

62019CJ0935

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

15. dubna 2021 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 273 – Nadhodnocení částky vratné DPH v daňovém přiznání – Nesprávné posouzení zdanitelnosti plnění ze strany osoby povinné k dani – Oprava daňového přiznání v návaznosti na kontrolu – Sankce ve výši 20 % nadhodnocení částky vratné DPH – Zásada proporcionality“

Ve věci C-935/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) ze dne 3. října 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 23. prosince 2019, v řízení

Grupa Warzywna sp. z o.o.

proti

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení N. Piçarra, předseda senátu, S. Rodin a K. Jürimäe (zpravodajka), soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za Grupa Warzywna sp. z o.o. M. Pacynou a K. Kocowskim, advokaci, ve spolupráci s S. Zbzyckem, doradca podatkowy,

—

za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,

—

za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a M. Siekierzyńskou, jako zmocněnkyni,

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 čl. 4 odst. 3 SEU, článku 325 SFEU, článků 2, 250 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásady proporcionality.

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Grupa Warzywna sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (editel daňové správy ve Vratislavi, Polsko) ohledně uložení správní sankce této společnosti v návaznosti na daňovou kontrolu.

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem [daně z přidané hodnoty (DPH)] jsou tato plnění:

a)

dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

4

Článek 12 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

a)

dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní příslušajícího;

[...]

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou‘ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

[...]

„Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekročí v prvním případě dobu pět let a v druhém dobu dvou let.“

5

Článek 135 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

j)

dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

[...]“

6

Ustanovení článku 137 téže směrnice zní takto:

„1. Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění:

[...]

b)

dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

[...]

2. Členské státy stanoví pravidla pro výkon volby podle odstavce 1.

[...]“

7

Článek 250 směrnice o DPH stanoví:

„1. Každá osoba povinná k dani podá prohlášení k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.

2. V souladu s jimi stanovenými podmínkami členské státy umožní podání prohlášení k dani podle odstavce 1 elektronickými prostředky a mohou rovněž použití elektronických prostředků vyžadovat.“

§lánek 273 této sm?rnice zní:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nem?že být využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Polské právo

§lánek 43 odst. 1 bod 10 ustawy o podatku od towarów i us?ug (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. b?ezna 2004 (Dz. U. z roku 2017, položka 1221), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Od dan? jsou osvobozeny: [...] dodání budov, staveb nebo jejich ?ástí, krom? p?ípad?, kdy:

a)

se dodání uskute?ní v rámci prvního obydlení nebo p?ed ním,

b)

mezi prvním obydlením a dodáním budovy, stavby nebo jejich ?ástí uplynuly mén? než dva roky [...].“

§lánek 43 odst. 10 zákona o DPH stanoví:

„Osoba povinná k dani se m?že vzdát osvobození od dan? podle odstavce 1 bodu 10 a zvolit zdan?ní dodání budovy, stavby nebo jejich ?ástí za p?edpokladu, že dodavatel a nabyvatel budovy, stavby nebo jejich ?ástí:

1)

jsou registrováni jako aktivní plátcí DPH;

2)

p?edloží, p?ed dnem dodání t?chto objekt?, ?editeli finan?ního ú?adu p?íslušného pro nabyvatele, spole?né prohlášení, že si zvolili zdan?ní dodání budovy, stavby nebo jejich ?ástí.“

Podle ?l. 112b odst. 1 a 2 tohoto zákona:

„1. V případě zjištění, že osoba povinná k dani:

1)

v podaném daňovém přiznání uvedla:

a)

nižší částku daňové povinnosti, než je splatná daň,

b)

vyšší částku vratného daňového rozdílu nebo částku vratné daně zaplacené na vstupu, než je splatná daň,

c)

vyšší částku daňového rozdílu ke snížení výše daně splatné za následující daňová období, než je splatná daň,

d)

částku vratného daňového rozdílu, částku vratné daně zaplacené na vstupu nebo částku daňového rozdílu ke snížení výše daně splatné za následující daňová období, namísto uvedení výše daňové povinnosti, kterou má zaplatit daňovému orgánu,

2)

nepodala daňové přiznání a nesplnila daňovou povinnost,

—

Ředitel finančního úřadu nebo ředitel celního a finančního úřadu stanoví správnou výši těchto částek a stanoví dodatečnou daňovou povinnost ve výši odpovídající 30 % částky, o kterou byla snížena daňová povinnost nebo zvýšen vratný daňový rozdíl, vratná daň zaplacená na vstupu nebo daňový rozdíl ke snížení výše daně splatné za následující daňová období.

2. Pokud po provedení daňové kontroly, celní a finanční kontroly nebo v průběhu celní a finanční kontroly v případech uvedených v:

1)

odst. 1 bodů 1 podala osoba povinná k dani opravné daňové přiznání zohledňující zjištěné nesrovnalosti a zaplatila daňový dluh nebo vrátila neoprávněně vrácenou částku,

2)

odst. 1 bodů 2 podala osoba povinná k dani daňové přiznání a zaplatila daňový dluh,

—

výše dodatečné daňové povinnosti jiní 20 % částky, o kterou byla snížena daňová povinnost nebo zvýšen vratný daňový rozdíl, vratná daň zaplacená na vstupu nebo daňový rozdíl ke snížení výše daně splatné za následující daňová období.“

Spor v povodním řízení a předběžná otázka

12

Grupa Warzywna nabyla nemovitost, která byla obydlena po dobu více než dvou let. Na daňovém přiznání, které bylo součástí notářského zápisu o nabytí této nemovitosti, byla její cena uvedena jako hrubá částka zahrnující DPH. Prodávající uvedené nemovitosti kromě toho vystavil fakturu, v níž byla uvedena částka DPH z předemtného plnění. Grupa Warzywna tuto částku zaplatila a měla za to, že představuje DPH zaplacenou na vstupu, která je tudíž odpočitatelná. Grupa Warzywna následně podala u Naczelnika Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (ředitel daňového úřadu v Trzebnici, Polsko) přiznání k DPH, v němž uvedla nadměrný odpout DPH, o jehož vrácení požádala.

13

V návaznosti na provedení kontroly daňový úřad v Trzebnici konstatoval, že podle § 43 odst. 10 zákona o DPH je dodání dotčené nemovitosti v zásadě v plném rozsahu osvobozeno od DPH a že účastníci transakce nepředložili prohlášení o vzdání se tohoto osvobození od daně. V důsledku toho neměla společnost Grupa Warzywna nárok na odpout DPH na vstupu související s dodáním této nemovitosti.

14

Grupa Warzywna následně provedla opravu svého daňového přiznání s přihlédnutím k nesrovnalostem zjištěným daňovým orgánem. Tato společnost tak v tomto daňovém přiznání uvedla značně nižší nadměrný odpout DPH, než jaký povodně deklarovala.

15

Navzdory této opravě přijal ředitel daňového úřadu v Trzebnici rozhodnutí, kterým stanovil výši nadměrného odpoutu DPH odpovídající výši vyplývající z opraveného prohlášení a uložil společnosti Grupa Warzywna sankci ve výši 20 % nadhodnocení neoprávněně požadované částky vratné DPH. Pokud jde o uvedenou sankci, bylo toto rozhodnutí potvrzeno daňovým orgánem druhého stupně, na který se společnost Grupa Warzywna obrátila.

16

Grupa Warzywna podala proti rozhodnutí daňového orgánu druhého stupně žalobu k předsádkajícímu soudu. Tento soud považuje za nezbytné určit, zda uložení takové sankce v situaci, kdy chyba, již se tato společnost dopustila, nezpůsobila žádnou ztrátu daňových příjmů, je v souladu se zásadami proporcionality a neutrality DPH a odvodně s ohledem na cíle spočívající v zajištění správného výběru daně, jakož i v zabránění daňovým únikům.

17

Předsádkající soud má za to, že úelem zavedení správních sankcí je přimět osoby povinné k dani, aby vyplnily svá daňová přiznání správně a pečlivě. Sankce dotčená v povodním řízení má přitom spíše represivní než preventivní povahu. Článek 112b odst. 2 zákona o DPH totiž neumožňuje zohlednit okolnost, že chybný výpout DPH vyplývá z nesprávného posouzení

zdanitelné povahy dodání, kterého se dopustily obě strany transakce. Podle tohoto soudu tato sankce představuje opatření, které není vhodné k realizaci cíle boje proti daňovým deliktům, a každopádně jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení tohoto cíle, jelikož nemůže plnit funkci nezbytné prevence vůči potenciálním pachatelům podvodů a nezohledňuje povahu a závažnost protiprávního jednání ani skutečnost, že státní rozpočet neutrpěl ztrátu daňových příjmů a nic nenasvědčuje daňovému úniku.

18

Za těchto podmínek se Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je dodatečná daňová povinnost, jakou stanoví čl. 112b odst. 2 zákona o DPH, v souladu s ustanoveními [směrnice o DPH] (a obzvláště jejími články 2, 250 a 273), článkem 4 odst. 3 [SEU], článkem 325 SFEU a zásadou proporcionality?“

K předběžné otázce

19

Úvodem je třeba poukázat na to, že předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby rozhodl o slučitelnosti vnitrostátních ustanovení dotčených v původním řízení s čl. 4 odst. 3 SEU, článkem 325 SFEU, články 2, 250 a 273 směrnice o DPH, jakož i se zásadami proporcionality a neutrality DPH.

20

V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru sice nepřísluší, aby v rámci řízení o předběžné otázce rozhodoval o slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva s právními pravidly Unie, má však pravomoc poskytnout předkládajícímu soudu veškeré prvky výkladu vztahující se k tomuto právu, které mu umožní posoudit takovou slučitelnost pro účely rozhodnutí ve věci, jež mu byla předložena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, bod 28 a citovaná judikatura).

21

Je tedy na Soudním dvoru, aby v projednávané věci omezil svůj přezkum na ustanovení unijního práva, která vyloží tak, že to bude předkládajícímu soudu, který je příslušný k posouzení slučitelnosti dotčených ustanovení vnitrostátního práva s unijním právem, užitečné při rozhodování jím projednávaného sporu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, bod 29 a citovaná judikatura).

22

Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že otázky předkládajícího soudu se netýkají konkrétně ani zásady loajální spolupráce zakotvené v čl. 4 odst. 3 SEU, ani boje proti podvodům s cílem chránit finanční zájmy Evropské unie, kterého se týká článek 325 SFEU. Stejně tak výklad článků 2 a 250 směrnice o DPH se s ohledem na skutečnosti uvedené v tomto rozhodnutí nejeví jako nezbytný pro poskytnutí užitečné odpovědi na položenou otázku, jelikož tyto články se týkají plnění podléhajících DPH, respektive přiznání k DPH.

23

Naproti tomu pokud jde o ?lánek 273 sm?rnice o DPH, p?edkládající soud uvádí, že automatické uplatnění dot?ené správní sankce, které vyžaduje vnitrostátní zákon ve všech p?ípadech podhodnocení DPH nebo nadhodnocení ?ástky vratné DPH, je opat?ením, které není vhodné k realizaci cíle boje proti da?ovým delikt?m, o kterém hovo?í tento ?lánek, a jde nad rámec toho, co je za tímto ú?elem nezbytné. Za t?chto podmínek je t?eba mít za to, že položená otázka se týká výkladu ?lánku 273 sm?rnice o DPH, jakož i zásad proporcionality a neutrality DPH.

24

Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánek 273 sm?rnice o DPH, jakož i zásady proporcionality a neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, která ukládá osob? povinné k dani, jež nesprávn? kvalifikovala pln?ní osvobozené od DPH jako pln?ní podléhající této dani, sankci rovnající se 20 % nadhodnocení neoprávn?n? požadované ?ástky vratné DPH, bez ohledu na povahu a závažnost nesrovnalosti v da?ovém p?iznání, neexistenci náznaku, že toto pochybení p?edstavuje da?ový únik, a neexistenci ztráty p?íjm? pro státní rozpo?et.

25

Podle ?lánku 273 sm?rnice DPH mají ?lenské státy možnost p?ijmout opat?ení za ú?elem správného výb?ru DPH a p?edcházení da?ovým únik?m. Zejména neexistují-li v této souvislosti ustanovení unijního práva, mají ?lenské státy pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné v p?ípad? nedodržení podmínek stanovených unijními právními p?edpisy k výkonu práva na odpo?et DPH (rozsudek ze dne 8. kv?tna 2019, EN.SA.,C?712/17, EU:C:2019:374, bod 38 a citovaná judikatura).

26

?lenské státy jsou však povinny vykonávat svou pravomoc p?i dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy i zásady proporcionality (rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas,C?564/15, EU:C:2017:302, bod 59 a citovaná judikatura).

27

Takové sankce nesm?jí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíl? zajišt?ní správného výb?ru dan? a zabrán?ní da?ovým únik?m. Pro ú?ely posouzení, zda je sankce v souladu se zásadou proporcionality, je t?eba zohlednit zejména povahu a závažnost protiprávního jednání, za které má být tato sankce uložena, jakož i zp?soby ur?ení výše této sankce (rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas,C?564/15, EU:C:2017:302, bod 60).

28

A?koliv je na p?edkládajícím soudu, aby posoudil, zda výše sankce nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíl? uvedených v p?edchozím bod? tohoto rozsudku, je t?eba tento soud upozornit na n?které okolnosti v?ci v p?evodním ízení, které mu mohou napomoci k ur?ení, zda je uložená sankce v souladu se zásadou proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas,C?564/15, EU:C:2017:302, bod 61).

29

V tomto ohledu je t?eba uvést, že ?l. 112b odst. 2 zákona o DPH stanoví správní sankci odpovídající 30 % nadhodnocení ?ástky vratné DPH, která je snížena na 20 % tohoto nadhodnocení, pokud osoba povinná k dani v návaznosti na da?ovou kontrolu provedla opravu

svého daňového přiznání zohledňující nesrovnalosti zjištěné touto kontrolou a zaplatila daňový dluh nebo vrátila neoprávněně vrácenou částku.

30

Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato sankce má za účel zlepšit výběr DPH tím, že postihuje chyby při stanovení této daně, spočívající v podhodnocení výše splatné daně nebo v nadhodnocení výše nadměrného odpotu DPH, který má být vrácen nebo převeden do následujícího období. Má tedy motivovat osoby povinné k dani k tomu, aby daňová přiznání vyplnili správně a pečlivě, a v případě nesrovnalosti provedli jejich opravu, aby tak bylo dosaženo cíle, kterým je, podle článku 273 směrnice o DPH, zajistit správný výběr DPH.

31

V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že správná sankce, jejímž účelem je přimět osoby povinné k dani, aby co nejrychleji uhradily daň, která nebyla odvedena v plné výši, a dosáhnout tím cíle spočívajícího v zajištění jejího správného výběru, jejíž výše je obecně stanovena na 50 % výše DPH, kterou je osoba povinná k dani povinna odvést daňové správy, která však může být snížena v závislosti na okolnostech konkrétního případu, umožňuje v zásadě zajistit, že taková sankce nepřejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajištění správného výběru daně podle článku 273 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, body 62 až 64).

32

Pokud však jde o způsob určení výše sankce dotčené v povodním řízení, je třeba uvést, že v případě, kdy je tato částka stanovena na 20 % nadhodnocení nadměrného odpotu DPH, nemůže být uvedena částka, s výjimkou případu, kdy nesrovnalost vyplývá z nevýznamných chyb, snížena v závislosti na konkrétních okolnostech daného případu.

33

V tomto ohledu z vysvětlení poskytnutých Soudnímu dvoru předkládajícím soudem vyplývá, že nesrovnalost dotčená ve sporu v povodním řízení vyplývá z nesprávného posouzení zdanitelné povahy plnění ze strany jeho účastníků, jelikož tyto účastníci měli za to, že dotčené dodání budovy podléhá DPH, aťkoliv nepodali souhlasné prohlášení vyžadované vnitrostátními právními předpisy, kterým by si zvolili zdanění tohoto dodání. Kromě toho ze zjištění předkládajícího soudu vyplývá, že stanovená sankce se uplatní bez rozdílu v takové situaci, jako je situace dotčená v povodním řízení, v níž nadhodnocení výše nadměrného odpotu DPH vyplývá z nesprávného posouzení ze strany účastníků plnění, pokud jde o jeho zdanitelnou povahu, kdy nic nesvědčí o daňovém úniku a která navíc podle uvedeného soudu nevedla k žádné ztrátě daňových příjmů, i v situaci, kdy takové konkrétní okolnosti, jež podle uvedeného soudu zasluhují zohlednit, nejsou dány.

34

Tento způsob určení tedy daňovým orgánem neumožnil upravit výši sankce podle konkrétních okolností projednávaného případu.

35

Z toho vyplývá, že způsob určení uvedené sankce, uplatňované automaticky, neumožňuje daňovým orgánem ukládanou sankci individualizovat, aby zajistily, že tato sankce nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajícího v zajištění správného výběru daně a

předcházení daňovým únikům.

36

Za těchto podmínek není nezbytné zkoumat právní předpisy dotčené v původním řízení z hlediska zásady neutrality DPH.

37

S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že člunek 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá osobě povinné k dani, jež nesprávně kvalifikovala plnění osvobozené od DPH jako plnění podléhající této dani, sankci rovnající se 20 % nadhodnocení neoprávněné požadované částky vratné DPH, v rozsahu, v němž se tato sankce uplatní bez rozdílu v situaci, kdy nesrovnalost vyplývá z nesprávného posouzení ze strany úastníka plnění, pokud jde o jeho zdanitelnou povahu, nic nesvědčí o daňovém úniku a nedošlo ke ztrátě příjmu pro státní rozpočet, i v situaci, kdy takové konkrétní okolnosti nejsou dány.

K nákladům řízení

38

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

Člunek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá osobě povinné k dani, jež nesprávně kvalifikovala plnění osvobozené od daní z přidané hodnoty (DPH) jako plnění podléhající této dani, sankci rovnající se 20 % nadhodnocení neoprávněné požadované částky vratné DPH, v rozsahu, v němž se tato sankce uplatní bez rozdílu v situaci, kdy nesrovnalost vyplývá z nesprávného posouzení ze strany úastníka plnění, pokud jde o jeho zdanitelnou povahu, nic nesvědčí o daňovém úniku a nedošlo ke ztrátě příjmu pro státní rozpočet, i v situaci, kdy takové konkrétní okolnosti nejsou dány.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: polština.