

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

21. září 2017(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Osmá směrnice 79/1072/EHS – Směrnice 2006/112/ES – Osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě – Vrácení DPH z dovezeného zboží – Podmínky – Objektivní skutečnosti potvrzující záměr osoby povinné k dani použít dovezené zboží v rámci svých ekonomických činností – Vážné riziko neuskutečnění plnění odvodňujícího dovoz“

Ve věci C-441/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Înalta Curte de Casa și Justiție (Vysoký kasační soudní dvůr, Rumunsko) ze dne 22. června 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 8. srpna 2016, v řízení

SMS group GmbH

proti

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení M. Berger (zpravodajka), předsedkyně senátu, E. Levits a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za SMS group GmbH E. Bencilou, avocat,
- za rumunskou vládu R. H. Raduem, jakož i C.-M. Florescu a R.-M. Mangu, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a L. Radu Bouyon, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2 až 6 osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. 1979, L 331, s. 11, dále jen „osmá směrnice“), a čl. 17 odst. 2 a 3 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi SMS group GmbH a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti, Rumunsko) (dále jen „daňová správa“) ohledně vrácení daní z přidané hodnoty (DPH), kterou SMS group odvedla v Rumunsku v roce 2009.

Právní rámec

Unijní právo

3 Věc v původním řízení se týká žádosti o vrácení DPH podané dne 23. prosince 2009 v návaznosti na dovoz zboží dne 14. září 2009. V důsledku toho jsou v projednávané věci použitelné *ratione temporis* osmá směrnice a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

Osmá směrnice

4 Článek 1 osmé směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku‘ rozumí osoba povinná k dani [...], která v době uvedené v první a druhé větě čl. 7 odst. 1 prvního pododstavce nemá v dotyčném státě ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace, [...] a která během téhož období nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku, s výjimkou [...]:

- a) přepravních služeb [...];
- b) služeb, u kterých [...] vzniká daňová povinnost pouze příjemci služeb.“

5 Článek 2 této směrnice stanoví:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členské státě, za níže stanovených podmínek [DPH], která byla vybrána buď u služeb poskytnutých při movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) [šesté] směrnice [...].“

6 Článek 3 uvedené směrnice zní:

„Aby získala nárok na vrácení daní, musí osoba povinná k dani uvedená v článku 2, která v tuzemsku nedodala žádné zboží ani neposkytla služby,

- a) podat příslušným orgánům [...] žádost [...]
- b) prokázat potvrzením vydaným příslušnými orgány státu, v němž je usazena, že v tomto

stát? podléhá [DPH]. [...]

c) doložit písemným prohlášením, že po dobu uvedenou v první a druhé větě čl. 7 odst. 1 prvního pododstavce nedodala žádné zboží ani neposkytla služby v tuzemsku;

d) zavázat se vrátit jakoukoli neoprávněnou získanou částku.“

7 Článek 4 téže směrnice stanoví:

„Aby získala nárok na vrácení daně, musí osoba povinná k dani ve smyslu článku 2, která nedodala v tuzemsku žádné zboží ani neposkytla služby kromě služeb uvedených v čl. 1 písm. a) a b):

a) vyhovět požadavkům stanoveným v čl. 3 písm. a), b) a d);

b) doložit písemným prohlášením, že po dobu uvedenou v první a druhé větě čl. 7 odst. 1 prvního pododstavce v tuzemsku nedodala žádné zboží ani neposkytla služby kromě služeb uvedených v čl. 1 písm. a) a b).“

8 Článek 5 první pododstavec osmé směrnice zní následovně:

„Pro účely této směrnice je nárok na vrácení daně vymezen v souladu s článkem 17 [šesté směrnice], jak je uplatňován v členském státě, v němž se daň vrací.“

9 Článek 6 této směrnice zní takto:

„Členské státy nesmí jít uložit osobám povinným k dani podle článku 2 žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v článcích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně je oprávněná.“

10 Článek 7 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

Žádost o vrácení daně podle článku 3 a 4 se musí vztahovat na fakturované pořízení zboží nebo služeb nebo na dovoz uskutečněný v průběhu nejméně tří měsíců a nejvýše jednoho kalendářního roku. [...]

Směrnice o DPH

11 Směrnice o DPH zrušila a nahradila od 1. ledna 2007 šestou směrnicí. Podle bodů 1 a 3 odvodňovací směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, a to v zásadě bez provedení věcných změn.

12 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH uvádí:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. [...]

13 Podle článku 70 této směrnice:

„Zdanitelné plnění je uskutečnění a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží.“

14 §lánek 146 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„§lenské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;

[...]“

15 §lánek 167 téže směrnice, jehož znění je totožné s §l. 17 odst. 1 šesté směrnice, stanoví:

„Nárok na odpouštění daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpouštitelné daně.“

16 §lánek 168 směrnice o DPH, jehož obsah je v zásadě totožný s §l. 17 odst. 2 šesté směrnice, stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve §lenském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpouštět od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto §lenském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto §lenského státu.“

17 Obsah §lánku 169 směrnice o DPH je v zásadě totožný s obsahem §l. 17 odst. 3 šesté směrnice. §lánek 169 stanoví:

„Kromě odpouštění podle §lánku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpouštění daně podle uvedeného §lánku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:

a) plnění spočívajících v činnostech uvedených v §l. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskutečněna mimo §lenský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpouštění daně, kdyby byla uskutečněna v tomto §lenském státě;

b) plnění osvobozených od daně podle [§lánku] 146 [...];

[...]“

18 §lánek 170 směrnice o DPH zní následovně:

„Každá osoba povinná k dani, která je ve smyslu §lánku 1 [osmé směrnice] [...] neusazená v §lenském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:

a) plnění podle §lánku 169;

[...]“

19 ?lánek 171 odst. 1 sm?rnice o DPH stanoví:

„Osobám povinným k dani neusazeným v ?lenském stát?, ve kterém uskute?ují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou p?edm?tem DPH, ale usazeným v jiném ?lenském stát? se da? vrací v souladu s provád?cími pravidly stanovenými [osmou sm?rnicí].

[...]“

Rumunské právo

20 ?lánek 147b Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon ?. 571/2003 o da?ovém zákoníku), nadepsaný „Vrácení dan? osobám povinným k dani, které nejsou pro ú?ely DPH registrovány v Rumunsku“, stanoví:

„1) Za podmínek stanovených zákonem:

a) osoba povinná k dani, která není registrovaná a není povinna se registrovat pro ú?ely DPH v Rumunsku, usazená v jiném ?lenském stát?, m?že požádat o vrácení odvedené dan?; [...]

[...]“

21 Bod 49 Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (rozhodnutí vlády ?. 44/2004 o schválení metodologických norem k provedení da?ového zákoníku) stanoví

„[...]“

3) Osoba povinná k dani [...] je osobou povinnou k dani, která [...] není registrována a není povinna registrovat se pro ú?ely DPH v Rumunsku [...], nemá v Rumunsku sídlo ani stálou provozovnu, z níž uskute?uje své ekonomické ?innosti a b?hem téhož období nedodala žádné zboží ani neposkytovala služby v Rumunsku [...]

4) Vrácení dan? [...] se p?izná osob? povinné k dani podle odstavce 3, pokud zboží nebo služby [...] dovážené do Rumunska, za které byla odvedena da?, používá osoba povinná k dani pro:

a) operace týkající se její ekonomické ?innosti, za které by osoba povinná k dani m?la nárok na odpo?et dan?, pokud tyto operace byly provedeny v Rumunsku [...];

[...]“

5) K tomu, aby osoba povinná k dani podle odstavce 3 spl?ovala požadavky pro vrácení dan?, musí spl?ovat následující povinnosti:

[...]“

c) potvrdit písemným prohlášením, že b?hem období, na které se vztahuje žádost o vrácení dan?, nedodávala zboží nebo neposkytovala služby, které se uskute?nily nebo považují za uskute?né v Rumunsku [...];

[...]“

6) P?íslušné da?ové orgány nemohou ukládat osob? povinné k dani, která požaduje vrácení dan? [...] jiné povinnosti než ty, jež jsou stanoveny v odstavci 5. Ve výjime?ných p?ípadech mohou

příslušné daňové orgány požadovat, aby osoba povinná k dani předložila dodatečné informace nezbytné pro posouzení, zda je žádost o vrácení oprávněná.

[...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

22 SMS group je společnost se sídlem v Německu, která prodává a provádí montáž zařízení na zpracování oceli. Dne 7. února 2008 SMS Meer, entita, která byla mezitím sloužena se společností SMS group, uzavřela jako prodejce smlouvu zvanou „P. 27“ se společností Zimekon Handels GmbH Autriche (dále jen „kupující“) o výrobu a dodání systému na svařování potrubí na výrobu ocelových trubek a trubkových ocelových profilů, s elektrickým podélným svařováním (dále jen „RSA“). Systém RSA byl určen pro společnost OOO Zimekon Ukraine.

23 Podle splátkového kalendáře stanoveného ve smlouvě P. 27 měl kupující zaplatit za první část prací souvisejících se zavedením RSA zálohu ve výši 2 milionů eur v březnu 2008, dále částku 800 000 eur k 15. dubnu 2008, dodatečnou částku 1 milion eur k 15. květnu 2008 a konečnou částku 1 milion eur k 15. červnu 2008. K dodání příjemci mělo dojít mezi 1. červnem 2009 a 30. zářím 2009 za podmínky, že platby stanovené touto smlouvou byly uhrazeny ve stanovených lhůtách.

24 Dne 26. června 2008, když kupující zaplatil jen zálohu 2 miliony eur, uzavřela SMS Meer se společností Asmas AES, usazenou v Turecku, subdodavatelskou smlouvu, jejímž předmětem bylo dodání zařízení, které SMS Meer potřebovala pro výrobu RSA (dále jen „dotčené zboží“). Dne 5. listopadu 2008 však na žádost kupujícího došlo k přerušení realizace smlouvy P. 27 až do 1. září 2009, protože se kupující ocitl ve finančních potížích. SMS Meer požádala kupujícího, aby provedl zbývající platby, přičemž upřesnila, že v pracích se bude pokračovat až po zaplacení dlužných částek.

25 Dne 14. září 2009 SMS Meer dovezla z Turecka do Rumunska dotčené zboží a odvedla příslušnou DPH ve výši 1 487 739 rumunských lei (RON) (přibližně 327 500 eur). Po dovozu bylo zboží uskladněno ve skladu nacházejícím se v Rumunsku.

26 Jelikož kupující neuhradil zbývající platby, nepokračovalo se v plnění smlouvy P. 27. Podle společnosti SMS group nemohlo být dotčené zboží použito pro jiné projekty a měla v úmyslu ho demontovat jako šrot.

27 Dne 23. září 2009 SMS Meer požádala daňovou správu o vrácení DPH odvedené rumunskému státu při dovozu dotčeného zboží. V odpovědi na žádost daňové správy o doplňující informace SMS Meer uvedla, že v případě nesplnění smlouvy P. 27 má v úmyslu toto zboží vyvézt. Neposkytla nicméně konkrétní informace o místu určení ani dni, kdy mělo k tomuto vývozu dojít.

28 Daňová správa však odmítla vrátit DPH, když měla za to, že SMS Meer nepředložila doklady, které by prokázaly následný pohyb dotčeného zboží a jeho konečného příjemce. Poté, co oddělení daňové správy pro vyřizování stížností zamítlo správní stížnost, kterou podala SMS Meer proti tomuto odmítavému rozhodnutí, Curtea de Apel București (Odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) svým prvním rozsudkem ze dne 30. května 2012 zamítl návrh SMS Meer na zrušení těchto dvou rozhodnutí daňové správy.

29 Tento první rozsudek však byl zrušen Curtea de Casație și Justiție (Vysoký kasační soudní dvůr, Rumunsko), který vrátil věc ke Curtea de Apel București (Odvolací soud v Bukurešti). Rozsudkem ze dne 9. července 2014 poslední uvedený soud znovu zamítl návrh SMS Meer jako

neopodstatněný, protože daňová správa podle uvedeného soudu právem vyžadovala, aby SMS odvodnila následný pohyb dotčeného zboží. SMS Meer totiž byla povinna podle § 147b odst. 1 písm. a) zákona č. 571/2003 prokázat určení zboží dovezeného do Rumunska, protože skutečné určení tohoto zboží je relevantní pro použitelný daňový režim.

30 SMS Meer podala proti rozsudku ze dne 9. července 2014 kasační opravný prostředek, při němž tvrdila, že uzavření smlouvy § 27 s kupujícím a její částečné plnění bylo zdanitelným plněním. Navíc k plnění smlouvy § 27 došlo rovněž zaplacením zálohy 2 milionů eur z celkové částky dohodnuté ceny, uzavřením subdodavatelské smlouvy a koupí části součástí potrubných pro výrobu RSA od dodavatele v Turecku. SMS Meer tedy prokázala přímou souvislost mezi dovozem dotčeného zboží a svými zdanitelnými plněními. Vrazení DPH nemůže podle SMS Meer záviset na důkazu pohybu tohoto zboží po dovozu, když smlouva § 27 nebyla v konečném důsledku splněna. V okamžiku dovozu si ještě smluvní strany přály, aby k transakci došlo.

31 Podle předkládajícího soudu měla SMS Meer v době dovozu závažnému riziku, že smlouva § 27 nebude naplněna, jelikož kupující již neuhradil částky plateb dlužné v souladu s touto smlouvou. Za těchto podmínek vyvstává otázka, zda skutečnost, že dovoz byl uskutečněn v době, kdy byla realizace dané smlouvy přerušena, znamená, že dovoz dotčeného zboží již nesouvisel s plněním smlouvy.

32 Za těchto podmínek se Înalta Curte de Casa și Justiție (Vysoký kasační soudní dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 2 až 5 osmé směrnice ve spojení s ustanoveními § 17 odst. 2 a 3 písm. a) šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že brání praxi vnitrostátních daňových orgánů, které mají za to, že neexistují objektivní důkazy potvrzující úmysl deklarovaný osobou povinnou k dani použít dovážené zboží v rámci její ekonomické činnosti, když ke dni skutečného dovozu byla realizace smlouvy, na jejímž základě osoba povinná k dani nakoupila a dovezla zboží, přerušena, s vážným rizikem, že následné dodání/plnění, pro které bylo dovážené zboží určeno, se již neuskuteční?

2) Představuje důkaz následného pohybu dováženého zboží, jeli prokázání skutečnosti, zda dovážené zboží bylo ve skutečnosti určeno pro zdanitelná plnění osoby povinné k dani, a do jaké míry, dodatečnou podmínku požadovanou pro účely vrácení DPH, odlišnou od podmínek uvedených v článcích 3 a 4 osmé směrnice a zakázanou podle ustanovení článku 6 téže směrnice, nebo se jedná o nezbytnou informaci k základní podmínce pro uvedené vrácení, která se týká použití dováženého zboží v rámci zdanitelných plnění, kterou může daňový orgán požadovat na základě článku 6 osmé směrnice?

3) Mohou být články 2 až 5 osmé směrnice ve spojení s ustanovením § 17 odst. 2 a 3 písm. a) šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že nárok na vrácení DPH může být zamítnut, pokud následná předpokládaná operace, v rámci níž mělo být dovážené zboží použito, nebude nakonec uskutečněna? Má za těchto podmínek význam skutečné určení zboží, v projednávané věci otázka, zda bylo uvedené zboží využíváno, jakým způsobem a na kterém území – na území řeckého státu, kde byla DPH zaplacená, nebo jinde?“

K předběžným otázkám

33 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu, jimiž je třeba se zabývat společně, je, zda osmá směrnice ve spojení s článkem 170 směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby řecký stát odepřel osobě povinné k dani neusazené na jeho území nárok na vrácení DPH zaplacené při dovozu zboží v takové situaci, jaká nastala v původním řízení, kdy realizace smlouvy, v rámci které osoba povinná k dani koupila a dovezla toto zboží, byla v

okamžiku dovozu p?erušena, pln?ní, pro které m?lo být zboží použito, nakonec nebylo uskute?no a osoba povinná k dani neposkytla d?kaz o následném pohybu tohoto zboží.

34 Za ú?elem odpov?di na tuto otázku je t?eba nejprve p?ipomenout, že cílem osmé sm?rnice je upravit podmínky pro vrácení DPH zaplacené v ?lenském stát? osobami povinnými k dani usazenými v jiném ?lenském stát? a harmonizovat nárok na vrácení DPH tak, jak je upraven v ?lánku 170 sm?rnice o DPH (rozsudek ze dne 28. ?ervna 2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, bod 34 a citovaná judikatura).

35 V tomto rámci z ?lánku 2 osmé sm?rnice vyplývá, že každý ?lenský stát vrátí osob? povinné k dani neusazené na jeho území, ale v jiném ?lenském stát?, za podmínek stanovených touto sm?rnici, DPH, která byla vybrána zejména u dovozu zboží do tohoto prvního ?lenského státu, pokud je toto zboží použito pro pln?ní uvedená v ?lánku 170 sm?rnice DPH.

36 V tomto ohledu ?lánky 3 a 4 osmé sm?rnice up?es?ují náležitosti, které je t?eba splnit pro ú?ely takového vrácení dan?.

37 Jak p?itom Evropská komise právem uvedla ve svém písemném vyjád?ení, cílem osmé sm?rnice není ur?it ani podmínky výkonu ani rozsah nároku na vrácení dan?. Z ?lánku 5 této sm?rnice totiž vyplývá, že nárok na vrácení DPH je vymezen v souladu s relevantními ustanoveními sm?rnice o DPH.

38 V tomto kontextu je t?eba uvést, že nárok osoby povinné k dani usazené v jednom ?lenském stát? na vrácení DPH odvedené v jiném ?lenském stát?, jak je upraven v osmé sm?rnici, odpovídá nároku, zavedenému v její prosp?ch sm?rnici o DPH, na odp?et DPH zaplacené na vstupu ve vlastním ?lenském stát? (rozsudek ze dne 25. ?íjna 2012, Daimler a Widex, C?318/11 a C?319/11, EU:C:2012:666, bod 41, jakož i citovaná judikatura).

39 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je uvedený nárok na odp?et nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a nem?že být v zásad? omezen. Tento nárok se váže p?ímo ke všem daním, které zatížily pln?ní uskute?ná na vstupu (rozsudek ze dne 22. ?ervna 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, bod 31 a citovaná judikatura).

40 Cílem režimu odp?t?, a tedy vrácení dan? je totiž zcela sejmut z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických ?inností. Spole?ný systém DPH v d?sledku toho zaru?uje dokonalou neutralitu, pokud jde o da?ovou zát?ž všech ekonomických ?inností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené ?innosti samy rovn?ž podléhají DPH (rozsudek ze dne 22. b?ezna 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, bod 35 a citovaná judikatura).

41 Pokud jde konkrétn? o podmínky nároku na vrácení dan?, z ?lánku 170 sm?rnice o DPH ve spojení s ?lánkem 169 této sm?rnice vyplývá, že každá osoba povinná k dani, která je ve smyslu ?lánku 1 osmé sm?rnice neusazená v ?lenském stát?, ve kterém uskute?uje dovoz zboží, které je p?edm?tem DPH, má nárok na vrácení této dan?, pokud je toto zboží použito pro ú?ely pln?ní spo?ívajících v ?innostech uvedených v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci sm?rnice o DPH, která byla uskute?na mimo ?lenský stát, v n?mž je daná da? splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odp?et dan?, kdyby byla uskute?na v tomto ?lenském stát?, nebo pro ur?itá pln?ní, která jsou osvobozena od dan?.

42 Podle ?lánk? 70 a 167 sm?rnice o DPH tento nárok na odp?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti, tedy dodáním zboží (obdobn? viz rozsudek ze dne 22. b?ezna 2012, Klub C?153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatura).

43 Pokud jde zaprvé o otázku, zda SMS Meer může být považována za osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice, je třeba připomenout, že toto ustanovení v zásadě stanoví dvě kumulativní podmínky. Zaprvé osoba povinná k dani nesmí mít v průběhu období uvedeného v čl. 7 odst. 1 této směrnice provozovnu v členském státě, ve kterém žádá o toto vrácení daně. Zadruhé nesmí v průběhu téhož období v tomto členském státě dodávat zboží ani poskytovat služby, s výjimkou určitých přesně vymezených služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, bod 42).

44 V projednávané věci je nesporné, že SMS Meer uvedené podmínky splňuje. Konkrétně je nesporné, že v době dovozu zboží dotčeného v původním řízení byla tato společnost osobou povinnou k DPH v Německu jako společnost vykonávající v tomto členském státě ekonomické činnosti spočívající v prodeji a montáži zařízení určených ke zpracování oceli a nebyla povinná se zaregistrovat pro účely DPH v Rumunsku.

45 Pokud jde zadruhé o otázku, zda SMS Meer jednala při dovozu dotčeného zboží do Rumunska jako osoba povinná k dani, je třeba připomenout, že pojem „osoba povinná k dani“ je v souladu s čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH definován ve vztahu k pojmu „ekonomická činnost“ (rozsudek ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 24 a citovaná judikatura).

46 Jednotlivec, který doveze zboží pro účely ekonomické činnosti ve smyslu tohoto ustanovení, tak činí jako osoba povinná k dani, i když toto zboží není okamžitě pro tuto ekonomickou činnost použito (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 25 a citovaná judikatura). Z ustálené judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že osoba, která činí investiční výdaje s objektivními důkazy potvrzeným úmyslem vykonávat ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, musí být považována za osobu povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 24; ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17, a ze dne 22. října 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20 a citovaná judikatura).

47 Otázka, zda osoba povinná k dani jedná jako taková, je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha daného majetku a doba, která uplynula mezi jeho nabytím a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti této osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub C-153/11, EU:C:2012:163, bod 41 a citovaná judikatura).

48 V tomto kontextu je třeba připomenout, že v rámci řízení o předběžné otázce je to vnitrostátní soud, jenž je jako jediný příslušný k posouzení skutkových okolností dotčených v původním řízení a k vyložení vnitrostátních právních předpisů. Nicméně Soudní dvůr, který má poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečné odpovědi, má pravomoc poskytnout vodítka, jež se opírají o spis ve věci v původním řízení, jakož i o vyjádření, která mu byla předložena a jež předkládajícímu soudu umožní rozhodnout (rozsudek ze dne 11. května 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 37 a citovaná judikatura).

49 V projednávané věci je prokázáno, že SMS Meer poté, co obdržela zálohu ve výši 2 milionů eur, uzavřela dne 26. června 2008 subdodavatelskou smlouvu, jejímž předmětem bylo dotčené zboží, které bylo koupeno jako zařízení nezbytné k vyhotovení RSA, a tedy za účelem plnění smlouvy č. 27. Z těchto zjištění zjevně vyplývá, že tato společnost dovezla dotčené zboží v úmyslu, potvrzeném objektivními důkazy, vykonávat ekonomickou činnost.

50 V tomto ohledu je pouhá okolnost, že realizace smlouvy č. 27 byla ke dni, kdy bylo dotčené zboží dovezeno, přerušena, irrelevantní zejména proto, že je třeba vycházet z domněnky, že by

SMS Meer porušila smluvní závazky vůči svému subdodavateli, pokud by odmítla dodat zboží jen z toho důvodu, že došlo k přerušení plnění smlouvy. 27. Navíc až poté, co bylo toto zboží dovezeno, se s plněním smlouvy definitivně nepokračovalo, a to z důvodů nezávislých na vůli SMS Meer, a sice platebních těžkostí, kterým čelil odběratel.

51 SMS Meer tedy při dovozu dotčeného zboží jednala jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH.

52 Pokud jde zatím o použití dotčeného zboží pro účely plnění uvedených v článku 170 směrnice o DPH, je nesporné, že příjemce RSA, pro jehož vyhotovení SMS Meer nakoupila toto zboží, se nacházel na Ukrajině. K dovozu zboží tedy v konečném důsledku došlo pro účely vývozu ve smyslu článku 146 směrnice o DPH, což je plnění, na které článek 170 této směrnice odkazuje.

53 Za těchto okolností je třeba mít za to, že společnosti SMS Meer vznikl při dovozu dotčeného zboží do Rumunska nárok na vrácení zaplacené DPH.

54 Existenci tohoto nároku nespochybuje skutečnost, že plnění, v rámci kterého mělo být dotčené zboží použito, nebylo nakonec uskutečнено a SMS Meer nemohla předložit důkaz o následném pohybu uvedeného zboží vyžadovaný daňovou správou.

55 Z ustálené judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že v případě neexistence daňového úniku či zneužití a s výhradou případných oprav v souladu s podmínkami stanovenými směrnicí o DPH jednou vzniklý nárok na vrácení daně zůstane zachován (obdobně viz rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub C-153/11, EU:C:2012:163, bod 46 a citovaná judikatura).

56 Konkrétně platí, že nemohla-li osoba povinná k dani použít zboží, které vedlo k vrácení daně v rámci plánovaného plnění, z důvodu okolností nezávislejších na její vůli, vzniklý nárok na vrácení daně zůstane zachován, jelikož v takovém případě neexistuje žádné riziko daňového úniku nebo zneužití, které by mohlo odvodňovat odmítnutí vrácení daně (obdobně viz rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub C-153/11, EU:C:2012:163, bod 47 a citovaná judikatura). Takové úvahy se musí *a fortiori* použít na takovou osobu povinnou k dani, jakou je SMS Meer, neboť ta podle svého prohlášení neměla pro dotčené zboží jiné použití.

57 Z toho vyplývá, že pokud vnitrostátní daňové orgány nedisponují v projednávané věci objektivními důkazy prokazujícími, že ke vzniku nároku na vrácení daně došlo daňovým únikem nebo zneužitím, což v konečném důsledku přisloušní ověřit vnitrostátními soudy, jsou skutečnosti následující po dovozu irelevantní. Konkrétně požadovat od SMS Meer, aby předložila důkaz, že dotčené zboží bylo nakonec vyvezeno mimo Rumunsko, by ve skutečnosti vedlo k dodatečné hmotněprávní podmínce pro uplatnění nároku na vrácení daně, kterou systém DPH nestanoví.

58 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že osmá směrnice ve spojení s článkem 170 směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát odepřel osobě povinné k dani neusazené na jeho území nárok na vrácení DPH odvedené při dovozu zboží v takové situaci, jako nastala v převodním řízení, kdy realizace smlouvy, v rámci které osoba povinná k dani koupila a dovezla toto zboží, byla v okamžiku dovozu přerušena, plnění, pro které mělo být zboží použito, nakonec nebylo uskutečнено a osoba povinná k dani neposkytla důkaz o následném pohybu tohoto zboží.

K nákladům řízení

59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního 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 (desátý senát) rozhodl takto:

Osmá směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku ve spojení s článkem 170 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát odepřel osobě povinné k dani neusazené na jeho území nárok na vrácení daní z přidané hodnoty odvedené při dovozu zboží v takové situaci, jako nastala v původním řízení, kdy realizace smlouvy, v rámci které osoba povinná k dani koupila a dovezla toto zboží, byla v okamžiku dovozu přerušena, plnění, pro které mělo být zboží použito, nakonec nebylo uskutečнено a osoba povinná k dani neposkytla důkaz o následném pohybu tohoto zboží.

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.