

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

18. října 2012(*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Článek 183 – Podmínky vrácení nadměrného odpůtu DPH – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví odklad vrácení části nadměrného odpůtu DPH až do okamžiku p?ezkumu ro?ního da?ového p?iznání osoby povinné k dani – Zásady da?ové neutrality a proporcionality“

Ve věci C-525/11,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Augst?k?s tiesas Sen?ts (Lotyšsko) ze dne 10. října 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 17. října 2011, v řízení

Mednis SIA

proti

Valsts ie?mumu dienests,

SOUDNÍ DV?R (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), vykonávající funkci p?edsedy třetího senátu, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz a D. Šváby, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kancelá?e: C. Strömholm, rada,

s p?ihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. ?ervence 2012,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Mednis SIA V. Gargažins, advok?ts, a N. Krupe?i?a,
- za Valsts ie?mumu dienests N. Jezdakova a M. Kuzenko, jako zmocn?nkyn?mi,
- za lotyšskou vládu I. Kalni?š a K. Freimanis, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi A. Sauka a C. Soulay, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. v. st. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Mednis SIA, společností založenou podle lotyšského práva (dále jen „Mednis“), a Valsts ieņēmumu dienests (státní daňová správa, dále jen „VID“) ve věci žádosti o vrácení částky odpovídající přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 183 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví:

„Pokud za dané zdaňovací období výše odpůtu daní překročí výši splatné daní, mohou členské státy buď převést nadměrný odpůtet daní do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.“

4 Podle čl. 252 odst. 2 směrnice 2006/112:

„Zdaňovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční.

Členské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.“

Lotyšské právo

5 Zákon o dani z přidané hodnoty (Likums „Par pievienotās vērtības nodokli“, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, č. 49), ve znění použitelném na skutkové okolnosti věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), v čl. 9 odst. 1 stanoví, že zdaňovací období odpovídá jednomu kalendářnímu měsíci. Podle odstavce 5 tohoto článku je fiskální rok tvořen souřtem zdaňovacích období v jednom kalendářním roce.

6 Článek 11 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že osoba povinná k dani je povinna předložit VID daňové přiznání obsahující výpočet daní za dané zdaňovací období do patnácti dnů od skonění uvedeného období, nestanoví-li zákon jinak. Článek 11 odst. 6 uvedeného zákona stanoví, že osoba povinná k dani musí VID předložit daňové přiznání za fiskální rok do 1. května následujícího roku.

7 Podle čl. 12 odst. 1 zákona o DPH musí osoba povinná k dani odvést do státní pokladny daň za dané zdaňovací období do patnácti dnů od skonění uvedeného období.

8 Článek 12 odst. 11 uvedeného zákona stanoví, že VID je povinna vrátit přeplatek na dani – a sice rozdíl mezi vyměřenou daní a odpůtitelnou zálohou – osobě povinné k dani ve lhůtě třiceti dnů od obdržení odvodněné žádosti a příslušných dokladů.

9 §lánek 12 odst. 111 tohoto zákona nicmén? stanoví, že VID je oprávn?na odložit vrázení p?eplatku na dani bu? v p?ípad? p?ijetí rozhodnutí o zahájení šet?ení ohledn? dan?, kterou má osoba povinná k dani odvést ze zdanitelných pln?ní, pro jejichž p?ezkum byly nezbytné dopl?ující informace, nebo pokud osoby, které se považují za propojené s osobou povinnou k dani ve smyslu ?l. 1 odst. 18 zákona o daních a poplatcích (Likums „Par nodok?iem un nodev?m“) mají v??i státní pokladn? dluh na DPH, nebo pokud osoba není schopna p?edložit listinné d?kazy o opodstatn?nosti své žádosti o uplatn?ní 0 % sazby dan?.

10 §lánek 36 odst. 14 zákona o DPH zmoc?uje vládu ke stanovení omezení výše p?eplatku na DPH, jež má být vrázen, jakož i podmínky, za kterých se neuplatní žádné omezení týkající se tohoto vrázení.

11 Vláda p?ijala na?ízení ?. 933 ze dne 14. listopadu 2006, kterým se stanoví provád?cí pravidla k zákonu o dani z p?idané hodnoty (Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumi Nr. 933 „Likuma ‚Par pievienot?s v?rt?bas nodokli’ normu piem?rošanas k?rt?ba‘, *Latvijas V?stnesis*, 2006, ?. 191, dále jen „na?ízení ?. 933“).

12 Uvedené na?ízení obsahuje §lánek 285 následujícího zn?ní:

„Pro ú?ely použití ?l. 12 odst. 11 zákona m?že [VID] odep?ít vrázení [...] ?ásti p?eplatku na DPH, která p?evyšuje 18 % celkové hodnoty zdanitelných pln?ní uskute?n?ných v t?chto m?sí?ních zda?ovacích obdobích (s p?ihlédnutím k ?ástkám, které byly v t?chto zda?ovacích obdobích již vrázeny). Státní pokladna vrátí zbývající výši p?eplatku na DPH na základ? ro?ního da?ového p?iznání.“

Skutkový základ sporu v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

13 Dne 7. a 14. prosince 2007 podala spole?nost Mednis u VID žádosti o vrázení celkové ?ástky 2 081,79 LVL, která odpovídá výši p?eplatku na DPH za m?síc listopad 2007.

14 VID odmítla ?átku 1 455,82 LVL vrátit. Na základ? ?látku 285 na?ízení ?. 933 vydala rozhodnutí ?. 19/11599 ze dne 22. dubna 2008 (dále jen „napadené rozhodnutí“), ve kterém od?vodnila toto odmítnutí skute?ností, že b?hem období, ve kterém vznikl p?eplatek na DPH, p?ekročila ?ást tohoto p?eplatku 18 % celkové hodnoty zdanitelných pln?ní uskute?n?ných b?hem daného m?síce.

15 Spole?nost Mednis podala u Administrat?v? rajona tiesa (okresní správní soud) žalobu na neplatnost sm??ující proti napadenému rozhodnutí.

16 Rozsudkem ze dne 7. ?ervence 2009 Administrat?v? rajona tiesa tuto žalobu zamítl, nebo? m?l za to, že odmítnutí vrátit p?eplatek na DPH spole?nosti Mednis v plné výši bylo v souladu s ?lánkem 285 na?ízení ?. 933.

17 Administrat?v? apgabaltiesa (krajský správní soud) rozsudkem ze dne 3. ?ervna 2010 odvolání spole?nosti Mednis zamítl. Administrat?v? apgabaltiesa se ztotožnil s od?vodn?ním soudu prvního stupn? a dodal, že prodloužení lh?ty, ve které byla VID povinna vrátit osob? povinné k dani ?átku p?eplatku na DPH, sleduje legitimní cíl, jímž je zájem státní poklady omezit nárok osoby povinné k dani na vrázení DPH, je-li konstatováno, že da? zaplacená státní pokladn? je zna?n? nižší než da?, která musí být vrácena.

18 Spole?nost Mednis podala u Augst?k?s tiesas Sen?ts proti tomuto rozsudku kasa?ní opravný prost?edek.

19 Předkládající soud uvádí, že podle článku 285 nařízení č. 933, jak je VID uplatňována v praxi, platí, že je-li zjevné, že přeplatek na DPH převyšuje procentní sazbu stanovenou v tomto ustanovení, vrátí se část poplatku, která převyšuje danou procentní sazbu, osobě povinné dani až poté, co VID prozkoumá roční daňové přiznání podané touto osobou povinnou k dani. V závislosti na okolnostech případu, je osoba povinná k dani nucena čekat více než rok na vrácení poplatku na DPH, a to pouze z důvodu, že tento přeplatek převyšuje obecnou sazbu DPH.

20 Předkládající soud má pochybnosti o souladu dotčené právní úpravy a praxe se zásadami neutrality a proporcionality, vyplývajícími z článku 183 směrnice 2006/112, a to s ohledem na skutečnost, že vyžadují, aby rozhodnutí o odkladu vrácení poplatku na DPH bylo přijato bez prozkoumání okolností projednávané věci a bez zohlednění doby čekání na prozkoumání ročního daňového přiznání.

21 Za těchto podmínek se Augsts tiesas Senāts rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Umožňuje článek 183 směrnice Rady 2006/112 [...] členským státům, aby výlučně na základě aritmetických výpočtů a bez jakéhokoliv zvláštního posouzení odmítl vrácení části poplatku na DPH překračující 18 % (což odpovídá základní sazbě DPH) celkové hodnoty zdanitelných plnění uskutečněných v dotčených měsících zdaňovacích obdobích, a to až do okamžiku, kdy státní daňová správa obdrží od osoby povinné k [DPH] roční daňové přiznání?“

K předběžné otázce

22 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 183 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje daňové správě členského státu, aby bez jakéhokoliv zvláštního posouzení a výlučně na základě aritmetických výpočtů odložila vrácení části nadměrného odpobtu DPH, který vznikl během zdaňovacího období, až do okamžiku, kdy tato správa provede prozkoumání ročního daňového přiznání osoby povinné k dani.

23 V tomto ohledu je třeba připomenout, že volnost, kterou disponují členské státy na základě článku 183 směrnice 2006/112 při úpravě podmínek vrácení nadměrného odpobtu DPH, neznamená, že se na tyto podmínky nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maarsko, C-274/10, Sb. rozh. s. I-7289, body 39 a 40, jakož i citovaná judikatura).

24 Uvedené podmínky nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena DPH. Takové podmínky musejí osobě povinné k dani především umožnit za vhodných podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vyplývající z nadměrného odpobtu DPH. To implikuje, že vrácení daně musí být uskutečneno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo jiným rovnocenným způsobem, a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě představovat finanční riziko (viz zejména rozsudky ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie, Recueil, s. I-8195, body 33 a 34; ze dne 10. července 2008, Sosnowska, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 17, ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Sb. rozh. s. I-3873, bod 33, a výše uvedený rozsudek Komise v. Maarsko, bod 45).

25 Pevod nadměrného odpobtu DPH do několika zdaňovacích období, která následují po období, v němž vznikl tento nadměrný odpobtet, zajiště není nutně neslučitelný s článkem 183 prvním pododstavcem směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Enel Maritsa Iztok 3, bod 49, a Komise v. Maarsko, bod 55).

26 Nicméně, vzhledem k tomu, že ve věci v původním řízení je zdaňovací období stanoveno podle čl. 9 odst. 1 zákona o DPH v zásadě jako kalendářní měsíc, může použití článku 285 nařízení č. 933, jak zdůraznil předkládající soud i Evropská komise, vést k tomu, že osobám povinným k dani je nadměrný odpout DPH vrácen v plné výši až za rok, či dokonce i za delší dobu po uplynutí zdaňovacího období, ve kterém tento nadměrný odpout vznikl.

27 Tuto lhůtu, během níž musí osoby povinné k dani nést finanční zátěž DPH ve výši převyšující sazbu daně stanovenou v uvedeném článku 285, nelze považovat za přiměřenou (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Sosnowska, body 20 a 27, a Enel Maritsa Iztok 3, bod 55). Tato lhůta tedy představuje zásah do zásady daňové neutrality, jež byla připomenuta v bodě 24 tohoto rozsudku.

28 VID a lotyšská vláda tvrdí, že článek 285 nařízení č. 933 má za cíl zamezit nebezpečí daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem a že se v praxi uplatní pouze v případě existence skutečností, které umožňují prokázat existenci takového nebezpečí. Takové nebezpečí existuje zejména, pokud druh hospodářských činností, které vykonává osoba povinná k dani, nevede zpravidla ke vzniku nadměrných odpout DPH, nebo pokud je částka DPH odvedená státní pokladně nižší než částka DPH, jež má být vrácena.

29 VID a lotyšská vláda tvrdí, že použití tohoto článku 285 ve věci v původním řízení bylo odvodněno právě skutečností, že VID odhalila nebezpečí úniku DPH, neboť pžekum žádosti o vrácení, podané společností Mednis, vedl ke konstatování, že uplatnění 0 % sazby DPH mělo z velké části za následek vysoký nadměrný odpout DPH odvedený touto společností.

30 Na jednání VID a uvedená vláda rovněž tvrdily, že VID odložila vrácení pžeplatku na DPH, jež převyšuje procentní sazbu stanovenou v uvedeném článku 285, z důvodu existence indicií o daňových únicích nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, až do okamžiku provedení pžekumu rovného daňového pžiznání osoby povinné k dani, pouze v omezeném počtu případů.

31 V tomto ohledu zajisté platí, že členské státy mají legitimní zájem na pžijetí kroků k ochraně svých finančních zájmů a že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný směrnicí 2006/112 (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 22 a citovaná judikatura, jakož i rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 41).

32 Nicméně členské státy musejí, v souladu se zásadou proporcionality, využívat prostředků, které umožní účinně dosáhnout takového cíle, avšak zároveň co nejméně naruší cíle a zásady stanovené unijními předpisy, jako je základní zásada nároku na odpout DPH (viz výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 23, a rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, bod 69).

33 V projednávané věci předkládající soud, který má jako jediný pravomoc provést jak výklad vnitrostátního práva, tak zjistit a posoudit skutkový stav sporu v původním řízení a zejména zpřesnit, jakým je toto právo uplatňováno daňovou správou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. února 2012, van Laarhoven, C-594/10, bod 36, a ze dne 14. června 2012, Banco Español de Crédito, C-618/10, bod 76), uvádí, že VID uplatňuje článek 285 nařízení č. 933 obecně a preventivně na základě čistě aritmetického výpočtu překročení procentní hodnoty, stanovené v tomto článku, zmiňovaným nadměrným odpoutem DPH, a neprovádí zvláštní posouzení konkrétního případu, v rámci něhož by dotyčná osoba povinná k dani měla možnost prokázat neexistenci nebezpečí daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

34 Jak zdůraznila Komise na jednání, tyto údaje předkládajícího soudu se nejeví jako

neslužitelné se znáním článku 285 nařízení ?. 933, nebo znění tohoto článku nepodmiňuje použití tohoto článku existencí indicií o daňových únikách nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

35 Mimoto z údajů předložených Soudnímu dvoru předkládajícím soudem nevyplývá, že napadené rozhodnutí, založené na článku 285 nařízení ?. 933, bylo přijato VID po provedení přezkumu, který by ve věci v původním řízení odhalil takovéto indicie.

36 Je nutné konstatovat, že takové preventivní a obecné použití článku 285 nařízení ?. 933 je v rozporu se zásadou proporcionality, stanovenou v judikatuře, jež byla připomenuta v bodě 32 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Sosnowska, body 24 až 26).

37 Toto použití se zdá být tím méně odvodné bojem proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, když daňová správa může na základě čl. 12 odst. 111 zákona o DPH odložit vrácení takového nadměrného odpočtu zejména v případě přijetí rozhodnutí o zahájení šetření ohledně daně odvedené osobou povinnou k dani za plnění, pro jejichž kontrolu byly nezbytné doplňující informace, nebo pokud dotyčná osoba není schopna předložit listinné dokazy o opodstatněnosti své žádosti o uplatnění 0 % sazby daně (obdobně viz výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 28).

38 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 183 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje daňové správy členského státu, aby bez zvláštního posouzení a výlučného na základě aritmetických výpočtů odložila vrácení části nadměrného odpočtu DPH, který vznikl během měsíčního zdaňovacího období, až do okamžiku, kdy tato správa provede přezkum ročního daňového přiznání osoby povinné k dani.

K časovým úinkům tohoto rozsudku

39 Lotyšská vláda Soudnímu dvoru navrhla, aby omezil časové úinky tohoto rozsudku v případě, že vyloží článek 183 směrnice 2006/112 v tom smyslu, že uvedený článek brání takové vnitrostátní právní úpravě a praxi, jako je právní úprava a praxe dotčená v původním řízení.

40 Uvedená vláda na podporu svého návrhu poukazuje na nebezpečí závažných dopadů takového výkladu na vnitrostátní rozpočtové zdroje na straně jedné a na dobrou víru lotyšské daňové správy na straně druhé.

41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že výklad ustanovení unijního práva, který učiní Soudní dvůr při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto ustanovení tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené ustanovení může a musí být soudem použito i na právní vztahy vzniklé a založené před rozsudkem, jímž je rozhodnuto o žádosti o výklad, pokud jsou mimoto splněny ostatní podmínky pro předložení sporu týkajícího se použití uvedeného ustanovení příslušným soudem (viz zejména rozsudek ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIC a další, C-338/11 až C-347/11, bod 58 a citovaná judikatura).

42 Soudní dvůr mohou jen zcela výjimečně přimět okolnosti k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní unijnímu právnímu řádu, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení nebo zásady, jejichž výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a to dobrá víra zúčastněných stran a riziko závažných obtíží (viz zejména výše uvedený rozsudek Santander Asset

Management SGIC a další, bod 59).

43 Konkrétně Soudní dvůr toto řešení použil pouze za přesně vymezených okolností, zejména když existovalo riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a když vyšlo najevo, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s unijním právem, z důvodu objektivní a závažné nejistoty týkající se smyslu ustanovení unijního práva, ke které případně přispělo i chování jiných členských států nebo Komise (viz zejména výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIC a další, bod 60).

44 Podle ustálené judikatury rovněž platí, že finanční důsledky, které mohou vyplývat pro členský stát z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, neodvodují samy o sobě omezení časových účinků tohoto rozsudku (výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIC a další, bod 62).

45 V projednávané věci je třeba uvést, že lotyšská vláda na jedné straně neposkytla žádný údaj, který by Soudnímu dvoru umožnil pro účely tohoto rozsudku posoudit existenci nebezpečí závažných hospodářských dopadů na Lotyšskou republiku.

46 Na druhé straně nelze mít za to, že lotyšská daňová správa byla při použití článku 285 nařízení č. 933 vedena v dobré víře k chování, které nebylo v souladu s unijním právem, z důvodu nějaké objektivní a závažné nejistoty týkající se smyslu článku 183 směrnice 2006/112. Z judikatury, ustálené již před přijetím uvedeného nařízení, totiž vyplývá, že v souladu se zásadou daňové neutrality, která je základní zásadou společného systému DPH, vnitrostátní podmínky vrácení nadměrného odpadu DPH, jež jsou uvedeny v tomto článku, musejí osobně povinné k dani umožnit dosáhnout za adekvátních podmínek a v přiměřené lhůtě uspokojení celé pohledávky vyplývající z takového nadměrného odpadu, aniž to pro tuto osobu povinnou k dani představuje finanční riziko (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, body 33 a 34).

47 Není tedy namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

48 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje daňové správy členského státu, aby bez zvláštního posouzení a výluhu na základě aritmetických výpočtů odložila vrácení části nadměrného odpadu daní z prodané hodnoty, který vznikl během měsíčního zdaňovacího období, až do okamžiku, kdy tato správa provede přezkum ročního daňového přiznání osoby povinné k dani.

Podpisy.

* Jednací jazyk: lotyština.