ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 15. januára 2009 *

Vo veci C-502/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 31. októbra 2007 a doručený Súdnemu dvoru 16. novembra 2007, ktorý súvisí s konaním:

K-1 sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca), K. Schiemann, J. Makarczyk a C. Toader,

* Jazyk konania: poľština.

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: K. Sztranc-Sławiczek, referentka,

zo zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. novembra 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— K-1 sp. z o.o., v zastúpení: M. Łukasik a M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni,

— poľská vláda, v zastúpení: M. Dowgielewicz, M. Jarosz a A. Rutkowska, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: S. Spyropoulos, I. Bakopoulos a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,

— cyperská vláda, v zastúpení: I. Neofytou a E. Symeonidou, splnomocnené zástupkyne,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Seeboruth a C. Gibbs, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Herrmann, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 prvého a druhého odseku prvej smernice Rady 67/227EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301, ďalej len „prvá smernica o DPH“; Mim. vyd. 09/001, s. 3) a viacerých článkov šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 168, s. 35, ďalej len „šiesta smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou K-1 sp. z o.o. (ďalej len „K-1“) a Dyrektorom Izby Skarbowej w Bydgoszczy (riaditeľ daňovej komory v Bydgoszszy), ktorého predmetom bola „dodatočná daňová povinnosť“ uložená zdaniteľnej osobe, pretože K-1 uviedla vo svojom daňovom priznaní preplatok na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) alebo dane zaplatenej na vstupe, ktorá bola vyššia ako čiastka, ktorá jej prináležala.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 2 prvý a druhý odsek prvej smernice o DPH znie:

„Princíp spoločného systému [DPH] je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.

Na každé plnenie sa vyrubí [DPH] vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní [DPH], ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.“

4 Článok 2 šiestej smernice o DPH stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani,

2. dovoz tovaru.“

5 Článok 10 ods. 1 písm. a) tej istej smernice definuje „zdaniteľný prípad“ [zdaniteľné plnenie — *neoficiálny preklad*] ako udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku. Tento článok 10 ods. 2 stanovuje najmä:

„Zdaniteľný prípad [zdaniteľné plnenie — *neoficiálny preklad*] a daňový nárok vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. Dodávky tovaru, ktoré nie sú uvedené v článku 5(4) b) a poskytovanie služieb, z ktorých vyplývajú následné účtovné výkazy alebo platby, sa budú považovať za ukončené v okamihu, keď skončí obdobie, ku ktorému prislúcha takýto účtovný výkaz alebo platba. …“

6 Článok 22 ods. 8 šiestej smernice o DPH stanovuje:

„Ak to nie je v rozpore s ustanoveniami, ktoré majú byť prijaté podľa článku 17 (4), členské štáty môžu uložiť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné pre správne vyrubenie a výber dane a predchádzanie daňovým podvodom.“

7 Článok 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH stanovuje:

„1. Rada konajúca na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti ustanovení tejto smernice

v záujme zjednodušenia postupu pri účtovaní dane alebo zabráneniu daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností. Opatrenia zamerané na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane, s výnimkou zanedbateľnej čiastky, nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v konečnej spotrebnej etape.“

8 Článok 33 ods. 1 šiestej smernice o DPH stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, najmä tie, ktoré sú stanovené v platných ustanoveniach spoločenstva, súvisiacich so všeobecnými opatreniami pre vlastnenie, pohyb a sledovanie produktov, podriadených spotrebnej dani, táto smernica nesmie zabrániť členskému štátu udržiavať alebo zavádzať dane na zmluvy o poistení, dane na sádzania a hazardné hry, spotrebné clá, kolkovné, a viac všeobecne na akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré sa nedajú charakterizovať ako dane z obratu, za predpokladu však, že tieto dane, clá a poplatky nespôsobia v obchode medzi členskými štátmi formality spojené s prechodom hraníc.“

Vnútroštátna právna úprava

9 Článok 109 ods. 5 a 6 zákona o dani na tovary a služby (ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004 (ďalej len „zákon o DPH“) znie takto:

„5. Ak sa zistí, že zdaniteľná osoba v podanom daňovom priznaní uviedla preplatok na dani alebo daň zaplatenú na vstupe, ktorá je vyššia ako čiastka, ktorá jej patrí, určí

vedúci daňového úradu alebo kontrolného daňového orgánu čiastku, ktorá sa má vrátiť, v správnej výške a vyrubí jej dodatočnú daňovú povinnosť vo výške 30 % z navýšenej čiastky.

6. Odsek 5 sa obdobne použije na preplatok na dani v zmysle článku 87 ods. 1.“

10 Článok 87 ods. 1 toho istého zákona stanovuje:

„Ak je čiastka dane zaplatenej na vstupe v zmysle článku 86 ods. 2 v zdaňovanom období vyššia než čiastka dlžnej dane, môže zdaniteľná osoba dane znížiť sumu dlžnej dane v nasledujúcom zdaňovanom období o rozdiel alebo požadovať vrátenie rozdielu na bankový účet.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Rozhodnutím zo 17. augusta 2005 vedúci Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (prvostupňový daňový orgán v Toruni) zistil, pokiaľ ide o spoločnosť K-1, že za mesiac máj 2005 výška deklarovanej DPH zaplatenej na vstupe prevyšovala daň uhradenú na výstupe, a vyrubil za tento mesiac dodatočnú daňovú povinnosť. Daňová správa spochybnila odpočet DPH uvedený vo faktúre z 29. apríla 2005, ktorá sa týkala nadobudnutia zastavaného pozemku v Toruni. Keďže tento pozemok bol použitou

vecou, ktorej dodanie bolo oslobodené od dane z pridanej hodnoty, príslušná faktúra nemohla slúžiť ako podklad na zníženie dlžnej dane ani na vrátenie preplatku na dani alebo vrátenie dane zaplatenej na vstupe. Z dôvodu nadmerne vysokého odpočtu dane zaplatenej na vstupe bola spoločnosti vyrubená dodatočná daňová povinnosť podľa článku 109 ods. 5 a 6 zákona o DPH.

12 Proti tomuto rozhodnutiu podala spoločnosť K-1 odvolanie u Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy. V odvolaní spoločnosť tvrdila, že dodatočná daň vyrubená napadnutým rozhodnutím je v rozpore s článkom 27 šiestej smernice o DPH. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy rozhodnutím z 9. novembra 2005 zamietol odvolanie spoločnosti a potvrdil sporné rozhodnutie.

13 Spoločnosť K-1 podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (správny súd vojvodstva Bydgoszcz). Tento súdny orgán zamietol žalobu spoločnosti rozsudkom z 31. mája 2006 a konštatoval v ňom, že článok 33 ods. 1 šiestej smernice o DPH nevylučuje stanovenie dodatočnej daňovej povinnosti podľa zásad uvedených v zákone o DPH. Uvedený súdny orgán sa totiž domnieval, že táto daňová povinnosť nevykazuje podstatné charakteristické znaky DPH a nevedie k zavádzaniu formalít spojených s prechodom hraníc ani v obchode medzi členskými štátmi. Wojewódzki Sąd Administracyjny v Bydgoszczy odmietol aj tvrdenie účastníka konania, že dodatočná daňová povinnosť je osobitným opatrením v zmysle šiestej smernice o DPH. Podľa uvedeného súdu nebolo v preskúmanom prípade potrebné začať postup podľa článku 27 tejto smernice.

14 Spoločnosť K-1 podala proti tomuto rozsudku kasačnú žalobu. V odôvodnení svojej žaloby uviedla, že povinné uplatnenie dodatočnej daňovej povinnosti v zmysle

článku 109 ods. 5 zákona o DPH nie je v súlade s právom Spoločenstva, konkrétne s pravidlami uvedenými v šiestej smernici o DPH.

15 Za týchto okolností sa Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vylučuje článok 2 [prvý a druhý odsek] prvej smernice [o DPH] v spojení s článkom 2, ako aj s článkom 10 ods. 1 písm. a) a ods. 2 šiestej smernice [o DPH] možnosť zdaniteľnej osobe podliehajúcej dani z pridanej hodnoty uložiť povinnosť uhradiť dodatočnú daňovú povinnosť v zmysle článku 109 ods. 5 a 6 [zákona o DPH], ak sa zistí, že zdaniteľná osoba podliehajúca dani z pridanej hodnoty uviedla v daňovom priznaní ako preplatok na dani alebo zaplatenú daň na vstupe čiastku, ktorá je vyššia ako čiastka, ktorá zdaniteľnej osobe prináleží?

2. Môžu ‚osobitné opatrenia' v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice [o DPH], s prihliadnutím na ich povahu a cieľ, spočívať v možnosti uložiť zdaniteľnej osobe podliehajúcej dani z pridanej hodnoty dodatočnú daňovú povinnosť, ktorá bude stanovená rozhodnutím daňového orgánu, ak sa zistí, že zdaniteľná osoba uviedla vyššiu čiastku vrátenia preplatku na dani alebo vyššiu čiastku dane zaplatenej na vstupe?

3. Zahŕňa oprávnenie podľa článku 33 šiestej smernice [o DPH] právo vyrubiť dodatočnú daňovú povinnosť v zmysle článku 109 ods. 5 a 6 [zákona o DPH]?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

16 Prostredníctvom svojej prvej prejudiciálnej otázky by chcel vnútroštátny súd vedieť, či spoločný systém DPH, tak ako je definovaný v článku 2 prvom a druhom odseku prvej smernice o DPH a v článku 2 a článku 10 ods. 1 písm. a) a ods. 2 šiestej smernice o DPH umožňuje členskému štátu, aby uložil zdaniteľnej osobe podliehajúcej DPH „dodatočnú daňovú povinnosť“, tak ako ju stanovuje článok 109 ods. 5 a 6 zákona o DPH.

17 Súdny dvor spresnil, aké sú podstatné charakteristické znaky DPH. Uvedené charakteristické znaky sú štyri: všeobecné uplatňovanie dane na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby; stanovenie jej výšky úmerne k cene, ktorú zdaniteľná osoba vybrala ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby; vyberanie dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo; odpočet súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu od dane, ktorú je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť, takže daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ (pozri rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 28).

18 „Dodatočná daňová povinnosť“, ktorú upravuje sporná vnútroštátna právna úprava, nezodpovedá týmto charakteristickým znakom. V tomto smere stačí konštatovať, že jej

rozhodnou udalosťou nie je nejaká transakcia, ale chybné daňové priznanie a okrem toho jej výška nie je stanovená proporcionálne k čiastke, ktorú prijala zdaniteľná osoba.

19 V skutočnosti nejde o daň, ale o správnu sankciu ukladanú v prípade, ak sa zistí, že zdaniteľná osoba uviedla v daňovom priznaní preplatok DPH alebo daň zaplatenú na vstupe, ktorej čiastka je vyššia ako tá, ktorá jej prináleží.

20 S princípom spoločného systému DPH nie je v rozpore zavedenie opatrení členskými štátmi, ktorými sa sankcionujú nezrovnalosti, ku ktorým dochádza pri priznaní dlžnej čiastky DPH. Naopak, článok 22 ods. 8 šiestej smernice o DPH uvádza, že členské štáty môžu uložiť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné pre správne vyrubenie a výber dane.

21 Za týchto podmienok treba na prvú otázku odpovedať tak, že spoločnému systému DPH, tak ako je definovaný v článku 2 prvom a druhom odseku prvej smernice o DPH, ako aj v článkoch 2 a 10 ods. 1 písm. a) a ods. 2 šiestej smernice o DPH, neodporuje, aby členský štát stanovil vo svojej právnej úprave takú správnu sankciu, akou je „dodatočná daňová povinnosť“ stanovená článkom 109 ods. 5 a 6 zákona o DPH, ktorú môže uložiť zdaniteľnej osobe podliehajúcej dani z pridanej hodnoty.

O druhej otázke

22 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenia uvedené v článku 109 ods. 5 a 6 zákona o DPH sa môžu považovať za „osobitné odchyľujúce sa opatrenia“ v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice smerujúce k zamedzeniu určitých daňových únikov alebo vyhýbaniu sa daniam.

23 V tomto ohľade stačí uviesť, že taká správna sankcia, akou je sankcia upravená v článku 109 ods. 5 a 6 zákona o DPH, uložená vtedy, keď sa zistí, že zdaniteľná osoba uviedla v daňovom priznaní preplatok DPH alebo daň zaplatenú na vstupe, ktorá je vyššia ako čiastka, ktorá jej prináleží, nemôže predstavovať osobitné odchyľujúce sa opatrenia takej povahy, aké majú opatrenia stanovené v článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH, ale predstavuje, ako už bolo spomenuté vyššie, opatrenia uvedené v článku 22 ods. 8 šiestej smernice o DPH.

24 Také ustanovenia, akými sú tie, ktoré sú uvedené v článku 109 ods. 5 a 6 zákona o DPH, nepatria do pôsobnosti uvedeného článku 27 ods. 1.

25 V dôsledku toho treba na druhú otázku odpovedať tak, že také ustanovenia, akými sú tie, ktoré sú uvedené v článku 109 ods. 5 a 6 zákona o DPH, nepredstavujú „osobitné odchyľujúce sa opatrenia“ smerujúce k zamedzeniu určitých daňových únikov alebo vyhýbaniu sa daniam v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

O tretej otázke

26 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 33 šiestej smernice o DPH vytvára prekážku na ponechanie takých ustanovení, akými sú tie, ktoré sú uvedené v článku 109 ods. 5 a 6 zákona o DPH.

27 Šiesta smernica vo svojom článku 33 umožňuje, aby členský štát zachoval alebo zaviedol dane, dávky alebo poplatky ukladané na dodávky tovarov, poskytovanie služieb alebo dovozy iba vtedy, ak nemajú charakter daní z obratu (pozri rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, už citovaný, bod 24).

28 Nie je potrebné skúmať, či také ustanovenia, akými sú predmetné ustanovenia v spore vo veci samej, stanovujú daň, clo alebo poplatok s charakterom dane z obratu v zmysle šiestej smernice o DPH. Z odpovede na prvú otázku vyplýva, že tieto ustanovenia nezavádzajú daň, clo alebo poplatok, ale stanovujú správnu sankciu, ktorá môže byť uložená zdaniteľnej osobe podliehajúcej dani z pridanej hodnoty vtedy, keď sa zistí, že v daňovom priznaní uviedla preplatok DPH alebo daň zaplatenú na vstupe, ktorej čiastka je vyššia ako tá, ktorá jej prináleží.

29 Za týchto okolností treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 33 šiestej smernice o DPH nevytvára prekážku na ponechanie takých ustanovení, akými sú tie, ktoré sú uvedené v článku 109 ods. 5 a 6 zákona o DPH.

O trovách

30 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. **Spoločnému systému dane z pridanej hodnoty, tak ako je definovaný v článku 2 prvom a druhom odseku prvej smernice Rady 67/227EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov**

týkajúcich sa dane z obratu, ako aj v článkoch 2 a 10 ods. 1 písm. a) a ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004, neodporuje, aby členský štát stanovil vo svojej právnej úprave takú správnu sankciu, akou je „dodatočná daňová povinnosť“ stanovená článkom 109 ods. 5 a 6 zákona o dani na tovary a služby, (ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004, ktorú môže uložiť zdaniteľnej osobe podliehajúcej dani z pridanej hodnoty.

2. **Také ustanovenia, akými sú tie, ktoré sú uvedené v článku 109 ods. 5 a 6 zákona o dani na tovary a služby z 11. marca 2004, nepredstavujú „osobitné odchyľujúce sa opatrenia“ smerujúce k zamedzeniu určitých daňových únikov alebo vyhýbaniu sa daniam v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice 77/388 v znení zmien a doplnení.**

3. **Článok 33 šiestej smernice 77/388 v znení zmien a doplnení nevytvára prekážku na ponechanie takých ustanovení, akými sú tie, ktoré sú uvedené v článku 109 ods. 5 a 6 zákona o dani na tovary a služby z 11. marca 2004.**

Podpisy