

Vec C-438/09

Bogusław Juliusz Dankowski

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Naczelny Sąd Administracyjny)

„Šiesta smernica o DPH – Právo na odpočítanie DPH odvedenej na vstupe – Poskytnuté služby – Zdaniteľná osoba nezapísaná v registri osôb povinných platiť DPH – Povinné údaje uvedené na faktúre na účely DPH – Vnútroštátna daňová právna úprava – Vylúčenie práva na odpočítanie na základe článku 17 ods. 6 šiestej smernice o DPH“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Odpočítanie zdaniteľnou osobou, ktorá túto daň odvodila za služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, ktorá nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť uvedenú daň – Podmienka – Vystavenie faktúry, ktorá obsahuje všetky požadované informácie, zo strany uvedeného poskytovateľa*

[Smernica Rady 77/388, článok 18 ods. 1 písm. a) a článok 22 ods. 3 písm. b)]

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Vylúčenia z práva na odpočet – Možnosť členských štátov zachovať vylúčenia, ktoré existovali v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice – Vnútroštátna právna úprava, ktorá vylučuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe, ak posledná uvedená osoba nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť uvedenú daň – Neprípustnosť*

(Smernica Rady 77/388, článok 17 ods. 6)

1. Článok 18 ods. 1 písm. a) a článok 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/18, sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty odvedenej za služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, ktorá nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť daň z pridanej hodnoty, pokiaľ príslušné faktúry obsahujú všetky údaje požadované uvedeným článkom 22 ods. 3 písm. b), najmä také, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedené faktúry vystavila, a povahy poskytnutých služieb.

Pokiaľ príslušný daňový úrad disponuje údajmi nevyhnutnými na stanovenie, že zdaniteľná osoba ako príjemca dotknutých plnení je povinná zaplatiť daň z pridanej hodnoty, tento úrad totiž v súvislosti s právom uvedenej osoby na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe nemôže uložiť dodatočné podmienky, ktorých účinkom by mohla byť nemožnosť výkonu tohto práva.

Prípadné nesplnenie povinnosti uvedenej v článku 22 ods. 1 šiestej smernice poskytovateľom služieb preto nemôže spochybniť právo na odpočítanie, ktoré príjemcovi uvedených služieb priznáva článok 17 ods. 2 tejto smernice.

(pozri body 35, 36, 38, bod 1 výroku)

2. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/18, sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá vylučuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe, ktorá poskytla služby, ak posledná uvedená osoba nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť túto daň.

Možnosť priznaná členským štátom článkom 17 ods. 6 šiestej smernice totiž nepredstavuje absolútnu diskrečnú právomoc vylúčiť všetky alebo takmer všetky tovary a služby z režimu práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a pozbaví tak režim zavedený ustanoveniami tejto smernice jeho podstaty. Uvedená možnosť sa teda netýka všeobecných výnimiek a nezbavuje členské štáty povinnosti dostatočne spresniť tovary a služby, pri ktorých je právo na odpočítanie vylúčené.

(pozri body 41, 47, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 22. decembra 2010 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Právo na odpočítanie DPH odvedenej na vstupe – Poskytnuté služby – Zdaniteľná osoba nezapísaná v registri osôb povinných platiť DPH – Povinné údaje uvedené na faktúre na účely DPH – Vnútroštátna daňová právna úprava – Vylúčenie práva na odpočítanie na základe článku 17 ods. 6 šiestej smernice o DPH“

Vo veci C-438/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) zo 14. júla 2009 a doručený Súdnemu dvoru 9. novembra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Bogusław Juliusz Dankowski

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (spravodajky?a), E. Juhász a T. von Danwitz,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 11. novembra 2010,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- Bogus?aw Juliusz Dankowski, v zastúpení: R. Grzejszczak, J. Skrzyd?o, T. Grzejszczak a A. Kania, advokáti,
- po?ská vláda, v zastúpení: A. Kramarczyk, M. Szpunar a B. Majczyna, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: C. Blaschke a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: Z. Chatzipavlou, D. Tsagkaraki a K. Georgiadis, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou, A. Stobiecka?Kuik a K. Herrmann, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 17 ods. 2 a 6, ako aj ?lánkov 18 a 22 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských 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 platnom v ?ase skutkových okolností sporu.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi B. J. Dankowským a Dyrektorem Izby Skarbowej w ?odzi (riadite? Da?ového úradu v Lodži) vo veci obmedzenia práva na odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Pod?a ?lánku 2 šiestej smernice:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdanite?nou osobou,

...“

4 ?lánok 4 tejto smernice stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ?ubovo?nom mieste vykonáva hospodársku ?innosť bližšie ur?enú v odseku 2, odhliadajúc od ú?elu a výsledkov tejto ?innosti.

2. Hospodárske ?innosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky ?innosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a po?nohospodárskych ?inností a ?inností jednotlivých profesií. ...

...“

5 Pod?a ?lánku 17 šiestej smernice:

„1. Právo na odpo?ítanie dane vzniká v ?ase vyrubenia [splatnosti – *neoficiálny preklad*] odpo?ítateľnej dane.

2. Pokia? sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na ú?ely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená aby odpo?ítala da?, ktorú je povinná zaplati?:

a) da? z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo bola zaplatená s oh?adom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou;

...

6. Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla ú?innosť, Rada v úzkej spolupráci s a pod?a návrhu Komisie [Rada na návrh Komisie jednomyse?ne – *neoficiálny preklad*] rozhodne, aké výdavky nesp??ajú podmienky pre odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty. Da? z pridanej hodnoty sa nikdy neodratuje z výdavkov, ktoré nepatria jednozna?ne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod [V každom prípade sú z práva na odpo?ítanie vylú?ené výdavky, ktoré nie sú prísne podnikateľskej povahy, ako sú výdavky na luxus, zábavu alebo reprezentáciu – *neoficiálny preklad*].

Pokia? hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, ?lenské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstúpení tejto smernice do platnosti [Pokým uvedené pravidlá nenadobudnú ú?innosť, ?lenské štáty si môžu ponechať všetky vylú?enia, ktoré umožňuje ich vnútroštátna právna úprava v ?ase nadobudnutia ú?innosti tejto smernice – *neoficiálny preklad*].

...“

6 ?lánok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí sp??áť tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpo?ítanie dane:

a) pri odpo?te dane pod?a ?lánku 17 ods.2 písm. a) mať faktúru vystavenú pod?a ?lánku 22 ods. 3...“

7 Pod?a ?lánku 22 ods. 1 smernice:

„a) Každá zdaniteľná osoba uvedie zaŕiatok, zmenu alebo skončenie zdaniteľnej ŕinnosti.

...

c) ŕlenské štáty príjmu potrebné opatrenia, aby vlastné daňové identifikačné ŕíslo dostala:

– každá zdaniteľná osoba..., ktorá na území krajiny vykonáva iné dodávky tovarov alebo služieb, dávajúce jej právo na odpočít [odpočítanie – *neoficiálny preklad*], než sú dodávky tovarov alebo služieb, za ktoré platí daň výhradne spotrebiteľ alebo príjemca...”

8 ŕlánok 22 ods. 3 šiestej smernice znie:

„a) Každá zdaniteľná osoba vystaví faktúru... za služby, ktoré ako dodávateľ dodal inej zdaniteľnej osobe...

b) Bez vplyvu na špecifické opatrenia stanovené v tejto smernici, len nasledovné podrobnosti sa vyžadujú na účely DPH na faktúrach vystavených podľa ustanovení bodu a)...

– dátum vystavenia,

– poradové ŕíslo...,

– identifikačné ŕíslo DPH, o ktorom pojednáva odsek 1c), podľa ktorého zdaniteľná osoba dodala... služby,

– identifikačné ŕíslo DPH, ako o tom pojednáva odsek 1c), podľa ktorého boli... služby poskytnuté ...,

– úplné meno a adresa zdaniteľnej osoby a jej zákazníka,

– množstvo a vlastnosti... poskytnutých služieb,

– dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo... poskytovanie služieb...,

...”

9 ŕlánok 22 ods. 8 šiestej smernice stanovuje:

„ŕlenské štáty môžu uložiť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné pre správne vyrubenie a výber dane a predchádzanie daňovým podvodom. ...

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

Vnútroštátna právna úprava

10 ŕlánok 96 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o dani na tovary a služby, ŕalej len „zákon o DPH“) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej stanovuje, že zdaniteľné osoby majú povinnosť pred prvým dňom výkonu svojej ŕinnosti podať na príslušný daňový úrad prihlášku na zápis do registra.

11 ŕlánok 88 ods. 3a bod 1 písm. a) zákona o DPH stanovuje, že faktúry nemôžu tvoriť základ pre odpočítanie dane zaplatenej na vstupe ani pre vrátenie preplatku na dani alebo vrátenie dane zaplatenej na vstupe, ak sa predaj zdokladoval faktúrami, ktoré vystavila neexistujúca osoba alebo

osoba, ktorá nie je oprávnená vystaviť faktúry.

12 Ustanovenia vykonávacieho nariadenia k tomuto zákonu, ktoré prijalo ministerstvo financií, stanovujú, že zdaniteľné osoby registrované ako aktívne osoby povinné platiť DPH, ktoré majú daňové identifikačné číslo, vystavujú faktúry s označením „faktúra s DPH“.

13 Článok 48 ods. 4 bod 1 písm. a) tohto nariadenia stanovuje, že v prípade, ak je predaj tovarov alebo služieb zdokladovaný formou faktúr, ktoré vystavila neexistujúca osoba alebo osoba, ktorá nie je oprávnená vystaviť faktúry, tieto faktúry nemôžu tvoriť základ pre odpočítanie splatnej dane a vrátenie preplatku na dani alebo vrátenie dane zaplatenej na vstupe.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 B. J. Dankowski, žalobca v konaní vo veci samej, je majiteľom podniku Dan-Trak. V období rokov 2004 až 2006 mu riaditeľ spoločnosti Artem-Studio M. Pácek poskytol niektoré zdaniteľných marketingových služieb. M. Pácek si však nesplnil povinnosť zapísať sa do registra dane z tovarov a zo služieb ani neúčtoval DPH, napriek tomu, že vystavoval faktúry potvrdzujúce poskytované služby a uvádzajúce splatnú daň.

15 Rozhodnutím z 23. marca 2007 riaditeľ Daňového úradu v Lodži odmietol B. J. Dankowskému priznať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených M. Pácekom, bez toho, aby spochybnil, že sa predmetné služby uskutočnili.

16 V odôvodneniach tohto rozhodnutia uviedol, že osoba, ktorá vystavila sporné faktúry, nebola registrovaná ako platiteľ DPH a že z dôvodu nesplnenia registračnej povinnosti uloženej uplatniteľnými vnútroštátnymi ustanoveniami faktúry vystavené touto osobou nezakladajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

17 B. J. Dankowski proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Správny súd v Lodži). Na podporu svojej žaloby najmä uviedol, že registrácia osoby ako osoby povinnej platiť DPH je iba technickým aktom, ktorý nemôže mať vplyv na právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

18 Rozhodnutím zo 4. decembra 2007 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi žalobu zamietol.

19 Vo svojom kasačnom opravnom prostriedku podanom na Naczelny Sąd Administracyjny B. J. Dankowski namietal najmä nezlučiteľnosť uplatnenia ustanovení poškodeného daňového práva s právom Únie, ako aj nesprávny výklad článku 17 ods. 6 šiestej smernice.

20 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Odporujú pravidlám systému [DPH], najmä článku 17 ods. 6 šiestej smernice... ustanovenia poľského štátu, podľa ktorých zdaniteľná osoba nemá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vyplývajúce z faktúry s DPH vystavenej osobou, ktorá nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť daň z tovarov a služieb?

2. Je pre odpoveď na prvú otázku relevantné, že:

a) je nepochybné, že obrat vykázaný vo faktúre s DPH podlieha DPH a bol skutočne realizovaný;

- b) faktúra obsahuje všetky údaje požadované právom Spoločenstva;
- c) obmedzenie práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktoré vyplýva z faktúry vystavenej neregistrovanou osobou, vo vnútroštátnom právnom poriadku platilo už pred dňom pristúpenia Poľskej republiky do Spoločenstva?
3. Závisí odpoveď na prvú otázku od splnenia dodatočných podmienok (napríklad od dôkazu, že zdaniteľná osoba konala v dobrej viere)?“

O prejudiciálnych otázkach

21 Vnútroštátny súd sa tromi položenými otázkami, ktoré je potrebné posudzovať spoločne, v podstate pýta, či má za okolností prejednávanych vo veci samej vzhľadom na článok 18 ods. 1 písm. a) a článok 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH odvedenej za služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, ktorá nie je registrovaná ako osoba povinná platiť DPH, a či v prípade kladnej odpovede článok 17 ods. 6 tejto smernice bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava vylúčila právo na odpočítanie, ak služby poskytla takáto zdaniteľná osoba.

O prvej časti prejudiciálnych otázok

22 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane upravené v článku 17 ods. 2 šiestej smernice neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 42, ako aj z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 33).

23 Právo na odpočítanie sa uplatňuje bezprostredne na celú daň zaťažujúcu plnenia uskutočnené na vstupe (pozri rozsudky z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, Zb. s. I-1597, bod 24; zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Zb. s. I-4629, bod 70, a z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 55).

24 Cieľom režimu odpočtov je podnikateľ úplne zbaviť bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich úroveň a výsledky, pod podmienkou, že v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudky z 29. apríla 2004, Faxworld, C-137/02, Zb. s. I-5547, bod 37, a SKF, už citovaný, bod 56).

25 Pokiaľ ide o spor vo veci samej, je nepochybné, že predmetné služby poskytol dodávateľ nachádzajúci sa na vstupe a že uvedené služby žalobca vo veci samej využil na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení.

26 Za týchto okolností sú splnené hmotnoprávne podmienky týkajúce sa vzniku práva na odpočítanie stanovené v článku 17 ods. 2 šiestej smernice.

27 Čo sa týka pravidiel upravujúcich uplatnenie práva na odpočítanie, článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľná osoby musí mať faktúru vystavenú podľa článku 22 ods. 3 tejto smernice.

28 ?lánok 22 ods. 3 písm. b) spresňuje údaje, ktoré musia faktúry vystavené na účely DPH podľa ?lánku 22 ods. 3 písm. a) šiestej smernice povinne obsahovať, pričom toto ustanovenie ukladá každej zdaniteľnej osobe povinnosť zabezpečiť, aby sa za služby, ktoré poskytuje inej zdaniteľnej osobe, vystavila faktúra.

29 Pokiaľ ide o údaje uvedené v ?lánku 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, vnútroštátny súd konštatoval, že faktúry predložené žalobcom vo veci samej obsahovali všetky informácie požadované týmto ustanovením. Najmä zo spisu predloženého Súdnemu dvoru, ako aj z dokumentov predložených poľskou vládou na pojednávaní vyplýva, že uvedené faktúry obsahovali daňové identifikačné číslo poskytovateľa predmetných služieb, pričom toto číslo pridejú poľské daňové orgány poskytovateľom *ex offio* bez ohľadu na to, či podali prihlášku na zápis do registra.

30 Aj keď uvedené ustanovenie upravuje pojem „identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty“, treba konštatovať, že daňové identifikačné číslo pridelené v tejto veci zabezpečuje identifikáciu dotknutej zdaniteľnej osoby, a teda môže spĺňať požiadavky ?lánku 22 ods. 3 písm. b) tretej zarážky šiestej smernice.

31 Napriek tomu, že uvedený poskytovateľ, ako poznamenal vnútroštátny súd, vystavoval faktúry za služby poskytované žalobcovi vo veci samej, nenechal sa zapísať do registra osôb povinných platiť DPH na príslušnom daňovom úrade.

32 ?lánok 22 ods. 1 šiestej smernice pritom stanovuje, že každá zdaniteľná osoba uvedie zaňatok svojej zdaniteľnej aktivity.

33 Bez ohľadu na význam takejto registrácie pre riadne fungovanie systému DPH však skutočnosť, že zdaniteľná osoba si nesplnila túto povinnosť, nemôže spochybniť právo na odpočítanie, ktoré priznáva ?lánok 17 ods. 2 šiestej smernice inej zdaniteľnej osobe.

34 ?lánok 22 ods. 1 šiestej smernice totiž iba ukladá povinnosť uviesť zaňatok, zmenu a skončenie aktivít zdaniteľným osobám, ale neumožňuje ?lenským štátom, aby v prípade nesplnenia tejto povinnosti odložili uplatnenie práva na odpočítanie až na obdobie, keď sa zdaniteľné transakcie zaňnú skutočne vykonávajú, alebo aby zdaniteľnú osobu o toto právo pripravili (pozri rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 51, a z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, zatiaľ neuvverejnený v Zbierke, bod 48).

35 Pokiaľ príslušný daňový úrad disponuje údajmi nevyhnutnými na stanovenie, že zdaniteľná osoba ako príjemca dotknutých plnení je povinná zaplatiť DPH, nemôže v súvislosti s právom uvedenej osoby na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe uložiť dodatočné podmienky, ktorých účinkom by mohla byť nemožnosť výkonu tohto práva (pozri rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Zb. s. I-3457, bod 64, ako aj z 30. septembra 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Zb. s. I-8791, bod 40).

36 Prípadné nesplnenie si povinnosti uvedenej v ?lánku 22 ods. 1 šiestej smernice poskytovateľom služieb preto nemôže spochybniť právo na odpočítanie, ktoré príjemcovi uvedených služieb priznáva ?lánok 17 ods. 2 tejto smernice.

37 Rovnako to platí pre ?lánok 22 ods. 8 šiestej smernice, podľa ktorého ?lenské štáty môžu stanoviť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné, aby zabezpečili správne odvedenie dane a zamedzili úniku. Ak totiž tieto ustanovenia umožňujú ?lenským štátom prijať určité opatrenia, tieto opatrenia nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa, a teda sa nesmú

používa? spôsobom systematicky spochyb?ujúcim právo na odpo?ítanie DPH, ktoré predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH (pozri rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C?286/94, C?340/95, C?401/95 a C?47/96, Zb. s. 7281, bod 47; Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 52, ako aj Ecotrade, už citovaný, body 65 a 66).

38 Z týchto úvah vyplýva, že ?lánok 18 ods. 1 písm. a) a ?lánok 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice sa majú vyklada? v tom zmysle, že zdanite?ná osoba má právo na odpo?ítanie DPH odvedenej za služby poskytnuté inou zdanite?nou osobou, ktorá nie je zapísaná v registri osôb povinných plati? DPH, pokia? príslušné faktúry obsahujú všetky údaje požadované uvedeným ?lánkom 22 ods. 3 písm. b), a to najmä údaje potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedené faktúry vystavila, a povahy poskytnutých služieb.

O druhej ?asti prejudiciálnych otázok

39 Ke?že žalobca vo veci samej teda na základe šiestej smernice má právo na odpo?ítanie, vnútroštátny súd sa pýta, či sa má ?lánok 17 ods. 6 tejto smernice vyklada? v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá vylú?uje právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej zdanite?nou osobou inej zdanite?nej osobe, poskytovate?ovi služieb, pokia? nie je zapísaný v registri osôb povinných plati? DPH.

40 V tejto súvislosti je potrebné uvies?, že toto ustanovenie predstavuje odchylné opatrenie, ktoré ?lenským štátom za určitých podmienok umož?uje zachova? si právnu úpravu v oblasti vylú?enia práva na odpo?ítanie existujúcu ku d?u nadobudnutia účinnosti šiestej smernice pre dotknutý ?lenský štát až dovtedy, kým Rada neprijme ustanovenia upravené v tomto ?lánku (pozri rozsudky z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca, C?371/07, Zb. s. I?9549, bod 28, ako aj z 15. apríla 2010, X Holding a Oracle Nederland, C?538/08 a C?33/09, Zb. s. I?3129, bod 38).

41 Pokia? ide o rozsah tohto ustanovenia, Súdny dvor rozhodol, že možnosť priznaná ?lenským štátom ?lánkom 17 ods. 6 šiestej smernice nepredstavuje absolútnu diskre?nú právomoc vylú?i? všetky alebo takmer všetky tovary a služby z režimu práva na odpo?ítanie DPH, a tak pozbaví? režim zavedený ?lánkom 11 ods. 1 druhej smernice jeho podstaty. Uvedená možnosť sa teda netýka všeobecných výnimiek a nezbavuje ?lenské štáty povinnosti dostato?ne spresni? tovary a služby, pri ktorých je právo na odpo?ítanie vylú?ené (pozri rozsudky z 5. októbra 1999, Royscot a i., C?305/97, Zb. s. I?6671, body 22 a 24; zo 14. júla 2005, Charles a Charles?Tijmens, C?434/03, Zb. s. I?7037, body 33 a 35, ako aj z 30. septembra 2010, Oasis East, C?395/09, Zb. s. I?8811, bod 23).

42 Okrem toho, ak ide o režim, ktorý predstavuje odchýlku zo zásady práva na odpo?ítanie DPH, treba ho vyklada? doslovne (pozri rozsudky z 22. decembra 2008, Magoora, C?414/07, Zb. s. I?10921, bod 28, a Oasis East, už citovaný, bod 24).

43 Pokia? ide o vec samu a prípadné uplatnenie režimu, ktorý predstavuje odchýlku od režimu stanoveného v ?lánku 17 ods. 6 šiestej smernice, treba konštatova?, že táto smernica nadobudla v Po?sku účinnos? ku d?u pristúpenia tohto ?lenského štátu k Únii, čiže 1. mája 2004. Tento dátum je teda relevantný na účely uplatnenia uvedeného ustanovenia v tomto ?lenskom štáte (pozri rozsudok Oasis East, už citovaný, bod 25).

44 Na účely posúdenia vnútroštátnej úpravy dotknutej vo veci samej v súvislosti s ?lánkom 17 ods. 6 šiestej smernice a s uvedenou judikatúrou je potrebné konštatova?, že predstavuje opatrenie všeobecnej povahy, ktoré vylú?uje právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe pre všetky plnenia uskuto?nené zdanite?nou osobou, ktorá nesplnila podmienky zapísania sa do registra osôb povinných plati? DPH.

45 Uvedená právná úprava však obsahuje obmedzenie práva na odpočítanie, ktoré prekračuje to, čo je povolené článkom 17 ods. 6 šiestej smernice.

46 Súdny dvor spresnil, že členské štáty nie sú oprávnené zachovať vylúčenia práva na odpočítanie DPH, ktoré možno uplatniť všeobecne na akékoľvek výdavky spojené s nadobudnutím tovaru alebo služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. apríla 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Zb. s. I-3459, body 28 a 29, ako aj Oasis East, už citovaný, bod 30).

47 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právná úprava, ktorá vylučuje právo na odpočítanie DPH zaplatenej zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe, ktorá poskytla služby, ak posledná uvedená osoba nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť túto daň.

O trovách

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

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

1. Článok 18 ods. 1 písm. a) a článok 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/18/ES zo 14. februára 2006, sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty odvedenej za služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, ktorá nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť daň z pridanej hodnoty, pokiaľ príslušné faktúry obsahujú všetky údaje požadované uvedeným článkom 22 ods. 3 písm. b), a to najmä údaje potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedené faktúry vystavila, a povahy poskytnutých služieb.

2. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/18, sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právná úprava, ktorá vylučuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe, ktorá poskytla služby, ak posledná uvedená osoba nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť túto daň.

Podpisy

* Jazyk konania: poština.