

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

22. října 2015(*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Šestá směrnice – Nárok na odpočet – Odepření – Prodej uskutečněný subjektem, který je považován za neexistující“

Ve věci C-277/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnym Sędem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 6. března 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 5. června 2014, v řízení

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

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), předseda čtvrtého senátu vykonávající funkci předsedy pátého senátu, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász a C. Vajda, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi P. Szczerbiakem a T. Szymańskim, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za rakouskou vládu G. Eberhardem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnkyni,

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 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002 (Úř. v. st. L 128, s. 41; Zvl. vyd. 09/01, s. 358, dále jen „šestá směrnice“).

2 Projednávaná žádost byla předložena v rámci sporu, v němž proti sobě stojí PPUH Stehcamp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (dále jen „PPUH Stehcamp“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (ředitel finančního úřadu v Lodži) ve věci odepření ředitele finančního úřadu připustit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené společností PPUH Stehcamp na vstupu z plnění považovaných za podezřelá.

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 4 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje [se považuje zejména] využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Podle čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice se výrazem „dodání zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

6 Článek 10 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. a) ‚Uskutečněním zdanitelného plnění se rozumí situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.

b) ‚Daňovou povinností‘ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. [...]“

7 Podle čl. 17 odst. 1 šesté směrnice „[n]árok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

8 Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice ve znění vyplývajícím z čl. 28h bodu 1 uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani

oprávněna odpovízt od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena [v tuzemsku] s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani.“

9 §lánek 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího §l. 28h bodu 2 stanoví, že pro uplatnění nároku na odpovzet daně podle §l. 17 odst. 2 písm. a) této směrnice musí osoba povinná k dani vlastnit fakturu vystavenou v souladu s §l. 22 odst. 3 uvedené směrnice.

10 Tento §lánek 22, který náleží do hlavy XIII téže směrnice, nadepsané „Povinnosti daňových dlužníků“, v odstavci 1 písm. a), odstavci 3 písm. b), odstavci 4 písm. a) a odstavci 5, ve znění vyplývajícím z §lánku 28j šesté směrnice, stanoví:

„1.

a) Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. V souladu s jimi stanovenými podmínkami umožní členské státy podání piznání podle odstavce 1 elektronickými prostředky a mohou rovněž použití elektronických prostředků vyžadovat.

[...]

3.

[...]

b) Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle písm. a) prvního, druhého a třetího pododstavce pro účely daně z pždané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

- datum vydání,
- pořadové číslo založené na jedné nebo více sériích, které jednoznačně určují fakturu,
- identifikační číslo pro daň z pždané hodnoty, uvedené v odst. 1 písm. c), pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla služby,
- identifikační číslo pro daň z pždané hodnoty zákazníka uvedené v odst. 1 písm. c), který je v případě dodání zboží nebo poskytnutí služeb daňovým dlužníkem nebo jemuž bylo dodáno zboží podle §l. 28c části A,
- plné jméno a adresa osoby povinné k dani a jejího zákazníka,
- množství a druh dodávaného zboží nebo rozsah a druh poskytovaných služeb,
- den, kdy bylo uskutečneno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytování služeb, nebo den, kdy byla provedena platba na účet uvedená v písm. a) druhém pododstavci, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury,
- základ daně pro každou sazbu nebo osvobození, jednotková cena bez daně a veškeré slevy nebo rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové ceně,
- použitá sazba DPH,
- splatná částka daně, není-li použit zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj

nepouští,

[...]

4.

a) Každá osoba povinná k dani předloží ve lhůtě stanovené členskými státy daňové přiznání. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce jednotlivých zdaňovacích období. členské státy mohou stanovit zdaňovací období jako měsíční, dvouměsíční nebo čtvrtletní. členské státy mohou nicméně stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok. S výhradou jimi stanovených podmínek umožní členské státy osobě povinné k dani předkládat daňová přiznání elektronickými prostředky a mohou rovněž použití elektronických prostředků vyžadovat.

[...]

5. Každá osoba povinná k dani zaplatí při odevzdání daňového přiznáníistou výši daně z přidané hodnoty. členské státy mohou nicméně pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat zálohu.“

Polské právo

11 Článek 5 odst. 1 zákona o dani ze zboží a služeb (Ustawa r. o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 54, položka 535, dále jen „zákon o DPH“) stanoví, že základ daně ze zboží a služeb tvoří dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněná za úplatu v tuzemsku.

12 Podle čl. 7 odst. 1 tohoto zákona se „dodáním zboží“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 bodu 1 rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

13 Článek 15 odst. 1 a 2 uvedeného zákona stanoví:

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí právnické osoby, organizační jednotky bez právní subjektivity a fyzické osoby, které samostatně vykonávají některou z hospodářských činností uvedených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Hospodářskou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně zemědělské výroby a výkonu svobodných povolání a to i tehdy, jestliže činnost byla uskutečněna jednorázově za okolností nasvědčujících tomu, že existoval záměr provozovat činnost opakovaně. Za ekonomickou činnost se považuje rovněž využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.“

14 Podle ustanovení čl. 19 odst. 1 zákona o DPH vzniká daňová povinnost v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služeb.

15 Jsou-li podle čl. 86 odst. 1 tohoto zákona zboží a služby používány pro činnosti osoby povinné k dani podléhající zdanění, osoba povinná k dani uvedená v článku 15 uvedeného zákona má nárok odpočíst od částky daně, ke které je povinna, částku daně zaplacenou na vstupu. Článek 86 odst. 2 stanoví, že výše daně na vstupu se rovná součtu částek DPH uvedených na fakturách vystavených osobě povinné k dani za pořízení zboží a služeb.

16 Článek 14 odst. 2 bod 1 písm. a) vyhlášky ministra financí ze dne 27. dubna 2004, kterou se provádí některá ustanovení zákona o dani ze zboží a služeb (Dz. U. č. 97, položka 970) ve znění použitelném na skutkové okolnosti povodního řízení (dále jen „vyhláška z 27. dubna 2004“) stanoví, že pokud je prodej zboží nebo služeb doložen fakturami nebo opravnými daňovými doklady vystavenými neexistujícím subjektem nebo subjektem, který není oprávněn vydávat

faktury nebo opravné daňové doklady (dále jen „neexistující subjekt“), tyto faktury a celní doklady nejsou podkladem pro nárok na snížení splatné daně ani nárok na vrácení daňového kreditu či vrácení daně zaplacené na vstupu.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

17 V průběhu roku 2004 společnost PPUH Stehcemp uskutečnila několik nákupů motorové nafty, kterou použila v rámci své hospodářské činnosti. Faktury související s těmito nákupy pohonných hmot byly vystaveny společností Finnet sp. z o.o. (dále jen „Finnet“). Společnost PPUH Stehcemp odpočetla DPH zaplacenou z titulu těchto nákupů pohonných hmot.

18 V návaznosti na daňovou kontrolu jí daňová správa rozhodnutím ze dne 5. dubna 2012 odepřela nárok na odpočet této DPH z důvodu, že faktury týkající se uvedených nákupů pohonných hmot byly vydány neexistujícím subjektem.

19 Ředitel daňového úřadu v Lodži toto rozhodnutí potvrdil rozhodnutím ze dne 29. května 2012 z důvodu, že společnost Finnet byla s ohledem na kritéria stanovená vyhláškou ze dne 27. dubna 2004 považována za neexistující subjekt, který nemůže dodávat zboží. Zjištění týkající se neexistence společnosti Finnet bylo založeno na souboru poznatků, zejména na skutečnosti, že tato společnost nebyla registrována pro účely DPH, nepodávala daňová přiznání a neplatila daň. Uvedená společnost kromě toho nezveřejňovala své roční účetní závěrky a neměla koncesi na prodej kapalných pohonných hmot. Nemovitost označená v obchodním rejstříku jako její sídlo byla v havarijním stavu, který vylučoval jakoukoliv hospodářskou činnost. Konečně všechny pokusy o navázání kontaktu se společností Finnet nebo s osobou zapsanou v obchodním rejstříku jako její ředitel se ukázaly jako neúspěšné.

20 PPUH Stehcemp podala proti rozhodnutí ředitele daňového úřadu v Lodži ze dne 29. května 2012 žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (správní soud vojvodství Lodž). Tato žaloba byla zamítnuta z důvodu, že společnost Finnet byla subjektem, který ke dni transakcí dotčených v povodním řízení neexistoval a společnost PPUH Stehcemp neprokázala žádnou péči, když neověřila, zda tato plnění nebyla součástí podvodu.

21 Společnost PPUH Stehcemp podala k Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud) kasační opravný prostředek a dovolávala se porušení čl. 86 odst. 1 a 2 bodu 1 písm. a) zákona o DPH ve spojení s čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

22 Na podporu svého kasačního opravného prostředku společnost PPUH Stehcemp tvrdí, že odepření nároku na odpočet daňovému poplatníkovi jednajícímu v dobré víře je v rozporu se zásadou daňové neutrality. Společnost PPUH Stehcemp přitom od společnosti Finnet obdržela doklady o registraci, které prokazovaly, že tato společnost je subjektem, který svou činnost provozuje legálně, tedy výpis z obchodního rejstříku, přidělení daňového identifikačního čísla a osvědčení o přidělení statistického identifikačního čísla.

23 Předkládající soud si klade otázku ohledně významu, který judikatura Soudního dvora přikládá dobré víře osoby povinné k dani v kontextu nároku na odpočet DPH (viz zejména rozsudky Optigen a další, 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, a usnesení Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, a Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Předkládající soud je toho názoru, že dobrá víra osoby povinné k dani nemůže vést ke vzniku nároku na odpočet DPH, pokud nejsou splněny hmotné právní podmínky tohoto nároku. Zabývá se zejména otázkou, zda pořízení zboží může být kvalifikováno jako dodání zboží, pokud faktury související s tímto plněním nasvědčují neexistenci subjektu a není možné určit totožnost skutečného dodavatele dotčeného zboží.

Neexistující subjekt totiž nemůže ani převést oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník, ani přijímat platby. Za těchto podmínek navíc daňové orgány nemají vymahatelnou daňovou pohledávku, jelikož neexistuje splatná daň.

24 S ohledem na tyto úvahy se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 2 odst. 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 5 odst. 1 a čl. 10 odst. 1 a 2 šesté směrnice [...] vykládány v tom smyslu, že se v případě plnění uskutečného za takových okolností, jako jsou okolnosti ve sporu v původním řízení, kdy ani osoba povinná k dani, ani finanční orgány nejsou schopny určit totožnost skutečného dodavatele zboží, jedná o dodání zboží?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: musí být čl. 17 odst. 2 písm. a), čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, zakazuje osobě povinné k dani, aby odpoutla daň z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, který není skutečným dodavatelem zboží a není možné určit totožnost uvedeného dodavatele, donutit ho k zaplacení daně nebo určit osobu, která je povinna daň zaplatit podle čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice z důvodu vystavení faktury?“

K předběžným otázkám

25 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda ustanovení šesté směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpout DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou, považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží.

26 Podle ustálené judikatury nárok na odpout stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice je základní zásadou společného systému DPH, který v zásadě nemůže být omezen a který se uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečňované na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudky Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 37 a 38 a citovaná judikatura; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 26, a Petroma Transports a další, C-271/12, EU:C:2013:297, bod 22).

27 Cílem systému odpout je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny hospodářské činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, jsou zdaněny neutrálním způsobem (viz rozsudky Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, bod 24; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 25, a usnesení Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, bod 27, a Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 25).

28 Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpout daně, ze znění čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vyplývá, že aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz 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, a usnesení Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27).

29 Pokud jde o formální podmínky nároku na odpočet, čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví, že osoba povinná k dani musí vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3 této směrnice. Podle tohoto čl. 22 odst. 3 písm. b) faktura musí jednoznačně uvádět identifikační číslo pro DPH, pod nímž osoba povinná k dani uskutečnila dodání, plné jméno a adresa osoby povinné k dani a množství a druh dodávaného zboží.

30 Pokud jde o vč v převodním řízení, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost PPUH Stehcamp, která chce uplatnit nárok na odpočet, má postavení osoby povinné k dani ve smyslu šesté směrnice, skutečně obdržela a zaplatila dotčené zboží, tedy pohonné hmoty uvedené na fakturách vystavených společností Finnet, a že toto zboží použila na výstupu pro potřeby svých zdanitelných plnění.

31 Předkládající soud nicméně vychází z premisy, že plnění uvedené na faktuře dotčené v převodním řízení nemohou vést ke vzniku nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, protože i když společnost Finnet byla zapsána v obchodním rejstříku, tato společnost musí být s ohledem na kritéria stanovená právní úpravou dotčenou v převodním řízení, považována za subjekt, který ke dni dodání těchto pohonných hmot neexistoval. Podle uvedeného soudu tato neexistence vyplývá zejména ze skutečnosti, že společnost Finnet nebyla registrována pro účely DPH, nepodávala daňová přiznání, neplatila daň a nebyla držitelkou koncese na prodej kapalných pohonných hmot. Kromě toho havarijní stav nemovitosti označené jako její sídlo znemožňoval jakoukoliv hospodářskou činnost.

32 Vzhledem k tomu, že předkládající soud byl toho názoru, že takový neexistující subjekt nemůže ani dodat zboží, ani vystavit fakturu související s takovým dodáním podle relevantních ustanovení šesté směrnice, dospěl k závěru, že nedošlo k dodání zboží ve smyslu šesté směrnice, jelikož nemohl být identifikován skutečný dodavatel tohoto zboží.

33 V tomto ohledu je třeba na prvním místě uvést, že takové kritérium existence dodavatele zboží nebo jeho oprávnění vystavovat faktury, které vyplývá z právní úpravy dotčené v převodním řízení, jak ji vykládá vnitrostátní soud, není uvedeno mezi podmínkami nároku na odpočet uvedenými v bodech 28 a 29 tohoto rozsudku. Naproti tomu čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví, že tento dodavatel musí mít postavení osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 a 2 této směrnice. Kritéria, kterým dotčená vnitrostátní právní úprava ve výkladu vnitrostátního soudu podřizuje existenci dodavatele nebo jeho oprávnění vystavovat faktury, tak nesmí být v rozporu s požadavky, které vyplývají z kvalifikace jakožto osoby povinné k dani ve smyslu těchto ustanovení.

34 Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která provádí samostatně kterou z hospodářských činností producenta, obchodníka nebo poskytovatele služeb, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Z toho vyplývá, že je pojem „osoba povinná k dani“ definován široce, přičemž se opírá o skutkové okolnosti (viz rozsudek Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 30).

35 Pokud jde o společnost Finnet, taková hospodářská činnost patrně není vyloučena vzhledem k okolnostem spojeným s dodáními pohonných hmot dotčenými v převodním řízení. Tento závěr není zpochybněn skutečností uvedenou předkládajícím soudem, že havarijní stav nemovitosti, ve které se nachází sídlo společnosti Finnet, neumožňuje jakoukoliv hospodářskou činnost, neboť takové zjištění nevylučuje, že taková činnost může být vykonávána na jiných místech, než je sídlo společnosti. Konkrétně, pokud dotčená hospodářská činnost spočívá v dodání zboží uskutečňovaném v rámci několika následných prodejů, první nabyvatel a další prodávající tohoto zboží se mohou omezit na to, že prvnímu prodávajícímu uloží, aby zboží dodal přímo druhému nabyvateli (viz usnesení Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, bod 34, a Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 32), aniž by nutně sami disponovali skladovacími a

dopravními kapacitami, které jsou pro uskutečnění dodání dotčeného zboží nezbytné.

36 Případná nemožnost navázat kontakt se společností Finnet nebo s osobou zapsanou v obchodním rejstříku jako její ředitel v rámci správních řízení neumožňuje automaticky konstatovat neexistenci hospodářské činnosti ke dni těchto dodání, jelikož tyto pokusy o kontakt se uskutečnily v období předcházejícím nebo následujícím po dodáních dotčených v povodním řízení.

37 Z článku 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice kromě toho nevyplývá, že postavení osoby povinné k dani závisí na jakémkoli povolení nebo oprávnění uděleném správou za účelem výkonu hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 30).

38 Článek 22 odst. 1 písm. a) této směrnice sice stanoví, že každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. Avšak bez ohledu na význam takového oznámení pro řádné fungování systému DPH nemůže toto oznámení představovat dodatečnou podmínku vyžadovanou pro uznání postavení osoby povinné k dani ve smyslu článku 4 téže směrnice, jelikož tento článek 22 je uveden v její hlavě XIII, nadepsané „Povinnosti daňových dlužníků“ (v tomto smyslu viz rozsudek Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 31).

39 Z toho vyplývá, že toto postavení nemůže záviset ani na dodržení povinností osoby povinné k dani, které vyplývají z odstavců 4 a 5 uvedeného článku 22, spočívajících v předložení daňového přiznání a zaplacení DPH. Uznání postavení osoby povinné k dani tím spíše nemůže být podřízeno povinnosti zveřejňovat roční účetní závěrky nebo disponovat koncesí na prodej pohonných hmot, jelikož tyto povinnosti nejsou šestou směrnicí stanoveny.

40 V tomto kontextu Soudní dvůr rovněž rozhodl, že případné nesplnění povinnosti oznámit zahájení zdanitelné činnosti dodavatelem zboží nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce dodaného zboží, pokud jde o DPH zaplacenou za toto zboží. Uvedený příjemce má tudíž nárok na odpočet daně, i když je dodavatel zboží osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud faktury týkající se dodaného zboží obsahují veškeré údaje požadované čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a druhu uvedeného zboží (v tomto smyslu viz rozsudky Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, body 33, 36 a 38, a Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 32).

41 Soudní dvůr z toho dovodil, že daňové orgány nemohou odepřít nárok na odpočet daně z důvodu, že vystavitel faktury již nemá živnostenské oprávnění, a že tedy již nemá právo používat své daňové identifikační číslo, pokud tato faktura obsahuje veškeré údaje stanovené v uvedeném čl. 22 odst. 3 písm. b) (v tomto smyslu viz rozsudek Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 33).

42 V projednávané věci ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že faktury týkající se plnění dotčených v povodním řízení v souladu s uvedeným ustanovením uváděly mimo jiné druh dodaného zboží a výši DPH, jméno společnosti Finnet, její daňové identifikační číslo a adresu jejího sídla. Skutečnosti uvedené předkládajícím soudem, shrnuté v bodě 31 tohoto rozsudku tak neumožňují konstatovat neexistenci postavení osoby povinné k dani v případě společnosti Finnet, a tudíž ani odepřít společnosti PPUH Stehcamp nárok na odpočet.

43 Na druhém místě je třeba dodat, že pokud jde o dodání pohonných hmot dotčená v povodním řízení, ostatní hmotnoprávní podmínky nároku na odpočet uvedené v bodě 28 tohoto rozsudku jsou rovněž splněny, a to bez ohledu na případnou neexistenci společnosti Finnet z pohledu vyhlášky z 27. dubna 2004.

44 Vzhledem k tomu, že pojem „dodání zboží“ uvedený v ?l. 5 odst. 1 šesté směrnice neodkazuje na převod vlastnictví zpřesoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku jednou stranou opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (zejména viz rozsudky Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, bod 7, a Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, bod 20 a citovaná judikatura), nemůže případná neexistence oprávnění společnosti Finnet právně nakládat se zbožím dotčeným v převodním řízení vyloučit dodání tohoto zboží ve smyslu tohoto ustanovení, neboť uvedené zboží bylo skutečně předáno společnosti PPUH Stehcemp, která je použila pro potřeby svých zdanitelných plnění.

45 Kromě toho DPH, kterou společnost PPUH Stehcemp podle údajů uvedených ve spisu předloženém Soudnímu dvoru skutečně zaplatila za dodání pohonných hmot dotčených v převodním řízení, byla rovněž „splatná nebo odvedená“ ve smyslu ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpote daně přímo zatěžující různé nákladové prvky (viz zejména rozsudky Optigen a další, 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, a Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, bod 28). Proto otázka, zda dodavatel zboží dotčeného v převodním řízení zaplatil, či nezaplatil DPH splatnou z těchto prodeje do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpote DPH zaplacené na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudky Optigen a další, C?354/03, C?355/03 a C?484/03, EU:C:2006:16, bod 54, a Véleclair, C?414/10, EU:C:2012:183, bod 25).

46 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce přitom vyplývá, že s ohledem na okolnosti věci v převodním řízení předkládající soud zastává názor, že plnění dotčená v převodním řízení nebyla uskutečněna společností Finnet, nýbrž jiným subjektem, který nebylo možné identifikovat, takže daňové orgány nemohly vymáhat daň související s těmito plněními.

47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím daňového režimu je cílem uznaným a podporovaným šestou směrnicí. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpote, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudky Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, body 35 a 37 a citovaná judikatura, a Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, bod 26).

48 Tak je tomu v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani či pokud tato osoba věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH. Za takových okolností musí být dotčená osoba povinná k dani pro potřeby šesté směrnice považována za osobu, která se podílí na takovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz rozsudky Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, body 38 a 39 a citovaná judikatura, a Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, bod 27).

49 Naproti tomu pokud jsou splněny vnitřní a formální podmínky stanovené šestou směrnicí pro vznik nároku na odpočet, není slučitelné s režimem nároku na odpočet stanoveným touto směrnicí, aby byla prostřednictvím odepření tohoto nároku sankcionována osoba povinná k dani, která nevzdala a nemohla vzdát, že dotyčné plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem, nebo že jiné plnění, které bylo součástí dodavatelského řetězce, a to před či po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, bylo stíženo podvodem týkajícím se DPH (v tomto smyslu viz rozsudky Optigen a další, 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, a Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 44, 45 a 47).

50 Daňové správa, která konstatovala podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel faktury, přísluší, aby s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž by po příjemci faktury požadovala ověření, která mu nepřísluší, prokázala, že tento příjemce vzdal nebo musel vzdát, že plnění uplatňované k odvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu ohledně DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu (v tomto smyslu viz rozsudky Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 45, a LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, bod 64).

51 Stanovení opatření, která mohou být v konkrétním případě rozumně požadována od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, za účelem ujištění, že její plnění nejsou součástí podvodu spáchaného subjektem na vstupu, v zásadě závisí na okolnostech takového konkrétního případu (viz rozsudek Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 59, a usnesení Jagieľo, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 37).

52 I když taková osoba povinná k dani může být povinna, pokud disponuje indiciemi připouštějícími podezření na existenci nesrovnalostí nebo podvodu, informovat se o subjektu, od kterého zamýšlí pořídit zboží nebo služby, aby se ujistila o jeho spolehlivosti, nemůže daňová správa nicméně od této osoby povinné k dani obecně vyžadovat, aby ověřila, že vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil své povinnosti podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu na straně subjektu na vstupu, nebo aby v tomto ohledu měla k dispozici doklady (v tomto smyslu viz 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, a usnesení Jagieľo, C-33/13, EU:C:2014:184, body 38 a 39).

53 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na položené otázky tak, že ustanovení šesté směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v povodním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani vzdala nebo musela vzdát, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v povodním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.