

Vec C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

proti

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, predtým Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Naczelny Sąd Administracyjny)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Právo na odpodet – Zníženie výšky nároku na odpodet v prípade porušenia povinnosti používať registračnú pokladnicu“

Abstrakt rozsudku

1. *Daťové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpodet dane zaplatenej na vstupe*

(Smernica Rady 67/227, článok 2 ods. 1 a 2, a smernica Rady 77/388, článok 2, článok 10 ods. 1 a 2 a článok 17 ods. 1 a 2)

2. *Daťové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 77/388 – Odchylné vnútroštátne opatrenia – Pojem*

(Smernica Rady 77/388, článok 27 ods. 1)

3. *Daťové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zákaz vyberať iné vnútroštátne dane, ktoré majú charakter daní z obratu – Pojem „dane z obratu“ – Rozsah*

(Smernica Rady 77/388, článok 33)

1. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty, tak ako bol definovaný v článku 2 ods. 1 a 2 prvej smernice 67/227 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu a v článku 2 a článku 10 ods. 1 a 2, ako aj v článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 2004/7, nebráni tomu, aby členský štát dočasne obmedzil výšku nároku na odpodet dane zaplatenej na vstupe zdaniteľným osobám, ktoré nedodržali formálnu požiadavku zaznamenania svojich predajov do účtovníctva, pod podmienkou, že takto stanovená sankcia je v súlade so zásadou proporcionality.

Taká účtovná povinnosť, ktorej cieľom je zabezpečiť správne vyberanie dane a zabrániť podvodom, totiž patrí medzi opatrenia, ktoré môžu členské štáty prijať na základe článku 22 ods. 8 šiestej smernice. V tomto kontexte toto opatrenie, ktoré stanovuje, že zdaniteľnej osobe sa v prípade nedodržania tejto účtovnej povinnosti zníži časť odpodet dane o 30 %, treba považovať za správnu sankciu, ktorej odrádzajúci účinok zabezpečuje účinnosť tejto účtovnej povinnosti. Úlohou vnútroštátneho súdu je overiť, či uvedený spôsob stanovenia výšky sankcie a podmienky, za ktorých sa zistili, vyšetrili a prípadne posúdili skutky, za ktoré daňová správa navrhla uložiť uvedenú sankciu, zbavili právo na odpodet dane z pridanej hodnoty jeho samotnej podstaty, a teda by mohli ohroziť zásadu neutrality daňového zaťaženia všetkých hospodárskych

žinností. V tomto ohľade sa sadzba zrážky, ktorá je obmedzená na 30 % a ktorá tak zachováva podstatnú časť dane zaplatenej na vstupe, nezdá neprimeraná, ale ani nedostatočná na zabezpečenie odrádzajúceho charakteru predmetnej sankcie, a teda jej účinnosti. Okrem toho táto zrážka vychádzajúca so sumy poplatkov, ktoré uhradila zdaniteľná osoba, zjavne nestráca všetky väzby spojené s úrovňou hospodárskej činnosti dotknutej osoby. Navyše, keďže cieľom tejto sankcie nie je oprava chýb v účtovníctve, ale ich prevencia, nemožno jej paušálnu povahu vyplývajúcu z fixnej 30 % sadzby a neexistenciu vzťahu medzi jej výškou a prípadnými pochybeniami zdaniteľnej osoby zohľadniť pri posúdení primeranosti tejto sankcie.

(pozri body 27, 28, 34 – 37, 39, bod 1 výroku)

2. Vnútroštátne právne predpisy, ktoré stanovujú, že správna sankcia sa uloží zdaniteľnej osobe, ktorá nedodržala povinnosť používať registračnú pokladnicu na zaznamenanie svojho obratu a výšky splatnej dane, nepredstavujú „osobitné odchylné opatrenia“, ktorých cieľom je zabrániť niektorým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa daniam v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 2004/7. Také opatrenie nemôže patriť do pôsobnosti uvedeného článku 27 ods. 1, pretože má povahu opatrenia stanoveného článkom 22 ods. 8 šiestej smernice, v súlade s ktorým môžu členské štáty uložiť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné na správne vyrubenie a vyberanie dane a predchádzanie daňovým podvodom.

(pozri body 41 – 43, bod 2 výroku)

3. Článok 33 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 2004/7, nebráni zachovaniu takých ustanovení, ako sú ustanovenia poľského zákona o dani na tovary a služby, ktoré stanovujú správnu sankciu, ktorá sa ukladá osobám podliehajúcim dani z pridanej hodnoty, pokiaľ sa zistilo, že nedodržali povinnosť používať registračnú pokladnicu na zaznamenanie svojho obratu a výšky splatnej dane.

(pozri bod 49, bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 29. júla 2010 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Právo na odpust – Zníženie výšky nároku na odpust v prípade porušenia povinnosti požívať registračnú pokladnicu“

Vo veci C-188/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 21. mája 2009 a doručený Súdnemu dvoru 28. mája 2009, ktorý súvisí s konaním:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

proti

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

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J. C. Bonichot (spravodajca), sudcovia C. Toader, K. Schiemann, L. Bay Larsen a D. Šváby,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 20. mája 2010,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

– po?ská vláda, v zastúpení: M. Dowgielewicz, A. Rutkowska a A. Kramarczyk, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Herrmann, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3, ?alej len „prvá smernica o DPH“) a šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004 (Ú. v. EÚ L 27, s. 44; Mim. vyd. 09/002, s. 7, ?alej len „šiesta smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski sp. j (predtým Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j, ?alej len „Profaktor“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku (riaditeľ Da?ovej komory v Bia?ystoku) týkajúceho sa obmedzenia práva na odpo?et dane z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“) za?ažujúcej plnenia uskuto?nené na vstupe, pokia? si zdaniteľná osoba nesplnila povinnos? používať registra?nú pokladnicu na účely záznamu predajov „fyzickým osobám navykonávajúcim hospodársku ?innos?“ do ú?tovníctva.

Právny rámec

Právo Únie

3 Pod?a ?lánku 2 prvého a druhé odseku prvej smernice o DPH:

„Princíp spoločného systému [DPH] je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplat?uje všeobecná spotrebná da? presne propor?ne k cene tovaru a služieb, bez oh?adu na po?et plnení

uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupom, ktorý je zaťažovaný daňou.

Na každé plnenie sa [vyrobí 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 [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou,
2. dovoz tovaru.“

5 Článok 10 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice definuje „zdaniteľné plnenie“ dane ako „udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku“. Tento článok 10 ods. 2 stanovuje:

„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 [ods. 4 písm. b),] a poskytovanie služieb, z ktorých vyplývajú následné útovné výkazy alebo platby, sa budú považovať za ukončené v okamihu, keď skončí obdobie, ku ktorému prislúcha takýto útovný výkaz alebo platba. ...“

6 Podľa článku 17 tej istej smernice:

- „1. Právo na odpočítanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpočítateľnej dane.
2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:
 - a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];
 - b) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary;
 - c) [DPH] splatnú podľa článku 5 ods. 7 písm. a) a článku 6 ods. 3

...

4. Rada vyvinie úsilie, aby do 31. decembra 1977 na základe návrhu predloženého Komisiou boli prijaté pravidlá spoločenstva, ktoré by definovali podmienky, za ktorých sa bude realizovať refundácia [vrátenie – *neoficiálny preklad*] podľa odseku 3 zdaniteľnej osobe, ktorá nemá sídlo na teritóriu daného štátu. Pokiaľ tieto pravidlá nenadobudnú platnosť, členské štáty si určia spôsob, ako sa má refundácia [vrátenie – *neoficiálny preklad*] vykonať. Ak zdaniteľná osoba nie je rezidentom na teritóriu spoločenstva, členské štáty môžu odmietnuť refundáciu [vrátenie – *neoficiálny preklad*] alebo uložiť ďalšie podmienky.“

7 Článok 22 šiestej smernice o DPH, ktorý obsahuje hlava XIII s názvom „Povinnosti osôb zodpovedných za platbu“, stanovuje:

„...“

2. Každá zdaniteľná osoba bude viesť účty tak podrobne, aby bolo možné aplikovať [DPH] a vykonať kontrolu zo strany daňového úradu.

...

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

...“

8 Podľa článku 27 ods. 1 tejto smernice:

„Rada konajúc jednýmysle na návrh Komisie môže povoliť každému členskému štátu zaviesť osobitné opatrenia pre výnimku z ustanovení tejto smernice [osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice – *neoficiálny preklad*], aby zjednodušila postup útovania dane alebo zabránila určitým typom daňového úniku alebo vyhýbaniu sa daniam. Opatrenia na zjednodušenie postupu pre vyberanie dane, [s výnimkou zanedbateľného rozsahu, nemôžu ovplyvniť celkové množstvo zisku z dane členského štátu vybratého na stupni konečnej spotreby.“

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

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločensva, najmä tie, ktoré sú stanovené v platných ustanoveniach spoločensva, súvisiacich so všeobecnými opatreniami pre vlastníctvo, 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, kolokovné, 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.“

Vnútroštátne právne predpisy

10 Podľa článku 111 ods. 1 a 2 zákona o dani na tovary a služby (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. P. 54, poz. 535) z 11. marca 2004 (ďalej len „zákon o DPH z roku 2004“):

„1. Zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú predaje fyzickým osobám nevykonávajúcim hospodársku činnosť..., sú povinné zaznamenávať obrat a čiastky splatnej dane prostredníctvom registračných pokladníc.

2. Zdaniteľné osoby, ktoré porušia povinnosť uvedenú v ods. 1, strácajú právo odpísať si od splatnej dane čiastku vo výške 30 % zo sumy daní zaplatených pri nadobudnutí tovarov a služieb až dovtedy, kým nezačnú zaznamenávať obraty a čiastky splatnej dane prostredníctvom registračných pokladníc.“

11 Článok 87 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„Ak bola suma dane zaplatenej na vstupe v zmysle článku 86 ods. 2 v zdaňovacom období vyššia než čiastka splatnej dane, zdaniteľná osoba si môže o tento rozdiel znížiť čiastku splatnej dane za nasledujúce obdobia, alebo požiadať o vrátenie tohto rozdielu na bankový účet.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (riaditeľ Úradu daňovej kontroly v

Bia?ystoku) rozhodnutím zo 17. októbra 2006 stanovil spoločnosti Profaktor splatnú DPH za jednotlivé mesiace rokov 2005 a 2004 vo výške odlišnej od výšky, ktorá mala podľa tejto spoločnosti vyplývať z jej podaných daňových priznaní. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Bia?ymstoku podľa ustanovení článku 111 zákona o DPH z roku 2004 znížil o 30 % daň zaplatenú na vstupe pri nadobudnutí tovarov a služieb, ktorá sa odpočítala od splatnej dane, z dôvodu, že spoločnosť Profaktor si nesplnila povinnosť zaznamenávať obrat a sumu tejto dane prostredníctvom registražnej pokladnice.

13 Po podaní opravného prostriedku uvedenou spoločnosťou Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku 7. februára 2007 potvrdil napadnuté rozhodnutie.

14 Spoločnosť Profaktor sa domáhala zrušenia rozhodnutia zo 7. februára 2007 na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bia?ymstoku (Správny súd vojvodstva Bia?ystok). Tento súd uvedenému návrhu sčasti vyhovel, keďže dospel k záveru, že po vstupe Poľskej republiky do Európskej únie predmetné ustanovenia článku 111 zákona o DPH z roku 2004 neboli v súlade s právom Únie, konkrétne s článkami 17 a 27 šiestej smernice o DPH. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bia?ymstoku usúdil, že obmedzenie práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, ktoré obsahujú tieto ustanovenia, sa odchyľuje od tohto práva stanoveného v článku 17 šiestej smernice o DPH a v skutočnosti má povahu osobitného opatrenia, ktoré Poľská republika nezaviedla v súlade s podmienkami stanovenými v článku 27 tejto smernice.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku podal proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok, v ktorom uviedol, že predmetné ustanovenia majú len sankčnú povahu, a preto nepredstavujú odchýlku od šiestej smernice o DPH, a ich cieľom nie je obmedziť právo na odpočet, ale predchádzať daňovému úniku.

16 Naczelny Sąd Administracyjny, rozhodujúci o tomto opravnom prostriedku, sa okrem iného domnieval, že touto sankciou sa v neprospech zdaniteľnej osoby, ktorá nerešpektovala povinnosť záznamu, porušila zásada neutrality DPH tým, že znáša časť DPH zaplatenú na vstupe. Naczelny Sąd Administracyjny usúdil, že pretrváva pochybnosť o súlade predmetných ustanovení so zásadou proporcionality, pokiaľ ide o otázku, či ide o správnu sankciu, alebo osobitné opatrenie v zmysle článku 27 šiestej smernice o DPH, a pokiaľ ide o otázku, či sa samotné opatrenie môže kvalifikovať ako daň alebo poplatok rovnajúci sa dani z obratu.

17 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vylučuje článok 2 ods. 1 a 2 prvej smernice o [DPH] v spojení s článkom 2, s článkom 10 ods. 1 a 2, ako aj s článkom 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice o [DPH] možnosť zaviesť dočasnú stratu práva odpočítať si od splatnej dane čiastku vo výške 30 % zo sumy daní zaplatených pri nadobudnutí tovarov a služieb pre zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú predaj fyzickým osobám nevykonávajúcim hospodársku činnosť... a ktoré porušujú povinnosť zaznamenávať obrat a čiastky splatnej dane prostredníctvom registražných pokladníc, upravenú článkom 111 ods. 2 v spojení s ods. 1 tohto článku [zákona o DPH z roku 2004]?

2. Môžu 'osobitné opatrenia' uvedené v článku 27 ods. 1 šiestej smernice o [DPH] vzhľadom na svoj charakter a cieľ pozostávať z dočasného obmedzenia rozsahu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane, ktoré je upravené v článku 111 ods. 2 v spojení s ods. 1 tohto článku zákona o DPH z roku 2004, pre zdaniteľné osoby, ktoré porušujú povinnosť zaznamenávať obrat a čiastky dane prostredníctvom registražných pokladníc, a v tejto súvislosti si ich zavedenie vyžaduje dodržanie postupu podľa článku 27 ods. 2 až 4 šiestej smernice o [DPH]?

3. Zahŕňa právo poľského štátu uvedené v článku 33 ods. 1 šiestej smernice o [DPH]

oprávnenie zaviesť voči zdaniteľným osobám, ktoré porušujú povinnosť zaznamenávať obrat a čiastky splatnej dane prostredníctvom registračných pokladníc, sankciu vo forme dočasnej straty práva odpísať si od splatnej dane čiastku vo výške 30 % zo sumy daní zaplatených pri nadobudnutí tovarov a služieb, tak ako ju upravuje článok 111 ods. 2 v spojení s ods. 1 tohto článku zákona o DPH z roku 2004?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

18 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či spoločný systém DPH, tak ako bol definovaný v článku 2 ods. 1 a 2 prvej smernice o DPH a v článkoch 2 a 10 ods. 1 a 2, ako aj v článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice o DPH, bráni tomu, aby členský štát dočasne obmedzil výšku nároku na odpis dane zaplatenej na vstupe zdaniteľným osobám, ktoré nedodrжали formálnu požiadavku zaznamenania svojich predajov do účtovníctva.

19 Treba pripomenúť, že právo na odpis uvedené v článkoch 17 až 20 šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky z 13. marca 2008, *Securita*, C-437/06, Zb. s. I-1597, bod 24; zo 4. júna 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Zb. s. I-4629, bod 70, a z 29. októbra 2009, *SKF*, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 55).

20 Režim odpisov má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok z 29. apríla 2004, *Faxworld*, C-137/02, Zb. s. I-5547, bod 37, ako aj *SKF*, už citovaný, bod 56).

21 Predpokladom riadneho fungovania spoločného systému DPH, ktorý musí zabezpečiť neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností, je správne vyberania dane. Z článkov 2 a 22 šiestej smernice o DPH, ako aj z článku 10 ES vyplýva, že každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške, a v tejto súvislosti sú členské štáty povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň (rozsudok zo 17. júla 2008, *Komisia/Taliansko*, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37).

22 V rámci spoločného systému DPH sú členské štáty povinné zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré sa vzťahujú na zdaniteľné osoby, a v tejto súvislosti majú určiť voľnosť, najmä pokiaľ ide o spôsob použitia prostriedkov, ktoré majú k dispozícii (rozsudok *Komisia/Taliansko*, už citovaný, bod 38).

23 Medzi týmito povinnosťami článok 22 ods. 2 šiestej smernice o DPH okrem iného stanovuje, že každá zdaniteľná osoba bude viesť účty tak podrobne, aby bolo možné aplikovať DPH a vykonať kontrolu zo strany daňového úradu.

24 Podľa ustanovení článku 22 ods. 8 šiestej smernice o DPH môžu členské štáty uložiť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné na správne vyrubenie a vyberanie dane a predchádzanie daňovým podvodom, pokiaľ to nie je v rozpore s ustanoveniami, ktoré majú byť prijaté podľa článku 17 ods. 4 tejto smernice.

25 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a

prípadným zneužívaniam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou o DPH (pozri rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76; z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 71, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 46).

26 Napriek tomu, že tieto ustanovenia umožňujú členským štátom prijať určité opatrenia, tieto opatrenia nemajú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení správneho vyberania dane a predchádzaniu podvodom. Tieto opatrenia sa teda nesmú používať spôsobom spochybujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 47; z 21. apríla 2005, HE, C-25/03, Zb. s. I-3123, bod 80, a z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Zb. s. I-3457, bod 66).

27 Pokiaľ ide o predmetné vnútroštátne opatrenie v konaní vo veci samej, tak ako je upravené v článku 111 ods. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, je nesporné, že jeho cieľom je zabezpečiť správne vyberanie dane a zabrániť podvodom, pričom od zdaniteľných osôb vyžaduje, aby na zaznamenanie obratu a sumy splatnej dane do svojho účtovníctva používali registračné pokladnice. Nemožno spochybniť, že povinnosť zaťažujúca zdaniteľné osoby patrí medzi opatrenia, ktoré môžu členské štáty prijať na základe článku 22 ods. 8 šiestej smernice o DPH.

28 V tomto kontexte uvedené opatrenie, ktoré stanovuje, že zdaniteľnej osobe sa v prípade nedodržania tejto účtovnej povinnosti zníži časť odpodátenej DPH o 30 %, treba považovať za správnu sankciu, ktorej odrádzajúci účinok zabezpečuje účinnosť tejto povinnosti.

29 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že pri neexistencii zosúladenia právnych predpisov Únie v oblasti sankcií použiteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených režimom zavedeným týmito právnymi predpismi majú členské štáty právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich vhodné. Napriek tomu sú pri vykonávaní svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho hlavné zásady a v dôsledku toho zásadu proporcionality (rozsudok z 12. júla 2001, Louloudakis, C-262/99, Zb. s. I-5547, bod 67).

30 V rámci konkrétneho uplatnenia tejto zásady proporcionality je úlohou vnútroštátneho súdu, aby posúdil súlad vnútroštátnych opatrení s právom Únie, keďže Súdny dvor má právomoc iba poskytnúť mu všetky výkladové prvky týkajúce sa práva Únie, ktoré mu umožnia posúdiť tento súlad (pozri najmä rozsudky z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, a Molenheide a i., už citovaný, bod 49).

31 Po prvé je potrebné konštatovať, že ustanovenia zákona o DPH z roku 2004 nespochybujú samotnú zásadu práva na odpodet, ktorá sa i naďalej vzťahuje na všetky zdaniteľné osoby. Toto právo zdaniteľnej osobe patrí napriek tomu, že nedodrжала povinnosť stanovenú týmito ustanoveniami.

32 Po druhé správna sankcia, ktorá túto povinnosť sprevádza, má povahu finančného bremena, ktoré podľa úmyslu vnútroštátneho zákonodarcu znáša zdaniteľná osoba, ale len počas trvania porušenia právneho predpisu. Takéto rozhodnutie patrí do právomoci členského štátu a nezdá sa zjavne neprimerané sledovanému cieľu.

33 Po tretie rozhodnutie uložiť toto finančné bremeno zrazením časti dane odpodátenej od splatnej DPH a nie napríklad povinnosťou zdaniteľnej osoby zaplatiť sumu štátnej pokladnici patrí tiež do právomoci príslušného členského štátu.

34 Napriek tomu toto ustanovenie, pokiaľ ide o jeho vplyv na výšku nároku na odpodet, môže

ohrozi? zásadu neutrality da?ového za?áženia všetkých hospodárskych ?inností najmä vtedy, ak by spôsob stanovenia výšky sankcie a podmienky, za ktorých sa zistili, vyšetrili a prípadne posúdili skutky, za ktoré da?ová správa navrhla uloži? uvedenú sankciu, zbavili právo na odpo?et DPH jeho samotnej podstaty.

35 Úlohou vnútroštátneho súdu je overi?, či uvedený spôsob a podmienky, ktoré vyplývajú zo zákona o DPH z roku 2004, nespôsobujú takéto dôsledky, pričom v tejto súvislosti je potrebné uvies?, že sadzba predmetnej zrážky vo veci samej, ktorá je obmedzená na 30 % a ktorá tak zachováva podstatnú časť dane zaplatenej na vstupe, sa nezdá neprimeraná, ale ani nedostatočná na zabezpečenie odrádzajúceho charakteru predmetnej sankcie, a teda jej účinnosti.

36 Táto zrážka vychádzajúca so sumy poplatkov, ktoré uhradila zdaniteľná osoba, zjavne nestráca všetky väzby spojené s úrovňou hospodárskej činnosti dotknutej osoby.

37 Keže cieľom tejto sankcie nie je oprava chýb v účtovníctve, ale ich prevencia, nemožno jej paušálnu povahu vyplývajúcu z fixnej 30 % sadzby a neexistenciu vzťahu medzi jej výškou a prípadnými pochybeniami zdaniteľnej osoby zohľadniť pri posúdení primeranosti tejto sankcie. Neexistencia registra?nej pokladnice vytvára konkrétne prekážku na správne určenie sumy uskutočnených predajov a bráni akémukoľvek posúdeniu, či sankcia zodpovedá výške prípadných chýb v účtovníctve.

38 Okrem toho pokiaľ ide o prípad, ktorý uviedla Komisia, ak by nepoužívanie registra?nej pokladnice vyplývalo z okolností nezávislých od da?ového poplatníka, bude úlohou vnútroštátneho súdu, pokiaľ budú podľa vnútroštátnych procesných a dôkazných pravidiel tieto okolnosti riadne preukázané, aby ich s prihliadnutím na všetky okolnosti veci na účely rozhodnutia zohľadnil, či sa mala napriek tomu da?ová sankcie uplatniť, a aby v prípade kladnej odpovede overil, či táto sankcia nie je neprimeraná.

39 Z vyššie uvedeného vyplýva, že na prvú otázku je potrebné odpovedať tak, že spoločný systém DPH, tak ako bol definovaný v článku 2 ods. 1 a 2 prvej smernice o DPH a v článku 2 a článku 10 ods. 1 a 2, ako aj v článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice o DPH, nebráni tomu, aby členský štát dočasne obmedzil výšku nároku na odpo?et dane zaplatenej na vstupe zdaniteľným osobám, ktoré nedodržali formálnu požiadavku zaznamenania svojich predajov do účtovníctva, pod podmienkou, že takto stanovená sankcia je v súlade so zásadou proporcionality.

O druhej otázke

40 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenia článku 111 ods. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004 možno považovať za „osobitné odchylné opatrenia“, ktorých cieľom je zabrániť niektorým da?ovým únikom alebo vyhýbaniu sa daniam v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

41 V tejto súvislosti stačí uviesť, že predmetné opatrenie vo veci samej, ktoré je upravené ustanoveniami článku 111 ods. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, predstavuje správnu sankciu, ktorá sa ukladá v prípade, ak zdaniteľná osoba nedodržala povinnosť používať registra?nú pokladnicu na zaznamenanie svojho obratu a výšky splatnej dane. Toto opatrenie, ktoré má povahu opatrenia stanoveného článkom 22 ods. 8 šiestej smernice o DPH, nepredstavuje osobitné odchylné opatrenie v zmysle článku 27 ods. 1 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. júla 1988, Jeunehomme a EGI, 123/87 a 330/87, Zb. s. 4517, bod 15, a z 15. januára 2009, K?1, C?502/07, Zb. s. I?161, bod 23).

42 Preto sa pôsobnosť uvedeného článku 27 ods. 1 nevzťahuje na také ustanovenia, ako sú

ustanovenia ?lánku 111 ods. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004.

43 V dôsledku toho je potrebné na druhú otázku odpovedať tak, že také ustanovenia, ako sú ustanovenia ?lánku 111 ods. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, nepredstavujú „osobitné odchylné opatrenia“, ktorých cieľom je zabrániť niektorým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa daniam v zmysle ?lánku 27 ods. 1 šiestej smernice o DPH.

O tretej otázke

44 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ?lánok 33 šiestej smernice o DPH bráni zachovaniu takých ustanovení, ako sú ustanovenia ?lánku 111 ods. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004.

45 Šiesta smernica v ?lánku 33 umožňuje, aby ?lenský 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 rozsudky z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 24, a K-1, už citovaný, bod 27).

46 Na posúdenie toho, či má daň, dávka alebo poplatok charakter dane z obratu v zmysle ?lánku 33 šiestej smernice, je potrebné najmä preskúmať, či má za následok ohrozenie fungovania spoločného systému DPH tým, že zaťaží obeh tovarov a služieb a zasiahne obchodné transakcie spôsobom porovnateľným s DPH (rozsudok z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i., C-283/06 a C-312/06, Zb. s. I-8463, bod 34).

47 Podľa ustálenej judikatúry má DPH spolu štyri podstatné charakteristické znaky: všeobecné uplatňovanie DPH na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby; stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú zdaniteľná osoba vybrala ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby; vyberanie tejto dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo; odpočítanie DPH uhradenej v predchádzajúcich etapách procesu výroby a distribúcie od dane, ktorú je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť, takže daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné bremeno uvedenej dane napokon znáša spotrebiteľ (rozsudky Banca Popolare di Cremona, už citovaný, bod 28; KÖGÁZ a i., už citovaný, bod 37, a K-1, už citovaný, bod 17).

48 Predmetné opatrenie vo veci samej stanovené ustanoveniami zákona o DPH z roku 2004 nezodpovedá týmto charakteristickým znakom. Ako vyplýva z posúdenia uvedeného v bode 28 tohto rozsudku, tieto ustanovenia sa obmedzujú na stanovenie správnej sankcie, ktorú možno uložiť zdaniteľnej osobe v prípade, ak sa zistí, že nedodrжала jednu zo svojich útovných povinností. Táto sankcia, ktorej rozhodujúca skutočnosť nie je založená na nijakej transakcii, ale na nesplnení útovej povinnosti, nemá povahu dane z obratu v zmysle ?lánku 33 šiestej smernice o DPH.

49 Za týchto podmienok je potrebné na tretiu otázku odpovedať tak, že ?lánok 33 šiestej smernice o DPH nebráni zachovaniu takých ustanovení, ako sú ustanovenia ?lánku 111 ods. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004.

O trovách

50 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty, tak ako bol definovaný v článku 2 ods. 1 a 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu a v článku 2 a článku 10 ods. 1 a 2, ako aj v článku 17 ods. 1 a 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 2004/7/ES z 20. januára 2004, nebráni tomu, aby členský štát dočasne obmedzil výšku nároku na odpis dane zaplatenej na vstupe zdaniteľným osobám, ktoré nedodrжали formálnu požiadavku zaznamenania svojich predajov do účtovníctva, pod podmienkou, že takto stanovená sankcia je v súlade so zásadou proporcionality.

2. Také ustanovenia, ako sú ustanovenia článku 111 ods. 1 a 2 zákona o dani na tovary a služby (ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004, nepredstavujú „osobitné odchylné opatrenia“, ktorých cieľom je zabrániť niektorým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa daniam v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2004/7.

3. Článok 33 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2004/7, nebráni zachovaniu takých ustanovení, ako sú ustanovenia článku 111 ods. 1 a 2 zákona o dani na tovary a služby z 11. marca 2004.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.