Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

3. října 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Pořízení potravin – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Odepření nároku na odpočet – Dodavatel, který by mohl být fiktivní – Podvod v oblasti DPH – Požadavky na určování, zda si byl pořizovatel dané skutečnosti vědom – Nařízení (ES) č. 178/2002 – Povinnost zajistit sledovatelnost potravin a identifikaci dodavatele – Nařízení (ES) č. 852/2004 a (ES) č. 882/2004 – Povinnost registrace provozovatelů potravinářských podniků – Vliv na nárok na odpočet DPH“

Ve věci C-329/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko) ze dne 10. května 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 17. května 2018, v řízení

Valsts ieņēmumu dienests

proti

„Altic“ SIA,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, F. Biltgen (zpravodaj), J. Malenovský, C. G. Fernlund a L. S. Rossi, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. března 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za „Altic“ SIA A. Purmalisem, advokāts,

– za lotyšskou vládu I. Kucina a V. Soņeca, jako zmocněnkyněmi,

– za španělskou vládu L. Aguilera Ruizem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė a A. Saukou, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. května 2019,

* Jednací jazyk: lotyština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností „Altic“ SIA a Valsts ieņēmumu dienests (lotyšská daňová správa, dále jen „daňová správa“) ohledně výzvy adresované společnosti Altic k uhrazení částky daně z přidané hodnoty (DPH) z nákupu semen řepky olejky, kterou zaplatila na vstupu a poté k ní uplatnila odpočet daně, spolu s pokutou a úroky z prodlení.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 168 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.“

4 Článek 178 písm. a) této směrnice stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6“.

5 Článek 273 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

6 Body 28 a 29 odůvodnění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 ze dne 28. ledna 2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, zřizuje se Evropský úřad pro bezpečnost potravin a stanoví postupy týkající se bezpečnosti potravin (Úř. věst. 2002, L 31, s. 1; Zvl. vyd. 15/06, s. 463), znějí:

„(28) Zkušenost ukázala, že fungování vnitřního trhu s potravinami nebo krmivy může být ohroženo v případech, kdy není možné zjistit původ potravin a krmiv. Je proto nezbytné vytvořit komplexní systém sledovatelnosti v potravinářských podnicích a krmivářských podnicích, aby

produkty mohly být cíleně a přesně stahovány z trhu nebo aby spotřebitelé nebo kontrolní úředníci byli informováni, a aby se tak zabránilo případnému a zbytečnému narušení trhu většího rozsahu v případě problémů s bezpečností potravin.

(29) Je nezbytné zajistit, aby potravinářský nebo krmivářský podnik, včetně dovozce, byl přinejmenším schopen identifikovat podnik, ze kterého byly dodány potraviny, krmivo, zvíře nebo látka, kterou lze do potraviny nebo krmiva přidat, a to s cílem zajistit ve všech fázích sledovatelnost pro případ šetření.“

7 Pro účely tohoto nařízení je pojem „sledovatelnost“ v jeho čl. 3 bodě 15 definován jako „možnost najít a vysledovat ve všech fázích výroby, zpracování a distribuce potravinu, krmivo, hospodářské zvíře nebo látku, která je určena k přimísení do potraviny nebo krmiva, nebo u níž se očekává, že takto přimísena bude“.

8 Článek 17 odst. 2 třetí pododstavec uvedeného nařízení stanoví:

„Členské státy rovněž stanoví pravidla pro opatření a sankce použitelné při porušení potravinového práva a právních předpisů týkajících se krmiv. Tato opatření a tyto sankce musí být účinné, přiměřené a odrazující.“

9 Článek 18 tohoto nařízení, nadepsaný „Sledovatelnost“, stanoví:

„1. Ve všech fázích výroby, zpracování a distribuce je nutné zajistit sledovatelnost potravin, krmiv, zvířat určených k produkci potravin a jakékoli jiné látky, která je určena k přimísení do potraviny nebo krmiva nebo u níž se předpokládá, že do nich bude přimísena.

2. Provozovatelé potravinářských a krmivářských podniků musí být schopni identifikovat každou osobu, která jim dodala potravinu, krmivo, hospodářské zvíře nebo jakoukoli látku, která je určena k přimísení do potraviny nebo krmiva nebo u níž se předpokládá, že do nich bude přimísena.

Za tímto účelem zavedou tito provozovatelé systémy a postupy, které umožní, aby tyto informace byly na požádání poskytnuty příslušným orgánům.

[…]“

10 Článek 6 odst. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 ze dne 29. dubna 2004 o hygieně potravin (Úř. věst. 2004, L 139, s. 1; Zvl. vyd. 13/34, s. 319, oprava v Úř. věst. 2008, L 46, s. 50) stanoví:

„Každý provozovatel potravinářského podniku zejména oznámí odpovídajícímu příslušnému orgánu způsobem, který je dotyčným orgánem vyžadován, každý provoz podléhající jeho kontrole, který provádí činnost v jakékoli fázi výroby, zpracování a distribuce potravin, s cílem registrace každého takového provozu.

Provozovatelé potravinářských podniků rovněž zajistí, aby příslušný orgán měl vždy aktuální informace o provozech, včetně oznámení každé významné změny činností a každého uzavření stávajícího provozu.“

11 Článek 31 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 882/2004 ze dne 29. dubna 2004 o úředních kontrolách za účelem ověření dodržování právních předpisů týkajících se krmiv a potravin a pravidel o zdraví zvířat a dobrých životních podmínkách zvířat (Úř. věst. 2004, L 165, s. 1; Zvl. vyd. 03/45, s. 200) stanoví:

„a) Příslušné orgány stanoví postupy, jimiž se mají provozovatelé krmivářských a potravinářských podniků řídit, když žádají o registraci svých zařízení v souladu s nařízením (ES) č. 852/2004, směrnicí [Rady] 95/69/ES [ze dne 22. prosince 1995, kterou se stanoví podmínky a postupy pro schvalování a registraci některých provozoven a dodavatelů působících v krmivářském odvětví a kterou se mění směrnice 70/524/EHS, 74/63/EHS, 79/373/EHS a 82/471/EHS (Úř. věst. 1995, L 332, s. 15; Zvl. vyd. 03/18, s. 365)] nebo budoucím nařízením o hygieně krmiv.

b) Vypracují a aktualizují seznam provozovatelů krmivářských a potravinářských podniků, kteří byli registrováni. Pokud takový seznam již existuje pro jiné účely, může být použit pro účely tohoto nařízení.“

Lotyšské právo

12 Článek 10 odst. 1 bod 1 likums par pievienotās vērtības nodokli (zákon o DPH), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutečností sporu v původním řízení, zní:

„Pouze osoba povinná k dani zaregistrovaná u [daňové správy] má právo, aby ve svém přiznání k DPH odpočetla od částky, kterou má odvést do státní pokladny jakožto daň na vstupu, částku daně uvedenou na fakturách obdržených od jiných osob povinných k dani za zboží nebo služby, které obdržela na zajištění vlastních zdanitelných plnění, včetně plnění uskutečněných v zahraničí, která by byla zdanitelná, kdyby byla uskutečněna na státním území.“

13 Článek 10 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Částka daně uvedená na fakturách za obdržené zboží a služby je odpočitatelná po obdržení příslušné faktury za toto obdržené zboží a tyto obdržené služby nebo po zaplacení částky daně uvedené na faktuře z titulu zálohy.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 Společnost Altic nakoupila semena řepky olejky od společnosti „Sakorex“ SIA v průběhu července a srpna 2011 a od společnosti „Ulmar“ SIA v říjnu 2011. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tyto společnosti kontaktovaly společnost Altic na základě jejích inzerátů v médiích a na internetu. Tato semena řepky olejky byla převzata a uskladněna ve skladu společnosti „Vendo“ SIA. Společnost Altic provedla odpočet DPH zaplacené z titulu těchto nákupů.

15 Na závěr kontroly provedené u společnosti Altic dospěla daňová správa k tomu, že k uvedeným nákupům ve skutečnosti nedošlo. Společnosti Altic nařídila odpočtenou DPH uhradit spolu s pokutou a úroky z prodlení.

16 Administratīvā rajona tiesa (okresní správní soud, Lotyšsko) vyhověl žalobě společnosti Altic na zrušení rozhodnutí daňové správy. Rozhodnutí uvedeného soudu potvrdil Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko).

17 Podle posledně uvedeného soudu není zpochybňováno, že semena řepky olejky byla převzata ve skladu ve dnech a v množství uvedených v doprovodných dokumentech společnosti Vendo. Uvedený soud dovodil, že s ohledem na tyto okolnosti jednala společnost Altic v dobré víře a zcela spoléhala na

schopnost společností Sakorex a Ulmar dodat smluvené zboží, přičemž společnosti Altic nepříslušelo tuto jejich schopnost ověřovat. V této souvislosti podle něj daňová správa neuvedla, které konkrétní úkony vyplývající z příslušné právní úpravy za účelem provedení takového ověření měla společnost Altic opomenout.

18 Proti tomuto rozsudku podala daňová správa dovolání k Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko), který je předkládajícím soudem. Uvedla, že v souladu s nařízením č. 178/2002 musejí být provozovatelé potravinářských podniků schopni identifikovat jakoukoli látku, která je určena k přimísení do potraviny nebo krmiva nebo u níž se předpokládá, že do nich bude přimísena, a musejí za tím účelem zavést systémy a postupy, které umožní, aby tyto informace byly poskytnuty příslušným orgánům. Společnost Altic však podle daňové správy neprovedla minimální ověření u svých smluvních partnerů, ani neověřila, zda jsou zaregistrováni u lotyšského Úřadu pro potravinovou a veterinární bezpečnost. Z toho podle daňové správy vyplývá, že společnost Altic věděla či měla vědět, že je zapojena do zneužívání společného systému DPH.

19 Dle předkládajícího soudu není zpochybňováno, že existují indicie, podle nichž jsou společnosti Sakorex a Ulmar fiktivní podniky, a že původ předmětného zboží nelze doložit. Proto vyvstává otázka, zda společnost Altic věděla či měla vědět, že plnění, o něž jde ve věci v původním řízení, jsou součástí podvodu v oblasti DPH.

20 Předkládající soud v tomto ohledu poukazuje na to, že neexistuje žádný důkaz, který by potvrzoval, že byla nakoupená semena řepky olejky určena výhradně pro výrobu pohonných hmot, jak to tvrdí společnost Altic, či přinejmenším že nebyla v žádném případě spojena s potravinovým řetězcem. Proto je podle něj třeba mít za to, že v souvislosti s uvedenými plněními měla společnost Altic postupovat v souladu s ustanoveními nařízení č. 178/2002.

21 Předkládající soud uvádí, že článek 18 tohoto nařízení stanoví obecné zásady sledovatelnosti potravin a identifikace jejich dodavatelů. Pokud jde o tuto identifikaci, poukazuje na to, že uvedené nařízení sice neupřesňuje, v jaké míře musí podnik identifikovat svého dodavatele, avšak z pokynů k provádění článků 11, 12, 14, 17, 18, 19 a 20 nařízení č. 178/2002 ze dne 26. ledna 2010 obsažených ve stanovisku Stálého výboru Komise pro potravinový řetězec a zdraví zvířat vyplývá, že podniky jsou povinny uchovávat informace o jménu a adrese dodavatele produktu a o identifikaci tohoto produktu.

22 Předkládající soud si však klade otázku, zda cíl nařízení č. 178/2002, kterým je zaručit bezpečnost potravin, nevyžaduje, aby provozovatel potravinářského podniku vynaložil větší péči při výběru svého smluvního partnera, což by pro něj znamenalo povinnost provést u něj ověření, zejména co se týče jeho registrace u příslušných orgánů, a zda při nedostatku takové péče může být nárok na odpočet DPH tomuto provozovateli odepřen. V tomto ohledu se předkládající soud dále pozastavuje nad tím, zda by skutečnost, že společnosti Altic ověřila jakost dodaného zboží, mohla z hlediska téhož cíle vést ke zmírnění takovéto povinnosti provést důkladnější ověření smluvního partnera.

23 Předkládající soud rovněž poukazuje na to, že pokud společnost Altic neověřila registraci smluvních partnerů u Úřadu pro potravinovou a veterinární bezpečnost, je tato skutečnost podle daňové správy důkazem toho, že tato společnost věděla či měla vědět, že plnění, o něž jde ve věci v původním řízení, jsou součástí podvodu v oblasti DPH. Uvedený soud má však za to, že ověření registrace provozovatele potravinářského podniku, která je upravena v nařízeních č. 852/2004 a 882/2004, sice umožňuje zajistit, aby byl tento provozovatel legálně zapojen do potravinového řetězce, nicméně tato registrace nevylučuje, že by jeho hospodářská činnost mohla být fiktivní, a naopak neexistence registrace nedovoluje automaticky usuzovat na fiktivní činnost, takže neprovedení ověření nemůže být rozhodujícím podkladem pro závěr daňové správy.

24 Za těchto podmínek se Augstākā tiesa (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být s ohledem na cíl nařízení č. 178/2002, kterým je zajištění bezpečnosti potravin (jenž je dosažen mimo jiné zajištěním sledovatelnosti potravin), vykládán čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 v tom smyslu, že nebrání odepření nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu v případě, kdy osoba povinná k dani, která je zapojena do potravinového řetězce, nejednala při výběru svého smluvního partnera pečlivěji (než v obvyklé obchodní praxi), což v podstatě spočívá v povinnosti provést ověření ve vztahu k smluvnímu partnerovi, ale zároveň ověřila jakost potravin, čímž splnila cíl nařízení č. 178/2002?

2) Ukládá požadavek stanovený v článku 6 nařízení č. 852/2004 a v článku 31 nařízení č. 882/2004, týkající se registrace potravinářského podniku, vykládaný ve světle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, aby smluvní partner tohoto podniku ověřil jeho registraci, a je toto ověření relevantní pro účely určení, zda uvedený partner věděl nebo měl vědět, že se účastní transakce s fiktivním podnikem vzhledem ke zvláštnostem uvedené transakce?“

K předběžným otázkám

K první otázce

25 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osobě povinné k dani, která je zapojena do potravinového řetězce, byl nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřen z důvodu, že tato osoba nedodržela povinnosti, které se týkají identifikace jejích dodavatelů pro účely zajištění sledovatelnosti potravin a které jí ukládá čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002.

26 Zaprvé je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacena za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH. Cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho hospodářských činností za podmínky, že jeho činnosti v zásadě samy podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 35 a 37 a citovaná judikatura).

27 Nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatnění, dodrží požadavky nebo podmínky jak věcné, tak formální povahy, které se na tento nárok vztahují (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 36 a 38 a citovaná judikatura).

28 Navíc k těmto věcným a formálním požadavkům a podmínkám vyplývajícím z čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 39 a 40) dává článek 273 této směrnice členským státům možnost uložit za určitých podmínek další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

29 Zadruhé je rovněž třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112. Soudní dvůr rozhodl, že jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na

základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 40 a citovaná judikatura).

30 Tak je tomu v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani či pokud tato osoba věděla nebo měla vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu v oblasti DPH (rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48 a citovaná judikatura).

31 Daňové správě, která konstatovala podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel předmětné faktury, přísluší, aby s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž by po příjemci této faktury požadovala ověření, která mu nepříslušejí, prokázala, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu v oblasti DPH (rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50 a citovaná judikatura).

32 Co se týče míry péče požadované po osobě povinné k dani, která má zájem o uplatnění svého nároku na odpočet DPH, Soudní dvůr rozhodl, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně požadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž riskují ztrátu nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, přičemž stanovení opatření, která mohou být za tím účelem v konkrétním případě rozumně požadována od osoby povinné k dani, v zásadě závisí na okolnostech takového konkrétního případu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 53 a 59, a ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 51).

33 Ve věci v původním řízení daňová správa odepřela společnosti Altic nárok na odpočet DPH, neboť měla za to, že dodavateli této společnosti byly fiktivní podniky, a že se tedy jednalo o podvod namířený proti společnému systému DPH. Daňová zpráva byla zejména toho názoru, že společnost Altic byla jakožto provozovatel potravinářského podniku povinna provést důkladné ověření svých smluvních partnerů podle čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002. Nedodržení takové povinnosti podle daňové správy dokládá, že společnost Altic věděla či měla vědět, že se účastní plnění, která jsou součástí tohoto podvodu.

34 Zaprvé, jak uvedl generální advokát v bodě 46 svého stanoviska, odepření nároku na odpočet DPH v důsledku nedodržení povinností vyplývajících z uvedeného ustanovení nařízení č. 178/2002 nemá žádný právní základ ve směrnici 2006/112. Povinnosti stanovené v nařízení č. 178/2002 totiž nemají nic společného s věcnými a formálními požadavky a podmínkami nároku na odpočet stanovenými touto směrnicí. Z informací, které má Soudní dvůr k dispozici, ani nevyplývá, že by byl uvedený důvod pro odepření nároku založen na příslušné vnitrostátní právní úpravě v oblasti DPH.

35 Pokud jde zadruhé o skutečnost, že společnost Altic byla dle zjištění předkládajícího soudu zapojena do potravinového řetězce, a měla tedy povinnost postupovat v souladu s ustanoveními nařízení č. 178/2002, je třeba uvést, že povinnost spojená se sledovatelností potravin podle čl. 18 odst. 2 tohoto nařízení sleduje jiný cíl než odhalování podvodů v oblasti DPH. Z bodů 28 a 29 odůvodnění uvedeného nařízení totiž vyplývá, že povinnost identifikace dodavatelů potravin slouží k tomu, aby produkty mohly být cíleně a přesně stahovány z trhu nebo aby spotřebitelé nebo kontrolní úředníci byli informováni, a aby se tak zabránilo případnému a zbytečnému narušení vnitřního trhu většího rozsahu. Nedodržení této povinnosti může vést k sankcím upraveným vnitrostátním právem v souladu s čl. 17 odst. 2 třetím pododstavcem tohoto nařízení.

36 Z toho plyne, že takovou povinnost nelze jako takovou považovat za opatření, jehož přijetí lze od osoby povinné k dani rozumně požadovat k ověření, že její plnění nejsou součástí podvodu namířeného proti společnému systému DPH. Jak uvedl generální advokát v bodě 56 svého stanoviska, případné porušení této povinnosti nemůže být samo o sobě automaticky důvodem k tomu, aby byl této osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet DPH.

37 V této souvislosti je dále nutno připomenout, že povinnost uvedená v čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002 spočívá – dle samotného znění tohoto ustanovení – v identifikaci každého dodavatele potraviny a v zavedení systémů a postupů umožňujících, aby taková informace byla na požádání poskytnuta příslušným orgánům.

38 Pokud jde o údaje požadované pro tuto identifikaci, je třeba vycházet z toho, že jimi musí být umožněno dosažení cíle sledovatelnosti, tak jak je popsán v bodě 35 tohoto rozsudku, takže v zásadě postačí identifikovat dodavatele jejich jménem a adresou. Z toho plyne, že argumentu uplatněnému daňovou správou před předkládajícím soudem a lotyšskou vládou v jejím písemném vyjádření, podle kterého toto nařízení obecně požaduje důkladné ověření smluvního partnera, nelze přisvědčit.

39 Jinak by tomu bylo pouze v případě, kdy by bylo náležitě prokázáno, že pořizovatel dotyčných potravin měl mít vzhledem ke zvláštním okolnostem vážné pochybnosti o skutečné existenci nebo totožnosti jejich dodavatele, kterého je podle nařízení č. 178/2002 povinen identifikovat takovým způsobem, že se ujistí o jeho totožnosti, což případně přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

40 Kdyby se ukázalo, že tomu tak je, mohla by tato okolnost představovat jednu z indicií, které mohou společně a shodným způsobem naznačovat, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu v oblasti DPH.

41 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osobě povinné k dani, která je zapojena do potravinového řetězce, byl nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřen z pouhého důvodu – pakliže by byl náležitě prokázán, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – že tato osoba nedodržela povinnosti, které se týkají identifikace jejích dodavatelů pro účely zajištění sledovatelnosti potravin a které jí ukládá čl. 18 odst. 2 nařízení č. 178/2002. Nedodržení těchto povinností však může představovat jednu ze skutečností, které mohou společně a shodným způsobem naznačovat, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu v oblasti DPH, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu.

Ke druhé otázce

42 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vykládán tom smyslu, že neověří-li osoba povinná k dani zapojená do potravinového řetězce registraci svých dodavatelů u příslušných orgánů v souladu s čl. 6 odst. 2 nařízení č. 852/2004 a čl. 31 odst. 1 nařízení č. 882/2004, je tato skutečnost relevantní pro určení, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu v oblasti DPH.

43 Článek 6 odst. 2 nařízení č. 852/2004 v tomto ohledu stanoví, že každý provozovatel potravinářského podniku oznámí odpovídajícímu příslušnému orgánu každý svůj provoz zapojený do výroby, zpracování a distribuce potravin, s cílem jeho registrace. V souladu s čl. 31 odst. 1 písm. a) a b) nařízení č. 882/2004 jsou příslušné orgány povinny stanovit postupy, jimiž se mají tito provozovatelé řídit, když žádají o registraci svých zařízení, a aktualizovat seznam registrovaných provozovatelů.

44 Je nutno konstatovat, že nařízení č. 852/2004 a 882/2004 nestanoví subjektu v potravinářském odvětví žádnou povinnost ověřovat, zda jsou jeho dodavatelé registrováni v souladu s požadavky těchto nařízení. Takováto povinnost provést ověření pro účely odpočtu DPH nevyplývá ani ze směrnice 2006/112.

45 Jak bylo přitom připomenuto v bodě 31 tohoto rozsudku, hodlá-li daňová správa v návaznosti na konstatované podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel faktury, prokázat, že příjemce této faktury věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu v oblasti DPH, nemůže od tohoto příjemce požadovat ověření, která mu nepřísluší (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50).

46 V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl, že daňová správa nemůže požadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, předložení dokladů pocházejících od jejího dodavatele skotu uvádějících ušní značky zvířat stanovené v rámci systému identifikace a evidence zavedeného nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1760/2000 ze dne 17. července 2000 o systému identifikace a evidence skotu, o označování hovězího masa a výrobků z hovězího masa a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 820/97 (Úř. věst. 2000, L 204, s. 1; Zvl. vyd. 03/30, s. 248) (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 42).

47 Stejně tak nemůže daňová správa za účelem prokázání toho, že osoba povinná k dani zapojená do potravinového řetězce věděla či měla vědět, že její dodavatelé jsou zapojeni do podvodu v oblasti DPH, ukládat této osobě povinnost ověřit, že tito dodavatelé splnili své registrační povinnosti požadované unijním právem v oblasti regulace potravin.

48 Proto je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že neověří-li osoba povinná k dani zapojená do potravinového řetězce registraci svých dodavatelů u příslušných orgánů v souladu s čl. 6 odst. 2 nařízení č. 852/2004 a čl. 31 odst. 1 nařízení č. 882/2004, není tato skutečnost relevantní pro určení, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu v oblasti DPH.

K nákladům řízení

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (třetí senát) rozhodl takto:

1) **Článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osobě povinné k dani, která je zapojena do potravinového řetězce, byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu odepřen z pouhého důvodu – pakliže by byl náležitě prokázán, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – že tato osoba nedodržela povinnosti, které se týkají identifikace jejích dodavatelů pro účely zajištění sledovatelnosti potravin a které jí ukládá čl. 18 odst. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002 ze dne 28. ledna 2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, zřizuje se Evropský úřad pro bezpečnost potravin a stanoví postupy týkající se bezpečnosti potravin. Nedodržení těchto povinností však může představovat jednu ze skutečností, které mohou společně**

a shodným způsobem naznačovat, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu v oblasti DPH, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu.

2) **Článek 168 písm. a) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, musí být vykládán tom smyslu, že neověří-li osoba povinná k dani zapojená do potravinového řetězce registraci svých dodavatelů u příslušných orgánů v souladu s čl. 6 odst. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 ze dne 29. dubna 2004 o hygieně potravin a čl. 31 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 882/2004 ze dne 29. dubna 2004 o úředních kontrolách za účelem ověření dodržování právních předpisů týkajících se krmiv a potravin a pravidel o zdraví zvířat a dobrých životních podmínkách zvířat, není tato skutečnost relevantní pro určení, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu v oblasti DPH.**

Podpisy.