

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

20. června 2013(*)

„Dan? – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Zásady daňové neutrality a proporcionality – Zaúčtování a opožděné vykázání zrušení faktury – Náprava nesplnění povinnosti – Zaplacení dan? – Státní rozpočet – Neexistence újmy – Správní sankce“

Ve věci C-259/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Plovdiv (Bulharsko) ze dne 15. května 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 24. května 2012, v řízení

Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite – Plovdiv

proti

Rodopi-M 91 OOD,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení E. Jarašinas, předseda senátu, A. Ó Caoimh a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite – Plovdiv S. Marinovem, advokát,

– za Rodopi-M 91 OOD M. Ekimdžievem, K. Bončeva, G. Černičerska, a S. Hadžieva, advokati,

– za Evropskou komisi C. Soulay a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z přidáné hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija

za přichodíte – Plovdiv (oblastní úředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy v Plovdivu, dále jen „Teritorialna direkcija“) a společnosti Rodopi-M 91 OOD (dále jen „Rodopi“) ve věci správní sankce, která byla uložena společnosti Rodopi za opožděné účtování a vykazání zrušení faktury.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 184 směrnice o DPH stanoví:

„Požátekní odpot dan? se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

4 Článek 186 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

5 Článek 242 směrnice o DPH je následujícího znění:

„Každá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k tomu, aby finančním orgánem umožnilo uplatnit a prověřit da? z p?ídané hodnoty (dále jen „DPH“).“

6 Článek 273 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru dan? a k předcházení da?ovým 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 při 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.“

Bulharské právo

7 Článek 72 odst. 1 zákona o dani z p?ídané hodnoty (Zakon za danaka varchu dobavenata stojnost, dále jen „ZDDS“) stanoví:

„Osoba registrovaná podle tohoto zákona může uplatnit svůj nárok na odpot dan? odvedené na vstupu ve zda?ovacím období, ve kterém tento nárok vznikl, nebo v jednom z následujících dvanácti zda?ovacích období.“

8 Článek 78 ZDDS je následujícího znění:

„1) V případě změny základu dan?, zrušení plnění nebo změny druhu plnění je registrovaná osoba povinná provést opravu částky dan? odvedené na vstupu, o jejíž odpot je žádáno.

2) Oprava se provede ve zda?ovacím období, ve kterém nastaly změny uvedené v odst. 1 tak, že doklad ve smyslu článku 115 nebo nového opravného dokladu ve smyslu článku 116 se zapíše do deníku nákup? a da?ového přiznání za odpovídající období.“

9 Článek 112 odst. 1 ZDDS stanoví:

„Daňovým dokladem ve smyslu tohoto zákona se rozumí:

1. faktura;
2. oznámení k faktuře;
3. protokol.“

10 §lánek 115 ZDDS je následujícího znění:

„1) V případě změny základu daně nebo zrušení plnění, pro které byla faktura vystavena, je dodavatel nebo poskytovatel služeb povinen vystavit oznámení k této faktuře.

2) Oznámení musí být vystaveno do 5 dnů následujících po zjištění okolností uvedených v odstavci 1.

3) V případě zvýšení základu daně je třeba vystavit vrubopis; v případě snížení základu daně nebo snížení obrátu je třeba vystavit dobropis.

[...]“

11 §lánek 116 odst. 1 ZDDS stanoví:

„Faktury a oznámení k nim nesmí obsahovat žádné opravy ani dodatky. Každý doklad obsahující chyby nebo opravy musí být zrušen a nahrazen novým dokladem.“

12 §lánek 124 odst. 4 ZDDS stanoví:

„Registrovaná osoba je povinna zaznamenat daňové doklady, které přijala, do deníku nákupů nejpozději ve dvanáctém zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byly tyto doklady vystaveny, nejpozději však v poslední zdaňovací období uvedeném v §l. 72 odst. 1.“

13 §lánek 182 ZDDS je následujícího znění:

„Pokud osoba povinná k dani nevystaví daňový doklad nebo vystavený doklad nebo přijatý daňový doklad nezaznamená do účetních knih pro příslušné zdaňovací období, což má za následek vyměření nižší částky daně, bude jí uložena pokuta (jedná-li se o fyzické osoby, které nejsou obchodníky) nebo peněžité sankce (jedná-li se o právnické osoby nebo osoby samostatně výdělečně činné), jejíž výše se rovná částce nezaplacené daně, nikoli však nižší než 1 000 [bulharských leva (BGN)].

2) V případě porušení uvedeného v odstavci 1, pokud osoba povinná k dani daňový doklad vystavila nebo vykázala v účetnictví v období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém měl být tento daňový doklad vystaven nebo vykázán, dosahuje výše pokuty nebo peněžité sankce 25 % částky nezaplacené daně, avšak není nižší než 250 BGN.“

Spor v povodním řízení a pedbžné otázky

14 Rodopi je bulharskou společností, která je osobou povinnou k DPH.

15 V průběhu zdaňovacího období prosinec 2009 zanesla tato společnost do svého deníku nákupů a do daňového přiznání fakturu vystavenou společností Moda Shport EOOD dne 30. prosince 2009. Částka DPH uvedená na této faktuře dosahovala výše 161 571,12 BGN (ca. 82

800 eur).

16 Uvedená faktura neměla být vystavena. V souladu s vnitrostátními právními předpisy byla dotčená faktura zrušena protokolem ze dne 15. října 2010.

17 Společnost Rodopi nezohlednila tento protokol ve svém účetnictví ani ve svém daňovém přiznání za říjen 2010. Učinila tak až v daňovém přiznání za prosinec 2010, přičemž vyrovnala odpot daní, který provedla na základě uvedené faktury, zaplacením celé částky DPH, která byla na základě zrušené faktury převodně odečtena, jakož i příslušných úroků.

18 Dne 22. února 2011 bylo vydáno rozhodnutí o spáchání správního deliktu, ve kterém bylo v podstatě uvedeno, že spáchání správního deliktu bylo zjištěno Teritorialna direkcija v průběhu listopadu 2010. Dne 17. března 2011 uložila Teritorialna direkcija společnosti Rodopi peněžitou sankci ve výši rovnající se výši DPH uvedené na dotčené faktuře.

19 Sankce byla předmětem žaloby v první stupni u Rajonen sad (okresní soud).

20 U tohoto soudu společnost Rodopi tvrdila, že příloha č. 12 prováděcího nařízení k ZDDS, podle níž měl být v projednávané věci zápis zrušení dotčené faktury proveden v říjnu 2010, je v rozporu s čl. 124 odst. 4 ZDDS, který stanoví, že osoba povinná k dani musí zanést přijaté daňové doklady do svého deníku nákupů nejpozději v průběhu dvanáctého zdaňovacího období, jež následuje po zdaňovacím období, ve kterém byly tyto doklady vystaveny, v každém případě však do konce posledního zdaňovacího období, ve kterém může uplatnit svůj nárok na odpot, tj. dvanáct měsíců po období, ve kterém vznikl tento nárok.

21 Rajonen sad rozhodl, že společnost Rodopi měla zrušení této faktury účetně zachytit v říjnu 2010, avšak učinila tak až v prosinci 2010. Měla však za to, že rozhodnutí o uložení sankce, které přijala Teritorialna direkcija, je v rozporu se základními normami procesního práva, neboť poslední uvedená nedodržela lhůtu stanovenou ZDDS pro vydání rozhodnutí o spáchání deliktu.

22 Teritorialna direkcija podala kasační opravný prostředek k Administrativen sad Plovdiv.

23 Společnost Rodopi u tohoto soudu tvrdí, že peněžitá sankce, která jí byla uložena, je v rozporu s unijním právem a konkrétně se zásadami daňové neutrality a proporcionality.

24 Podle předkládajícího soudu je třeba v projednávané věci určit, zda je sankce uložena společnosti Rodopi z důvodu opožděného vykazání zrušení dotčené faktury, s přihlédnutím ke skutečnosti, že společnost Rodopi daň společně s příslušnými úroky zaplatila, v souladu se zásadami daňové neutrality a proporcionality.

25 Za těchto okolností se Administrativen sad Plovdiv rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňuje zásada daňové neutrality členskému státu uložit z důvodu opožděného vykazání zrušení faktury sankci, i když bylo zrušení faktury následně zaúčtováno a dotčená osoba zaplatila daň – společně s úroky z prodlení – vyplývající ze zrušení faktury?

Jsou v souvislosti s první otázkou relevantní následující okolnosti:

– lhůta, ve které mělo být zrušení faktury vykazáno, činí údajně třináct dní po uplynutí kalendářního měsíce, ve kterém byla faktura zrušena;

- zrušení faktury bylo ve skutečnosti vykázáno jeden měsíc po uplynutí lhůty, ve které mělo být zrušení provedeno;
- dlužná DPH navýšená o příslušné úroky byla odvedena do státního rozpočtu?

2) Umožňují články 242 a 273 směrnice [o DPH] členským státům, aby osoby povinné k dani, která údajně včas nesplnila svoji povinnost účetně zachytit okolnosti, které jsou relevantní pro vyměření DPH, uložily peněžitou sankci ve výši odpovídající výši DPH, která nebyla včas zaplacená, jestliže nesplnění povinnosti bylo následně napraveno a daň byla v plné výši zaplacená společně s úroky?

3) Je relevantní skutečnost, že státnímu rozpočtu nevznikla žádná újma, neboť dotčená osoba následně zrušení faktury vykážala a daň v plné výši zaplatila společně s úroky?

4) Je uložení peněžité sankce ve výši rovnající se celkové částce daně, která již byla v plné výši zaplacená společně s úroky, v rozporu se zásadou proporcionality?

K předložným otázkám

K přípustnosti

26 Teritorialna direkcija tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předložné otázce je nepřípustná z důvodu, že je pro výsledek sporu v původním řízení irelevantní, neboť pro řešení sporu mají význam pouze odpovědi na otázky týkající se skutkového stavu.

27 Podle ustálené judikatury může Soudní dvůr žádost o rozhodnutí o předložné otázce podanou vnitrostátním soudem odmítnout pouze tehdy, je-li zjevné, že požadovaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 28 a citovaná judikatura).

28 Je přitom nutné konstatovat, že v projednávané věci tomu tak není. Požadovaný výklad zásad daňové neutrality a proporcionality, jakož i články 242 a 273 směrnice o DPH totiž přímo souvisí s předmětem sporu v původním řízení, jehož skutečnost nelze podle všeho zpochybnit. Mimoto předkládací rozhodnutí obsahuje skutkové a právní poznatky dostatečné k tomu, aby Soudní dvůr mohl poskytnout užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny. Žádost o rozhodnutí o předložné otázce je tedy nutné prohlásit za přípustnou.

K věci samé

29 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda zásady daňové neutrality a proporcionality, jakož i články 242 a 273 směrnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa členského státu uložila osobě povinné k dani, která nesplnila ve lhůtě stanovené vnitrostátními právními předpisy svoji povinnost účtovat a vykázat skutečnosti, které mají dopad na výpočet DPH, kterou je povinna odvést, peněžitou sankci ve výši rovnající se částce této daně, která nebyla zaplacená v uvedené lhůtě, jestliže tato osoba povinná k dani následně nesplnění povinnosti napravila a dlužnou daň v plné výši společně s úroky zaplatila.

30 Článek 242 směrnice o DPH stanoví, že každá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k tomu, aby finančním orgánům umožnilo uplatnit a prověřit DPH. Mimoto podle čl. 273 prvního pododstavce směrnice o DPH mohou členské státy uložit další povinnosti

než ty, které stanoví tato směrnice, jestliže považují tyto povinnosti za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

31 Směrnice o DPH výslovně nestanoví systém sankcí v případě porušení povinností uvedených v této směrnici, kterým podléhají osoby povinné k dani. Nicméně podle ustálené judikatury mají členské státy při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy, i nadále pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat svou pravomoc za soustředěného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Rådlihs, C-263/11, bod 44 a citovaná judikatura).

32 Sankce, které členské státy mohou přijmout, aby zajistily správný výběr DPH a předcházení daňovým únikům a zejména, aby zaručily dodržování povinností osobami povinnými k dani v oblasti oprav jejich účetnictví v důsledku zrušení faktury, na základě níž provedly odpočet, tak zaprvé nemohou zpochybnit neutralitu DPH, která je základní zásadou společného systému DPH a brání tomu, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují operace téhož druhu, bylo při výběru DPH zacházeno rozdílně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Sb. rozh. s. I-7639, bod 26 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 29. března 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, bod 22).

33 V této souvislosti je třeba připomenout, že systém oprav odpočtu představuje základní prvek systému zavedeného směrnicí o DPH, neboť je určen k zajištění přesnosti odpočtu daně, a tedy neutrality daňové zátěže (rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 26).

34 V projednávané věci ze spisu předloženého Soudnímu dvoru ovšem vyplývá, že sankce dotčená ve věci v původním řízení tím, že osoby povinné k dani motivuje k tomu, aby provedly v co možná nejkratší lhůtě opravu částky dlužné daně, pokud byla operace sloužící jako základ pro odpočet daně zrušena, má za cíl zajistit správný výběr daně a zejména správnost odpočtu a předcházení daňovým únikům, aniž by tím byla jakkoliv dotčena zásada nároku na odpočet.

35 Mimoto, jak poznamenala Komise, osoba povinná k dani, která se dopustila takové nesrovnalosti, jako je nesrovnalost dotčená v původním řízení, se zaprvé s ohledem na cíl zajistit správný výběr DPH a předcházet daňovým únikům nachází v situaci odlišné od situace osoby povinné k dani, která své účetní povinnosti splnila.

36 Z druhé peněžitá sankce dotčená v původním řízení nebyla uložena z důvodu nějakého plnění, ale kvůli tomu, že osoba povinná k dani provedla opravu dříve provedeného odpočtu, jehož důvod však odpadl, se zpožděním. Nelze mít tudíž za to, že se jedná o daň, která má za následek dvojí zdanění v rozporu se zásadou daňové neutrality (v tomto smyslu viz a obdobné rozsudky ze dne 11. září 2003, Cookies World, C-155/01, Recueil, s. I-8785, bod 60, a ze dne 15. ledna 2009, K-1, C-502/07, Sb. rozh. s. I-161, body 17 až 19).

37 Z výše uvedeného vyplývá, že zásada daňové neutrality nebrání za takových okolností, jako jsou okolnosti připomenuté v bodě 29 tohoto rozsudku, uložení takové peněžitá sankce, jako je sankce, o níž se jedná v původním řízení.

38 Z druhé je třeba připomenout, že sankce uvedené v bodě 32 tohoto rozsudku nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajištění správného výběru daně a zabránění daňovým únikům. Pro účely posouzení, zda je dotčená sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost porušení, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce (viz výše uvedený rozsudek Rådlihs,

body 46 a 47, jakož i citovaná judikatura).

39 Posouzení toho, zda výše sankce nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů uvedených v předcházejícím bodě, je však věcí vnitrostátního soudu.

40 Pokud jde o způsoby určení dotčené sankce, je třeba konstatovat, že výše takové sankce, jako je sankce stanovená v čl. 182 bodu 1 a 2 ZDDS je progresivní. Je-li oprava provedena s jedním měsíčním zpožděním, činí pokuta pouze 25 % částky dlužné daně. Pouze v případě, že je toto prodlení delší než jeden měsíc, zvýší se pokuta na 100 % částky dlužné daně. Taková sankce tedy podle všeho umožňuje motivovat osoby povinné k dani k tomu, aby co možná nejrychleji opravily své dříve provedené odpady, jejichž důvod však již odpadl, a mže tak sloužit k dosažení cíle zajištění správného výběru daně.

41 Mimoto přísluší vnitrostátnímu soudu ověřit, zda opožděné vykazání zrušení dotčené faktury není spojeno s únikem DPH. Podle ustálené judikatury se totiž subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Stejně tak použití unijní právní úpravy nemže jít tak daleko, aby zahrnovalo plnění, která byla uskutečnena s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené unijním právem (viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 38 a citovaná judikatura).

42 Nicméně je třeba zdůraznit, že opožděné odvedení DPH samo o sobě nemže být postaveno na rovně daňovému úniku (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, bod 74 a citovaná judikatura).

43 Vzhledem k výše uvedenému je na položené otázky třeba odpovědět tak, že zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby daňová správa členského státu uložila osobě povinné k dani, která nesplnila ve lhůtě stanovené vnitrostátními právními předpisy svoji povinnost zaúčtovat a vykázat skutečnosti, které mají dopad na výpočet DPH, kterou je povinna odvést, penžitou sankci ve výši rovnající se částce této daně, která nebyla zaplacená v uvedené lhůtě, jestliže tato osoba povinná k dani nesplnila povinnosti následně napravila a dlužnou daň zaplatila v plné výši společně s úroky. Je na vnitrostátním soudu, aby s přihlédnutím k článkům 242 a 273 směrnice o DPH posoudil, zda s ohledem na okolnosti sporu v povodním řízení, zejména pak lhůtu, ve které byla nesrovnalost opravena, závažnost této nesrovnalosti nebo případnou existenci daňového úniku nebo obcházení použitelných právních předpisů přííratelných osobě povinné k dani, výše sankce nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů spoívajících v zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům.

K nákladům řízení

44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby daňová správa členského státu uložila osobě povinné k dani, která nesplnila ve lhůtě stanovené vnitrostátními právními předpisy svoji povinnost zaúčtovat a vykázat skutečnosti, které mají dopad na výpočet daně z přidané hodnoty, kterou je povinna odvést, penžitou sankci ve výši rovnající se částce této daně, která nebyla zaplacená v uvedené lhůtě, jestliže tato osoba povinná k dani nesplnila povinnosti následně napravila a dlužnou daň zaplatila v plné výši společně s úroky. Je na vnitrostátním soudu, aby s přihlédnutím k článkům 242 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty posoudil, zda s ohledem na okolnosti sporu v povodním řízení, zejména pak lhůtu, ve které byla

nesrovnalost opravena, závažnost této nesrovnalosti nebo případnou existenci daňového úniku nebo obcházení použitelných právních předpisů poplatelných osob povinné k dani, výše sankce nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.