

Downloaded via the EU tax law app / web

62010CJ0414

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 29. marca 2012 (*)

„DPH — Šiesta smernica — ?lánok 17 ods. 2 písm. b) — Zdanenie výrobku dovezeného z tretej krajiny — Vnútroštátna právna úprava — Právo na odpo?et dovoznej DPH — Podmienka — Skuto?né zaplatenie DPH platite?om dane“

Vo veci C-414/10,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania pod?a ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) z 30. júla 2010 a doru?ený Súdnemu dvoru 19. augusta 2010, ktorý súvisí s konaním:

Véleclair SA

proti

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Safjan, M. Ileši?, E. Levits a J.-J. Kasel (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. ?ere?, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 12. októbra 2011,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

—

Véleclair SA, v zastúpení: É. Arcil, advokát,

—

francúzska vláda, v zastúpení: N. Rouam a G. de Bergues, splnomocnení zástupcovia,

—

nemecká vláda, v zastúpení: C. Blaschke a T. Henze, splnomocnení zástupcovia,

—

holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels, splnomocnená zástupky?a,

—

portugalská vláda, v zastúpení: S. Jaulino, L. Ines Fernandes a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,

—

Európska komisia, v zastúpení: D. Recchia, C. Soulay a F. Dintilhac, splnomocnení zástupcovia,
po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 17. novembra 2011,

vyhlásil tento

Rozsudok

1

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 2 písm. b) 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, ďalej len „šiesta smernica“).

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Véleclair SA (ďalej len „Véleclair“) a Ministre du budget, des comptes publics et de la Réforme de l'État vo veci vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá podmieňuje výkon práva na odpodet dovoznej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) skutočným zaplatením tejto dane platiteľom dane.

Právny rámec

Šiesta smernica

3

Článok 10 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Považuje sa za:

a)

Pojem ‚zdaniteľný prípad‘ [zdaniteľné plnenie – neoficiálny preklad] predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňovej povinnosti;

b)

‚daňová povinnosť‘ vzniká, keď sa daňový úrad podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhládnuť od toho, že čas platby sa môže odsunúť. ...“

4

Článok 10 ods. 2 a 3 šiestej smernice stanovuje:

„2. Zdaniteľný prípad [zdaniteľné plnenie – neoficiálny preklad] a daňová povinnosť vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby.

...

Napriek predchádzajúcim ustanoveniam platí, že členské štáty môžu zabezpečiť, aby sa daň dala vybrať za určité plnenia alebo za určité kategórie zdaniteľných osôb buď:

—

najneskôr do vystavenia faktúry a/alebo iný dokument, ktorý slúži ako faktúra, alebo

—

najneskôr do prevzatia čiastky ceny, alebo

—

v rámci stanoveného obdobia odo dňa vzniku zdaniteľného prípadu [zdaniteľného plnenia – neoficiálny preklad], ak sa nevystaví faktúra a/alebo iný dokument, ktorý slúži ako faktúra alebo ak sa vystaví neskoro.

3. Zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou [splatnou – neoficiálny preklad], ak je tovar dovážaný [v okamihu, keď je tovar dovezený – neoficiálny preklad]. Keď sa tovar dováža na územie Spoločenstva v niektorom z režimov uvedených v článku 7 ods. 3, zdaniteľný prípad a daňový nárok [zdaniteľného plnenia a daňová povinnosť – neoficiálny preklad] vzniknú, až keď tovar prestane podliehať týmto režimom.

Keď je však dovážaný tovar podrobený clu, poľnohospodárskym poplatkom alebo poplatkom, ktoré majú rovnaký účel ustanovený podľa spoločnej politiky, potom zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou [splatnou – neoficiálny preklad], keď zdaniteľná udalosť pre tieto poplatky Spoločenstva nastane a takéto poplatky sa stanú uplatniteľné [splatné – neoficiálny preklad].

Tam, kde dovážaný tovar nepodlieha žiadnemu z takýchto poplatkov Spoločenstva, členské štáty musia uplatniť platné predpisy, riadiace clá s ohľadom na výskyt zdaniteľnej udalosti a ten moment, keď sa daň stane uplatniteľnou [splatnou – neoficiálny preklad].“

5

Článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií [plnení – neoficiálny preklad], zdaniteľná osoba musí byť oprávnená, aby odpočítala daň, ktorú je povinná zaplatiť [zdaniteľná osoba je oprávnená odpočítať od dane, ktorú je povinná zaplatiť – neoficiálny preklad]:

a)

daň z pridanej hodnoty, splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na tovar a služby dodané, alebo ktoré sa pre ňu majú byť dodané inou zdaniteľnou osobou zodpovednou za daň v rámci územia krajiny;

b)

dať z pridanej hodnoty, splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na dovezený tovar v rámci územia krajiny;

...“

6

článok 18 ods. 1 písm. b) a článok 18 ods. 2 šiestej smernice stanovuje:

„1. Aby sa mohlo uplatniť právo na zníženie dane daňovník [zdaniteľná osoba – neoficiálny preklad] musí:...

b)

pri odpote dane podľa článku 17 ods. 2) písm. b) musí mať dovozný dokument, ktorý ju označuje za príjemcu alebo importéra a uvádza alebo povoľuje [umožňuje – neoficiálny preklad] výpočet sumy zdaniteľného plnenia,

...

2. Daňovník [Zdaniteľná osoba – neoficiálny preklad] realizuje odpote dane tak, že odpote z celkovej sumy dane z pridanej hodnoty splatnej v danom období čiastku dane, na ktorú sa v tomto období vzťahuje nárok na zníženie dane a ktoré sa môže uplatniť na základe ustanovení odseku 1.

...“

7

článok 21 ods. 2 šiestej smernice stanovuje:

„Dať z pridanej hodnoty sa vyberá:

...

2.

pri dovoze: osoba alebo osoby určené alebo akceptované ako zodpovedné členskými štátmi, do ktorých sa tovar importuje.“

Vnútroštátna právna úprava

8

článok 271 II ods. 1 francúzskeho všeobecného daňového zákonníka (alež len „CGI“) stanovuje:

„Pokiaľ sa tovary alebo služby používajú na potreby ich zdaniteľných plnení, a pod podmienkou, že pri týchto plneniach vzniká právo na odpote, dať, v súvislosti s ktorou si zdaniteľné osoby môžu uplatniť odpote, je:

...

b)

da? uložená v súvislosti s dovozom.

...“

9

?lánok 291 I ods. 2 písm. a) CGI stanovuje:

„Dovozom tovaru je:

a)

vstup tovaru pochádzajúceho alebo odosielaného zo štátu alebo územia mimo Európskeho spolo?enstva, ktorý nebol zaradený do vo?ného obehu, na územie Francúzska...“

10

?lánok 293 A ods. 1 CGI stanovuje:

„Pri dovoze zdanite?ná povinnos? vzniká a da? sa stáva splatnou v okamihu, ke? je tovar považovaný za dovezený podľa ?lánku 291 I ods. 2.

...

Da? musí zaplati? osoba uvedená na dovoznom vyhlásení ako skuto?ný príjemca tovaru.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11

V priebehu rokov 1992 až 1995 spolo?nos? Véleclair dovážala bicykle, o ktorých vyhlasovala, že pochádzajú z Vietnamu. Francúzsky colný úrad naopak dospel k záveru, že tieto bicykle pochádzajú v skuto?nosti z ?íny, a preto vyhotovil úradný záznam o nepravdivom vyhlásení o pôvode tovaru. V dôsledku toho bola spolo?nosti Véleclair uložená povinnos? zaplati? clo a antidumpingové clo vo výške približne 4 milióny eur, pričom tieto clá zasa podliehali povinnosti zaplati? DPH vo výške 735 437 eur.

12

Spolo?nos? Véleclair túto DPH nezaplatila a colný úrad o tom informoval da?ovú správu, ktorá tak mala vo?i tejto spolo?nosti poh?adávkou. Uznesením z 12. februára 1999 poverený súd konštatoval, že táto poh?adávkou je preml?aná, lebo nebola právoplatne prihlásená v lehote dvanástich mesiacov od uverejnenia oznámenia o za?atí konkurzného konania vo?i spolo?nosti Véleclair. Toto rozhodnutie bolo v poslednom stupni potvrdené Cour de Cassation 8. júla 2003.

13

Spoločnosť Véleclair podala žiadosť o vrátenie sumy vo výške 723503,37 eur predstavujúcej odpísateľný preplatok na DPH, o ktorom sa domnievala, že jej patrí k 31. decembru 1997 z dôvodu zvýšenia dovoznej DPH z neodvedeného cla.

14

Túto žiadosť daňový úrad zamietol z dôvodu, že podľa ustanovení CGI je možnosť odpísateľný dovoznú DPH podmienená tým, že táto daň bola predtým skutočne zaplatená. Názor daňového úradu bol potvrdený na prvom stupni tribunal administratif d'Orléans. Keďže odvolanie podané proti tomuto rozhodnutiu na cour administrative d'appel de Nantes bolo tiež zamietnuté, spoločnosť Véleclair podala kasačný opravný prostriedok na Conseil d'État.

15

Pred týmto súdom spoločnosť Véleclair tvrdila, že výkon jej práva na odpísateľnosť sa nemôže podmieniť skorším skutočným zaplatením dane, ktorú je povinná zaplatiť, pretože ustanovenia článku 271 II ods. 1 písm. b) CGI, ktoré uvádzajú, že právo na odpísateľnosť DPH je podmienené jej skutočným vybratím daňovým úradom a nie iba jej splatnosťou, sú nezlučiteľné s ustanoveniami článku 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice.

16

Za týchto okolností rozhodol Conseil d'État konanie prerušiť a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Umožňuje článok 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice členskému štátu, aby najmä vzhľadom na riziká podvodu podmienil právo na odpísateľnosť dovoznej [DPH] skutočným zaplatením tejto dane platiteľom dane, pokiaľ je platiteľ dovoznej [DPH] totožná s osobou oprávnenou vykonať odpísateľnosť dane tak, ako je to vo Francúzsku?“

O prejudiciálnej otázke

17

Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu podmieniť právo na odpísateľnosť dovoznej DPH predchádzajúcim skutočným zaplatením tejto dane platiteľom dane, pokiaľ je posledný uvedený zároveň osobou, ktorá je oprávnená vykonať odpísateľnosť.

18

Na účely odpovede na túto otázku je potrebné po prvé pripomenúť, že podľa samotného znenia článku 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice je zdaniteľná osoba oprávnená odpísateľnosť DPH „splatnú alebo zaplatenú“ za tovary dovezené do krajiny.

19

Zo znenia tohto ustanovenia, ktoré opakuje výraz používaný v článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, v zmysle ktorého majú platelia dane právo na odpísateľnosť DPH „splatnej alebo zaplatenej“ za tovary, ktoré sa jej dodali alebo dodajú, teda jasne vyplýva, že právo na odpísateľnosť dane priznané zdaniteľnej osobe sa netýka iba DPH, ktorú zaplatila, ale aj splatnej DPH, teda tej, ktorá sa ešte musí zaplatiť.

20

Ako zdôraznila generálna advokátka v bodoch 56 až 58 svojich návrhov, pojem „splatná“ sa týka splatného daňového dlhu, čiže sa požíta s tým, že zdaniteľná osoba má povinnosť zaplatiť sumu DPH, ktorú si chce odpoítať ako daň na vstupe.

21

Na jednej strane je potrebné uviesť, že pokiaľ by normotvorca Únie chcel podmieniť právo na odpočet DPH predchádzajúcim skutočným zaplatením tejto DPH, mohol to urobiť výslovným spôsobom, napríklad vypustením pojmu „splatná“ z tohto článku 17.

22

Na druhej strane z výkladu článku 17 ods. 1 šiestej smernice a článku 10 ods. 3 tej istej smernice vyplýva, že vznik práva na odpočet DPH je nezávislý od toho, či došlo k zaplateniu protihodnoty splatnej za dovezený tovar.

23

Z toho vyplýva, že podľa článku 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice sa právo na odpočet dovoznej DPH v zásade nemôže podmieňovať predchádzajúcim skutočným zaplatením tejto DPH.

24

Po druhé treba konštatovať, že tento výklad článku 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice je potvrdený inými ustanoveniami šiestej smernice.

25

Na jednej strane sa totiž článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ktorý tiež používa, ako vyplýva z bodu 19 tohto rozsudku, pojmy „splatnej alebo zaplatenej“, musí chápať v tom zmysle, že otázka, či DPH splatná za predchádzajúci alebo nasledujúci predaj dotknutých tovarov bola, alebo nebola odvedená do štátnej pokladne, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby na odpočet (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 54).

26

Na druhej strane, ako uviedla generálna advokátka v bode 37 svojich návrhov, článok 18 šiestej smernice s názvom „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“ sa vo svojom odseku 1 písm. b) obmedzuje na stanovenie, že na to, aby mohla zdaniteľná osoba vykonať svoje právo na odpočet dovoznej DPH, je jej jedinou povinnosťou mať dovozný dokument, ktorý ju označuje za príjemcu alebo importéra a ktorý „uvádza alebo umožňuje výpočet“ sumy zdaniteľného plnenia. Z toho vyplýva, že výkon tohto práva na odpočet nie je podmienený skutočným predchádzajúcim zaplatením dovoznej DPH.

27

Po tretie je potrebné spresniť, že predchádzajúci výklad je v súlade s cieľmi šiestej smernice, keďže umožňuje zabezpečiť, aby právo na odpočet, ktoré v zásade nemôže byť obmedzené, zostalo neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a mohlo sa naďalej uplatňovať priamo pre všetky dane, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6.

júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 47).

28

Tento výklad môže navyše najlepšie zabezpečiť dodržanie zásady daňovej neutrality.

29

V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že cieľom systému odpočtov je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 48 a citovanú judikatúru).

30

Z dôvodov, ktoré podrobnejšie rozviedla generálna advokátka v bodoch 39 až 42 svojich návrhov, by podmienenie práva na odpočet dovozných DPH predchádzajúcim skutočným zaplatením tejto DPH viedlo k tomu, že by zdaniteľná osoba počas určitého obdobia niesla finančné bremeno, ktoré nemá niesť a ktorému sa práve systém odpočtov snaží vyhnúť.

31

Tento výklad nie je spochybnený argumentom, podľa ktorého by v prípade neexistencie predchádzajúceho skutočného zaplatenia dovozných DPH existovalo riziko podvodu alebo zneužitia DPH.

32

Ako totiž vyplýva z ustálenej judikatúry, boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou. Ten, kto žiada o odpočet DPH, musí preukázať, že podmienky na jeho uplatnenie sú splnené, a pokiaľ daňový úrad konštatuje, že došlo k podvodnému uplatneniu práva na odpočet, je oprávnený požadovať vrátenie týchto súm so spätnou účinnosťou. Okrem toho má vnútroštátny súd zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti obsiahnuté v spise preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri najmä rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, body 54 a 55, ako aj citovanú judikatúru).

33

Nemožno ani právoplatne tvrdiť, že dovoz predstavuje plnenie, v súvislosti s ktorým existuje zvýšené nebezpečenstvo podvodu alebo zneužitia. Dovoz tovaru totiž predstavuje fyzický akt, ktorý je potvrdený a overiteľný príslušným úradom na základe existencie tohto tovaru na colnici.

34

Nakoniec sa nezdá, že by okolnosť, že platiteľ dovozných DPH je zároveň osobou oprávnenou vykonať odpočet tejto DPH, mohla zvýšiť riziko podvodu alebo zneužitia DPH. Ako naopak uviedla Európska komisia, okolnosť, že jedna a tá istá osoba je súčasne platiteľom DPH a osobou oprávnenou vykonať odpočet, približuje túto situáciu tej, ktorá je uvedená v rámci systému prenesenia povinnosti odvádzať DPH upraveného v šiestej smernici. Ako normotvorca Únie zopakoval v odôvodnení č. 42 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), tento systém umožňuje najmä bojovať

proti podvodu a daňovým únikom pri niektorých druhoch plnení.

35

Vzhľadom na všetky tieto úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať, že článok 17 ods. 2 písm. b) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členskému štátu podmieniť právo na odpoveť dovoznej DPH skutočným predchádzajúcim zaplatením tejto dane platiteľom dane, pokiaľ je posledný uvedený zároveň osobou oprávnenou vykonať odpoveť.

O trovách

36

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zatiaľ 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 Súdnym dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 17 ods. 2 písm. b) 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, sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členskému štátu podmieniť právo na odpoveť dovoznej dane z pridanej hodnoty skutočným predchádzajúcim zaplatením tejto dane platiteľom dane, pokiaľ je posledný uvedený zároveň osobou oprávnenou vykonať odpoveť.

Podpisy

(*) Jazyk konania: francúzština.