

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

29. července 2010*

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

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

* Jednací jazyk: polština.

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. května 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za polskou vládu M. Dowgiewiczem, jakož i A. Rutkowskou a A. Kramarczyk, jako zmocněnci,

- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a K. Herrmann, 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 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států

týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3, dále jen „první směrnice o DPH“) a šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004 (Úř. věst. L27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7, dále jen „šestá směrnice o DPH“).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. J, dříve Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j, (dále jen „Profaktor“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (ředitelem daňového úřadu v Białymstoku) ohledně omezení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která zatěžuje plnění uskutečněná na vstupu, jestliže osoba povinná k dani nesplnila povinnost používat registrační pokladnu pro účely účetního záznamu prodeje „fyzickým osobám, jež nevykonávají žádnou podnikatelskou činnost“.

Právní rámec

Právo Unie

- 3 Článek 2 první a druhý pododstavec první směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém [DPH] je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet

plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobena [DPH] vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky [DPH], kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

4 Článek 2 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné 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 uskutečněná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato zúčtování nebo platby vztahují. [...]“

6 Článek 17 téže směrnice stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna 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 daně 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 vrácení daně uskutečňováno. Není-li osoba povinná k dani usazena na území Společenství, mohou členské státy vrácení daně 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 orgánům 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 daně 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 odchylnující se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměřování daně smějí 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 daně, není tato směrnice na překážku tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv, daně ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nelze označit za daně z obrátu, pokud ovšem tyto daně, 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 uskutečňují prodeje fyzickým osobám, které nevykonávají žádnou podnikatelskou činnost [...], jsou povinny zaznamenat obrat a částky splatné daně za použití registračních pokladen.

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

¹¹ Článek 87 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

„Je-li částka daně placené na vstupu ve smyslu čl. 86 odst. 2 ve zdaňovacím období vyšší než částka splatné daně, může si osoba povinná k dani o tento rozdíl snížit částku splatné daně 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 přiznáních. 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 obrat a částku této daně prostřednictvím registračních pokladen.

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

- 14 Společnost Profaktor se domáhala zrušení rozhodnutí ze dne 7. února 2007 u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (správní soud vojvodství Białystok). 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 Białymstoku 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 obrat, 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 obratu.

- 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 obrat 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 obrat 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 obrat 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 DPH z roku 2004?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- ¹⁸ Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda společný systém DPH, jak je definován v čl. 2 odst. 1 a 2 první směrnice o DPH a v člancích 2 a 10 odst. 1 a 2, jakož i v čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice o DPH vylučuje, aby členský stát přechodně omezil výši nároku na odpočet daně placené na vstupu v případě osob povinných k dani, které nedodržely formální požadavek účetního záznamu jejich prodejí.
- ¹⁹ Je třeba připomenout, že nárok na odpočet stanovený v člancích 17 až 20 šesté směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen.

Uplatňuje se přímo ve vztahu k celkové dani, která zatěžuje plnění uskutečněná 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, *SKE*, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 55).

20 Cílem systému odpočtů 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 zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě 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 *SKE*, bod 56).

21 Běžné fungování společného systému DPH, které má zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, předpokládá správný výběr daně. Z článků 2 a 22 šesti směrnice o DPH, jakož i z článku 10 ES vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a v tomto ohledu mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty a vypočítat a vybrat dlužnou daň (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 členské státy zajistit dodržování povinností, kterým podléhají osoby povinné k dani, a v tomto ohledu požívají jisté volnosti, zejména ohledně způsobu využití prostředků, kterými disponují (výše uvedený rozsudek *Komise v. Itálie*, bod 38).

- 23 Mezi tyto povinnosti čl. 22 odst. 2 šesté směrnice o DPH řadí zejména povinnost každé osoby povinné k dani vést účetnictví dostatečně podrobné k tomu, aby finančním orgánům umožnilo uplatnit a prověřit DPH.
- 24 Krom toho podle ustanovení čl. 22 odst. 8 šesté směrnice o DPH členské státy mohou, aniž jsou dotčeny předpisy, jež budou přijaty podle čl. 17 odst. 4 této směrnice, ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům.
- 25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním je cíl uznáný a podporovaný šestou směrnicí 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 cílů směřujících ke správnému uložení a výběru daně 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 účetně zaznamenaly svůj obrat a částky splatné daně za použití registračních pokladen, směřuje k zajištění správného uložení a výběru daně 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 těmito 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 věcí předkládajícího soudu, který musí posoudit, zda jsou vnitrostátní opatření slučitelná s právem Unie, přičemž 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 nezpochybnují 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 těmito ustanoveními.
- 32 Zadruhé má správní akce, kterou je tato povinnost provázena, povahu finanční zátky, 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 nejeví zjevně nepřiměřené s ohledem na sledovaný cíl.
- 33 Zatřetí spadá rozhodnutí uložit toto finanční břemeno tak, že se zadrží část daně 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 způsoby určení výše sankce a podmínky, za kterých jsou konstatovány, šetřeny a případně posuzovány skutečností uplatněné daňovou správou k uložení uvedené sankce, rovnaly zbavení nároku na odpočet DPH jeho samotné podstaty.
- 35 I když je věcí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda tyto způsoby a podmínky, jak vyplývají ze zákona o DPH z roku 2004, nemají takové následky, je třeba v tomto ohledu

uvést, že sazba zadržetí dotčená v původním řízení, která je omezena na 30 % a která tak zachovává většinu daně placené na vstupu, se nezdá ani nadměrná, ani nedostačtčná k zajištění odrazujícího účinku dotčené sankce, a tedy její účinnosti.

- 36 Krom toho takové zadržetí spočívající na výši poplatků hrazených osobou povinnou k dani není zjevně zbaveno jakékoli vazby k úrovni hospodářské činnosti dotčené osoby.
- 37 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 chybějící vztah mezi výší sankce a výší pochybení, kterého se osoba povinná k dani případně dopustila, při posuzování přiměřenosti uvedené sankce brán zřetel. Ostatně neexistence registračních pokladen je právě překážkou přesného určení částky uskutečněných prodejů, a brání tedy jakémukoli posouzení, zda sankce odpovídá výši případných účetních chyb.
- 38 Navíc v případě, který evokovala Komise, kdy by nepoužití registračních pokladen vyplývalo z okolností nezávislých na poplatníkovi, je věcí vnitrostátního soudu, pokud budou takové okolnosti řádně prokázány podle vnitrostátních procesních a důkazních pravidel, aby tyto okolnosti zohlednil za účelem určení, s přihlédnutím ke všem okolnostem věci, zda daňová sankce musí být přesto použita, a pokud ano, aby ověřil, zda není nepřiměřená.
- 39 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že je třeba odpovědět na první otázku, že společný systém DPH, jak je definován v čl. 2 odst. 1 a 2 první směrnice o DPH, v článku 2 a čl. 10 odst. 1 a 2, jakož i v čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice, nebrání tomu, aby členský

stát přechodně omezil výši nároku na odpočet daně placené na vstupu v případě osob povinných k dani, které nedodržely formální požadavek účetně zaznamenat své prodeje, za podmínky, že takto stanovená sankce dodržuje zásadu proporcionality.

K druhé otázce

- 40 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení čl. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004 mohou být považována za „zvláštní opatření odchylovající se od směrnice“, jejichž cílem je ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.
- 41 V tomto ohledu stačí uvést, že opatření dotčené v původním řízení, tak jak je upraveno ustanoveními čl. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, představuje správní sankci ukládanou v případě, že je konstatováno, že osoba povinná k dani nedodržela povinnost používat registrační pokladny pro účetní záznam obratu a částky splatné daně. Takové opatření, které má povahu opatření stanoveného v čl. 22 odst. 8 šesté směrnice o DPH nemůže tedy představovat zvláštní opatření odchylovající se od ustanovení směrnice ve smyslu čl. 27 odst. 1 této směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. července 1988, Jeunehomme a EGL, 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 důsledku toho nemohou taková ustanovení, jako jsou ustanovení čl. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, spadat do působnosti uvedeného čl. 27 odst. 1.

- 43 V důsledku toho je třeba odpovědět na druhou otázku, že taková ustanovení, jako jsou ustanovení čl. 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH z roku 2004, nepředstavují „zvláštní opatření odchylovající se od směrnice“, jejichž cílem je ve smyslu čl. 27 odst. 1 šesté směrnice 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 článku 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 obratu (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 obratu ve smyslu článku 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 způsobem, 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 celkově čtyři: 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 odpočet 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 původním řízení neodpovídá těmto znakům. Jak vyplývá z posouzení provedeného v bodě 28 tohoto rozsudku, tato ustanovení se omezují na stanovení správní sankce, která může být uložena osobám podléhajícím 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 obratu ve smyslu článku 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 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 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 obratu, v článku 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004, nebrání tomu, aby členský stát přechodně omezil výši nároku na odpočet daně placené na vstupu v případě osob povinných k dani, které nedodržely formální požadavek účetně zaznamenat své prodeje, za podmínky, že takto stanovená sankce dodržuje zásadu proporcionality.**

- 2) **Taková ustanovení, jako jsou ustanovení čl. 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 čl. 27 odst. 1 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2004/7, zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.**

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

Podpisy.