

Věc C-418/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

21. června 2022

Předkládající soud:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

8. června 2022

Žalobkyně:

SA CEZAM

Žalovaný:

État belge

Předmět původního řízení

Žalobkyně v původním řízení se chce zejména domoci nového výpočtu poměrných daňových pokut, které na ní požaduje belgická daňová správa v důsledku nepodávání pravidelných přiznání k DPH. Tvrdí, že takové pokuty musí být vypočteny nikoli z hrubé výše daně, nýbrž z její čisté výše, a to ze základu DPH splatné po odpočtu DPH zaplacené na vstupu.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Tribunal de première instance du Luxembourg (soud prvního stupně provincie Lucembursko, Belgie) má za to, že aby mohl o věci v původním řízení rozhodnout, musí na základě článku 267 SFEU předložit Soudnímu dvoru Evropské unie otázky týkající se slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva o daňových pokutách, které mají být zaplacený v případě nezaplacení DPH, s ustanoveními směrnice 2006/112/ES a se zásadami neutrality a proporcionality.

Předběžné otázky

1) Brání čl. 62 [odst. 2] a články 63, 167, 206, 250 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a zásada proporcionality, jak byla vyložena zejména v rozsudku Soudního dvora ze dne 8. května 2019, EN.SA (C-712/17), ve spojení se zásadou neutrality vnitrostátní právní úpravě, jako jsou čl. 70 [odst. 1] Code de la TVA (zákon o DPH), článek 1 a oddíl V tabulky G připojené k arrêté royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (královská vyhláška č. 41, kterou se stanoví výše poměrných daňových pokut v oblasti daně z přidané hodnoty), na jejímž základě se porušení v případě nepřesností zjištěných při kontrole obsahu účetnictví za účelem sankcionování zdanitelných plnění, která nebyla vůbec nebo zčásti zaúčtována v rozsahu přesahujícím 1 250 eur, sankcionuje sníženou paušální pokutou ve výši 20 % splatné daně, aniž by od ní mohla být pro účely výpočtu pokuty odečtena daň zaplacená na vstupu, která nebyla z důvodu nepodání přiznání odečtena, a i když na základě [čl. 1 druhého pododstavce] královské vyhlášky č. 41 se stupnice snížení stanovená v tabulkách A až J přílohy této vyhlášky použije pouze za podmínky, že sankcionovaná porušení byla spáchána bez úmyslu vyhnout se dani nebo umožnit daňový únik?

2) Má na odpověď na první otázku vliv okolnost, že osoba povinná k dani v návaznosti na kontrolu zaplatila, dobrovolně či nikoli, částku splatné daně, aby napravila to, že daň nebyla zaplacená v dostatečné výši, a tedy aby bylo dosaženo cíle zajištění řádného výběru uvedené daně?

Dovolávaná ustanovení unijního práva***Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty***

Článek 62 odst. 2:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

[...]

2) ‚daňovou povinností‘ povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.“

Článek 63:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

Článek 167

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

Článek 206

„Každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 čistou výši daně. Členské státy však mohou pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat předběžné splátky.“

Článek 250

„1. Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.

[...]“

Článek 273

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Dovolávaná vnitrostátní ustanovení

Code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákon o dani z přidané hodnoty)

Článek 70

„1. Za každé porušení povinnosti zaplatit daň se uloží pokuta ve výši dvojnásobku uniklé nebo opožděně zaplacené daně.

[...]“

Článek 84

„[...]“

V mezích stanovených zákonem se výše poměrných daňových pokut uvedených v tomto zákoně [...] stanoví podle stupnice, jejíž odstupňování stanoví král.“

Arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (královská vyhláška č. 41 ze dne 30. ledna 1987, kterou se stanoví výše poměrných daňových pokut v oblasti daně z přidané hodnoty)

Článek 1

„Rozsah snížení poměrných pokut v oblasti daně z přidané hodnoty se stanoví:

1) u porušení uvedených v čl. 70 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty spáchaných před 1. listopadem 1993 v tabulce A a u porušení spáchaných po 31. říjnu 1993 v tabulce G přílohy této vyhlášky;

[...]

Příloha

„Tabulka G – POKUTY POUŽITELNÉ V PŘÍPADĚ PORUŠENÍ ÚVEDENÝCH V ČL. 70 ODS. 1 ZÁKONA

Oddíl 1 - Vnitrostátní plnění a plnění uvnitř Společenství

[...]

V. Nepřesnosti zjištěné při kontrole obsahu účetnictví;

zdanitelná plnění nebyla v příslušném přiznání vůbec nebo zčásti zaúčtována nebo byla zaúčtována opožděně;

osoba, která není povinna podat přiznání, nezaplatí splatnou daň v předepsané lhůtě a stanoveným způsobem.

Částka daně splatná za kontrolované období jednoho roku:

- nepřesahuje 1 250 eur: 10 % splatné daně
- přesahuje 1 250 eur: 20 % splatné daně

[...]

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Žalobkyně v původním řízení přestala od června 2013 podávat pravidelná přiznání k DPH.

- 2 Dne 10. listopadu 2015 byl vyhotoven výkaz o opravě za rok 2013. Jelikož tento výkaz zůstal bez odpovědi, byla stejně tak bez výsledku zaslána upomínka. Byl proto vyhotoven a společnosti doručen dodatečný platební výměr za rok 2013.
- 3 Jelikož ani za roky 2014 a 2015 nebyla přes vyrozumění a upomínky podána roční přiznání k DPH, byla daň za tyto dva roky vyměřena z moci úřední.
- 4 Následně byl v roce 2017 zřízen zvláštní účet, neboť žalobkyně znovu nepodala všechna přiznání a nezaplatila DPH splatnou na základě podaných přiznání.
- 5 Splatné částky dosahují podle posledních výzev k zaplacení:
 - za rok 2013:
 - DPH splatná po kompenzaci: 278 880,50 eur,
 - pokuty: 265 940 eur,
 - úroky počítané do dne 20. března 2016: 58 007,04 eur.
 - za roky 2014 a 2015:
 - DPH splatná po kompenzaci: 1 430 991,16 eur,
 - pokuty: 923 650,00 eur,
 - úroky počítané do dne 20. ledna 2017: 137 375,04 eur.
 - za zvláštní účet za období ode dne 31. ledna 2017 do dne 30. června 2017:
 - splatná DPH: 88 610,36 eur,
 - pokuty: 14 290 eur,
 - úroky počítané do dne 20. prosince 2017: 4 962,16 eur.
- 6 Požadované pokuty odpovídají 20 % hrubé DPH, tj. bez zohlednění odpočitatelné DPH.

Základní argumenty účastníků původního řízení

- 7 Podle žalobkyně musí být pokuta vypočtena z daně splatné po odpočtu odpočitatelné DPH, tedy z čisté výše daně (po odpočtu daně zaplacené na vstupu), a nikoli z její hrubé výše.
- 8 Vnitrostátní právo předně stanoví, že sankce odpovídá 20 % „splatné daně“ (oddíl V tabulky G přílohy královské vyhlášky č. 41), tedy po odpočtu odpočitatelné DPH. V opačném případě by se pokuta vypočítala na základě daně z přidané hodnoty, která není osobou povinnou k dani *in fine* splatná.

- 9 Tento závěr podle ní dále plyne ze zásady daňové neutrality.
- 10 Žalobkyně v tomto ohledu odkazuje na rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), v němž Soudní dvůr v podstatě rozhodl, že i když členské státy mají pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné v případě nedodržení podmínek stanovených unijními právními předpisy k výkonu práva na odpočet DPH, musí při výkonu své pravomoci dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, zejména zásady proporcionality a neutrality DPH.
- 11 Tedy, jak dále uvedl Soudní dvůr, „sankce [...] nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů uvedených v článku 273 směrnice o DPH, ani zpochybnit neutralitu této daně“ a „pokuta odpovídající 100 % částky bezdůvodně odpočtené daně na vstupu, která byla uložena bez zohlednění skutečnosti, že stejná částka byla pravidelně odváděna na výstupu a že tedy státnímu rozpočtu nevznikla žádná ztráta daňových příjmů, představuje za této situace sankci nepřiměřenou cíli, který sleduje“ (rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, body 39 a 42).
- 12 Žalobkyně z toho vyvozuje, že:
- 1) „[...] daňový dluh osoby povinné k dani [sestává] vždy z dlužné daně z plnění na výstupu po odečtení odpočitatelné daně zaplacené z plnění na vstupu, k nimž došlo ve stejném daňovém období“ (stanovisko generální advokátky Kokott ve věci EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, bod 62, viz též rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 41).
 - 2) Pro stejné daňové období jsou plnění na výstupu a na vstupu neoddělitelná.
 - 3) Zásada proporcionality zavazuje členské státy k tomu, aby neuplatňovaly pokutu ve výši rovnající se odpočitatelné DPH, bez čehož již uvedený odpočet ztrácí na zajímavosti a je zbaven svého obsahu.
 - 4) Je třeba přezkoumat, zda je vyloučeno riziko daňových ztrát.
- 13 Belgická daňová správa tím, že odhlíží od nároku na odpočet, nevypočítává pokutu na základě skutečného daňového dluhu osoby povinné k dani, poněvadž poměrná pokuta ve výši 20 % se vypočítává zčásti z odpočitatelné DPH (jejíž výše není v projednávané věci daňovou správou zpochybněna), což snižuje rozsah/význam nároku na odpočet a narušuje neutralitu daně tím, že osobu povinnou k dani zbavuje (pozitivních) důsledků jejího nároku na odpočet.
- 14 Platí totiž, že „[o]bě metody výpočtu totiž mohou [...] vést k významným rozdílům. V krajním případě, jsou-li částka splatné daně a částka odpočitatelné daně totožné, [...] poměrná pokuta bude moci být[, počítá-li se pokuta z čisté částky,] nulová, poněvadž kompenzace mezi oběma částkami rovněž povede k nulovému zůstatku“ (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).

- 15 Například při uplatnění pokuty ve výši 20 % dotčené v projednávané věci na hypotetický případ porušení týkajícího se splatné daně ve výši 10 000 eur, u které se lze domáhat nároku na odpočet ve výši 5 000 eur, povede výpočet z hrubé částky k poměrné pokutě ve výši 2 000 eur (20 % z 10 000 eur), zatímco výpočet na základě čisté částky by vedl k pokutě ve výši 1 000 EUR (20 % konečného zůstatku, tedy 10 000 – 5 000) (obdobně viz Houet, C., op.cit.).
- 16 Pokud jde o riziko daňové ztráty, žalobkyně uvádí, že v projednávaném případě neexistuje, jelikož odpočitatelná část, z níž správa hodlá poměrnou pokutu vybrat, nespadá do rámce daňových příjmů belgického státu.
- 17 Žalobkyně doplňuje, že v jednom z předchozích případů daňová správa přistoupila na to, aby se poměrná pokuta vypočítala na základě „daně splatné u plnění zaúčtovaných na výstupu snížené o odpočitatelnou daň na vstupu související s plněními přijatými v témže zdaňovacím období“ (rozsudek předkládajícího soudu ze dne 17. února 2021).

Základní argumenty žalovaného v původním řízení

- 18 Článek 70 odst. 1 zákona o DPH podle belgického státu stanoví, že „za každé porušení povinnosti zaplatit daň se uloží pokuta ve výši dvojnásobku uniklé nebo opožděně zaplacené daně“, takže základem pro výpočet pokuty je skutečně výše nepřiznané DPH, jelikož žádné ustanovení nestanoví, že se má vypočítat z částky daně splatné po odečtení odpočitatelné DPH. Jediná daň, u které existuje povinnost k zaplacení, je daň, na níž se vztahuje daňová povinnost, tedy podle čl. 62 odst. 2 směrnice 2006/112/ES „povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena“.
- 19 Pokud jde o rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), ten se podle jeho názoru na projednávanou věc nepoužije, jelikož se týká zvláštních mechanismů podle článku 168 směrnice 2006/112/ES (nárok na odpočet) a podle článku 203 téže směrnice, který stanoví, že „[d]aň z přidané hodnoty je povinná odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře“.
- 20 V uvedené věci týkající se fiktivních plnění (společnosti z téže skupiny prodávaly a zpětně odkupovaly totožná množství elektřiny za stejnou cenu) zaplatil ten, kdo vystavil fakturu, výši DPH uvedenou na faktuře související s plněním považovaným za fiktivní, načež při zpětném odkupu provedl její odpočet. Požadavky stanovené v člancích 168 a 203 směrnice 2006/112/ES tedy společně dopadaly na týž hospodářský subjekt, i když plnění nezaložilo svým původcům žádnou daňovou výhodu ani souvztažně nezpůsobilo újmu státní pokladně.
- 21 Právě v tomto konkrétním kontextu Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátní právní úprava, která trestá protiprávní odpočet DPH pokutou rovnající se výši provedeného odpočtu, aniž by zohlednila výši daňového dluhu, je v rozporu se zásadami proporcionality a neutrality. Závěry z tohoto rozsudku tedy nelze

vztáhnout na další případy, například, tak jako v projednávané věci, případ sankce za nesrovnalost při platbě DPH (a nikoli jejího odpočtu).

- 22 V projednávané věci nebyly ve skutečnosti pokuty uloženy za protiprávní odpočet bez újmy pro státní pokladnu (nulový daňový dluh), nýbrž za to, že DPH nebyla zaplacená z plnění na výstupu, což vedlo ke zvýhodnění daňového poplatníka (ve formě úvěrové linky v neprospěch státní pokladny) a ke ztrátě daňových příjmů, nebude-li splatná daň dodatečně vymožena. Sankce se mimoto nerovná 100 % protiprávních odpočtů, nýbrž 20 % splatné DPH, což je sankce považovaná belgickými odvolacími soudy a Cour de cassation (Kasační soud) za přiměřenou.
- 23 Vztít za základ čistou výši DPH by kromě toho mělo ten absurdní důsledek, že poměrná pokuta by mohla být nulová (viz bod 14 tohoto shrnutí), takže osobě povinné k dani by nebyla uložena žádná pokuta, i když se dopustila porušení povinnosti zaplatit daň.
- 24 Žalovaný upřesňuje, že z titulu zmírnění připustil v projednávané věci přímý odpočet odpočitatelných daní. Tento odpočet se však jeví jako způsob vypořádání a nijak nemění základ výpočtu pokut.

Stručný popis důvodů předložení žádosti

- 25 Členské státy mohou na základě článku 273 směrnice 2006/112/ES přijmout opatření k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům.
- 26 „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“ (rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59). Tato opatření tak nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení takto sledovaných cílů, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijním právem v dané oblasti (rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, body 28 a 29).
- 27 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 (rozsudky ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 60, ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 40, a ze dne 15. dubna 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, bod 27).
- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg (soud prvního stupně provincie Lucembursko) se dotazuje, zda, i když se zásada neutrality nevztahuje přímo na sankce stanovené pro případ nesplnění povinností osobou povinnou k dani,

připadá tato zásada bezprostředně nebo nepřímo v úvahu v rámci přezkumu dodržení výše uvedené zásady proporcionality v souvislosti se systémem poměrných pokut, jak je zakotven belgickým právem, a to zejména čl. 70 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a královskou vyhláškou č. 41, kterou se stanoví výše poměrných daňových pokut v oblasti daně z přidané hodnoty.

- 29 Existuje tedy obtíž při výkladu unijního práva, s ohledem na níž považuje uvedený soud za nezbytné obrátit se v souladu s článkem 267 SFEU na Soudní dvůr a položit mu výše uvedené předběžné otázky.

PRACOVNÍ DOKUMENT