



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 21. septembra 2017*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Ôsma smernica 79/1072/EHS – Smernica 2006/112/ES – Zdaniteľná osoba s bydliskom v inom členskom štáte – Vrátenie DPH z dovezeného tovaru – Podmienky – Objektívne skutočnosti potvrdzujúce zámer zdaniteľnej osoby použiť dovezený tovar v rámci svojich ekonomických činností – Vážne riziko neuskutočnenia plnenia odôvodňujúceho dovoz“

Vo veci C-441/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko) z 22. júna 2016 a doručený Súdnemu dvoru 8. augusta 2016, ktorý súvisí s konaním:

SMS group GmbH

proti

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predsedníčka desiatej komory M. Berger (spravodajkyňa), sudcovia E. Levits a F. Biltgen,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- SMS group GmbH, v zastúpení: E. Băncilă, advokát,
- rumunská vláda, v zastúpení: R.–H. Radu, C.–M. Florescu a R.–M. Mangu, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a L. Radu Bouyon, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: rumunčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2 až 6 ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, 1979, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79, ďalej len „ôsma smernica“), a článku 17 ods. 2 a článku 17 ods. 3 písm. a) 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, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou SMS group GmbH na jednej strane a Direcția Generală a Finanțelor Publice București (Regionálne generálne riaditeľstvo daňovej správy v Bukurešti, Rumunsko, ďalej len „daňový úrad“) na druhej strane v súvislosti s vrátením dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú SMS group zaplatila v Rumunsku v roku 2009.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Spor vo veci samej sa týka žiadosti o vrátenie DPH podanej 23. decembra 2009 v nadväznosti na dovoz tovaru 14. septembra 2009. V prejednávanej veci, pokiaľ ide o časovú pôsobnosť, sa teda uplatňuje ôsma smernica a smernica 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 o DPH“).

Ôsma smernica

- 4 Článok 1 ôsmej smernice stanovuje:

„Na účel tejto smernice platiteľom dane, ktorý nemá sídlo na území štátu, je osoba..., ktorá počas obdobia uvedeného v prvej a druhej vete prvého pododseku článku 7 (1) nemá v tomto štáte ani sídlo svojej hospodárskej činnosti ani stálu pobočku, cez ktorú by vykonávala obchodný styk...; a ktorá počas rovnakého obdobia nedodala žiadne tovary ani služby považované za dodané v danom štáte, s výnimkou:

- a) dopravných služieb...
- b) služieb, pri ktorých platiteľom dane... je výhradne ich príjemca.“

- 5 Článok 2 tejto smernice stanovuje:

„Každý členský štát vráti zdaniteľnej osobe, ktorá nemá sídlo na jeho území, ale má sídlo v niektorom inom členskom štáte, v závislosti na podmienkach uvedených nižšie, [DPH] účtovanú v súvislosti so službami alebo hnutelným majetkom, ktoré jej dodala iná zdaniteľná osoba na území daného štátu

alebo účtovanú v súvislosti s dovozom tovarov do krajiny, pokiaľ sa tieto tovary a služby použijú na účel obrátov uvedených v článku 17 (3) a) a b) smernice 77/388/EHS a na služby poskytnuté podľa článku 1 b).“

6 Podľa článku 3 uvedenej smernice:

„Aby mal právo na vrátenie, platiteľ dane uvedený v článku 2, ktorý nedodáva tovary ani služby považované za dodané na území štátu, musí:

- a) podať žiadosť... príslušnému orgánu...
- b) predložiť osvedčenie vystavené oprávneným orgánom štátu, v ktorom má platiteľ dane sídlo, že je v danom štáte platiteľom [DPH]. ...
- c) doložiť písomným prehlásením, že nedodal tovary ani služby považované za dodané na území štátu v období uvedenom v prvej a druhej vete prvého pododseku článku 7 (1);
- d) zaviazat' sa vrátiť každú neoprávnene prijatú čiastku.“

7 Článok 4 tej istej smernice stanovuje:

„Aby mal nárok na vrátenie, platiteľ dane uvedený v článku 2, ktorý nedodal tovary ani služby považované za dodané na území štátu, okrem služieb uvedených v článku 1 a) a b), musí:

- a) splniť požiadavky stanovené v článku 3 a), b) a d);
- b) doložiť písomným prehlásením, že v období podľa prvej a druhej vety prvého pododseku článku 7 (1) nedodal tovary ani služby považované za dodané na území štátu, okrem služieb uvedených v článku 1 a) a b).“

8 Článok 5 prvý odsek ôsmej smernice znie:

„Na účel tejto smernice musia tovary a služby, za ktoré sa môže vrátiť daň, vyhovieť podmienkam podľa článku 17 [šiestej smernice] [Na účely tejto smernice sa právo na vrátenie dane určuje v súlade s podmienkami stanovenými v článku 17 šiestej smernice – *neoficiálny preklad*], ako sa uplatňujú v členskom štáte, ktorý má daň vrátiť.“

9 Článok 6 tejto smernice znie:

„Členské štáty nesmú platiteľom dane uvedeným v článku 2 uložiť iné povinnosti popri tých, ktoré sú uvedené v článku 3 a 4, okrem povinnosti v osobitných prípadoch poskytnúť informácie potrebné na rozhodnutie, či je žiadosť o vrátenie dane oprávnená.“

10 Článok 7 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Žiadosť o vrátenie uvedená v článkoch 3 a 4 sa vzťahuje na fakturovaný nákup tovarov a služieb alebo na dovoz uskutočnený v období nie kratšom ako tri mesiace alebo nie dlhšom ako jeden kalendárny rok. ...“

Smernica o DPH

- 11 Smernica o DPH od 1. januára 2007 zrušila a nahradila šiestu smernicu. Podľa odôvodnení 1 a 3 smernice o DPH bolo prepracovanie šiestej smernice potrebné s cieľom zabezpečiť, aby boli ustanovenia v prepracovanom znení uvedené jasne a prehľadne, aj keď to v zásade neprinieslo podstatné zmeny.
- 12 Článok 9 ods. 1 smernice o DPH uvádza:
- „Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhladnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.
- „Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. ...“
- 13 Podľa článku 70 tejto smernice:
- „Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká uskutočnením dovozu tovaru.“
- 14 Článok 146 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:
- „Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:
- a) dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva;
- ...“
- 15 Článok 167 tej istej smernice, ktorého znenie je totožné so znením článku 17 ods. 1 šiestej smernice, stanovuje:
- „Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“
- 16 Článok 168 smernice o DPH, ktorého znenie je totožné so znením článku 17 ods. 2 šiestej smernice, 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, odpočítať 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,
- ...
- e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“
- 17 Znenie článku 169 smernice o DPH je v podstate totožné so znením článku 17 ods. 3 šiestej smernice. Tento prvý uvedený článok uvádza:
- „Okrem odpočítania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

a) transakcie súvisiace s činnosťami uvedenými v druhom pododseku článku 9 ods. 1 uskutočnenými mimo členského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpočítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu,

b) plnení, ktoré sú oslobodené od dane v súlade s [článkom 146]...,

...“

18 Článok 170 smernice o DPH znie takto:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle článku 1 [ôsmej] smernice... nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, má právo na vrátenie DPH, pokiaľ sú tovar a služby použité na tieto účely:

a) transakcie uvedené v článku 169,

...“

19 Článok 171 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, v súlade s podrobnými vykonávacími predpismi ustanovenými v [ôsmej smernici].

...“

Rumunské právo

20 Článok 147b Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovom zákonníku, ďalej len „Daňový zákonník“) s názvom „Vrátenie dane zdaniteľným osobám, ktoré nie sú na účely DPH registrované v Rumunsku“, stanovuje:

„1. Za podmienok stanovených zákonom:

a) zdaniteľná osoba, ktorá nie je na účely DPH registrovaná v Rumunsku a nie je ani povinná sa takto registrovať a ktorá má sídlo v inom členskom štáte, môže požiadať o vrátenie zaplatenej dane; ...

...“

21 Bod 49 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (nariadenie vlády č. 44/2004 o schválení vykonávacích predpisov k Daňovému zákonníku) stanovuje:

„...“

3. Za zdaniteľnú osobu... sa považuje osoba, ktorá... nie je v Rumunsku registrovaná na účely zdanenia a nie je ani povinná sa takto registrovať..., nie je v Rumunsku usadená a nemá tu ani stálu prevádzkareň, prostredníctvom ktorej vykonáva hospodárske činnosti, a ktorá počas tohto obdobia v Rumunsku nedodala tovar ani neposkytla služby...

4. Zdaniteľnej osobe uvedenej v odseku 3 sa daň... vráti vtedy, ak tovar dovezený do Rumunska a služby poskytované v Rumunsku, za ktoré bola zaplatená daň, používa zdaniteľná osoba na:
- a) plnenia týkajúce sa jej hospodárskej činnosti, za ktoré by si zdaniteľná osoba nemohla uplatniť odpočet dane, ak by tieto plnenia boli uskutočnené v Rumunsku...;

...

5. Na to, aby zdaniteľná osoba uvedená v odseku 3 spĺňala požiadavky nároku na vrátenie dane, musí splniť tieto povinnosti:

...

- c) potvrdiť písomným vyhlásením, že počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje žiadosť o vrátenie dane, nedodávala tovar ani poskytovala služby v Rumunsku...;

...

6. Príslušné daňové orgány nesmú zdaniteľnej osobe, ktorá žiada o vrátenie dane..., uložiť iné povinnosti, než sú tie, ktoré sú uvedené v odseku 5. Vo výnimočných prípadoch môžu príslušné daňové orgány požadovať, aby zdaniteľná osoba predložila dodatočné informácie potrebné na určenie, či je žiadosť o vrátenie opodstatnená.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 22 SMS group je spoločnosť so sídlom v Nemecku, ktorá predáva a zabezpečuje montáž zariadení na spracovanie ocele. Dňa 7. februára 2008 SMS Meer, spoločnosť, ktorá medzičasom splynula so spoločnosťou SMS group, uzavrela ako predávajúci tzv. zmluvu „č. 27“ so spoločnosťou Zimekon Handels GmbH Autriche (ďalej len „kupujúci“) týkajúcu sa výroby a dodania zvaracieho potrubného systému na výrobu oceľových rúr a rúrkových profilov pozdĺžnym elektrickým zvaraním (ďalej len „RSA“). RSA mal byť dodaný spoločnosti OOO Zimekon Ukraine.
- 23 Podľa splátkového kalendára stanoveného v zmluve č. 27 mal kupujúci v prvej fáze prác súvisiacich s výrobou RSA zaplatiť zálohu 2 milióny eur v marci 2008, ďalej sumu 800 000 eur k 15. aprílu 2008, dodatočnú sumu 1 milión eur k 15. máju 2008 a napokon sumu 1 milión eur k 15. júnu 2008. K dodaniu odberateľovi malo dôjsť medzi 1. júnom a 30. septembrom 2009 pod podmienkou, že platby stanovené touto zmluvou boli uhradené v stanovených lehotách.
- 24 Dňa 26. júna 2008, keď kupujúci zaplatil len zálohu 2 milióny eur, SMS Meer uzavrela so spoločnosťou Asmas AES so sídlom v Turecku subdodávateľskú zmluvu týkajúcu sa dodania zariadenia, ktoré SMS Meer potrebovala na výrobu RSA (ďalej len „dotknutý tovar“). Dňa 5. novembra 2008 na žiadosť kupujúceho však došlo k pozastaveniu plnenia zmluvy č. 27 až do 1. septembra 2009 z dôvodu, že sa kupujúci ocitol vo finančných ťažkostiach. SMS Meer požiadala kupujúceho, aby uhradil zostávajúce platby, pričom spresnila, že v prácach sa bude pokračovať až po zaplatení splatných súm.
- 25 Dňa 14. septembra 2009 SMS Meer doviezla z Turecka do Rumunska dotknutý tovar a zaplatila zodpovedajúcu DPH vo výške 1 487 739 rumunských leov (RON) (približne 327 500 eur). Po dovoze bol tento tovar uskladnený v sklade v Rumunsku.
- 26 Keďže kupujúci neuhradil zostávajúce platby, nepokračovalo sa v plnení zmluvy č. 27. Podľa spoločnosti SMS group dotknutý tovar nemohol byť použitý na iné projekty a mala v úmysle ho predať ako šrot.

- 27 Dňa 23. decembra 2009 SMS Meer požiadala daňový úrad o vrátenie DPH, ktorú zaplatila v Rumunsku pri dovoze dotknutého tovaru. V odpovedi na žiadosť daňového úradu o doplňujúce informácie SMS Meer uviedla, že v prípade neuskutočneného plnenia zmluvy č. 27 má v úmysle tento tovar vyviešť. Neposkytla však konkrétne informácie týkajúce sa miesta určenia ani dňa, kedy sa mal vývoz uskutočniť.
- 28 Daňový orgán však odmietol vrátiť DPH s tvrdením, že SMS Meer nepredložila osvedčujúce dokumenty, ktorými by preukázala ďalší pohyb dotknutého tovaru a jeho konečného odberateľa. Po tom, čo oddelenie pre vybavovanie sťažností daňového úradu zamietlo administratívnu sťažnosť, ktorú podala SMS Meer proti tomuto zamietavému rozhodnutiu, Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko) svojím prvým rozsudkom z 30. mája 2012 zamietol návrh spoločnosti SMS Meer na zrušenie týchto dvoch rozhodnutí daňového úradu.
- 29 Tento prvý rozsudok bol však zrušený kasačným rozhodnutím Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko), ktorý vrátil vec Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť). Rozsudkom z 9. júla 2014 tento posledný uvedený súd opäť zamietol návrh spoločnosti SMS Meer ako nedôvodný, pretože daňový úrad podľa uvedeného súdu správne požadoval, aby SMS Meer preukázala ďalší pohyb dotknutého tovaru. SMS Meer mala totiž podľa článku 147b ods. 1 písm. a) zákona č. 571/2003 povinnosť predložiť dôkaz o mieste určenia tovaru dovezeného do Rumunska, pretože skutočné miesto určenia tohto tovaru je relevantné pre uplatniteľný daňový systém.
- 30 SMS Meer podala proti rozsudku z 9. júla 2014 kasačný opravný prostriedok s tvrdením, že uzavretie zmluvy č. 27 s kupujúcim a jej čiastočné plnenie bolo zdaniteľným plnením. Okrem toho k plneniu zmluvy č. 27 došlo tiež zaplatením zálohy 2 milióny eur z celkovej sumy dohodnutej ceny, uzavretím subdodávateľskej zmluvy a kúpou časti súčiastok potrebných na výrobu RSA od dodávateľa v Turecku. SMS Meer teda preukázala priamu väzbu medzi dovozom dotknutého tovaru a zdaniteľnými plneniami. Vrátenie DPH nemôže podľa spoločnosti SMS Meer závisieť od dôkazu o ďalšom pohybe dotknutého tovaru po dovoze, keď plnenie zmluvy č. 27 nebolo úplne ukončené. V čase dovozu si zmluvné strany ešte želali, aby došlo k uskutočneniu plnenia.
- 31 Podľa vnútroštátneho súdu SMS Meer v čase dovozu čelila vážnemu riziku, že by došlo k pozastaveniu plnenia zmluvy č. 27 vzhľadom na to, že kupujúci ešte neuhradil splatné platby v súlade s touto zmluvou. Za týchto podmienok vzniká otázka, či skutočnosť, že dovoz bol uskutočnený v deň, kedy bolo pozastavené plnenie uvedenej zmluvy, znamená, že dovoz dotknutého tovaru už nesúvisel s plnením zmluvy.
- 32 Za týchto podmienok Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Majú sa články 2 až 5 ôsmej smernice v spojení s článkom 17 ods. 2 a článkom 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bránia postupu vnútroštátnych daňových orgánov, podľa ktorých neexistujú objektívne skutočnosti potvrdzujúce deklarovaný zámer uvedenej zdaniteľnej osoby použiť dovezený tovar v rámci svojej ekonomickej činnosti, ak bolo plnenie zmluvy, v zmysle ktorej zdaniteľná osoba kúpila a dovezla tovar, v čase dovozu pozastavené, čo predstavovalo vážne riziko, že nasledujúca dodávka/plnenie, pre ktoré bol tovar dovezený, sa už neuskutoční?
2. Predstavuje povinnosť preukázať ďalší pohyb dotknutého tovaru, teda preukázať, či bol dovezený tovar skutočne použitý na zdaniteľné plnenia zdaniteľnej osoby a akým spôsobom, dodatočnú podmienku potrebnú na účely vrátenia DPH odlišnú od podmienok uvedených v článkoch 3 a 4 ôsmej smernice a zakázanú podľa článku 6 tejto istej smernice, alebo ide o potrebnú informáciu o tovare, ktorá z hmotnoprávneho hľadiska podmieňuje uvedené vrátenie dane, týkajúcu sa použitia dovezeného tovaru v rámci zdaniteľných plnení, ktorú môžu daňové orgány požadovať podľa článku 6 ôsmej smernice?

3. Možno články 2 až 5 ôsmej smernice v spojení s článkom 17 ods. 2 a článkom 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že nárok na vrátenie DPH je možné odoprieť v prípade, ak nakoniec nedošlo k dotknutému ďalšiemu plneniu, v rámci ktorého sa mal dovezený tovar použiť? Je za týchto okolností relevantné skutočné miesto určenia tovaru, čiže otázka, či sa uvedený tovar použil, akým spôsobom a na akom území, či v členskom štáte, v ktorom bola DPH zaplatená, alebo aj mimo tohto štátu?“

O prejudiciálnych otázkach

- 33 Vnútroštátny súd sa svojimi tromi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, či sa má ôsma smernica v spojení s článkom 170 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát odmietol zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená na jeho území, priznať nárok na vrátenie DPH zaplatenej pri dovoze tovaru v situácii, o akú ide vo veci samej, keď v čase dovozu došlo k pozastaveniu plnenia zmluvy, v rámci ktorej zdaniteľná osoba kúpila a doviezla tento tovar, plnenie, pre ktoré mal byť tento tovar použitý, nakoniec nebolo uskutočnené a zdaniteľná osoba nepredložila dôkaz o ďalšom pohybe uvedeného tovaru.
- 34 Na účely odpovede na túto otázku treba najprv pripomenúť, že cieľom ôsmej smernice je okrem iného upraviť podmienky vrátenia DPH zaplatenej v členskom štáte zdaniteľnými osobami usadenými v inom členskom štáte a harmonizovať tak nárok na vrátenie dane vyplývajúci z článku 170 smernice o DPH (rozsudok z 28. júna 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, bod 34 a citovaná judikatúra).
- 35 V tomto rámci z článku 2 ôsmej smernice vyplýva, že každý členský štát vráti zdaniteľnej osobe, ktorá nemá sídlo na jeho území, ale má sídlo v niektorom inom členskom štáte, za podmienok stanovených touto smernicou DPH účtovanú predovšetkým pri dovoze tovaru do tohto prvého uvedeného členského štátu, pokiaľ sa tento tovar použije na účely plnení uvedených v článku 170 smernice o DPH.
- 36 V tejto súvislosti článku 3 a 4 ôsmej smernice spresňujú náležitosti, ktoré musia byť splnené na účely tohto vrátenia dane.
- 37 Ako správne uviedla Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, cieľom ôsmej smernice nie je pritom stanoviť ani podmienky výkonu, ani rozsah nároku na vrátenie dane. Z článku 5 tejto smernice totiž vyplýva, že nárok na vrátenie DPH je vymedzený v súlade s príslušnými ustanoveniami smernice o DPH.
- 38 V tomto kontexte treba uviesť, že nárok zdaniteľnej osoby usadenej v členskom štáte na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte, ako ho upravuje ôsma smernica, zodpovedá právu na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vo vlastnom členskom štáte, ktoré mu priznáva smernica o DPH (rozsudok z 25. októbra 2012, Daimler a Widex, C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 41, ako aj citovaná judikatúra).
- 39 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora uvedené právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Bezprostredne sa uplatňuje na všetky dane, ktorým podliehajú plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudok z 22. júna 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, bod 31 a citovaná judikatúra).
- 40 Cieľom systému odpočtov je totiž úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH preto zaručuje úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy podliehajú DPH (rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 35 a citovaná judikatúra).

- 41 Konkrétnejšie pokiaľ ide o podmienky nároku na vrátenie dane, z článku 170 smernice o DPH v spojení s článkom 169 tejto smernice vyplýva, že každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle článku 1 ôsmej smernice nie je usadená v členskom štáte, do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, má nárok na vrátenie tejto dane, pokiaľ sa tento tovar použije buď v rámci plnení patriacich medzi činnosti uvedené v článku 9 ods. 1 druhom pododseku smernice o DPH, uskutočneným mimo členského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo v ktorom bola zaplatená, a ktoré priznávajú právo na odpočítanie dane, ak boli uskutočnené v tomto členskom štáte, alebo na určité plnenia oslobodené od dane.
- 42 Tento nárok na vrátenie dane vzniká podľa článkov 70 a 167 smernice o DPH v okamihu, keď sa daň stane splatnou, teda v čase dovozu tovaru (pozri analogicky rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovanú judikatúru).
- 43 Po prvé pokiaľ ide o otázku, či sa má SMS Meer považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 1 ôsmej smernice, treba pripomenúť, že toto ustanovenie v podstate stanovuje dve kumulatívne podmienky. V prvom rade daná zdaniteľná osoba nemôže v období uvedenom v článku 7 ods. 1 tejto smernice mať nijakú prevádzkareň v členskom štáte, v ktorom žiada o toto vrátenie dane. V druhom rade nesmie v tom istom období dodať nijaký tovar ani poskytnúť služby, ktoré sa považujú za dodané alebo poskytnuté v tomto členskom štáte s výnimkou niektorých osobitných služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, bod 42).
- 44 V prejednávanej veci nebolo spochybnené, že SMS Meer spĺňa tieto podmienky. Konkrétne je nepopierateľné, že v čase dovozu dotknutého tovaru vo veci samej táto spoločnosť podlieha DPH v Nemecku ako spoločnosť vykonávajúca v tomto členskom štáte ekonomickú činnosť spočívajúcu v predaji a montáži zariadení určených na spracovanie ocele a že nebola povinná zaregistrovať sa na účely DPH v Rumunsku.
- 45 Po druhé pokiaľ ide o otázku, či SMS Meer pri dovoze dotknutého tovaru do Rumunska vystupovala ako zdaniteľná osoba, treba uviesť, že pojem „zdaniteľná osoba“ je v súlade s článkom 9 ods. 1 smernice o DPH vymedzený vo vzťahu k pojmu „ekonomická činnosť“ (rozsudok z 29. novembra 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 24 a citovaná judikatúra).
- 46 Konkrétne osoba, ktorá dováža tovar pre potreby ekonomickej činnosti v zmysle tohto ustanovenia, robí tak ako zdaniteľná osoba, i keď tento tovar okamžite nepoužije na túto ekonomickú činnosť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. novembra 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 25 a citovaná judikatúra). Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že ten, kto vynakladá investičné výdavky s cieľom vykonávať ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, sa musí považovať za zdaniteľnú osobu, ak tento cieľ potvrdzujú objektívne skutočnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 24; z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17, a z 22. októbra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20 a citovanú judikatúru).
- 47 Otázka, či zdaniteľná osoba koná ako taká, je otázkou týkajúcou sa skutkovej podstaty, ktorú treba posúdiť s prihliadnutím na všetky informácie dostupné v prejednávanej veci, medzi ktoré patrí povaha daného tovaru a doba, ktorá uplynula medzi nadobudnutím tohto tovaru a jeho použitím na účely ekonomickej činnosti tejto zdaniteľnej osoby (rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 41 a citovaná judikatúra).
- 48 V tomto kontexte treba pripomenúť, že v rámci prejudiciálneho konania len vnútroštátny súd má právomoc posudzovať skutkové okolnosti vo veci samej a podať výklad vnútroštátnej právnej úpravy. Súdny dvor, ktorý je príslušný poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočné odpovede, má právomoc poskytnúť usmernenia vychádzajúce zo spisu vo veci samej, ako aj z pripomienok, ktoré mu boli predložené, a umožňujúce vnútroštátnemu súdu rozhodnúť (pozri rozsudok z 11. mája 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 37 a citovanú judikatúru).

- 49 V prejednávanej veci bolo preukázané, že SMS Meer po tom, čo jej bola uhradená záloha 2 milióny eur, uzavrela 26. júna 2008 subdodávateľskú zmluvu, ktorej predmetom bol dotknutý tovar, ktorý bol kúpený ako zariadenie potrebné na zhotovenie RSA, a teda na účely plnenia zmluvy č. 27. Z týchto konštatovaní zjavne vyplýva, že táto spoločnosť doviezla dotknutý tovar so zámerom vykonávať ekonomickú činnosť, ktorý potvrdzujú objektívne skutočnosti.
- 50 V tejto súvislosti samotná skutočnosť, že zmluva č. 27 bola pozastavená v čase, keď bol dotknutý tovar dovezený, je irelevantná najmä z dôvodu, že sa musí vychádzať z domnienky, že by SMS Meer porušila svoje zmluvné záväzky voči svojmu subdodávateľovi, ak by odmietla dodať tovar len z jediného dôvodu, že došlo k pozastaveniu zmluvy č. 27. Navyše až potom, čo bol tovar dovezený, sa v plnení zmluvy už viac nepokračovalo, a to z dôvodov nezávislých od vôle spoločnosti SMS Meer, teda platobných ťažkostí, ktorým čelil odberateľ.
- 51 SMS Meer teda pri dovoze dotknutého tovaru konala ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.
- 52 Po tretie pokiaľ ide o použitie tovaru na účely plnení uvedených v článku 170 smernice o DPH, je nesporné, že odberateľ RSA, na vyhotovenie ktorého SMS Meer kúpila tento tovar, sa nachádzal na Ukrajine. K dovozu tovaru teda v konečnom dôsledku došlo na účely uskutočnenia vývozu v zmysle článku 146 smernice o DPH a ide o plnenie, na ktoré odkazuje článok 170 tejto smernice.
- 53 Za týchto okolností je nutné konštatovať, že spoločnosti SMS Meer pri dovoze dotknutého tovaru vznikol nárok na vrátenie zaplatenej DPH.
- 54 Existenciu tohto nároku nespochybňuje ani skutočnosť, že plnenie, v rámci ktorého bol tovar použitý, nakoniec nebolo uskutočnené a že SMS Meer nemohla predložiť dôkaz požadovaný daňovým úradom o ďalšom pohybe uvedeného tovaru.
- 55 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že v prípade neexistencie podvodných či zneužívajúcich okolností a pod podmienkou prípadných úprav v súlade s podmienkami stanovenými smernicou o DPH, už raz priznaný nárok na vrátenie dane zostáva zachovaný (pozri analogicky rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 46 a citovanú judikatúru).
- 56 Predovšetkým v prípade, keď zdaniteľná osoba nemohla z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle v rámci plánovaného plnenia použiť tovar, v súvislosti s ktorým mala byť vrátená daň, nárok na vrátenie dane zostáva zachovaný, pretože v takomto prípade neexistuje nijaké nebezpečenstvo podvodu či zneužitia, ktoré by odôvodňovalo odmietnutie vrátenia dane (pozri analogicky rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 47 a citovanú judikatúru). Tieto úvahy sa musia o to viac uplatniť na zdaniteľnú osobu, akou je SMS Meer, pretože podľa jej vyhlásení dotknutý tovar nemala ako použiť.
- 57 Z toho vyplýva, že pokiaľ v prejednávanej veci vnútroštátne daňové orgány nemajú k dispozícii objektívne dôkazy preukazujúce, že k vzniku nároku na vrátenie dane došlo zneužitím alebo podvodným spôsobom, skutočnosti nasledujúce po dovoze sú irelevantné. Zvlášť požadovať od spoločnosti SMS Meer, aby predložila dôkaz o tom, že dotknutý tovar bol nakoniec vyvezený mimo Rumunska, v skutočnosti predstavuje dodatočnú hmotnoprávnu podmienku na uplatnenie nároku na vrátenie dane, ktorú systém DPH nestanovuje.
- 58 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať, že ôsma smernica v spojení s článkom 170 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát odmietol zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená na jeho území, priznať nárok na vrátenie DPH zaplatenej pri dovoze tovaru v situácii, o akú ide vo veci samej, keď v čase dovozu došlo

k pozastaveniu plnenia zmluvy, v rámci ktorej zdaniteľná osoba kúpila a doviezla tento tovar, plnenie, pre ktoré mal byť tento tovar použitý, nakoniec nebolo uskutočnené, a zdaniteľná osoba nepredložila dôkaz o ďalšom pohybe uvedeného tovaru.

O trovách

- 59 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Ôsma smernica Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu, v spojení s článkom 170 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát odmietol zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená na jeho území, priznať nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej pri dovoze tovaru v situácii, o akú ide vo veci samej, keď v čase dovozu došlo k pozastaveniu plnenia zmluvy, v rámci ktorej zdaniteľná osoba kúpila a doviezla tento tovar, plnenie, pre ktoré mal byť tento tovar použitý, nakoniec nebolo uskutočnené, a zdaniteľná osoba nepredložila dôkaz o ďalšom pohybe uvedeného tovaru.

Podpisy