

V?c C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku

v.

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski sp. j, d?íve Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j

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

„?ízení o p?edb?žné otázce – DPH – Nárok na odpo?et – Snížení nároku na odpo?et v p?ípad? porušení povinnost používat registra?ní pokladnu“

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*

(Sm?rnice Rady 67/227, ?l. 2 odst. 1 a 2, a 77/388, ?lánek 2, ?l. 10 odst. 1 a 2 a ?l. 17 odst. 1 a 2)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Sm?rnice 77/388 – Odchylná vnitrostátní opat?ení – Pojem*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 27 odst. 1)

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Zákaz vybírat jiné vnitrostátní dan?, které lze ozna?it za dan? z obratu – Pojem ‚dan? z obratu‘ – Dosah*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 33)

1. Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty, jak je definován v ?l. 2 odst. 1 a 2 první sm?rnice 67/227 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, v ?látku 2 a ?l. 10 odst. 1 a 2, jakož i v ?l. 17 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 2004/7 nebrání tomu, aby ?lenský stát p?echodn? omezil výši nároku na odpo?et dan? placené na vstupu v p?ípad? osob povinných k dani, které nedodržely formální požadavek ú?etn? zaznamenat své prodeje, za podmínky, že takto stanovená sankce dodr?uje zásadu proporcionality.

V rozsahu, v n?mž sm?uje k zajištění správného uložení a výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, totiž taková ú?etní povinnost pat?í k opat?ením, která mají ?lenské státy právo p?ijmout na základ? ?l. 22 odst. 8 šesté sm?rnice. V tomto kontextu musí být toto opat?ení, když stanoví, že v p?ípad? nedodržení této ú?etní povinnosti, je osob? povinné k dani snížena ?ást odpo?itatelné dan? o 30 %, považováno za správní sankci, jejíž odrazující ú?inek sm?uje k zajištění ú?innosti uvedené ú?etní povinnosti. Nicmén? je v?cí vnitrostátního soudu, aby ov?il, že se zp?soby ur?ení výše sankce a podmínky, za kterých jsou konstatovány, šet?eny a p?ípadn? posuzovány skute?nosti uplatn?né da?ovou správou k uložení uvedené sankce nerovnjí zbavení nároku na odpo?et z p?ídané hodnoty jeho samotné podstaty a tedy nenarušují zásadu neutralitu da?ové zát?že všech hospodá?ských ?inností. V tomto ohledu se sazba zadržení, která je omezena na 30 % a která tak zachovává v?tšinu dan? placené na vstupu, nezdá ani nadm?rná,

ani nedostatečná k zajištění odrazujícího účinku dotčené sankce, a tedy její účinnosti. Kromě toho takové zadržení spočívající na výši poplatků hrazených osobou povinnou k dani není zjevně zbaveno jakékoliv vazby k úrovni hospodářské účinnosti dotčené osoby. Dále platí, že jelikož cílem této sankce není vyrovnat účetní chyby, ale předcházet jim, nemůže být na její paušální povahu vyplývající z použití 30 % pevné sazby, a v důsledku toho chybný vztah mezi výší sankce a výší pochybení, kterého se osoba povinná k dani případně dopustila, při posuzování přiměřenosti uvedené sankce brán zřetel.

(viz body 27–28, 34–37, 39, výrok 1)

2. Vnitrostátní ustanovení, která stanoví, že se osobám povinným k dani z přidané hodnoty ukládá správní sankce, jestliže je konstatováno, že nedodržely povinnost používat registrační pokladnu pro účetní záznam obrátu a částky splatné daně, nepředstavují „zvláštní opatření odchylovající se od směrnice“, jejichž cílem je zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 2004/7. Takové opatření nemůže spadat do působnosti uvedeného čl. 27 odst. 1, jelikož má povahu opatření stanoveného v čl. 22 odst. 8 šesté směrnice, podle kterého mohou členské státy ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům.

(viz body 41–43, výrok 2)

3. Článek 33 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, ve znění směrnice 2004/7, nepředstavuje překážku pro zachování takových ustanovení, jako jsou obsažena v polském zákoně o dani ze zboží a služeb, která stanoví správní sankci, která může být uložena osobám povinným k dani z přidané hodnoty, jestliže je konstatováno, že nedodržely povinnost používat registrační pokladnu pro účetní záznam obrátu a částky splatné daně.

(viz bod 49, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

29. července 2010(*)

„řízení o předběžné otázce – DPH – Nárok na odpočet – Snížení nároku na odpočet v případě porušení povinnost používat registrační pokladnu“

Ve věci C-188/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 21. května 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 28. května 2009, v řízení

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

proti

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski sp. j, d?íve Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

SOUDNÍ DV?R (?tvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), p?edseda senátu, C. Toader, K. Schiemann, L. Bay Larsen a D. Šváby, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kancelá?e: K. Malacek, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 20. kv?tna 2010,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za polskou vládu M. Dowgielewiczem, jakož i A. Rutkowskou a A. Kramarczyk, jako zmocn?nci,

– za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a K. Herrmann, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu první sm?rnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu (Ú?. v?st. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3, dále jen „první sm?rnice o DPH“) a šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, ve znění sm?rnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004 (Ú?. v?st. L 27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7, dále jen „šestá sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi společností Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Orłowski sp. J, d?íve Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j, (dále jen „Profaktor“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku (?editelem da?ového ú?adu v Bia?ymstoku) ohledn? omezení nároku na odpo?et dan? z p?ídané hodnoty (dále jen „DPH“), která zat?žuje pln?ní uskute?n?ná na vstupu, jestliže osoba povinná k dani nesplnila povinnost používat registra?ní pokladnu pro ú?ely ú?etního záznamu prodej? „fyzickým osobám, jež nevykonávají žádnou podnikatelskou ?innost“.

Právní rámec

Právo Unie

3 ?lánek 2 první a druhý pododstavec první sm?rnice o DPH stanoví:

„Spole?ný systém [DPH] je založen na zásad?, že na zboží a služby se uplat?uje všeobecná da? ze spot?eby p?esn? pom?rn? k cen? zboží a služeb, bez ohledu na po?et pln?ní uskute?n?ných

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 přímě zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

4 Článek 2 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Předmetem [DPH] je:

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

5 Článek 10 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice definuje „uskutečnění zdanitelného plnění“ následujícím způsobem, a sice jako „situaci, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti“. Tento čl. 10 odst. 2 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 uskutečnění okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato zúčtování nebo platby vztahují. [...]“

6 Článek 17 téže směrnice stanoví:

„1. Nárok na odpot daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daní.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotit od daní, kterou je povinná odvést:

- a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;
- b) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;
- c) [DPH] splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3.

[...]

4. Rada stanoví pokud možno do 31. prosince 1977 jednomyslně na návrh Komise prováděcí pravidla Společenství upravující vracení daní v souladu s odstavcem 3 osobám povinným k dani, které nejsou usazeny v tuzemsku. Dokud nevstoupí tato pravidla Společenství v platnost, stanoví členské státy samy způsoby, kterými bude dotyčné vracení daní uskutečňováno. Není-li osoba povinná k dani usazena na území Společenství, mohou členské státy vracení daní odmítnout nebo je vázat na splnění dalších podmínek.“

7 Článek 22 šesté směrnice o DPH, který je uveden v její hlavě XIII, nazvané „Povinnosti daňových dlužníků“, stanoví:

„[...]“

2. Každá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k tomu, aby finančním orgánem umožnilo uplatnit a prověřit [DPH].

[...]

8. 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 daní a k předcházení daňovým únikům.

[...]“

8 Článek 27 odst. 1 této směrnice zní:

„Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovící se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vymáhání daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vymáhání daní smí ovlivnit výši daňových příjmů členského státu vybranou při konečné spotřebě pouze v zanedbatelném rozsahu.“

9 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 daní, není tato směrnice na překážku tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daní z pojistných smluv, daní ze sázek a her, spotřební daní, kolkovné a obecné jakékoliv daní, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daní z obrátu, pokud ovšem tyto daní, dávky nebo poplatky nepovedou při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.“

Vnitrostátní právní předpisy

10 Článek 111 odst. 1 a 2 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. č. 54, položka 535) ze dne 11. března 2004 (dále jen „zákon o DPH z roku 2004“) zní:

„1. Osoby povinné k dani, které uskuteční prodej fyzickým osobám, které nevykonávají žádnou podnikatelskou činnost [...], jsou povinny zaznamenat obrát a částky splatné daní za použití registračních pokladen.“

2. Osoby povinné k dani, které poruší povinnost stanovenou v odstavci 1 tohoto článku, ztrácejí až do okamžiku zahájení zaznamenávání obrátu a částek splatné daní za použití registračních pokladen právo na snížení částky splatné daní o částku ve výši 30 % částky daní placené na vstupu při nabytí zboží a služeb.“

11 Článek 87 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

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

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Rozhodnutím ze dne 17. října 2006 vyměřil Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (ředitel úřadu daňové kontroly v Białymstoku) DPH dlužnou společností Profaktor za některé měsíce let 2004 a 2005 v odlišné výši, než jaká měla podle této společnosti vyplývat z podaných daňových přiznání. Dyrektor totiž na základě ustanovení článku 111 zákona o DPH z

roku 2004 snížil o 30 % daň placenou na vstupu při nabytí zboží a služeb, která je započítávána na splatnou daň, a to z důvodu, že společnost Profaktor nedodržela povinnost zaznamenat svůj obrát a částku této daně prostřednictvím registračních pokladen.

13 Výsledkem odvolání podaného uvedenou společností bylo potvrzení sporného rozhodnutí ředitelem úřadu daňové kontroly v Bielymstoku dne 7. února 2007.

14 Společnost Profaktor se domáhala zrušení rozhodnutí ze dne 7. února 2007 u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bielymstoku (správní soud vojvodství Bielystok). Tento soud podané žalobě částečně vyhověl poté co dospěl k závěru, že pro období následující po přistoupení Polské republiky k Evropské unii jsou dotčená ustanovení článku 111 zákona o DPH z roku 2004 neslučitelná s právem Unie, zejména s články 17 a 27 šesté směrnice o DPH. Měl totiž za to, že omezení nároku na odpočet DPH placené na vstupu, které upravují tato ustanovení, představuje odchylku od tohoto práva stanoveného v článku 17 šesté směrnice o DPH, a má tedy ve skutečnosti povahu zvláštního opatření, které nebylo Polskou republikou zavedeno za podmínek stanovených v článku 27 této směrnice.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Bielymstoku podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek, přičemž tvrdil, že dotčená ustanovení mají pouze sankční povahu, která tedy nepředstavuje odchylku od šesté směrnice o DPH a jejím cílem není omezit nárok na odpočet, ale předcházet daňovému úniku.

16 Naczelny Sąd Administracyjny, který rozhoduje o tomto kasačním opravném prostředku, měl zejména za to, že uvedená sankce vede v případě osoby povinné k dani, která porušila povinnost zaznamenat obrát, k porušení zásady neutrality DPH tím, že k její tíži ukládá část DPH placené na vstupu. Měl za to, že přetrvávají pochybnosti ohledně toho, zda jsou dotčená ustanovení v souladu se zásadou proporcionality, ohledně otázky, zda se jedná o správní sankci, nebo zvláštní opatření ve smyslu článku 27 šesté směrnice o DPH, a ohledně otázky, zda samotné opatření může být kvalifikováno jako daň, nebo jako poplatek rovnocenný dani z obrátu.

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

„1) Vylučuje čl. 2 odst. 1 a 2 první směrnice o [DPH] ve spojení s článkem 2, čl. 10 odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice o [DPH] takové ustanovení, jakým je čl. 111 odst. 2 ve spojení s odstavcem 1 téhož článku [zákonu o DPH z roku 2004], které stanoví, že osoby povinné k dani, které uskutečňují prodeje fyzickým osobám, jež nevykonávají žádnou podnikatelskou činnost [...], ztrácejí přechodně právo na snížení částky splatné daně o částku ve výši 30 % daně placené na vstupu při nabytí zboží a služeb, jestliže nedodržují povinnost zaznamenat obrát a částky splatné daně za použití registračních pokladen?

2) Mohou ‚zvláštní opatření‘ ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o [DPH], s přihlédnutím k jejich povaze a cíli, spočívat v přechodném omezení práva na daňový odpočet, jak je stanoveno v čl. 111 odst. 2 ve spojení s odstavcem 1 téhož článku zákona o DPH z roku 2004, ve vztahu k osobám povinným k dani, které nedodržují povinnost zaznamenat obrát a částky splatné daně za použití registračních pokladen, a případně vyžaduje zavedení těchto opatření dodržení postupu podle článku 27 odst. 2 až 4 šesté směrnice o [DPH]?

3) Umožňuje právo, které přiznává členským státům čl. 33 odst. 1 šesté směrnice o [DPH], zavést ve vztahu k osobám povinným k dani, které nedodržují povinnost zaznamenat obrát a částky splatné daně za použití registračních pokladen, sankci ve formě přechodné ztráty práva na snížení částky splatné daně o částku ve výši 30 % částky daně placené na vstupu při nabytí zboží a služeb, jak je upravena v čl. 111 odst. 2 ve spojení s odstavcem 1 téhož článku zákona o

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

18 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda společný systém DPH, jak je definován v ?l. 2 odst. 1 a 2 první sm?rnice o DPH a v ?láncích 2 a 10 odst. 1 a 2, jakož i v ?l. 17 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice o DPH vylučuje, aby ?lenský stát p?echodn? omezil výši nároku na odpo?et dan? placené na vstupu v p?ípad? osob povinných k dani, které nedodržely formální požadavek ú?etního záznamu jejich prodej?.

19 Je třeba p?ipomenout, že nárok na odpo?et stanovený v ?láncích 17 až 20 šesté sm?rnice o DPH je nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a nem?že být v zásad? omezen. Uplatňuje se p?ímo ve vztahu k celkové dani, která zat?žuje pln?ní uskutečn?ná na vstupu (viz zejména 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).

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

21 B?žné fungování společného systému DPH, které má zajistit neutralitu daňové zát?že všech hospodářských činností, p?edpokládá správný výběr dan?. Z ?lánek? 2 a 22 šesté sm?rnice o DPH, jakož i z ?látku 10 ES vyplývá, že každý ?lenský stát je povinen p?ijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a v tomto ohledu mají ?lenské státy povinnost ověřovat daňová p?iznání osob povinných k dani, jejich ú?etní výkazy a jiné relevantní dokumenty a vypočítat a vybrat dlužnou da? (rozsudek ze dne 17. července 2008, *Komise v. Itálie*, C?132/06, Sb. rozh. s. I?5457, bod 37).

22 V rámci společného systému DPH musí ?lenské státy zajistit dodržování povinností, kterým podléhají osoby povinné k dani, a v tomto ohledu požívají jisté volnosti, zejména ohledn? způsobu využití prost?edků, kterými disponují (výše uvedený rozsudek *Komise v. Itálie*, bod 38).

23 Mezi tyto povinnosti ?l. 22 odst. 2 šesté sm?rnice o DPH řadí zejména povinnost každé osoby povinné k dani vést ú?etnictví dostatečn? podrobné k tomu, aby finančním orgán?m umožnilo uplatnit a prověřit DPH.

24 Krom toho podle ustanovení ?l. 22 odst. 8 šesté sm?rnice o DPH ?lenské státy mohou, aniž jsou dotčeny p?edpisy, jež budou p?ijaty podle ?l. 17 odst. 4 této sm?rnice, ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výběru dan? a k p?edcházení daňovým únik?m.

25 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že boj proti daňovým únik?m, vyhýbání se daňovým povinnostem a p?ípadným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou sm?rnicí o DPH (viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, *Gemeente Leusden a Holin Groep*, C?487/01 a C?7/02, Recueil, s. I?5337, bod 76; ze dne 21. února 2006, *Halifax a další*, C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, bod 71, jakož i výše uvedený rozsudek *Komise v. Itálie*, bod 46).

26 Avšak opatření, která mají členské státy tedy právo přijmout, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle směrnic ke správnému uložení a výběru daní a k předcházení daňovým únikům. Nemohou být tudíž používána způsobem, jaký by zpochybňoval neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH (viz v tomto smyslu zejména rozsudky 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; ze dne 21. dubna 2005, HE, C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 80, jakož i ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s. I-3457, bod 66).

27 Pokud jde o vnitrostátní opatření dotčené ve věci v původním řízení, které je upraveno v čl. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, je nesporné, že tím, že vyžaduje od osob povinných k dani, aby účetní zaznamenaly svůj obrat a částky splatné daně za použití registračních pokladen, směřuje k zajištění správného uložení a výběru daní a k předcházení daňovým únikům. Není možné zpochybnit, že povinnost, která takto zatěžuje osoby povinné k dani, patří k opatřením, která mají členské státy právo přijmout na základě čl. 22 odst. 8 šesté směrnice o DPH.

28 V tomto kontextu musí být uvedené opatření, když stanoví, že v případě nedodržení této účetní povinnosti, je osobě povinné k dani snížena část odpočitatelné DPH o 30 %, považováno za správní sankci, jejíž odrazující účinek směřuje k zajištění účinnosti uvedené povinnosti.

29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že při neexistenci harmonizace právních předpisů Unie v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným tímto právními předpisy mají členské státy pravomoc zvolit si sankce, které se jim jeví vhodné. Jsou však povinny vykonávat své pravomoci za dodržování práva Unie a jeho základních zásad, a tedy za dodržování zásady proporcionality (rozsudek ze dne 12. července 2001, Louloudakis, C-262/99, Recueil, s. I-5547, bod 67).

30 Konkrétní uplatnění zásady proporcionality je v cíl předkládajícího soudu, který musí posoudit, zda jsou vnitrostátní opatření slučitelná s právem Unie, při čemž Soudní dvůr může pouze poskytnout veškeré poznatky k výkladu práva Unie, které předkládajícímu soudu umožní tuto slučitelnost posoudit (viz zejména rozsudek ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard, C-55/94, Recueil, s. I-4165, jakož i výše uvedený rozsudek Molenheide a další, bod 49).

31 Je tedy třeba zaprvé konstatovat, že ustanovení zákona o DPH z roku 2004 nezpochybňuje samotnou zásadu nároku na odpočet, který mají nadále všechny osoby povinné k dani. Tento nárok může nadále využívat i dotyčná osoba podléhající dani, která nedodržela povinnost stanovenou tímto ustanoveními.

32 Zadruhé má správní akce, kterou je tato povinnost provázena, povahu finanční zátěže, která má podle vnitrostátního zákonodárce zatěžovat osoby podléhající dani v případě porušení a pouze po dobu trvání tohoto porušení. Takové rozhodnutí, které spadá do pravomoci členského státu, se nejví zjevně nepřímo odvíjí s ohledem na sledovaný cíl.

33 Zatřetí spadá rozhodnutí uložit toto finanční břemeno tak, že se zadrží část daní na vstupu odpočitatelné od splatné DPH, a nikoliv tak, že by osoba povinná k dani zaplatila danou částku státní pokladně, rovněž do pravomoci dotyčného členského státu.

34 Toto opatření nicméně může v rozsahu, v němž má vliv na výši nároku na odpočet, narušit zásadu neutrality ve vztahu k daňovému zatížení celkové hospodářské činnosti, pokud by se zejména způsobem určení výše sankce a podmínky, za kterých jsou konstatovány, šetřeny a případně posuzovány skutečnosti uplatněné daňovou správou k uložení uvedené sankce, rovnaly zbavení nároku na odpočet DPH jeho samotné podstaty.

35 I když je v?cí p?edkládajícího soudu, aby ov?il, zda tyto zp?soby a podmínky, jak vyplývají ze zákona o DPH z roku 2004, nemají takové následky, je t?eba v tomto ohledu uvést, že sazba zadržení dot?ená v p?vodním ?ízení, která je omezena na 30 % a která tak zachovává v?tšinu dan? placené na vstupu, se nezdá ani nadm?rná, ani nedostate?ná k zajišt?ní odrazujícího ú?inku dot?ené sankce, a tedy její ú?innosti.

36 Krom toho takové zadržení spo?ívající na výši poplatk? hrazených osobou povinnou k dani není zjevn? zbaveno jakékoliv vazby k úrovni hospodá?ské ?innosti dot?ené osoby.

37 Dále platí, že jelikož cílem této sankce není vyrovnat ú?etní chyby, ale p?edcházet jim, nem?že být na její paušální povahu vyplývající z použití 30 % pevné sazby, a v d?sledku toho chyb?jící vztah mezi výší sankce a výší pochybení, kterého se osoba povinná k dani p?ípadn? dopustila, p?i posuzování p?im?enosti uvedené sankce brán z?etel. Ostatn? neexistence registra?ních pokladen je práv? p?ekážkou p?esného ur?ení ?ástky uskute?n?ných prodej?, a brání tedy jakémukoliv posouzení, zda sankce odpovídá výši p?ípadných ú?etních chyb.

38 Navíc v p?ípad?, který evokovala Komise, kdy by nepoužití registra?ních pokladen vyplývalo z okolností nezávislých na poplatníkovi, je v?cí vnitrostátního soudu, pokud budou takové okolnosti ?ádn? prokázány podle vnitrostátních procesních a d?kazních pravidel, aby tyto okolnosti zohlednil za ú?elem ur?ení, s p?ihlédnutím ke všem okolnostem v?ci, zda da?ová sankce musí být p?esto použita, a pokud ano, aby ov?il, zda není nep?im?ená.

39 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že je t?eba odpov?d?t na první otázku, že společný systém DPH, jak je definován v ?l. 2 odst. 1 a 2 první sm?rnice o DPH, v ?látku 2 a ?l. 10 odst. 1 a 2, jakož i v ?l. 17 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice, nebrání tomu, aby ?lenský stát p?echodn? omezil výši nároku na odpo?et dan? placené na vstupu v p?ípad? osob povinných k dani, které nedodržely formální požadavek ú?etn? zaznamenat své prodeje, za podmínky, že takto stanovená sankce dodr?uje zásadu proporcionality.

K druhé otázce

40 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda ustanovení ?l. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004 mohou být považována za „zvláštní opat?ení odchylojící se od sm?rnice“, jejichž cílem je ve smyslu ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice o DPH zabránit ur?itým druh?m da?ových únik? nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem.

41 V tomto ohledu sta?í uvést, že opat?ení dot?ené v p?vodním ?ízení, tak jak je upraveno ustanoveními ?l. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, p?edstavuje správní sankci ukládanou v p?ípad?, že je konstatováno, že osoba povinná k dani nedodr?ela povinnost používat registra?ní pokladny pro ú?etní záznam obratu a ?ástky splatné dan?. Takové opat?ení, které má povahu opat?ení stanoveného v ?l. 22 odst. 8 šesté sm?rnice o DPH nem?že tedy p?edstavovat zvláštní opat?ení odchylojící se od ustanovení sm?rnice ve smyslu ?l. 27 odst. 1 této sm?rnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. ?ervence 1988, Jeunehomme a EGI, 123/87 a 330/87, Recueil, s. 4517, bod 15, jakož i ze dne 15. ledna 2009, K?1, C?502/07, Sb. rozh. s. I?161, bod 23).

42 V d?sledku toho nemohou taková ustanovení, jako jsou ustanovení ?l. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, spadat do p?sobnosti uvedeného ?l. 27 odst. 1.

43 V d?sledku toho je t?eba odpov?d?t na druhou otázku, že taková ustanovení, jako jsou ustanovení ?l. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, nep?edstavují „zvláštní opat?ení odchylojící se od sm?rnice“, jejichž cílem je ve smyslu ?l. 27 odst. 1 šesté sm?rnice o DPH

zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

Ke třetí otázce

44 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda článek 33 šesté směrnice o DPH představuje překážku pro zachování takových ustanovení, jako jsou ustanovení čl. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004.

45 Šestá směrnice o DPH umožňuje ve svém článu 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 obrátu (viz rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 24, a výše uvedený rozsudek K-1, bod 27).

46 Pro posouzení toho, zda lze daň, dávku nebo poplatek označit za daň z obrátu ve smyslu článu 33 šesté směrnice, je zejména namístě zjistit, zda vede k ohrožení fungování společného systému DPH tím, že zatíží pohyb zboží a služeb a použije se na obchodní plnění způsobilé, který je srovnatelný s DPH (rozsudek ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další, C-283/06 a C-312/06, Sb. rozh. s. I-8463, bod 34).

47 Podle ustálené judikatury jsou základní znaky DPH celkové: typi: a sice obecné použití DPH 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 této daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve, jakož i odpout částek odvedených v předchozích fázích výrobního a distribučního procesu z DPH dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi uplatní pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli (výše uvedené rozsudky Banca popolare di Cremona, bod 28; KÖGÁZ a další, bod 37, jakož i K-1, bod 17).

48 Opatření stanovené ustanoveními zákona o DPH z roku 2004 dotčené ve věci v předmětném řízení neodpovídá těmto znakům. Jak vyplývá z posouzení provedeného v bodě 28 tohoto rozsudku, tato ustanovení se omezují na stanovení správních sankcí, která může být uložena osobám podléhající DPH, jestliže je konstatováno, že nedodržely jednu ze svých účetních povinností. Tato sankce, která se neodvíjí od žádné transakce, ale od nesplnění účetní povinnosti, nemá tedy povahu daně z obrátu ve smyslu článu 33 šesté směrnice.

49 Za těchto podmínek je třeba odpovědět na třetí otázku, že článek 33 šesté směrnice o DPH nepředstavuje překážku pro zachování takových ustanovení, jako jsou ustanovení čl. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004.

K nákladům řízení

50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky předmětného 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Společný systém daně z přidané hodnoty, jak je definován v čl. 2 odst. 1 a 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, v článu 2 a čl. 10 odst. 1 a 2, jakož i v čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004,

nebrání tomu, aby ?lenský stát p?echodn? omezil výši nároku na odpo?et dan? placené na vstupu v p?ípad? osob povinných k dani, které nedodržely formální požadavek ú?etn? zaznamenat své prodeje, za podmínky, že takto stanovená sankce dodržuje zásadu proporcionality.

2) Taková ustanovení, jako jsou ustanovení ?l. 111 odst. 1 a 2 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004, nepředstavují „zvláštní opatření odchylovající se od směrnice“, jejichž cílem je ve smyslu ?l. 27 odst. 1 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2004/7, zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

3) ?lánek 33 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2004/7, nepředstavuje překážku pro zachování takových ustanovení, jako jsou ustanovení ?l. 111 odst. 1 a 2 zákona o dani ze zboží a služeb ze dne 11. března 2004.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.