Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 3. októbra 2019*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Nadobudnutie potravín – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Zamietnutie odpočítania –Dodávateľ, ktorý je možno fiktívny – Podvod na DPH – Požiadavky týkajúce sa vedomosti zo strany nadobúdateľa – Nariadenie (ES) č. 178/2002 – Povinnosti vysledovateľnosti potravín a identifikácie dodávateľa – Nariadenie (ES) č. 852/2004 a nariadenie (ES) č. 882/2004 – Povinnosti registrácie prevádzkovateľov v potravinárskom odvetví – Dosah na právo na odpočítanie DPH“

Vo veci C-329/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Augstākā tiesa (Najvyšší súd, Lotyšsko) z 10. mája 2018 a doručený Súdnemu dvoru 17. mája 2018, ktorý súvisí s konaním:

Valsts ieņēmumu dienests

proti

„Altic“ SIA,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory A. Prechal, sudcovia F. Biltgen (spravodajca), J. Malenovský, C. G. Fernlund a L. S. Rossi,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: M. Aleksejev, vedúci oddelenia,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 6. marca 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– „Altic“ SIA, v zastúpení: A. Purmalis, advokāts,

– lotyšská vláda, v zastúpení: I. Kucina a V. Soņeca, splnomocnené zástupkyne,

– španielska vláda, v zastúpení: L. Aguilera Ruiz, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė a A. Sauka, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: lotyština.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. mája 2019,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica 2006/112“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Valsts ieņēmumu dienests (lotyšská daňová správa, ďalej len „daňová správa“) a spoločnosťou „Altic“ SIA, vo veci žiadosti o zaplatenie, adresovanej spoločnosti Altic, sumy dane z pridanej hodnoty (DPH) týkajúcej sa nákupu semien repky zaplatenej na vstupe a potom odpočítanej spoločnosťou Altic spolu s pokutou a úrokmi z omeškania.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 168 písm. a) smernice 2006/112:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.“

4 Článok 178 písm. a) tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6.“

5 Článok 273 prvý odsek uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

6 Odôvodnenia 28 a 29 nariadenia č. 178/2002 Európskeho parlamentu a Rady z 28. januára 2002, ktorým sa ustanovujú všeobecné zásady a požiadavky potravinového práva, zriaďuje Európsky úrad pre bezpečnosť potravín a stanovujú postupy v záležitostiach bezpečnosti potravín (Ú. v. ES L 31, 2002, s. 1; Mim. vyd. 15/006, s. 463), stanovujú:

„(28) skúsenosti ukázali, že fungovanie vnútorného trhu s potravinami a krmivami môže byť ohrozené, ak sa potraviny a krmivá nedajú vysledovať. Preto je nevyhnutné zaviesť komplexný systém vysledovateľnosti v potravinárskych a krmivárskych podnikoch, aby sa mohli uskutočňovať

cielené a presné stiahnutia z obehu alebo poskytovať informácie spotrebiteľom alebo pracovníkom dohľadu a predchádzať tým možnosti zbytočného rozsiahlejšieho narušenia v prípade problémov potravinovej bezpečnosti;

(29) preto je nevyhnutné zabezpečiť, aby potravinárske a krmivárske podniky, vrátane dovozcov, dokázali identifikovať aspoň podnik, z ktorého boli dodané potraviny, krmivá, zvieratá alebo látky, ktoré môžu byť pridávané do potravín alebo krmív, aby bolo zaručené, že pri vyšetrovaní sa vysledovateľnosť dá zabezpečiť vo všetkých stupňoch.“

7 Na účely tohto nariadenia článok 3 bod 15 tohto nariadenia definuje pojem „vysledovateľnosť“ ako „schopnosť nájsť a sledovať potraviny, krmivá, zvieratá slúžiace na produkciu potravín alebo látky, ktoré sú určené alebo o ktorých sa predpokladá, že sú určené na pridávanie do potravín alebo krmív vo všetkých etapách výroby, spracúvania a distribúcie“.

8 Podľa článku 17 ods. 2 tretieho pododseku uvedeného nariadenia:

„Členské štáty tiež ustanovia pravidlá o opatreniach a pokutách uplatniteľných na porušenia potravinového práva a práva týkajúceho sa krmív. Opatrenia a pokuty musia byť účinné, primerané a odrádzajúce.“

9 Článok 18 toho istého nariadenia, nazvaný „Vysledovateľnosť“, znie takto:

„1. Vysledovateľnosť potravín, krmív, zvierat určených na produkciu potravín a akýchkoľvek látok, ktoré sú určené na pridávanie do potravín alebo krmív alebo o ktorých sa predpokladá, že sú na to určené, musí sa zaviesť vo všetkých stupňoch výroby, spracúvania a distribúcie.

2. Prevádzkovatelia potravinárskych a krmivárskych podnikov musia byť schopní identifikovať akúkoľvek osobu, ktorá im dodáva potraviny, krmivo, zviera určené na produkciu potravín alebo akúkoľvek látku, ktorá je určená na pridávanie do potravín alebo krmív, alebo o ktorej sa predpokladá, že sa bude pridávať do potravín alebo krmív.

S týmto cieľom musia mať takí prevádzkovatelia zavedené systémy a postupy, ktoré umožnia, aby tieto informácie boli na požiadanie sprístupnené príslušným orgánom.

…“

10 Článok 6 ods. 2 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 z 29. apríla 2004 o hygiene potravín (Ú. v. EÚ L 139, 2004, s. 1; Mim. vyd. 13/034, s. 319) stanovuje:

„Každý prevádzkovateľ potravinárskeho podniku najmä oznámi zodpovedajúcemu príslušnému orgánu spôsobom, akým to tento orgán vyžaduje[,] každú prevádzkareň pod jeho kontrolou, ktorá vykonáva akýkoľvek stupeň výroby, spracovania a distribúcie potravín na účel registrácie každej takejto prevádzkarne.

Prevádzkovatelia potravinárskych podnikov musia tiež zabezpečiť, aby mal príslušný orgán vždy aktuálne informácie o prevádzkarniach vrátane oznámenia akejkoľvek závažnej zmeny v činnostiach a akéhokoľvek uzatvorenia existujúcej prevádzkarne.“

11 Článok 31 ods. 1 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 882/2004 z 29. apríla 2004 o úradných kontrolách uskutočňovaných s cieľom zabezpečiť overenie dodržiavania potravinového a krmivového práva a predpisov o zdraví zvierat a o starostlivosti o zvieratá (Ú. v. EÚ L 165, 2004, s. 1; Mim. vyd. 03/045, s. 200) stanovuje:

„a) Príslušné orgány stanovia postupy, podľa ktorých musia konať prevádzkovatelia v oblasti krmív a potravín pri žiadaní registrácie svojich podnikov podľa nariadenia (ES) č. 852/2004, smernice [Rady] 95/69/ES [z 22. decembra 1995 stanovujúca podmienky a postup pri schvaľovaní a registrácii určitých podnikov a sprostredkovateľov v oblasti sektoru krmív zvierat, pozmeňujúca a doplňujúca smernice 70/524/EHS, 74/63/EHS, 79/373/EHS a 82/471/EHS (Ú. v. ES L 332, 1995, s. 15; Mim. vyd. 03/018, s. 365)] alebo podľa budúceho nariadenia o hygiene krmív.

b) Príslušné orgány spíšu a budú udržiavať zoznam zaregistrovaných prevádzkovateľov v oblasti krmív a potravín. Ak takýto zoznam už existuje na iné účely, možno ho použiť aj na účely tohto nariadenia.“

Lotyšské právo

12 § 10 ods. 1 bod 1 likums par pievienotās vērtības nodokli (zákon o DPH) v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej znie takto:

„Iba zdaniteľná osoba zaregistrovaná [daňovou správou] má právo v daňovom priznaní na DPH odpočítať od sumy dane, ktorú má zaplatiť do štátne pokladnice, ako daň zaplatenú na vstupe sumu dane uvedenú na faktúrach, ktoré dostala od iných zdaniteľných osôb za nadobudnuté tovary alebo prijaté služby na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení, vrátane transakcií vykonaných v zahraničí, ktoré by boli zdaniteľnými plneniami, keby k nim došlo na vnútroštátnom území.“

13 Podľa § 10 ods. 1 tohto zákona:

„Suma dane uvedená na faktúrach týkajúcich sa nadobudnutých tovarov a prijatých služieb je odpočítateľná po doručení faktúry týkajúcej sa uvedených prijatých tovarov a služieb, alebo po zaplatení sumy dane uvedenej na faktúre ako záloha.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Altic kúpila semená repky od spoločnosti „Sakorex“ SIA v mesiacoch júl a august 2011 a od spoločnosti „Ulmar“ SIA v októbri 2011. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že tieto spoločnosti sa skontaktovali so spoločnosťou Altic prostredníctvom inzerátov, ktoré Altic uverejnila v médiách a na internete. Tieto semená repky boli doručené a uskladnené v sklade patriacom spoločnosti „Vendo“ SIA. Altic odpočítala DPH zaplatenú pri týchto nákupoch.

15 Po kontrole vykonanej v spoločnosti Altic dospela daňová správa k záveru, že uvedené nákupy sa v skutočnosti neuskutočnili. Vyzvala Altic, aby zaplatila odpočítanú DPH, ako aj pokutu a úroky z omeškania.

16 Administratīvā rajona tiesa (Okresný správny súd, Lotyšsko) vyhovel žalobe o neplatnosť rozhodnutia daňovej správy, ktorú podala Altic. Rozhodnutie tohto súdu potvrdil Administratīvā apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko).

17 Tento posledný uvedený súd uviedol, že je nesporné, že semená repky boli doručené do skladu v dátumoch a množstvách uvedených v sprievodných dokumentoch spoločnosti Vendo. Rozhodol, že vzhľadom na tieto okolnosti konala Altic v dobrej viere a v plnom rozsahu sa spoľahla na schopnosť

spoločností Sakorex a Ulmar dodať zmluvne dohodnutý tovar, čo je schopnosť, ktorú neprináleží spoločnosti Altic overovať. V tejto súvislosti daňová správa neuviedla, aké konkrétne kroky vyplývajúce z relevantnej právnej úpravy by Altic opomenula vykonať na účely takéhoto overenia.

18 Daňová správa podala kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, a to na Augstākā tiesa (Najvyšší súd, Lotyšsko). Tvrdí, že podľa nariadenia č. 178/2002 prevádzkovatelia v potravinárskom odvetví musia byť schopní identifikovať akúkoľvek látku, ktorá je určená na pridávanie do potravín alebo krmív, alebo o ktorej sa predpokladá, že sa bude pridávať do potravín alebo krmív, a musia mať na tento účel zavedené systémy a postupy, ktoré umožnia, aby tieto informácie boli sprístupnené príslušným orgánom. Altic však nevykonala minimálne overenia týkajúce sa jej zmluvných strán, ani neoverila, či boli zaregistrované na Úrade pre potravinovú a veterinárnu bezpečnosť Lotyšska. Z toho vyplýva, že Altic vedela alebo mala vedieť, že bola zapletená do štruktúry zneužívajúcej spoločný systém DPH.

19 Podľa vnútroštátneho súdu je nesporné, že existujú indície, podľa ktorých Sakorex a Ulmar sú fiktívnymi podnikmi a že pôvod predmetného tovaru nemožno preukázať. V dôsledku toho vzniká otázka, či Altic vedela alebo mala vedieť, že plnenia, o aké ide vo veci samej, boli súčasťou podvodu na DPH.

20 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že žiadny dôkaz nepotvrdzuje, že zakúpené semená repky boli výlučne určené na použitie ako prostriedok na výrobu paliva, ako tvrdí Altic, alebo prinajmenšom neboli v žiadnom prípade zapojené do potravinového reťazca. V dôsledku toho sa treba domnievať, že pokiaľ ide o uvedené transakcie, Altic sa mala podriadiť ustanoveniam nariadenia č. 178/2002.

21 Uvedený súd uvádza, že článok 18 tohto nariadenia stanovuje všeobecné zásady vysledovateľnosti potravín, ako aj identifikácie ich dodávateľov. Pokiaľ ide o túto identifikáciu, uvádza, že hoci uvedené nariadenie nespresňuje, v akom rozsahu podnik musí identifikovať svojho dodávateľa, z usmernení na vykonanie článkov 11, 12, 14, 17, 18, 19 a 20 nariadenia č. 178/2002 z 26. januára 2010, obsiahnutých v záveroch Stáleho výboru Európskej komisie pre potravinový reťazec a zdravie zvierat, vyplýva, že podniky sú povinné uchovávať informácie o mene a adrese dodávateľa výrobku, ako aj o identifikácii tohto výrobku.

22 Vnútroštátny súd si však kladie otázku, či cieľ nariadenia č. 178/2002 zakladajúci sa na zaručení bezpečnosti potravín nevyžaduje dôkaz o väčšej obozretnosti prevádzkovateľa v potravinárskom odvetví, pokiaľ ide o výber jeho zmluvnej strany, čo by ho takto nútilo k vykonaniu overení tejto strany, najmä k overeniu jej registrácie na príslušných orgánoch, a či v prípade neexistencie takejto obozretnosti možno tomuto prevádzkovateľovi zamietnuť právo na odpočítanie. V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd okrem toho pýta, či vzhľadom na tento istý cieľ by mohla byť situácia, v ktorej Altic overila kvalitu dodaného tovaru, takej povahy, že by predstavovala uľahčenie takejto povinnosti vykonať hĺbkové overenie zmluvnej strany.

23 Vnútroštátny súd okrem toho uvádza, že podľa daňovej správy to, že Altic nevykonala overenie registrácie zmluvných strán na Úrade pre potravinovú a veterinárnu bezpečnosť, preukazuje, že táto spoločnosť vedela alebo mala vedieť, že transakcie, o aké ide vo veci samej, sú súčasťou podvodu na DPH. Tento súd sa však domnieva, že hoci overenie registrácie podniku v potravinárskom odvetví, zakotvenej v ustanoveniach nariadení č. 852/2004 a 882/2004 umožňuje zabezpečiť, aby sa tento podnik zúčastňoval legálne na potravinovom reťazci, registrácia podniku nevylučuje, že jeho podnikateľská činnosť nebude fiktívna, a naopak neregistrovanie neumožňuje automaticky potvrdiť takýto fiktívny charakter, takže neexistencia overenia nemôže rozhodujúcim spôsobom potvrdiť záver daňovej správy.

24 Za týchto podmienok sa Augstākā tiesa (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 168 písm. a) smernice 2006/112, pri zohľadnení cieľa nariadenia č. 178/2002, ktorým je zabezpečiť bezpečnosť potravín a ktorý sa dosiahne, okrem iného, zabezpečením vysledovateľnosti potravín, vykladať v tom zmysle, že sa ním nebráni zamietnutiu umožnenia odpočítania dane zaplatenej na vstupe v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorá je zapojená do potravinového reťazca, nepreukázala pri výbere svojej zmluvnej strany zvýšenú obozretnosť, väčšiu než pri bežnej obchodnej praxi, ktorá v podstate spočíva v povinnosti overiť si zmluvnú stranu, ale zároveň zdaniteľná osoba overila kvalitu potravín, čím sa tak dosiahol cieľ nariadenia č. 178/2002?

2. Vyžaduje sa na základe požiadavky stanovenej v článku 6 nariadenia č. 852/2004 a v článku 31 nariadenia č. 882/2004, týkajúcej sa registrácie potravinárskeho podniku, vykladanej s ohľadom na článok 168 písm. a) smernice 2006/112, aby si strana, ktorá má s touto spoločnosťou uzatvorenú zmluvu, overila registráciu tejto spoločnosti, a je toto overenie relevantné na určenie, či uvedená strana vedela alebo mala vedieť, že bola vzhľadom na osobitosti uvedenej transakcie zapojená do transakcie s fiktívnou spoločnosťou?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

25 Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 168 písm. a) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo zamietnuté zdaniteľnej osobe zúčastňujúcej sa na potravinovom reťazci z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba nedodržala povinnosti týkajúce sa identifikácie jej dodávateľov na účely vysledovateľnosti potravín, ktoré jej vyplývajú z článku 18 ods. 2 nariadenia č. 178/2002.

26 V prvom rade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, právo zdaniteľných osôb odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar a služby prijaté na vstupe, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Cieľom režimu odpočítaní je v plnom rozsahu odľahčiť podnikateľa od bremena DPH, ktorá je splatná, alebo bola zaplatená v rámci všetkých jeho hospodárskych činností, pod podmienkou, že jeho činnosti podliehajú v zásade DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 35 a 37, ako aj citovanú judikatúru).

27 Právo na odpočítanie je integrálnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť, ak zdaniteľná osoba, ktorá ho chce využiť, splní tak hmotnoprávne, ako aj formálne požiadavky alebo podmienky, ktorým toto právo podlieha (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 36 a 38, ako aj citovanú judikatúru).

28 Okrem týchto hmotnoprávnych a formálnych požiadaviek a podmienok, ktoré vyplývajú z článku 168 písm. a) a článku 178 písm. a) smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 39 a 40), článok 273 tejto smernice umožňuje členským štátom za určitých podmienok stanoviť ďalšie povinnosti, ktoré považujú za potrebné na zabezpečenie presného výberu DPH a predchádzanie podvodom.

29 V druhom rade treba takisto pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/112. Súdny dvor rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať právnych noriem Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na

odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 40 a citovaná judikatúra).

30 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 svojím nadobudnutím zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH (rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48 a citovaná judikatúra).

31 Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ predmetnej 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 odpočítanie bolo súčasťou podvodu na DPH (rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50 a citovaná judikatúra).

32 Pokiaľ ide o úroveň obozretnosti vyžadovanej od zdaniteľnej osoby, ktorá chce využiť svoje právo na odpočítanie DPH, Súdny dvor rozhodol, že podnikatelia, ktorí prijmú všetky opatrenia, ktoré možno primerane od nich vyžadovať na ubezpečenie sa, že ich plnenia nie sú súčasťou podvodu, či už podvodu na DPH alebo iného podvodu, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto transakcií bez toho, aby hrozilo, že stratia svoje právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade primerane vyžadovať od zdaniteľnej osoby na tento účel, závisí v podstate od okolností uvedeného prípadu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 53 a 59, ako aj z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 51).

33 Vo veci samej daňová správa, keďže dospela k záveru, že dodávatelia spoločnosti Altic boli fiktívnymi podnikmi a išlo teda o podvod na spoločnom systéme DPH, zamietla spoločnosti Altic právo na odpočítanie DPH. Okrem iného dospela k záveru, že Altic ako podnikateľ v potravinárskom odvetví, bola povinná vykonať hĺbkové overenie svojich zmluvných strán na základe článku 18 ods. 2 nariadenia č. 178/2002. Nedodržanie takejto povinnosti preukazuje údajne, že Altic vedela alebo mala vedieť, že sa podieľa na transakciách implikovaných do tohto podvodu.

34 Na jednej strane, ako uviedol generálny advokát v bode 46 svojich návrhov, zamietnutie práva na odpočítanie DPH v dôsledku nedodržania povinností vyplývajúcich z uvedeného ustanovenia nariadenia č. 178/2002 nemá žiadny právny základ v smernici 2006/112. Povinnosti stanovené v nariadení č. 178/2002 sa totiž netýkajú hmotnoprávnych alebo formálnych požiadaviek alebo podmienok práva na odpočítanie, ktoré sú stanovené v tejto smernici. Ani z prvkov, ktoré má k dispozícii Súdny dvor nevyplýva, že uvedený dôvod pre zamietnutie by bol odôvodnený relevantnou vnútroštátnou právnou úpravou v oblasti DPH.

35 Na druhej strane a pokiaľ ide o to, že podľa konštatovaní vnútroštátneho súdu sa Altic zúčastňovala na potravinovom reťazci a mala sa teda riadiť ustanoveniami nariadenia č. 178/2002, treba uviesť, že povinnosť spojená s vysledovateľnosťou potravín stanovená v článku 18 ods. 2 tohto nariadenia sleduje iný cieľ ako cieľ, ktorý sleduje zisťovanie podvodov na DPH. Z odôvodnení 28 a 29 uvedeného nariadenia totiž vyplýva, že povinnosť identifikácie dodávateľov potravín má za cieľ umožniť vykonať cielené a presné stiahnutie týchto potravín z obehu a informovať spotrebiteľov alebo úradných kontrolórov, aby sa predišlo prípadnému a zbytočnému narušeniu vnútorného trhu. Nedodržanie tejto povinnosti môže spôsobiť uloženie sankcií stanovených vnútroštátnym právom v súlade s článkom 17 ods. 2 tretím pododsekom toho istého nariadenia.

36 Z toho vyplýva, že takáto povinnosť nemôže byť považovaná ako taká za opatrenie, ktorého prijatie zdaniteľnou osobou možno primerane vyžadovať na to, aby sa táto osoba uistila, že jej transakcie nie sú súčasťou podvodu na spoločnom systéme DPH. Preto, ako uviedol generálny advokát v bode 56 svojich návrhov, prípadné porušenie tejto povinnosti nemôže samo osebe a automaticky odôvodniť to, že sa tejto zdaniteľnej osobe zamietne odpočítanie DPH.

37 V tomto kontexte treba okrem toho pripomenúť, že povinnosť uvedená v článku 18 ods. 2 nariadenia č. 178/2002 sa zakladá podľa samotného znenia tohto ustanovenia na identifikácii každého dodávateľa potraviny, ako aj na zriadení systémov a postupov umožňujúcich, aby takáto informácia bola poskytnutá na požiadanie príslušným orgánom.

38 Pokiaľ ide o údaje potrebné na túto identifikáciu, treba uviesť, že tieto musia umožňovať dosiahnuť cieľ vysledovateľnosti, tak ako je opísaný v bode 35 tohto rozsudku, takže v zásade postačuje identifikovať dodávateľov ich názvom a adresou. Z toho vyplýva, že argument uvádzaný daňovou správou na vnútroštátnom súde a lotyšskou vládou v písomných pripomienkach, podľa ktorého toto nariadenie vyžaduje všeobecne hĺbkové overenie zmluvnej strany, nemožno uznať.

39 Inak by to bolo len vtedy, keby sa riadne preukázalo, že z dôvodu osobitných okolností nadobúdateľ dotknutých potravín mal vzbudzovať vážne pochybnosti, pokiaľ ide o skutočnú existenciu alebo identitu dodávateľa týchto potravín, ktorého má podľa nariadenia č. 178/2002 nadobúdateľ povinnosť identifikovať, a to takým spôsobom, aby sa uistil o uvedenej identite, čo prináleží v prípade potreby preveriť vnútroštátnemu súdu.

40 Keby sa javilo, že ide o tento prípad, táto okolnosť by mohla tvoriť indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.

41 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na prvú otázku tak, že článok 168 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo zamietnuté zdaniteľnej osobe zúčastňujúcej sa na potravinovom reťazci, a to iba z dôvodu, aj keby bol riadne preukázaný, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu, že táto zdaniteľná osoba nedodržala povinnosti týkajúce sa identifikácie jej dodávateľov na účely vysledovateľnosti potravín, ktoré jej vyplývajú z článku 18 ods. 2 nariadenia č. 178/2002. Nedodržanie týchto povinností však môže predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.

O druhej otázke

42 Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 168 písm. a) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že to, že zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na potravinovom reťazci neoverila registráciu svojich dodávateľov na príslušných orgánoch podľa článku 6 ods. 2 nariadenia č. 852/2004 a článku 31 ods. 1 nariadenia č. 882/2004, je relevantné na účely určenia, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.

43 V tejto súvislosti článok 6 ods. 2 nariadenia č. 852/2004 stanovuje, že každý prevádzkovateľ potravinárskeho podniku oznámi zodpovedajúcemu príslušnému orgánu spôsobom, akým to tento orgán vyžaduje, každú prevádzkareň pod jeho kontrolou, ktorá vykonáva akýkoľvek stupeň výroby, spracovania a distribúcie potravín na účel registrácie každej takejto prevádzkarne. V súlade s článkom 31 ods. 1 písm. a) a b) nariadenia č. 882/2004 sú príslušné orgány povinné definovať postupy, podľa ktorých musia títo prevádzkovatelia konať pri žiadaní registrácie svojich podnikov, ako aj aktualizovať zoznam zaregistrovaných prevádzkovateľov.

44 Treba konštatovať, že nariadenia č. 852/2004 a 882/2004 neobsahujú žiadnu povinnosť pre prevádzkovateľa v odvetví potravín overiť, či jeho dodávatelia sú zaregistrovaní v súlade s požiadavkami týchto nariadení. Takáto povinnosť overenia na účely odpočítania DPH nevyplýva ani zo smernice 2006/112.

45 Ako bolo pripomenuté v bode 31 tohto rozsudku, keď chce daňová správa preukázať v nadväznosti na konštatovanie podvodu alebo protiprávnosti spáchaných osobou, ktorá vydala faktúru, že adresát tejto faktúry vedel alebo mal vedieť, že transakcia, na ktorú sa odvoláva ako základ pre vznik práva na odpočítanie, je súčasťou podvodu na DPH, nemôže vyžadovať od uvedeného adresáta overenia, ktoré mu neprináleží vykonať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50).

46 V tomto kontexte už Súdny dvor rozhodol, že daňová správa nemôže vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá chce využiť právo na odpočítanie DPH, predloženie dokumentov pochádzajúcich od jej dodávateľa hovädziny uvádzajúcich ušné značky zvierat, ktoré sú upravené v rámci systému identifikácie a registrácie zavedeného nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1760/2000 zo 17. júla 2000, ktorým sa zriaďuje systém identifikácie a registrácie hovädzieho dobytka, o označovaní hovädzieho mäsa a výrobkov z hovädzieho mäsa, a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (ES) č. 820/97 (Ú. v. ES L 204, 2000, s. 1; Mim. vyd. 03/030, s. 248) (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 42).

47 Rovnako, na účely preukázania, že zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na potravinovom reťazci vedela alebo mala vedieť, že jej dodávatelia sú zapojení do podvodu na DPH, daňová správa nemôže vyžadovať od tejto zdaniteľnej osoby, aby overila, či títo dodávatelia splnili svoje povinnosti registrácie tak, ako ich stanovuje právo Únie v oblasti právnej úpravy potravín.

48 V dôsledku toho treba odpovedať na druhú otázku tak, že článok 168 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že to, že zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na potravinovom reťazci neoverila registráciu svojich dodávateľov na príslušných orgánoch podľa článku 6 ods. 2 nariadenia č. 852/2004 a článku 31 ods. 1 nariadenia č. 882/2004, nie je relevantné na účely určenia, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.

O trovách

49 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 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe bolo zamietnuté zdaniteľnej osobe zúčastňujúcej sa na potravinovom reťazci, a to iba z dôvodu, aj keby bol riadne preukázaný, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu, že táto zdaniteľná osoba nedodržala povinnosti týkajúce sa identifikácie jej dodávateľov na účely vysledovateľnosti potravín, ktoré jej vyplývajú z článku 18 ods. 2 nariadenia č. 178/2002 Európskeho parlamentu a Rady z 28. januára 2002, ktorým sa ustanovujú všeobecné zásady a požiadavky potravinového práva, zriaďuje Európsky úrad pre bezpečnosť potravín a stanovujú postupy v záležitostiach bezpečnosti potravín. Nedodržanie týchto povinností však môže predstavovať indíciu spomedzi iných indícií, ktoré**

spolu a navzájom súhlasne vedú k tomu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.

2. **Článok 168 písm. a) smernice 2006/112, zmenenej smernicou Rady 2010/45, sa má vykladať v tom zmysle, že to, že zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na potravinovom reťazci neoverila registráciu svojich dodávateľov na príslušných orgánoch podľa článku 6 ods. 2 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 z 29. apríla 2004 o hygiene potravín a článku 31 ods. 1 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 882/2004 z 29. apríla 2004 o úradných kontrolách uskutočňovaných s cieľom zabezpečiť overenie dodržiavania potravinového a krmivového práva a predpisov o zdraví zvierat a o starostlivosti o zvieratá, nie je relevantné na účely určenia, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zahŕňajúcej podvod na DPH.**

Podpisy