

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

17. července 2014(*)

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty – Šestá směrnice 77/388/EHS – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození dovozu 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 v věci bez stanoviska,

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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006 (Úř. v. st. L 51, s. 12, dále jen „šestá směrnice“), jakož i články 154 a 157 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. v. st. 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 daní 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 clo, 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 daní 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 vyšší daní, 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) propuštění do režimu uskladnění v jiném než celním skladu.

Pro účely tohoto článku se jinými než celními sklady rozumí:

– 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 odpovídající 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, nařízení o vrácení daně, vyloučení ILOR (místních daní z příjmu) z příjmu podniků až do výše odpovídající průměrným výdajům na dosažení příjmu, 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 450a 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 osvobození podle článku 14a nařízení (EHS) č. 2454/93 [...] a od hospodářských subjektů, které jsou osvobozeny od daní 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, daní z přidané hodnoty a výbavu 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 daní vyplývající z přiznání, přičemž se v tomto případě odečtou částky pravidelných plateb a záloh, i když nebyly zaplaceny, 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 odpčet je nižší. Pro platby týkající se úvrzů 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. Tato sankce se použije v případě odvodu daní 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 daní nebo části této daní 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 povodním řízení a předložené otázky

9 Na základě předkládacího rozhodnutí a vyjádření předloženého společenství Equoland, italskou a španělskou vládou, jakož i Evropskou komisí, mohou být skutečnosti ve věci v povodním řízení shrnuty následovně.

10 V průběhu měsíce června 2006 dovezla Equoland u Ufficio jednu šarži zboží ze této 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, p?i?emž uvedla, že splnila své povinnosti ohledn? DPH p?i dovozu p?enesením da?ové povinnosti, když zaplatila uvedenou DPH Agenzia delle Entrate (agentura pro veřejné p?íjmy), místo aby ji zaplatila Ufficio. V d?sledku toho se ?lánek 13 legislativního na?ízení ?. 471/97 podle jejího názoru v takovém p?ípad? jako ve v?ci v p?vodním ?ízení neuplatní.

14 Jelikož byla její žaloba zamítnuta, podala Equoland odvolání u Commissione tributaria regionale per la Toscana, p?i?emž zopakovala sv?j názor, podle kterého byl opravný da?ový vým?r založen pouze na skute?nosti, že dovezené zboží nebylo „fyzicky“ uloženo do skladu s da?ovým dozorem, aniž došlo k úniku DPH, jelikož p?i uvoln?ní ke spot?eb? došlo k vlastnímu vyfakturování nabytí dovezeného zboží a byla provedena platba takto opravené DPH. Equoland dále tvrdí, že v n?kterých ?lenských státech je „virtuální“ uvedení zboží do skladu s da?ovým dozorem legální.

15 Ufficio nejprve uvádí, že podmínkou nezbytnou pro uplatn?ní právní úpravy týkající se sklad? v oblasti DPH, která odkládá povinnost zaplatit da? v okamžiku dovozu a umož?uje ji zaplatit až v okamžiku pravidelného prohlášení, je „fyzické umíst?ní“ dovezeného zboží v takovém skladu. Vnitrostátní ustanovení jsou totiž jasná a vyžadují „fyzické“ umíst?ní uvedeného zboží do skladu, jelikož odklad výb?ru DPH je zaru?en pouze p?ítomností tohoto zboží ve skladu s da?ovým dozorem.

16 Dále není možno se dovolávat zásady neutrality DPH, která se týká pouze hospodá?ských dopad? této dan? na spot?ebitele, k tomu, aby nebyla dodržena povinnost zaplatit DPH k okamžiku vzniku dan?. V projednávané v?ci p?ítom tato povinnost vznikla dovozem zboží.

17 Kone?n?, jelikož je DPH p?i dovozu daní spojenou s p?echodem hranice, musí být vypo?tena celním ú?adem a tomuto ú?adu, v projednávané v?ci Ufficio, zaplacená, což dále umožní v?asn? zaplacení podílu, který je p?íjmem Evropské unie.

18 P?edkládající soud, kterému byla v?c p?edložena, uvádí, že d?sledkem výkladu zastávaného Ufficio by bylo dvojí zaplacení DPH z d?vodu nedodržení povinnosti, jejíž povaha musí být považována za ?ist? formální. Porušení takové povinnosti by p?ítom mohlo být sankcionováno samostatn? za p?edpokladu, že by fyzické uložení zboží do skladu s da?ovým dozorem bylo považováno za povinné, avšak nesmí p?i neexistenci zdanitelné operace vést k uplatn?ní DPH na toto zboží.

19 Za t?chto podmínek se Commissione tributaria regionale per la Toscana rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je podle ?lánku 16 [šesté sm?rnice] a ?lánek? 154 a 157 [sm?rnice o DPH] skute?nost, že dovezené zboží má být propušt?no do režimu uskladn?ní v jiném než celním skladu, a sice ve skladu s da?ovým dozorem, dostate?ná k tomu, aby umožnila osvobození od platby DPH p?i dovozu i tehdy, pokud není zboží [do tohoto skladu] umíst?no fyzicky, ale pouze na papí?e?

2) Brání [šestá sm?rnice] a [sm?rnice o DPH] praxi, kdy ?lenský stát vybírá DPH z dovozu bez ohledu na to, že DPH byla – z d?vodu chyby nebo nesrovnalosti – uhrazena v rámci p?enesení da?ové povinnosti tak, že da?ový poplatník vystavil fakturu sám sob?, a zároveň to vykázal ve výkazu prodej? a nákup??

3) Je zásada neutrality DPH porušena tehdy, pokud ?lenský stát vybírá DPH uhrazenou v rámci p?enesení da?ové povinnosti tak, že da?ový poplatník vystavil fakturu sám sob?, a zároveň to vykázal ve výkazu prodej? a nákup??“

K p?edb?žným otázkám

20 Jak vyplývá ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru, k dovozu zboží dot?eného ve v?ci v p?vodním ?ízení došlo v pr?b?hu m?síce ?ervna 2006, takže sm?rnice 2006/112, která vstoupila v platnost až ke dni 1. ledna 2007, se na spor v p?vodním ?ízení *ratione temporis* nepoužije.

21 Návrhu na rozhodnutí o p?edb?žné otázce je tedy t?eba rozum?t tak, že se týká pouze výkladu šesté sm?rnice.

K první otázce

22 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, která pod?izuje p?iznání osvobození od platby DPH p?i dovozu stanovené touto právní úpravou podmínce, že dovážené zboží, které je ur?eno do skladu s da?ovým dozorem pro ú?ely DPH, je v tomto skladu fyzicky umíst?no.

23 K tomuto je t?eba nejprve p?ipomenout, že ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice coby výjimka ze zásady zakotvené v ?l. 10 odst. 3 téže sm?rnice, podle které se zdanitelné pln?ní uskute?ní a DPH je vymahatelná v okamžiku, kdy došlo k dovozu zboží, musí být vykládán restriktivn?.

24 Unijní zákonodárce pod?ídl užití možnosti poskytnuté ?lenským stát?m v ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice spln?ní dvou základních podmínek, a sice že zboží, jehož dovoz má být osvobozen, není ur?eno ke kone?nému užití nebo spot?eb?, a že výše DPH p?i ukon?ení režimu, kterému podléhalo, odpovídá výši DPH, která by byla splatná, kdyby každé takové pln?ní bylo zdan?no v tuzemsku.

25 ?lenské státy kone?n? mohou p?i uplatn?ní své takto uznané možnosti p?ijmout zvláštní opat?ení k p?iznání osvobození stanoveného v ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice.

26 Za t?chto podmínek, a p?i neexistenci jiných ustanovení k této otázce v šesté sm?rnici, je v zásad? na ?lenských státech, aby ur?ily formální požadavky, které osoba povinná k dani musí splnit, aby jí bylo možno p?iznat osvobození od platby DPH na základ? uvedeného ustanovení.

27 Je však t?eba dodat, že p?i výkonu takto uznaných pravomocí jsou ?lenské státy povinny dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, a tedy i zásadu proporcionality (viz rozsudek R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, bod 44 a citovaná judikatura).

28 V projednávané v?ci, jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, italský zákonodárce stanovil, že aby bylo možno osob? povinné k dani p?iznat osvobození od platby DPH p?i dovozu, musí splnit povinnost umístit dovezené zboží fyzicky do skladu s da?ovým dozorem, jelikož tato fyzická p?ítomnost má zajistit pozd?jší výb?r dan?.

29 Je p?itom t?eba konstatovat, že taková povinnost, p?es svou formální povahu, umož?uje ú?inné dosažení sledovaných cí?, a sice zajistit správný výb?r DPH, jakož i zabránit da?ovému úniku, a jako taková nep?ekra?uje rámec toho, co je pro dosažení t?chto cí? nezbytné.

30 Na první otázku je tedy t?eba odpov?d?t, že ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která pod?izuje p?iznání osvobození od platby DPH p?i dovozu stanovené v této právní úprav? 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 Růdlihs, 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 Růdlihs, 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 zprvu 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 odpout. Takové opožděné odvedení DPH samo o sobě každopádně nemůže být postaveno na rovně 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 přírůžce 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 zbývající DPH.

41 V této souvislosti, aniž je třeba zkoumat služitelnost 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 aťkoli 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 služitelnou 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 odstupování této výše – může překročit meze toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru daně a zabránění daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudek Rdlis, 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 Rdlis, 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 sob? a zanesla toto do výkazu svých prodej? a nákup?.

K náklad?m ?ízení

50 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (šestý senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 16 odst. 1 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obrátu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, ve zn?ní sm?rnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, ve zn?ní vyplývajícím z ?lánku 28c šesté sm?rnice, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která pod?izuje p?iznání osvobození od platby dan? z p?ídané hodnoty p?i dovozu stanovené v této právní úprav? podmínce, že dovezené zboží, které je pro ú?ely této dan? ur?eno do skladu s da?ovým dozorem, je do tohoto skladu fyzicky umíst?no.**

2) **Šestá sm?rnice 77/388, ve zn?ní sm?rnice 2006/18, musí být vykládána v tom smyslu, že podle zásady neutrality dan? z p?ídané hodnoty brání vnitrostátní právní úprav?, podle které ?lenský stát vyžaduje zaplacení dan? z p?ídané hodnoty p?i dovozu i tehdy, když tato da? byla již zaplacena v rámci p?enesení da?ové povinnosti tím, že osoba povinná k dani vystavila fakturu sama sob? a zanesla toto do výkazu svých prodej? a nákup?.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.