

Spojené veci C-536/08 a C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

proti

X

a

fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV

(návrhy na prejudiciálne konanie podané Hoge Raad der Nederlanden)

„Šiesta smernica o DPH – článok 17 ods. 2 a 3 – článok 28b A ods. 2 – Právo na odpôčet – Prechodná úprava zdaťovania obchodu medzi členskými štátmi – Miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva“

Abstrakt rozsudku

Daťové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Prechodná úprava zdaťovania obchodu medzi členskými štátmi

(Smernica Rady 77/388, článok 17 ods. 2 a 3 a článok 28b A ods. 2)

Článok 17 ods. 2 a 3, ako aj článok 28b A ods. 2 šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu v znení smernice 92/111 sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v situácii opísanej v prvom pododseku posledného uvedeného ustanovenia, nemá právo na okamžitý odpôčet dane z pridanej hodnoty, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.

Keďže totiž tovar zdanený ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva, ktoré sa podľa článku 28b A ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice považuje za uskutočnené v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, nebol do uvedeného členského štátu skutočne dovezený, nemožno uvedené plnenia považovať za plnenia, ktoré zakladajú „právo na odpôčet“ v zmysle článku 17 šiestej smernice, ktorý podmieňuje odpôčet dane z pridanej hodnoty, ktorou boli zaťažené tovar a služby poskytnuté tretími osobami, ktoré nadobudla zdaniteľná osoba, najmä v rámci nadobudnutia v rámci Spoločenstva, tým, že takto nadobudnutý tovar a služby budú použité na účely zdaniteľných plnení zdaniteľnej osoby. V dôsledku toho sa na také nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva nemôže vzťahovať všeobecná úprava odpôctu obsiahnutá v uvedenom článku.

V tejto súvislosti všeobecná úprava odpôctu dane, aká je upravená v článku 17 šiestej smernice, nemôže v takej situácii nahradiť osobitnú úpravu obsiahnutú v článku 28b A ods. 2 druhom pododseku tejto smernice, ktorá vychádza z mechanizmu zníženia základu dane umožňujúceho korigovať dvojité zdanenie.

(pozri body 40 – 43, 45 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 22. apríla 2010 (*)

„Šiesta smernica o DPH – ?lánok 17 ods. 2 a 3 – ?lánok 28b A ods. 2 – Právo na odpoveť –
Prechodná úprava zda?ovania obchodu medzi ?lenskými štátmi – Miesto nadobudnutia tovaru v
rámci Spolo?enstva“

V spojených veciach C?536/08 a C?539/08,

ktorých predmetom sú návrhy na prejudiciálne konanie v zmysle ?lánku 234 ES, podané
rozhodnutiami Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) zo 14. novembra 2008 a doru?ené
Súdnemu dvoru 4. decembra 2008, ktoré súvisia s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

X (C?536/08)

a

fiscale eenheid Facet BV?Facet Trading BV (C?539/08),

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta, G. Arestis
(spravodajca), J. Malenovský a T. von Danwitz,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 19. novembra 2009,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- fiscale eenheid Facet BV?Facet Trading BV, v zastúpení: H. W. M. van Kesteren a M. A. J. Raafs, advocaten,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels, M. Noort a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.?C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spo?enstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a C. ten Dam,

splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 17 ods. 2 a 3, ako aj článku 28b A ods. 2 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) v znení smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224, ale len „šiesta smernica“).

2 Tieto návrhy boli predložené v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financien (ale len „Staatssecretaris“) a X a sporu medzi Staatssecretaris a Facet BV/Facet Trading BV (ale len „Facet“) vo veci opravného výmeru dane z pridanej hodnoty (ale len „DPH“).

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 17 ods. 1 až 3 šiestej smernice stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpočítateľnej dane [v okamihu, keď sa odpočítateľná daň stane splatnou – *neoficiálny preklad*].

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

...

d) daň z pridanej hodnoty splatnú podľa článku 28a ods. 1 písm. a).

3. Členské štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpochet alebo refundáciu [vrátenie – *neoficiálny preklad*] dane z pridanej hodnoty, referovanej v odseku 2, pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely [pokiaľ sa tovar a služby použijú na účely – *neoficiálny preklad*]:

a) plnení súvisiacich s ekonomickými aktivitami referovanými v článku 4 (2), vykonanými v inej krajine, ktoré by boli odpočítateľné, ak by sa boli vykonali v rámci územia krajiny;

b) plnení, ktoré sú oslobodené podľa článku 14 ods. 1 písm. i), článku 15, článku 16 ods. 1 bodov B, C, D a E a ods. 2 a článku 28c bodov A a C;

c) každé z plnení, oslobodených [akéhokoľvek z plnení oslobodených – *neoficiálny preklad*] podľa článku 13 časti B písm. a) a d) bodov 1 až 5, keď zákazník je zaregistrovaný (ustanovený) [ak je zákazník usadený – *neoficiálny preklad*] mimo Spoločenstva alebo ak takéto plnenia sú priamo spojené s tovarom, ktorý sa má vyviezť do krajiny mimo Spoločenstva.“

4 Podľa článku 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva [v rámci Spoločenstva – *neoficiálny preklad*] uskutočnené za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ [predávajúci – *neoficiálny preklad*] je zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na daňové oslobodenie [nemá nárok na oslobodenie od dane – *neoficiálny preklad*] podľa článku 24 a na ktorú sa nevzťahujú opatrenia stanovené v druhej vete článku 8 ods. 1 písm. a) alebo v článku 28b časti B ods. 1.“

5 Článok 28a ods. 3 šiestej smernice stanovuje:

„Interná akvizícia tovaru v rámci spoločenstva‘ [Nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva – *neoficiálny preklad*] predstavuje akvizíciu [sa rozumie získanie – *neoficiálny preklad*] práva disponovať ako majiteľ hmotným majetkom, ktorý bol vyexpedovaný alebo transportovaný osobe, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný [ktorý bol nadobúdateľovi odoslaný alebo prepravený predávajúcim alebo samotným nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, než z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*].“

6 Článok 28b A šiestej smernice stanovuje:

„1. Miesto internej akvizície tovaru v rámci spoločenstva sa bude považovať to miesto, kde je tovar v tom prípade, keď je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukončí túto akvizíciu [Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu ukončenia odoslania alebo prepravy nadobúdateľovi – *neoficiálny preklad*].

2. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia odseku 1, [sa však – *neoficiálny preklad*] za miesto nadobudnutia vnútri spoločenstva [v rámci Spoločenstva – *neoficiálny preklad*] podľa článku 28a ods. 1 písm. a) bude považovať miesto na území členského štátu, ktorý vydá [vydal – *neoficiálny preklad*] identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba nadobúdajúca tovar uskutočnila [nadobúdateľ uskutočnil – *neoficiálny preklad*] toto nadobudnutie, s výnimkou prípadu, ak osoba, získavajúca tovar nepreukáže, že nadobudnutie podliehalo dani v zhode s odsekom 1 [pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane podľa odseku 1 – *neoficiálny preklad*].

Ak však nadobudnutie podlieha dani v zhode s odsekom 1 v členskom štáte príchodu expedície alebo transportu [ukončenia odoslania alebo prepravy – *neoficiálny preklad*] tovaru potom, čo sa podriadilo dani v zhode s prvým pododsekom [ako bolo zdanené podľa prvého pododseku – *neoficiálny preklad*], zdaniteľné množstvo bude zredukované podľa toho členského štátu [základ dane sa primerane zníži v členskom štáte – *neoficiálny preklad*], ktorý vydal identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba, získavajúca tovar, uskutočnila akvizíciu [pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil toto nadobudnutie – *neoficiálny preklad*].

Na účely použitia prvého pododseku sa nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva považuje za predmet dane podľa odseku 1, keď boli splnené nasledujúce podmienky:

– nadobúdateľ preukáže, že toto nadobudnutie vnútri spoločenstva uskutočnil pre potreby následnej dodávky uskutočnenej v členskom štáte uvedenom v odseku 1, pre ktorú príjemca tovaru bol označený ako platca [platiteľ – *neoficiálny preklad*] dane v súlade s článkom 28c

as?ou E ods. 3,

– nadobúdate? splnil povinnos? poda? deklaráciu stanovenú [vyhlásenie stanovené – *neoficiálny preklad*] v poslednom pododseku ?lánku 22 ods. 6 písm. b).“

7 ?lánok 28c E ods. 3 šiestej smernice stanovuje:

„?lenské štáty prijímú zvláštne opatrenia na zabezpe?enie toho, že da?ou z pridanej hodnoty nebude za?ažené nadobudnutie tovarov vnútri spolo?enstva uskuto?nené pod?a ?lánku 28b ?asti A ods. 1 na jeho území, ke? sa splnia nasledujúce podmienky:

– nadobudnutie tovarov vnútri spolo?enstva uskuto??uje zdanite?ná osoba, ktorá nemá sídlo v tuzemsku, ale ktorá je evidovaná na ú?ely dane z pridanej hodnoty v inom ?lenskom štáte,

– nadobudnutie tovarov vnútri spolo?enstva sa uskuto??uje s cie?om následnej dodávky tovaru zdanite?nou osobou v tuzemsku,

– tovar takto nadobudnutý zdanite?nou osobou je priamo odoslaný alebo prepravovaný z iného ?lenského štátu ako toho, v ktorom je osoba evidovaná na ú?ely dane z pridanej hodnoty, a je ur?ený osobe, pre ktorú zdanite?ná osoba následnú dodávku uskuto??uje,

– osoba, pre ktorú sa následná dodávka uskuto??uje, je zdanite?ná osoba alebo nezdanite?ná právnická osoba, ktorá je evidovaná [má identifika?né ?íslo – *neoficiálny preklad*] na ú?ely dane z pridanej hodnoty v tuzemsku,

– osoba, pre ktorú sa uskuto??uje následná dodávka, bola ur?ená v súlade s tretím pododsekom ?lánku 21 bodu 1) písm. a) ako osoba povinná plati? da? [platite? dane – *neoficiálny preklad*] za dodávky uskuto?nené zdanite?nou osobou nesídliacou v tuzemsku.“

8 ?lánok 28d ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Zdanite?ná udalos? sa vyskytne, ak sa uskuto?ní interná akvizícia tovaru v rámci spolo?enstva [K zdanite?nému plneniu dochádza v okamihu, ke? sa uskuto?ní nadobudnutie tovaru v rámci Spolo?enstva – *neoficiálny preklad*]. Interná akvizícia tovaru v rámci spolo?enstva sa bude považova? za realizovanú, ak sa dodávka podobného tovaru považuje ako realizovaná v rámci územia krajiny [Nadobudnutie tovaru v rámci Spolo?enstva sa považuje za uskuto?nené v okamihu, ke? sa považuje za uskuto?nenú dodávka podobného tovaru v rámci dotknutého štátu – *neoficiálny preklad*].“

9 ?lánok 28h šiestej smernice, zmenený a doplnený smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dop??a smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre da? z pridanej hodnoty – rozsah ur?itých výnimiek a praktické postupy pri ich uplat?ovaní, stanovuje:

„...“

b) Každá osoba podliehajúca dani [zdanite?ná osoba – *neoficiálny preklad*] s identifika?ným ?íslom na ú?ely dane z pridanej hodnoty predkladá taktiež súhrnný výkaz všetkých nadobúdate?ov, ktorí majú identifika?né ?íslo na ú?ely dane z pridanej hodnoty a ktorým dodala tovar pod?a podmienok stanovených v ?lánku 28c ?asti A písm. a) a d), ako aj súhrnný výkaz príjemcov plnenia uvedených v piatom pododseku, ktorí majú identifika?né ?íslo na ú?ely dane z pridanej hodnoty.

Rekapitulované vyhlásenie [Súhrnný výkaz – *neoficiálny preklad*] sa musí vypracova? za každý

kalendárny štvrťrok v rámci obdobia a podľa postupov, ktoré sa stanovujú [v lehote a postupom stanoveným – *neoficiálny preklad*] členskými štátmi, ktoré musia prijať [prijmú – *neoficiálny preklad*] opatrenia potrebné na zabezpečenie toho, že opatrenia týkajúce sa administratívnej spolupráce v oblasti nepriameho zdaťovania sa v každom prípade splnia [aby boli v každom prípade dodržané predpisy o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaťovania – *neoficiálny preklad*].

...“

Vnútroštátna právna úprava

10 Článok 15 zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, ďalej len „zákon o dani z obratu“) stanovuje:

„Daťou v zmysle článku 2, ktorú odpôčítava hospodársky subjekt, je:

...

b) dať splatná za zdaťovacie obdobie pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 17a ods. 1 hospodárskym subjektom, pokiaľ je tento subjekt držiteľom faktúry vystavenej v súlade s predpismi;

c) dať splatná za zdaťovacie obdobie:

...

pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 17a ods. 1 uskutočneného hospodárskym subjektom v prípadoch, ktoré nie sú uvedené v bode b);

...

Ak možno podať žiadosť o vrátenie dane podľa článku 30 ods. 1, 2 a 3, nemôže hospodársky subjekt vykonať odpôčítanie dane.

...“

11 Podľa článku 17a tohto zákona:

„Nadobudnutie tovaru vnútri Spoločenstva je nadobudnutím tovaru po jeho dodaní hospodárskym subjektom v rámci jeho činnosti, pričom tento tovar bol doručený alebo prepravený z jedného členského štátu do iného členského štátu.

...“

12 Článok 17b uvedeného zákona stanovuje:

„Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza pri ukončení odoslania alebo prepravy.

Bez toho, aby bolo dotknuté ustanovenie odseku 1, nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je uskutočnené v členskom štáte, ktorý prideliť identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým bol tovar nadobudnutý, pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže, že dať bola vybratá podľa odseku 1.

...“

13 ?lánok 30 ods. 1 zákona o dani z obratu uvádza:

„Na žiadosť zdaniteľnej osoby sa prizná vrátenie dane, ktorú bola povinná zaplatiť pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva v prípadoch, keď bola daň vybratá podľa ?lánku 17b ods. 2 a pokiaľ dotknutá osoba preukáže, že pri tom istom nadobudnutí tovaru bola daň vybratá v ?lenskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy.

...“

Spory vo veciach samých a prejudiciálna otázka

Vec C-536/08

14 Podnik X, ktorý je usadený v Holandsku, obchoduje s po?ítačmi a po?ítačovým príslušenstvom. V období od 1. januára 1998 do 31. decembra 1999 nakúpil tovar tohto druhu od podnikov so sídlom v iných ?lenských štátoch, než je Holandsko a Španielsko (ďalej len „dodávateľia“), a predal ich ďalej odberateľom usadeným v Španielsku.

15 Na faktúrach určených podniku X dodávateľia nezaúčtovali DPH, ale zaznamenali na ne jeho holandské identifikačné ?íslo pre DPH. Podnik X potom na faktúrach vystavených svojim odberateľom odkazoval na uplatnenie ?lánku 28c E ods. 3 šiestej smernice.

16 Vo svojom daňovom priznaní za obdobie od 1. januára 1998 do 30. septembra 1998 nevykázal podnik X sumu DPH, ktorú bol povinný zaplatiť z nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Neodpočítal ani DPH pripadajúcu na toto nadobudnutie v rámci Spoločenstva. Daňové priznanie za toto obdobie neobsahovalo ani žiadne údaje o dodávkach v rámci Spoločenstva v zmysle ?lánku 37a zákona o dani z obratu a ?lánku 22 ods. 6 písm. b) posledného pododseku šiestej smernice.

17 Naopak, pokiaľ ide o obdobie od 1. októbra 1998 do 30. júna 1999, podnik X vykázal vo svojom daňovom priznaní DPH z nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ktorú bol povinný zaplatiť, a túto DPH odpočítal. Vykázal aj dodávky v rámci Spoločenstva v zmysle ustanovení citovaných v predchádzajúcom bode. Podľa rozhodnutia, ktorým sa predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania, sa nepreukázalo, že by tento tovar bol v rámci plnení uvedených v bode 14 tohto rozsudku ihneď odoslaný alebo prepravený odberateľom usadeným v Španielsku.

18 Inspecteur van de Belastingdienst (ďalej len „Inspecteur“) vydal na ?archu dotknutej osoby za vyššie uvedené obdobie opravný výmer DPH, lebo sa domnieval, že podnik X nadobudol dotknutý tovar v zmysle ?lánku 17a zákona o dani z obratu. Inspecteur sa domnieval, že podnik X nadobudol tento tovar v Holandsku v súlade s ?lánkom 17b tohto zákona a ?lánkom 28b A ods. 2 šiestej smernice. V nadväznosti na odvolanie podané podnikom X proti tomuto rozhodnutiu Inspecteur uloženie dane potvrdil, lebo sa okrem toho domnieval, že uvedené nadobudnutie v rámci Spoločenstva nezakladá právo podniku X na odpočet.

19 Podnik X podal proti uvedenému rozhodnutiu žalobu na Gerechtshof te's-Gravenhage. Rozsudkom z 22. apríla 2005 vyhlásil uvedený súd žalobu za dôvodnú, zrušil sporné rozhodnutie a znížil sumu uvedenú v opravnom daňovom výmere. Staatssecretaris podal kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.

20 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ?lánok 17 ods. 2 a 3, ako aj ?lánok 28b A ods. 2 šiestej smernice vykladať v tom zmysle,

že pokiaľ je podľa prvého pododseku posledného uvedeného ustanovenia miestom nadobudnutia v rámci Spoločenstva územie členského štátu, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre [DPH] použité nadobúdateľom na toto nadobudnutie, má tento nadobúdateľ právo na okamžitý odpust DPH, ktorú je v tomto členskom štáte povinný zaplatiť.“

Vec C-539/08

21 Spoločnosť Facet, ktorá je daňovým subjektom usadeným v Holandsku, obchoduje s poľnohospodárskym príslušenstvom. V období od 1. decembra 2000 do 30. septembra 2001 nakúpila tovar tohto druhu od podnikov nachádzajúcich sa v Nemecku a Taliansku (ďalej len „dodávatelia“) a predala ho ďalej odberateľom usadeným na Cypre (ďalej len „odberatelia“), ktorí majú daňového zástupcu usadeného v Grécku. Tovar bol prevezený priamo z Nemecka a Talianska do Španielska.

22 Dodávatelia na faktúrach nezaúčtovali DPH. Naproti tomu na nich zaznamenali holandské daňové identifikačné číslo spoločnosti Facet. Táto spoločnosť neúčtovala DPH ani na faktúrach určených cyperským odberateľom. Uvádzala však na nich grécke identifikačné číslo pre DPH, ktoré jej oznámili odberatelia.

23 Vo svojom daňovom priznaní v Holandsku spoločnosť Facet uviedla DPH, ktorú bola povinná zaplatiť z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, a odpustila ju. S dodávkami odberateľom tiež zaobchádzala ako s dodávkami v rámci Spoločenstva v zmysle článku 37a zákona o dani z obratu a článku 22 ods. 6 písm. b) posledného pododseku šiestej smernice, pričom uvádzala grécke identifikačné číslo pre DPH odberateľov alebo ich daňových zástupcov. Ani daňoví zástupcovia, ani odberatelia samotní však v rámci dotknutých nákupov nevyplnili vyhlásenia o nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva. Predmetom ich daňových priznaní neboli ani dodávky v rámci Spoločenstva a nepredložili ani „súhrnné výkazy“ v zmysle článku 22 ods. 6 písm. b) posledného pododseku šiestej smernice. Okrem toho neboli odberatelia v Španielsku registrovaní na účely DPH a nevyplnili daňové priznanie, pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v tejto krajine.

24 Inspecteur sa domnieval, že spoločnosť Facet uskutočnila nadobudnutie v rámci Spoločenstva a nemá právo na odpust DPH. Za týchto podmienok vydal opravný daňový výmer.

25 Spoločnosť Facet podala proti rozhodnutiu Inspecteur žalobu na Gerechtshof te Amsterdam. Rozsudkom z 27. februára 2006 uvedený súd vyhlásil žalobu za dôvodnú, zrušil sporné rozhodnutie a znížil sumu uvedenú v opravnom daňovom výmere. Staatssecretaris podal proti tomuto rozsudku na predkladajúcom súde kasačný opravný prostriedok.

26 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvoru otázku, ktorá je zhodná s otázkou položenou vo veci C-536/08.

O prejudiciálnej otázke

27 Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či nadobúdateľ má na základe článku 17 ods. 2 a 3 šiestej smernice v prípade uvedenom v článku 28b A ods. 2 prvom pododseku uvedenej smernice právo na okamžitý odpust DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie v rámci Spoločenstva.

28 Na účely odpovede na túto otázku je potrebné najskôr pripomenúť, že právo na odpust DPH predstavuje ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, a v zásade ho nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 15, a z 23. apríla 2009, PARAT Automotive Cabrio,

29 Právo na odpodet sa uplatní okamžite na všetky dane, ktorými boli zaťažené plnenia uskutočnené na vstupe. Z toho vyplýva, že akékoľvek obmedzenie práva na odpodet DPH má vplyv na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatňovať podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch (pozri rozsudok PARAT Automotive Cabrio, už citovaný, bod 16).

30 Článok 28b A šiestej smernice, ktorý je súčasťou prechodnej úpravy zdačovania obchodu medzi členskými štátmi obsiahnutej v hlave XVIa tejto smernice, upravuje lokalizáciu takeého nadobudnutia v rámci Spoločenstva, o aké ide vo veciach samých. Cieľom tohto prechodného režimu je prevod daňového príjmu na členský štát, v ktorom došlo ku konečnej spotrebe dodaného tovaru (pozri rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 40).

31 Jeho odsek 1 uvádza všeobecné pravidlo, podľa ktorého sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva považuje miesto, kde sa tovar nachádza pri ukončení odoslania alebo prepravy nadobúdateľovi.

32 V tomto ohľade treba uviesť, že smernica 92/111 doplnila do článku 28b A ods. 2 šiestej smernice posledný pododsek, ktorý stanovuje, že ak nadobúdateľ preukáže, že nadobudnutie v rámci Spoločenstva uskutočnil na účely dodávky v členskom štáte, ktorá je uvedená v odseku 1 tohto článku a pre ktorú bol príjemca označený za platiteľa dane v súlade s článkom 28c E ods. 3 tejto smernice, a pokiaľ tento nadobúdateľ splnil povinnosť podľa vyhlásenie podľa článku 22 ods. 6 písm. b) posledného pododseku uvedenej smernice, potom sa nadobudnutie v rámci Spoločenstva považuje za nadobudnutie, ktoré bolo predmetom DPH podľa všeobecného pravidla uvedeného v článku 28c A ods. 1.

33 Aby sa zaručilo, že dotknuté nadobudnutie bude podliehať DPH, článok 28c A ods. 2 prvý pododsek šiestej smernice stanovuje, že pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie bolo predmetom dane podľa odseku 1 tohto článku, považuje sa za miesto nadobudnutia územie členského štátu, ktorý vydal identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým toto nadobudnutie uskutočnil (ale len „členský štát, ktorý vydal identifikačné číslo“).

34 V situácii, v ktorej by nadobudnutie podliehalo DPH na základe článku 28b A ods. 1 šiestej smernice v členskom štáte, kde došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy potom, ako bolo predmetom DPH podľa článku 28b A ods. 2 prvého pododseku, upravuje tento posledný uvedený článok vo svojom odseku 2 druhom pododseku opravný mechanizmus, ktorý spočíva v primeranom znížení základu dane v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo.

35 Z toho vyplýva, že cieľom článku 28b A ods. 2 šiestej smernice je jednak zaručiť zdanenie dotknutého nadobudnutia v rámci Spoločenstva, jednak zamedziť dvojitému zdaneniu toho istého nadobudnutia.

36 Uplatnenie opravného mechanizmu upraveného v článku 28b časti A ods. 2 druhom pododseku šiestej smernice však závisí od splnenia kumulatívnych podmienok uvedených v poslednom pododseku tohto článku, ako je pripomenuté v bode 32 tohto rozsudku.

37 V tomto ohľade treba po prvé zdôrazniť, že nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. EÚ L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392) nebolo prijaté s cieľom zaviesť systém výmeny informácií medzi daňovými orgánmi členských štátov, ktorý by im umožnil zisťovať, či nadobudnutia v rámci Spoločenstva boli skutočne podrobené DPH v členskom štáte, v ktorom došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy, v prípade, keď zdaniteľná

osoba nie je sama schopná poskytnúť dôkazy potrebné na tento účel (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 34).

38 Po druhej treba uviesť, že pokiaľ sú splnené podmienky článku 28c E ods. 3 šiestej smernice, každý členský štát je povinný prijať osobitné opatrenia na zabezpečenie toho, aby DPH nezaťažila „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ uskutočnené v zmysle článku 28b A ods. 1 uvedenej smernice na jeho území.

39 Vynára sa teda otázka, či právo na okamžitý odpust musí byť priznané zdaniteľnej osobe v prípade uvedenom v článku 28b A ods. 2 prvom pododseku šiestej smernice, alebo či v prípade, že zdaniteľná osoba nepreukázala, že dotknuté nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva bolo predmetom DPH v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy, podlieha uvedená osoba tejto dani v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo.

40 V tomto ohľade treba najskôr pripomenúť, že podľa článku 17 ods. 2 písm. d) šiestej smernice je odpust DPH, ktorou boli zaťažené tovar a služby poskytnuté tretími osobami, ktoré nadobudla zdaniteľná osoba, najmä v rámci nadobudnutia v rámci Spoločenstva, podmienený tým, že takto nadobudnutý tovar a služby budú použité na účely zdaniteľných plnení zdaniteľnej osoby.

41 Za takých okolností, o aké ide vo veci samej, je pritom nesporné, že tovar zdanený ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva, ktoré sa podľa článku 28b A ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice považuje za uskutočnené v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, nebol do uvedeného členského štátu skutočne dovezený.

42 Za týchto podmienok nemožno uvedené plnenia považovať za plnenia, ktoré zakladajú „právo na odpust“ v zmysle článku 17 šiestej smernice. V dôsledku toho sa na také nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva nemôže vzťahovať všeobecná úprava odpustu obsiahnutá v uvedenom článku.

43 Treba zdôrazniť, že všeobecná úprava odpustu dane, aká je upravená v článku 17 šiestej smernice, nemôže v takej situácii, o akú ide vo veci samej, nahradiť osobitnú úpravu obsiahnutú v článku 28b A ods. 2 druhom pododseku tejto smernice, ktorá vychádza z mechanizmu zníženia základu dane umožňujúceho korigovať dvojité zdanenie.

44 Navyše, ak by sa právo na odpust v takom prípade priznalo, mohlo by to viesť k narušeniu potrebného účinku článku 28b A ods. 2 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice, keďže zdaniteľná osoba, ktorej sa priznalo právo na odpust v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, by už nebola motivovaná preukázať zdanenie dotknutého nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte, kde došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy. Také riešenie by mohlo nakoniec ohroziť uplatnenie základného pravidla, podľa ktorého sa, pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, miesto zdanenia nachádza v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy, teda v členskom štáte konej spotreby, čo je cieľom prechodnej úpravy.

45 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 17 ods. 2 a 3, ako aj článok 28b A ods. 2 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v situácii opísanej v prvom pododseku posledného uvedeného ustanovenia, nemá právo na okamžitý odpust DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.

O trovách

46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účasníkom 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 Súdný dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 17 ods. 2 a 3, ako aj článok 28b A ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS Rady 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 v znení smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v situácii opísanej v prvom pododseku posledného uvedeného ustanovenia, nemá právo na okamžitý odpust DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.