

Vec C-418/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

21. jún 2022

Vnútroštátny súd:

Tribunal de première instance du Luxembourg

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

8. jún 2022

Žalobkyňa:

SA CEZAM

Žalovaný:

État belge

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania vo veci samej

Žalobkyňa vo veci samej sa domáha najmä prepočítania pomerných daňových pokút, ktorých zaplataenie od nej požaduje belgický daňový orgán v dôsledku nepodávania pravidelných daňových priznaní k DPH. Tvrdí, že takéto pokuty sa nemajú počítať z hrubej sumy dane, ale z jej čistej sumy, t. j. na základe DPH splatnej po započítaní DPH zaplatenej na vstupe.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Tribunal de première instance du Luxembourg (Súd prvého stupňa provincie Luxemburg, Belgicko) sa domnieva, že na to, aby mohol rozhodnúť vo veci samej, musí Súdnemu dvoru Európskej únie podľa článku 267 ZFEÚ položiť otázky týkajúce sa zlučiteľnosti ustanovení vnútroštátneho práva, vzťahujúcich sa na daňové pokuty, ktoré sa majú zaplatiť v prípade nezaplatenia DPH, s ustanoveniami smernice 2006/112/ES a so zásadami neutrality a proporcionality.

Prejudiciálne otázky

1. Bránia článok 62 [bod 2], články 63, 167, 206, 250 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zásada proporcionality, tak ako sú tieto vykladané okrem iného v rozsudku Súdneho dvora z 8. mája 2019 EN.SA (C-712/17), v spojení so zásadou neutrality, takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je článok 70 [odsek 1] kódexu DPH, článok 1 a položka V tabuľky G pripojenej ku kráľovskému dekrétu č. 41, ktorým sa stanovuje výška pomerných daňových pokút v oblasti dane z pridanej hodnoty, podľa ktorej sa v prípade nesprávností zistených počas kontroly účtovníctva, pokiaľ ide o jeho obsah, na účely sankcionovania zdaniteľných plnení, ktoré neboli úplne alebo čiastočne a v sume prevyšujúcej 1 250 eur uvedené v daňovom priznaní, porušenie trestá zníženou paušálnou pokutou vo výške 20 % dlžnej dane, pričom daň zaplatená na vstupe, ktorá nebola odpočítaná z dôvodu chýbajúceho priznania, z nej na účely výpočtu pokuty nemôže byť odpočítaná, a keď podľa [článku 1 druhého odseku] kráľovského dekrétu č. 41 sa stupnica zníženia, stanovená v tabuľkách A až J prílohy k tomuto dekrétu, uplatňuje len pod podmienkou, že sankcionované porušenia boli spáchané bez úmyslu vyhnúť sa zaplataeniu dane alebo umožniť jej nezaplataenie?

2. Má na odpoveď na otázku vplyv skutočnosť, že zdaniteľná osoba dobrovoľne alebo nedobrovoľne zaplatila sumu splatnej dane v nadväznosti na kontrolu, aby napravila nedostatočné zaplataenie dane, a tým dosiahla cieľ zaručiť riadny výber tejto dane?

Uvádzané ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

Článok 62 bod 2:

„Na účely tejto smernice:

...

2. „daňová povinnosť“ vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

Článok 63:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

Článok 167

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

Článok 206

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá je osobou povinnou platiť daň, musí zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250. Členské štáty však môžu stanoviť iný termín na platbu tejto sumy, alebo môžu požadovať zaplatenie preddavkov.“

Článok 250

„1. Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.

...“

Článok 273

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi

zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Uvádzané vnútroštátne predpisy

Kódex dane z pridanej hodnoty

Článok 70

„1. Za každé porušenie povinnosti zaplatiť daň sa uloží pokuta vo výške dvojnásobku dane, ktorá nebola zaplatená alebo ktorá bola zaplatená oneskorene.

...“

Článok 84

”...“

V medziach stanovených zákonom sa výška pomerných daňových pokút stanovených týmto kódexom... určuje podľa stupnice, ktorej odstupňovanie určuje kráľ.“

Kráľovský dekrét č. 41 z 30. januára 1987, ktorým sa stanovuje výška pomerných daňových pokút v oblasti dane z pridanej hodnoty

Článok 1

„Stupnica zníženia pomerných daňových pokút v oblasti dane z pridanej hodnoty sa stanovuje:

1. za porušenia spáchané pred 1. novembrom 1993 v tabuľke A a za porušenia spáchané po 31. októbri 1993 v tabuľke G prílohy tohto dekrétu v prípade porušení uvedených v článku 70 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty;

...“

Príloha

„Tabuľka G – POKUTY UPLATNITEĽNÉ V PRÍPADE PORUŠENÍ UVEDENÝCH V ČLÁNKU 70 ODS. 1 KÓDEXU

Časť 1 – Vnútroštátne transakcie a transakcie v rámci Spoločenstva

...

V. Nesprávnosti zistené pri kontrole účtovníctva, pokiaľ ide o jeho obsah;

zdaniteľné plnenia neboli úplne alebo čiastočne uvedené, alebo boli uvedené s omeškaním v daňovom priznaní stanovenom na tento účel;

osoba, ktorá nie je povinná podať daňové priznanie, zanedbá zaplatiť splatnú daň v predpísanej lehote a stanoveným spôsobom.

Výška daní splatných za kontrolované obdobie jedného roka je:

- do 1 250 eur vrátane: 10 percent splatnej dane
- nad 1 250 eur: 20 percent splatnej dane

...“

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa vo veci samej nepodávala od júna 2013 pravidelné priznania k DPH.
- 2 Dňa 10. novembra 2015 bol vyhotovený platobný výmer za rok 2013. Vzhľadom na to, že tento výmer ostal bez odpovede, bola zaslaná upomienka, čo však tiež skončilo bezvýsledne. Došlo tak k vyhotoveniu protokolu o vyrubení dane za rok 2013 a jeho oznámeniu spoločnosti.
- 3 Keďže pravidelné priznania k DPH neboli podané ani za roky 2014 a 2015, napriek pripomienkam a upomienkam, pristúpilo sa k zdaneniu z úradnej moci za obidva tieto roky.
- 4 Následne bol v roku 2017 zriadený osobitný účet, pretože žalobkyňa znovu nepodala všetky svoje priznania a nezaplatila splatnú DPH uvedenú v podaných priznaniach.
- 5 Splatné sumy sú podľa aktov, ktorými sa ukladá povinnosť, v tejto výške:
 - za rok 2013:
 - DPH splatná po zúčtovaní: 278 880,50 eura,
 - pokuty: 265 940 eur,
 - úroky vypočítané do 20. marca 2016: 58 007,04 eura.
 - za roky 2014 a 2015:
 - DPH splatná po zúčtovaní: 1 430 991,16 eura,
 - pokuty: 923 650,00 eur,
 - úroky vypočítané do 20. januára 2017: 137 375,04 eura.

– za osobitný účet týkajúci sa obdobia od 31. januára 2017 do 30. júna 2017:

– splatná DPH: 88 610,36 eura,

– pokuty: 14 290 eur,

– úroky vypočítané do 20. decembra 2017: 4 962,16 eura.

- 6 Požadované pokuty predstavujú 20 % hrubej DPH, to znamená bez zohľadnenia odpočítateľnej DPH.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 7 Podľa žalobkyne sa má pokuta počítať z dane splatnej po započítaní odpočítateľnej DPH, to znamená z čistej sumy dane (po odpočítaní dane zaplatenej na vstupe), a nie z jej hrubej sumy.
- 8 V prvom rade vnútroštátne právo stanovuje, že sankcia predstavuje 20 % „splatnej dane“ (položka V tabuľky G prílohy kráľovského nariadenia č. 41), t. j. po započítaní odpočítateľnej DPH. Inak by sa pokuta počítala na základe dane z pridanej hodnoty, ktorú *in fine* nemá platiť zdaniteľná osoba.
- 9 Ďalej, tento záver vyplýva zo zásady daňovej neutrality.
- 10 Žalobkyňa v tejto súvislosti odkazuje na rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), v ktorom Súdny dvor v podstate rozhodol, že hoci majú členské štáty právomoc upraviť sankcie, ktoré považujú za primerané pre prípad nesplnenia podmienok stanovených normotvorcom Únie na výkon práva na odpočítanie DPH, pri výkone ich právomocí sú pritom povinné dodržiavať právo Únie a jeho zásady, najmä zásady proporcionality a neutrality DPH.
- 11 Súdny dvor teda pokračoval, že „sankcie... nesmú zachádzať nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov uvedených v článku 273 smernice o DPH, ani spochybňovať neutralitu tejto dane“ a „pokuta zodpovedajúca 100 % výšky nedôvodne odpočítanej dane na vstupe, uložená bez toho, aby bola zohľadnená skutočnosť, že rovnaká suma DPH bola riadne zaplatená na výstupe a že štátnej pokladnici v dôsledku toho nevznikla žiadna strata daňových príjmov, predstavuje sankciu, ktorá je vzhľadom na cieľ, ktorý sleduje, neprimeraná“ (rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, body 39 a 42).
- 12 Žalobkyňa z toho vyvodzuje, že:
1. „Daňový dlh zdaniteľnej osoby pozostáva vždy z dlžnej dane z plnení na výstupe po odpočítaní odpočítateľnej dane zaplatenej z plnení na vstupe, ku ktorým došlo v tom istom daňovom období.“ (návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, bod 62, pozri tiež rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 41).

2. V tom istom období sú plnenia na výstupe a na vstupe neoddeliteľné.
 3. Zásada proporcionality ukladá členským štátom povinnosť, aby neuplatnili pokutu vo výške rovnajúcej sa odpočítateľnej DPH, pretože inak uvedené odpočítanie už nemá význam a je zbavené svojej podstaty.
 4. Je potrebné preskúmať, či je riziko daňových strát odstránené.
- 13 Belgický daňový orgán tým, že nezohľadňuje právo na odpočítanie, nepočíta jej pokutu na základe skutočného daňového dlhu zdaniteľnej osoby, pretože pomerná pokuta vo výške 20 % sa počíta čiastočne z odpočítateľnej DPH (ktorej výška nie je v prejednávanej veci daňovým úradom spochybnená), čo znižuje rozsah/podiel práva na odpočítanie a narúša neutralitu dane tým, že zdaniteľnú osobu zbavuje (pozitívnych) dôsledkov jej práva na odpočítanie.
 - 14 „Obidva spôsoby výpočtu [totiž] môžu vyvolávať významné rozdiely. V krajnom prípade, pokiaľ je výška splatnej dane a odpočítateľnej dane rovnaká, ... pomerná pokuta [ak sa pokuta počíta z čistej sumy] bude môcť byť nulová, pretože aj zúčtovanie medzi obidvomi sumami bude mať nulový zostatok.“ (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 Napríklad tým, že sa pokuta vo výške 20 %, o akú ide v prejednávanej veci, uplatní na údajný prípad porušenia týkajúceho sa splatnej dane vo výške 10 000 eur, pri ktorej možno uplatniť nárok na odpočítanie vo výške 5 000 eur, výpočet z hrubej sumy vyústí v pomernú pokutu vo výške 2 000 eur (20 % z 10 000 eur), zatiaľ čo výpočet na základe čistej sumy by viedol k pokute 1 000 eur (20 % konečného zostatku, t. j. 10 000 – 5 000) (pozri analogicky HOUET, C., c.d.).
 - 16 Pokiaľ ide o riziko daňovej straty, žalobkyňa uvádza, že v predmetnom prípade neexistuje, keďže odpočítateľná časť, z ktorej chce správny orgán vyberať jej pomernú pokutu, nepatrí do daňových príjmov Belgického kráľovstva.
 - 17 Žalobkyňa dodáva, že v predchádzajúcom spise daňový orgán súhlasil s tým, aby sa pomerná pokuta vypočítala na základe „dane splatnej za plnenia zakódované na výstupe, zníženej o odpočítateľnú daň na vstupe, vzťahujúcu sa na služby na vstupe v tom istom zdaňovacom období“ (rozsudok zo 17. februára 2021 daného súdu).

Hlavné tvrdenia žalovaného vo veci samej

- 18 Podľa Belgického kráľovstva článok 70 ods. 1 kódexu DPH stanovuje, že „za každé porušenie povinnosti zaplatiť daň sa uloží pokuta vo výške dvojnásobku dane, ktorá nebola zaplatená alebo ktorá bola zaplatená oneskorene“, takže základom pre výpočet pokuty je suma nepriznanej DPH, pričom žiadne ustanovenie nestanovuje, aby sa počítala zo sumy splatnej dane po odpočítaní odpočítateľnej DPH. Jedinou daňou, pre ktorú existuje platobná povinnosť, je

splatná daň, t.j. podľa článku 62 bodu 2 smernice 2006/112/ES daňová povinnosť, ktorá „vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhladiť od toho, že čas platby sa môže odložiť“.

- 19 Pokiaľ ide o rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), údajne na prejednávanej veci nie je uplatniteľný, keďže sa týka osobitných mechanizmov článku 168 smernice 2006/112/ES (právo na odpočítanie) a článku 203 tejto smernice, ktorý stanovuje, že „DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre“.
- 20 V tejto veci, ktorá sa týkala fiktívnych transakcií (spoločnosti tej istej skupiny predávali, a následne spätne odkupovali rovnaké množstvá elektrickej energie za rovnakú cenu), vystaviteľ faktúry zaplatil sumu DPH uvedenú na faktúre vzťahujúcej sa na transakciu, ktorá bola považovaná za fiktívnu, predtým, ako si ju odpočítal pri spätnom odkúpení. Požiadavky stanovené v článkoch 168 a 203 smernice 2006/112/ES sa tak vzťahovali spoločne na ten istý hospodársky subjekt, pričom však plnenie neposkytovalo jeho pôvodcom žiadnu daňovú výhodu, a súčasne ani nespôsobilo Štátnej pokladnici žiadnu ujmu.
- 21 Práve v tomto osobitnom kontexte Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, na základe ktorej sa ukladá pokuta rovnajúca sa sume uskutočneného odpočítania za protiprávne odpočítanie DPH bez toho, aby sa zohľadnila výška daňového dlhu, je v rozpore so zásadami proporcionality a neutrality. Závery vyplývajúce z tohto rozsudku tak nemožno rozšíriť na iné prípady, akým je aj v prejednávanej veci prípad sankcie za nezrovnalosť na úrovni zaplata DPH (a nie jej odpočítania).
- 22 V predmetnom prípade totiž pokuty neboli uložené za nezákonné odpočítanie bez vzniku ujmy Štátnej pokladnici (nulový daňový dlh), ale z dôvodu, že DPH nebola zaplatená z operácií na výstupe, čo viedlo k vzniku prospechu pre zdaniteľnú osobu (vo forme úverovej linky na úkor Štátnej pokladnice) a strate daňových príjmov v prípade, že sa dlžná daň nevymôže. Okrem toho sa sankcia nerovná 100 % nezákonných odpočtov, ale 20 % splatnej DPH, čo predstavuje sankciu, ktorú belgické Cours d'appel et de cassation (odvolací a kasačný súd) považujú za primeranú.
- 23 Ak by sa vzala čistá suma DPH ako základ pre výpočet, malo by to napokon absurdný dôsledok, že by pomerná daň mohla byť nulová (pozri bod 14 tohto zhrnutia), takže zdaniteľnej osobe by nebola uložená pokuta napriek tomu, že sa pritom dopustila porušenia svojej povinnosti zaplatiť daň.
- 24 Žalovaný spresňuje, že ako zmierňovacie opatrenie v prejednávanej veci pripustil priame započítanie odpočítateľných daní. Toto započítanie sa však javí ako spôsob vyrovnania a nijako nemení základ pre výpočet pokút.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu

- 25 Členské štáty majú na základe článku 273 smernice 2006/112/ES možnosť prijať opatrenia s cieľom zaručiť riadny výber dane a predchádzanie daňovým podvodom.
- 26 „Pri neexistencii zosúladenia právnej úpravy Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným touto právnou úpravou ostáva členským štátom právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie. Napriek tomu sú pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda aj zásadu proporcionality“ (rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59). Tieto opatrenia tak nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takto sledovaných cieľov, a nemôžu sa teda používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právom Únie v tejto oblasti (rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, body 28 a 29).
- 27 Na účely posúdenia, či sankcia je v súlade so zásadou proporcionality, treba vziať do úvahy najmä závažnosť a povahu porušenia, ktoré sa má touto sankciou potrestať, ako aj spôsoby určenia výšky uvedenej sankcie (rozsudky z 26. apríla 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 60, z 8. mája 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, bod 40, a z 15. apríla 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, bod 27).
- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg (Súd prvého stupňa provincie Luxemburg) sa zamýšľala nad tým, či napriek tomu, že sa zásada neutrality neuplatňuje priamo na sankcie stanovené v prípade nesplnenia povinností zdaniteľnou osobou, sa táto zásada bezprostredne alebo nepriamo berie do úvahy v rámci preskúmania toho, či systém pomerných pokút, tak ako hu upravuje belgické právo, osobitne článok 70 ods. 1 kódexu dane z pridanej hodnoty a kráľovský dekrét č. 41, ktorým sa stanovuje výška pomerných daňových pokút v oblasti dane z pridanej hodnoty, rešpektuje vyššie uvedenú zásadu proporcionality.
- 29 Existuje teda problém pri výklade práva Únie, v súvislosti s ktorým tento súd považuje za potrebné obrátiť sa Súdny dvor v súlade s článkom 267 ZFEÚ, pričom mu kladie vyššie uvedené prejudiciálne otázky.