

Vec C-58/17

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

22. november 2019

Vnútroštátny súd:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

17. október 2019

Žalobkyňa:

G. Sp. z o.o.

Žalovaný:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania vo veci samej

Povinnosť a lehoty zaplatenia DPH za nadobudnutie plynových olejov v rámci Spoločenstva

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie; článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

I. Bráni článok 110 Zmluvy o fungovaní Európskej únie v konsolidovanom znení z roku 2012 (Ú. v. EÚ C 326, 2012, s. 1) a článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica 2006/112/ES“) takému ustanoveniu, akým je článok 103 ods. 5a ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovaru a zo služieb) (Dz. U. z roku 2016, položka 710, v znení zmien; ďalej len „zákon o dani z tovaru a zo služieb“), ktorý stanovuje, že v prípade nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva je zdaniteľná osoba povinná bez výzvy zo strany naczelnik urzędu celnego (vedúci colného úradu) vypočítať výšku dane a zaplatiť ju na účet colnej komory (izba celna) príslušnej pre platby spotrebnej dane:

1. v lehote 5 dni odo dňa, keď tento tovar bol dopravený na miesto dodania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani definovanej v dotknutom povolení, pokiaľ tovar nadobúda v rámci Spoločenstva v zmysle ustanovení ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (zákon zo 6. decembra 2008 o spotrebnej dani) registrovaný odberateľ v rámci režimu pozastavenia výberu spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami o spotrebnej dani;

2. v lehote 5 dni odo dňa dovozu tohto tovaru na územie členského štátu iného než je územie štátu daňového skladu;

3. v okamihu prepravy tohto tovaru na územie štátu, pokiaľ sa tovar prepravuje mimo režimu pozastavenia výberu spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami o spotrebnej dani?

II. Bráni článok 69 smernice 2006/112/ES takému ustanoveniu, akým je článok 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb, ktorý stanovuje, že v prípade nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva je zdaniteľná osoba povinná bez výzvy zo strany naczelnik urzędu celnego (vedúci colného úradu) vypočítať výšku dane a zaplatiť ju na účet colnej komory (izba celna) príslušnej pre platby spotrebnej dane:

1. v lehote 5 dni odo dňa, keď tento tovar bol dopravený na miesto dodania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani definovanej v dotknutom povolení, pokiaľ tovar nadobúda v rámci Spoločenstva v zmysle ustanovení zákona zo 6. decembra 2008 r. o spotrebnej dani registrovaný odberateľ v rámci režimu pozastavenia výberu spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami o spotrebnej dani;

2. v lehote 5 dni odo dňa dovozu tohto tovaru na územie členského štátu iného než je územie štátu daňového skladu;

3. v okamihu prepravy tohto tovaru na územie štátu, pokiaľ sa tovar prepravuje mimo režimu pozastavenia výberu spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami o spotrebnej dani

– vzhľadom na výklad, že vyššie uvedené sumy nepredstavujú preddavok na DPH v zmysle článku 206 smernice 2006/112/ES?

III. Stráca preddavok na DPH v zmysle článku 206 smernice 2006/112/ES, ktorý nie je zaplatený včas, svoje *ratio legis* po uplynutí zdaňovacieho obdobia, v ktorom mal byť zaplatený?

Relevantné ustanovenia práva Únie

Zmluva o fungovaní Európskej únie: článok 110

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), články 69, 206, 250, 258, 273

Relevantná vnútroštátna právna úprava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovaru a zo služieb) (Dz. U. z roku 2016, položka 710, v znení zmien):

Článok 103 ods. 5a (v znení platnom od 1. augusta 2016 do 1. marca 2017):

Ak zdaniteľná osoba v rámci Spoločenstva nadobudne motorové palivá uvedené v prílohe č. 2 zákona zo 6. decembra 2008 o spotrebnej dani, ktorých výroba alebo ich predaj vyžaduje získanie koncesie podľa ustanovení ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (zákon z 10. apríla 1997 o energetike), je povinná bez výzvy zo strany naczelnik urzędu celnego (vedúci colného úradu) vypočítať výšku dane a zaplatiť ju na účet colnej komory príslušnej pre platby spotrebnej dane:

1. v lehote 5 dni odo dňa, keď tento tovar bol dopravený na miesto dodania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani definovanej v dotknutom povolení, pokiaľ tovar nadobúda v rámci Spoločenstva v zmysle ustanovení zákona zo 6. decembra

2008 o spotrebnej dani registrovaný odberateľ v rámci režimu pozastavenia výberu spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami o spotrebnej dani;

2. v lehote 5 dni odo dňa dovozu tohto tovaru na územie členského štátu iného než je územie štátu daňového skladu;

3. v okamihu prepravy tohto tovaru na územie štátu, pokiaľ sa tovar prepravuje mimo režimu pozastavenia výberu spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami o spotrebnej dani

Článok 20 ods. 5:

Pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva vzniká daňová povinnosť – s výhradou článkov 8, 9 a 20b – 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 nadobudnutého v rámci Spoločenstva. Ustanovenie odseku 1a sa uplatní analogicky.

Stručné zhrnutie skutkových okolností a konania vo veci samej

Daňové orgány zistili, že v decembri 2016 žalobkyňa – G. Sp. z o.o. so sídlom v B. – nadobudla v rámci Spoločenstva 3.190,874 m³ plynových olejov s kódom KN 2710 19 43, v dôsledku čoho bola povinná zaplatiť daň z tovaru a zo služieb (DPH) podľa článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb, v 5-dňových lehotách odo dňa každého dovozu tohto tovaru na územie štátu za celkovo 20 transakcií vo výške 1 530 766 PLN, čo žalobkyňa neučinila.

Navyše hoci je zdaniteľná osoba podľa článku 99 ods. 11a zákona o dani z tovaru a zo služieb pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva upravenom v článku 103 ods. 5a tohto zákona povinná vedúcemu colného úradu príslušného pre platby spotrebnej dane predkladať daňové priznania o dlžných sumách dane za jednotlivé mesiace v lehote do piateho dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla povinnosť ich zaplata, žalobkyňa nepredložila priznanie VAT-14 za obdobie, o aké ide v predmetnej veci.

Na základe toho sa uznalo, že DPH vo výške 1 530 766 PLN predstavuje daňový dlh za december 2016, ktorý treba spolu s úrokmi za omeškanie bezodkladne uhradiť na bankový účet daňového úradu.

Spoločnosť podala voči rozhodnutiu Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Riaditeľ daňovej správy v Bydgoszczi) zo 6. apríla 2018 týkajúcej sa DPH za december 2016 žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodský správny súd v Bydgoszczi), ktorý túto žalobu zamietol rozsudkom z 10. júla 2018.

Prvostupňový súd sa stotožnil s názorom odvolacieho orgánu, že žalobkyňa bola povinná odvieť daň podľa článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb. Podľa názoru súdu bolo irelevantné, či žalobkyňa *de facto* mala koncesiu, ako aj to, že nadobúdaný olej sa neponúkal na predaj a ani sa nepoužíval ako palivo v spaľovacích motoroch (mal byť určený na výrobu produktov, ktoré nie sú motorovými palivami).

Tento súd zároveň uviedol, že dlžné sumy v zmysle článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb nemajú povahu preddavku na daň, ale predstavujú sumy dane („osobitný spôsob výberu dane“). Nekonštatoval ani rozpor článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb s článkom 206 smernice DPH, ani s článkom 110 ZFEÚ.

Spoločnosť napadla vyššie uvedený rozsudok kasačnou žalobou podanou na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), ktorý prerušil konanie a obrátil sa na Súdny dvor s prejudiciálnymi otázkami.

Odôvodnenie návrhu

O prvej otázke

- 1 Dňa 1. augusta 2016 nadobudol účinnosť ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o dane za towar i usług oraz niektórych innych ustaw (zákon zo 7. júla 2016 o zmene zákona o dani z tovaru a zo služieb a zmene niektorých iných zákonov; Dz. U. z roku 2016, položka 1052, v znení zmien), upravujúci takzvaný „palivový balíček“, t. j. katalóg zmien s cieľom „sprísniť“ výber DPH pri nadobudnutiach motorových palív v rámci Spoločenstva, a tým aj zabrániť podvodom na DPH pri obchodovaní s týmito palivami so zahraničím.
- 2 Doplnením nových odsekov 5a až 5d do článku 103 zákona o dani z tovaru a zo služieb bola zavedená podstatná zmena, keď v súlade s ustanoveniami účinnými do 31. júla 2016 nadobudnutie motorových palív v rámci Spoločenstva nevyžadovalo zaplatenie DPH v okamihu jeho uskutočnenia (v určitej lehote od dovozu paliva na územie štátu), pretože aktívna zdaniteľná osoba DPH v zásade vyúčtovala toto nadobudnutie – v rámci splatnej dane a dane zaplatenej na vstupe – v predloženom priznaní VAT-7 v lehote do 25. dňa mesiaca nasledujúceho po každom ďalšom zdaňovacom období (miesiaci alebo štvrťroku). V rovnakom daňovom priznaní bola vykazovaná DPH splatná z titulu nadobudnutia palív v rámci Spoločenstva, ako aj daň zaplatená na vstupe v rovnakej výške ako splatná daň, pokiaľ nadobudnutie súviselo so zdaňovaným predajom.
- 3 V kasačnom opravnom prostriedku sa uvádza výhrada, že nová právna úprava uvedená v článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb je v rozpore s článkom 110 ZFEÚ, lebo zavádza daň, ktorá diskriminuje tovar pochádzajúci z iných členských štátov Únie.

- 4 Podľa článku 110 ZFEÚ žiaden členský štát nezdaní výrobky z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo či nepriamo na podobné domáce výrobky. Ďalej, žiaden členský štát nezdaní výrobky iných členských štátov nijakou vnútroštátnou daňou, ktorá nepriamo ochraňuje iné výrobky.
- 5 Žalobkyňa v kasačnom opravnom prostriedku uviedla, že Súdny dvor sa vo svojej judikatúre minimálne dvakrát zaoberal výkladom tohto ustanovenia v kontexte stanovenia skorších lehôt splatnosti daní z tovaru dovezeného z iných členských štátov Únie. Po prvé Súdny dvor v rozsudku z 27. februára 1980, 55/79, Komisia/Írsko (EU:C:1980:56), konštatoval, že pokiaľ tuzemské subjekty obchodujúce s určitým druhom tovaru majú výhodu dlhšej lehoty splatnosti DPH než subjekty nadobúdajúce podobný tovar, ktorý však pochádza z iných členských štátov, ide o diskriminačné zaobchádzanie s tovarom.
- 6 Po druhé Súdny dvor v rozsudku zo 17. júna 1998, C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998:299), rozhodol, že článok 95 Zmluvy (teraz článok 110 ZFEÚ) bol porušený, ak pri dovážaných tovaroch povinnosť zaplataenia colnému orgánu vznikne v okamihu dovozu, ale u tuzemských tovarov vznikne až v okamihu, keď tuzemský výrobca predloží daňové priznanie daňovým orgánom v priebehu mesiaca nasledujúceho po štvrtroku, v ktorom bol tovar uvedený na trh, čo vedie k vzniku povinnosti zaplatiť daň v okamihu, keď výrobok určený na spotrebu je uvedený na tuzemský trh (bod 25). Na základe toho Súdny dvor rozhodol, že článok 95 Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že bráni zavedeniu a uloženiu spotrebnej dane členskými štátmi v rozsahu, v akom základ dane a postup výberu dane sú odlišné pre tuzemské výrobky a pre výrobky dovážané z iných členských štátov.
- 7 V týchto rozsudkoch teda Súdny dvor rozhodol, že ustanovenie článku 95 Zmluvy (teraz článok 110 ZFEÚ) treba chápať tak, že tomuto ustanoveniu odporujú vnútroštátne ustanovenia, ktoré stanovujú kratšiu lehotu splatnosti dane za tovar pochádzajúci z iných členských štátov, než je lehota splatnosti dane za podobný tuzemský tovar, čo je pre vnútroštátny súd záväzné.
- 8 Súdny dvor uznal, že skoršia lehota splatnosti dane za tovar pochádzajúci z iných členských štátov diskriminuje tento tovar, čo je aj logické, keďže v dôsledku neskoršej splatnosti dane podnikateľ získava určitú ekonomickú výhodu, zatiaľ čo pri skoršej lehote splatnosti dane sa podnikateľ nachádza v nevýhodnejšej finančnej situácii.
- 9 Podľa žalobkyne o takýto prípad ide pri uplatnení článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb, kedy dané ustanovenie stanovuje skoršie lehoty platby DPH za motorové palivá pochádzajúce z iných členských štátov. Treba dodať, že právo na odpočítanie dane z tohto titulu vzniká podľa článku 86 ods. 2 bodu 4 písm. c) v spojení s odsekom 10 a odsekom 10b bodom 2 zákona o dani z tovaru a zo služieb vo vyúčtovaní za obdobie, v ktorom v súvislosti s tovarom a službami, ktoré nadobudla zdaniteľná osoba, vznikla daňová povinnosť (článok

20 ods. 5 zákona o dani z tovaru a zo služieb), pod podmienkou, že zdaniteľná osoba:

- a) dostane v lehote troch mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom v súvislosti s nadobudnutým tovarom vznikla daňová povinnosť, faktúru potvrdzujúcu dodávku tovaru, ktorá je pre ňu nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva,
 - b) v daňovom priznaní, v ktorom je povinná daň vyúčtovať, zohľadní sumu dane na výstupe za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, najneskôr do 3 mesiacov od uplynutia mesiaca, v ktorom v súvislosti s nadobudnutým tovarom vznikla daňová povinnosť.
- 10 Rozdielnosť v lehotách platby dane podľa článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb a okamihom získania práva na odpočítanie dane z titulu nadobudnutia palív v rámci Spoločenstva nepochybne vedie k tomu, že nadobúdateľ musí vynaložiť viac finančných prostriedkov na účely skoršieho vyúčtovania DPH. Subjekty obchodujúce s tuzemským tovarom však platia daň v lehote do 25. dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, kedy došlo k dodávke.
 - 11 Podľa článku 273 smernice 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 na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.
 - 12 V článku 258 smernice o DPH sa síce stanovuje, že členské štáty určia pravidlá pre daňové priznanie v súvislosti s nadobúdaním nových dopravných prostriedkov v rámci Spoločenstva uvedeným v článku 2 ods. 1 písm. b) bode (ii), ako aj v súvislosti s nadobúdaním výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva uvedeným v článku 2 ods. 1 písm. b) bode (iii), ale po prvé takáto situácia sa týka nadobúdania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v rámci Spoločenstva subjektmi, ktoré nie sú povinné vyúčtovať DPH pri iných druhoch nadobudnutí v rámci Spoločenstva, a po druhé toto ustanovenie sa vzťahuje na podávanie daňových priznaní, a nie na zásady výberu DPH, o ktoré ide v predmetnej veci.
 - 13 Vzhľadom na slobodu členských štátov pri stanovovaní lehôt splatnosti DPH, čo platí aj v prípade sporných lehôt, treba vziať do úvahy požiadavky vyplývajúce z článku 273 smernice o DPH, t. j.:
 - musia byť potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom,
 - musia zabezpečovať rovnaké zaobchádzanie s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými v rámci Spoločenstva,

– nemôžu viesť k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

- 14 Pri spornom článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb vznikajú pochybnosti, či daný článok spĺňa posledné dve kritériá.

O druhej otázke

- 15 Ak Súdny dvor skonštatuje, že právna úprava skoršej splatnosti DPH uvedená v článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb nie je v rozpore s článkom 110 ZFEÚ a článkom 273 smernice o DPH, vzniká druhá otázka súvisiaca s ustanoveniami smernice o DPH, ktorá sa týka povahy týchto splatností v kontexte s okamihom vzniku daňovej povinnosti, t. j. či splatnosti dane uvedené v článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb majú charakter osobitného spôsobu skoršieho výberu DPH alebo či predstavujú preddavky na daň v zmysle článku 206 smernice o DPH.
- 16 Predovšetkým podľa článku 69 smernice o DPH (od 1. januára 2013) 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 tejto smernice.
- 17 Podľa tohto ustanovenia daňová povinnosť vzniká dňom vyhotovenia faktúry a ak sa pred dňom uskutočnenia nadobudnutia v rámci Spoločenstva nevystavila faktúra, daňová povinnosť vznikne v pätnásty deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom zdaniteľná udalosť nastala.
- 18 Táto právna úprava má charakter výnimky a nemožno sa od nej odchýliť. To znamená, že zdaniteľnej osobe vzniká povinnosť zaplatiť DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva až od okamihu, keď nastanú vyššie uvedené okolnosti.
- 19 Článok 69 smernice DPH bol implementovaný článkom 20 ods. 5 zákona o dani z tovaru a zo služieb, ktorý stanovuje, že pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva vzniká daňová povinnosť v okamihu vystavenia faktúry zdaniteľnou osobou, avšak najneskôr v 15. deň mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom došlo k tomuto dodaniu.
- 20 Na pozadí týchto ustanovení teda vzniká otázka, či je možný výber DPH za také nadobudnutie motorových palív v rámci Spoločenstva, aké je upravené v článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb, ešte pred vznikom daňovej povinnosti upravenej v článku 69 smernice o DPH (článok 20 ods. 5 zákona o dani z tovaru a zo služieb).
- 21 Za predpokladu, že splatnosti dane uvedené v článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb majú charakter osobitného spôsobu skoršieho výberu DPH, treba konštatovať, že povinnosť zaplatiť ich pred lehotou vzniku daňovej povinnosti na základe článku 69 smernice (článok 20 ods. 5 zákona o dani

z tovaru a zo služieb) vzniká v rozpore s týmito ustanoveniami, pretože nie sú žiadne dôvody požadovať od zdaniteľnej osoby zaplatenie DPH pred vznikom daňovej povinnosti.

- 22 Zdá sa teda, že len v prípade, ak by sa tieto platby považovali za preddavky na daň v zmysle článku 206 smernice o DPH, bolo by možné konštatovať, že nie sú v rozpore s vyššie uvedenými ustanoveniami.
- 23 Podľa článku 206 smernice DPH každá zdaniteľná osoba, ktorá je osobou povinnou platiť daň, musí zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250 tejto smernice. Členské štáty však môžu stanoviť iný termín na platbu tejto sumy, alebo môžu požadovať zaplatenie preddavkov.
- 24 V prvej vete tohto ustanovenia sa hovorí o povinnosti zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250. Zatiaľ čo výška splatnej dane upravená v článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb, ktorá sa vypočítava ako súčin ceny motorových palív nadobudnutých v rámci Spoločenstva a príslušnej sadzby dane bez toho, aby došlo k zníženiu tejto sumy o daň zaplatenú na vstupe, predstavuje sumu DPH v hrubom.
- 25 Zaplatenie sa požaduje v lehote 5 dní od dovozu motorového paliva na územie štátu, t. j. ešte pred povinnosťou predloženia daňového priznania VAT-14 za tieto transakcie, v ktorom treba uviesť všetky transakcie týkajúce sa nadobudnutia motorových palív v rámci Spoločenstva v poslednom mesiaci s vykázanou daňou, ktorej podliehajú (zaplatenou už v lehotách uvedených v článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb). Treba ju zaplatiť príslušnému orgánu v lehote do 5. dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom vznikla povinnosť zaplatiť daň na základe článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb, s uvedením sumy dane za daný mesiac predstavujúcou výšku čiastkových súm dane za jednotlivé obraty v tomto období, ktoré musia byť podľa článku 103 ods. 5a a 5b zákona zaplatené.
- 26 Treba uviesť, že čistú výšku DPH podľa článku 206 prvej vety smernice o DPH uvádza zdaniteľná osoba až v daňovom priznaní VAT-7 (predkladanom po uplynutí zdaňovacieho obdobia), v ktorom zohľadní už za dané zdaňovacie obdobie zaplatenú splatnú daň za nadobudnutie paliva v rámci Spoločenstva podľa článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb, ako aj výšku splatnej dane za nadobudnutie iných tovarov v rámci Spoločenstva – pričom pri oboch sumách odpočíta príslušnú daň zaplatenú na vstupe za dané zdaňovacie obdobie.
- 27 Ako Súdny dvor uviedol v rozsudku z 26. marca 2015, C-499/13, Macikowski (EU:C:2015:201), z článkov 206 a 250 smernice o DPH vyplýva, že suma DPH zaplatená do štátnej pokladnice musí byť čistou sumou, teda sumou, ktorá zohľadňuje odpočty, ktoré sa musia vykonať, a že všetky odpočty musia byť vykonané v súvislosti so zdaňovacím obdobím, v ktorom vznikli.

- 28 Pokiaľ teda ustanovenie článku 206 druhej vety smernice o DPH stanovuje možnosť „stanoviť iný termín na platbu tejto sumy“, znamená to, že ide o sumu uvedenú v prvej vete, t. j. o čistú výšku DPH, a nie o hrubú výšku DPH. V dôsledku toho, ak členský štát zavedie takú povinnosť zaplatiť za danú transakciu nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva hrubú výšku DPH, o akú ide v článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb, je zrejmé, že nemôže ísť o DPH s iným termínom na platbu, ale o preddavok uvedený v článku 206 druhej vete *in fine* smernice.
- 29 Súdny dvor v citovanom rozsudku Macikowski (síce vo vzťahu k platcovi dane) rozhodol, že ak platca zaplatí DPH splatnú za transakciu uvedenú v daňovom priznaní zdaniteľnej osoby, takúto situáciu možno odôvodniť podľa článku 206 druhej vety smernice o DPH, ktorý oprávňuje členské štáty na požadovanie zaplataenia preddavkov.
- 30 V danom prípade sa zdá, že na to, aby sa platby zdaniteľnej osoby podľa článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb považovali za platby, ktoré nie sú v rozpore s článkom 69 a článkom 206 smernice o DPH, museli by byť uznané za preddavky na daň v zmysle článku 206 smernice o DPH.

O tretej otázke

- 31 Pokiaľ uznáme, že platby zdaniteľnej osoby podľa článku 103 ods. 5a zákona o dani z tovaru a zo služieb majú charakter preddavku na daň, vyvstáva ďalšia otázka, či preddavok na DPH v zmysle článku 206 smernice o DPH, ktorý nie je zaplatený včas, stráca svoje *ratio legis* uplynutím zdaňovacieho obdobia pre danú daň, v ktorom mal byť zaplatený, čo má význam pre určenie, či po skončení zdaňovacieho obdobia sa uskutoční výmer preddavkov a stanoví sa okamih, do ktorého treba počítat úroky z preddavkov, ktoré neboli uhradené.
- 32 V preddavkovom systéme sa počas celého zdaňovacieho obdobia uskutočňujú platby na uhradenie daňového záväzku, ktorý bude presne stanovený v budúcnosti (po skončení zdaňovacieho obdobia). Až vtedy dochádza ku konečnému vyúčtovaniu zdaniteľnou osobou a štátnou pokladnicou formou doplatku alebo formou vrátenia nadmerných preddavkov, pričom sa u DPH zohľadní daň zaplatená na vstupe, čím sa stanoví čistá výška DPH, ktorú treba zaplatiť (alebo suma DPH, ktorú treba vrátiť daňovníkovi). Z tohto dôvodu sa po skončení zdaňovacieho obdobia zdá, že nie je potrebné vymerať preddavky na daň v hrubej výške a stanovíť na ich základe daňový dlh, keďže daňová povinnosť v tejto podobe bude konkretizovaná ako čistá daňová povinnosť za celé obdobie, počas ktorého sa vyberali preddavky.
- 33 Špecifickosť daňovej povinnosti z titulu preddavkov brutto a následne ich právna nezávislosť neznamená, že neexistuje právne previazanie s čistou daňovou povinnosťou za dané zdaňovacie obdobie, za ktoré sú preddavky brutto dlžné.

- 34 Daňová povinnosť z titulu preddavkov je totiž jednou z foriem daňovej povinnosti, ktorá sa vyznačuje tým, že po skončení zdaňovacieho obdobia prestane existovať povinnosť z titulu preddavkov, pretože dochádza k určeniu výšky dane za toto obdobie. Vyplýva to z prechodnej povahy preddavkov a preto skončením zdaňovacieho obdobia musí zaniknúť právo stanovovať preddavky.
- 35 Znamenalo by to, že preddavok, ktorý nie je zaplatený v stanovenej lehote, sa stáva daňovým dlhom, ale len do okamihu momentu straty jeho *ratio legis*, tzn. do uplynutia zdaňovacieho obdobia, za ktorý je dlžný.
- 36 Po skončení zdaňovacieho obdobia DPH by bolo teda irelevantné, aby daňový orgán stanovoval dlžné preddavky brutto na daň v prípade, keď sa neplatili riadne, čo však nezabavuje zdaniteľnú osobu povinnosti zaplatiť úroky za preddavky, ktoré neboli uhradené včas, pokiaľ prekročujú výšku dane splatnej za dané zdaňovacie obdobie.

PRACOVNÝ DOKUMENT