



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

17. července 2014*

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty — Šestá směrnice 77/388/EHS — Směrnice 2006/112/ES — Osvobození dovozů určených k propuštění do režimu uskladnění v jiném než celním skladu — Povinnost fyzicky umístit zboží do skladu — Nesplnění — Povinnost odvést DPH bez ohledu na to, že již byla uhrazena v rámci přenesení daňové povinnosti“

Ve věci C-272/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Commissione tributaria regionale per la Toscana (Itálie) ze dne 25. května 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 21. května 2013, v řízení

Equoland Soc. coop. arl

proti

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení A. Borg Barthet, předseda senátu, E. Levits a F. Biltgen (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: L. Carrasco Marco, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. dubna 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Equoland Soc. coop. arl M. Turcim, R. Vianello a D. D'Alauro, avvocati,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Albenziou, avvocato dello Stato,
- za španělskou vládu M.J. García-Valdecasas Dorrego a L. Banciella Rodríguez-Miñónem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Recchia a C. Soulay, jako zmocněnkyněmi,

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

* Jednací jazyk: italština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 16 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006 (Úř. věst. L 51, s. 12, dále jen „šestá směrnice“), jakož i článků 154 a 157 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Equoland Soc. coop. arl (dále jen „Equoland“) a Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Celní správa – Celní úřad v Livornu, dále jen „Ufficio“) ve věci rozhodnutí posledně uvedeného, kterým bylo Equoland uloženo zaplacení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) při dovozu zboží, které nebylo fyzicky umístěno ve skladu s daňovým dozorem, i když tato společnost již svou daňovou povinnost splnila jejím přenesením.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 10 odst. 3 šesté směrnice zní:

„Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží. Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 7 odst. 3, uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká až tehdy, když zboží tyto režimy opustí.

Je-li však dovážené zboží podrobeno clu, zemědělským dávkám nebo poplatkům s rovnocenným účinkem zavedeným v rámci některé společné politiky, uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná skutečnost pro tyto poplatky Společenství a stanou se splatné.

Není-li dovážené zboží podrobeno žádnému z těchto poplatků Společenství, použijí členské státy k určení dne uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti platné předpisy týkající se cel.“

- 4 Článek 16 odst. 1 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z článku 28c této směrnice (dále jen čl. 16 odst. 1 šesté směrnice), zní:

„Aniž jsou dotčeny jiné daňové předpisy Společenství, mohou členské státy za předpokladu provedení konzultací podle článku 29 přijímat zvláštní opatření s cílem osvobodit od daně všechna nebo některá z následujících plnění, pokud ovšem nejsou zaměřena na konečné užití a/nebo spotřebu a pokud výše [DPH] při ukončení režimů nebo situací uvedených v bodech A až E odpovídá výši daně, která by byla splatná, kdyby každé takové plnění bylo zdaněno v tuzemsku.

A. dovoz zboží, které má být propuštěno do režimu jiného než celního skladu;

B. dodání zboží, které má být:

a) předloženo k proclení a případně umístěno do dočasného skladiště;

b) umístěno do svobodného celního pásma nebo do svobodného celního skladu;

- c) propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku;

[...]

- e) propuštěno do režimu uskladnění v jiném než celním skladu. Pro účely tohoto článku se jinými než celními sklady rozumějí:

— pro výrobky, které jsou předmětem spotřební daně, prostory považované za daňové sklady pro účely čl. 4 písm. b) směrnice Rady 92/12/EHS [ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179)],

— pro jiné zboží než to, které je předmětem spotřební daně, prostory považované za takové členskými státy. Členské státy však nesmějí zavádět jiné skladovací režimy než uskladnění v celním skladu, pokud je dané zboží určeno k dodání na maloobchodním stupni.

[...]“

- 5 Článek 17 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího článku 28 f zní:

„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:

[...]

- b) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu;

[...]“

- 6 Na základě čl. 4 písm. b) směrnice 92/12 se „skladem s daňovým dozorem“ rozumí místo, kde zboží podléhající spotřební dani vyrábí, zpracuje, skladuje, přijímá nebo odesílá oprávněný skladovatel v režimu s podmíněným osvobozením od daně při výkonu svého povolání za podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, kde se sklad s daňovým dozorem nachází“.

Italské právo

- 7 Legislativní nařízení č. 331 ze dne 30. srpna 1993 o harmonizaci ustanovení v oblasti daní z minerálních olejů, alkoholu, alkoholických nápojů a tabákových výrobků, jakož i v oblasti DPH, s ustanoveními směrnice EHS, a změny, které vyplývají z této harmonizace, jakož i ustanovení týkajících se systému schválených center daňové pomoci, řízení o vrácení daně, vyloučení ILOR (místních daní z příjmu) z příjmu podniků až do výše odpovídající přímým výdajům na dosažení příjmů, zavedení mimořádné daně ze spotřeby určitého zboží pro rok 1993, a jiných daňových ustanovení (GURI č. 203 ze dne 30. srpna 1993) ve své článku 4-50a odst. 4 stanoví:

„Následující plnění se uskutečňují bez platby [DPH]:

[...]

- b) uvedení do volného oběhu zboží, které není zbožím Společenství, určené k propuštění do skladu s daňovým dozorem po složení příslušné jistoty odpovídající dani. Složení jistoty se nevyžaduje od hospodářských subjektů, které získaly osvědčení podle článku 14a nařízení (EHS) č. 2454/93 [...] a od hospodářských subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článku 90 konsolidovaného znění právních předpisů v oblasti cel stanovených nařízením prezidenta republiky č. 43 ze dne 23. ledna 1973.“
- 8 Článek 13 legislativního nařízení č. 471 ze dne 18. prosince 1997 o reformě daňových sankcí jiné než trestní povahy v oblasti přímých daní, daně z přidané hodnoty a výběru daní, podle čl. 3 pododstavce 133 bodu q) zákona č. 662 ze dne 23. prosince 1996 (běžný doplněk ke GURI č. 5 ze dne 8. ledna 1998, dále jen „legislativní nařízení č. 471/97“) zní:

„1. Každému, kdo nezaplatí ve stanovené lhůtě zcela nebo zčásti zálohy, pravidelné platby, vyrovnávací platbu nebo zbývající část daně vyplývající z přiznání, přičemž se v tomto případě odečtou částky pravidelných plateb a záloh, i když nebyly zaplacený, mohou být uloženy správní sankce dosahující 30 % z každé nezaplacené částky, i když se v důsledku opravy věcných chyb nebo chyb ve výpočtu zjištěných při kontrole ročního přiznání ukáže, že daň je vyšší nebo že nadměrný odpočet je nižší. Pro platby týkající se úvěrů zajištěných plně věcným nebo osobním zajištěním stanoveným zákonem nebo uznaným finanční správou, prováděné se zpožděním nepřesahujícím patnáct dní, je sankce uvedená v první větě, nad rámec ustanovení bodu a) odstavce 2 článku 13 legislativního nařízení č. 472 ze dne 18. prosince 1997, dále snížena na částku rovnající se jedné patnáctině za každý den zpoždění. Tatáž sankce se použije v případě odvodu daně zvýšené podle článku 36a a 36b nařízení prezidenta republiky č. 600 ze dne 29. září 1973 a článku 54 nařízení prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972.

2. Kromě případů evidovaných daní se sankce uplatní rovněž ve všech případech nezaplacení daně nebo části této daně ve stanovené lhůtě.

3. Sankce stanovené v tomto článku se neuplatní, pokud platby byly provedeny včas jinému než příslušnému orgánu, úřadu nebo koncesionáři.“

Skutkový stav v původním řízení a předběžné otázky

- 9 Na základě předkládacího rozhodnutí a vyjádření předloženého společností Equoland, italskou a španělskou vládou, jakož i Evropskou komisí, mohou být skutečnosti ve věci v původním řízení shrnuty následovně.
- 10 V průběhu měsíce června 2006 dovezla Equoland u Ufficio jednu šarži zboží ze třetí země. V celním prohlášení bylo uvedeno, že zboží je určeno do skladu s daňovým dozorem pro účely DPH. V důsledku toho nebylo v den této operace požadováno zaplacení DPH při dovozu.
- 11 Den následující po dovozu správce skladu, do kterého bylo zboží určeno, toto zboží zapsal do rejstříku uskladněného zboží. Ukázalo se však, že zboží nebylo nikdy fyzicky ve skladu uloženo, nýbrž bylo uloženo pouze virtuálně, a sice zápisem do uvedeného rejstříku. Zboží tedy bylo okamžitě vyjmuté z režimu skladu s daňovým dozorem a DPH byla uhrazena na základě přenesení daňové povinnosti, které Equoland provedla.
- 12 Jelikož měl Ufficio za to, že pokud dovezené zboží nebylo fyzicky uloženo do skladu s daňovým dozorem, nezbytné podmínky pro odložení platby DPH při vývozu nebyly splněny, takže Equoland neuhradila splatnou daň, nařídil podle článku 13 legislativního nařízení č. 471/97 zaplacení DPH při dovozu zvýšené o sankci dosahující 30 % částky této daně.

- 13 Equoland podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u Commissione tributaria provinciale di Livorno, přičemž uvedla, že splnila své povinnosti ohledně DPH při dovozu přenesením daňové povinnosti, když zaplatila uvedenou DPH Agenzia delle Entrate (agentura pro veřejné příjmy), místo aby ji zaplatila Ufficio. V důsledku toho se článek 13 legislativního nařízení č. 471/97 podle jejího názoru v takovém případě jako ve věci v původním řízení neuplatní.
- 14 Jelikož byla její žaloba zamítnuta, podala Equoland odvolání u Commissione tributaria regionale per la Toscana, přičemž zopakovala svůj názor, podle kterého byl opravný daňový výměr založen pouze na skutečnosti, že dovezené zboží nebylo „fyzicky“ uloženo do skladu s daňovým dozorem, aniž došlo k úniku DPH, jelikož při uvolnění ke spotřebě došlo k vlastnímu vyfakturování nabytí dovezeného zboží a byla provedena platba takto opravené DPH. Equoland dále tvrdí, že v některých členských státech je „virtuální“ uvedení zboží do skladu s daňovým dozorem legální.
- 15 Ufficio nejprve uvádí, že podmínkou nezbytnou pro uplatnění právní úpravy týkající se skladů v oblasti DPH, která odkládá povinnost zaplatit daň v okamžiku dovozu a umožňuje ji zaplatit až v okamžiku pravidelného prohlášení, je „fyzické umístění“ dovezeného zboží v takovém skladu. Vnitrostátní ustanovení jsou totiž jasná a vyžadují „fyzické“ umístění uvedeného zboží do skladu, jelikož odklad výběru DPH je zaručen pouze přítomností tohoto zboží ve skladu s daňovým dozorem.
- 16 Dále není možno se dovolávat zásady neutrality DPH, která se týká pouze hospodářských dopadů této daně na spotřebitele, k tomu, aby nebyla dodržena povinnost zaplatit DPH k okamžiku vzniku daně. V projednávané věci přitom tato povinnost vznikla dovozem zboží.
- 17 Konečně, jelikož je DPH při dovozu daní spojenou s přechodem hranice, musí být vypočtena celním úřadem a tomuto úřadu, v projednávané věci Ufficio, zaplacená, což dále umožní včasné zaplacení podílu, který je příjmem Evropské unie.
- 18 Předkládající soud, kterému byla věc předložena, uvádí, že důsledkem výkladu zastávaného Ufficio by bylo dvojí zaplacení DPH z důvodu nedodržení povinnosti, jejíž povaha musí být považována za čistě formální. Porušení takové povinnosti by přitom mohlo být sankcionováno samostatně za předpokladu, že by fyzické uložení zboží do skladu s daňovým dozorem bylo považováno za povinné, avšak nesmí při neexistenci zdanitelné operace vést k uplatnění DPH na toto zboží.
- 19 Za těchto podmínek se Commissione tributaria regionale per la Toscana rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je podle článku 16 [šesté směrnice] a článků 154 a 157 [směrnice o DPH] skutečnost, že dovezené zboží má být propuštěno do režimu uskladnění v jiném než celním skladu, a sice ve skladu s daňovým dozorem, dostatečná k tomu, aby umožnila osvobození od platby DPH při dovozu i tehdy, pokud není zboží [do tohoto skladu] umístěno fyzicky, ale pouze na papíře?
- 2) Brání [šestá směrnice] a [směrnice o DPH] praxi, kdy členský stát vybírá DPH z dovozu bez ohledu na to, že DPH byla – z důvodu chyby nebo nesrovnalosti – uhrazena v rámci přenesení daňové povinnosti tak, že daňový poplatník vystavil fakturu sám sobě, a zároveň to vykázal ve výkazu prodeje a nákupů?
- 3) Je zásada neutrality DPH porušena tehdy, pokud členský stát vybírá DPH uhrazenou v rámci přenesení daňové povinnosti tak, že daňový poplatník vystavil fakturu sám sobě, a zároveň to vykázal ve výkazu prodeje a nákupů?“

K předběžným otázkám

- 20 Jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, k dovozu zboží dotčeného ve věci v původním řízení došlo v průběhu měsíce června 2006, takže směrnice 2006/112, která vstoupila v platnost až ke dni 1. ledna 2007, se na spor v původním řízení *ratione temporis* nepoužije.
- 21 Návrhu na rozhodnutí o předběžné otázce je tedy třeba rozumět tak, že se týká pouze výkladu šesté směrnice.

K první otázce

- 22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 16 odst. 1 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která podřizuje přiznání osvobození od platby DPH při dovozu stanovené touto právní úpravou podmínce, že dovážené zboží, které je určeno do skladu s daňovým dozorem pro účely DPH, je v tomto skladu fyzicky umístěno.
- 23 K tomuto je třeba nejprve připomenout, že čl. 16 odst. 1 šesté směrnice coby výjimka ze zásady zakotvené v čl. 10 odst. 3 téže směrnice, podle které se zdanitelné plnění uskuteční a DPH je vymahatelná v okamžiku, kdy došlo k dovozu zboží, musí být vykládán restriktivně.
- 24 Unijní zákonodárce podřídil užití možnosti poskytnuté členským státům v čl. 16 odst. 1 šesté směrnice splnění dvou základních podmínek, a sice že zboží, jehož dovoz má být osvobozen, není určeno ke konečnému užití nebo spotřebě, a že výše DPH při ukončení režimu, kterému podléhalo, odpovídá výši DPH, která by byla splatná, kdyby každé takové plnění bylo zdaněno v tuzemsku.
- 25 Členské státy konečně mohou při uplatnění své takto uznané možnosti přijmout zvláštní opatření k přiznání osvobození stanoveného v čl. 16 odst. 1 šesté směrnice.
- 26 Za těchto podmínek, a při neexistenci jiných ustanovení k této otázce v šesté směrnici, je v zásadě na členských státech, aby určily formální požadavky, které osoba povinná k dani musí splnit, aby jí bylo možno přiznat osvobození od platby DPH na základě uvedeného ustanovení.
- 27 Je však třeba dodat, že při výkonu takto uznaných pravomocí jsou členské státy povinny dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, a tedy i zásadu proporcionality (viz rozsudek Ředlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, bod 44 a citovaná judikatura).
- 28 V projednávané věci, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, italský zákonodárce stanovil, že aby bylo možno osobě povinné k dani přiznat osvobození od platby DPH při dovozu, musí splnit povinnost umístit dovezené zboží fyzicky do skladu s daňovým dozorem, jelikož tato fyzická přítomnost má zajistit pozdější výběr daně.
- 29 Je přitom třeba konstatovat, že taková povinnost, přes svou formální povahu, umožňuje účinné dosažení sledovaných cílů, a sice zajistit správný výběr DPH, jakož i zabránit daňovému úniku, a jako taková nepřekračuje rámec toho, co je pro dosažení těchto cílů nezbytné.
- 30 Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 16 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která podřizuje přiznání osvobození od platby DPH při dovozu stanovené v této právní úpravě podmínce, že dovezené zboží, které je pro účely DPH určeno do skladu s daňovým dozorem, je do tohoto skladu fyzicky umístěno.

Ke druhé a třetí otázce

- 31 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být šestá směrnice vykládána v tom smyslu, že podle zásady neutrality DPH brání vnitrostátní právní úpravě, podle které členský stát vyžaduje zaplacení DPH při dovozu i tehdy, když tato daň byla již zaplacená v rámci přenesení daňové povinnosti tím, že osoba povinná k dani vystavila fakturu sama sobě, a vykázala to ve výkazu svých prodejů a nákupů.
- 32 K tomuto je třeba připomenout, že jestliže členské státy přijmou k výkonu pravomocí jim svěřených čl. 16 odst. 1 šesté směrnice taková opatření, jako je povinnost fyzicky umístit dovezené zboží do skladu s daňovým dozorem, mají tyto státy při neexistenci právních předpisů v oblasti sankcí rovněž pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné (v tomto smyslu viz rozsudek Rēdlihs, EU:C:2012:497, bod 44).
- 33 Členský stát je tedy k zajištění správného výběru DPH při dovozu a předcházení daňovým únikům oprávněn stanovit ve svých příslušných vnitrostátních právních předpisech vhodné sankce za nesplnění povinnosti fyzického umístění dovezeného zboží do skladu s daňovým dozorem.
- 34 Takové sankce však nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů (v tomto smyslu viz rozsudky Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 65 až 67; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 67, a Rēdlihs, EU:C:2012:497, bod 47).
- 35 Za účelem posouzení toho, zda je dotčená sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost porušení povinnosti, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce.
- 36 Pokud jde zprvce o povahu a závažnost porušení povinnosti, je třeba připomenout, že povinnost umístit dovezené zboží fyzicky do skladu s daňovým dozorem je, jak bylo konstatováno v bodě 29 tohoto rozsudku, formálním požadavkem.
- 37 Dále je třeba uvést, že jak zdůraznil předkládající soud, nesplnění této povinnosti nevedlo, alespoň ve věci v původním řízení, k nezaplacení DPH při dovozu, jelikož tato DPH byla vyrovnána v rámci přenesení daňové povinnosti, které provedla osoba povinná k dani.
- 38 Zajisté by bylo možno tvrdit, že jelikož dovezené zboží nebylo fyzicky umístěno ve skladu s daňovým dozorem, byla DPH splatná v okamžiku dovozu, a zaplacení v rámci přenosu daňové povinnosti je tedy opožděnou platbou této DPH.
- 39 Jak však vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, je opožděné odvedení DPH, pokud se nejedná o pokus o daňový únik nebo poškození státního rozpočtu, pouze formálním porušením, které nemůže zpochybnit právo osoby povinné k dani na odpočet. Takové opožděné odvedení DPH samo o sobě každopádně nemůže být postaveno na roveň daňovému úniku, který předpokládá, že dotčené plnění má navzdory dodržení podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici za výsledek získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčeného plnění je získání daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudky Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75, jakož i EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, bod 74).
- 40 Co se zadruhé týče podmínek určení výše sankce, je třeba nejprve konstatovat, že požadavek, podle kterého musí osoba povinná k dani dodatečně k přírážce 30 % znovu zaplatit DPH při dovozu, aniž byla zohledněna již provedená platba, znamená v podstatě zbavit tuto osobu povinnou k dani jejího práva na odpočet. Podrobit jednu a tutéž operaci dvojímu zdanění DP, a zároveň přiznat pouze jedenkrát odpočet této daně, znamená uložit osobě povinné k dani zaplacení zbývajících DPH.

- 41 V této souvislosti, aniž je třeba zkoumat slučitelnost této části sankce se zásadou proporcionality, je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že vzhledem k významu, který má nárok na odpočet ve společném systému DPH, který je určen k zajištění dokonalé neutrality této daně u všech hospodářských činností, která předpokládá, že osoba povinná k dani může odpočíst DPH splatnou nebo odvedenou v rámci všech svých hospodářských činností, není sankce spočívající v odepření nároku na odpočet v souladu se šestou směrnicí v případě, kdy nebyl prokázán žádný daňový únik nebo poškození rozpočtu členského státu (v tomto smyslu viz rozsudky Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, body 23 a 24, jakož i EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, body 68 a 70).
- 42 Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že ačkoli italská vláda na jednání tvrdila opak, režim přenesení daňové povinnosti stanovený šestou směrnicí umožňuje zejména zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem konstatovaným pro určité druhy plnění (viz rozsudek Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, bod 34).
- 43 Jelikož podle předkládajícího soudu nedošlo ve věci v původním řízení k daňovému úniku ani k pokusu o něj, část sankce spočívající v požadavku nového zaplacení již odvedené DPH, aniž toto druhé zaplacení otevírá nárok na odpočet, nemůže být požadována za slučitelnou se zásadou neutrality DPH.
- 44 Co se dále týče části sankce spočívající v navýšení daně v paušální procentní výši, postačuje připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že takový způsob určení výše sankce – bez možnosti odstupňování této výše – může překročit meze toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru daně a zabránění daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudek Rēdlihs, EU:C:2012:497, body 45 a 50 až 52).
- 45 V projednávané věci není s ohledem na výši procenta použitého pro navýšení stanovené vnitrostátními právními předpisy a nemožnost přizpůsobit ji zvláštním okolnostem každého konkrétního případu vyloučeno, že se tento způsob určení výše sankce, a tedy část sankce jemu odpovídající, může ukázat jako nepřiměřený (viz rozsudek Rēdlihs, EU:C:2012:497, bod 52).
- 46 Konečně je třeba dodat, že podle judikatury Soudního dvora může úhrada úroků z prodlení představovat vhodnou sankci, nejde-li nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle spočívajícího v zajištění správného výběru DPH a zabránění daňovým únikům (viz rozsudek EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, bod 75).
- 47 Taková sankce však může být považována za nepřiměřenou, jestliže celková částka požadovaných úroků odpovídá částce odpočitatelné daně, čímž by osoba povinná k dani byla zbavena svého nároku na odpočet.
- 48 Konečné posouzení přiměřenosti sankce dotčené v původním řízení je každopádně na předkládajícím soudu.
- 49 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že podle zásady neutrality DPH brání vnitrostátní právní úpravě, podle které členský stát vyžaduje zaplacení DPH při dovozu i tehdy, když tato daň byla již zaplacená v rámci přenesení daňové povinnosti tím, že osoba povinná k dani vystavila fakturu sama sobě a zanesla toto do výkazu svých prodejů a nákupů.

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 (šestý senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 16 odst. 1 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 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, ve znění vyplývajícím z článku 28c šesté směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která podřizuje přiznání osvobození od platby daně z přidané hodnoty při dovozu stanovené v této právní úpravě podmínce, že dovezené zboží, které je pro účely této daně určeno do skladu s daňovým dozorem, je do tohoto skladu fyzicky umístěno.**
- 2) **Šestá směrnice 77/388, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládána v tom smyslu, že podle zásady neutrality daně z přidané hodnoty brání vnitrostátní právní úpravě, podle které členský stát vyžaduje zaplacení daně z přidané hodnoty při dovozu i tehdy, když tato daň byla již zaplacena v rámci přenesení daňové povinnosti tím, že osoba povinná k dani vystavila fakturu sama sobě a zanesla toto do výkazu svých prodejů a nákupů.**

Podpisy.