

Věc C-935/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

23. prosince 2019

Předkládající soud:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

3. října 2019

Žalobkyně:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Žalovaný:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Předmět původního řízení

Žaloba na určení dodatečné povinnosti v souvislosti s daní ze zboží a služeb podle čl. 112b odst. 1 ustawy o VAT (zákona o DPH).

Předmět a právní základ předběžné otázky

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU, týkající se slčitelnosti dodatečné daňové povinnosti v souvislosti s daní ze zboží a služeb podle čl. 112b odst. 1 zákona o DPH s unijním právem.

Předběžná otázka

Je dodatečná daňová povinnost, jakou stanoví čl. 112b odst. 2 zákona o DPH, v souladu s ustanoveními směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s.1, ve znění pozdějších změn; dále jen „směrnice 2006/112“) (a obzvláště články 2, 250 a

273), článkem 4 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii, článkem 325 SFEU a zásadou proporcionality?

Relevantní ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění pozdějších předpisů - článek 273

Článek 4 odst. 3 SEU

Článek 325 SFEU

Relevantní vnitrostátní předpisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) (Dz.U. z roku 2017, částka 1221, dále jen „zákon o DPH“)

Článek 43 odst. 1 bod 10: „Od daně jsou osvobozeny: [...] dodání budov, staveb nebo jejich částí, kromě případů, kdy:

- a) se dodání uskuteční v rámci prvního obydlí nebo před ním,
- b) mezi prvním obydlím a dodáním budovy, stavby nebo jejich částí uplynuly méně než 2 roky“.

Článek 43 odst. 10: „Osoba povinná k dani se může vzdát osvobození od daně podle odstavce 1 bodu 10 a zvolit zdanění dodání budovy, stavby nebo jejich částí za předpokladu, že dodavatel a nabyvatel budovy, stavby nebo jejich částí:

- 1) jsou registrováni jako aktivní plátcí DPH;
- 2) předloží, před dnem dodání těchto objektů, řediteli finančního úřadu příslušného pro nabyvatele, společné prohlášení, že si zvolili zdanění dodání budovy, stavby nebo jejich částí.“

Článek 112b odst. 1: „V případě zjištění, že osoba povinná k dani:

- 1) v podaném daňovém priznání uvedla:
 - a) nižší částku daňové povinnosti než je splatná daň,
 - b) vyšší částku vratného daňového rozdílu nebo částku vratné daně zaplacené na vstupu, než je splatná daň,
 - c) vyšší částku daňového rozdílu ke snížení výše daně splatné za následující daňová období, než je splatná daň,

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

2) nepodal daňové přiznání a nesplnil daňovou povinnost

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

Článek 112b odst. 2: „Pokud po provedení daňové kontroly, celní a finanční kontroly nebo v průběhu celní a finanční kontroly v případech uvedených v:

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

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

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

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (zákon ze dne 29. srpna 1997 - daňový řád) (Dz. U. z roku 2019, částka 900, ve znění pozdějších změn)

Článek 81 odst. 1: „Není-li stanoveno jinak, mohou osoby povinné k dani, plátcí a výběrčí následně opravit dříve podané daňové přiznání.“

Článek 81b odst. 1: „Právo na opravu daňového přiznání:

1) se pozastavuje po dobu trvání daňového řízení nebo daňové kontroly - v rozsahu tohoto řízení nebo kontroly;

2) přísluší nadále po skončení:

a) daňové kontroly,

b) daňového řízení - v rozsahu, který nekryje rozhodnutí o stanovení výše daňové povinnosti.“

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Napadeným rozhodnutím Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (ředitel finanční správy ve Vratislavi, dále jen „daňový orgán druhého stupně“) potvrdil rozhodnutí Naczelnika Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (ředitele daňového úřadu v Trzebnicy, dále jen „daňový orgán prvního stupně“) v části, kterým byla společnosti Grupa Warzywna Sp. z o.o. (dále jen „žalobkyně“ nebo „osoba povinná k dani“) vyměřena dodatečná daňová povinnost v souvislosti s daní ze zboží a služeb za prosinec 2017 ve výši 520 316 PLN. V části, která stanovila výši nadměrného odpočtu daně, zrušil rozhodnutí orgánu prvního stupně a zastavil řízení.
- 2 Daňová správa konstatovala, že osoba povinná k dani nabyla notářským zápisem ze dne 29. prosince 2017 zastavěnou nemovitost obývanou více než dva roky. V notářském zápisu je uvedeno, že ceny budov byly stanoveny jako hrubé částky, zahrnující DPH. Toto nabytí bylo dodatečně doložené fakturou vystavenou prodávajícím, ve které je mimo jiné uveden zdanitelný prodej v netto výši 14 209 003,60 PLN a splatná daň ve výši 3 268 070,83 PLN.
- 3 Osoba povinná k dani v daňovém přiznání tuto částku zohlednila jako odpočitatelnou daň zaplacenou na vstupu. V důsledku toho vykázala nadměrný odpočet DPH, který je třeba vrátit na bankovní účet.
- 4 V návaznosti na zahájení daňové kontroly k vrácení DPH nedošlo.
- 5 Daňový úřad prvního stupně v protokolu z kontroly s odvoláním na čl. 43 odst. 1 bod 10 zákona o DPH uvedl, že plnění spočívající v dodání nemovitosti musí být v plném rozsahu osvobozeno od daně. Zároveň uvedl, že účastníci transakce nepředložili prohlášení o vzdání se osvobození od daně požadované článkem 43 odst. 10 zákona o DPH. Uvedený úřad tedy konstatoval, že osoba povinná k dani nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu v souvislosti s dodáním nemovitosti osvobozeným od daně.
- 6 Osoba povinná k dani využila možnosti stanovené v článku 81 daňového řádu a předložila opravné prohlášení, které plně zohledňuje zjištění kontroly a v důsledku toho vykazuje značně nižší nadměrný odpočet DPH.
- 7 Přes podání opravného přiznání vydal daňový úřad prvního stupně rozhodnutí, kterým osobě povinné k dani stanovil výši nadměrného odpočtu ve výši vyplývající z opraveného daňového přiznání a stanovil částku dodatečné daňové povinnosti.
- 8 Na základě podaného odvolání daňový úřad druhého stupně zrušil rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně v části stanovící výši nadměrného odpočtu. Měl za to, že v tomto ohledu je postačující oprava a chybí důvod pro vydání daňového rozhodnutí. Naopak potvrdil rozhodnutí v části ukládající dodatečnou daňovou povinnost, a to s odkazem na čl. 112b odst. 1 zákona o DPH.

- 9 Žalobkyně se v žalobě podané k Wojewódzkemu Sądu Administracyjnemu we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí mimo jiné z důvodu porušení zásad proporcionality a neutrality DPH, přičemž uvádí, že v dotčené věci nedošlo k majetkové škodě státní pokladny, jelikož k požadovanému vrácení daně nedošlo.
- 10 V žalobní odpovědi navrhl daňový úřad druhého stupně zamítnutí žaloby a setrval na stanovisku vyjádřeném v napadeném rozhodnutí.
- 11 Prvostupňový soud se rozhodl položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky uvedené ve výrokové části a řízení ve věci přerušit.

Stručné odůvodnění podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 12 Řešení sporu v projednávané věci vyžaduje posouzení, zda uplatnění sankce ve formě dodatečné daňové povinnosti, za situace, kdy v důsledku nesprávného pochopení obsahu právních předpisů vlastně nedošlo ke krácení daňových příjmů, je v souladu se zásadou proporcionality a zda uložení těchto dodatečných povinností má skutečně za cíl předcházet daňovým únikům nebo představuje pouze dodatečné daňové opatření.
- 13 Podle předkládajícího soudu z dosavadní judikatury SDEU ohledně výkladu zásady proporcionality vyplývá, že uložení dodatečných povinností je odůvodněno pouze za účelem zabránění skutečným daňovým podvodům.
- 14 Soud odkazuje na rozsudek ze dne 25. dubna 2017, Farkas C-564/15, EU:C:2017:302, podle něhož při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat pravomoc za současného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy i zásady proporcionality. Takové sankce nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů zajištění správného výběru daně a zabránění daňovým únikům. Pro účely posouzení, zda je dotčená sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost protiprávního jednání, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce. Ačkoliv je na předkládajícím soudu, aby posoudil, zda výše sankce nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení [uvedených] cílů [...], je třeba tento soud upozornit na některé okolnosti věci v původním řízení, které mu mohou napomoci k určení, zda je sankce [...] v souladu se zásadou proporcionality. V tomto ohledu je třeba uvést, že taková sankce podle všeho může přimět osoby povinné k dani, aby co nejrychleji uhradily částky daně, které nebyly odvedeny v plné výši, a dosáhly tím cíle spočívajícího v zajištění jejího správného výběru.
- 15 Členské státy v zásadě mohou ukládat sankce v souvislosti s porušením zásady společného systému DPH. Vnitrostátní opatření k dosažení cílů uvedených v

článku 273 směrnice 2006/112 musí být v souladu se zásadou proporcionality. Uplatnění sankcí je třeba posuzovat nejen z hlediska, zda mohou sloužit stanoveným cílům, ale i z toho hlediska, zda nejdou nad rámec toho, co je k dosažení těchto cílů nezbytné (viz rozsudek ze dne 19. října 2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, body 49 a 50).

- 16 Ustanovení umožňující uložení dodatečné daňové povinnosti bylo do zákona o DPH vloženo od 1. ledna 2017 (ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o VAT [zákon o změně zákona o DPH ze dne 1. prosince 2016), Dz. U. z roku 2016, částka 2024].
- 17 Dříve byla podobná sankce v zákoně o DPH platném do 30. listopadu 2008 a předtím v ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (zákon o dani ze zboží a služeb a o spotřební dani ze dne 8. ledna 1993). Rozsudkem ze dne 29. dubna 1998 rozhodl Ústavní soud o slučitelnosti takové sankce s Ústavou. V rozsudku ze dne 15. ledna 2009, K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11), zase SDEU rozhodl, že sankce podle polského zákona o DPH není v rozporu s ustanoveními směrnice o DPH.
- 18 V důvodové zprávě ke změně, k níž došlo dne 1. ledna 2017, zákonodárce uvedl, že vzhledem k míře podvodů v oblasti daně ze zboží a služeb je důvodné znovu zavést tento mechanismus s cílem zlepšení výběru DPH. Do právního řádu byly znovu zavedeny daňové sankce za nesprávné účtování daně vedoucí ke snížení daňové povinnosti nebo zvýšení nadměrného odpočtu, který má být vrácen nebo odpočten v následujících zdaňovacích obdobích, anebo vratné daně. Zákonodárce uvedl, že dotčené sankce mají především preventivní význam. Jejich cílem je přesvědčit osoby povinné k dani, že řádné a pečlivé vyplnění daňového přiznání je v jejich zájmu. Zjištění chyby ve vyúčtování daně s sebou totiž nese určitou dodatečnou daňovou povinnost.
- 19 Na tento preventivní význam zavedených sankcí odkazují předpisy stanovící, v kterých případech se sankce neuloží. Tak je tomu v případě, kdy osoba povinná k dani sama chybu opraví a zaplatí rozdíl vyrovnávající snížení daně nebo zvýšení vratné částky kdykoliv před zahájením daňové nebo finanční kontroly.
- 20 Předkládající soud rozumí oprávněnosti snahy přesvědčit osoby povinné k dani, že řádné a pečlivé vyplnění daňového přiznání je v jejich zájmu, ale poukazuje na to, že v případě věcí z oblasti DPH je třeba zohlednit složité právní prostředí a zvýšenou možnost dopustit se omylu. Jasným příkladem je samotné ustanovení čl. 43 odst. 1 bodu 10 zákona o DPH, které bylo rovněž předmětem rozsudku SDEU ze dne 16. listopadu 2017 ve věci Kozuba Premiun Selection, C-308/16 EU:C:2017:869, a také nezvykle rozsáhlé judikatury vnitrostátních správních soudů. Článek 112b odst. 1 zákona o DPH nijak nezohledňuje takovou situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, kdy nesprávné vyúčtování daně vyplývá z toho, že obě strany nesprávně posoudily, zda dané dodání podléhá DPH. V takovém případě totiž ve skutečnosti nedochází ke snížení daňových příjmů, neboť daň, byť bezdůvodně, odvádí prodávající. Pokud by naopak obě

strany od počátku uznaly plnění za osvobozené od daně, nebyla by daň ve skutečnosti odvedena.

- 21 Na okraj je třeba uvést, že judikatura vnitrostátních soudů v takových věcech, jako je věc v původním řízení, je s ohledem na nejasnost právní úpravy (čl. 43 odst. 10 zákona o DPH) toho názoru, že plnění podobná plnění uskutečněnému osobou povinnou k dani podléhá dani a nabyvatel má nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. V projednávaném případě však osoba povinná k dani souhlasila se zjištěními kontroly a upustila od odpočtu daně na vstupu s tím, že plnění je osvobozeno od DPH. Nicméně vzhledem k tomu, že prodávajícímu zaplatila celou částku vyplývající z faktury, nesla ve skutečnosti tuto daň v plné výši, což je v rozporu i se zásadou neutrality (vycházíme-li ze stanoviska judikatury, že plnění podléhá dani). Došlo tedy k porušení zásady neutrality DPH.
- 22 Jak konstatoval SDEU, „zásada neutrality daně z přidané hodnoty, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa na základě vnitrostátního ustanovení, jehož cílem je provést uvedený článek, odmítla vrátit poskytovateli plnění osvobozeného od daně daň z přidané hodnoty, kterou chybně naučtoval svému zákazníkovi, s odůvodněním, že tento poskytovatel neopravil chybnou fakturu, pokud tato správa pravomocně zamítla nárok tohoto zákazníka na odpočet uvedené daně z přidané hodnoty a následkem tohoto pravomocného zamítavého rozhodnutí je, že způsob opravy stanovený vnitrostátním zákonem již není použitelný“ (rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred OOD, C-138/12, EU:C:2013:233302, bod 35).
- 23 V takových případech jsou účinky zavedené právní úpravy v rozporu s výše uvedeným cílem. Nutnost zaplacení dodatečné povinnosti totiž odrazuje osobu povinnou k dani od přijetí zjištění kontroly a dobrovolného zaplacení daně včetně úroků. Kromě toho je to v rozporu s oprávněním osoby povinné k dani provést opravu na základě článku 81b daňového řádu a pro osobu povinnou k dani to představuje určitou past. Má totiž oprávnění, za jehož využití je mu uložena dodatečná sankce. Zároveň taková sankce postihuje ve skutečnosti osobu povinnou k dani, která obdržela chybně vystavenou fakturu, a nikoli tu, kterou fakturu nesprávně vystavila.
- 24 Uvedené ustanovení v podobě, v níž bylo zavedeno, rovněž nijak nezohledňuje úmysl osoby povinné k dani - to znamená, zda ke snížení daně došlo v důsledku podvodu nebo chyby. Je třeba zdůraznit, že vzhledem k nejasnosti ustanovení zákona o DPH a jeho častým změnám i daňové orgány vykládají tato ustanovení opakovaně chybně. V řadě případů přinesla správný výklad ustanovení teprve soudní judikatura, a v krajních případech rozhodnutí SDEU. Uvedené ustanovení nicméně počítá s uložením sankcí osobám povinným k dani například i v případě nesprávného použití obecně známé praxe. Dotčená sankce tak má zjevně represivní, a nikoliv preventivní povahu.

- 25 Jak je přitom uvedeno v rozsudku SDEU ze dne 26. února 2013, Hans Akerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), v oblasti DPH vyplývá z článku 2, čl. 250 odst. 1 a článku 273 směrnice 2006/112, které přebírají zejména ustanovení článku 2 a čl. 22 odst. 4 a 8 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, a z článku 4 odst. 3 SEU, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům. Kromě toho článek 325 SFEU členskými státy ukládá povinnost bojovat proti protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie odstrašujícími a účinnými opatřeními a zejména jim ukládá povinnost přijmout k zamezení podvodů ohrožujících finanční zájmy Unie stejná opatření, jaká přijímají k zamezení podvodům ohrožujícím jejich vlastní zájmy. Vzhledem k tomu, že mezi vlastní zdroje Unie podle čl. 2 odst. 1 rozhodnutí Rady 2007/436/ES, Euratom ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství patří mimo jiné příjmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Unie, existuje přímá spojitost mezi výběrem příjmů z DPH v souladu s použitelným unijním právem a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH unijnímu rozpočtu, neboť jakákoli mezera ve výběru příjmů z DPH je potenciálně příčinou snížení zdrojů z DPH. Z toho vyplývá, že takové daňové sankce a trestní stíhání pro daňový únik, jejichž předmětem byl či je obviněný v původním řízení kvůli nesprávnosti informací poskytnutých v oblasti DPH, představují provedení článku 2, čl. 250 odst.1 a článku 273 směrnice 2006/112 (dříve články 2 a 22 šesté směrnice) a článku 325 SFEU, a tedy práva Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny základních práv.
- 26 Naopak bod 30 rozsudku SDEU ze dne 17. ledna 2019, Dziew (C-310/16, EU:C:2019:30), uvádí, že „i když sankce a s nimi související správní či trestní řízení, které členské státy zavedou pro boj proti porušování harmonizovaných pravidel v oblasti DPH, spadají do jejich procesní a institucionální autonomie, je tato autonomie omezená, a to vedle zásady proporcionality a zásady rovnocennosti, o jejichž uplatnění v projednávané věci nejde, rovněž zásadou efektivity, která ukládá, aby tyto sankce měly účinný a odrazující charakter“.
- 27 Zkušenosti ukazují, že skutečný podvodník nemá zájem na odhalení svého jednání prostřednictvím opravy daňového přiznání. Taková sankce, jako je sankce stanovená v čl. 112b odst. 1 zákona o DPH tedy neplní řádně preventivní funkci vůči potenciálním pachatelům podvodů.
- 28 Automatické uložení dodatečné povinnosti na základě zákona ve všech případech, kdy došlo ke snížení daňové povinnosti nebo zvýšení vratné daně - a to i tehdy, když byla daň ve skutečnosti zaplacená jiným hospodářským subjektem nebo k vrácení přeplatku na dani nedošlo - není podle tohoto soudu vhodným prostředkem k dosažení cíle boje proti daňové trestné činnosti, stanoveného v článku 273 směrnice 2006/112, a překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v zajištění řádného výběru daně a předcházení daňovým únikům. Nezohledňuje totiž povahu a závažnost protiprávního jednání. Nezohledňuje ani skutečnost, že orgány neutrpěly ztrátu daňových příjmů, a nic

nenasvědčuje spáchání daňového podvodu (rozsudek SDEU ze dne 25. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).

- 29 Vzhledem k tomu, že podle názoru Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu je pro rozhodnutí u něj zahájeného sporu nezbytné rozhodnutí o předběžné otázce, rozhodl na základě článku 267 SFEU předložit Soudnímu dvoru Evropské unie k rozhodnutí předběžnou otázku.

PRACOVNÍ DOKUMENT