Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

15. dubna 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 273 – Nadhodnocení částky vratné DPH v daňovém přiznání – Nesprávné posouzení zdanitelnosti plnění ze strany osoby povinné k dani – Oprava daňového přiznání v návaznosti na kontrolu – Sankce ve výši 20 % nadhodnocení částky vratné DPH – Zásada proporcionality“

Ve věci C-935/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) ze dne 3. října 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 23. prosince 2019, v řízení

Grupa Warzywna sp. z o.o.

proti

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení N. Piçarra, předseda senátu, S. Rodin a K. Jürimäe (zpravodajka), soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Grupa Warzywna sp. z o.o. M. Pacynou a K. Kocowskim, adwokaci, ve spolupráci s S. Ząbczykem, doradca podatkowy,

– za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a M. Siekierzyńskou, jako zmocněnkyněmi,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: polština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 3 SEU, článku 325 SFEU, článků 2, 250 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Grupa Warzywna sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (ředitel daňové správy ve Vratislavi, Polsko) ohledně uložení správní sankce této společnosti v návaznosti na daňovou kontrolu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem [daně z přidané hodnoty (DPH)] jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

4 Článek 12 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího;

[…]

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou‘ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

[…]

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.“

5 Článek 135 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

[…]“

6 Ustanovení článku 137 téže směrnice zní takto:

„1. Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění:

[…]

b) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

[…]

2. Členské státy stanoví pravidla pro výkon volby podle odstavce 1.

[…]“

7 Článek 250 směrnice o DPH stanoví:

„1. Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.

2. V souladu s jimi stanovenými podmínkami členské státy umožní podání přiznání k dani podle odstavce 1 elektronickými prostředky a mohou rovněž použití elektronických prostředků vyžadovat.“

8 Článek 273 této směrnice zní:

„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.

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

Polské právo

9 Článek 43 odst. 1 bod 10 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z roku 2017, položka 1221), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Od daně jsou osvobozeny: […] dodání budov, staveb nebo jejich částí, kromě případů, kdy:

a) se dodání uskuteční v rámci prvního obydlení nebo před ním,

b) mezi prvním obydlením a dodáním budovy, stavby nebo jejich částí uplynuly méně než dva roky […]“

10 Článek 43 odst. 10 zákona o DPH stanoví:

„Osoba povinná k dani se může vzdát osvobození od daně podle odstavce 1 bodu 10 a zvolit zdanění dodání budovy, stavby nebo jejich částí za předpokladu, že dodavatel a nabyvatel budovy, stavby nebo jejich části:

1) jsou registrováni jako aktivní plátci DPH;

2) předloží, před dnem dodání těchto objektů, řediteli finančního úřadu příslušného pro nabyvatele, společné prohlášení, že si zvolili zdanění dodání budovy, stavby nebo jejich části.“

11 Podle čl. 112b odst. 1 a 2 tohoto zákona:

„1. V případě zjištění, že osoba povinná k dani:

1) v podaném daňovém přiznání uvedla:
   a) nižší částku daňové povinnosti, než je splatná daň,
   b) vyšší částku vratného daňového rozdílu nebo částku vratné daně zaplacené na vstupu, než je splatná daň,
   c) vyšší částku daňového rozdílu ke snížení výše daně splatné za následující daňová období, než je splatná daň,
   d) částku vratného daňového rozdílu, částku vratné daně zaplacené na vstupu nebo částku daňového rozdílu ke snížení výše daně splatné za následující daňová období, namísto uvedení výše daňové povinnosti, kterou má zaplatit daňovému orgánu,

2) nepodala daňové přiznání a nesplnila daňovou povinnost,

– ředitel finančního úřadu nebo ředitel celního a finančního úřadu stanoví správnou výši těchto částek a stanoví dodatečnou daňovou povinnost ve výši odpovídající 30 % částky, o kterou byla snížena daňová povinnost nebo zvýšen vratný daňový rozdíl, vratná daň zaplacená na vstupu nebo daňový rozdíl ke snížení výše daně splatné za následující daňová období.

2. Pokud po provedení daňové kontroly, celní a finanční kontroly nebo v průběhu celní a finanční kontroly v případech uvedených v:

1) odst. 1 bodě 1 podala osoba povinná k dani opravné daňové přiznání zohledňující zjištěné nesrovnalosti a zaplatila daňový dluh nebo vrátila neoprávněně vrácenou částku,

2) odst. 1 bodě 2 podala osoba povinná k dani daňové přiznání a zaplatila daňový dluh,

– výše dodatečné daňové povinnosti činí 20 % částky, o kterou byla snížena daňová povinnost nebo zvýšen vratný daňový rozdíl, vratná daň zaplacená na vstupu nebo daňový rozdíl ke snížení výše daně splatné za následující daňová období.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

12 Grupa Warzywna nabyla nemovitost, která byla obydlena po dobu více než dvou let. Na daňovém přiznání, které bylo součástí notářského zápisu o nabytí této nemovitosti, byla její cena uvedena jako hrubá částka zahrnující DPH. Prodávající uvedené nemovitosti kromě toho vystavil fakturu, v níž byla uvedena částka DPH z předmětného plnění. Grupa Warzywna tuto částku zaplatila a měla za to, že představuje DPH zaplacenou na vstupu, která je tudíž odpočitatelná. Grupa Warzywna následně podala u Naczelnika Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (ředitel daňového úřadu v Trzebnici, Polsko) přiznání k DPH, v němž uvedla nadměrný odpočet DPH, o jehož vrácení požádala.

13 V návaznosti na provedení kontroly daňový úřad v Trzebnici konstatoval, že podle čl. 43 odst. 10 zákona o DPH je dodání dotčené nemovitosti v zásadě v plném rozsahu osvobozeno od DPH a že účastníci transakce nepředložili prohlášení o vzdání se tohoto osvobození od daně. V důsledku toho neměla společnost Grupa Warzywna nárok na odpočet DPH na vstupu související s dodáním této nemovitosti.

14 Grupa Warzywna následně provedla opravu svého daňového přiznání s přihlédnutím k nesrovnalostem zjištěným daňovým orgánem. Tato společnost tak v tomto daňovém přiznání uvedla značně nižší nadměrný odpočet DPH, než jaký původně deklarovala.

15 Navzdory této opravě přijal ředitel daňového úřadu v Trzebnici rozhodnutí, kterým stanovil výši nadměrného odpočtu DPH odpovídající výši vyplývající z opraveného prohlášení a uložil společnosti Grupa Warzywna sankci ve výši 20 % nadhodnocení neoprávněně požadované částky vratné DPH. Pokud jde o uvedenou sankci, bylo toto rozhodnutí potvrzeno daňovým orgánem druhého stupně, na který se společnost Grupa Warzywna obrátila.

16 Grupa Warzywna podala proti rozhodnutí daňového orgánu druhého stupně žalobu k předkládajícímu soudu. Tento soud považuje za nezbytné určit, zda uložení takové sankce v situaci, kdy chyba, jíž se tato společnost dopustila, nezpůsobila žádnou ztrátu daňových příjmů, je v souladu se zásadami proporcionality a neutrality DPH a odůvodněné s ohledem na cíle spočívající v zajištění správného výběru daně, jakož i v zabránění daňovým únikům.

17 Předkládající soud má za to, že účelem zavedení správní sankce je přimět osoby povinné k dani, aby vyplnily svá daňová přiznání správně a pečlivě. Sankce dotčená v původním řízení má přitom spíše represivní než preventivní povahu. Článek 112b odst. 2 zákona o DPH totiž neumožňuje zohlednit okolnost, že chybný výpočet DPH vyplývá z nesprávného posouzení zdanitelné povahy dodání, kterého se dopustily obě strany transakce. Podle tohoto soudu tato sankce představuje opatření, které není vhodné k realizaci cíle boje proti daňovým deliktům, a každopádně jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení tohoto cíle, jelikož nemůže plnit funkci nezbytné prevence vůči potenciálním pachatelům podvodů a nezohledňuje povahu a závažnost protiprávního jednání ani skutečnost, že státní rozpočet neutrpěl ztrátu daňových příjmů a nic nenasvědčuje daňovému úniku.

18 Za těchto podmínek se Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je dodatečná daňová povinnost, jakou stanoví čl. 112b odst. 2 zákona o DPH, v souladu s ustanoveními [směrnice o DPH] (a obzvláště jejími články 2, 250 a 273), článkem 4 odst. 3 [SEU], článkem 325 SFEU a zásadou proporcionality?“

K předběžné otázce

19 Úvodem je třeba poukázat na to, že předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby rozhodl o slučitelnosti vnitrostátních ustanovení dotčených v původním řízení s čl. 4 odst. 3 SEU, článkem 325 SFEU, články 2, 250 a 273 směrnice o DPH, jakož i se zásadami proporcionality a neutrality DPH.

20 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru sice nepřísluší, aby v rámci řízení o předběžné otázce rozhodoval o slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva s právními pravidly Unie, má však pravomoc poskytnout předkládajícímu soudu veškeré prvky výkladu vztahující se k tomuto právu, které mu umožní posoudit takovou slučitelnost pro účely rozhodnutí ve věci, jež mu byla předložena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, bod 28 a citovaná judikatura).

21 Je tedy na Soudním dvoru, aby v projednávané věci omezil svůj přezkum na ustanovení unijního práva, která vyloží tak, že to bude předkládajícímu soudu, který je příslušný k posouzení slučitelnosti dotčených ustanovení vnitrostátního práva s unijním právem, užitečné při rozhodování jím projednávaného sporu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, bod 29 a citovaná judikatura).

22 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že otázky předkládajícího soudu se netýkají konkrétně ani zásady loajální spolupráce zakotvené v čl. 4 odst. 3 SEU, ani boje proti podvodům s cílem chránit finanční zájmy Evropské unie, kterého se týká článek 325 SFEU. Stejně tak výklad článků 2 a 250 směrnice o DPH se s ohledem na skutečnosti uvedené v tomto rozhodnutí nejeví jako nezbytný pro poskytnutí užitečné odpovědi na položenou otázku, jelikož tyto články se týkají plnění podléhajících DPH, respektive přiznání k DPH.

23 Naproti tomu pokud jde o článek 273 směrnice o DPH, předkládající soud uvádí, že automatické uplatnění dotčené správní sankce, které vyžaduje vnitrostátní zákon ve všech případech podhodnocení DPH nebo nadhodnocení částky vratné DPH, je opatřením, které není vhodné k realizaci cíle boje proti daňovým deliktům, o kterém hovoří tento článek, a jde nad rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné. Za těchto podmínek je třeba mít za to, že položená otázka se týká výkladu článku 273 směrnice o DPH, jakož i zásad proporcionality a neutrality DPH.

24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 273 směrnice o DPH, jakož i zásady proporcionality a neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá osobě povinné k dani, jež nesprávně kvalifikovala plnění osvobozené od DPH jako plnění podléhající této dani, sankci rovnající se 20 % nadhodnocení neoprávněně požadované částky vratné DPH, bez ohledu na povahu a závažnost nesrovnalosti v daňovém přiznání, neexistenci náznaku, že toto pochybení představuje daňový únik, a neexistenci ztráty příjmů pro státní rozpočet.

25 Podle článku 273 směrnice DPH mají členské státy možnost přijmout opatření za účelem správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům. Zejména neexistují-li v této souvislosti ustanovení unijního práva, mají členské státy pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné v případě nedodržení podmínek stanovených unijními právními předpisy k výkonu práva na odpočet DPH (rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 38 a citovaná judikatura).

26 Členské státy jsou však povinny vykonávat svou pravomoc při dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy i zásady proporcionality (rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59 a citovaná judikatura).

27 Takové sankce nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů zajištění správného výběru daně a zabránění daňovým únikům. Pro účely posouzení, zda je sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost protiprávního jednání, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce (rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 60).

28 Ačkoliv je na předkládajícím soudu, aby posoudil, zda výše sankce nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů uvedených v předchozím bodě tohoto rozsudku, je třeba tento soud upozornit na některé okolnosti věci v původním řízení, které mu mohou napomoci k určení, zda je uložená sankce v souladu se zásadou proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 61).

29 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 112b odst. 2 zákona o DPH stanoví správní sankci odpovídající 30 % nadhodnocení částky vratné DPH, která je snížena na 20 % tohoto nadhodnocení, pokud osoba povinná k dani v návaznosti na daňovou kontrolu provedla opravu svého daňového přiznání zohledňující nesrovnalosti zjištěné touto kontrolou a zaplatila daňový dluh nebo vrátila neoprávněně vrácenou částku.

30 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato sankce má za účel zlepšit výběr DPH tím, že postihuje chyby při stanovení této daně, spočívající v podhodnocení výše splatné daně nebo v nadhodnocení výše nadměrného odpočtu DPH, který má být vrácen nebo převeden do následujícího období. Má tedy motivovat osoby povinné k dani k tomu, aby daňová přiznání vyplnili správně a pečlivě, a v případě nesrovnalosti provedli jejich opravu, aby tak bylo dosaženo cíle, kterým je, podle článku 273 směrnice o DPH, zajistit správný výběr DPH.

31 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že správní sankce, jejímž účelem je přimět osoby povinné k dani, aby co nejrychleji uhradily daň, která nebyla odvedena v plné výši, a dosáhnout tím cíle spočívajícího v zajištění jejího správného výběru, jejíž výše je obecně stanovena na 50 % výše DPH, kterou je osoba povinná k dani povinna odvést daňové správě, která však může být snížena v závislosti na okolnostech konkrétního případu, umožňuje v zásadě zajistit, že taková sankce nepůjde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajištění správného výběru daně podle článku 273 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, body 62 až 64).

32 Pokud však jde o způsob určení výše sankce dotčené v původním řízení, je třeba uvést, že v případě, kdy je tato částka stanovena na 20 % nadhodnocení nadměrného odpočtu DPH, nemůže být uvedená částka, s výjimkou případu, kdy nesrovnalost vyplývá z nevýznamných chyb, snížena v závislosti na konkrétních okolnostech daného případu.

33 V tomto ohledu z vysvětlení poskytnutých Soudnímu dvoru předkládajícím soudem vyplývá, že nesrovnalost dotčená ve sporu v původním řízení vyplývá z nesprávného posouzení zdanitelné povahy plnění ze strany jeho účastníků, jelikož tito účastníci měli za to, že dotčené dodání budovy podléhá DPH, ačkoliv nepodali souhlasné prohlášení vyžadované vnitrostátními právními předpisy, kterým by si zvolili zdanění tohoto dodání. Kromě toho ze zjištění předkládajícího soudu vyplývá, že stanovená sankce se uplatní bez rozdílu v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, v níž nadhodnocení výše nadměrného odpočtu DPH vyplývá z nesprávného posouzení ze strany účastníků plnění, pokud jde o jeho zdanitelnou povahu, kdy nic nesvědčí o daňovém úniku a která navíc podle uvedeného soudu nevedla k žádné ztrátě daňových příjmů, i v situaci, kdy takové konkrétní okolnosti, jež podle uvedeného soudu zasluhují zohlednit, nejsou dány.

34 Tento způsob určení tedy daňovým orgánům neumožnil upravit výši sankce podle konkrétních okolností projednávaného případu.

35 Z toho vyplývá, že způsob určení uvedené sankce, uplatňované automaticky, neumožňuje daňovým orgánům ukládanou sankci individualizovat, aby zajistily, že tato sankce nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům.

36 Za těchto podmínek není nezbytné zkoumat právní předpisy dotčené v původním řízení z hlediska zásady neutrality DPH.

37 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá osobě povinné k dani, jež nesprávně kvalifikovala plnění osvobozené od DPH jako plnění podléhající této dani, sankci rovnající se 20 % nadhodnocení neoprávněně požadované částky vratné DPH, v rozsahu, v němž se tato sankce uplatní bez rozdílu v situaci, kdy nesrovnalost vyplývá z nesprávného posouzení ze strany účastníků plnění, pokud jde o jeho zdanitelnou povahu, nic nesvědčí o daňovém úniku a nedošlo ke ztrátě příjmů pro státní rozpočet, i v situaci, kdy takové konkrétní okolnosti nejsou dány.

K nákladům řízení

38 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 (devátý senát) rozhodl takto:

Článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá osobě povinné k dani, jež nesprávně kvalifikovala plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty (DPH) jako plnění podléhající této dani, sankci rovnající se 20 % nadhodnocení neoprávněně požadované částky vratné DPH, v rozsahu, v němž se tato sankce uplatní bez rozdílu v situaci, kdy nesrovnalost vyplývá z nesprávného posouzení ze strany účastníků plnění, pokud jde o jeho zdanitelnou povahu, nic nesvědčí o daňovém úniku a nedošlo ke ztrátě příjmů pro státní rozpočet, i v situaci, kdy takové konkrétní okolnosti nejsou dány.

Podpisy.