

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

11. dubna 2024(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Daně z obrátu – Zvláštní režim pro malé podniky – Roční obrát – Rozdílné zacházení s osobami povinnými k dani – Vnitrostátní právní úprava, která v případě opožděného podání přihlášky k registraci podřizuje osobu DPH – Sankční povaha“

Ve věci C-122/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 25. ledna 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 1. března 2023, v řízení

**Direktor na Direkcia „Obžalvane i dana-no-osiguritelna praktika“ Sofia pri Centralno upravljenie na Nacionalna agencia za prichodite**

proti

**„Legafact“ EOOD,**

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, J. Passer a M. L. Arastey Sahún (zpravodajka), soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za bulharskou vládu: T. Mitova a R. Stojanov, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: D. Drambozova a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyni,

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 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Ú. v. st. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Ú. v. st. 2010, L 10, s. 14) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi ředitelem ředitelství „Opravné prostředky a praxe v oblasti daní a sociálního zabezpečení“ v Sofii při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ Sofia pri Centralno upravlenije na Nacionalna agencija za prichodite, Bulharsko, dále jen „Direktor“) a společností „Legafact“ EOOD ve věci dodatečného daňového výměru, kterým byla stanovena výše dluhu uvedené společnosti na dani z přidané hodnoty (DPH).

## **Právní rámec**

### **Unijní právo**

3 Bod 49 odvodňovací směrnice o DPH uvádí:

„Řecké státy by měly mít možnost nadále uplatňovat své zvláštní režimy pro malé podniky v souladu se společnými ustanoveními a s výhledem užší harmonizace.“

4 Článek 2 směrnice o DPH stanoví, která plnění jsou předmětem DPH.

5 Hlava XI uvedené směrnice, nadepsaná „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, obsahuje kapitolu 2, nadepsanou „Identifikace“, v níž jsou obsaženy články 213 a 214 téže směrnice. Kapitola 7 této hlavy, nadepsaná „Řízná ustanovení“, obsahuje článek 273 směrnice o DPH.

6 Podle článku 213 uvedené směrnice:

„1. Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

Řecké státy umožní a mohou i vyžadovat podávání těchto oznámení elektronickými prostředky v souladu s podmínkami, které stanoví.

2. Aniž je dotčen odst. 1 první pododstavec, oznámí každá osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství, jež nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, že uskutečňuje tato pořízení, jestliže již přestaly být splňovány podmínky pro to, aby tato plnění nebyla předmětem DPH podle uvedeného článku.“

7 Článek 214 uvedené směrnice zní takto:

„1. Řecké státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám přiděleno osobní identifikační číslo:

a) každé osobě povinné k dani s výjimkou osob uvedených v čl. 9 odst. 2, která uskutečňuje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při kterých jí vzniká nárok na odpočet daně, kromě dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž daň odvádí podle článků 194 až 197 a článku 199 výhradně pořizovatel nebo příjemce;

b) každé osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství, jež jsou předmětem daně podle čl. 2 odst. 1 písm. b), nebo která využila možnost uinit svá pořízení uvnitř Společenství předmětem daně podle čl. 3 odst. 3;

- c) každé osobě povinné k dani, která uskutečňuje na jejich území pořízení zboží uvnitř Společenství pro potřeby svých plnění v rámci činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci a prováděných mimo toto území;
- d) každé osobě povinné k dani, která je na jejich území příjemcem služeb, z nichž je povinna odvést daň podle článku 196;
- e) každé osobě povinné k dani, která je usazena na jejich území a poskytuje služby na území jiného členského státu, z nichž je podle článku 196 povinen odvést daň výhradně příjemce služby.
2. členské státy nejsou povinny přidělit osobní identifikační číslo pro účely daně uřízým osobám povinným k dani, které uskutečují příležitostně plnění uvedená v článku 12.“

8 Článek 273 též 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 k překážkám 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.“

9 Hlava XII směrnice o DPH, nadepsaná „Zvláštní režimy“, obsahuje kapitolu 1, nadepsanou „Zvláštní režim pro malé podniky“, jejíž součástí jsou články 281 až 292 této směrnice.

10 Článek 287 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrát je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek pří kurzu platném ke dni jejich přistoupení:

[...]

17) Bulharsko: 25 600 eur;

[...]“

### **Bulharské právo**

11 Článek 96 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (zakon za danak varchu dobavenata stojnost) (DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Každá osoba povinná k dani usazená na bulharském území, která dosáhla zdanitelného obrátu nejméně 50 000 [bulharských leva (BGN)] za období nepřesahující dvanáct po sobě jdoucích měsíců předcházejících běžnému měsíci, je povinna podat přihlášku k registraci podle tohoto zákona ve lhůtě sedmi dnů od uplynutí zdaňovacího období, ve kterém dosáhla tohoto obrátu. Pokud osoba povinná k dani daného obrátu dosáhne za období nepřesahující dva po sobě jdoucí měsíce, včetně běžného měsíce, je povinna podat přihlášku k registraci ve lhůtě sedmi dnů ode dne, kdy dosáhla tohoto obrátu.“

## 12 ?lánek 102 zákona o DPH stanoví:

- „1. Pokud da?ový orgán zjistí, že ur?itá osoba nesplnila ve stanovené lh?t? svoji povinnost podat p?ihlášku k registraci, jsou-li spln?ny podmínky pro registraci, zaregistruje ji svým rozhodnutím.
2. Rozhodnutí uvedené v odstavci 1 uvádí základ a datum vzniku povinnosti registrace.
3. [...] Pro ú?ely stanovení da?ové povinnosti osoby, která ve stanovené lh?t? nepodala p?ihlášku k registraci, p?estože k tomu byla povinna, je tato osoba považována za osobu povinnou odvést da? ze zdanitelných dodání a po?ízení uvnit? Spole?enství, která uskute?nila, jakož i ze zdanitelných služeb, které jí byly poskytnuty a za které odvádí da? p?íjemce:
- 1) [...] za období od uplynutí lh?ty, ve které m?lo být p?ijato rozhodnutí o registraci, kdyby osoba podala p?ihlášku k registraci ve stanovené lh?t?, do dne, kdy byla da?ovým orgánem zaregistrována;
- 2) [...] za období od uplynutí lh?ty, ve které m?lo být p?ijato rozhodnutí o registraci, kdyby osoba podala p?ihlášku k registraci ve stanovené lh?t?, do dne zániku d?vod? pro registraci.
4. [...] V p?ípadech uvedených v ?l. 96 odst. 1 druhé v?t?, se pro ú?ely stanovení da?ových dluh? osoby, která nepodala p?ihlášku k registraci ve stanovené lh?t?, a?koli k tomu byla povinna, má za to, že uvedená osoba je povinna odvést da? ze zdanitelných dodání, v jejichž d?sledku zdanitelný obrat p?ekro?il [prahovou hodnotu] 50 000 BGN, a to ode dne p?ekro?ení [prahové hodnoty] obratu, až do dne, kdy da?ový orgán danou osobu zaregistroval, nebo do dne, kdy zanikly d?vody pro registraci. Da? je splatná ze zdanitelných dodání, které vedou k p?ekro?ení [prahové hodnoty] obratu. Osoba je rovnž povinna odvést da? ze zdanitelných služeb, které jí byly poskytnuty a za které odvádí da? p?íjemce, a ze zdanitelných po?ízení uvnit? Spole?enství, která uskute?nila b?hem dot?eného období.

[...]“

## 13 ?lánek 178 zákona o DHP stanoví:

„Osoba povinná k dani ve smyslu tohoto zákona, která a?koli k tomu byla povinna, nepodala ve lh?tách stanovených tímto zákonem p?ihlášku k registraci nebo žádost o zrušení registrace, bude uložena pokuta, pokud jde o nepodnikající fyzickou osobu, nebo pen?žitá sankce, pokud jde o právnické osoby a samostatn? jednající obchodníky, a to ve výši od 500 do 5000 BGN.“

## 14 ?lánek 180 zákona o DPH zní takto:

- „1. [...] Registrované osob?, která a?koli k tomu byla povinna, nezaú?tovala da? ve lh?tách stanovených tímto zákonem, bude uložena pokuta, pokud jde o nepodnikající fyzickou osobu, nebo pen?žitá sankce, pokud jde o právnické osoby a samostatn? jednající obchodníky, jež dosahuje ?ástky nezaú?tované dan?, avšak nesmí být nižší než 500 BGN. V p?ípad? opakovaného porušení pokuta nebo pen?žitá sankce dosahuje dvojnásobku nezaú?tované dan?, avšak nesmí být nižší než 1 000 BGN.
2. Odstavec 1 se použije i v p?ípad?, že osoba da? nezaú?tovala, protože nepodala p?ihlášku k registraci a nebyla ve stanovené lh?t? registrována ve smyslu tohoto zákona.
3. [...] V p?ípad? porušení uvedeného v odstavci 1, pokud registrovaná osoba zapo?etla da? do šesti m?síc? od konce m?síce, ve kterém m?la být da? zapo?tena, dosahuje pokuta nebo

případně peněžité sankce pět procent daně, avšak nesmí být nižší než 200 BGN a v případě opakovaného porušení 400 BGN.

4. [...] V případě porušení uvedeného v odstavci 1, pokud registrovaná osoba započala daň po uplynutí lhůty uvedené v odstavci 3, avšak nejpozději do osmnácti měsíců od konce měsíce, ve kterém měla být daň započtena, dosahuje pokuta nebo případně peněžité sankce deseti procent daně, přičemž nesmí být nižší než 400 BGN a v případě opakovaného porušení 800 BGN.“

### **Spor v povodním řízení a podnětné otázky**

15 Společnost Legafact vykonává poradenskou činnost v oblasti managementu. Tato společnost nebyla povodně registrována k DPH.

16 Dne 21. srpna 2018 vystavila čtyři faktury, jejichž předmětem byla „odměna na základě smlouvy ze dne 30. listopadu 2012“ v celkové hodnotě 114 708 BGN (přibližně 58 600 EUR), účtované jako „příjmy z prodeje služeb“.

17 Dne 23. a 24. srpna 2018 vystavila společnost Legafact další dvě faktury se stejným předmětem v celkové hodnotě 57 004 BGN (přibližně 29 100 EUR), které byly účtovány stejným způsobem.

18 Dne 3. září 2018 podala uvedená společnost povinnou přihlášku k registraci k DPH. Daňový orgán jí dne 14. září 2018 vydal oznámení o povinné registraci, podle něhož byla od 19. září 2018 zaregistrována k DPH.

19 Příslušné oddělení výběru daní finančního úřadu mělo za to, že vystavením jedné z faktur ze dne 21. srpna 2018 na částku 34 202 BGN (přibližně 17 500 EUR) došlo k překročení prahové hodnoty zdanitelného obrátu, která činí 50 000 BGN (přibližně 25 600 EUR) a po jejímž překročení je registrace k DPH povinná, a že dodání odpovídající této faktuře bylo zdanitelné podle čl. 102 odst. 4 druhé vety zákona o DPH.

20 Podle uvedeného oddělení měla společnost Legafact v souladu s čl. 96 odst. 1 druhou větou zákona o DPH podat přihlášku k registraci k DPH ve lhůtě sedmi dnů ode dne, kdy její zdanitelný obrát dosáhl uvedené prahové hodnoty, tedy nejpozději dne 28. srpna 2018, což neučinila. Na základě čl. 102 odst. 4 zákona o DPH mělo výše uvedené oddělení za to, že uvedená společnost je povinna odvést DPH ze zdanitelných dodání, která vedla k tomu, že její zdanitelný obrát překročil prahovou hodnotu 50 000 BGN (přibližně 25 600 EUR), a to ode dne uvedeného překročení až do dne, kdy byl zaregistrována k DPH.

21 Oddělení výběru daní proto dne 27. prosince 2019 vystavilo dodatečný daňový výměr, kterým konstatoval dluh společnosti Legafact z titulu DPH ve výši 24 701,66 BGN (přibližně 12 600 EUR) na dani a 3 218,33 BGN (přibližně 1 650 EUR) na úrocích, a to za zdaňovací období od srpna 2018, z důvodu zdanitelných dodání uskutečněných uvedenou společností od 21. srpna 2018 do data její registrace k DPH (dále jen „dotčený dodatečný výměr“).

22 Vzhledem k tomu, že dotčený dodatečný výměr byl potvrzen rozhodnutím ředitele (Direktor) ze dne 19. března 2020, podala společnost Legafact proti tomuto dodatečnému výměru žalobu ke Správnímu soudu v Sofii (Administrativen sad – Sofia grad (Bulharsko).

23 Ústavní soud (Konstitucionen sad, Bulharsko), který se zabýval návrhem podaným Nejvyšší advokátní radou (Visšia advokatski savet, Bulharsko) v jiné věci, dne 30. června 2020 rozhodl, že čl. 102 odst. 4 zákona o DPH je v souladu s bulharskou ústavou. Uvedený soud měl za to, že dané ustanovení v rozsahu, v němž stanoví, že DPH jsou povinny odvést osoby, které nejsou

registrovány k této dani z důvodů na jejich straně, umožňuje zajistit ve prospěch státní poklady vybrat daň, která v rozporu s právem nebyla naúčtována ani vybrána. Povinnost odvést DPH v takovém případě nepředstavuje sankci ani trest, nýbrž náhradu škody způsobené státní pokladně protiprávním jednáním osoby povinné k dani.

24 Rozsudkem ze dne 23. září 2021 Správní soud v Sofii (Administrativen sad – Sofia grad) zrušil dodatečný daňový výměr dotčený ve věci v původním řízení, neboť měl za to, že byl vydán v rozporu s použitelným hmotným právem, konkrétně unijním právem v oblasti DPH, jak jej vyložil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).

25 Navzdory nálezu Ústavního soudu (Konstitucionen sad) ze dne 30. června 2020 měl (Správní soud v Sofii (Administrativen sad – Sofia grad) za to, že čl. 102 odst. 4 zákona o DPH má v případech opožděného podání přihlášky k registraci k DPH sankční povahu a sankce vyplývající z použití uvedeného ustanovení bylo možné – podle rozsudku ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454) – uložit pouze za podmínky dodržení zásady proporcionality. Posledně uvedený soud měl za to, že s ohledem na skutečnost, že v projednávaném případě podala společnost Legafact přihlášku k registraci k DPH se zpožděním pouhé tři dny a spis ve věci v původním řízení neobsahoval skutečnosti svědčící o podvodné povaze jednání uvedené společnosti, byla sankce, která jí byla uložena, nepřiměřená.

26 Ředitel (Direktor) podal proti rozsudku Správního soudu v Sofii (Administrativen sad – Sofia grad) kasační opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu (Varchoven administrativen sad, Bulharsko), který je předkládajícím soudem.

27 Posledně uvedený soud upesňuje, že článek 102 zákona o DPH byl bulharským zákonodárcem přijat za účelem provedení článků 213 a 214 směrnice o DPH, které členským státům ukládají povinnost přijmout opatření nezbytná k zajištění toho, aby v zásadě každá osoba povinná k dani, která na jejich území uskutečňuje dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jež jí zakládají nárok na odpout daně, byla identifikována individuálním číslem.

28 Předkládající soud má za to, že čl. 102 odst. 4 zákona o DPH, který dodání v zásadě osvobozené od daně podrobuje DPH, pokud dodavatel nesplnil svou povinnost registrace k této dani v požadovaných lhůtách, nemá sankční povahu, ale musí být považován za hmotněprávní pravidlo, které v takovém případě stanoví, že se na malé podniky neuplatní osvobození od daně stanovené v ustanoveních hlavy XII kapitoly 1 směrnice o DPH a vzniká povinnost k DPH.

29 Za těchto podmínek Nejvyšší správní soud (Varchoven administrativen sad) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jsou zásady společného systému DPH v Evropské unii porušeny vnitrostátní právní úpravou, která v případě osvobození od daně podle hlavy XII kapitoly 1 směrnice [o DPH] nerovně nakládá s osobami povinnými k dani v závislosti na rychlosti, s jakou dosáhnou prahové hodnoty obrátu pro povinnou registraci k DPH?

2) Brání směrnice [o DPH] takové vnitrostátní právní úpravě, podle které je osvobození od daně dodání podle hlavy XII kapitoly 1 [uvedené směrnice] podmíněno výslovným splněním povinnosti dodavatele podat přihlášku k povinné registraci k DPH?

3) Na základě jakých kritérií vyplývajících z výkladu směrnice [o DPH] je třeba posoudit otázku sankční povahy uvedené vnitrostátní právní úpravy, která stanoví vznik daňové povinnosti v případě opožděného podání přihlášky k povinné registraci k DPH?“

## K p?edb?žným otázkám

### K první a druhé otázce

30 Podstatou první a druhé otázky p?edkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě přijaté členským státem na základě článku 287 uvedené směrnice, která podmiňuje osvobození od DPH stanovené touto směrnicí pro malé podniky tím, že osoba povinná k dani, jejíž roční obrát nebo obrát měřený za období dvou po sobě jdoucích měsíců překračuje částku uvedenou pro tento členský stát v tomto ustanovení, předloží ve stanovené lhůtě přihlášku k registraci k DPH.

31 V tomto ohledu je třeba připomenout, že směrnice o DPH umožňuje členským státům uplatňovat jejich zvláštní režimy pro malé podniky, jak uvádí bod 49 odvodnění uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 30).

32 V projednávané věci, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, byla vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení přijata na základě čl. 287 bodu 17 směrnice o DPH, který Bulharské republice povoluje poskytnout osvobození od daní osobám povinným k dani, jejichž roční obrát nepřesahuje ekvivalent částky 25 600 EUR v bulharských leva.

33 V souladu s uvedenou právní úpravou mají osoby povinné k dani povinnost podat přihlášku k registraci k DPH ve lhůtě sedmi dnů, která pro osoby povinné k dani, které dosáhly prahové hodnoty zdanitelného obrátu ve výši 50 000 BGN za období dvanácti měsíců, běží od konce daňového období, v němž bylo uvedeného obrátu dosaženo, a pro osoby povinné k dani, které uvedené prahové hodnoty dosáhly za období dvou po sobě jdoucích měsíců, běží ode dne, kdy bylo uvedeného obrátu dosaženo.

34 Zvláštní režim pro malé podniky ve smyslu směrnice o DPH počítá s administrativním zjednodušením, které má posílit zakládání, činnost a konkurenceschopnost malých podniků, jakož i zachovat rozumný poměr mezi administrativní zátěží související s daňovou kontrolou a očekávatelnými nízkými daňovými příjmy (rozsudek ze dne 9. července 2020, AJPF Cara-Severin a DGRFP Timișoara, C-7716/18, EU:C:2020:540, bod 40, jakož i citovaná judikatura).

35 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že směrnice o DPH přiznává členským státům prostor pro uvážení, pokud jde o způsob uplatňování zvláštního režimu.

36 Taková povinnost, jako je povinnost stanovená vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení, podle které musí osoby povinné k dani podat přihlášku k registraci k DPH, pokud jejich roční obrát překročí prahovou hodnotu stanovenou v článku 287 směrnice o DPH pro dotyčný členský stát, přitom v zásadě spadá do tohoto prostoru pro uvážení a umožňuje zachovat rozumný poměr mezi administrativní zátěží související s daňovou kontrolou a očekávatelnými nízkými daňovými příjmy.

37 Pokud jde o okamžik, kdy vzniká povinnost podat přihlášku k registraci k DPH, vnitrostátní právní úprava uvedená v bodě 33 tohoto rozsudku zavádí rozdílné zacházení mezi dvěma skupinami osob povinných k dani, a sice osobami, které dosáhnou dotčené prahové hodnoty během období dvanácti měsíců, a osobami, které jí dosáhnou v průběhu období dvou po sobě jdoucích měsíců. V projednávané věci je nesporné, že toto rozdílné zacházení zohledňuje zejména charakteristiky sezónní činnosti, v jejichž rámci je prahová hodnota obrátu zakládající povinnost registrace dosahována rychleji v krátkém časovém období.

38 Uvedené rozdílné zacházení mezi těmito dvěma skupinami osob povinných k dani, zavedené vnitrostátní právní úpravou dotčenou v povodním řízení, tudíž rovněž v zásadě spadá do prostoru pro uvážení, který směrnice o DPH přiznává členským státům.

39 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě přijaté členským státem na základě článku 287 uvedené směrnice, která podmiňuje osvobození od DPH stanovené touto směrnicí pro malé podniky tím, že osoba povinná k dani, jejíž roční obrát nebo obrát měřený za období dvou po sobě jdoucích měsíců překračuje částku uvedenou pro tento členský stát v tomto ustanovení, podléhá ve stanovené lhůtě přihlášku k registraci k DPH.

### **K třetí otázce**

40 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že porušení – ze strany osoby povinné k dani – povinnosti podat ve stanovené lhůtě přihlášku k registraci k DPH má v případech uvedených v bodě 39 tohoto rozsudku za následek vznik daňového dluhu.

41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou, i když jsou členské státy k zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům zejména oprávněny stanovit ve svých příslušných vnitrostátních právních předpisech vhodné sankce za nesplnění povinnosti zápisu do registru osob povinných k DPH, nesmí takové sankce překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení určitého cíle. Je na vnitrostátním soudu, aby ověřil, zda výše sankce nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajících v zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům, a to s ohledem na okolnosti dané věci, a zejména konkrétní částku, která byla uložena, a případnou existenci daňového úniku nebo obcházení použitelných právních předpisů příslušných osob povinných k dani, jež je sankcionována za chybnou registraci. Stejně zásady platí pro sankce z důvodu prodlení, které v případě, že mají charakter daňových sankcí, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, nesmí být v nepoměru k závažnosti nesplnění povinností ze strany osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 51 a 52, jakož i citovaná judikatura).

42 K 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 pravidla pro určení výše této sankce (rozsudek ze dne 8. května 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, bod 40 a citovaná judikatura).

43 Je třeba rovněž připomenout, že při volbě sankcí jsou členské státy povinny dodržovat zásadu efektivity, která vyžaduje stanovení účinných a odrazujících sankcí za úelem boje proti porušování harmonizovaných pravidel v oblasti DPH a ochrany finančních zájmů Unie (rozsudek ze dne 17. května 2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, bod 28 a citovaná judikatura).

44 V projednávané věci, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí a ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, jsou v případě opožděného podání přihlášky k registraci osoby povinné k dani, jejichž roční obrát překračuje prahovou hodnotu, od které je podání této přihlášky povinné, podle vnitrostátní právní úpravy dotčené v povodním řízení povinny zaplatit DPH ze zdanitelných dodání uskutečněných od uplynutí lhůty sedmi dnů, ve které mělo být vydáno rozhodnutí o registraci vystaveno, až do data jejich registrace daňovým orgánem.

45 Uvedená lhůta běží od konce zdaňovacího období, ve kterém byla překročena prahová hodnota obratu.

46 V tomto ohledu, jak správně uvedla Evropská komise, vnitrostátní ustanovení dotčené ve věci v povodním řízení nelze považovat za sankci ve smyslu judikatury Soudního dvora uvedené v bodech 41 až 43 tohoto rozsudku, neboť jeho jediným účelem je vybrat DPH z plnění uskutečněných v období, během kterého by tato daň byla fakturována, pokud by osoba povinná k dani splnila ve stanovené lhůtě svoji povinnost registrovat se k DPH.

47 Kromě toho z předkládacího rozhodnutí a ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, rovněž vyplývá, že pokud jde o osoby povinné k dani, jejichž obrat měřený za období dvou po sobě jdoucích měsíců překračuje dotčenou prahovou hodnotu, vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení stanoví, že v případě nesplnění povinnosti podat ve lhůtě sedmi dnů přihlášku k registraci k DPH se tyto osoby povinné k dani považují za osoby povinné odvést DPH ze zdanitelných dodání uskutečněných ode dne překročení prahové hodnoty obratu až do dne registrace daňovým orgánem, nebo do okamžiku zániku důvodů pro registraci.

48 Pro uvedené osoby povinné k dani běží uvedená lhůta běžet ode dne, kdy byla překročena prahová hodnota obratu.

49 V tomto ohledu je na předkládajícím soudu, který má jako jediný pravomoc vykládat a uplatňovat vnitrostátní právo, aby ověřil, zda vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení stanoví, pokud jde o osoby povinné k dani uvedené v bodě 47 tohoto rozsudku, sankci ve smyslu judikatury Soudního dvora.

50 Za tímto účelem musí předkládající soud ověřit, zda tato právní úprava zaprvé respektuje zásadu efektivity boje proti porušování harmonizovaných pravidel v oblasti DPH a zadruhé splňuje požadavky proporcionality v souladu s judikaturou Soudního dvora uvedenou v bodech 41 až 43 tohoto rozsudku.

51 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na této otázce odpovědět tak, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že porušení – ze strany osoby povinné k dani – povinnosti podat ve stanovené lhůtě přihlášku k registraci k DPH má v případech uvedených v bodě 39 tohoto rozsudku za následek vznik daňového dluhu, za podmínky, že tato právní úprava, pokud a v rozsahu, v němž se neomezuje na výběr DPH z plnění uskutečněných v období, během kterého by tato daň byla fakturována, pokud by osoba povinná k dani splnila ve stanovené lhůtě svoji povinnost registrovat se k DPH, zaprvé dodržuje zásadu efektivity boje proti porušování harmonizovaných pravidel v oblasti DPH a zadruhé splňuje požadavky proporcionality v souladu s judikaturou Soudního dvora.

## **K nákladům řízení**

52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

1) **Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009,**

musí být vykládána v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátní právní úpravě přijaté členským státem na základě článku 287 uvedené směrnice, v platném znění, která podmiňuje osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) stanovené uvedenou směrnicí, v platném znění, pro malé podniky tím, že osoba povinná k dani, jejíž roční obrát nebo obrát měřený za období dvou po sobě jdoucích měsíců překračuje částku uvedenou pro tento členský stát v tomto ustanovení, podává ve stanovené lhůtě přihlášku k registraci k DPH.

2) Směrnice Rady 2006/112, ve znění směrnice Rady 2009/162,

musí být vykládána v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že porušení – ze strany osoby povinné k dani – povinnosti podat ve stanovené lhůtě přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty (DPH) má v případech uvedených v bodě 1 tohoto výroku za následek vznik daňového dluhu, za podmínky, že tato právní úprava, pokud a v rozsahu, v němž se neomezuje na výběr DPH z plnění uskutečněných v období, během kterého by tato daň byla fakturována, pokud by osoba povinná k dani splnila ve stanovené lhůtě svoji povinnost registrovat se k DPH, zaprvé dodržuje zásadu efektivity boje proti porušování harmonizovaných pravidel v oblasti DPH a zadruhé splňuje požadavky proporcionality v souladu s judikaturou Soudního dvora.

Podpisy

\* Jednací jazyk: bulharština.