



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prednesené 18. marca 2021¹

Vec C-855/19

**G. sp. z o.o.
proti**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Nadobudnutie motorových palív v rámci Spoločenstva – Povinnosť skoršej platby dane – Lehota piatich dní odo dňa dovozu motorových palív na vnútroštátne územie – Článok 110 ZFEÚ – Zákaz vyššieho vnútroštátneho zdanenia výrobkov z iných členských štátov – Smernica 2006/112/ES – Článok 273 – Opatrenia zamerané na predchádzanie daňovým podvodom – Články 62 a 69 – Vznik daňovej povinnosti – Neexistencia – Článok 206 – Pojem ‚preddavky na daň‘ – Preddavok týkajúci sa nevzniknutej daňovej povinnosti – Základ výpočtu – Hrubá výška dane vypočítaná zo zdaniteľnej transakcie – Čistá výška dane vypočítaná za celé zdaňovacie obdobie“

I. Úvod

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 110 ZFEÚ, ako aj článkov 69, 206 a 273 smernice 2006/112/ES².
2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou G. sp. z o.o. (ďalej len „žalobkyňa vo veci samej“) a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (riaditeľ Daňového úradu Bydgoszcz, Poľsko) (ďalej len „daňový úrad“) v súvislosti s povinnosťou skoršej platby dane z pridanej hodnoty (DPH) z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva, zavedenou na účely boja proti daňovým podvodom.
3. Žalobkyňa vo veci samej spochybňuje z hľadiska práva Únie platnosť tejto povinnosti skoršej platby, podľa ktorej bola povinná zaplatiť z každého nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva hrubú výšku dane vypočítanú bez zohľadnenia jej práva na odpočítanie dane, a to v rámci lehoty piatich dní odo dňa ich dovozu na vnútroštátne územie.

¹ Jazyk konania: francúzština.

² Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 347, 2006, s. 1), zmenená smernicou Rady (EÚ) 2016/856 z 25. mája 2016 (Ú. v. EÚ L 142, 2016, s. 12) (ďalej len „smernica o DPH“).

4. Z dôvodov, ktoré vysvetlím nižšie, sa domnievam, že články 62 a 69 smernice o DPH bránia tejto povinnosti skoršej platby, keďže umožňujú daňovému úradu požadovať od zdaniteľnej osoby platbu predtým, než vznikne daňová povinnosť.

5. Okrem toho takáto skoršia platba nemôže byť kvalifikovaná ako preddavok v zmysle článku 206 tejto smernice. Na jednej strane tieto preddavky sa môžu týkať iba vzniknutej daňovej povinnosti v zmysle uvedených ustanovení. Na druhej strane tieto preddavky sa musia týkať čistej výšky dane vypočítanej za celé zdaňovacie obdobie a nie hrubej výšky DPH splatnej zo samostatne posudzovanej zdaniteľnej transakcie.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

6. Článok 62 smernice o DPH stanovuje:

„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.“

7. Článok 68 tejto smernice znie:

„Zdaniteľná udalosť nastáva uskutočnením nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za uskutočnené, keď sa za uskutočnené považuje dodanie podobného tovaru na území príslušného členského štátu.“

8. Podľa článku 69 uvedenej smernice:

„V prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva vzniká daňová povinnosť dňom vyhotovenia faktúry alebo, ak sa do uvedeného dátumu žiadna faktúra nevyhotovila, v deň uplynutia lehoty uvedenej v prvom odseku článku 222.“

9. Článok 206 smernice o DPH stanovuje:

„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.“

10. Článok 222 tejto smernice stanovuje:

„V prípade dodaní tovaru uskutočnených v súlade s podmienkami uvedenými v článku 138 alebo v prípade poskytnutí služieb, za ktoré je povinný platiť DPH odberateľ podľa článku 196, sa faktúra

vyhotoví najneskôr v pätnásty deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom zdaniteľná udalosť nastala.

V prípade iných dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb môžu členské štáty stanoviť pre zdaniteľné osoby lehoty na vyhotovenie faktúr.“

11. Podľa článku 273 prvého odseku smernice o DPH:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými [posudzovania plnení uskutočňovaných – *neoficiálny preklad*] na vnútroštátnej úrovni a s transakciami [plneniami – *neoficiálny preklad*] uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

B. Poľské právo

12. Článok 20 ods. 5 ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o DPH) (Dz. U. z roku 2016, položka 710), v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností (ďalej len „zákon o DPH“), stanovuje:

„Pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva vzniká daňová povinnosť v okamihu vystavenia faktúry zdaniteľnou osobou povinnou odvieť daň z pridanej hodnoty, avšak najneskôr v 15. deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom došlo k dodaniu tovaru...“

13. Podľa článku 99 ods. 11a zákona o DPH pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva uvedeného v článku 103 ods. 5a tohto zákona je zdaniteľná osoba povinná predložiť vedúcemu colného úradu, ktorý je príslušný pre výber spotrebných daní, mesačné priznanie týkajúce sa výšky splatnej dane najneskôr v piaty deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla platobná povinnosť.

14. Podľa článku 103 ods. 5a uvedeného zákona:

„V prípade nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva, uvedených v prílohe č. 2 ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [zákon zo 6. decembra 2008 o spotrebnej dani (ďalej len ‚zákon o spotrebnej dani‘)], ktorých výroba alebo uvedenie na trh podlieha vydaniu koncesie na základe ustanovení ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (zákon z 10. apríla 1997 o energetike), je zdaniteľná osoba bez toho, aby bola vyzvaná vedúcim colného úradu, povinná colnému úradu príslušnému pre výber spotrebných daní vypočítať a zaplatiť daň:

1. v lehote 5 dní odo dňa, keď bol tento tovar dopravený na miesto dodania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani stanovenej v príslušnom povolení, pokiaľ bol tovar nadobudnutý v rámci Spoločenstva v zmysle ustanovení [zákona o spotrebnej dani] spotrebiteľom registrovaným v režime pozastavenia spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami uplatniteľnými v oblasti spotrebnej dani;
2. v lehote 5 dní odo dňa umiestnenia tohto tovaru, ktorý bol dovezený z územia iného členského štátu, do daňového skladu;

3. v okamihu prepravy tohto tovaru na územie štátu – pokiaľ sa tovar prepravuje mimo režimu pozastavenia spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami uplatniteľnými v oblasti spotrebnej dane.“

III. Spor vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie na Súdnom dvore

15. V decembri 2016 žalobkyňa vo veci samej nadobudla v rámci Spoločenstva, prostredníctvom 20 nákupov, plynový olej v celkovom objeme 3 190 874 m³.

16. Daňový úrad spresnil, že nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnené žalobkyňou vo veci samej spadajú pod druhý prípad stanovený v článku 103 ods. 5a zákona o DPH, a to prípad týkajúci sa dovozu tohto tovaru do daňového skladu z územia iného členského štátu.

17. Žalobkyňa vo veci samej nezaplatila DPH z týchto nadobudnutí tovaru v celkovej výške 1 530 766 poľských zlotých (PLN) (približne 337 319,59 eura) v lehote piatich dní od dodania plynových olejov na vnútroštátne územie, ako to vyžaduje článok 103 ods. 5a zákona o DPH. Navyše nepodala ani mesačné priznanie najneskôr v piaty deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla platobná povinnosť, ako to vyžaduje článok 99 ods. 11a tohto zákona.

18. Rozhodnutím zo 6. apríla 2018 uložil daňový úrad žalobkyňi vo veci samej na základe dodatočného daňového výmeru za mesiac december 2016 povinnosť okamžitej platby DPH splatnej zo sporných nadobudnutí v rámci Spoločenstva, zvýšenej o úroky z omeškania vypočítané odo dňa nasledujúceho po dni splatnosti tejto platby.

19. Žalobkyňa vo veci samej podala žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodský správny súd Bydgoszcz, Poľsko), ktorý túto žalobu zamietol rozsudkom z 10. júla 2018.

20. Žalobkyňa vo veci samej podala proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd, pričom spochybnila zákonnosť článku 103 ods. 5a zákona o DPH z hľadiska článku 110 ZFEÚ, ako aj článkov 69 a 206 smernice o DPH.

21. Tento súd vysvetlil, že článok 103 ods. 5a zákona o DPH je súčasťou „palivového balíčka“, ktorý bol prijatý na vnútroštátnej úrovni a nadobudol účinnosť 1. augusta 2016, teda súboru zmien zameraných na zlepšenie výberu DPH z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva a na predchádzanie podvodom na DPH na cezhraničnom trhu s palivami.

22. Vnútroštátny súd nasledujúcim spôsobom opísal praktické následky tohto nového režimu pre také zdaniteľné osoby uskutočňujúce nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva, akou je žalobkyňa vo veci samej.

23. V rámci bežného režimu uplatniteľného na nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nadobúdateľ v podstate priznáva splatnú DPH a uplatňuje svoje právo na odpočítanie dane v tom istom daňovom priznaní, pričom toto daňové priznanie musí byť podané najneskôr dvadsiaty piaty deň mesiaca nasledujúceho po každom zdaňovacom období (mesačnom alebo štvrtročnom).

24. Podľa nového režimu zavedeného v článku 103 ods. 5a zákona o DPH je lehota na zaplatenie splatnej DPH z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva podstatne skrátená, keďže táto DPH musí byť zaplatená v lehote piatich dní od dovozu motorových palív na vnútroštátne územie.

25. Zdaniteľná osoba v praxi zaplatí splatnú DPH z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva pred podaním daňového priznania k DPH týkajúcej sa týchto nadobudnutí, pričom toto daňové priznanie musí byť podané najneskôr piaty deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla platobná povinnosť podľa článku 99 ods. 11a tohto zákona.

26. Zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje takéto nadobudnutia, si môže uplatniť svoje právo na odpočítanie iba v priznaní, ktoré podá až po zaplatení splatnej DPH. Na rozdiel od bežného režimu uplatniteľného na nadobudnutia v rámci Spoločenstva tak existuje časový posun medzi platbou DPH požadovanou do piatich dní po dovoze motorových palív na vnútroštátne územie a odpočítaním tejto DPH, ku ktorému dôjde v okamihu podania priznania k DPH.

27. Vnútroštátny súd sa v súvislosti s týmito osobitosťami pýta na zlučiteľnosť režimu zavedeného v článku 103 ods. 5a zákona o DPH s viacerými ustanoveniami práva Únie.

28. Vnútroštátny súd sa predovšetkým pýta na zlučiteľnosť tohto nového režimu s článkom 110 ZFEÚ a článkom 273 smernice o DPH. Táto otázka sa netýka vyššie opísaného rozdielu v režime medzi nadobudnutiami motorových palív v rámci Spoločenstva a inými nadobudnutiami v rámci Spoločenstva, ale prípadného rozdielu v zaobchádzaní medzi nadobudnutiami motorových palív v rámci Spoločenstva a vnútroštátnymi dodávkami motorových palív.

29. Vnútroštátny súd sa ďalej pýta na zlučiteľnosť povinnosti skoršej platby dane, ako je stanovená v článku 103 ods. 5a zákona o DPH, s článkom 69 smernice o DPH, ktorý upravuje vznik daňovej povinnosti.

30. Vnútroštátny súd sa napokon pýta, či táto povinnosť skoršej platby dane môže byť prípadne považovaná za preddavok na daň, ktorého výber je povolený v článku 206 smernice o DPH. V tejto súvislosti zdôrazňuje, že výška sumy, ktorú má zaplatiť zdaniteľná osoba, je „hrubá“ výška DPH, to znamená výška splatnej DPH z nadobudnutia tovarov v rámci Spoločenstva pred odpočítaním dane.

31. Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 110 [ZFEÚ] a článok 273 smernice [o DPH] takému ustanoveniu, akým je článok 103 ods. 5a [zákona o DPH], ktorý stanovuje, že v prípade nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva je zdaniteľná osoba povinná bez výzvy zo strany vedúceho colného úradu vypočítať výšku dane a zaplatiť ju colnému úradu príslušného pre výber spotrebnej dane:

- a) v lehote 5 dní odo dňa, keď bol tento tovar dopravený na miesto dodania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani definovanej v príslušnom povolení, pokiaľ bol tovar nadobudnutý v rámci Spoločenstva v zmysle ustanovení [zákona o spotrebnej dani] registrovaným odberateľom v rámci režimu pozastavenia spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami uplatniteľnými v oblasti spotrebnej dane;
- b) v lehote 5 dní odo dňa umiestnenia tohto tovaru, ktorý bol dovezený z územia iného členského štátu, do daňového skladu;

- c) v okamihu prepravy tohto tovaru na územie štátu, pokiaľ sa tovar prepravuje mimo režimu pozastavenia spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami uplatniteľnými v oblasti spotrebnej dane?
2. Bráni článok 69 smernice [o DPH] ustanoveniu, akým je článok 103 ods. 5a zákona o DPH, ktorý stanovuje, že v prípade nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva je zdaniteľná osoba povinná bez výzvy zo strany vedúceho colného úradu vypočítať výšku dane a zaplatiť ju colnému úradu príslušnému pre výber spotrebnej dane:
- a) v lehote 5 dní odo dňa, keď bol tento tovar dopravený na miesto dodania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani definované v príslušnom povolení, pokiaľ bol tovar nadobudnutý v rámci Spoločenstva v zmysle ustanovení [zákona o spotrebnej dani] registrovaným spotrebiteľom v rámci režimu pozastavenia spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami uplatniteľnými v oblasti spotrebnej dane;
- b) v lehote 5 dní odo dňa umiestnenia tohto tovaru, ktorý bol dovezený z územia iného členského štátu, do daňového skladu;
- c) v okamihu prepravy tohto tovaru na územie štátu, pokiaľ sa tovar prepravuje mimo režimu pozastavenia spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami uplatniteľnými v oblasti spotrebnej dane, ak sa má predmetná suma vykladať v tom zmysle, že predmetná suma nepredstavuje preddavok na DPH v zmysle článku 206 smernice [o DPH]?
3. Stráca preddavok na DPH, v zmysle článku 206 smernice o [DPH], ktorý nie je zaplatený v stanovenej lehote, svoje *ratio legis* po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania, v ktorej mal byť zaplatený?“

32. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 22. novembra 2019.

33. Žalobkyňa vo veci samej, daňový úrad, poľská vláda a Európska komisia predložili písomné pripomienky. Títo účastníci konania a dotknuté strany tiež písomne odpovedali na otázky, ktoré položil Súdny dvor 27. novembra 2020.

IV. Analýza

34. Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami pýta Súdneho dvora na zlučiteľnosť takej povinnosti skoršej platby dane, o akú ide v spore vo veci samej, s článkom 110 ZFEÚ, ako aj s článkami 69, 206 a 273 smernice o DPH. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že žalobkyňa vo veci samej bola na základe tejto povinnosti povinná zaplatiť celú sumu splatnej DPH z každého nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva do piatich dní odo dňa ich dovozu na vnútroštátne územie.

35. V záujme jasnosti považujem za užitočné rozdeliť moju analýzu do štyroch častí.

36. V prvom rade zamietnem existenciu diskriminácie zakázanej článkom 110 ZFEÚ, a to z dôvodu neexistencie porovnateľnosti vnútroštátnych transakcií s nadobudnutiami tovaru v rámci Spoločenstva z hľadiska rizika podvodov na DPH.

37. V druhom rade preskúmam možnosť prijať túto povinnosť skoršej platby dane na základe článku 273 smernice o DPH ako opatrenie zamerané na predchádzanie daňovým podvodom. Hoci táto možnosť nie je vylúčená, aj napriek tomu podlieha rešpektovaniu ďalších ustanovení tejto smernice, predovšetkým tých, ktoré sa týkajú vzniku daňovej povinnosti.

38. V treťom rade vysvetlím dôvody, pre ktoré je táto povinnosť skoršej platby dane nezlučiteľná s článkami 62 a 69 smernice o DPH v rozsahu, v akom umožňuje daňovému úradu požadovať platbu od zdaniteľnej osoby predtým, než vznikne daňová povinnosť, keďže možnosť výberu preddavkov stanovená v článku 206 tejto smernice sa môže týkať iba dane, pri ktorej vznikla daňová povinnosť podľa vyššie uvedených ustanovení.

39. Vo štvrtom rade a subsidiárne vysvetlím, prečo článok 206 tejto smernice bráni výberu preddavkov týkajúcich sa hrubej výšky dane zo zdaniteľnej transakcie posudzovanej samostatne, bez zohľadnenia práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane.

A. O zlučiteľnosti povinnosti skoršej platby dane s článkom 110 ZFEÚ (prvá otázka)

40. Poľská vláda na úvod uvádza, že článok 110 ZFEÚ nie je uplatniteľný z dôvodu, že smernica o DPH vykonala úplnú harmonizáciu.

41. Podľa ustálenej judikatúry akékoľvek vnútroštátne opatrenie v oblasti, ktorá bola predmetom úplnej harmonizácie na úrovni Únie, sa musí posudzovať vzhľadom na ustanovenia takéhoto harmonizačného opatrenia a nie na ustanovenia primárneho práva.³

42. Je síce pravda, že niektoré ustanovenia smernice o DPH neponechávajú členským štátom žiadnu mieru voľnej úvahy, najmä tie, ktoré sa týkajú definície nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, definície dovozu tovaru⁴ alebo určenia základu dane.⁵

43. Iné ustanovenia však priznávajú členským štátom mieru voľnej úvahy, niekedy širokú, takže nie je možné domnievať sa, že táto smernica vykonala úplnú harmonizáciu vo všetkých aspektoch.⁶ Je to najmä prípad článku 273 smernice o DPH, v súvislosti s ktorým je Súdny dvor v prejednávanej veci položená otázka a ktorý umožňuje členským štátom prijať niektoré opatrenia na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.⁷

44. Z tohto dôvodu sa domnievam, že ustanovenia primárneho práva, vrátane článku 110 ZFEÚ, sa na tieto opatrenia skutočne uplatňujú. Zdôrazňujem, že Súdny dvor rozhodol súčasne o výklade právnej úpravy týkajúcej sa DPH a článku 110 ZFEÚ v rozsudku Dansk Denkvit⁸, ktorý sa týkal veci majúcej určitú podobnosť s prejednávanou vecou.

³ Pozri najmä rozsudky z 11. decembra 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64); z 1. júla 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, bod 57), a zo 17. septembra 2020, Hidroelectrica (C-648/18, EU:C:2020:723, bod 25).

⁴ Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona v spojených veciach Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1, bod 106).

⁵ Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, bod 50), a rozsudok z 19. decembra 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, bod 34).

⁶ Pozri v tom istom zmysle, pokiaľ ide o smernicu Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Komisia/Francúzsko (C-216/11, EU:C:2012:819, bod 49), a rozsudok zo 14. marca 2013, Komisia/Francúzsko (C-216/11, EU:C:2013:162, bod 28).

⁷ Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Elmer vo veci Eismann (C-217/94, EU:C:1996:183, bod 29).

⁸ Rozsudok z 10. júla 1984 (42/83, EU:C:1984:254, bod 27). Táto vec sa týkala dánskej právnej úpravy stanovujúcej zdaňovacie obdobia a lehoty na zaplatenie DPH pri dovoze, ktoré boli odlišné od lehôt na zaplatenie DPH vo vnútroštátnom režime.

45. Po tomto spresnení dodávam, že táto otázka má výlučne formálny význam v kontexte prejednávanej veci, keďže článok 273 smernice o DPH obsahuje ako podmienku platnosti prijatých opatrení zákaz diskriminácie medzi transakciami na vnútroštátnej úrovni a transakciami medzi členskými štátmi, zahŕňajúc tým zákaz stanovený článkom 110 ZFEÚ.

46. Článok 110 ZFEÚ zakazuje členským štátom zdaníť výrobky z iných členských štátov vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané na podobné domáce výrobky.

47. Zdôrazňujem, že nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva a vnútroštátne dodávky vedú *in fine* k zaplateniu rovnakej výšky DPH, ako zdôraznili daňový úrad a poľská vláda. Tieto dva typy transakcií totiž podliehajú rovnakej sadzbe DPH a zakladajú právo na odpočítanie DPH splatnej na vstupe.

48. Otázkou v tomto prípade je prípadná *finančná nevýhoda*, ktorá by postihla nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva v porovnaní s vnútroštátnymi dodávkami motorových palív. Súdny dvor už opakovane rozhodol, že stanovenie kratších lehôt na platbu vnútroštátnej dane vzťahujúcej sa na tovary z iných členských štátov je v zásade v rozpore s článkom 110 ZFEÚ.⁹

49. Z tohto dôvodu treba určiť, či v rámci sporu vo veci samej majú zdaniteľné osoby, ktoré uskutočnili nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva, povinnosť zaplatiť DPH skôr ako zdaniteľné osoby, ktoré kúpili motorové palivá v rámci vnútroštátnych dodávok.

50. Ako vysvetlil daňový úrad a poľská vláda, pokiaľ ide o platbu DPH, existuje určitá podobnosť medzi režimami uplatniteľnými na tieto dva typy transakcií.

51. V prípade nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva je zdaniteľná osoba povinná podľa článku 103 ods. 5a zákona o DPH zaplatiť DPH štátu v lehote piatich dní od dovozu motorových palív na vnútroštátne územie. Vo svojom nasledujúcom daňovom priznaní bude mať právo na odpočítanie tejto sumy DPH.

52. V prípade vnútroštátnej dodávky motorových palív má predávajúci povinnosť fakturovať kupujúcemu výšku splatnej DPH. V praxi kupujúci nezaplatí DPH priamo štátu, ale predávajúcemu, pričom predávajúci je povinný zaplatiť túto DPH štátu, keďže kupujúci bude mať právo na odpočítanie tejto DPH vo svojom nasledujúcom daňovom priznaní.

53. V oboch prípadoch (nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva alebo vnútroštátna dodávka tovaru) tak nadobúdateľ musí „predplatiť“ celkovú výšku splatnej DPH z nákupu motorových palív, keďže bude mať právo na odpočítanie tejto DPH vo svojom nasledujúcom daňovom priznaní.

54. Vzhľadom na uvedené, v akom prípade budú nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva v kontexte sporu vo veci samej prinášať finančnú nevýhodu v porovnaní s vnútroštátnymi dodávkami motorových palív? Existencia tejto nevýhody bude závisieť od podmienok platby dohodnutých v rámci vnútroštátnych dodávok motorových palív medzi predávajúcim a kupujúcim, ako správne uviedli daňový úrad a poľská vláda.

⁹ Pozri rozsudky z 27. februára 1980, Komisia/Írsko (55/79, EU:C:1980:56, bod 9); z 10. júla 1984, Dansk Denkvit (42/83, EU:C:1984:254, bod 30); zo 17. júna 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, body 23 a 24), a z 12. februára 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, bod 48).

55. Presnejšie formulované, nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva budú prinášať finančnú nevýhodu vždy, keď lehota platby dohodnutá v rámci vnútroštátnych dodávok bude *dlhšia* ako lehota stanovená v článku 103 ods. 5a zákona o DPH, teda päť dní odo dňa dovozu motorových palív na vnútroštátne územie. Aby sme zopakovali výrazy, ktoré použili daňový úrad a poľská vláda, lehota dohodnutá medzi stranami v rámci vnútroštátnej dodávky môže byť v praxi tak kratšia, ako aj dlhšia než päť dní.

56. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že ide o porušenie článku 110 ZFEÚ, keď sa zdanenie dovezeného výrobku a zdanenie podobného vnútroštátneho výrobku vypočítava rozdielnym spôsobom a podľa rozdielných pravidiel, ktoré spôsobujú, že *hoci len v niektorých prípadoch* dochádza k vyššiemu zdaneniu dovezeného výrobku.¹⁰ Vyplýva z toho, že systém zdaňovania možno považovať za zlučiteľný s článkom 110 ZFEÚ iba vtedy, ak sa preukáže, že funguje tak, že je v *každom prípade* vylúčené, aby dovážané výrobky boli zdaňované vyššou sadzbou než domáce výrobky.¹¹

57. Pri uplatnení tejto judikatúry okolnosť, že zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva, musia v *niektorých prípadoch* zaplatiť DPH skôr ako zdaniteľné osoby nakupujúce motorové palivá v rámci vnútroštátnych dodávok, v zásade stačí na konštatovanie porušenia článku 110 ZFEÚ.

58. Treba však určiť, či článok 110 ZFEÚ ukladá absolútnu povinnosť, a to v tom zmysle, že zakazuje *každé* vnútroštátne zdanenie, ktoré postihuje výraznejšie výrobky iných členských štátov, alebo či sa s touto povinnosťou spája určitá flexibilita umožňujúca dotknutému členskému štátu *odôvodniť* takéto rozdielne zaobchádzanie.

59. V tejto súvislosti treba uviesť, že s článkom 110 ZFEÚ sa nespája odôvodňujúca doložka, ako je to najmä pri ustanoveniach zakazujúcich obmedzenia slobôd pohybu.¹² Súdny dvor uviedol, že „pokiaľ je diskriminácia preukázaná, článok [110 TFUE] nestanovuje žiadnu možnosť odôvodnenia pre dotknutý členský štát“¹³.

60. Zásada zákazu diskriminácie vyjadrená v článku 110 ZFEÚ¹⁴ však vyžaduje v prípade rozdielneho zaobchádzania, o aké ide vo veci samej, aby boli posudzované situácie *porovnateľné*.

61. Komisia tvrdila, že zdaniteľné osoby, ktoré nadobudli motorové palivá v rámci Spoločenstva alebo cez vnútroštátne dodávky, sa nenachádzajú v porovnateľných situáciách, takže povinnosť skoršej platby stanovená pre nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva neporušuje článok 110 ZFEÚ.

¹⁰ Pozri najmä rozsudky z 2. apríla 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, bod 34); z 19. marca 2009, Komisia/Fínsko (C-10/08, neuvverejnený, EU:C:2009:171, bod 23), a z 15. marca 2018, Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, bod 41).

¹¹ Pozri najmä rozsudky z 19. marca 2009, Komisia/Fínsko (C-10/08, neuvverejnený, EU:C:2009:171, bod 24); z 19. decembra 2013, X (C-437/12, EU:C:2013:857, bod 28), a z 12. februára 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, bod 46).

¹² Napríklad článok 36 ZFEÚ je odôvodňujúcou doložkou zmierňujúcou zákazy stanovené v článkoch 34 a 35 ZFEÚ.

¹³ Rozsudok zo 17. júna 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, bod 24). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:463, bod 57).

¹⁴ Pozri najmä rozsudky zo 17. júla 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, bod 29); z 5. októbra 2006, Nádasdi a Németh (C-290/05 a C-333/05, EU:C:2006:652, bod 51), a z 8. novembra 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, bod 56).

62. Táto inštitúcia pripomenula, že v rámci prechodného režimu zavedeného smernicou 91/680/EHS¹⁵ sú nadobudnutia tovarov v rámci Spoločenstva charakterizované dodávkou tovaru oslobodeného od DPH na územie členského štátu určenia. Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnené predávajúcim je totiž v krajine pôvodu oslobodené od dane a prislúcha zdaniteľnej osobe uskutočňujúcej nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v štáte určenia uviesť výšku splatnej dane vo svojom daňovom priznaní.¹⁶ Riziká daňových podvodov, ktoré sa spájajú s touto situáciou, však odôvodňujú zavedenie špecifických preventívnych opatrení.

63. Súhlasím s touto úvahou.

64. Je totiž preukázané, že riziká daňových podvodov veľkého rozsahu v oblasti DPH sa týkajú osobitne transakcií v rámci Spoločenstva, najmä vo forme „kolotočových podvodov“ alebo podvodov typu „nezvestný obchodník“¹⁷. Z tohto dôvodu sa nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva a vnútroštátne dodávky motorových palív nenachádzajú v porovnateľnej situácii z hľadiska rizika podvodu na DPH. Ako zdôraznila Komisia, tento objektívny rozdiel vyplýva z voľby vykonanej normotvorcom Únie pri zavedení prechodného režimu smernicou 91/680.

65. Okrem toho je nesporné, že taká povinnosť skoršej platby dane, o akú ide vo veci samej, umožňuje bojovať proti tomuto typu podvodov. Na jednej strane je boj proti podvodom na DPH cieľom, ktorý výslovne sleduje „palivový balíček“, do ktorého patrí táto povinnosť skoršej platby.¹⁸ Na druhej strane, ako zdôraznila Komisia, povinnosť zaplatiť celú sumu splatnej DPH z nadobudnutia motorových palív, a to v lehote piatich dní odo dňa ich dovozu na vnútroštátne územie, umožňuje bojovať proti podvodu nazývanému „nezvestný obchodník“.

66. Zdôrazňujem ešte, že tento prístup je v súlade s prístupom, ktorý zaujal Súdny dvor v rozsudku Dansk Denkvit¹⁹. Súdny dvor totiž rozhodol, že článok 110 ZFEÚ nebránil vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovila odlišné lehoty pre „dodávky“ (pojem, ktorý v danej dobe zahŕňal nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva)²⁰ a vnútroštátne transakcie v oblasti DPH vzhľadom na skutočnosť, že režimy uplatniteľné na tieto transakcie neboli porovnateľné.²¹

67. Napokon chcem zdôrazniť systémové následky opačného výkladu vedúceho k záveru o porušení článku 110 ZFEÚ. Vzhľadom na hierarchiu noriem práva Únie by tento výklad znamenal, že normotvorca Únie by nemal právomoc zmeniť smernicu o DPH takým spôsobom, že by stanovil povinnosť skoršej platby len pre nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva s cieľom bojovať proti vyššie uvedeným podvodom. Zdá sa mi, že tento výklad je neprijateľný.

¹⁵ Smernica Rady 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, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160).

¹⁶ Pozri bod 23 vyššie.

¹⁷ Pozri najmä návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer v spojených veciach Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:174, body 27 až 35); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2005:745, body 7 až 9), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Szpunar v spojených veciach Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2217, body 31 až 38).

¹⁸ Pozri bod 21 vyššie.

¹⁹ Rozsudok z 10. júla 1984 (42/83, EU:C:1984:254, bod 32).

²⁰ Pred zavedením pojmu „interná akvizícia tovaru v rámci Spoločenstva“ smernicou 91/680 v rámci prechodného režimu článok 7 šiestej smernice 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, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“) definoval „dovoz“ ako každý vstup tovaru na územie členského štátu. V súčasnom režime sa pojem „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ týka dodávok tovarov medzi členskými štátmi (článok 20 smernice o DPH), zatiaľ čo pojem „dovoz“ je obmedzený na vstup tovaru pochádzajúceho z tretích štátov (článok 30 smernice o DPH).

²¹ Rozsudok z 10. júla 1984, Dansk Denkvit (42/83, EU:C:1984:254, bod 32).

68. So zreteľom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že článok 110 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zavedeniu takej povinnosti skoršej platby DPH z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva do piatich dní odo dňa dovozu motorových palív na vnútroštátne územie, akou je povinnosť, o ktorú ide v spore vo veci samej.

B. O možnosti kvalifikovať povinnosť skoršej platby ako „opatrenie na predchádzanie daňovým podvodom“ v zmysle článku 273 smernice o DPH (prvá otázka)

69. Článok 273 smernice o DPH umožňuje členským štátom uložiť určité dodatočné povinnosti s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH alebo predchádzať daňovým podvodom pod podmienkou, že:

- tieto povinnosti sú v súlade s požiadavkou rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a
- tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

70. V prvom rade treba preskúmať, či sú tieto podmienky splnené, pokiaľ ide o povinnosť skoršej platby, o ktorú ide v spore vo veci samej.

71. Predovšetkým, ako som zdôraznil v bode 65 vyššie, cieľom tejto povinnosti je bojovať proti mechanizmom daňových podvodov v oblasti DPH s využitím osobitostí režimu uplatniteľného na nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

72. Následne v bodoch 58 až 68 vyššie som vysvetlil dôvody, pre ktoré uvedená povinnosť nie je diskriminačná, keďže nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva a vnútroštátne dodávky motorových palív sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii z hľadiska rizika podvodu na DPH.

73. Napokon dodávam, že povinnosť skoršej platby nevedie pri obchodoch medzi členskými štátmi k „formalitám spojeným s prechodom hraníc“ v zmysle článku 273 smernice o DPH.

74. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že cieľom formality, ktorú je dovozca tovaru podliehajúceho vnútroštátnej dani povinný splniť, je zabezpečiť zaplatenie dlhu zodpovedajúceho tejto dani, pričom ide o formalitu spojenú so skutočnosťou, pri ktorej vzniká táto daňová povinnosť, teda s nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva, a nie s prekročením hraníc v zmysle tohto ustanovenia.²²

75. Je však nepochybné, že povinnosť skoršej platby dane svojou samotnou povahou smeruje k zabezpečeniu zaplatenia dlhu zodpovedajúceho splatnej dani, ako správne uviedla Komisia.

76. Z vyššie uvedeného vyplýva, že povinnosť skoršej platby dane, o ktorú ide v spore vo veci samej, spĺňa podmienky výslovne stanovené v článku 273 smernice o DPH.

²² Rozsudky z 18. januára 2007, Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, body 47 a 48); z 3. júna 2010, Kalinčev (C-2/09, EU:C:2010:312, bod 27), a z 12. februára 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, bod 37).

77. V druhom rade treba však takisto preskúmať, či zavedenie tejto povinnosti nejde nad rámec voľnej úvahy priznanej členským štátom článkom 273 smernice o DPH.

78. Súdny dvor v tejto súvislosti opakovane rozhodol, že článok 273 smernice o DPH nepochybne priznáva členským štátom voľnú úvahu v súvislosti s prostriedkami na dosiahnutie cieľov spočívajúcich vo výbere dane v plnej výške a v boji proti podvodom. Pri výkone svojej právomoci sú však povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a najmä dodržiavať zásadu proporcionality a zásadu daňovej neutrality.²³

79. Táto požiadavka dodržiavania práva Únie vyžaduje, aby povinnosť stanovená členským štátom bola na účely jej odôvodnenia na základe článku 273 smernice o DPH zlučiteľná s ostatnými ustanoveniami tejto smernice.

80. Ako správne zdôraznila Komisia, tento výklad je podporený existenciou článku 395 smernice o DPH, podľa ktorého Rada môže jednomyselne na návrh Komisie opraviť ktorýkoľvek členský štát, aby zaviedol osobitné opatrenia *odchylujúce sa od tejto smernice* na zjednodušenie výberu DPH alebo na zamedzenie niektorým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.

81. Prepojenie medzi týmito dvoma ustanoveniami sa mi zdá jasné: keďže článok 395 smernice o DPH podmieňuje prijatie opatrení odchylujúcich sa od tejto smernice schválením zo strany Rady, článok 273 uvedenej smernice sa nevyhnutne týka prijatia opatrení, ktoré sa *neodchylujú* od tej istej smernice. Opačný výklad by zbavil článok 395 svojej podstaty, najmä pokiaľ ide o potrebu získať schválenie Rady na účely prijatia derogačných opatrení.

82. Potvrdenie tohto výkladu nachádzam v rozsudku Maks Pen²⁴, v ktorom Súdny dvor preskúmal zlučiteľnosť povinnosti stanovenej na základe článku 273 smernice o DPH s ustanoveniami týkajúcimi sa vzniku daňovej povinnosti a práva na odpočítanie dane.

83. V rámci prejednávanej veci treba preto preskúmať, či je povinnosť skoršej platby zlučiteľná s ostatnými ustanoveniami smernice o DPH, predovšetkým tými, ktoré sa týkajú vzniku daňovej povinnosti, ktoré sú predmetom druhej a tretej prejudiciálnej otázky vnútroštátneho súdu.

C. O zlučiteľnosti povinnosti skoršej platby týkajúcej sa dane, pri ktorej nevznikla daňová povinnosť, s článkami 62, 69 a 206 smernice o DPH (druhá a tretia otázka)

84. Vnútroštátny súd sa svojou druhou a treťou otázkou v podstate pýta Súdneho dvora, či je taká povinnosť skoršej platby, o akú ide vo veci samej, v rozpore s článkami 62 a 69 smernice o DPH, ktoré upravujú vznik daňovej povinnosti z nadobudnutia tovarov v rámci Spoločenstva, vykladanými s ohľadom na článok 206 tejto smernice, ktorý stanovuje možnosť požadovať zaplatenie preddavkov.

85. Na účely objasnenia rozsahu týchto otázok považujem za užitočné pripomenúť vzťah pojmov „zdaniteľná udalosť“, „daňová povinnosť“ a „platobná povinnosť“ v oblasti DPH.

²³ Pozri najmä rozsudky zo 17. mája 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, bod 41); z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35), a z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, body 38 a 39).

²⁴ Rozsudok z 13. februára 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69, body 42 až 48).

86. Podľa definícií stanovených v článku 62 smernice o DPH je *zdaniteľnou udalosťou* udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti. *Daňová povinnosť* sa týka práva správcu dane v danom momente požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že *platba* sa môže odložiť. Podľa článku 206 tejto smernice *platobná povinnosť* vzniká v zásade pri podaní daňového priznania k DPH.

87. Z týchto definícií možno vyvodiť, že zdaniteľná udalosť, daňová povinnosť a platobná povinnosť predstavujú tri *následné* etapy v procese, ktorý vedie k výberu dane: na vznik platobnej povinnosti musí vzniknúť daňová povinnosť a na účely vzniku daňovej povinnosti musí najprv dôjsť k zdaniteľnej udalosti.²⁵

88. Čo sa týka povinnosti skoršej platby, o ktorú ide v spore vo veci samej, zdá sa mi ťažko spochybniteľné, že k *zdaniteľnej udalosti* skutočne došlo, keď táto povinnosť vznikla, ako správne zdôraznil daňový úrad a Komisia.

89. Podľa článku 68 smernice o DPH totiž zdaniteľná udalosť nastáva uskutočnením nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva. Článok 103 ods. 5a zákona o DPH sa však výslovne týka „nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva“ a vznik spornej povinnosti stanovuje po dovoze motorových palív na vnútroštátne územie.²⁶ Povinnosť skoršej platby, o ktorú ide v spore vo veci samej, tak vzniká podľa definície po tom, ako nastala zdaniteľná udalosť.

90. Naproti tomu sa domnievam, že táto povinnosť nie je zlučiteľná s ustanoveniami týkajúcimi sa *vzniku daňovej povinnosti*, konkrétnejšie s článkami 62 a 69 smernice o DPH.

91. Podľa článku 69 smernice o DPH v spojení s článkom 222 tejto smernice daňová povinnosť z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva *vzniká* vyhotovením faktúry alebo najneskôr v pätnásty deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom zdaniteľná udalosť nastala (pokiaľ nebola vystavená žiadna faktúra pred týmto dátumom).

92. Článok 103 ods. 5a zákona o DPH však stanovuje vznik povinnosti skoršej platby dane nezávisle od podmienok vzniku daňovej povinnosti stanovených v článku 69 smernice o DPH, teda v lehote piatich dní odo dňa dovozu motorových palív na vnútroštátne územie. Presnejšie, táto povinnosť vzniká nezávisle od vystavenia faktúry a pred uplynutím lehoty uvedenej v predchádzajúcom bode (na konci ktorého daňová povinnosť nevyhnutne vznikne).

93. V dôsledku toho sa domnievam, že toto ustanovenie je nezlučiteľné s článkom 69 smernice o DPH v spojení s článkom 62 tejto smernice. Daňová povinnosť totiž vzniká, „keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným... požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť“. Správca dane pred vznikom tohto práva nemôže podniknúť žiadne kroky na účely získania platby dane.

²⁵ O potrebe rozlišovania medzi týmito tromi pojmami pozri rozsudok z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, body 21 až 24).

²⁶ Pozri bod 14 vyššie.

94. Zdôrazňujem, že smernica o DPH nestanovuje žiadnu výnimku z ustanovení svojho článku 69 týkajúceho sa vzniku daňovej povinnosti z nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva, ako uviedol vnútroštátny súd. Bez ohľadu na presný obsah ustanovení určujúcich okamih vzniku daňovej povinnosti,²⁷ zásada je rovnaká pre všetky transakcie podliehajúce dani: daňový úrad nemá právomoc *požadovať* akúkoľvek platbu skôr, než *vznikne* daňová povinnosť.

95. Toto konštatovanie platí tiež pre možnosť požadovať zaplatenie preddavkov stanovenú v článku 206 druhej vete smernice o DPH, na rozdiel od tvrdení daňového úradu a poľskej vlády.

96. Podľa tohto ustanovenia má každá zdaniteľná osoba povinnosť zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní svojho daňového priznania, pričom členské štáty majú možnosť vopred požadovať zaplatenie preddavkov.

97. Zo vzťahu relevantných ustanovení však vyplýva, že táto možnosť ponúknutá členským štátom požadovať zaplatenie preddavkov sa môže týkať iba dane, pri ktorej *vznikla* daňová povinnosť v súlade s článkom 62 a nasl. smernice o DPH.

98. Na jednej strane je zrejmé, že článok 206 druhá veta smernice o DPH (možnosť požadovať zaplatenie preddavkov) prináša zmiernenie zásady stanovenej v prvej vete tohto ustanovenia (povinnosť zaplatiť daň pri podaní daňového priznania), ktorá patrí do hlavy XI kapitoly 1 tejto smernice, nazvanej „Platobná povinnosť“.

99. Naproti tomu a na druhej strane článok 206 druhá veta smernice o DPH nemôže stanoviť výnimku z článkov 62 a 69 tejto smernice, ktoré patria do hlavy VI danej smernice, nazvanej „Zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti“.

100. Konkrétnejšie možnosť požadovať zaplatenie preddavkov neumožňuje členským štátom posunúť na skorší termín dátum, keď vznikne daňová povinnosť (druhá etapa procesu výberu dane), ale dátum platby dane, pri ktorej už vznikla daňová povinnosť (tretia etapa procesu výberu dane).²⁸

101. Potvrdenie tohto výkladu nachádzam tiež vo výklade článku 206 v spojení s článkom 250 smernice o DPH. Hoci článok 206 tejto smernice stanovuje platobnú povinnosť pri podaní daňového priznania, článok 250 uvedenej smernice spresňuje, že zdaniteľná osoba musí v tomto daňovom priznaní uviesť „všetky údaje potrebné na výpočet výšky *daňovej povinnosti*“²⁹. Tieto ustanovenia potvrdzujú, že v systéme zavedenom smernicou o DPH sa každá platobná povinnosť, aj skoršia, môže týkať iba dane, pri ktorej *vznikla daňová povinnosť*, ktorá musí byť uvedená v daňovom priznaní zdaniteľnej osoby.

102. Potvrdenie tohto výkladu nachádzam aj v rozsudku Balocchi³⁰, v ktorom Súdny dvor rozlišoval medzi daňami, pri ktorých vznikla daňová povinnosť, a tými, pri ktorých nevznikla daňová povinnosť.

²⁷ Pokiaľ ide o vnútroštátne transakcie, okamih vzniku daňovej povinnosti je predmetom zložitejších pravidiel: pozri články 63 až 67 smernice o DPH.

²⁸ Pozri body 85 až 87 vyššie.

²⁹ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

³⁰ Rozsudok z 20. októbra 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846).

103. Tento rozsudok sa týka talianskej právnej úpravy, podľa ktorej boli zdaniteľné osoby povinné zaplatiť pred 20. decembrom zálohovú platbu v rozsahu 65 % čistej výšky DPH splatnej za celý bežný štvrťrok, ktorý uplynul najneskôr 5. marca nasledujúceho roku.

104. Súdny dvor rozhodol, že takýto mechanizmus odporoval ustanoveniam šiestej smernice, ktoré zodpovedajú článkom 62, 63 a 206 smernice o DPH, keďže viedol k „premene preddavkov na zálohy odporujúce pravidlu smernice, podľa ktorého členské štáty *požadujú zaplatenie DPH len za uskutočnené transakcie*“³¹.

105. Inými slovami Súdny dvor rozhodol, že žiadna platba, vrátane platby preddavkov na daň, nemôže byť požadovaná predtým, než *vznikne* daňová povinnosť³². Súdny dvor tým sledoval stanovisko, ktoré v tejto veci obhajovala Komisia³³, zodpovedajúce výkladu, ktorý navrhujem v prejednávanej veci.

106. Spresňujem, že tento výklad nebráni paušálnemu výpočtu preddavkov na daň pod podmienkou, že tento výpočet je upravený tak, aby sa predchádzalo zahrnutiu daní, pri ktorých ešte nevznikla daňová povinnosť. To je podľa môjho názoru hlavný záver z rozsudku Balocchi³⁴.

107. Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že články 62 a 69 smernice o DPH bránia takej povinnosti skoršej platby dane, o akú ide vo veci samej, v rozsahu, v akom umožňuje daňovému úradu požadovať platbu od zdaniteľnej osoby skôr, než vznikne daňová povinnosť. Tento záver nie je vyvrátený možnosťou požadovať zaplatenie preddavkov stanovenou v článku 206 tejto smernice, ktorá sa môže týkať iba už vzniknutej daňovej povinnosti v zmysle vyššie citovaných ustanovení.

108. Vzhľadom na to, že táto povinnosť skoršej platby dane odporuje viacerým ustanoveniam smernice o DPH, nemôže byť prijatá na základe článku 273 tejto smernice.

D. O zlučiteľnosti povinnosti skoršej platby dane týkajúcej sa hrubej výšky splatnej dane zo zdaniteľnej transakcie s článkom 206 smernice o DPH (druhá a tretia otázka)

109. Chcel by som ešte subsidiárne preskúmať ďalší aspekt povinnosti skoršej platby dane, o ktorú ide vo veci samej, a to skutočnosť, že sa týka *hrubej výšky* DPH splatnej z nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva posudzovaného samostatne a bez zohľadnenia práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane.

110. Z nasledujúcich dôvodov sa domnievam, že článok 206 smernice o DPH bráni tejto povinnosti, ako správne tvrdili žalobkyňa vo veci samej a Komisia.

111. Základná zásada stanovená v článku 206 smernice o DPH je, že zdaniteľná osoba je povinná zaplatiť DPH nie po každej *zdaniteľnej transakcii*, ktorú uskutoční (napríklad nadobudnutie motorových palív v rámci Spoločenstva alebo dodávka tovarov), ale až po uplynutí každého

³¹ Pozri rozsudok z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, body 27 a 31). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

³² Podľa článku 63 smernice o DPH „zdaniteľná udalosť nastáva a *daňová povinnosť vzniká* dodaním tovaru alebo poskytnutím služby“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

³³ V správe týkajúcej sa pojednávania vo veci Balocchi (C-10/92) sú tvrdenia Komisie zhrnuté nasledovne: „Komisia po prvé uvádza, že talianska právna úprava odporuje článku 10 smernice. Základné pravidlo stanovené týmto ustanovením – ktoré harmonizovalo koncepty zdaniteľnej udalosti a vzniku daňovej povinnosti k DPH – je to, že *daňová povinnosť vzniká, len ak sa uskutočnila zdaniteľná transakcia; skoršiu platbu dane, hoci len čiastočnú, nemožno v žiadnom prípade požadovať*. ... Rovnakým spôsobom článok 22 smernice, ktorý stanovuje možnosť požadovať zaplatenie ‚preddavkov‘, totiž oprávňuje členské štáty odložiť splatnosť dane a *požadovať preddavky medzi okamihom, kedy vznikne daňová povinnosť, a tým, ktorý je stanovený pre zaplatenie tejto dane*“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

³⁴ Rozsudok z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, body 27 až 31).

zdaňovacieho obdobia. Čistá výška DPH, uvedená v prvej vete tohto ustanovenia, je tak získaná spočítaním daní splatných zo všetkých zdaniteľných transakcií uskutočnených počas zdaňovacieho obdobia na výstupe, od ktorých sú odpočítané dane zaplatené na vstupe za všetky transakcie uskutočnené počas rovnakého obdobia.

112. Podľa môjho názoru možnosť požadovať zaplatenie preddavkov stanovená v článku 206 druhej vete smernice o DPH umožňuje požadovať *vopred* čiastočné zaplatenie *čistej výšky* DPH vypočítanej za celé *zdaňovacie obdobie*. Pojem „preddavok“ totiž znamená čiastočnú platbu sumy, ktorá bude splatná neskôr, teda čistej výšky DPH vypočítanej za celé zdaňovacie obdobie. Tento výklad je podporený poľskou jazykovou verziou tohto ustanovenia, ktorá sa týka výslovne zaplatenia preddavkov z „tejto sumy“³⁵, ako zdôraznila žalobkyňa vo veci samej.

113. Na rozdiel od tvrdení daňového úradu a poľskej vlády, tento výklad nerobí v praxi nemožným alebo nadmerne zložitým výber preddavkov. Na účely ich súladu s článkom 206 druhou vetou smernice o DPH musia tieto preddavky vychádzať z výpočtu čistej výšky DPH splatnej na konci zdaňovacieho obdobia, rovnako ako povinnosť skoršej platby preskúmaná Súdny dvorom v rozsudku Balocchi³⁶.

114. Naproti tomu toto ustanovenie nemôže byť vykladané tak, že umožňuje požadovať zaplatenie *hrubej výšky* DPH splatnej z každej *zdaniteľnej transakcie* posudzovanej samostatne, ako stanovuje povinnosť skoršej platby dane, o ktorú ide v spore vo veci samej. Podľa môjho názoru by takýto výklad viedol k zmene samotnej povahy DPH, keďže ide o daň, ktorej platba je požadovaná na konci každého *zdaňovacieho obdobia*, a nie po každej zdaniteľnej transakcii.

115. Spresňujem, že tento výklad nie je nijako spochybnený rozsudkom Macikowski³⁷. Ako správne uviedli žalobkyňa vo veci samej a Komisia, riešenie prijaté v tomto rozsudku je odôvodnené osobitnými, či dokonca výnimočnými okolnosťami vzhľadom na všetky transakcie podliehajúce DPH, a nemôže sa zovšeobecňovať.

116. Tento rozsudok sa presnejšie týkal platby DPH splatnej z predaja – formou nútenej dražby – nehnuteľnosti patriacej zdaniteľnej osobe, spoločnosti Royal. Pán Marian Macikowski, súdny exekútor, vykonal exekúciu a nútenú dražbu tejto nehnuteľnosti. Kúpna cena zahŕňajúca výšku splatnej DPH bola uložená na účet príslušného súdu. Vzhľadom na to, že daň nebola zaplatená v stanovených lehotách, však daňový úrad rozhodol o zodpovednosti pána Macikowského ako osoby povinnej zaplatiť DPH.

117. Súdny dvor rozhodol, že za týchto okolností článok 206 smernice o DPH nebráni povinnosti súdneho exekútora zaplatiť *hrubú výšku* DPH splatnej z predaja nehnuteľnosti v nútenej dražbe.³⁸

118. Tento výklad sa však výslovne zakladal na jednom základnom konštatovaní, a to na rozlíšení medzi osobou povinnou zaplatiť daň z tejto transakcie (súdny exekútor, pán Macikowski) a osobou majúcou právo na odpočítanie dane na konci zdaňovacieho obdobia (zdaniteľná osoba,

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

³⁶ Rozsudok z 20. októbra 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846). Pozri body 102 až 106 vyššie.

³⁷ Rozsudok z 26. marca 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

³⁸ Rozsudok z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, body 57 a nasl.).

Royal).³⁹ Za týchto okolností článok 206 smernice o DPH nebráni povinnosti zaplatiť hrubú výšku dane z predmetnej zdaniteľnej transakcie, keďže osoba povinná zaplatiť túto sumu (súdny exekútor) nemá právo na zodpovedajúce odpočítanie dane.

119. Napokon zdôrazňujem, že toto riešenie je prispôbené kontextu predaja formou nútenej dražby, ktorej výťažok nemôže byť vyplatený vlastníčkovi nehnuteľnosti, ktorým nie je nikto iný než zdaniteľná osoba.

120. Naproti tomu rozsudok Macikowski⁴⁰ je irelevantný vo všetkých „bežných“ situáciách, v ktorých osobou povinnou platiť daň je zdaniteľná osoba, ktorá má právo na odpočítanie dane. Vo všetkých týchto situáciách sa preddavok na daň v zmysle tohto ustanovenia môže týkať iba časti čistej výšky dane splatnej počas zdaňovacieho obdobia.

121. Dodávam, že dosah rozsudku Macikowski⁴¹ je ešte obmedzený jeho bodom 58, v ktorom Súdny dvor uvádza, že osoba povinná platiť DPH (súdny exekútor) musí daň zaplatiť *po podaní daňového priznania* zdaniteľnou osobou. Za okolností sporu vo veci samej je však skoršia platba požadovaná pred podaním daňového priznania zdaniteľnou osobou.⁴²

122. Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 206 smernice o DPH bráni takej povinnosti skoršej platby DPH z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva v lehote piatich dní odo dňa dovozu motorových palív na vnútroštátne územie, o akú ide v spore vo veci samej, pokiaľ sa táto povinnosť týka hrubej výšky dane splatnej z tejto transakcie posudzovanej samostatne, a nie čistej výšky dane vypočítanej za celé zdaňovacie obdobie.

V. Návrh

123. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), takto:

1. Článok 110 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zavedeniu povinnosti skoršej platby dane z pridanej hodnoty (DPH) z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva do piatich dní odo dňa dovozu motorových palív na vnútroštátne územie.
2. Článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2016/856 z 25. mája 2016, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zavedeniu povinnosti skoršej platby DPH z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva do piatich dní odo dňa dovozu motorových palív na vnútroštátne územie, pokiaľ je táto povinnosť zlučiteľná s ostatnými ustanoveniami tejto smernice, predovšetkým tými, ktoré sa týkajú vzniku daňovej povinnosti.
3. Články 62 a 69 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2016/856, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia zavedeniu povinnosti skoršej platby DPH z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva do piatich dní odo dňa dovozu motorových palív na vnútroštátne územie, v rozsahu, v akom umožňuje daňovému úradu požadovať platbu od zdaniteľnej osoby

³⁹ Rozsudok z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, bod 57).

⁴⁰ Rozsudok z 26. marca 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

⁴¹ Rozsudok z 26. marca 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

⁴² Pozri body 17 a 26 vyššie.

skôr, než vznikne daňová povinnosť, keďže možnosť požadovať zaplatenie preddavkov na daň stanovená v článku 206 tejto smernice sa môže týkať iba dane, pri ktorej vznikla daňová povinnosť v zmysle vyššie uvedených ustanovení.

4. Článok 206 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2016/856, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni povinnosti skoršej platby DPH z nadobudnutí motorových palív v rámci Spoločenstva, pokiaľ sa táto povinnosť týka hrubej výšky dane splatnej z tejto transakcie posudzovanej samostatne, a nie z čistej výšky dane vypočítanej za celé zdaňovacie obdobie.