

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 28. júla 2011 *

Vo veci C-274/10,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 1. júna 2010,

Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou, B. Simon a K. Talabér-Ritz, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Maďarskej republike, v zastúpení: M. Fehér, K. Szíjjártó a G. Koós, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci K. Magony, szakértő,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a T. von Danwitz (spravodajca),

* Jazyk konania: maďarčina.

generálny advokát: Y. Bot,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. apríla 2011,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. mája 2011,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Maďarská republika si:
 - tým, že zdaniteľným osobám, ktorých daňové priznanie za určité zdaňovacie obdobie vykazuje „nadmerný odpočet“ v zmysle článku 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), 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,

nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice 2006/112.

Právny rámec

Právna úprava Únie

2 Podľa článku 62 smernice 2006/112:

„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, odhladiť od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

3 Článok 63 tejto smernice stanovuje, že zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

4 Článok 66 uvedenej smernice stanovuje:

„Odchyľne 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,

...“

5 Článok 90 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

6 Podľa článku 167 smernice 2006/112 uvedeného v kapitole 1 nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“ v hlave X nazvanej „Odpočítanie dane“ tejto smernice „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“.

- 7 Smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES (Ú. v. EÚ L 189, s. 1), ktorá má byť prebratá najneskôr do 31. decembra 2012, bol do smernice 2006/112 doplnený článok 167a, ktorého odsek 1 znie:

„Členské štáty môžu v rámci voliteľnej úpravy ustanoviť, že právo zdaniteľnej osoby, ktorej daňová povinnosť [k dani z pridanej hodnoty (ďalej len ‚DPH‘] vzniká výlučne podľa článku 66 písm. b), na odpočítanie dane sa odkladá, až kým sa DPH z dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb nezaplatí jej dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb.“

- 8 Článok 168 smernice 2006/112 stanovuje:

„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, odpočítat 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,

...“

- 9 Článok 178 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v kapitole 4 nazvanej „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“ hlavy X tejto smernice, stanovuje:

„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,

...

- 10 Článok 179 uvedenej smernice stanovuje:

„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.

Členské štáty však môžu vyžadovať od zdaniteľných osôb, ktoré uskutočňujú príležitostné transakcie uvedené v článku 12, aby uplatňovali právo na odpočítanie dane len v čase dodania.“

- 11 Podľa článku 183 smernice 2006/112, ktorý obsahuje v podstate zhodné ustanovenia ako tie, ktoré sú uvedené v článku 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):

„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.“

- 12 Článok 184 smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v kapitole 5 nazvanej „Úprava odpočítanej dane“ hlavy X tejto smernice, spresňuje:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“

- 13 Podľa článku 185 nachádzajúceho sa v rovnakej kapitole uvedenej smernice:

„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 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.“

Vnútroštátna právna úprava

- 14 Článok 55 ods. 1 zákona CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)], ďalej len „zákon o DPH“ stanovuje:

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

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

- 16 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).“

- 17 Článok 131 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.“

18 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 (az adózás rendjéröl szóló 2003. évi XCII. törvény)], ak

- 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. ...“

- ¹⁹ Z článku 37 ods. 1 zákona XCII z roku 2003 o daňovom systéme, ktorého znenie je nasledujúce, vyplýva, že uvedená splatnosť zodpovedá uplynutiu lehoty na zaplatenie dane:

„Daň musí byť zaplatená ku dňu stanovenému v prílohe zákona alebo samotným zákonom (splatnosť)...“

- ²⁰ Podľa písmena 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.“

Konanie pred podaním žaloby

²¹ Keďže sa Komisia domnievala, že vnútroštátna právna úprava, ktorá ukladá zdaniiteľným osobám povinnosť previesť nadmerný odpočet v zmysle článku 183 smernice 2006/112 do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, ak tento nadmerný odpočet zahŕňa sumu DPH na vstupe z transakcií, za ktoré príslušná zdaniteľná osoba ešte nezaplatila, porušuje uvedenú smernicu, rozhodla sa začať konanie podľa článku 226 ES a zaslala Maďarskej republike 21. marca 2007 výzvu.

- 22 Uvedený členský štát na túto výzvu odpovedal listom z 30. mája 2007, v ktorom poprel akékoľvek porušenie práva Únie.
- 23 Keďže aj po tejto odpovedi sa Komisia domnievala, že Maďarská republika nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice 2006/112, vydala 8. októbra 2009 odôvodnené stanovisko, v ktorom tento členský štát vyzvala, aby v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia prijal potrebné opatrenia na to, aby tomuto stanovisku vyhovel.
- 24 Keďže Maďarská republika odpovedala na toto odôvodnené stanovisko listom zo 16. decembra 2009, v ktorom tvrdila, že nedošlo k porušeniu práva Únie, Komisia sa rozhodla podať túto žalobu.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

- 25 Komisia tvrdí, že článok 186 ods. 2 zákona o DPH je v rozpore s právom Únie v rozsahu, v akom vylučuje vyplatenie nadmerného odpočtu DPH uplatnenej na vstupe, ktorá je odpočítateľná od DPH na výstupe, ak DPH na vstupe vyplýva z transakcií, za ktoré ešte nebola zaplatená protihodnota vrátane DPH.

- 26 Komisia tvrdí, že podľa článkov 62 a 63 smernice 2006/112 povinnosť zaplatiť DPH na výstupe vzniká v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby nezávisle od zaplataenia 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 zákona o DPH bráni zákazníkovi požiadať o vrátenie DPH, ktorá zodpovedá predmetnej transakcii, je rovnováha systému DPH narušená.
- 27 Toto vylúčenie vyplatenia nadmerného odpočtu DPH ukladá dotknutým subjektom daňové zaťaženie, lebo odklad splnenia dlhu štátu voči zdaniteľnej osobe, ktorá žiada o vyplatenie nadmerného odpočtu, dočasne znižuje hodnotu tovarov, ktorými disponuje táto zdaniteľná osoba, čo vedie najmä k zníženiu jej likvidných prostriedkov.
- 28 Komisia okrem toho zdôrazňuje, že predmetná vnútroštátna úprava neobsahuje nijaké časové obmedzenie prenesenia nadmerného odpočtu DPH do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia. Je teda možné, aby zdaniteľná osoba bola povinná preniesť takýto nadmerný odpočet viackrát. Zo znenia článku 183 prvého odseku smernice 2006/112 však vyplýva, že nadmerný odpočet sa má vyplatiť najneskôr v priebehu druhého zdaňovacieho obdobia nasledujúceho po jeho vzniku.
- 29 Komisia tiež tvrdí, že tento článok len stanovuje, že členské štáty môžu vymedziť procesné pravidlá vzťahujúce sa na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, aby bolo možné tieto pravidlá riadne začleniť do rôznych právnych ustanovení upravujúcich správne konanie. Tento článok však neumožňuje obmedziť toto vyplatenie prostredníctvom hmotnoprávnych podmienok. Predmetná vnútroštátna úprava však nestanovuje procesné pravidlá, ale hmotnoprávne obmedzenia vyplatenia nadmerného odpočtu DPH.

- 30 Maďarská republika sa domnieva, že podmienka stanovená v článku 186 ods. 2 zákona o DPH na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, čiže zaplatenie protihodnoty za transakciu, z ktorej vyplýva odpočítateľná DPH, neporušuje zásadu daňovej neutrality ani článok 183 smernice 2006/112, ktorý jednoznačne priznáva členským štátom právomoc určiť podmienky tohto vyplatenia.
- 31 Tento členský štát uvádza, že odklad vyplatenia nadmerného odpočtu DPH vyplývajúci z článku 186 ods. 2 zákona o DPH nepredstavuje pre zdaniteľnú osobu žiadnu záťaž, ktorá by bola v rozpore so zásadou daňovej neutrality. 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 v zásade nie je v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Maďarská republika v tejto súvislosti zdôrazňuje, že spoločný systém DPH obsahuje pravidlá, ktoré ukladajú zdaniteľným osobám povinnosť dočasne znášať výšku tejto dane.
- 32 Okrem toho podmienka stanovená pre uvedené vyplatenie nespôsobuje zdaniteľnej osobe nijaké 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.
- 33 Uvedená vnútroštátna právna úprava smeruje k neutralizácii výhody, ktorú má nadobúdateľ tovaru alebo príjemca služby, ktorý by mohol ťažiť z vrátenia dane, ktorá zaťažuje transakciu, za ktorú nebolo alebo možno nikdy nebude zaplatené, využiť na zlepšenie svojej finančnej situácie a predovšetkým na zaplatenie svojím dodávateľom.

Naopak, podľa názoru Komisie štát poskytuje zdaniteľným osobám bezúročný úver, ktorý zaťažuje jeho štátny rozpočet, najmä ak je zdaňovacie obdobie dodávateľa dlhšie ako zdaňovacie obdobie nadobúdateľa.

- 34 Okrem toho výklad zásady daňovej neutrality poskytnutý Komisiou neodôvodnene obmedzuje voľnú úvahu, ktorú členským štátom priznáva článok 183 smernice 2006/112, a zbavuje uvedený článok jeho zmyslu.
- 35 Maďarská republika tiež tvrdí, že jej právna úprava nespochybňuje nárok zdaniteľnej osoby na vyplatenie celkovej sumy DPH tým, že zaplatí v hotovosti a v primeranej lehote, ak bola na zaplatenie tejto transakcie stanovená takáto primeraná lehota. Súdny dvor pripustil, že členské štáty majú určitú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o stanovenie lehoty na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH.
- 36 Pokiaľ ide o neexistenciu časového obmedzenia prenesenia nadmerného odpočtu DPH do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, Maďarská republika tvrdí, že zo znenia smernice 2006/112 ani z odôvodnení tejto smernice nevyplýva, že nadmerný odpočet DPH možno preniesť iba raz do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia. Okrem toho splnenie podmienky zaplatenia stanovenej spornou právnou úpravou závisí od vlastného rozhodnutia dotknutej zdaniteľnej osoby.

Posúdenie Súdnym dvorom

- 37 Komisia Maďarskej republike v zásade vytýka, že prekročila medze slobody, ktorou disponujú členské štáty podľa článku 183 smernice 2006/112, tým, že stanovila, že vyplatenie je vylúčené, ak táto zdaniteľná osoba ešte nezaplatila protihodnotu vrátane DPH za transakciu, z ktorej je možné odpočítať DPH.

- 38 Tento článok 183 stanovuje, že keď 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.
- 39 Zo znenia tohto článku a najmä zo spojenia „v súlade s podmienkami, ktoré určia“ vyplýva, že členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vyplatenia nadmerného odpočtu DPH (pozri rozsudky z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko, C-78/00, Zb. s. I-8195, bod 32; z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 17, ako aj z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3, C-107/10, Zb. s. I-3873, body 33 a 64).
- 40 Táto okolnosť však sama osebe neumožňuje prijať záver, že článok 183 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na podmienky stanovené členskými štátmi na účely vyplatenia nadmerného odpočtu DPH sa nevzťahuje žiadna kontrola podľa práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Zb. s. I-623, bod 15, a Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 28).
- 41 Treba totiž posúdiť, v akom rozsahu článok 183 smernice 2006/112, vykladaný z hľadiska kontextu a všeobecných zásad upravujúcich oblasť DPH, obsahuje osobitné pravidlá, ktoré musia členské štáty dodržať pri úprave postupov na uplatnenie práva na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH (pozri rozsudok Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 30).
- 42 V tomto ohľade je potrebné po prvé pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (pozri najmä rozsudky Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 28; Sosnowska, už citovaný, bod 14, a Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 31).

- 43 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, uvedené právo na odpočet dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18; z 30. septembra 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Zb. s. I-8791, bod 34, a Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 32).
- 44 Po druhé treba pripomenúť, že samotná existencia práva na odpočet dane vyplýva z článkov 167 až 172 smernice 2006/112, ktoré sa nachádzajú v kapitole nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, zatiaľ čo články 178 až 183 tejto smernice sa týkajú len podmienok na uplatnenie tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko, C-338/98, Zb. s. I-8265, bod 71, a z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, Zb. s. I-5583, bod 30).
- 45 Pokiaľ ide o možnosť upravenú v článku 183 smernice 2006/112 stanoviť, aby bol nadmerný odpočet DPH buď prenesený do nasledujúceho obdobia, alebo vyplatený, Súdny dvor spresnil, že podmienky určené členskými štátmi nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vyplatená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom, pričom takýto prijatý postup v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko (pozri rozsudky Komisia/Taliansko, už citovaný, body 33 a 34, Sosnowska, už citovaný, bod 17, ako aj Enel Marica Iztok 3, už citovaný, body 33 a 64).
- 46 Pokiaľ ide po tretie o význam platby za transakcie, z ktorých vyplýva DPH v systéme zavedenom smernicou 2006/112, treba uviesť, že podľa článku 63 tejto smernice vzniká daňová povinnosť dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, čiže pri uskutočnení

danej transakcie, a to nezávisle od toho, či už došlo k zaplateniu protihodnoty za príslušnú transakciu. Dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby je teda povinný zaplatiť DPH do štátnej pokladnice, aj keď mu jeho zákazník ešte za uskutočnenú transakciu nezaplatil.

⁴⁷ Rovnako aj článok 167 smernice 2006/112 stanovuje, že právo na odpočet dane vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, k čomu podľa článku 63 dochádza vtedy, akonáhle bola transakcia uskutočnená, a to nezávisle od toho, či už došlo k zaplateniu protihodnoty za túto transakciu. Okrem toho je v článku 168 písm. a) tejto smernice výslovne uvedené, že právo zdaniteľnej osoby na odpočet dane zaplatenej na vstupe sa týka nie len DPH, ktorú zaplatil, ale aj splatnej DPH. Aj z článku 179 uvedenej smernice vyplýva, že právo na odpočet dane sa vykoná tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie sa odpočíta celková výška DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočet dane vzniklo (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Zb. s. I-3457, bod 41).

⁴⁸ Z toho vyplýva, že podľa systému zavedeného smernicou 2006/112 dochádza k splatnosti DPH, ako aj k vzniku a vykonaniu práva na odpočet dane v zásade nezávisle od toho, či už došlo k zaplateniu protihodnoty vrátane DPH za transakciu, alebo nie.

⁴⁹ Táto analýza je podporená ďalšími ustanoveniami tejto smernice, podľa ktorých má skutočné zaplatenie protihodnoty vplyv na splatnosť alebo odpočet DPH len za osobitných okolností, ktoré sú výslovne stanovené v uvedenej v smernici.

- 50 Článok 66 písm. b) smernice 2006/112 umožňuje členským štátom odchylné od článku 63 tejto smernice stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká najneskôr v deň prijatia platby. Maďarská republika však neuviedla, že túto možnosť využila.
- 51 Okrem toho článok 66 písm. b) smernice 2006/112 bol v priebehu roku 2010, teda po podaní tejto žaloby, doplnený, a to tak, že do tejto smernice bol vložený článok 167a, podľa ktorého členské štáty môžu v rámci voliteľnej úpravy ustanoviť, že právo zdaniteľnej osoby, ktorej daňová povinnosť vzniká výlučne podľa článku 66 písm. b), na odpočet dane sa odkladá, až kým sa DPH z dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb nezaplatí dodávateľovi tovaru alebo poskytovateľovi služieb.
- 52 Zo všetkých týchto ustanovení vyplýva, že podľa smernice 2006/112 podlieha vznik práva na odpočet dane podmienke, že protihodnota za transakciu, z ktorej vyplýva odpočítateľná DPH, už bola zaplatená, len v niektorých osobitných prípadoch výslovne stanovených v smernici. S výnimkou týchto osobitných prípadov existuje toto právo na odpočet dane nezávisle od tejto podmienky. Pritom skutočnosť, že vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, čo je etapa nasledujúca po vzniku uvedeného práva, podlieha uvedenej podmienke, môže mať rovnaký vplyv na právo na odpočet dane ako jej uplatnenie pri vzniku tohto práva. Táto skutočnosť teda môže sponchybníť potrebný účinok uvedeného práva na odpočet.
- 53 Z tohto dôvodu zaplatenie protihodnoty za transakciu, z ktorej vyplýva odpočítateľná DPH, nepredstavuje podmienku v zmysle článku 183 smernice 2006/112, ktorú môžu členské štáty stanoviť na vyplatenie nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH.

- 54 Zo všetkých uvedených úvah vyplýva, že článok 183 smernice 2006/112 neumožňuje, aby členské štáty viazali uplatnenie práva na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH na zaplatenie dlžnej sumy za príslušnú transakciu. Maďarská republika tým, že vylúčila vyplatenie nadmerného odpočtu DPH v prípade, že za transakciu, z ktorej vyplýva odpočítateľná DPH, ešte nebola zaplatená dlžná protihodnota vrátane DPH, prekročila medze slobody, ktorú majú členské štáty podľa uvedeného článku 183.
- 55 Okrem toho je potrebné uviesť, že toto vylúčenie vyplatenia takéhoto nadmerného odpočtu DPH vedie k tomu, že zdaniteľné osoby, ktorých daňové priznanie pravidelne vykazuje nadmerný odpočet, sú nútené preniesť tento nadmerný odpočet do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia viac než raz. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že prenesenie nadmerného odpočtu DPH do viacerých zdaňovacích období nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom k tomuto nadmernému odpočtu došlo, nie je nevyhnutne nezlučiteľné s článkom 183 prvým odsekom smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 49). Keďže vnútroštátna právna úprava ale stanovuje zdaňovacie obdobia v rozmedzí jedného mesiaca až jedného roku, v prípade niektorých zdaniteľných osôb to môže viesť k tomu, že z dôvodu opakovaného prenesenia nadmerného odpočtu nedôjde k jeho vyplateniu v primeranej lehote.
- 56 Z tohto dôvodu treba konštatovať, že Maďarská republika si

— 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,

nesplnila povinnosti, ktoré jej z tejto smernice vyplývajú.

O trovách

- ⁵⁷ Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazat Maďarskú republiku na náhradu trov konania a Maďarská republika nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazat ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

1. Maďarská republika si

- **tým, že zdaniteľným osobám, ktorých daňové priznanie za určité zdaňovacie obdobie vykazuje „nadmerný odpočet“ v zmysle článku 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, 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,**

nesplnila povinnosti, ktoré jej z tejto smernice vyplývajú.

2. Maďarská republika je povinná nahradiť trovy konania.

Podpisy