ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

15. ledna 2009*

Ve věci C-502/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 31. října 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 16. listopadu 2007, v řízení

K-1 sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), K. Schiemann, J. Makarczyk a C. Toader, soudci,

* Jednací jazyk: polština.

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Sławiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. listopadu 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za K-1 sp. z o.o. M. Łukasikem a M. Złotopolskou-Nowak, radcy prawni,

– za polskou vládu M. Dowgielewiczem a M. Jaroszem, jakož i A. Rutkowskou, jako zmocněnci,

– za řeckou vládu S. Spyropoulosem a I. Bakopoulosem, jakož i M. Tassopoulou, jako zmocněnci,

– za kyperskou vládu I. Neofytou a E. Symeonidou, jako zmocněnkyněmi,

– za vládu Spojeného království L. Seeboruthem a C. Gibbs, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

– za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Herrmann, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 prvního a druhého pododstavce první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3, dále jen „první směrnice o DPH“) a různých článků šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004 (Úř. věst. L 168, s. 35, dále jen „šestá směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi K-1 sp. z o.o. (dále jen „K-1“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (ředitel finanční komory v Bydgoszcz) ve věci „dodatečné daňové povinnosti“ uložené osobě povinné k dani, pokud posledně uvedená ve svém daňovém přiznání vykázala částku přeplatku daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) k vrácení nebo částku daně zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jí náleží.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 první a druhý pododstavce první směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém [DPH] je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno [DPH] vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky [DPH], kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

4 Článek 2 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

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

2. dovoz zboží.“

5 Článek 10 odst. 1 písm. a) téže směrnice definuje „uskutečnění zdanitelného plnění“ následovně, totiž jako „[situaci], při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti“. Tento čl. 10 odst. 2 zejména stanoví:

„Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Dodání zboží jiného, než které je uvedeno v čl. 5 odst. 4 písm. b), a poskytování služeb, na něž navazují postupná vyúčtování nebo postupné platby, se považují za uskutečněná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato zúčtování nebo platby vztahují. […]“

6 Článek 22 odst. 8 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčeny předpisy, jež budou přijaty podle čl. 17 odst. 4, mohou členské státy ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům.“

7 Podle čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH:

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu,

aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměřování daně smějí ovlivnit výši daňových příjmů členského státu vybranou při konečné spotřebě pouze v zanedbatelném rozsahu."

8 Článek 33 odst. 1 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, zejména ty, které se týkají obecné úpravy držení, pohybu a sledování výrobků, jež jsou předmětem spotřební daně, není tato směrnice na překážku tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv, daně ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daně z obratu, pokud ovšem tyto daně, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic."

Vnitrostátní právní předpisy

9 Podle čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (dále jen „zákon o DPH"):

„5. Je-li zjištěno, že osoba povinná k dani v podaném daňovém přiznání vykázala přeplatek DPH k vrácení nebo daň zaplacenou na vstupu k vrácení, která je vyšší než

částka, která jí náleží, určí vedoucí finančního úřadu nebo kontrolní finanční orgán částku, jež má být vrácena, ve správné výši a vyměří dodatečnou daň ve výši 30 % částky nadhodnocení.

6. Odstavec 5 se obdobně použije na rozdíl daně ve smyslu čl. 87 odst. 1.“

10 Článek 87 odst. 1 téhož zákona stanoví:

„Je-li částka daně zaplacené na vstupu ve smyslu čl. 86 odst. 2 ve zdaňovacím období vyšší než částka dlužné daně, může osoba povinná k dani o tento rozdíl snížit částku dlužné daně pro následující zdaňovací období nebo požadovat vrácení rozdílu na bankovní účet.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Rozhodnutím ze dne 17. srpna 2005 ředitel Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (první finanční úřad v Toruń) konstatoval, pokud jde o K-1, že částka DPH, která byla deklarována jako daň zaplacená na vstupu, převyšuje částku daně vybrané za měsíc květen 2005 na výstupu, a vyměřil za tento měsíc dodatečnou daň. Finanční orgán totiž zpochybnil odpočet DPH vykázaný na faktuře ze dne 29. dubna 2005 týkající se koupě budovy v Toruń. Jelikož tato nemovitost byla použitou věcí, bylo její nabytí osvobozeno od DPH, a příslušná faktura proto nemohla sloužit jako podklad pro snížení dlužné

daně ani vrácení přeplatku DPH nebo daně zaplacené na vstupu. Z důvodu nadhodnocení částky zaplacené na vstupu byla společnosti vyměřena dodatečná daň podle čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

12 K-1 podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Ve svém odvolání uvedla, že dodatečná daň uložená v uvedeném rozhodnutí není slučitelná s článkem 27 šesté směrnice o DPH. Rozhodnutím ze dne 9. listopadu 2005 Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy odmítl argumentaci společnosti a sporné rozhodnutí potvrdil.

13 K-1 nato podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (správní soud vojvodství Bydgoszcz). Rozsudkem ze dne 31. května 2006 tento soud rozhodl, že čl. 33 odst. 1 šesté směrnice o DPH nevylučuje uplatnění dodatečné daně podle zásad stanovených v zákoně o DPH, a žalobu K-1 zamítl. Měl za to, že toto zatížení nevykazuje podstatné znaky DPH a že při obchodu mezi členskými státy nevede ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy rovněž nepřijal tvrzení, že dodatečná daň představuje zvláštní opatření ve smyslu šesté směrnice o DPH. Měl tudíž za to, že nebylo nezbytné zahájit řízení podle článku 27 této směrnice.

14 K-1 podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek. V odůvodnění tohoto opravného prostředku uvedla, že povinné uplatnění dodatečné daňové povinnosti,

která je stanovena v čl. 109 odst. 5 zákona o DPH, je neslučitelné s ustanoveními práva Společenství, zejména s pravidly uvedenými v šesté směrnici o DPH.

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

„1) Zakazuje čl. 2 [první a druhý pododstavec] první směrnice o [DPH] ve spojení s článkem 2 a čl. 10 odst. 1 písm. a) a čl. 10 odst. 2 šesté směrnice o [DPH] členským státům uložit osobě povinné k dani z přidané hodnoty dodatečnou daňovou povinnost ve smyslu čl. 109 odst. 5 a 6 [zákona o DPH], pokud bude zjištěno, že osoba povinná k dani z přidané hodnoty vykázala v podaném daňovém přiznání částku přeplatku DPH k vrácení nebo částku daně zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jí náleží?

2) Mohou spočívat ‚zvláštní opatření' ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o [DPH] s ohledem na jejich povahu a cíle v možnosti uložit osobě povinné k dani z přidané hodnoty dodatečnou daňovou povinnost, která je stanovena rozhodnutím finančního orgánu, pokud je zjištěna skutečnost, že osoba povinná k dani deklarovala příliš vysokou částku přeplatku DPH k vrácení nebo příliš vysokou částku daně zaplacené na vstupu k vrácení?

3) Zahrnuje oprávnění podle článku 33 šesté směrnice o [DPH] právo zavést dodatečnou daňovou povinnost ve smyslu čl. 109 odst. 5 a 6 [zákona o DPH]?"

K předběžným otázkám

K první otázce

16 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda společný systém DPH, který byl definován v čl. 2 prvním a druhém pododstavci první směrnice o DPH a v článku 2, čl. 10 odst. 1 písm. a) a čl. 10 odst. 2 šesté směrnice o DPH, dovoluje členskému státu uložit osobám povinným k dani z přidané hodnoty takovou „dodatečnou daňovou povinnost", jako je ta, která je stanovena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

17 Soudní dvůr připomněl, jaké jsou základní znaky DPH. Tyto znaky jsou čtyři, a sice obecné použití daně na plnění, která se týkají zboží nebo služeb; stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; vybírání daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpočet částek uhrazených v předchozích fázích procesu z daně dlužné osobou povinnou k dani, takže se daň v dané fázi použije pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli (viz rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 28).

18 Taková „dodatečná daňová povinnost", jako je ta, která je stanovena vnitrostátními právními předpisy, jež jsou dotčeny ve sporu v původním řízení, tyto znaky nesplňuje.

V této souvislosti stačí konstatovat, že skutečností rozhodnou pro její vznik není jakékoliv plnění, nýbrž deklarační chyba, a dále, že její výše není stanovena poměrně k ceně obdržené osobou povinnou k dani.

19 Ve skutečnosti se nejedná o daň, nýbrž o správní sankci uloženou v případě, že se zjistí, že osoba povinná k dani deklarovala částku přeplatku DPH k vrácení nebo částku daně zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jí náleží.

20 Zásada společného systému DPH nebrání tomu, aby členské státy zavedly opatření, která sankcionují nesrovnalosti, ke kterým došlo při deklarování dlužných částek DPH. Naopak, čl. 22 odst. 8 šesté směrnice o DPH uvádí, že členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně.

21 Za těchto podmínek je třeba odpovědět na první otázku tak, že společný systém DPH, tak jak je definován v čl. 2 prvním a druhém pododstavci první směrnice o DPH, jakož i v článku 2, čl. 10 odst. 1 písm. a) a čl. 10 odst. 2 šesté směrnice o DPH, nebrání tomu, aby členský stát ve svých právních předpisech stanovil takovou správní sankci, která může být uložena osobám povinným k dani z přidané hodnoty, jako je „dodatečná daňová povinnost“ stanovená v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

Ke druhé otázce

22 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení uvedená v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH mohou být považována za „zvláštní opatření odchylující se [od ustanovení směrnice]“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

23 V této souvislosti stačí poukázat na to, že taková správní sankce, uložená v případě, že je zjištěna skutečnost, že osoba povinná k dani deklarovala částku přeplatku DPH k vrácení nebo částku daně zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jí náleží, jako je ta, která je stanovena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH, nemůže představovat zvláštní opatření odchylující se od ustanovení směrnice, které by mělo povahu opatření stanoveného v čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH, nýbrž představuje, jak již bylo uvedeno výše, opatření uvedené v čl. 22 odst. 8 šesté směrnice o DPH.

24 V důsledku toho nemohou taková ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH, spadat do rozsahu působnosti uvedeného čl. 27 odst. 1.

25 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět, že taková ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH, nepředstavují „zvláštní opatření odchylující se [od ustanovení směrnice]“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

Ke třetí otázce

26 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda článek 33 šesté směrnice o DPH brání zachování takových ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

27 Šestá směrnice o DPH umožňuje ve svém článku 33, aby si členský stát zachoval nebo zavedl poplatky nebo daně za dodání zboží, poskytování služeb nebo dovozy pouze tehdy, když je nelze označit za daně z obratu (viz rozsudek Banco popolare di Cremona, uvedený výše, bod 24).

28 Není však třeba zkoumat, zda taková ustanovení, jako jsou ta, která jsou dotčena ve sporu v původním řízení, stanoví daň, dávku nebo poplatek mající povahu daně z obratu ve smyslu článku 33 šesté směrnice o DPH. Jak vyplývá z odpovědi na první otázku, tato ustanovení nezavádí daň, dávku nebo poplatek, nýbrž stanoví správní sankci, která může být uložena osobám povinným k dani z přidané hodnoty, pokud je zjištěna skutečnost, že deklarovaly částku přeplatku DPH k vrácení nebo částku daně zaplacené na vstupu k vrácení, která je vyšší než částka, která jim náleží.

29 Za těchto podmínek je na třetí otázku třeba odpovědět tak, že článek 33 šesté směrnice o DPH nebrání zachování takových ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o DPH.

K nákladům řízení

30 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 (druhý senát) rozhodl takto:

1) **Společný systém daně z přidané hodnoty, tak jak je definován v čl. 2 prvním a druhém pododstavci první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, jakož i v článku 2, čl. 10 odst. 1 písm. a) a čl. 10 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, nebrání tomu, aby členský stát ve svých právních předpisech stanovil takovou správní sankci, která může být uložena osobám povinným k dani z přidané hodnoty, jako je „dodatečná daňová povinnost“ stanovená v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004.**

2) **Taková ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o dani ze zboží a služeb ze dne 11. března 2004, nepředstavují „zvláštní**

opatření odchylující se [od ustanovení směrnice]“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem ve smyslu platného znění čl. 27 odst. 1 šesté směrnice 77/388.

3) Článek 33 platného znění směrnice 77/388 nebrání zachování takových ustanovení, jako jsou ta, která jsou uvedena v čl. 109 odst. 5 a 6 zákona o dani ze zboží a služeb ze dne 11. března 2004.

Podpisy.