



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 17. novembra 2011¹

Vec C-414/10

Société Véléclair
proti
Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Conseil d'État (Francúzsko)]

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Šiesta smernica — Dovozná daň z pridanej hodnoty —
Právo na odpočet dane — Vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej je právo na odpočet dane
podmienené skutočným zaplatením dovoznej dane z pridanej hodnoty“

I – Úvod

1. Predmetný návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty². V zásade ide o otázku, či členský štát môže právo na odpočet dane, ktorý smernica³ umožňuje zdaniteľnej osobe pre prípad dovozu tovaru, podmieniť tým, že zdaniteľná osoba dovoznú daň z pridanej hodnoty predtým skutočne zaplatila.

2. Táto otázka vyplýva z právneho sporu, v ktorom žiada spoločnosť, ktorá dovoznú daň sama dlhovala, o vrátenie tejto dane v podobe odpočtu, hoci daň ani nezaplatila⁴, ani ju nezaplatí. Na majetok spoločnosti sa totiž začalo konkurzné konanie a daňová pohľadávka štátu je z dôvodu neskorého prihlásenia premlčaná.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

3. Článok 10 šiestej smernice stanovuje:

„1.

- a) Pojem ‚zdaniteľný prípad‘ predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňovej povinnosti;

¹ — Jazyk prednesu: nemčina.

² — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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“ alebo „smernica“).

³ — V článku 17 ods. 2 písm. b).

⁴ — Société Véléclair s tým síce v konaní pred Súdny dvorom nesúhlasila, avšak podľa uznesenia o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania jednoznačne ide o stanovenie skutkových okolností, ktoré teda majú byť základom posúdenia, ktoré tu má byť vykonané.

- b) „daňová povinnosť vzniká, keď sa daňový úrad podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odsunúť.

...

3. Zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, ak je tovar dovážaný. ...

Keď je však dovážaný tovar podrobený clu, poľnohospodárskym poplatkom alebo poplatkom, ktoré majú rovnaký účinok ustanovený podľa spoločnej politiky, potom zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, keď zdaniteľná udalosť pre tieto poplatky Spoločenstva nastane a takéto poplatky sa stanú uplatniteľné.“

4. Článok 17 upravuje vznik a rozsah práva na odpočet dane. V znení článku 28f ods. 1⁵ skrátené znie:

„1. Právo na odpočet dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená, aby odpočítala daň, ktorú je povinná zaplatiť:

- a) daň z pridanej hodnoty, splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na tovar a služby dodané, alebo ktoré sa pre ňu majú byť dodané inou zdaniteľnou osobou zodpovednou za daň v rámci územia krajiny;

- b) daň z pridanej hodnoty, splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na dovezený tovar v rámci územia krajiny;

...

- d) daň z pridanej hodnoty, splatnú podľa článku 28a (1) a).

...“

5. Článok 18 s názvom „Pravidlá upravujúce výkon práva na odpočet dane“ stanovuje:

„1. Aby sa mohlo uplatniť právo na odpočet dane, daňovník musí [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*]

- a) pri odpočte dane podľa článku 17 (2) a) musí mať faktúru vystavenú podľa článku 22 (3);

- b) pri odpočte dane podľa článku 17 (2) b) musí mať dovozný dokument, ktorý ho označuje za príjemcu alebo importéra a uvádza alebo povoľuje výpočet sumy zdaniteľného plnenia;

...

2. Daňovník [Zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] realizuje odpočet dane tak, že odpočíta z celkovej sumy dane z pridanej hodnoty splatnej v danom období čiastku dane, na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na odpočet dane a ktoré sa môže uplatniť na základe ustanovení odseku 1.

...

3. Členské štáty definujú podmienky a postup, za ktorých môže byť zdaniteľná osoba oprávnená vykonať odpočet dane, ktorý nerealizovala, uplatňujúc ustanovenia v odseku 1 a 2.

...“

5 — Zavedené na základe článku 1 ods. 22 smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160).

6. Článok 20 s názvom „Vyrovnanie odpočítateľných čiastok“ v odseku 1 stanovuje:

„Pôvodné odpočítané čiastky treba vyrovnat' [upraviť – *neoficiálny preklad*] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť tam, kde [najmä v prípadoch, keď – *neoficiálny preklad*]:

- a) odpočítaná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na [než na – *neoficiálny preklad*] akú má daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] nárok;
- b) po predložení daňového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený, alebo kde bolo realizované zníženie ceny. Úprava – vyrovnanie [Oprava – *neoficiálny preklad*] odpočtu dane sa však nemôže uskutočniť pri plneniach, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nevyplatené, ďalej pri zámernom poškodení, strate alebo krádeži majetku, alebo v prípade ak ide o majetok, ktorý nebol preukázaný alebo potvrdený, ani pokiaľ ide o dary malej hodnoty a poskytovanie vzoriek definovaných v článku 5 ods. 6. Členské štáty však môžu požadovať vyrovnanie [opravu – *neoficiálny preklad*] pri plneniach, ktoré ostali nevyplatené alebo čiastočne nevyplatené [nezaplatené alebo čiastočne nezaplatené – *neoficiálny preklad*], alebo ak došlo ku krádeži.“

7. Článok 21 s názvom „Osoby povinné platiť daň“ upravuje:

„Kto je povinný platiť daň z pridanej hodnoty:

...

2. pri dovoze: osoba alebo osoby určené alebo akceptované ako zodpovedné členskými štátmi, do ktorých sa tovar importuje.“

8. Článok 23 s názvom „Povinnosti v súvislosti s dovozom“ v odseku 2 stanovuje:

„Okrem toho môžu členské štáty určiť, že daň z pridanej hodnoty splatná pri dovoze tovaru zdaniteľnými osobami alebo osobami povinnými platiť daň, resp. určitými kategóriami týchto dvoch, nemusí byť zaplatená pri dovoze, za predpokladu, že daň sa ako taká uvádza v daňovom priznaní predkladanom podľa článku 22 (4).“

9. Prechodné ustanovenia článku 28 smernice v odseku 3 upravujú:

„Počas prechodného obdobia definovaného v odseku 4, členské štáty môžu:

...

- d) naďalej uplatňovať ustanovenia upúšťajúce od princípu okamžitého odpočítania dane podľa ustanovenia v prvom odseku článku 18 (2)....“

B – *Francúzske právo*

10. Code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“) v znení platnom 31. decembra 1997 vo svojom článku 271 ods. II bode 1 stanovuje:

„Pokiaľ sú tovary alebo služby používané na potreby ich zdaniteľných plnení a pod podmienkou, že tieto plnenia zakladajú právo na odpočet, môžu si osoby povinné platiť daň odpočítať:

- b) daň uloženú v súvislosti s dovozom...“

III – Skutkový stav a prejudiciálna otázka

11. Základom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je právny spor medzi Société Véléclair a francúzskym ministerstvom financií.

12. Véléclair dovážala v období rokov 1992 – 1995 do Spoločenstva bicykle z tretích krajín na účel ich predaja. Keďže colný úrad považoval vyhlásenie o pôvode tovaru, ktorý predložila táto spoločnosť, za nepravdivé, uložil jej povinnosť dodatočne zaplatiť clo a antidumpingové clá vo výške 4 milióny eur. Táto suma podliehala povinnosti zaplatiť dovoznú daň z pridanej hodnoty vo výške 735 437 eur.

13. Uvedená suma dane ešte nebola zaplatená, keďže na majetok Véléclair sa začalo konkurzné konanie. Uznesením z 12. februára 1999 poverený sudca právoplatne rozhodol o zaniknutí daňovej pohľadávky z dôvodu, že nebola právoplatne prihlásená v lehote dvanástich mesiacov od uverejnenia oznámenia o začatí konkurzného konania.

14. V konaní vo veci samej podala Véléclair žiadosť o vrátenie odpočítateľného preplatku dane z pridanej hodnoty. Domnieva sa totiž, že dodatočne stanovená dovozná daň z pridanej hodnoty ju oprávňuje na vykonanie odpočtu príslušnej sumy.

15. Daňová správa však naproti tomu vychádza z toho, že podmienkou odpočtu dovoznej dane z pridanej hodnoty je, že osoba povinná platiť daň predtým zaplatí daň z pridanej hodnoty.

16. Za týchto okolností predložila Conseil d'État, ktorá má o veci rozhodnúť v odvolacom konaní, Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Umožňuje článok 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice členskému štátu, aby najmä vzhľadom na riziká podvodu podmienil právo na odpočet dovoznej dane z pridanej hodnoty skutočným zaplatením tejto dane osobou povinnou platiť daň, pokiaľ je osoba povinná platiť dovoznú daň z pridanej hodnoty totožná s osobou oprávnenou vykonať odpočet dane tak, ako je to vo Francúzsku?“

17. Na konaní pred Súdnym dvorom sa zúčastnili Société Véléclair, francúzska, nemecká, holandská a portugalská vláda, ako aj Európska komisia, pričom nemecká, holandská a portugalská vláda predložili iba písomné stanoviská.

IV – Právne posúdenie

18. Najprv treba zistiť, či sa predmetný skutkový stav posúdi podľa šiestej smernice, keďže k nemu došlo pred 31. decembrom 2006, keď ju zrušila a nahradila smernica o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

19. Právo na odpočet dane je upravené v článku 17 šiestej smernice. Ako Súdny dvor zdôraznil už niekoľkokrát, toto právo je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH.⁶ Slúži na to, aby sa podnikateľ zbavil bremena DPH, splatnej alebo zaplatenej,⁷ a preto ho v zásade nemožno obmedziť.⁸ Uplatňuje sa predovšetkým bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe.⁹ Obmedzenie

6 — Pozri rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18; z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, Zb. s. I-10921, bod 28, a z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko, C-274/10, Zb. s. I-7289, bod 43.

7 — Rozsudky z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15; z 1. apríla 2004, Bockemühl, C-90/02, Zb. s. I-3303, bod 39; a z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 27.

8 — Pozri rozsudky Magoora, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 28; z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Zb. s. I-7467, bod 37; a Komisia/Maďarsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 43.

9 — Rozsudky BP Soupergaz, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 18; z 30. septembra 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Zb. s. I-8791, bod 34, a Komisia/Maďarsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 43.

práva na odpočet dane ovplyvní výšku daňového zaťaženia a musí platiť vo všetkých členských štátoch rovnakým spôsobom. Výnimky sú preto prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne stanovené v smernici.¹⁰ Pri odpovedi na prejudiciálnu otázku treba zohľadniť uvedenú judikatúru.

20. Vnútroštátna úprava, aká je predmetom tohto konania a ktorá právo na odpočet dane podmieňuje predchádzajúcim zaplatením dane, úzko ohraničuje možnosť odpočtu dane.

21. Podľa názoru nemeckej, francúzskej, portugalskej a holandskej vlády však smernica umožňuje takú úpravu. Ako odôvodnenie sa okrem zásady neutrality dane z pridanej hodnoty uvádza aj riziko podvodu, ktoré by inak hrozilo. Nemecká, holandská a portugalská vláda vychádzajú okrem toho zo súvislosti s článkom 23 ods. 2 smernice. Zastávajú názor, že článok 17 ods. 2 písm. b) smernice umožňuje členským štátom, aby právo na odpočet dane podmienili predchádzajúcim zaplatením vo všetkých prípadoch, keď členský štát nevyužil možnosť voľby podľa článku 23 ods. 2, teda povinnosť zaplatiť dovoznú daň z pridanej hodnoty vzniká v okamihu dovozu.

22. Nestotožňujem sa s týmto názorom. Ďalej poukážem, že gramatický, systematický a teleologický výklad, najmä vzhľadom na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty, svedčia proti zlučiteľnosti takej úpravy, akou je francúzsky CGI, so smernicou. Neexistuje ani riziko podvodu, v ktorého prípade by bol primeraný iný výklad, a preto treba na prejudiciálnu otázku v zásade odpovedať záporne. To však nevylučuje, že taká úprava môže byť prechodne prípustná ako naďalej platná predchádzajúca úprava.

23. V nadväznosti na posúdenie prejudiciálnej otázky budem vzhľadom na tvrdenia nemeckej a holandskej vlády skúmať, či právo na odpočet dane zanikne, ak daňová pohľadávka štátu týkajúca sa dovoznej dane z pridanej hodnoty zanikne alebo ju už nie je možné vymôcť.

A – Gramatický výklad

24. Už zo znenia vyplýva, že taká úprava ako francúzsky CGI nie je zlučiteľná so šiestou smernicou. Podľa článku 17 ods. 1 smernice vzniká právo na odpočet dane v čase vyrubenia odpočítateľnej dane. V prípade dovozu tovaru je odpočítateľná daň podľa článku 17 ods. 2 písm. b) „daň z pridanej hodnoty splatná alebo zaplatená za dovezené tovary s ohľadom na dovezený tovar“.

25. Nárok štátu na túto daň z pridanej hodnoty, t. j. dovoznú daň z pridanej hodnoty, vzniká podľa článku 10 ods. 3 smernice v okamihu dovozu, resp. v prípadoch, keď dovezené tovary – ako v predmetnom prípade – podliehajú clu, v okamihu, keď vznikne splatnosť cla a colný nárok štátu. Súčasne s tým vznikne podľa článku 17 ods. 1 smernice právo zdaniteľnej osoby na odpočet dane. Ani článok 17 ods. 1, ani článok 17 ods. 2 smernice nepodmieňujú vznik tohto práva tým, že zdaniteľná osoba už zaplatila dovoznú daň z pridanej hodnoty. Naopak, podľa článku 17 ods. 2 písm. b) smernice výslovne stačí, ak ide o splatnú dovoznú daň z pridanej hodnoty.

26. Formulácia „splatná alebo zaplatená“ neumožňuje ani závery o tom, že členské štáty, ako tvrdí predovšetkým portugalská vláda, majú v tomto prípade právo voľby. V článku 17 odsekoch 1 a 2 smernice sú totiž presne stanovené podmienky vzniku a rozsahu práva na odpočet dane. Pokiaľ ide o ich vykonanie, uvedené predpisy nenechávajú členským štátom žiadne oprávnenie voľnej úvahy.¹¹ Potvrďuje to aj skutočnosť, že tam, kde chce šiesta smernica členským štátom poskytnúť priestor na úpravu, to uvádza výslovne, ako napríklad v článku 10 ods. 2 treťom pododseku alebo v článku 11B ods. 6 smernice.

10 — Rozsudky BP Soupergaz, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 18, a Magoora, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 28; pozri aj rozsudok Komisia/Maďarsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 52.

11 — Rozsudky BP Soupergaz, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 35; z 10. marca 2005, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-33/03, Zb. s. I-1865, bod 16, a z 23. apríla 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Zb. s. I-3459, bod 32.

27. Judikatúra Súdneho dvora k článku 17 ods. 2 písm. a) smernice, ktorá tiež vychádza zo „splatnej alebo zaplatenej“ dane z pridanej hodnoty,¹² je v tomto prípade jednoznačná. Až nedávno Súdny dvor rozhodol, že v prípade písmena a), pokiaľ ide o vznik a vykonanie práva na odpočet dane, nie je v zásade relevantné, či už došlo k zaplateniu protihodnoty vrátane dane z pridanej hodnoty za transakciu, alebo nie.¹³ Rovnako malý význam má to, či bola daň z pridanej hodnoty splatná vo vzťahu k predchádzajúcim predajom dotknutého tovaru zaplatená do štátnej pokladnice.¹⁴

28. Je síce pravda, že v prípade článku 17 ods. 2 písm. a) smernice – ako uvádzajú vlády zúčastnené na konaní – vždy ide o dve odlišné osoby, ktoré platia daň z pridanej hodnoty a uplatňujú právo na odpočet dane, kým v predmetnom prípade ide o jednu a tú istú osobu. V konečnom dôsledku však môžu mať oba prípady zo skutkového a z hospodárskeho hľadiska rovnaký výsledok.

29. Ako uvádza aj nemecká vláda vo svojom písomnom stanovisku, na jednej strane existuje aj v prípade dovozu tovarov na základe článku 21 bodu 2 smernice možnosť, že v prípade osoby povinnej zaplatiť dovoznú daň z pridanej hodnoty a osoby oprávnenej vykonať odpočet dane ide o dva rozdielne subjekty. Aj v tomto prípade však treba zabezpečiť, aby právo na odpočet nebolo obmedzené na základe toho, že druhý subjekt prípadne nezaplatí dovoznú daň z pridanej hodnoty. V tomto zmysle je situácia v súlade s článkom 17 ods. 2 písm. a) smernice.

30. Aj pokiaľ je osoba povinná zaplatiť dovoznú daň z pridanej hodnoty a subjekt oprávnený vykonať odpočet dane jeden a ten istý subjekt, ide o situáciu, ktorá je hospodársky porovnateľná s článkom 17 ods. 2 písm. a) smernice. V prípade tuzemskej transakcie, ktorú upravuje toto ustanovenie, musí dodávateľ¹⁵ zaplatiť daň z pridanej hodnoty do štátnej pokladnice, aj keď mu jeho zákazník za uskutočnenú transakciu ešte nezaplatil.¹⁶ Zákazník, ktorý je tiež zdaniteľná osoba, však môže sumu dane z pridanej hodnoty, ktorú dlhuje svojmu dodávateľovi, ale ešte ju nezaplatil, priamo odpočítať od svojho vlastného daňového dlhu voči štátu.¹⁷ Smernica pritom rešpektuje hotovostnú výhodu na strane osoby s právom na odpočet.¹⁸

31. Na zdaniteľnú osobu nebude mať nijaký vplyv ani to, ak dodávateľ nezaplatí daň z pridanej hodnoty.¹⁹ Zdaniteľná osoba môže aj tak vykonať odpočet dane. V takom prípade rovnako ako v predmetnom prípade dovozu, môže v dôsledku toho dôjsť k tomu, že štátu vznikne povinnosť vrátiť sumu dane, ktorú ešte nevybral. Z podstaty právnej úpravy v článku 17 ods. 2 písm. a) tak jasne vyplýva, že je možná existencia hotovostných výhod pre zdaniteľnú osobu, a to na náklady štátnej pokladnice alebo dodávateľa.²⁰

32. Na základe hospodárskej porovnateľnosti situácií teda okolnosť, že v prípade tuzemskej transakcie upravenej v písmene a) sú osoba povinná platiť daň a osoba oprávnená vykonať odpočet dve rozdielne osoby, nebráni uplatneniu jasnej judikatúry k formulácii „splatnej alebo zaplatenej“ v písmene a) na príslušnú formuláciu v písmene b) článku 17 ods. 2 smernice. Aj tam treba uznať právo na odpočet dane už vtedy, ak je dovozná daň z pridanej hodnoty iba splatná.

12 — V iných jazykových verziách, napríklad vo francúzskej, v anglickej alebo talianskej, sa formulácie písmen a) a b) mimochodom doslovne zhodujú: „la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée“, „value added tax due or paid“, „l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta“.

13 — Rozsudok z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 48.

14 — Rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Zb. s. I-483, bod 54, a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 49.

15 — Myslí sa tým podnikateľ, ktorý od zdaniteľnej osoby odoberá službu, za ktorú spolu s kúpnu cenou zaplatí daň z pridanej hodnoty.

16 — Pozri rozsudok Komisia/Maďarsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 46. V prípade, že zdaniteľná osoba nakoniec nezaplatí, prichádza síce do úvahy úprava daňového dlhu dodávateľa (pozri článok 11C ods. 1 šiestej smernice). Uvedená korektúra však predstavuje pre členské štáty fakultatívnu možnosť.

17 — Je známe, že ide o problém najmä malých a stredných podnikov. Komisia sa tejto téme venovala už v sprievodnom dokumente ku Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEK (2010) 1455, s. 43 a nasl. Ako možné riešenie sa v ňom uvádza, aby bol odpočet dane prípustný až po skutočnom zaplatení preddavku na daň. Aktuálna úprava v šiestej smernici však túto možnosť ešte nestanovuje.

18 — Smernica v prípade definitívneho nezaplatenia v zásade nestanovuje ani úpravu práva na odpočet dane [pozri článok 20 ods. 1 písm. b) prvú vetu smernice]. Je však možné vykonať ju na základe členských štátov [pozri článok 20 ods. 1 písm. b) druhú vetu smernice].

19 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 14.

20 — Pozri aj TERRA, B., KAJUS, J.: *Introduction to European VAT*. 2011. Zv. 1, kapitola 17.2, s. 1000.

B – *Systematický výklad*

33. Systematika smernice neponúka nijaký iný výklad. V tejto súvislosti nesúhlasím s názorom nemeckej, holandskej a portugalskej vlády, že formulácia „splatná“ sa vzťahuje iba na prípady, keď členský štát využil možnosť, ktorú mu poskytuje článok 23 ods. 2 šiestej smernice.

34. Podľa článku 23 ods. 2 šiestej smernice môžu členské štáty určiť, že dovozná daň z pridanej hodnoty nemusí byť zaplatená pri dovoze, ale uvedie sa v riadnom daňovom priznaní. Môže tak dôjsť k priamemu započítaniu dovoznej dane z pridanej hodnoty a príslušnej sumy odpočtu dane. Ako uviedli vlády, ktoré sa zúčastnili na konaní, len v tomto prípade je odôvodnené, aby sa v súvislosti s právom na odpočet dane nepožadovalo nijaké predošlé zaplatenie dovoznej dane z pridanej hodnoty.

35. Hoci sa dá pochopiť záujem, ktorý je základom tejto argumentácie, v šiestej smernici nemožno nájsť nijaký podklad na to, že článok 17 ods. 2 písm. b) s formuláciou „splatná“ sa týka jedine prípadov podľa článku 23 ods. 2 smernice.

36. Tento záver nie je prípustný ani na základe okolnosti, že v úprave, ktorá predchádzala článku 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice, a to v článku 11 ods. 1 písm. b) druhej smernice o dani z pridanej hodnoty²¹, sa v rámci práva na odpočet dane spomína len zaplatená dovozná daň z pridanej hodnoty a uvedená smernica neobsahuje ustanovenie, ktoré by zodpovedalo článku 23 ods. 2 šiestej smernice.

37. Dokazuje to predovšetkým článok 18 smernice, ktorý upravuje podrobnosti vykonania práva na odpočet dane. V tomto článku sa totiž nepožaduje, aby zdaniteľná osoba predložila doklad o zaplatení. Podľa článku 18 ods. 1 písm. b) smernice musí mať okrem toho zdaniteľná osoba dovozný dokument, ktorý ho označuje za príjemcu alebo importéra a uvádza alebo povoľuje výpočet sumy zdaniteľného plnenia. Skutočná platba preto nemá význam, ani pokiaľ ide o vznik práva na odpočet dane, ani čo sa týka jeho vykonania.

C – *Teleologický výklad*

1. Zásada neutrality

38. Účelom, ktorý sleduje právo na odpočet dane, sa potvrdzuje doterajší záver. Odpočet dane má zabezpečiť, aby sa pre podniky zabezpečila neutralita dane z pridanej hodnoty.²² Podľa názoru francúzskej vlády však túto neutralitu ohrozuje skutočnosť, že zdaniteľná osoba odpočíta dovoznú daň z pridanej hodnoty, ktorú ešte nezaplatila, pretože by sa tým bezdôvodne obohatila.

39. Odpočet dovoznej dane z pridanej hodnoty, ktorá je iba splatná, obvyčajne nevedie nevyhnutne k vzniku obohatenia, jednoznačne nie trvalého obohatenia. Ako už bolo uvedené, právo zdaniteľnej osoby na odpočet dane vedie nanajvýš k vzniku hotovostnej nevýhody na strane štátu, ktorá môže rovnako vzniknúť v prípade tuzemských transakcií. V oboch prípadoch je akoby protikladom uvedenej hotovostnej nevýhody štátu – ako kompenzácia – nárok na daň z pridanej hodnoty z ďalších predajov, ktorý v zásade vznikne už v okamihu dodania. Predávajúci je povinný uviesť príslušnú sumu nezávisle od toho, či už vybral kúpnu cenu vrátane dane z pridanej hodnoty.

40. Čo sa týka predmetného prípadu, keď štát z dôvodu neskorého prihlásenia nemôže účinne vymôcť svoju daňovú pohľadávku, treba zdôrazniť, že tento prípad je veľmi špecifický, a preto nemôže mať rozhodujúci význam, pokiaľ ide o úplne všeobecnú otázku, či môže byť právo na odpočet dane podmienené predchádzajúcim zaplatením dovoznej dane z pridanej hodnoty.

21 — Druhá smernica Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303).

22 — Rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24; z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 34, a z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Zb. s. I-13805, bod 38.

41. Neutralita dane z pridanej hodnoty pre podniky dovážajúce tovar by bola ohrozená práve vtedy, ak by bola neobmedzene prípustná taká právna úprava, ako je francúzsky CGI. Vo všetkých prípadoch, kde by členský štát nevyužil možnosť podľa článku 23 ods. 2 smernice, by bola totiž zdaniteľná osoba povinná platiť vopred. Najprv by bola povinná zaplatiť daň z pridanej hodnoty colným orgánom a až v rámci daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie, ktoré by bolo pravdepodobne podané oveľa neskôr, by mohla vykonať odpočet zaplatenej sumy.

42. Zdaniteľná osoba by tak utrpela nielen hotovostnú nevýhodu, ale bola by znevýhodnená aj v porovnaní s inými zdaniteľnými osobami, ktoré porovnateľné tovary nadobúdajú na vnútornom trhu alebo v tuzemsku. V prípade nadobudnutia v rámci Únie totiž na základe článku 17 ods. 2 písm. d) smernice od začiatku dochádza k započítaniu dane z pridanej hodnoty, ktorá je splatná za tovar, a odpočítateľnej dane. Hotovostná nevýhoda pre podniky je v tejto súvislosti vylúčená. V prípade tuzemských obchodov je na základe článku 17 ods. 2 písm. a) smernice dokonca možné vykonať v daňovom priznaní odpočet dane z pridanej hodnoty, hoci nebola zaplatená nijaká z faktúr, ktoré sú jej základom, a v dôsledku toho ešte vôbec nedošlo k zataženiu vlastných nákupov daňou z pridanej hodnoty.

43. Zásada neutrality predstavuje teda prekážku prípustnosti predpisu, ktorý odpočet dane umožňuje až po zaplatení dovozných dane z pridanej hodnoty.

2. Riziko podvodu

44. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je šiestou smernicou uznaným a podporovaným cieľom. Podvodné alebo nenáležité odvolanie sa na právo Únie nie je dovolené. Ak daňová správa zistí, že vykonanie práva na odpočet dane je podvod, má právo na to, aby so spätnou účinnosťou požiadala o vyplatenie odpočítaných súm, a vnútroštátny súd je povinný nepriznať právo na odpočet dane, ak je na základe objektívnych skutočností zrejmé, že toto právo sa uplatnilo ako podvod.²³

45. Pokiaľ ide o výber dane z pridanej hodnoty z dovozov, nie je jasné, prečo by tu malo existovať zvýšené riziko podvodu, ktoré by mohlo byť dôvodom na to, že právo na odpočet dane bude v každom prípade závisieť od predchádzajúceho zaplatenia dovozných dane z pridanej hodnoty. Ako oprávnené uvádza Komisia aj Véléclair, skutočné fyzické doručenie tovarov do Únie predstavuje pre členské štáty ľahko zrozumiteľnú a jednoznačnú skutkovú podstatu, ktorá je základom zdanenia. Aj dovozný dokument, ktorý musí zdaniteľná osoba predložiť podľa článku 18 ods. 1 písm. b) smernice na to, aby mohla odpočítať daň, a ktorá ho označuje ako dlžníka dane z pridanej hodnoty a prinajmenšom umožňuje výpočet dlhovanej sumy, znižuje možnosť podvodu.

46. Ani riziko podvodu, na ktoré členské štáty upriamili pozornosť, nie je teda dôvodom na to, aby sa právo na odpočet dane, ktoré je v článku 17 ods. 2 písm. b) smernice výslovne stanovené pre zaplatenú, ako aj pre splatnú dovoznú daň z pridanej hodnoty, vo všeobecnosti obmedzilo na prípad skutočného zaplatenia.

D – Predbežný záver

47. Z uvedených dôvodov sa má článok 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členskému štátu nedovoľuje, aby právo na odpočet dovozných dane z pridanej hodnoty podmienil skutočným zaplatením tejto dane zo strany osoby povinnej platiť daň, a to ani vtedy, ak je osoba povinná platiť daň a subjekt oprávnený vykonať odpočet dane jedna a tá istá osoba.

23 — Rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 68 až 71, a Kittel, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 54 a nasl. a citovaná judikatúra.

E – *Prechodné ustanovenia*

48. Portugalská a nemecká vláda však ďalej uvádzajú, že vnútroštátna právna úprava, ktorá v súvislosti s dovoznou daňou z pridanej hodnoty podmieňuje právo na odpočet dane jej predchádzajúcim zaplatením, je podľa článku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice prinajmenšom dočasne prípustná ako naďalej platná predchádzajúca úprava.

49. Podľa tohto ustanovenia môžu členské štáty počas prechodného obdobia definovaného v odseku 4 naďalej uplatňovať také ustanovenia, ktoré sa líšia od zásady okamžitého odpočtu dane podľa článku 18 ods. 1 prvého pododseku. Ako poukazuje nadpis článku 18 smernice, otázka „okamihu“ uplatnenia patrí k „pravidlám upravujúcim výkon práva na odpočet dane“. Prechodné obdobie sa počas platnosti šiestej smernice neskončilo. Článok 372 smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty navyše stanovuje, že členské štáty, ktoré k 1. januáru 1978 uplatňovali ustanovenia odchyľujúce sa od zásady okamžitého odpočtu dane stanoveného v článku 179 ods. 1, ich môžu naďalej uplatňovať.

50. Článok 271 CGI podmieňuje právo na odpočet dane jej predchádzajúcim zaplatením. Ak sa tento predpis chápe v tom zmysle, že právo na odpočet dane pred jej zaplatením ešte vôbec nevznikne, treba ho posudzovať výlučne podľa článku 17 smernice, ktorý upravuje vznik a rozsah uvedeného práva. Ako som poukázala, taká úprava nie je zlučiteľná so smernicou. Predpis, ako je článok 271 CGI, by však bolo možné chápať aj v tom zmysle, že upravuje iba okamih vykonania práva na odpočet dane, a teda spadá pod článok 18 ods. 2 prvý pododsek v spojení s článkom 28 ods. 3 písm. d) smernice. Takýto výklad by mal pre zdaniteľnú osobu síce rovnaký účinok ako nevzniknutie práva na odpočet pred zaplatením dovozných dane z pridanej hodnoty. Smernica však v rámci dočasne akceptovanej vnútroštátnej úpravy výslovne umožňuje, aby bol okamih vykonania posunutý do minulosti. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či je možný taký výklad článku 271 ods. II bodu 1 CGI, podľa ktorého tento predpis upravuje podrobnosti výkonu práva na odpočet dane v zmysle článku 18 smernice, a či pritom ide o predchádzajúcu právnu úpravu, ktorá sa uplatňovala už 1. januára 1978.

F – *Daňová pohľadávka, ktorá zanikla alebo ju nemožno vymáhať*

51. Nemecká a holandská vláda napokon zastávajú v predmetnom konaní názor, že aj v prípade, ak by na vznik práva na odpočet dane mala postačovať len splatná dovozná daň z pridanej hodnoty, toto právo v každom prípade zanikne, ak daňová pohľadávka štátu zanikla alebo ak ju nemožno vymôcť.

52. Holandská vláda poukazuje v tejto súvislosti na to, že z prejudiciálneho rozhodnutia nie je možné vyrozumieť, aký je účinok preklúzie z dôvodu neskorého prihlásenia, teda či daňový dlh zanikol, alebo či ho len nemožno vymôcť. Francúzska vláda na pojednávaní vysvetlila svoje stanovisko, podľa ktorého, ako zjavne aj podľa chápania vnútroštátneho súdu, nedochádza v situácii, o akú ide v predmetnom prípade, k zániku daňovej pohľadávky, ale iba k jej premene na tzv. naturálnu obligáciu. Pohľadávka teda naďalej existuje, ale nie je súdne vymáhateľná. Ak osoba povinná platiť daň predsa zaplatí, nejde o platbu bez právneho dôvodu.

53. Táto problematika, ktorú načrtla nemecká a holandská vláda, presahuje síce rámec vlastnej prejudiciálnej otázky. Zdá sa však, že na to, aby sa mohla vnútroštátnemu súdu poskytnúť užitočná odpoveď, je vhodné venovať jej pozornosť.

54. Ako vyplýva z článku 17 ods. 2 písm. b), „daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo... [odpočítať] daň z pridanej hodnoty *splatnú* alebo zaplatenú za dovezené tovary“²⁴. Už zo znenia vyplýva, že na to, aby mohla byť dovozná daň z pridanej hodnoty odpočítaná, nestačí, že je (ešte nezaplatená) dovozná daň z pridanej hodnoty iba splatná. Oveľa dôležitejšie je to, či je dovozná daň z pridanej hodnoty naozaj ešte splatná. Z tohto hľadiska musí byť rozhodujúci okamih, keď sa

24 — Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

s konečnou platnosťou rozhodne o tom, či skutočne existuje právo na odpočet dane, ktoré zdaniteľná osoba uplatňuje. Ak daňová pohľadávka štátu v tomto okamihu zanikla bez toho, aby bola vyrovnaná, nemôže existovať už ani právo na odpočet dane. Tento výklad vyžaduje aj zmysel a účel práva na odpočet dane, ktorým je oslobodenie zdaniteľnej osoby od hospodárskeho bremena dane z pridanej hodnoty.²⁵ Ak toto bremeno zanikne, nie je potrebné oslobodenie v podobe odpočtu dane.

55. Okrem toho vzniká otázka, či sa dovozná daň z pridanej hodnoty nemá považovať za „splatnú“ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. b) smernice už ani vtedy, keď daňová pohľadávka štátu – ako zjavne v predmetnom prípade – síce ešte existuje, ale nemožno ju už vymáhať. Odpoveď na túto otázku sa nemôže ponechať na príslušné vnútroštátne právo. Na účely toho, aby sa zabezpečilo jednotné uplatňovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty, treba vykonať autonómny výklad pojmu „splatná“ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. b) smernice.²⁶

56. Pojem „splatná“ nebráni podľa svojho významu takému výkladu, že jeho podmienkou je právna vymožitelnosť daňovej pohľadávky štátu. Podľa zmyslu a účelu práva na odpočet dane sa práve uvedený výklad javí ako nevyhnutný. Tak ako v prípade zániku daňovej pohľadávky štátu neexistuje v prípade absentujúcej vymožitelnosti tejto pohľadávky potreba, aby bola zdaniteľná osoba oslobodená od niečoho, čo už nemusí skutočne znášať.

57. V prospech uvedeného výkladu svedčí aj potreba jednotného uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Ak by totiž v situácii, o aký ide v predmetnom prípade, rozhodovalo to, aký právny následok stanovuje príslušná vnútroštátna úprava konkurzného práva v prípade neskorého prihlásenia daňovej pohľadávky, uvedené jednotné uplatňovanie na porovnateľné skutkové okolnosti by nebolo zaručené.

58. Pojem „splatná“ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. b) smernice sa má preto chápať tak, že jeho podmienkou je, aby zdaniteľná osoba mala právne vymožitelnú povinnosť zaplatiť sumu dane z pridanej hodnoty, o ktorej odpočet žiada. Ak táto povinnosť neexistuje, nemôže jej prináležať právo na odpočet dovoznej dane z pridanej hodnoty, ktorá ešte nebola zaplatená.

V – Návrh

59. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položila Conseil d'État, takto:1.

Článok 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice nedovoľuje členskému štátu, aby právo na odpočet dovoznej dane z pridanej hodnoty podmienil skutočným zaplatením tejto dane zo strany osoby povinnej platiť daň, a to ani vtedy, ak je osoba povinná platiť daň a subjekt oprávnený vykonať odpočet dane jedna a tá istá osoba. Za podmienok uvedených v článku 28 ods. 3 písm. d) šiestej smernice si však členský štát môže takú úpravu prechodne ponechať.²

Daň z pridanej hodnoty je v zmysle článku 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice splatná len vtedy, ak má zdaniteľná osoba právne vymožitelnú povinnosť zaplatiť príslušnú sumu dane, o ktorej odpočet žiada. Ak táto povinnosť neexistuje, nemôže jej prináležať právo na odpočet dovoznej dane z pridanej hodnoty, ktorá ešte nebola zaplatená.

25 — Pozri aj rozsudky citované v poznámkach pod čiarou 7 a 22.

26 — Pozri rozsudky z 3. decembra 2009, Yaesu Europe, C-433/08, Zb. s. I-11487, bod 18, a z 10. marca 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Zb. s. I-1509, bod 19.