toho, aby zaplatila za všetky prijaté plnenia, nadmerný odpočet DPH zodpovedajúci nezaplateným plneniam by napokon zostal štátu.

70. Podľa môjho názoru ani tento dôsledok nie je v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Táto zásada nebráni tomu, aby sa štát obohatil, ale tomu, aby zdaniteľná osoba musela v konečnom dôsledku znášať DPH, ktorú uplatnila na vstupe na účely výkonu svojich činností podliehajúcich dani. O taký prípad nejde, ak zdaniteľná osoba DPH nezaplatila.

71. V prípade platobnej neschopnosti zdaniteľnej osoby vzniká škoda skôr jej dodávateľom, ktorí sú na základe spoločného systému DPH povinní zaplatiť štátu splatnú daň, aj keď im nebola zaplatená. Skutočnosť, že dodávateľ zdaniteľnej osoby, ktorá ukončila svoju činnosť z dôvodu platobnej neschopnosti, dlhuje štátnej pokladnici daň, ktorú nebude môcť vybrať, však vyplýva z uplatňovania spoločného systému DPH, presnejšie článkov 63, 206 a 250 smernice 2006/112. Tento

prípad je navyše výslovne uvedený v článku 185 smernice 2006/112, ktorý upravuje možnosť členského štátu vykonať úpravu odpočtu dane v prípade úplne alebo čiastočne nezaplatených transakcií.

B — *Zmysel a pôsobnosť článku 183 smernice 2006/112*

72. Na základe všetkých týchto úvah sa teda nemôžem stotožniť s argumentáciou Komisie, podľa ktorej je maďarská právna úprava vzhľadom na to, že ukladá zdaniteľnej osobe povinnosť zaplatiť preddavok na daň splatnú na vstupe, v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

76. Argumentácia Maďarskej republiky, podľa ktorej článok 183 smernice 2006/112 oprávňuje zaviesť spornú podmienku, podľa môjho názoru odporuje po prvé zneniu tohto ustanovenia. Pripomínam, že článok 183 prvý odsek smernice 2006/112 stanovuje, že „ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť [vyplatiť – *neoficiálny preklad*] v súlade s podmienkami, ktoré určia."

73. Ako však uvediem v druhej časti svojej analýzy, ustanovenia smernice 2006/112 týkajúce sa vyplatenia nadmerného odpočtu DPH podľa môjho názoru neoprávňujú Maďarskú republiku zaviesť spornú podmienku.

74. Presné dôsledky zásady daňovej neutrality však neurčujú konkrétne podmienky uplatňovania práva na odpočet dane. Ich výklad sa naopak v prípade, ak znenie smernice 2006/112 určitú otázku neupravuje vôbec, alebo ak ju neupravuje dostatočne jasne, musí riadiť touto zásadou.

77. Z analýzy tohto ustanovenia po prvé vyplýva, že jeho znenie priznáva členským štátom iba dve možnosti, a to buď preniesť nadmerný odpočet do nasledujúceho obdobia, alebo ho vyplatiť v súlade s podmienkami, ktoré samy určia.

75. V predmetnej veci podľa môjho názoru nebráni dotknutej právnej úprave zásada daňovej neutrality, ale bránia jej ustanovenia smernice 2006/112 a najmä článok 183 tejto smernice.

78. Po druhé poukazujem na to, že časť vety „v súlade s podmienkami, ktoré určia" sa týka iba podmienok vyplatenia, a nie určenia výšky odpočítanej dane. Túto analýzu potvrdzujú aj jazykové verzie, v ktorých bol prijatý článok 18 ods. 4 šiestej smernice, ktorého

znenie bolo prebraté článkom 183 smernice 2006/112. [15]

79. Podmienky, ktoré majú určiť členské štáty, sa teda vzhľadom na znenie článku 183 smernice 2006/112 týkajú len praktických podmienok vyplatenia nadmerného odpočtu, a nie určenia jeho výšky. Môže ísť napríklad o lehotu určenú správcovi dane na vykonanie tohto vyplatenia [16] alebo o opatrenia určené na prechádzanie daňovým podvodom [17] alebo o stanovenie premlčacej doby [18].

80. Časť vety „v súlade s podmienkami, ktoré určia“ však ťažko možno vykladať v tom zmysle, že umožňuje členským štátom doplniť k alternatíve upravenej v článku 183 prvom odseku smernice 2006/112 tretiu možnosť, podľa ktorej by sa mohla vyplatiť len skutočne zaplatená DPH.

81. Túto analýzu potvrdzujú viaceré ustanovenia smernice 2006/112.

82. Jedným z nich je článok 183 druhý odsek tejto smernice. Toto ustanovenie totiž stanovuje, že členské štáty môžu odmietnuť preniesť alebo vyplatiť rozdiel, ak je výška nadmerného odpočtu zanedbateľná. *A contrario* z tohto ustanovenia možno vyvodiť, že normotvorca Spoločenstva nechcel priznať členským štátom právomoc obmedziť vyplatenie dane na zaplatenú DPH.

15 — Pozri verziu v nemeckom jazyku („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“), anglickom jazyku („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“), talianskom jazyku („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 holandskom jazyku („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 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Taliansko, už citovaný, body 32 až 34, a z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 17.

17 — V rozsudku z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, Súdny dvor rozhodol, že článok 18 ods. 4 šiestej smernice nebráni opatreniam, ktoré umožňujú vnútroštátnym daňovým orgánom zadržať na účely zabezpečenia dane sumy DPH, ktoré sa majú vrátiť, ak možno predpokladať daňový podvod alebo ak tieto orgány majú pohľadávku na DPH, ktorá nevyplýva z daňových priznaní zdaniteľnej osoby a ktorú táto osoba popiera (body 41 až 44).

18 — V rozsudku z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Zb. s. I-623), Súdny dvor rozhodol, že článok 18 ods. 4 šiestej smernice nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje trojročnú premlčaciu dobu na podanie žiadosti o vyplatenie nadmerných odpočtov DPH neoprávnene vybratých daňovými orgánmi tohto štátu (bod 22).

83. Ako som už totiž uviedol, článok 183 prvý odsek smernice 2006/112 upravuje prípad, keď výška odpočítanej dane prevyšuje výšku DPH, bez toho, aby stanovoval, že tento nárok na odpočet dane sa má znížiť o splatnú DPH, ktorá ešte nebola zaplatená. V článku 168 tejto smernice sa však výslovne uvádza, že právo zdaniteľnej osoby odpočítať daň na vstupe sa týka nielen DPH, ktorú zaplatila, ale aj splatnej DPH.

84. Uvedenú analýzu potvrdzujú aj ustanovenia smernice 2006/112, ktoré osobitne upravujú úpravu odpočítanej dane. Osobitne článok 185 tejto smernice upravuje práve prípad, keď transakcie neboli úplne alebo čiastočne zaplatené.

85. Tento odkaz na nezaplatené transakcie v článku 185, ktorý nestanovuje výhradu vo vzťahu k článku 183 smernice 2006/112, tiež *a contrario* potvrdzuje, že normotvorca Spoločenstva nechcel umožniť členským štátom vylúčiť vyplatenie dane, ak táto daň nebola skutočne zaplatená.

86. Je pravda, že z tohto výkladu môže vyplynúť, ako tvrdí Maďarská republika, povinnosť členského štátu bezplatne poskytnúť finančné prostriedky zdaniteľnej osobe, ak sa jej nárok na odpočet dane týka dane, ktorú ešte nezaplatila. Tento dôsledok sa môže zdať nelogický z hľadiska pravidla, podľa ktorého sú zdaniteľné osoby povinné zaplatiť do štátnej pokladnice splatnú DPH, pričom štátna pokladnica môže od hospodárskych subjektov vyžadovať, aby zaplatili preddavok na DPH, ktorá im ešte nebola zaplatená.

87. Tento výklad môže tiež viesť k nerovnému postaveniu hospodárskych subjektov v závislosti od ich schopnosti dosiahnuť odklad splatnosti u svojich dodávateľov tovarov alebo služieb, ktorá môže závisieť od ich hospodárskeho významu.

88. Podľa môjho názoru však tieto tvrdenia Maďarskej republiky neodôvodňujú odlišný výklad článku 183 smernice 2006/112.

89. Súdny dvor totiž už rozhodol, že členské štáty sú povinné uplatňovať spoločný systém DPH, aj keď ho považujú za systém, ktorý by sa dal ešte zdokonaliť. Z bodov 55 a 56 rozsudku z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko [19], totiž vyplýva, že aj v prípade, ak by výklad navrhovaný niektorými členskými štátmi umožňoval lepšie dodržiavanie cieľov šiestej smernice, akým je napríklad neutralita dane, členské štáty sa nemôžu odchýliť od výslovne stanovených ustanovení tejto smernice. [20]

90. Preto zastávam názor, že Komisia správne tvrdí, že článok 183 smernice 2006/112 neoprávňuje členský štát obmedziť vyplatenie

19 — C-338/98, Zb. s. I-8265.

20 — Rozsudok zo 6. októbra 2005, Komisia/Francúzsko, C-243/03, Zb. s. I-8411, bod 35.

nadmerného odpočtu DPH na daň, ktorá bola skutočne zaplatená. Navrhujem teda, aby Súdny dvor určil, že táto žaloba o nesplnenie povinnosti je dôvodná.

91. Ak sa Súdny dvor stotožní s mojím stanoviskom, Maďarská republika bude povinná znášať trovy tohto konania podľa článku 69 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

V — Návrh

92. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor:

— určil, že táto žaloba o nesplnenie povinnosti je dôvodná v rozsahu, v akom Európska komisia Maďarskej republike vytýka, že si nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty:

  — tým, že zdaniteľným osobám, ktorých daňové priznanie za určité zdaňovacie obdobie vykazuje „nadmerný odpočet“ v zmysle článku 183 smernice 2006/112, ukladá povinnosť úplne alebo čiastočne preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, pokiaľ svojmu dodávateľovi nezaplatili celú sumu za príslušné plnenie, a

  — vzhľadom na to, že v dôsledku tejto povinnosti sú niektoré zdaniteľné osoby, ktorých daňové priznanie pravidelne vykazuje „nadmerný odpočet“, nútené preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia viac než raz;

— zaviazal Maďarskú republiku na náhradu trov konania.