

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

zo 17. júla 2014 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dať z pridanej hodnoty – Šiesta smernica 77/388/EHS – Smernica 2006/112/ES – Oslobodenie dovozu tovaru určeného na prepustenie do iného režimu ako colného uskladňovania od dane – Povinnosť fyzického uloženia tovaru do skladu – Nedodržanie povinnosti – Povinnosť zaplatiť DPH napriek tomu, že táto daň už bola zaplatená formou prenesenia daňovej povinnosti“

Vo veci C-272/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Commissione tributaria regionale per la Toscana (Taliansko) z 25. mája 2012 a doručený Súdnemu dvoru 21. mája 2013, ktorý súvisí s konaním:

Equoland Soc. coop. arl

proti

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory A. Borg Barthet, sudcovia E. Levits a F. Biltgen (spravodajca),

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: L. Carrasco Marco, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. apríla 2014,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Equoland Soc. coop. arl, v zastúpení: M. Turci, R. Vianello a D. D'Alauro, advokáti,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- španielska vláda, v zastúpení: M. J. García Valdecasas Dorrego a L. Banciella Rodríguez Miñón, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Recchia a C. Soulay, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 16 šiestej smernice Rady

77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/18/ES zo 14. februára 2006 (Ú. v. EÚ L 51, s. 12, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj článkov 154 a 157 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Equoland Soc. coop. arl (ďalej len „Equoland“) a Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Colná správa – Colný úrad v Livorne, ďalej len „Ufficio“) vo veci rozhodnutia Ufficio, ktorým bola spoločnosť Equoland uložená povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z dovozu tovaru, ktorý nebol fyzicky uložený do colného skladu, pričom však Equoland už zaplatila túto daň formou prenesenia daňovej povinnosti.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 10 ods. 3 šiestej smernice uvádza:

„Zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, ak je tovar dovážaný. Keď je tovar zaradený pod jeden z režimov uvedených v článku 7 (3) pri vstupe do spoločnosti, zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, keď sa tieto režimy na tovar prestanú vzťahovať.“

Keď je však dovážaný tovar podrobený clu, poľnohospodárskym poplatkom alebo poplatkom, ktoré majú rovnaký účel ustanovený podľa spoločnej politiky, potom zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, keď zdaniteľná udalosť pre tieto poplatky spoločnosti nastane a takéto poplatky sa stanú uplatniteľné.

Tam, kde dovážaný tovar nepodlieha žiadnemu z takýchto poplatkov spoločnosti, členské štáty musia uplatniť platné predpisy, riadiace clá s ohľadom na výskyt zdaniteľnej udalosti a ten moment, keď sa daň stane uplatniteľnou.“

4 Článok 16 ods. 1 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28c (ďalej len „článok 16 ods. 1 šiestej smernice“) stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné daňové predpisy spoločnosti, členské štáty môžu za predpokladu uskutočnenia konzultácií ustanovených v článku 29, prijímať zvláštne opatrenia s cieľom oslobodiť od dane všetky alebo niektoré z nasledujúcich plnení, za predpokladu, že cieľom nie je konečné použitie, resp. spotreba a že výška [DPH] splatnej pri ukončení režimu alebo situácií uvedených v bodoch A až E zodpovedá výške dane, ktorá by bola splatná, keby sa každé takéto plnenie zdaňovalo v tuzemsku:

- A. dovoz tovaru, ktorý je určený na umiestnenie v systéme iných skladísk než sú colné;
- B. dodávky tovaru, ktorý je určený na:
 - a) predloženie colníkom a prípadne umiestnenie do dočasného skladu;
 - b) umiestnenie do voľnej zóny alebo do voľného colného skladu;
 - c) umiestnenie do systému uskladnenia v colnom sklade alebo do systému aktívneho zošachovacieho styku;

...

e) umiestnenie do systému uskladnenia v inom, než colnom sklade.

Na účely tohto článku sa inými... než colnými skladmi rozumejú:

– pre výrobky, ktoré sú predmetom spotrebnej dane, priestory považované za daňové sklady na účely článku 4 b) smernice rady 92/12/EHS [z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179)],

– pre iný tovar, než ten, ktorý je predmetom spotrebnej dane, priestory považované za také členskými štátmi. členské štáty však nesmú zavádzať iné skladovacie systémy než uskladnenie v colnom sklade, ak uvedený tovar je určený na dodanie na maloobchodnom stupni.

...“

5 Článok 17 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28f stanovuje:

„1. Právo na odpísanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpísateľnej dane.

2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená aby odpísala daň, ktorú je povinná zaplatiť:

...

b) [DPH], splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na dovezený tovar v rámci územia krajiny;

...“

6 Podľa článku 4 písm. b) smernice 92/12 sa za daňový sklad považuje „miesto, kde sa tovar podliehajúci spotrebnej dani vyrába, spracúva, skladuje, prijíma alebo odosiela za zmluvných podmienok o pozastavení dane oprávneným vlastníkom skladu v rámci jeho obchodu, podliehajúcich určitým podmienkam, ktoré stanovili kompetentné orgány členského štátu, kde platí skladová daň“.

Talianske právo

7 Dekrét č. 331 z 30. augusta 1993 o harmonizácii ustanovení v oblasti dane z minerálnych olejov, alkoholu, alkoholických nápojov a tabakových výrobkov, ako aj v oblasti DPH, s ustanoveniami zavedenými smernicou EHS a zmenách vyplývajúcich z tejto harmonizácie, ako aj ustanovení týkajúcich sa systému schválených centier daňovej pomoci, konania o vrátení dane, vylúčenia ILOR (miestnych daní z príjmu) z príjmov podnikov až do výšky zodpovedajúcej priamym výdavkom na dosiahnutie príjmov, zavedenia mimoriadnej dane zo spotreby určitého tovaru na rok 1993, a iných daňových ustanovení (GURI č. 203 z 30. augusta 1993) stanovuje v článku 50a ods. 4:

„Nasledujúce plnenia sa uskutočňujú bez toho, aby sa z nich platila [DPH]:

...

b) uvedenie do voľného obehu tovaru, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, určeného na prepustenie do daňového skladu zriadeného na účely DPH po predložení primeranej záruky zodpovedajúcej dani. Predloženie záruky sa nevyžaduje od hospodárskych subjektov, ktoré získali

osvedčenie podľa § 14a nariadenia (EHS) č. 2454/93... a od hospodárskych subjektov, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 90 konsolidovaného znenia právnych predpisov v oblasti cieľ stanovených dekrétom prezidenta republiky č. 43 z 23. januára 1973.“

8 § 13 legislatívneho dekrétu č. 471 z 18. decembra 1997 o reforme daňových sankcií inej než trestnej povahy v oblasti priamych daní, dane z pridanej hodnoty a výberu daní, v súlade s § 133 ods. 133 bodu q) zákona č. 662 z 23. decembra 1996 (riadna príloha GURI č. 5 z 8. januára 1998, ďalej len „legislatívny dekrét č. 471/97“) znie:

„1. Voči každému, kto nezaplatí v stanovenej lehote úplne alebo čiastočne zálohy, pravidelné platby, vyrovnávaciu platbu alebo zostávajúcu časť dane vyplývajúcu z daňového priznania, v tomto prípade s odpočítaním súm pravidelných platieb a záloh, aj keď neboli zaplatené, môžu byť prijaté správne sankcie dosahujúce 30 % z každej nezaplatenej sumy, aj keď sa v dôsledku opravy vecných chýb alebo chýb vo výpočte zistených pri kontrole ročného daňového priznania ukáže, že daň je vyššia alebo že nadmerný odpočet je menší. Pre platby týkajúce sa úverov zabezpečených v plnom rozsahu vecným alebo osobným právom stanoveným zákonom alebo uznaným finančnou správou, vykonávané s omeškaním nepresahujúcim pätnásť dní, je sankcia uvedená v prvej vete, nad rámec ustanovení bodu a) ods. 1 § 13 legislatívneho dekrétu č. 472 z 18. decembra 1997, ďalej znížená na sumu rovnajúcu sa jednej pätnástine za každý deň omeškania. Tá istá sankcia sa použije v prípade odvodu dane zvýšenej podľa § 36a a 36b dekrétu prezidenta republiky č. 600 z 29. septembra 1973 a § 54 dekrétu prezidenta republiky č. 633 z 26. októbra 1972.

2. Okrem prípadov daní zapísaných do registra sa sankcie uplatnia takisto vo všetkých prípadoch nezaplatenia dane alebo časti tejto dane v stanovenej lehote.

3. Sankcie stanovené v tomto § sa neuplatnia, ak boli platby vykonané včas inému než príslušnému orgánu, úradu alebo koncesionárovi.“

Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Na základe rozhodnutia vnútroštátneho súdu a pripomienok predložených spoločne Equoland, talianskou a španielskou vládou, ako aj Európskou komisiou možno skutkové okolnosti vo veci samej zhrnúť takto.

10 V priebehu júna 2006 Equoland doviezla cez Ufficio tovar pochádzajúci z tretieho štátu. V colnom vyhlásení sa uvádzalo, že tento tovar bol určený do daňového skladu zriadeného na účely DPH. V dôsledku toho sa k dátumu tejto transakcie nepožadovala žiadna platba DPH pri dovoze.

11 Na druhý deň po dovoze správca skladu, do ktorého bol tovar určený, zapísal tovar do registra uskladneného tovaru. Zistilo sa však, že tovar nikdy fyzicky nebol uložený v sklade, ale že tam bol uložený len virtuálne, teda zápisom do uvedeného registra. Tovar bol teda okamžite vyňatý z režimu uskladňovania v daňovom sklade a bola zaplatená DPH prostredníctvom prenesenia daňovej povinnosti, ktoré vykonala Equoland.

12 Ufficio usúdil, že keďže tovar nebol fyzicky uložený v daňovom sklade, podmienky vyžadované na prenos úhrady DPH pri dovoze neboli dodržané a dospel k záveru, že Equoland nezaplatila splatnú daň a vyžadoval na základe § 13 legislatívneho dekrétu č. 471/97 zaplataenie DPH pri dovoze, zvýšenej o sankciu vo výške 30 % sumy DPH.

13 Equoland podala žalobu proti tomuto rozhodnutiu na Commissione tributaria provinciale di Livorno a tvrdila, že splnila svoje povinnosti týkajúce sa DPH pri dovoze prostredníctvom prenesenia daňovej povinnosti, a to tak, že uhradila uvedenú DPH Agenzia delle Entrate (agentúra

pre verejné príjmy) namiesto toho, aby ju uhradila Ufficio. V dôsledku toho sa článok 13 legislatívneho dekrétu č. 471/97 nemá uplatniť na taký prípad, o aký ide vo veci samej.

14 Keďže jej žaloba bola zamietnutá, podala Equoland odvolanie proti zamietajúcemu rozhodnutiu na Commissione tributaria regionale per la Toscana, pričom zopakovala svoje stanovisko, že opravný daňový výmer bol založený iba na skutočnosti, že dovezený tovar nebol „fyzicky“ uložený do daňového skladu, pričom však nedošlo k úniku DPH, keďže pri prepustení na spotrebu došlo k vystaveniu faktúry pre seba samého za nadobudnutie dovezeného tovaru a platbe takto opravenej DPH. Equoland však tvrdí, že v niektorých členských štátoch je „virtuálne“ uloženie tovaru do daňového skladu legálne.

15 Ufficio najprv uvádza, že podmienkou nevyhnutnou na uplatnenie právnej úpravy týkajúcej sa skladov v oblasti DPH, ktorá odkladá povinnosť zaplatiť daň v okamihu dovozu a umožňuje ju zaplatiť až pri príležitosti pravidelného daňového priznania, je „fyzické uloženie“ dovezeného tovaru v takomto sklade. Vnútroštátne ustanovenia sú totiž jasné a vyžadujú „fyzické“ umiestnenie uvedeného tovaru do skladu, keďže odklad výberu DPH je zaručený len prítomnosťou tohto tovaru v riadne povolenom daňovom sklade.

16 Šalej, nie je možné sa odvolávať na zásadu neutrality DPH, ktorá sa týka len hospodárskych dosahov tejto dane na spotrebiteľa, na ten účel, aby nebola dodržaná povinnosť zaplatiť DPH k okamihu vzniku zdaniteľnej udalosti. V prejednávanej veci pritom táto povinnosť vznikla dovozom tovaru.

17 Nakoniec, keďže je DPH pri dovoze daňou spojenou s prechodom hranice, musí byť vypočítaná colným úradom, v prejednávanej veci Ufficio, a jemu aj zaplatená, čo napokon umožní včasné zaplatenie podielu, ktorý je príjmom Európskej únie.

18 Vnútroštátny súd, ktorému bola vec predložená, uvádza, že dôsledkom výkladu zastávaného Ufficio by bolo dvojité zaplatenie DPH z dôvodu nedodržania povinnosti, ktorej povaha musí byť považovaná za istú formálnu. Porušenie takejto povinnosti by však mohlo byť postihnuté sankciou samostatne, za predpokladu, že by fyzické uloženie tovaru do daňového skladu bolo považované za povinné, ale nesmie pri neexistencii zdaniteľného plnenia viesť k uplatneniu DPH na tento tovar.

19 Za týchto okolností Commissione tributaria regionale per la Toscana rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Postačuje zaradenie dovážaného tovaru do iného režimu uskladňovania, než je režim colné uskladňovanie podľa článku 16 [šiestej smernice] a článkov 154 a 157 [smernice o DPH], t. j. do režimu uskladňovania na účel DPH, na to, aby sa umožnilo oslobodenie od zaplatenia DPH pri dovoze aj v prípade, že tovar je v sklade iba zadokumentovaný a nie fyzicky uskladnený?

2. Bránia [šiesta smernica] a [smernica o DPH] tomu, aby členský štát vyberal DPH pri dovoze napriek tomu, že táto daň sa vyrovnala – na základe omylu alebo nezrovnalosti – v rámci prenesenia daňovej povinnosti prostredníctvom vystavenia faktúry pre seba samého a súčasného zápisu do registra predajov a nákupov?

3. Porušuje požiadavka členského štátu vybrať DPH, ktorá sa vyrovnala v rámci prenesenia daňovej povinnosti prostredníctvom vystavenia faktúry pre seba samého a súčasného zápisu do registra predajov a nákupov, zásadu neutrality DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

20 Ako vyplýva zo spisu predloženého Súdnemu dvoru, k dovozu tovaru, o ktorý ide vo veci samej, došlo v júni 2006, takže smernica 2006/112, ktorá nadobudla účinnosť až 1. januára 2007, sa neuplatní z hľadiska *ratione temporis* na spor vo veci samej.

21 Preto treba chápať návrh na začatie prejudiciálneho konania za taký, že sa týka len výkladu šiestej smernice.

O prvej otázke

22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 16 ods. 1 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že v rozpore s ním je vnútroštátna právna úprava, ktorá podriaťuje priznanie oslobodenia od platenia DPH pri dovoze stanovenej touto právnou úpravou podmienke, aby dovezený tovar, ktorý je určený do dočasných skladov zriadených na účely DPH, bol fyzicky uložený do takéhoto skladu.

23 V tejto súvislosti treba najprv pripomenúť, že článok 16 ods. 1 šiestej smernice, keďže predstavuje ustanovenie, ktoré je výnimkou zo zásady stanovenej v článku 10 ods. 3 tej istej smernice, podľa ktorej zdaniteľná osoba musí zaplatiť DPH pri dovoze sa stane splatnou v okamihu dovozu tovaru, sa musí vykladať striktnie.

24 Ďalej, normotvorca Únie podriadil využívanie možnosti poskytnutej členským štátom článkom 16 ods. 1 šiestej smernice splneniu dvoch podstatných podmienok, teda jednak tomu, aby tovar, ktorého dovoz sa má oslobodiť, nebol určený na konečné použitie alebo konečnú spotrebu a jednak tomu, aby suma splatnej DPH pri uvoľnení z režimu, ktorému podliehal tento tovar zodpovedala sume DPH, ktorá by bola splatná, keby každé z plnení malo byť zdanené na vnútroštátnej úrovni.

25 Nakoniec na základe možnosti takto poskytnutej členským štátom tieto členské štáty môžu prijať konkrétne opatrenia na priznanie oslobodenia stanoveného článkom 16 ods. 1 šiestej smernice.

26 Za týchto okolností a vzhľadom na neexistenciu iných informácií v šiestej smernici v tejto súvislosti, prináleží v zásade členským štátom, aby určili formality, ktoré musí splniť zdaniteľná osoba, aby mohla využiť oslobodenie od platenia DPH na základe tohto ustanovenia.

27 Treba však dodať, že keď členské štáty vykonávajú takto priznané právomoci, sú povinné dodržiavať právo Únie, ako aj jeho všeobecné zásady a v dôsledku toho zásadu proporcionality (pozri rozsudok *Radijs*, C-263/11, EU:C:2012:497, bod 44 a citovanú judikatúru).

28 V predmetnom prípade, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, taliansky zákonodarca stanovil, že na to, aby zdaniteľná osoba mohla využiť oslobodenie od platenia DPH pri dovoze, musí fyzicky uložiť dovážaný tovar do dočasných skladov, pričom táto fyzická prítomnosť má garantovať neskorší výber dane.

29 Treba však konštatovať, že takáto povinnosť, napriek jej formálnej povahe, umožňuje dosiahnuť účinne sledované ciele, teda zabezpečiť riadny výber DPH, ako aj predísť podvodom pri tejto dani a neprekraťuje sama osebe to, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov.

30 Preto treba odpovedať na prvú otázku tak, že článok 16 ods. 1 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že v rozpore s ním nie je vnútroštátna právna úprava, ktorá podriaťuje priznanie oslobodenia od platenia DPH pri dovoze stanovenej touto právnou úpravou podmienke, aby dovezený tovar, ktorý je určený do dočasných skladov zriadených na účely DPH, bol fyzicky uložený do takéhoto skladu.

O druhej a tretej otázke

31 Druhou a treťou otázkou, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa šiesta smernica má vykladať v tom zmysle, že vzhľadom na zásadu neutrality DPH je v rozpore s ňou vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej členský štát vyžaduje zaplatenie DPH pri dovoze, hoci táto daň už bola uhradená v rámci prenesenia daňovej povinnosti, a to vydaním faktúry sebe samému a zápisom do registra predajov a nákupov zdaniteľnej osoby.

32 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že keď na výkon právomocí pridelených článkom 16 ods. 1 šiestej smernice členské štáty prijímajú opatrenia, ako povinnosť uložiť fyzicky dovážaný tovar do dočasných skladov, tieto členské štáty sú takisto oprávnené v prípade neexistencie právnej úpravy v oblasti sankcií zvoliť si sankcie, ktoré sa im zdajú byť vhodné (pozri v tomto zmysle rozsudok Rdehls, EU:C:2012:497, bod 44).

33 Je teda legitímne, keď členský štát s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH pri dovoze a predchádzať podvodom stanoví vo svojej vnútroštátnej právnej úprave vhodné sankcie, ktoré majú penalizovať nedodržanie povinnosti uložiť fyzicky dovážaný tovar do dočasných skladov.

34 Takéto sankcie však nesmú zachádzať nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie uvedených cieľov (pozri v tomto zmysle 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 Rdehls, EU:C:2012:497, bod 47).

35 Na účely posúdenia, či takáto sankcia je v súlade so zásadou proporcionality, treba zohľadniť najmä povahu a závažnosť porušenia, ktoré táto sankcia má potrestať, ako aj spôsoby výpočtu jej sumy.

36 Pokiaľ ide v prvom rade o povahu a závažnosť porušenia, treba jednak pripomenúť, že povinnosť uložiť fyzicky dovážaný tovar do dočasných skladov predstavuje, ako bolo rozhodnuté v bode 29 tohto rozsudku, formálnu požiadavku.

37 Ďalej treba uviesť, že ako už zdôraznil vnútroštátny súd, nedodržanie tejto povinnosti nespôsobilo prinajmenšom vo veci samej nezaplatenie DPH pri dovoze, pretože táto daň bola uhradená v rámci prenesenia daňovej povinnosti, ktorú vykonala zdaniteľná osoba.

38 Iste, možno argumentovať, že keďže dovezený tovar nebol fyzicky uložený v dočasných skladoch, DPH bola splatná v okamihu dovozu, a preto zaplatenie prostredníctvom prenesenia daňovej povinnosti predstavuje oneskorené zaplatenie tejto DPH.

39 Ako však vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, oneskorené zaplatenie DPH predstavuje v prípade neexistencie pokusu o podvod alebo dosahu na štátny rozpočet iba formálne porušenie, ktoré nemôže spochybniť právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie. V každom prípade takéto oneskorené zaplatenie nemožno samo osebe stotožniť s podvodom, pri ktorom sa vyžaduje, aby na jednej strane dotknuté plnenie napriek dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedlo k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie je v rozpore s cieľom sledovaným

týmto ustanoveniami, a na druhej strane zo všetkých objektívnych skutočností vyplývalo, že hlavným cieľom predmetného plnenia je získať daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75, ako aj EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, bod 74).

40 Pokiaľ ide v druhom rade o spôsoby výpočtu sumy sankcie, treba najprv konštatovať, že požiadavka, podľa ktorej zdaniteľná osoba musí okrem zvýšenia o 30 % znovu zaplatiť DPH pri dovoze bez toho, aby sa zohľadnila už vykonaná úhrada, znamená v podstate zbaviť túto zdaniteľnú osobu jej práva na odpočítanie. Podriadiť totiž jediné a to isté plnenie dvojitému zdaneniu DPH, ale priznať len jedenkrát odpočítateľnosť tejto dane, spôsobuje, že zostávajúcu DPH znáša zdaniteľná osoba.

41 V tejto súvislosti a bez toho, aby bolo potrebné skúmať zlučiteľnosť tejto čiasti sankcie so zásadou proporcionality stačí pripomenúť, že Súdny dvor opakovane rozhodol, že vzhľadom na prevládajúce postavenie, ktoré patrí právu na odpočítanie DPH v spoločnom systéme DPH, ktorého cieľom je zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu tejto dane pri všetkých ekonomických činnostiach, ktorá predpokladá, že zdaniteľná osoba bude mať možnosť odpočítať DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jej ekonomických činností, sankcia pozostávajúca z odmietnutia práva na odpočítanie nie je v súlade so šiestou smernicou v prípade, že sa nepreukázal žiadny podvod ani dosah na štátny rozpočet (pozri v tomto zmysle rozsudky Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, body 23 a 24, ako aj EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, body 68 a 70).

42 Ďalej, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na rozdiel od toho, čo tvrdila talianska vláda na pojednávaní, režim prenesenia daňovej povinnosti stanovený šiestou smernicou umožňuje najmä bojovať proti podvodom a vyhýbaniu sa plateniu dane konštatovaným pri niektorých typoch plnení (pozri rozsudok Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, bod 34).

43 Keďže podľa vnútroštátneho súdu nedošlo vo veci samej ani k podvodu, ani k pokusu o podvod, či sú sankcie spočívajúce vo vyžadovaní nového zaplatenia už zaplatenej DPH bez toho, aby bolo s týmto druhým zaplatením spojené právo na odpočítanie, nemožno považovať za také, že by bolo v súlade so zásadou neutrality DPH.

44 Ďalej, pokiaľ ide o čiastočné sankcie spočívajúce vo zvýšení dane podľa paušálnej percentuálnej sadzby, stačí pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že takýto spôsob určenia sumy sankcie – bez toho, aby existovala možnosť jej odstupňovania – môže presahovať to, čo je potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a predchádzanie podvodom (pozri v tomto zmysle rozsudok R-dlihs, EU:C:2012:497, body 45 a 50 až 52).

45 V predmetnom prípade vzhľadom na zakotvenú percentuálnu úroveň zvýšenia stanoveného vnútroštátnou právnou úpravou a nemožnosť upraviť ho podľa osobitných okolností každého prípadu, nie je vylúčené, že tento spôsob určenia sumy sankcie, a teda jej zodpovedajúcej čiasti, sa môže javiť ako neproporcionálna (pozri rozsudok R-dlihs, EU:C:2012:497, bod 52).

46 Nakoniec treba dodať, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora zaplatenie úrokov z omeškania môže byť primeranou sankciou v prípade porušenia formálnej povinnosti, ak nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaného cieľa, ktorým je zabránenie podvodom a zabezpečenie riadneho výberu DPH (pozri rozsudok EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, bod 75).

47 Ak by však celková suma úrokov požadovaných od zdaniteľnej osoby zodpovedala výške odpočítateľnej dane, čo by malo za následok, že zdaniteľná osoba by bola zbavená svojho práva

na odpo?ítanie, takáto sankcia sa musí považova? za neproporcionálnu.

48 V každom prípade kone?né posúdenie proporcionality sankcie, o ktorú ide vo veci samej, prináleží vnútroštátnemu súdu.

49 Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy treba odpoveda? na druhú a tretiu prejudiciálnu otázku tak, že šiesta smernica sa má vyklada? v tom zmysle, že vzh?adom na zásadu neutrality DPH je v rozpore s ?ou vnútroštátna právna úprava, pod?a ktorej ?lenský štát vyžaduje zaplataenie DPH pri dovoze, hoci táto da? už bola uhradená v rámci prenesenia da?ovej povinnosti, a to vydaním faktúry sebe samému a zápisom do registra predajov a nákupov zdanite?nej osoby.

O trovách

50 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu by? nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

1. **?lánok 16 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/18/ES zo 14. februára 2006, v znení vyplývajúcom z ?lánku 28c šiestej smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že v rozpore s ním nie je vnútroštátna právna úprava, ktorá podria?uje priznanie oslobodenia od platenia dane z pridanej hodnoty pri dovoze stanovenej touto právnou úpravou podmienke, aby dovezený tovar, ktorý je ur?ený do da?ového skladu zriadeného na ú?ely tejto dane, bol fyzicky uložený do takéhoto skladu.**

2. **Šiesta smernica 77/388, zmenená a doplnená smernicou 2006/18, sa má vyklada? v tom zmysle, že vzh?adom na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty je v rozpore s ?ou vnútroštátna právna úprava, pod?a ktorej ?lenský štát vyžaduje zaplataenie dane z pridanej hodnoty pri dovoze, hoci táto da? už bola uhradená v rámci prenesenia da?ovej povinnosti, a to vydaním faktúry sebe samému a zápisom do registra predajov a nákupov zdanite?nej osoby.**

Podpisy

* Jazyk konania: talian?ina.