

V?c C-438/09

Bogusław Juliusz Dankowski

v.

Dyrektor Izby Skarbowej w ?odzi

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Naczelny S?d Administracyjny)

„Šestá sm?rnice o DPH – Nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu – Poskytované služby – Osoba povinná k dani nezapsaná do registru DPH – Údaje povinn? uvád?né na faktu?e pro ú?ely DPH – Vnitrostátní da?ové právní p?edpisy – Vylou?ení nároku na odpo?et na základ? ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice o DPH“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Odpo?et dan? osobou povinnou k dani, která odvedla tuto da? za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k uvedené dani – Podmínka – Vystavení faktury uvedeným poskytovatelem, která obsahuje veškeré požadované informace*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 18 odst. 1 písm. a) a ?l. 22 odst. 3 písm. b)]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Vylou?ení z nároku na odpo?et – Možnost poskytnutá ?lenským stát?m zachovat stávající vylou?ení p?i vstupu šesté sm?rnice v platnost – Vnitrostátní právní úprava, která vylou?uje nárok na odpo?et dan? zaplacené osobou povinnou k dani jiné osob? povinné k dani z d?vodu, že posledn? uvedená není pro ú?ely této dan? registrována – Nep?ípustnost*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 6)

1. ?lánek 18 odst. 1 písm. a) a ?l. 22 odst. 3 písm. b) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice 2006/18, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpo?et dan? z p?ídané hodnoty odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k této dani, pokud p?íslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným ?l. 22 odst. 3 písm. b), p?edevším pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.

Pokud má totiž p?íslušný správce dan? k dispozici údaje pot?ebné k tomu, aby ur?il, že osoba povinná k dani je jakožto p?íjemce obchodních operací povinna odvést da? z p?ídané hodnoty, nem?že ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby na odpo?et dan? odvedené na vstupu, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit.

P?ípadné porušení povinnosti uvedené v ?l. 22 odst. 1 šesté sm?rnice poskytovatelem služeb nem?že proto zpochybnit nárok na odpo?et, který p?íjemci uvedených služeb p?iznává ?l. 17 odst. 2 této sm?rnice.

(viz body 35–36, 38, výrok 1)

2. Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vyloučí nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že poslední uvedená není pro účely této daně registrována.

Možnost přiznaná členským státem v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice totiž nepředstavuje absolutní diskreční pravomoc vyjmout veškeré nebo téměř veškeré zboží a služby z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a zbavit tak systém zavedený ustanoveními této směrnice svého obsahu. Tato možnost se tedy netýká obecných výjimek a nezbavuje členské státy povinnosti dostatečně upravit zboží a služby, pro které je nárok na odpočet vyloučen.

(viz body 41, 47, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

22. prosince 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – Nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu – Poskytované služby – Osoba povinná k dani nezapsaná do registru DPH – Údaje povinné uváděné na faktuře pro účely DPH – Vnitrostátní daňové právní předpisy – Vyloučení nároku na odpočet na základě čl. 17 odst. 6 šesté směrnice o DPH“

Ve věci C-438/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 14. července 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 9. listopadu 2009, v řízení

Bogusław Juliusz Dankowski

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), E. Juhász a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. listopadu 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Bogusława Juliusze Dankowskiego R. Grzejszczakem, J. Skrzydlem, T. Grzejszczakem a A. Kaniou, advokaci,
- za polskou vládu A. Kramarczyk, jakož i M. Szpunarem a B. Majczynou, jako zmocněnci,
- za německou vládu C. Blaschkem a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu Z. Chatzipavlou a D. Tsagkaraki, jakož i K. Georgiadisem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem, jakož i A. Stobieckou-Kuik a K. Herrmann, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2 a 6, jakož i článků 18 a 22 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění platném v době, kdy nastaly sporné skutečnosti.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi B. J. Dankowskim a Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (ředitel daňové komory v Lodži) ve věci omezení nároku na odpot daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Právo Unie

3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem daní z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 4 této směrnice stanoví:

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na úzel 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 [...]

[...]"

5 ?lánek 17 šesté sm?rnice stanoví:

„1. Nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itelné dan?.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a) da? z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani [která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani];

[...]

6. Nejpozd?ji do ?ty? let ode dne, kdy tato sm?rnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomysln? na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpo?íst od dan? z p?ídané hodnoty. Da? z p?ídané hodnoty nebude za žádných okolností odpo?itelná z výdaj?, které nejsou p?ísn? provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou ?lenské státy zachovat veškerá vyn?tí obsažená ve svých vnitrostátních p?edpisech v dob? vstupu této sm?rnice v platnost.

[...]"

6 ?lánek 18 odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice stanoví:

„Pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan? musí osoba povinná k dani spl?ovat tyto podmínky:

a) p?i odpo?tu dan? podle ?l. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s ?l. 22 odst. 3 [...]"

7 ?lánek 22 odst. 1 uvedené sm?rnice stanoví:

„a) Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, zm?nu nebo ukon?ení ?innosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. [...]

[...]

c) ?lenské státy p?ijmou opat?ení nezbytná k ur?ení totožnosti prostřednictvím osobního ?ísla:

– každé osoby povinné k dani [...], která uskute?uje v tuzemsku dodání zboží nebo poskytování služeb, z nichž jí vzniká nárok na odpo?et, krom? dodání zboží nebo poskytování služeb, z nichž odvád?jí da? výhradn? zákazníci nebo adresáti [...]"

8 ?lánek 22 odst. 3 šesté sm?rnice zní následov?:

„a) Každá osoba povinná k dani zajistí, že [...] bude vystavena faktura za [...] služby, které poskytla jiné osob? povinné k dani [...]

b) Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádí se na fakturách vystavovaných podle písm. a) [...] pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

- datum vydání,
- pořadové číslo [...],
- identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, uvedené v odst. 1 písm. c), pod nímž osoba povinná k dani [...] poskytla služby,
- identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty zákazníka uvedené v odst. 1 písm. c), jemuž [...] byly poskytnuty služby [...],
- plné jméno a adresa osoby povinné k dani a jejího zákazníka,
- množství a druh [...] poskytovaných služeb,
- den, kdy bylo uskutečeno nebo dokončeno [...] poskytování služeb [...],

[...]"

9 Článek 22 odst. 8 šesté směrnice stanoví:

„členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům. [...]"

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných povinností nad povinnosti stanovené v odstavci 3.“

Vnitrostátní právní úprava

10 Článek 96 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004, ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností povodního sporu, stanoví, že osoby povinné k dani musí před prvním dnem zahájení výkonu své činnosti podat u příslušného daňového orgánu přihlášku k registraci.

11 Článek 88 odst. 3a bod 1 písm. a) uvedeného zákona stanoví, že faktury nemohou sloužit jako základ pro odpočet daně zaplacené na vstupu a vrácení rozdílu daně nebo vrácení daně zaplacené na vstupu, pokud je prodej doložen fakturami, které vystavil neexistující subjekt nebo subjekt bez oprávnění vystavovat faktury.

12 Ustanovení prováděcího nařízení k tomuto zákonu, která byla přijata ministerstvem financí, stanoví, že osoby povinné k dani registrované jako aktivní osoby povinné k DPH, které mají daňové identifikační číslo, vystavují faktury s označením „faktura s DPH“.

13 Článek 48 odst. 4 bod 1 písm. a) tohoto nařízení stanoví, že v případě, kdy prodej zboží nebo poskytování služeb jsou doloženy fakturami, které vystavil neexistující subjekt nebo subjekt bez oprávnění vystavovat faktury, nemohou takové faktury sloužit jako základ pro odpočet splatné daně a vrácení rozdílu daně nebo vrácení daně zaplacené na vstupu.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

14 Bogusław Juliusz Dankowski, žalobce v povodním řízení, je vlastníkem společnosti Dan Trak. Mezi roky 2004 a 2006 mu Marek Pácek, ředitel společnosti Artem-studio, poskytl několik

zdanitelných obchodních služeb. Marek Pácek však nesplnil ani povinnost zápisu do registru daní ze zboží a služeb, ani neútoval DPH, aťkoli vystavoval faktury potvrzující poskytované služby a uvádějící dlužnou daň.

15 Rozhodnutím ze dne 23. března 2007 zamítl Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi nárok B. J. Dankowskiego na odpočet DPH zaplacené na vstupu, která byla uvedena ve fakturách vystavených M. Páckem, avšak nezpochybnil, že se dotyčné služby uskutečnily.

16 V odvodnění tohoto rozhodnutí bylo uvedeno, že vystavitel sporných faktur nebyl registrován jako osoba povinná k DPH a že z důvodu, že nebyla splněna registrační povinnost uložená platnými vnitrostátními předpisy, nezakládají faktury vystavené tímto subjektem nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

17 Bogusław Juliusz Dankowski poté podal u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (vojvodský správní soud v Lodži) proti uvedenému rozhodnutí žalobu. Na podporu své žaloby především uvedl, že registrace subjektu jakožto osoby povinné k DPH je pouze technickým úkonem, který nemůže mít žádný vliv na nárok na odpočet daní zaplacené na vstupu.

18 Rozsudkem ze dne 4. prosince 2007 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi žalobu zamítl.

19 Ve svém kasačním opravném prostředku podaném k Naczelny Sąd Administracyjny napadl B. J. Dankowski především neslučitelnost použití polských daňových předpisů s právem Unie, jakož i chybný výklad čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

20 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání pravidla systému [DPH], a zejména čl. 17 odst. 6 šesté směrnice [...], právním předpisům členského státu, které stanoví, že osoba povinná k dani nezískává nárok na odpočet daní zaplacené na vstupu vyplývající z faktury s DPH, kterou vystavil subjekt nezapsaný v registru daní ze zboží a služeb?

2) Má pro odpověď na první otázku význam skutečnost, že

a) není pochyb o tom, že plnění uvedená na fakturě s DPH podléhají DPH a že byla skutečně poskytnuta;

b) faktura obsahuje všechny údaje vyžadované právem Společenství;

c) omezení nároku osoby povinné k dani na odpočet daní zaplacené na vstupu vyplývající z faktury vystavené subjektem nezapsaným v registru platilo ve vnitrostátním právním řádu již před přistoupením Polské republiky ke Společenství?

3) Závisí odpověď na první otázku na splnění dalších podmínek (například na důkazu, že osoba povinná k dani jednala v dobré víře)?“

K předběžným otázkám

21 Podstatou všech tří otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda za okolností projednávané věci v odvodním řízení a s ohledem na čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, a pokud ano, zda čl. 17 odst. 6 této směrnice brání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy vyloučily nárok na

odpočet v případě, že služby byly takovou osobou povinnou k dani poskytnuty.

K první části pedbžných otázek

22 Úvodem je třeba připomenout, že nárok na odpočet stanovený v § 17 odst. 2 šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 8. ledna 2002, *Metropol a Stadler*, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 42, jakož i ze dne 26. května 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 33).

23 Nárok na odpočet se uplatňuje přímo ve vztahu k celkové dani, která byla odvedena v rámci plnění uskutečněných na vstupu (viz rozsudky ze dne 13. března 2008, *Securenta*, C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, bod 24; ze dne 4. června 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Sb. rozh. s. I-4629, bod 70, a ze dne 29. října 2009, *SKF*, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 55).

24 Cílem takto upraveného režimu odpot je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Faxworld*, C-137/02, Recueil, s. I-5547, bod 37, a výše uvedený rozsudek *SKF*, bod 56).

25 Ve sporu v prvodním řízení je nesporné, že dotčené služby uskutečnil subjekt nacházející se na vstupu a že uvedené služby byly využity žalobcem v prvodním řízení na výstupu pro potřeby jeho zdanitelných plnění.

26 V důsledku toho jsou hmotné podmínky vzniku nároku na odpočet, upravené v § 17 odst. 2 šesté směrnice splněny.

27 Pokud jde o způsoby uplatnění nároku na odpočet, stanoví § 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, že osoba povinná k dani musí vlastnit fakturu vystavenou v souladu s § 22 odst. 3 této směrnice.

28 Posledně uvedené ustanovení uvádí ve svém písmeni b) údaje, které musí být pro účely DPH povinně obsaženy na fakturách vystavených na základě § 22 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, přičemž posledně uvedené stanoví, že každá osoba povinná k dani má povinnost zajistit, aby byla vystavena faktura za služby, které poskytuje jiné osobě povinné k dani.

29 Pokud jde o údaje uvedené v § 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, předkládající soud konstatoval, že faktury předložené žalobcem v prvodním řízení obsahují veškeré informace požadované tímto ustanovením. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, jakož i z údajů poskytnutých polskou vládou na jednání předešlém vyplývá, že uvedené faktury obsahují daňové identifikační číslo dotčeného poskytovatele služeb, přičemž toto číslo přiděluje subjektům polské daňové orgány z úřední povinnosti nezávisle na tom, zda tyto subjekty podaly žádost o registraci.

30 I když uvedené ustanovení upravuje údaj „identifikační číslo pro daň z předané hodnoty“, je třeba mít za to, že daňové identifikační číslo přidělené v projednávaném případě zajišťuje identifikaci dotčené osoby povinné k dani, takže může splňovat požadavky § 22 odst. 3 písm. b) této směrnice.

- 31 Předkládající soud poznamenal, že uvedený poskytovatel vystavoval faktury za služby poskytované žalobci ve věci v povodním řízení, avšak nenechal se pro účely DPH registrovat u příslušného vnitrostátního orgánu.
- 32 Článek 22 odst. 1 šesté směrnice přitom stanoví, že každá osoba povinná k dani oznámí zahájení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.
- 33 Bez ohledu na význam, jaký má taková registrace pro řádné fungování systému DPH, nemůže však porušení této povinnosti osobou povinnou k dani zpochybnit nárok na odpočet, který přiznává čl. 17 odst. 2 šesté směrnice jiné osobě povinné k dani.
- 34 Článek 22 odst. 1 šesté směrnice totiž upravuje pouze povinnost, aby osoby povinné k dani oznámily zahájení, změnu a ukončení svých činností, avšak neopravňuje nijak členské státy k tomu, aby v případě nepředložení takového oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpočet až do skutečného začátku obvyklého uskutečnění zdaněných plnění nebo připravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 51, a ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 48).
- 35 Pokud má příslušný správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce obchodních operací povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby na odpočet daně odvedené na vstupu, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (viz rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s. I-3457, bod 64, jakož i ze dne 30. září 2010, Uszodaépít?, C-392/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 40).
- 36 Případné porušení povinnosti uvedené v čl. 22 odst. 1 šesté směrnice poskytovatelem služeb nemůže proto zpochybnit nárok na odpočet, který příjemci uvedených služeb přiznává čl. 17 odst. 2 této směrnice.
- 37 Stejně je tomu i v případě čl. 22 odst. 8 šesté směrnice, podle níhož mají členské státy možnost upravit další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům. Toto ustanovení sice povoluje členským státům přijmout určitá opatření, ta však nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení tohoto účelu, a tedy nemohou být používána zprůměrně, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, jenž je základní zásadou společného systému DPH (viz rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 47; výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, bod 52, jakož i výše uvedený rozsudek Ecotrade, body 65 a 66).
- 38 Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.

Ke druhé části předložných otázek

- 39 Jelikož žalobce v povodním řízení má na základě šesté směrnice nárok na odpočet, táže se předkládající soud na to, zda musí být čl. 17 odst. 6 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vyloučí nárok na odpočet DPH zaplacené osobou

povinnou k dani jiné osob? povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v p?ípad?, že posledn? uvedený není registrován pro ú?ely DPH.

40 V této souvislosti je nutno p?ipomenout, že toto ustanovení p?edstavuje odchylné opat?ení, které ?lenským stát?m za ur?itých podmínek umož?uje, aby si zachovaly své právní p?edpisy ohledn? vylou?ení nároku na odpo?et, které existovaly v dob? vstupu šesté sm?rnice v platnost pro dotyčný ?lenský stát, dokud Rada nep?ijme pravidla uvedená v tomto ?lánku (viz rozsudky ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca, C?371/07, Sb. rozh. s. I?9549, bod 28, jakož i ze dne 15. dubna 2010, X Holding a Oracle Nederland, C?538/08 a C?33/09, Sb. rozh. s. I?3129, bod 38).

41 Pokud jde o p?sobnost tohoto ustanovení, Soudní dv?r judikoval, že možnost p?iznaná ?lenským stát?m v ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice nep?edstavuje absolutní diskre?ní pravomoc vyjmout veškeré nebo tém?? veškeré zboží a služby z nároku na odpo?et DPH, a zbavit tak systém zavedený ustanoveními této sm?rnice svého obsahu. Uvedená možnost se tedy netýká obecných výjimek a nezabavuje ?lenské státy povinnosti dostate?n? up?esnit zboží a služby, pro které je nárok na odpo?et vylou?en (viz rozsudky ze dne 5. ?íjna 1999, Royscot a další, C?305/97, Recueil, s. I?6671, body 22 a 24; ze dne 14. ?ervence 2005, Charles a Charles-Tijmens, C?434/03, Sb. rozh. s. I?7037, body 33 a 35, jakož i ze dne 30. září 2010, Oasis East, C?395/09, Sb. rozh. s. I?0000, bod 23).

42 Krom toho režim, který p?edstavuje výjimku ze zásady nároku na odpo?et DPH, je t?eba vykládat restriktivn? (viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Magoora, C?414/07, Sb. rozh. s. I?10921, bod 28, a výše uvedený rozsudek Oasis East, bod 24).

43 Co se tý?e v?ci v p?vodním ?ízení a možné použitelnosti režimu výjimek upraveného v ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice na projednávaný p?ípad, je nutno uvést, že uvedená sm?rnice vstoupila v Polsku v platnost v den p?istoupení tohoto ?lenského státu k Evropské unii, a sice dne 1. kv?tna 2004. Toto datum je tedy rozhodné pro ú?ely použití výše uvedeného ustanovení v tomto ?lenském stát? (viz výše uvedený rozsudek Oasis East, bod 25).

44 Za ú?elem posouzení vnitrostátních právních p?edpis? dot?ených ve v?ci v p?vodním ?ízení z hlediska ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice a výše uvedené judikatury je t?eba konstatovat, že tyto právní p?edpisy p?edstavují opat?ení obecné povahy vylou?ující nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu u každého pln?ní uskute?ného osobou povinnou k dani, jež nesplnila povinnost registrace pro ú?ely DPH.

45 Tato právní úprava p?itom obsahuje omezení nároku na odpo?et DPH, které p?ekra?uje meze toho, co je povoleno ?lánkem 17 odst. 6 šesté sm?rnice.

46 Soudní dv?r totiž up?esnil, že ?lenské státy nemohou zachovat vylou?ení nároku na odpo?et DPH, která se použijí obecn? na jakýkoliv výdaj spojený s po?ízením zboží ?i poskytnutí služeb (rozsudky ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, Sb. rozh. s. I?3459, body 28 a 29, jakož i výše uvedený rozsudek Oasis East, bod 30).

47 Z výše uvedeného vyplývá, že ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m, které vylou?ují nárok na odpo?et DPH zaplacené osobou povinnou k dani jiné osob? povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v p?ípad?, že posledn? uvedená není pro ú?ely této dan? registrována.

K náklad?m ?ízení

48 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, 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 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) 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 daní, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.

2) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vyloučí nárok na odpočet daní z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobou povinnou k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že poslední uvedená není pro účely této daně registrována.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.