



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 22. októbra 2015\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Šiesta smernica — Právo na odpočítanie dane — Zamietnutie — Predaj uskutočnený subjektom považovaným za neexistujúci“

Vo veci C-277/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) zo 6. marca 2014 a doručený Súdnemu dvoru 5. júna 2014, ktorý súvisí s konaním:

**PPUH Stehcamp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek**

proti

**Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,**

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu piatej komory, sudcovia D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász a C. Vajda,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, v zastúpení: P. Szczerbiak a T. Szymański, splnomocnení zástupcovia,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- rakúska vláda, v zastúpení: G. Eberhard, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a M. Owsiany-Hornung, splnomocnené zástupkyne,

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

\* Jazyk konania: poľština.

vyhlásil tento

### Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002 (Ú. v. ES L 128, s. 41; Mim. vyd. 09/001, s. 358, ďalej len „šiesta smernica“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (ďalej len „PPUH Stehcemp“) na jednej strane a Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (riaditeľ daňovej komory v Lodži) na druhej strane v súvislosti s tým, že uvedený Dyrektor odmietol pripustiť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú PPUH Stehcemp zaplatila z plnení považovaných za podozrivé.

### Právny rámec

#### *Právo Únie*

- 3 Podľa článku 2 odseku 1 šiestej smernice „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“ podlieha DPH.
- 4 Článok 4 ods. 1 a 2 tejto smernice stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.“
- 5 Podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice sa za „dodávku tovarov“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.
- 6 Článok 10 ods. 1 a 2 šiestej smernice stanovuje:

„1.

  - a) Pojem ‚zdaniteľný prípad [zdaniteľné plnenie – *neoficiálny preklad*]‘ predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku [daňovej povinnosti – *neoficiálny preklad*].
  - b) ‚Daňový nárok [daňová povinnosť – *neoficiálny preklad*]‘ vzniká, keď sa daňový orgán podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odsunúť.

2. Zdaniteľný prípad a daňový nárok [Zdaniteľné plnenie a daňová povinnosť – *neoficiálny preklad*] vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. ...“

7 Podľa článku 17 ods. 1 šiestej smernice „právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia [splatnosti – *neoficiálny preklad*] odpočítateľnej dane“.

8 Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28f bodu 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou“.

9 Článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 2 tejto smernice stanovuje, že na to, aby si zdaniteľná osoba mohla uplatniť svoje právo na odpočet uvedené v článku 17 ods. 2 písm. a) tejto smernice, musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkom 22 ods. 3 uvedenej smernice.

10 Tento článok 22, ktorý sa nachádza v hlave XIII tej istej smernice nazvanej „Povinnosti osôb povinných platiť daň“, vo svojom odseku 1 písm. a), odseku 3 písm. b), odseku 4 písm. a) a odseku 5, v znení vyplývajúcom z článku 28h šiestej smernice, stanovuje:

„1.

a) Každá osoba podliehajúca zdaneniu uvedie začiatok, zmenu alebo skončenie činnosti podliehajúcej zdaneniu. Členské štáty povolia so zreteľom na podmienky, ktoré stanovujú, osobe podliehajúcej zdaneniu, aby urobila takéto výkazy elektronickými prostriedkami a môžu tiež požadovať, aby sa používali elektronické prostriedky.

...

3. ...

b) Bez vplyvu na špecifické opatrenia stanovené v tejto smernici, len nasledovné podrobnosti sa vyžadujú na účely DPH na faktúrach vystavených podľa prvého, druhého a tretieho pododseku bodu a):

— dátum vystavenia,

— poradové číslo, na základe jednej alebo viacerých postupností, ktoré jednoznačne identifikujú faktúru,

— identifikačné číslo DPH, o ktorom pojednáva odsek 1c), podľa ktorého zdaniteľná osoba dodala tovary alebo služby,

— kde zákazník zodpovedá za zaplatenie dane z dodaných tovarov alebo poskytnutých služieb alebo mu boli dodané tovary, ako o tom pojednáva článok 28c (A), identifikačné číslo DPH, ako o tom pojednáva odsek 1 c), podľa ktorého boli tovary dodané alebo služby poskytnuté,

— úplné meno a adresa zdaniteľnej osoby a jej zákazníka,

— množstvo a vlastnosti dodaných tovarov alebo rozsah a vlastnosti poskytnutých služieb,

- dátum, v ktorý sa realizovala alebo ukončila dodávka tovarov alebo služieb alebo dátum, v ktorý sa platba realizovala na účet, o ktorom pojednáva druhý pododsek bodu a), pokiaľ tento dátum možno stanoviť a líši sa od dátumu vystavenia faktúry,
- zdaniteľná čiastka so sadzbou alebo vyňatím, jednotková cena bez dane a akékoľvek zľavy alebo rabaty, ak tieto nie sú zahrnuté v jednotkovej cene,
- použitá sadzba DPH,
- splatná čiastka DPH okrem toho, ak sa používa špecifická dohoda, pre ktorú táto smernica vylučuje tento podrobný údaj,

...

4.

- a) Každá osoba podliehajúca zdaneniu predloží priznanie do termínu, ktorý určia členské štáty. Tento termín nemôže presahovať viac ako dva mesiace po skončení každého zdaňovacieho obdobia. Zdaňovacie obdobie určí každý členský štát na jeden mesiac, dva mesiace alebo štvrtrok. Členské štáty však môžu určiť rôzne obdobia za predpokladu, že nepresiahnu jeden rok. Členské štáty povolia so zreteľom na podmienky, ktoré stanovujú, osobám podliehajúcim zdaneniu, aby urobili takéto priznania elektronickými prostriedkami a môžu tiež vyžadovať, aby sa používali elektronické prostriedky....

5. Každá zdaniteľná osoba zaplatí čistú sumu dane z pridanej hodnoty pri predložení daňového priznania. Členské štáty však môžu určiť iný dátum na zaplatenie tejto sumy, alebo môžu vyžadovať predbežnú platbu.“

#### *Poľské právo*

- 11 Článok 5 ods. 1 bod 1 zákona o dani z tovaru a služieb (Ustawa r. o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004 (Dz. U. č. 54, položka 535, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje, že základom dane z tovaru a služieb sú dodávky tovaru a poskytovania služieb uskutočnené za úhradu na vnútroštátnom území.
- 12 Podľa článku 7 ods. 1 tohto zákona sa pod „dodaním tovaru“ v zmysle uvedeného článku 5 ods. 1 bodu 1 rozumie prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom.
- 13 Článok 15 ods. 1 a 2 uvedeného zákona stanovuje:
- „1. Za zdaniteľné osoby sa považujú právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú hospodársku činnosť v zmysle odseku 2, a to odhládnuce od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.
2. Za hospodársku činnosť sa považuje každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo poskytovateľov služieb vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání alebo obdobných činností, a to aj vtedy, ak činnosť bola vykonaná iba raz za okolností svedčiacich o úmysle vykonávať túto činnosť opakovane. Hospodárskou činnosťou je takisto využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“
- 14 Podľa článku 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služby.

- 15 Z článku 86 ods. 1 tohto zákona vyplýva, že pokiaľ zdaniteľná osoba uvedená v článku 15 uvedeného zákona použije tovar a služby na potreby svojich činností podliehajúcich dani, má právo odpočítať výšku dane zaplatenej na vstupe od výšky dane, ktorú dlhuje. Odsek 2 tohto článku 86 stanovuje, že výška dane na vstupe sa rovná súčtu výšok DPH uvedených na faktúrach prijatých zdaniteľnou osobou na základe nadobudnutia tovaru a služieb.
- 16 Článok 14 ods. 2 bod 1 písm. a) vyhlášky ministra financií z 27. apríla 2004, ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona o dani z tovaru a služieb (Dz. U. č. 97, položka 970), v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej (ďalej len „vyhláška z 27. apríla 2004“), stanovuje, že ak je predaj tovaru alebo služieb odôvodnený faktúrami alebo opravnými faktúrami, ktoré vystavil neexistujúci subjekt alebo subjekt, ktorý nie je oprávnený vystavovať faktúry alebo opravné faktúry (ďalej len „neexistujúci subjekt“), tieto faktúry a colné doklady nemôžu byť základom práva na zníženie splatnej dane, ani práva na vrátenie daňového úveru, ani práva na vrátenie dane zaplatenej na vstupe.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

- 17 Počas roku 2004 PPUH Stehcemp vykonala viacero nákupov dieselového paliva, ktoré použila v rámci svojej hospodárskej činnosti. Faktúry týkajúce sa týchto nákupov paliva vystavila Finnet sp. z o.o. (ďalej len „Finnet“). PPUH Stehcemp vykonala odpočet DPH zaplatenej na základe týchto nákupov paliva.
- 18 V nadväznosti na daňovú kontrolu jej daňový orgán rozhodnutím z 5. apríla 2012 zamietol právo na odpočet tejto DPH z dôvodu, že faktúry týkajúce sa uvedených nákupov paliva vystavil neexistujúci subjekt.
- 19 Riaditeľ daňovej komory v Lodži toto rozhodnutie potvrdil rozhodnutím z 29. mája 2012 z dôvodu, že Finnet sa mala z hľadiska kritérií upravených vo vyhláške z 27. apríla 2004 považovať za neexistujúci subjekt, ktorý nemôže dodávať tovar. Konštatovanie týkajúce sa neexistencie spoločnosti Finnet sa zakladalo na súbore okolností, najmä na skutočnosti, že táto spoločnosť nebola zaregistrovaná na účely DPH, nepodala daňové priznanie a neplatila dane. Okrem toho uvedená spoločnosť nezverejnila svoje ročné účtovné závierky a nemala oprávnenie na predaj tekutých palív. Budova označená v obchodnom registri ako jej sídlo bola v rozpadávajúcom sa stave znemožňujúcom akúkoľvek hospodársku činnosť. Neúspešný bol aj akýkoľvek pokus nadviazať kontakt so spoločnosťou Finnet alebo s osobou zapísanou v obchodnom registri ako jej riaditeľ.
- 20 PPUH Stehcemp podala proti uvedenému rozhodnutiu riaditeľa daňovej komory v Lodži z 29. mája 2012 žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Vojvodský správny súd v Lodži). Táto žaloba bola zamietnutá z dôvodu, že Finnet bola v čase plnení sporných vo veci samej neexistujúcim subjektom a že PPUH Stehcemp neposkytla dôkaz o náležitej starostlivosti, keďže neoverila, či nie sú tieto plnenia súčasťou podvodu.
- 21 PPUH Stehcemp podala na Naczelny Sąd Administracyjny kasačný opravný prostriedok, pričom sa odvolávala na porušenie článku 86 ods. 1 a článku 86 ods. 2 bodu 1 písm. a) zákona o DPH v spojení s článkom 17 ods. 2 šiestej smernice.
- 22 Na podporu svojho kasačného opravného prostriedku PPUH Stehcemp tvrdí, že zbavenie zdaniteľnej osoby konajúcej v dobrej viere práva na odpočet by bolo v rozpore so zásadou neutrality DPH. Od spoločnosti Finnet dostala registračné dokumenty, ktoré preukazujú, že je legálne pôsobiacim subjektom, konkrétne výpis z obchodného registra, pridelenie daňového identifikačného čísla a potvrdenie o pridelení štatistického identifikačného čísla.

- 23 Vnútroštátny súd si kladie otázky o dôležitosti, ktorú judikatúra Súdneho dvora pripisuje dobrej viere zdaniteľnej osoby v kontexte práva na odpočet DPH (pozri najmä rozsudky Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16; Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446; Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, ako aj uznesenia Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, a Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Usudzuje, že dobrá viera zdaniteľnej osoby nemôže zakladať právo na odpočet DPH, pokiaľ nie sú splnené vecné podmienky tohto práva. Kladie si najmä otázku, či možno nadobudnutie tovaru posúdiť ako dodanie tovaru, pokiaľ faktúry týkajúce sa tohto plnenia označujú neexistujúci subjekt a nie je možné určiť totožnosť skutočného dodávateľa predmetného tovaru. Neexistujúci subjekt totiž nemôže ani previesť právo nakladať s tovarom ako vlastník, ani prijať platbu. Za týchto podmienok daňové orgány nedisponujú ani vymáhateľnou daňovou pohľadávkou, a teda neexistuje splatná daň.
- 24 Vzhľadom na tieto úvahy Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. „Majú sa článok 2 ods. 1, článok 4 ods. 1 a 2, článok 5 ods. 1, ako aj článok 10 ods. 1 a 2 šiestej smernice... vykladať v tom zmysle, že plnenie, ktoré sa uskutočnilo za takých okolností, o aké ide v spore vo veci samej, v prípade ktorého ani zdaniteľná osoba, ani daňový orgán nedokážu určiť skutočnú totožnosť dodávateľa tovaru, je dodaním tovaru?
2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, majú sa článok 17 ods. 2 písm. a), článok 18 ods. 1 písm. a), ako aj článok 22 ods. 3 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá za takých okolností, o aké ide v spore vo veci samej, zakazuje zdaniteľnej osobe vykonať odpočet dane z toho dôvodu, že faktúru vystavila osoba, ktorá nebola skutočným dodávateľom tovaru, a nemožno určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru a uložiť mu povinnosť zaplatiť daň alebo určiť osobu, ktorá je povinná zaplatiť daň na základe článku 21 ods. 1 písm. c) šiestej smernice z dôvodu vystavenia faktúry?“

### O prejudiciálnych otázkach

- 25 Svojimi otázkami, ktoré je vhodné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ustanovenia šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamietá právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru.
- 26 Podľa už ustálenej judikatúry je právo na odpočet, ktoré je upravené v článkoch 17 a nasledujúcich šiestej smernice, základnou zásadou spoločného systému DPH, ktorá v zásade nemôže byť obmedzená a uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudky Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 37 a 38, ako aj citovanú judikatúru; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 26, ako aj Petroma Transports a i., C-271/12, EU:C:2013:297, bod 22).
- 27 Cieľom režimu odpočtov je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudky Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, bod 24; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 25, ako aj uznesenia Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, bod 27, a Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 25).

- 28 Pokiaľ ide o vecné podmienky požadované na vznik práva na odpočet, zo znenia článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vyplýva, že na priznanie tohto práva je potrebné, aby jednak dotknutá osoba bola zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká toto právo, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle rozsudky *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26, a *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29, ako aj uznesenie *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27).
- 29 Čo sa týka formálnych podmienok práva na odpočet, článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkom 22 ods. 3 tejto smernice. Podľa tohto článku 22 ods. 3 písm. b) musí faktúra jasne uvádzať identifikačné číslo DPH, pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovary alebo služby, jej úplné meno a adresu, ako aj množstvo a vlastnosti dodaného tovaru.
- 30 Pokiaľ ide o vec samu, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že PPUH Stehcamp, ktorá chce vykonať právo na odpočet, má postavenie zdaniteľnej osoby v zmysle šiestej smernice, že skutočne prijala a zaplatila dotknutý tovar, teda palivo, uvedený na faktúrach vystavených spoločnosťou Finnet, a že tento tovar použila na výstupe na potreby svojich zdaniteľných plnení.
- 31 Vnútroštátny súd však vychádza z predpokladu, že na základe plnenia uvedeného na faktúre spornej vo veci samej nemôže vzniknúť právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keďže hoci bola spoločnosť Finnet zapísaná v obchodnom registri, treba ju z hľadiska kritérií upravených právnou úpravou spornou vo veci samej považovať za subjekt neexistujúci v čase týchto dodaní paliva. Podľa uvedeného súdu táto neexistencia vyplýva najmä zo skutočnosti, že Finnet nebola zaregistrovaná na účely DPH, nepodala daňové priznanie, neplatila dane a nemala oprávnenie na predaj tekutých palív. Okrem toho rozpadávajúci sa stav budovy označenej ako jej sídlo znemožňoval akúkoľvek hospodársku činnosť.
- 32 Vnútroštátny súd usúdil, že neexistujúci subjekt nemôže ani uskutočniť dodanie tovaru, ani vystaviť faktúru týkajúcu sa takéhoto dodania podľa príslušných ustanovení šiestej smernice, a v dôsledku toho dospel k záveru o neexistencii dodania tovaru v zmysle tejto smernice, keďže nebolo možné identifikovať ani skutočného dodávateľa tohto tovaru.
- 33 V tejto súvislosti treba v prvom rade uviesť, že kritérium existencie dodávateľa tovaru alebo jeho oprávnenia vystaviť faktúru, ako vyplýva z právnej úpravy spornej vo veci samej v zmysle jej výkladu vnútroštátnym súdom, nie je uvedené medzi podmienkami práva na odpočet uvedenými v bodoch 28 a 29 tohto rozsudku. Naopak článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že tento dodávateľ musí byť zdaniteľnou osobou v zmysle článku 4 ods. 1 a 2 tejto smernice. Kritériá, ktorými vnútroštátna úprava sporná vo veci samej, ako ju vykladá vnútroštátny súd, podmieňuje existenciu dodávateľa alebo jeho práva vystavovať faktúry, teda nemôžu ísť proti požiadavkám vyplývajúcim z postavenia zdaniteľnej osoby v zmysle týchto ustanovení.
- 34 Podľa článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice zdaniteľná osoba predstavuje osobu, ktorá nezávisle vykonáva hospodársku činnosť výrobcu, obchodníka alebo osoby poskytujúcej služby, a to bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Z toho vyplýva, že pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza zo skutkových okolností (pozri rozsudok *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 30).
- 35 Pokiaľ ide o spoločnosť Finnet, takáto hospodárska činnosť sa vzhľadom na okolnosti dodávok paliva vo veci samej nezdá vylúčená. Tento záver nie je spochybnený okolnosťou uvádzanou vnútroštátnym súdom, že rozpadávajúci sa stav budovy, v ktorej sa nachádza sídlo spoločnosti Finnet, neumožňoval žiadnu hospodársku činnosť, keďže takéto konštatovanie nevylučuje, že táto činnosť sa mohla vykonávať v iných priestoroch ako v sídle. Najmä pokiaľ sporná hospodárska činnosť pozostáva z dodávok tovaru uskutočnených v rámci viacerých po sebe nasledujúcich predajov, prvý nadobúdateľ a zároveň opätovný predávajúci tohto tovaru sa môže obmedziť na to, aby dal prvému predávajúcemu

pokyn prepraviť predmetný tovar priamo druhému nadobúdateľovi (pozri uznesenia *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, bod 34, a *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 32) bez toho, aby sám disponoval nevyhnutnými skladovacími a prepravnými prostriedkami na uskutočnenie predmetného dodania tovaru.

- 36 Rovnako prípadná nemožnosť nadviazať v rámci správnych konaní kontakt so spoločnosťou *Finnet* alebo osobou zapísanou v obchodnom registri ako jej riaditeľ neumožňuje automaticky dospieť k záveru o neexistencii hospodárskej činnosti v čase dodaní sporných vo veci samej, keďže tieto pokusy o kontakt sa uskutočnili v období predchádzajúcom týmto dodaniam alebo nasledujúcim po nich.
- 37 Okrem toho z článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice nevyplýva, že postavenie zdaniteľnej osoby závisí od akéhokoľvek povolenia alebo oprávnenia udeleného orgánom na výkon hospodárskej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 30).
- 38 Je pravda, že článok 22 ods. 1 písm. a) tejto smernice stanovuje, že každá zdaniteľná osoba oznamuje začiatok, zmenu alebo skončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba. Bez ohľadu na dôležitosť takéhoto oznámenia v rámci dobrého fungovania systému DPH však takéto oznámenie nemôže predstavovať dodatočnú podmienku požadovanú na dosiahnutie postavenia zdaniteľnej osoby v zmysle článku 4 tej istej smernice, keďže tento článok 22 sa nachádza v hlave XIII tejto smernice nazvanej „Povinnosti osôb povinných platiť daň“ (pozri v tomto zmysle rozsudok *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 31).
- 39 Z toho vyplýva, že toto postavenie nemôže závisieť ani od dodržiavania povinností zdaniteľnej osoby podať daňové priznanie a zaplatiť DPH vyplývajúcich z odsekov 4 a 5 uvedeného článku 22. O to viac priznanie postavenia zdaniteľnej osoby nemôže podliehať povinnosti zverejniť ročnú účtovnú závierku alebo mať oprávnenie na predaj paliva, keďže šiesta smernica tieto povinnosti neupravuje.
- 40 V tomto kontexte Súdny dvor tiež rozhodol, že prípadné nesplnenie povinnosti zo strany poskytovateľa tovarov, ktoré spočíva v neoznámení začiatku jeho zdaniteľnej činnosti, nemôže spochybniť právo adresáta dodaného tovaru na odpočet, pokiaľ ide o DPH zaplatenú za tento tovar. Z toho vyplýva, že uvedený adresát má právo na odpočet, aj ak je dodávateľ tohto tovaru zdaniteľnou osobou, ktorá nie je zaregistrovaná na účely DPH, pokiaľ faktúry týkajúce sa dodaného tovaru obsahujú všetky údaje vyžadované článkom 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, najmä tie, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedené faktúry vystavila, a povahy uvedeného tovaru (pozri v tomto zmysle rozsudky *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, body 33, 36 a 38, ako aj *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 32).
- 41 Súdny dvor z toho vyvodil, že daňové orgány nemôžu zamietnuť právo na odpočet z dôvodu, že vystaviteľ faktúry už nemá oprávnenie samostatného podnikateľa, čiže v dôsledku toho už nemá právo používať svoje daňové identifikačné číslo, pokiaľ táto faktúra obsahuje všetky údaje uvedené v spomenutom článku 22 ods. 3 písm. b) (pozri v tomto zmysle rozsudok *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 33).
- 42 V tejto veci zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že faktúry týkajúce sa plnení sporných vo veci samej v súlade s uvedeným ustanovením uvádzali okrem iného povahu dodaného tovaru a výšku splatnej DPH, ako aj názov spoločnosti *Finnet*, jej daňové identifikačné číslo a adresu jej sídla. Okolnosti uvádzané vnútroštátnym súdom zhrnuté v bode 31 tohto rozsudku tak neumožňujú ani dospieť k záveru o neexistencii postavenia spoločnosti *Finnet* ako zdaniteľnej osoby, ani v dôsledku toho zamietnuť spoločnosti *PPUH Stehcemp* právo na odpočet.
- 43 V druhom rade treba dodať, že pokiaľ ide o dodania paliva sporné vo veci samej, boli splnené aj iné vecné podmienky práva na odpočet, uvedené v bode 28 tohto rozsudku, bez ohľadu na prípadnú neexistenciu spoločnosti *Finnet* z hľadiska vyhlášky z 27. apríla 2004.



- 44 Keďže totiž pojem „dodávka tovarov“ uvedený v článku 5 ods. 1 šiestej smernice neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (pozri najmä rozsudky *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, bod 7, ako aj *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, bod 20 a citovanú judikatúru), prípadná absencia právomoci spoločnosti Finnet právne disponovať s tovarom, o ktorý ide vo veci samej, nemôže vylúčiť dodanie tohto tovaru v zmysle tohto ustanovenia, keďže uvedený tovar bol skutočne odovzdaný spoločnosti PPUH Stehcemp, ktorá ho použila na potreby svojich zdaniteľných plnení.
- 45 Okrem toho bola DPH, ktorú PPUH Stehcemp skutočne zaplatila na základe dodávok paliva, o ktoré ide vo veci samej, podľa údajov nachádzajúcich sa v spise predloženom Súdnemu dvoru, tiež „splatná alebo zaplatená“ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Je totiž ustálenou judikatúrou, že DPH sa uplatňuje na všetky plnenia výroby alebo distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené náklady na rôzne prvky tvoriace cenu (pozri najmä rozsudky *Optigen a i.*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 54; *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 49, ako aj *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 28). Preto otázka, či dodávateľ tovaru sporného vo veci samej zaplatil DPH splatnú vo vzťahu k týmto plneniam predaja do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudky *Optigen a i.*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 54, ako aj *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, bod 25).
- 46 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania pritom vyplýva, že vnútroštátny súd vzhľadom na okolnosti veci samej usudzuje, že plnenia sporné vo veci samej nevykonala Finnet, ale iný subjekt, ktorý nebolo možné identifikovať, a preto daňové orgány nemohli vymáhať daň vzťahujúcu sa na tieto plnenia.
- 47 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočet, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudky *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 a 37, ako aj citovanú judikatúru, a *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26).
- 48 Je to tak nielen v prípade, že daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojim nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Za takých okolností sa totiž dotknutá zdaniteľná osoba musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na takomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má, alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo využitia služieb v rámci zdaniteľných plnení, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri rozsudky *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 38 a 39, ako aj citovanú judikatúru, a *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27).
- 49 Naopak, pokiaľ sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet upravené šiestou smernicou, nie je v súlade s režimom práva na odpočet upraveným touto smernicou, aby sa zamietnutím tohto práva postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom alebo že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo (pozri v tomto zmysle rozsudky *Optigen a i.*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16; body 51, 52 a 55; *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 44 až 46 a 60, ako aj *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 44, 45 a 47).
- 50 Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od adresáta faktúry vyžadoval overovania, ktoré mu neprináležia, preukázal, že tento adresát vedel alebo mal vedieť, že

plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (pozri v tomto zmysle rozsudky Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 45, – 56, a LVK C-643/11, EU:C:2013:55, bod 64).

- 51 Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej právo na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli súčasťou podvodu spáchaného subjektom na vstupe, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu (pozri rozsudok Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 59, ako aj uznesenie Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 37).
- 52 Pokiaľ má takáto zdaniteľná osoba indicie smerujúce k podozreniu o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, možno jej síce uložiť povinnosť informovať sa o subjekte, od ktorého plánuje kúpiť tovar alebo služby, aby sa ubezpečila o jeho spoľahlivosti, daňový orgán však vo všeobecnosti nemôže od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon tohto práva, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi (pozri v tomto zmysle rozsudky Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 60 a 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 49, ako aj uznesenie Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, body 38 a 39).
- 53 Vzhľadom na predchádzajúce treba na položené otázky odpovedať, že ustanovenia šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamieta právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

## O trovách

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

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

**Ustanovenia 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamieta právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.**

Podpisy