

Vec C-385/09

Nidera Handelscompagnie BV

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Mokestinėginė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės)

„Smernica 2006/112/ES – Právo na odpôet DPH zaplatenej na vstupe – Vnútroštátna právna úprava vylučujúca právo na odpôet v prípade tovarov predaných pred registráciou platiteľa DPH“

Abstrakt rozsudku

1. *Prejudiciálne otázky – Podanie návrhu na Súdny dvor – Vnútroštátny súd v zmysle článku 234 ES – Pojem*

(článok 234 ES)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpôet dane zaplatenej na vstupe – Povinnosti platiteľa dane*

(Smernica Rady 2006/112)

1. Pri posudzovaní, či má vnútroštátny orgán povahu súdneho orgánu v zmysle článku 234 ES, Súdny dvor berie do úvahy ako celok všetky také skutočnosti, akými sú jeho právne postavenie, jeho trvalý charakter, zákonom daná právomoc, kontradiktórna povaha konania, uplatňovanie právnych predpisov týmto orgánom, ako aj jeho nezávislosť.

Mokestinėginė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litovská komisia pre daňové spory), ktorej cieľom činnosti je objektívne prejednávať sťažnosti daňovníkov v daňovej oblasti a prijímať zákonné a odôvodnené rozhodnutia, tieto kritériá spĺňa.

(pozri body 35, 36, 40)

2. Smernica 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni, aby sa platiteľovi dane z pridanej hodnoty, ktorý spĺňa v nej uvedené hmotnoprávne podmienky na odpôetanie dane z pridanej hodnoty a zaregistruje sa ako platiteľ dane z pridanej hodnoty v primeranej lehote po uskutočnení transakcií, v súvislosti s ktorými toto právo vzniká, zamietla možnosť využiť toto právo na odpôetanie podľa vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré zakazujú odpôetanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej pri nákupe tovaru, ak tento platiteľ dane z pridanej hodnoty nebol zaregistrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty pred použitím tohto tovaru pri svojej zdaniteľnej transakcii.

Podľa článku 178 písm. a) smernice 2006/112 totiž uplatnenie práva na odpôetanie dane uvedené v článku 168 písm. a) tej istej smernice, týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí spĺňať jedinou formálnu podmienku, podľa ktorej zdaniteľná osoba musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a 238 až 240 tejto smernice. Je nesporné, že zdaniteľné osoby majú aj povinnosť oznámiť začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti v

súlade s predpismi prijatými na tento účel členskými štátmi, a to na základe článku 213 smernice 2006/112. Toto ustanovenie však neumožňuje členským štátom, aby v prípade nesplnenia tejto povinnosti odložili výkon práva na odpočítanie až na obdobie, keď sa zdaniteľné transakcie zaň skutočne vykonávajú, alebo pripravili zdaniteľnú osobu o toto právo. Okrem toho opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov a nesmú sa používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu dane z pridanej hodnoty. Identifikácia stanovená v článku 214 smernice 2006/112 rovnako ako povinnosti stanovené v jej článku 213 preto nemajú konštitutívny účinok v súvislosti s právom na odpočítanie, ktoré vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, ale predstavujú formálne požiadavky na účely kontroly. Platiteľovi dane z pridanej hodnoty teda nemožno brániť vo výkone jeho práva na odpočítanie z dôvodu, že sa nezaregistroval ako platiteľ tejto dane pred použitím nakúpeného tovaru pri svojej zdaniteľnej transakcii.

(pozri body 47 – 51, 54 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 21. októbra 2010 (*)

„Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe – Vnútroštátna právna úprava vylučujúca právo na odpočet v prípade tovarov predaných pred registráciou platiteľa DPH“

Vo veci C-385/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Mokestinų ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Litva) z 21. septembra 2009 a doručený Súdnemu dvoru 29. septembra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Nidera Handelscompagnie BV

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

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

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 1. júla 2010,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Nidera Handelscompagnie BV, v zastúpení: I. Misiunas,
- litovská vláda, v zastúpení: R. Mackevičienė, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Steiblytė a M. Afonso, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol predložený v konaní medzi Nidera Handelscompagnie BV (ďalej len „Nidera“) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Daňový inšpektorát pri Ministerstve financií Litovskej republiky, ďalej len „daňový inšpektorát“) vo veci práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej v Litve pri nákupe tovaru vyvezeného do tretích krajín.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 znie:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv 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. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 Článok 167 tejto smernice stanovuje:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

5 Podľa článku 168 uvedenej smernice:

„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,

...“

6 ?lánok 178 tej istej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpísanie dane:

a) pre odpísanie dane uvedené v ?lánku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s ?lámkami 220 až 236 a ?lámkami 238, 239 a 240,

...“

7 Podľa ?lánku 213 smernice 2006/112:

„1. Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej ?innosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.

...“

8 ?lánok 214 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„?lenské štáty prijímajú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho ?ísła:

...

c) každej zdaniteľnej osoby, ktorá na ich území uskutočňuje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva na účely svojich transakcií týkajúcich sa ?inností uvedených v druhom pododseku ?lánku 9 ods. 1 a ktoré uskutočňuje mimo tohto územia.

...“

9 ?lánok 273 uvedenej smernice znie takto:

„?lenské 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 ?lenskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Vnútroštátne právo

10 ?lánok 2 bod 28 zákona Litovskej republiky ? IX-751 o dani z pridanej hodnoty (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokestis) ?statymas ? IX-751, Žin., 2002, ? 35-1271, 2002, ? 40, 2002, ? 46, 2002, ? 48) v znení zmien a doplnení (Žin., 2004, ? 17-505, 2005, ? 81-2944, ďalej len „zákon o DPH“) vymedzuje pojem „platiteľ DPH“ takto:

„Osoba zaregistrovaná ako platiteľ DPH u správcu dane vrátane identifikácie na účely DPH, ak jej bolo pridelené príslušné identifikačné ?íslo, ale s výnimkou identifikácie osôb na účely

kompenzačnej schémy DPH.“

11 Podľa článku 41 zákona o DPH:

„1. Pokiaľ ustanovenie tejto kapitoly nestanovuje inak, na dodanie tovaru sa uplatňuje nulová sadzba DPH, ak tovar vyváža mimo územia Európskej únie dodávateľ alebo tretia osoba na jeho účet.

...“

12 Článok 57 zákona o DPH znie takto:

„1. Právo na odpočítanie DPH majú len platitelia DPH, na ktorých sa nevzťahujú ustanovenia oddielu 5 kapitoly XII tohto zákona. ...

...

3. Osoby, ktoré majú právo na odpočet DPH, sa môžu rozhodnúť, že ho neuplatnia.“

13 Podľa článku 58 zákona o DPH:

„1. Platiteľ DPH má právo na odpočítanie DPH na vstupe a/alebo dovoze v súvislosti s nadobudnutými a/alebo dovezenými tovarmi a/alebo službami, ak sú tieto tovary a/alebo služby určené na použitie pri týchto transakciách platiteľa DPH:

1. dodanie tovaru a/alebo poskytnutie služieb, ktoré podliehajú DPH;
2. dodanie tovaru a/alebo poskytnutie služieb mimo tuzemska, pokiaľ by podľa ustanovení tohto zákona také dodanie tovaru a/alebo poskytnutie služieb nebolo oslobodené od DPH, keby sa uskutočnilo v tuzemsku. Táto podmienka sa nevzťahuje na poskytnutie poistných a/alebo finančných služieb uvedených v článku 28 tohto zákona mimo tuzemska

....“

14 Podľa článku 63 zákona o DPH:

„1. V súlade s ustanoveniami tejto kapitoly a obmedzeniami stanovenými v tomto článku má platiteľ DPH právo na odpočítanie DPH na vstupe a/alebo dovoze v súvislosti s tovarom a/alebo službami nadobudnutými a/alebo dovezenými pred jeho registráciou platiteľa DPH pod podmienkou, že ich tento platiteľ DPH použije pri transakcii uvedenej v článku 58 ods. 1 tohto zákona.

...“

15 Podľa článku 71 zákona o DPH:

”...

3. Zahraničná zdaniteľná osoba sa zaregistruje na účely DPH prostredníctvom svojej pobočky v tuzemsku, a pokiaľ taká pobočka neexistuje, prostredníctvom povereného daňového zástupcu v Litovskej republike. Povinnosť vymenovať daňového zástupcu sa nevzťahuje na zdaniteľné osoby so sídlom v iných členských štátoch, ktoré sa môžu priamo zaregistrovať na účely DPH. Zahraničná zdaniteľná osoba nemá registračnú povinnosť, ak v tuzemsku vykonáva tieto druhy transakcií:

...

(3) dodáva tovar a/alebo poskytuje služby, na ktoré sa podľa tohto zákona uplatňuje nulová sadzba DPH...”

16 § 117 zákona o DPH znie takto:

„1. Zahraničná zdaniteľná osoba môže podať žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej v Litovskej republike, len ak počas obdobia, za ktoré vrátenie DPH žiada, spĺňa tieto podmienky:

(1) nemala sídlo alebo, ak ide o fyzickú osobu, zvyčajné miesto pobytu v Litovskej republike a

(2) nevykonávala v tuzemsku žiadnu činnosť, ktorá podľa tohto zákona podlieha DPH, pokiaľ v tomto § 117 nie je stanovené inak.

...”

17 § 147 zákona Litovskej republiky č. IX-2112 o správe daní (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas č. IX-2112, Žin., 2004, č. 63/2243) v znení zmien a doplnení (Žin., 2007, č. 80-3220, 2008, č. 131/5036, ďalej len „zákon o správe daní“) stanovuje:

„V daňových sporoch sú príslušní: ústredný správca dane, Mokestinė ginimo komisija [pri Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky, ďalej len ‚komisia‘)]... a súdy.“

18 Podľa § 148 zákona o správe daní:

„1. Komisia je verejnoprávnym orgánom financovaným zo štátneho rozpočtu.

2. Cieľom činnosti komisie je objektívne prejednávať sťažnosti daňovníkov a prijímať zákonné a odôvodnené rozhodnutia.

3. Komisia sa skladá z predsedu a ostatných členov komisie. Celkový počet členov tejto komisie a jej usmernenia schváli vláda Litovskej republiky.

4. Členovia komisie sú vymenovávaní na obdobie šiestich rokov. Vymenúva ich vláda Litovskej republiky na základe spoločného odporúčania ministra financií a ministra spravodlivosti. Členom komisie sa môže stať len osoba, ktorá je bezúhonná, ukončila vysokoškolské magisterské štúdium v odbore financie, právo alebo ekonómia alebo dosiahla rovnocenný stupeň vzdelania a má pracovné skúsenosti v trvaní minimálne troch rokov v oblasti daní, cieľ alebo práva obchodných spoločností. Členovia komisie musia byť štátnymi občanmi Litovskej republiky.

5. Člen komisie možno zbaviť funkcie pred ukončením jeho funkčného obdobia, ak:

(1) sa vzdá funkcie;

(2) prestane byť štátnym občanom Litovskej republiky;

(3) nevykonáva svoju prácu z dôvodu dočasnej práceneschopnosti dlhšie než 120 po sebe nasledujúcich kalendárnych dní alebo dlhšie než 140 dní počas uplynulých dvanástich mesiacov alebo ak lekárska alebo zdravotná komisia rozhodne, že nie je spôsobilý na vykonávanie svojich povinností;

(4) nadobudol právoplatnosť rozsudok súdu, v ktorom mu bol uložený trest za závažný alebo

veľmi závažný trestný čin alebo trestný čin proti majetku, vlastníckemu právu a vlastníckym záujmom, hospodárstvu a obchodnej činnosti alebo finančnému systému.

(5) závažným spôsobom porušuje svoje pracovné povinnosti.

6. Vykonávanie funkcie členov komisie sa považuje za ich hlavné zamestnanie a členovia sú odmeňovaní v súlade s postupom stanoveným v zákone o platoch verejných činiteľov a úradníkov. Člen komisie môže vykonávať funkciu len v komisii; okrem toho môže pôsobiť v oblasti vedeckých alebo vzdelávacích činností.

7. Po ukončení svojho funkčného obdobia členovia komisie plnia svoje povinnosti až do vymenovania nových členov.

...“

19 Podľa článku 151 zákona o správe daní:

„Komisia prejednáva tieto druhy sporov:

1. daňové spory medzi daňovníkom a ústredným správcom dane;

2. daňové spory medzi daňovníkom a ústredným správcom dane týkajúce sa rozhodnutí prijatých ústredným správcom dane po prejednaní sťažností podaných daňovníkom proti rozhodnutiu miestneho správcu dane;

3. daňové spory medzi daňovníkom a ústredným správcom dane v prípadoch, keď ústredný správca dane neprijal rozhodnutie v lehote stanovenej týmto zákonom.“

20 Článok 158 zákona o správe daní stanovuje:

„Po uplynutí lehoty na podanie odvolania je rozhodnutie prijaté ústredným správcom dane alebo komisiou záväzné pre účastníkov sporu a dotknuté tretie osoby.“

21 Článok 159 zákona o správe daní znie takto:

„1. Daňovník, ktorý spochybňuje rozhodnutie ústredného správcu dane alebo komisie týkajúce sa daňového sporu, môže proti tomuto rozhodnutiu podať žalobu na súd.

2. Ústredný správca dane má právo podať žalobu proti rozhodnutiu komisie, ale len v prípadoch, keď ústredný správca dane a komisia poskytnú rozdielny výklad ustanovení zákonov alebo ostatných právnych aktov pri rozhodovaní o daňovom spore (alebo počas trvania sporu).

...

4. O žalobách proti rozhodnutiam ústredného správcu dane alebo tejto komisie pre daňové spory rozhoduje Vilniaus apygardos administraciniamė teismas [Krajský správny súd vo Vlniuse].

...“

22 Podľa bodu 4 interného usmernenia komisie (Mokestinė ginčų komisijos nuostatos) prijatého rozhodnutím litovskej vlády č. 1119 z 2. septembra 2004 (Žin., 2004, č. 136-4947, ďalej len „interné usmernenie“):

„Pri výkone svojich ?inností komisia zachováva ústavu Litovskej republiky, zákon o správe daní a ostatné zákony a právne akty a toto usmernenie.“

23 Body 26 a 27 interného usmernenia okrem iného stanovujú:

„26. Spory sa prejednávajú na zasadnutiach komisie. ...

?len komisie sa nemôže zú?astni? na prejednaní da?ového sporu a je vylú?ený z prejednania (alebo sa zdrží), ak má priamy alebo nepriamy záujem na výsledku sporu, ak má s ú?astníkom sporu rodinný alebo blízky vz?ah a ak bol zamestnancom podniku, ktorý je ú?astníkom sporu, a od ukon?enia jeho zamestnaneckého vz?ahu uplynuli menej ako tri roky, alebo ak existujú ?alšie skuto?nosti, ktoré môžu mať vplyv na jeho nezaújatos?. O týchto skuto?nostiach informuje komisiu. Ú?astníci da?ového sporu môžu vznies? aj námietku zaujatosti. Námietku treba odôvodni? a vznies? pred prejednaním s?ažnosti na zasadnutí komisie. O vylú?ení ?lena komisia rozhodne v osobitnom rozhodnutí.

27. Da?ovník (alebo jeho zástupca) a zástupcovia ústredného správcu dane sú pozvaní na zasadnutie komisie. Zasadnutia sa zú?ast?uje zapisovateľ; prekladateľ, odborníci komisie, ktorí sa zú?astnili na príprave veci, a znalci majú takisto právo zú?astni? sa konania. Pokiaľ ú?astníci sporu nie sú prítomní na zasadnutí, s?ažnosť sa prejedná v ich neprítomnosti. Ak je pred za?atím prejednania komisií predložená žiados? o odro?enie prejednania s?ažnosti od uvedených osôb z dôvodov, ktoré komisia považuje za významné, komisia má právo prejednanie odro?i?.

...“

Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

24 Konanie vo veci samej sa v podstate týka toho, či spoločnosť Nidera má právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej v Litve pri nákupe tovaru vyvezeného do tretích krajín, keď v ?ase týchto obchodných transakcií nebola v Litve zaregistrovaná ako platiteľ DPH.

25 V období od februára do mája 2008 Nidera nakúpila v Litve pšenicu od dodávateľov po?nohospodárskych produktov. Zo zaplatenej ceny suma 11 743 259 LTL (približne 3,4 milióna eur) predstavovala DPH, ktorú dodávatelia vyú?tovali a ktorá im bola zaplatená. Nidera následne vyviezla pšenicu v období od februára do mája 2008 do tretích krajín, Alžírsko a Turecko, s nulovou sadzbou DPH v súlade s ?lánkom 49 zákona o DPH.

26 Dňa 12. augusta 2008 sa Nidera zaregistrovala v Litve ako platiteľ DPH. V da?ovom priznaní za zda?ovacie obdobie od 12. do 31. augusta 2008 Nidera priznala DPH na vstupe vo výške 11 743 259 LTL a žiadala da?ový úrad o vrátenie tejto sumy. Chcela tak využiť právo na odpo?ítanie DPH z tovaru nadobudnutého v Litve a vyvezeného do tretích krajín pred jej registráciou platiteľa DPH.

27 Rozhodnutím zo 16. januára 2009, ktoré bolo potvrdené 19. marca, da?ové riaditeľstvo príslušné pre okres Vilnius rozhodlo, že Nidera nemá nárok na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe vzh?adom na to, že dotknutý tovar by sa nepoužil na transakciu podliehajúcu DPH, pretože už bol predaný.

28 Nidera podala 14. apríla 2009 sťažnosť na daňový inšpektorát. Rozhodnutím z 22. júna 2009 tento inšpektorát zamietol sťažnosť a potvrdil stanovisko daňového riaditeľstva príslušného pre okres Vilnius. V rozhodnutí konštatoval, že len platitelia DPH majú nárok na odpočítanie DPH a hoci Nidera nebola podľa vnútroštátnych právnych predpisov povinná zaregistrovať sa v Litve ako platiteľ DPH, mala tak urobiť, ak chcela žiadať vrátenie DPH zaplatenej na vstupe.

29 Dňa 29. júla 2009 Nidera podala sťažnosť na komisiu. V sťažnosti uviedla, že podľa článku 71 ods. 3 zákona o DPH sa ako zahraničná zdaniteľná osoba nemusela zaregistrovať ako platiteľ DPH v Litve, pretože jej činnosť spočíva výlučne vo vývoze tovaru do tretích krajín, na čo sa uplatňuje nulová sadzba DPH. Podľa Nidery skutočnosť, že využila možnosť neregistrovať sa ako platiteľ DPH v Litve, nemôže rušiť jej právo na odpočítanie DPH.

30 V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa komisia pýta, či ustanovenia zákona o DPH, podľa ktorých sa na vznik práva na odpočítanie DPH vyžaduje nielen uskutočnenie zdaniteľných transakcií a príslušné doklady, ale aj formálna registrácia zdaniteľnej osoby ako platiteľa DPH v Litve, sú zlučiteľné s ustanoveniami smernice 2006/112 a so všeobecnými zásadami systému DPH, podľa ktorých je DPH daňou zo spotreby a právo na jej odpočítanie je jej základným aspektom.

31 Za týchto podmienok komisia rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je právny predpis, podľa ktorého právo na odpočítanie DPH majú len platitelia DPH – čiže len zdaniteľné osoby zaregistrované ako platitelia DPH v členskom štáte (v tomto prípade v Litve) v súlade so stanoveným postupom – zlučiteľný s ustanoveniami smernice 2006/112..., ktorá upravuje právo na odpočítanie DPH?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, je zlučiteľné so všeobecnými zásadami práva na odpočítanie DPH, ktoré sú zakotvené v smernici 2006/112..., ak taký právny predpis stanovuje, že platiteľ DPH má právo na odpočítanie DPH na vstupe a/alebo dovoze v súvislosti s tovarom a/alebo službami nadobudnutými pred jeho registráciou platiteľa DPH len v prípade, že tento tovar sa použije pri zdaniteľných transakciách tohto platiteľa DPH, teda DPH zaplatená na vstupe a/alebo dovoze v súvislosti s tovarom a službami nadobudnutými pred jeho registráciou platiteľa DPH sa nemôže odpočítať, ak taký tovar už bol použitý pri takej transakcii?“

O prejudiciálnych otázkach

32 V rozsahu, v akom sa vnútroštátny súd domáha, aby Súdny dvor rozhodol o zlučiteľnosti právnych predpisov dotknutých vo veci samej s pravidlami práva Únie, treba pripomenúť, že hoci Súdnemu dvoru neprináleží, aby v rámci prejudiciálneho konania rozhodoval o zlučiteľnosti ustanovení vnútroštátneho práva s právom Únie, opakovane rozhodol, že je príslušný poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prvky vyplývajúce z práva Únie, ktoré mu umožnia posúdiť tento súlad na účely rozhodnutia sporu, v ktorom rozhoduje (rozsudok z 26. januára 2010, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08, Zb. s. I-635, bod 23 a citovaná judikatúra).

33 Vzhľadom na skutkové súvislosti veci samej treba prejudiciálne otázky vykladať tak, že vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni, aby sa platiteľovi DPH, ktorý spĺňa hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH podľa ustanovení tejto smernice, zamietla možnosť využiť jeho právo na odpočítanie podľa vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré zakazujú odpočítanie DPH zaplatenej pri nákupe tovaru, ak tento platiteľ DPH nebol zaregistrovaný ako platiteľ DPH pred použitím tohto tovaru pri svojej

zdaníte?nej transakcii.

O prípustnosti

34 Litovská vláda spochyb?uje postavenie komisie ako súdneho orgánu z dôvodu, že táto komisia nie je nezávislá. Táto komisia je totiž sú?as?ou organiza?nej štruktúry ministerstva financií, ktorému odovzdáva výro?né správy a je povinná s ním spolupracova?.

35 V tejto súvislosti je potrebné pripomenú?, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že pri posudzovaní, či má vnútroštátny orgán povahu súdneho orgánu v zmysle ?lánku 234 ES, Súdny dvor berie do úvahy ako celok všetky také skuto?nosti, akými sú jeho právne postavenie, jeho trvalý charakter, zákonom daná právomoc, kontradiktórna povaha konania, uplat?ovanie právnych predpisov týmto orgánom, ako aj jeho nezávislos? (rozsudok zo 17. septembra 1997, Dorsch Consult, C?54/96, Zb. s. I?4961, bod 23 a citovaná judikatúra).

36 Vo veci samej z ?lánku 148 ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že cie?om ?innosti komisie je objektívne prejednáva? s?ažnosti da?ovníkov a prijíma? zákonné a odôvodnené rozhodnutia. Pod?a ?lánku 148 ods. 4 sú ?lenovia komisie vymenovávaní na šes? rokov a musia by? bezúhonní. Pod?a ?lánku 148 ods. 6 ?lenovia komisie môžu zastáva? funkciu len v komisii. Napokon ?lánok 26 interného usmernenia stanovuje postup podania námietky v prípade konfliktu záujmov ?lenov tejto komisie.

37 Treba konštatova?, že tieto ustanovenia priznávajú komisii nezávislos? potrebnú na to, aby bolo možné ju považova? za súdny orgán v zmysle ?lánku 234 ES. Túto analýzu nemožno spochybni? skuto?nos?ou, že táto komisia je sú?as?ou organiza?nej štruktúry ministerstva financií a je povinná mu predklada? výro?né správy.

38 Pokia? ide o povinnos? spolupracova? s ministerstvom financií, litovská vláda v odpovedi na otázku týkajúcu sa tohto bodu na pojednávaní uviedla, že nemá vedomos? o nijakom prípade, v ktorom by ministerstvo zaslalo komisii pokyny alebo usmernenia v súvislosti so želaným riešením v tom?ktorom prípade. Za týchto okolností ani existencia takej všeobecnej povinnosti nie je nezlu?iteľná s nezávislos?ou tejto komisie od ministerstva.

39 Vo zvyšnej ?asti z vnútroštátnych právnych predpisov uvedených v bodoch 17 až 23 tohto rozsudku vyplýva, že komisia sp??a ostatné kritériá súdneho orgánu stanovené v judikatúre Súdneho dvora citovanej v bode 35 tohto rozsudku.

40 Vzh?adom na uvedené treba prija? záver, že komisia je súdnym orgánom v zmysle ?lánku 234 ES, a návrh na za?atie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

O veci samej

41 Treba uvies?, že ?lenské štáty môžu obmedzi? právo na odpo?ítanie DPH len v prípade výslovne stanovenom v smernici 2006/112 (pozri analogicky rozsudky z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, body 16 a 17; z 11. júla 1991, Lennartz, C?97/90, Zb. s. I?3795, bod 27, ako aj z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, Zb. s. I?1, bod 16).

42 Okrem toho Súdny dvor v súvislosti so systémom prenesenia da?ovej povinnosti rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpo?ítanie DPH na vstupe bolo priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci ur?ité formálne požiadavky zdaníte?né osoby opomenuli splni? (rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C?95/07 a C?96/07, Zb. s. I?3457, bod 63, a z 30. septembra 2010, Uszodaépítő, C?392/09, Zb. s. I?0000, bod 42). Vzh?adom na to, že da?ový úrad disponuje s údajmi nevyhnutnými na stanovenie, že zdaníte?ná osoba ako adresát

dotknutého poskytovania služieb je povinná zaplatiť DPH, nemôže ukladať, pokiaľ ide o právo tejto osoby odpočítať túto daň, dodatočné podmienky, ktoré by mohli urobiť toto právo neúčinným (rozsudky Ecotrade, už citovaný, bod 64, a Uszodaépítő, už citovaný, bod 43).

43 Práve vzhľadom na tieto dve zásady je potrebné skúmať otázky položené vnútroštátnym súdom.

44 V tejto súvislosti z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou, pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely jej zdaniteľných transakcií.

45 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Nidera vyviezla všetku dotknutú pšenicu, ktorú nakúpila v Litve, do tretích krajín s nulovou sadzbou DPH podľa platného vnútroštátneho práva.

46 Je nesporné, že za týchto okolností Nidera má právo na odpočítanie stanovené v článku 168 písm. a) smernice 2006/112 v súvislosti s DPH zaplatenou za tovar v Litve. Podľa článku 167 tejto smernice právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

47 Podľa článku 178 písm. a) smernice 2006/112 uplatnenie práva na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a) tej istej smernice, týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí spĺňať jedinou formálnu podmienku, podľa ktorej zdaniteľná osoba musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a 238 až 240 tejto smernice.

48 Je nesporné, že zdaniteľné osoby majú aj povinnosť oznámiť zaťaženie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti v súlade s predpismi prijatými na tento účel členskými štátmi, a to na základe článku 213 smernice 2006/112. Súdny dvor však už rozhodol, že toto ustanovenie neumožňuje členským štátom, aby v prípade nesplnenia tejto povinnosti odložili výkon práva na odpočítanie až na obdobie, keď sa zdaniteľné transakcie zaňú skutočne vykonávajú, alebo pripravili zdaniteľnú osobu o toto právo (pozri analogicky rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 51).

49 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov a nesmú sa používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH (pozri analogicky rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 26 a citovanú judikatúru).

50 Identifikácia stanovená v článku 214 smernice 2006/112 rovnako ako povinnosti stanovené v jej článku 213 citované v bode 48 tohto rozsudku preto nemajú konštitutívny účinok v súvislosti s právom na odpočítanie, ktoré vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, ale predstavujú formálne požiadavky na účely kontroly.

51 Z uvedeného vyplýva, že platiteľovi DPH nemožno brániť vo výkone jeho práva na odpočítanie z dôvodu, že sa nezaregistroval ako platiteľ DPH pred použitím nakúpeného tovaru pri svojej zdaniteľnej transakcii.

52 Je nepochybné, že zdaniteľnej osobe, ktorá nedodrží formálne požiadavky stanovené v smernici 2006/112, možno uložiť správnu pokutu v súlade s vnútroštátnymi predpismi, ktorými sa táto smernica preberá do vnútroštátneho práva. Okrem toho, ako už správne uviedla Komisia, keby právo na odpočítanie DPH nebolo časovo obmedzené, nebola by úplne zabezpečená

právna istota. Povinnosť zdaniteľnej osoby zaregistrovať sa ako platiteľ DPH by totiž stratila svoj zmysel, keby členské štáty nemali právo uložiť na tento účel primeranú lehotu.

53 Zdá sa však, že vo veci samej spoločnosť Nidera nebola povinná sa zaregistrovať ako platiteľ DPH v Litve podľa článku 71 ods. 3 zákona o DPH, hoci podľa článku 63 ods. 1 tohto zákona zdaniteľná osoba môže odpočítať DPH len v prípade, že sa zaregistrovala ako platiteľ DPH. Pokiaľ teda ide o to, že Nidera sa musela zaregistrovať ako platiteľ DPH, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie, treba konštatovať, že tak urobila do šiestich mesiacov po uskutočnení transakcií, v súvislosti s ktorými toto právo vzniká, čiže v primeranej lehote.

54 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni, aby sa platiteľovi DPH, ktorý spĺňa v nej uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH a registruje sa ako platiteľ DPH v primeranej lehote po uskutočnení transakcií, v súvislosti s ktorými toto právo vzniká, zamietla možnosť využiť toto právo na odpočítanie podľa vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré zakazujú odpočítanie DPH zaplatenej pri nákupe tovaru, ak tento platiteľ DPH nebol zaregistrovaný ako platiteľ DPH pred použitím tohto tovaru pri svojej zdaniteľnej transakcii.

O trovách

55 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 Súdnym dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni, aby sa platiteľovi DPH, ktorý spĺňa v nej uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH a registruje sa ako platiteľ DPH v primeranej lehote po uskutočnení transakcií, v súvislosti s ktorými toto právo vzniká, zamietla možnosť využiť toto právo na odpočítanie podľa vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré zakazujú odpočítanie DPH zaplatenej pri nákupe tovaru, ak tento platiteľ DPH nebol zaregistrovaný ako platiteľ DPH pred použitím tohto tovaru pri svojej zdaniteľnej transakcii.

Podpisy

* Jazyk konania: litovčina.