



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

12. prosince 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 205 – Solidární odpovědnost za daňové dluhy třetí osoby – Podmínky a rozsah odpovědnosti – Boj proti únikům DPH – Solidární odpovědnost za zaplacení DPH, která neumožňuje vyměřit daň na základě podílu každé osoby povinné k dani na daňovém úniku – Zásada proporcionality – Článek 50 Listiny základních práv Evropské unie – Zásada *ne bis in idem* – Kritéria uplatnění – Skutkové okolnosti, které se týkají různých zdaňovacích období a jsou předmětem správního nebo trestního řízení – Trvajících protiprávních jednání s jednotným úmyslem – Neexistence totožnosti skutků“

Ve věci C-331/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Gent, Belgie) ze dne 22. května 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 25. května 2023, v řízení

Dranken Van Eetvelde NV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení: C. Lycourgos (zpravodaj), předseda třetího senátu vykonávající funkci předsedy devátého senátu, S. Rodin a O. Spineanu-Matei, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Dranken Van Eetvelde NV: H. Vandebergh, advocaat,
- za belgickou vládu: P. Cottin, A. De Brouwer a C. Pochet, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

– za Evropskou komisi: N. Cambien a M. Herold, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 5. září 2024,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), výkladu zásad proporcionality a daňové neutrality a výkladu článku 50 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Dranken Van Eetvelde NV a Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën (Federální finanční správa, Belgie) (dále jen „SPF Finances“) ve věci vzniku solidární odpovědnosti společnosti Dranken Van Eetvelde za odvedení daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 193 směrnice o DPH stanoví:
„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“
- 4 Články 194 až 200 a 202 až 204 této směrnice v podstatě stanoví, že jiné osoby než osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby mohou, či dokonce musí být považovány za osoby povinné odvést DPH.
- 5 Článek 205 uvedené směrnice stanoví, že „[v] situacích uvedených v člancích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň“.

Belgické právo

- 6 Článek 51a odst. 4 wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 3. července 1969 (*Belgisch Staatsblad* ze dne 17. července 1969, s. 7046), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:
„§ 4. Každá osoba povinná k dani ručí společně a nerozdílně za odvod daně spolu s osobou, která je povinná odvést daň na základě čl. 51 odst. 1 a 2, pokud v době, kdy uskutečnily plnění, věděly nebo musely vědět, že v řetězci plnění došlo nebo dojde k nezaplacení daně s úmyslem vyhnout se této dani.“

7 Článek 70 odst. 1 a 2 zákona o DPH stanoví:

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

Tuto pokutu je povinna zaplatit každá z osob, které jsou na základě čl. 51 odst. 1, 2 a 4 a článků 51a, 52, 53, 53b, 53h, 54, 55 a 58 nebo vyhlášek vydaných k jejich provedení povinny odvést daň.

[...]

§ 2. Pokud faktura nebo doklad sloužící jako faktura, jejichž vystavení je vyžadováno články 53, 53i a 54 nebo vyhláškami přijatými k provedení těchto článků, nebyly vystaveny nebo obsahují nesprávné údaje týkající se identifikačního čísla, jména či názvu nebo adresy stran podílejících se na plnění, povahy nebo množství dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, ceny nebo vedlejších nákladů, uloží se pokuta ve výši dvojnásobku daně splatné z plnění, nejméně však 50 eur.

Dodavatel zboží či poskytovatel služeb a jeho smluvní partner jsou povinni zaplatit tuto pokutu samostatně. Pokuta se však neuloží, pokud lze nesrovnalosti považovat za čistě náhodné, zejména z důvodu počtu a významu plnění, pro která nebyl vystaven řádný doklad, v porovnání s počtem a významem plnění, pro která řádný doklad vystaven byl, nebo pokud dodavatel zboží či poskytovatel služeb neměl závažné důvody pochybovat o tom, že smluvní partner není osobou povinnou k dani.

Je-li jedné osobě za totéž protiprávní jednání uložena jak pokuta stanovená v odstavci 1, tak pokuta stanovená v odstavci 2, uplatní se pouze poslední uvedená pokuta.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 8 Belgický správce daně provedl u Dranken Van Eetvelde, která je společností založenou podle belgického práva a působí v oblasti velkoobchodního a maloobchodního prodeje nápojů, daňové šetření týkající se uplatňování DPH v období od 1. ledna do 31. prosince 2011. Zjistil řadu porušení předpisů a pravidel v oblasti DPH, která byla této společnosti oznámena dne 3. prosince 2018.
- 9 Společnosti Dranken Van Eetvelde byl poté doručen daňový výměr, který byl vydán dne 10. prosince 2018 a prohlášen vykonatelným dne 11. prosince 2018 a kterým jí byla uložena povinnost zaplatit doměřenou DPH ve výši 173 512,56 eura (tedy 141 665,30 eura z titulu solidární odpovědnosti a 31 847,26 eura z titulu vrácení DPH na základě nesprávně vystavených dobropisů), pokutu ve výši 347 000 eur (tedy 173 512,56 eur x 200 %) za nesprávné údaje na vystavených fakturách a pokutu ve výši 283 320 eur (tedy 141 665,30 eur x 200 %) za neodvedení DPH.
- 10 V protokolu, který v rámci tohoto šetření vypracoval kontrolor, bylo uvedeno, že společnost Dranken Van Eetvelde již byla předmětem předchozích kontrol, daňových výměrů a odsouzení za stejná protiprávní jednání týkající se období od 1. ledna 2000 do 31. prosince 2002 a od 1. ledna 2003 do 31. prosince 2004. V tomto ohledu bylo rozsudky ze dne 10. dubna a 17. listopadu 2008 uznáno, že tato společnost zavedla systém vystavování falešných faktur,

v jehož rámci nebylo zboží uvedené na těchto fakturách dodáváno zákazníkům uvedeným na těchto fakturách, ale zákazníkům povinným k dani a provozujícím kavárny, hotely nebo restaurace. V těchto řízeních byly uvedené společnosti uloženy pokuty, které se staly konečnými.

- 11 Dne 21. prosince 2018 podala společnost Dranken Van Eetvelde k rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Gent, Belgie), který je předkládajícím soudem, odvolání proti daňovému výměru ze dne 10. prosince 2018.
- 12 Zároveň bylo proti této společnosti vedeno trestní řízení pro protiprávní jednání, k nimž došlo v letech 2012 až 2014. Rozsudkem ze dne 18. června 2019 rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Termonde, Belgie), zasedající v trestních věcech, uložil uvedené společnosti pokutu ve výši 20 000 eur za padělání daňových dokladů a používání padělaných dokladů v období od roku 2012 do roku 2014 v oblasti DPH a daně z příjmů, jakož i za nepřiznání příjmů k dani z příjmů právnických osob a nepřiznání tržeb a DPH splatné z těchto tržeb, a to vše s podvodným úmyslem nebo s úmyslem způsobit škodu. Tento úmysl byl zohledněn z důvodu, že společnost Dranken Van Eetvelde významně a podstatně přispěla k podvodnému systému, který umožnil jejím obchodním zákazníkům prodávat nápoje „načerno“.
- 13 V rámci věci, která byla předložena předkládajícímu soudu, zaprvé společnost Dranken Van Eetvelde tvrdí, že v souladu s judikaturou Soudního dvora nemůže být nikdo činěn bezpodmínečně odpovědným za podvodné jednání spáchané jinou osobou. Taková objektivní odpovědnost podle jejího názoru překračuje meze toho, co je nezbytné k ochraně plateb do veřejného rozpočtu a k boji proti daňovým únikům. Domnívá se, že to má za následek porušení zásady proporcionality.
- 14 Předkládající soud však uvádí, že čl. 51a odst. 4 zákona o DPH stanoví takovou objektivní odpovědnost, která je svou povahou bezpodmínečná, a mohl by být tedy v rozporu se zásadou proporcionality anebo neutrality v oblasti DPH. Odpověď na otázku, zda je toto ustanovení v rozporu s článkem 205 směrnice o DPH ve spojení s těmito zásadami, je tedy podle jeho názoru důležitá pro posouzení, zda je společnost Dranken Van Eetvelde povinna zaplatit neodvedenou DPH, či nikoli.
- 15 Zadruhé uvedený soud zdůrazňuje, že použití zásady *ne bis in idem* se liší podle toho, zda se tato zásada týká oblasti daní z příjmů nebo oblasti DPH. Otázka kumulace správních a trestních sankcí v souvislosti s jednotným úmyslem podle jeho názoru vyžaduje analýzu s ohledem na tuto zásadu, kterou konkretizuje článek 50 Listiny.
- 16 Za těchto podmínek se rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Gent) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je článek 51a odst. 4 [zákona o DPH] v rozporu s článkem 205 [směrnice o DPH] ve spojení se zásadou proporcionality, jelikož toto ustanovení stanoví úplnou objektivní odpovědnost a soud ji nemůže posuzovat ve vztahu k podílu každé osoby na daňovém podvodu?

- 2) Je článek 51a odst. 4 [zákona o DPH] v rozporu s článkem 205 [směrnice o DPH] ve spojení se zásadou neutrality v oblasti DPH, pokud má být toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že osoba má solidární povinnost odvést DPH namísto dlužníka, který je ze zákona povinen ji odvést, aniž je nutno zohlednit odpočet DPH, který může uplatnit tento dlužník?
- 3) Musí být článek 50 [Listiny] vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje kumulaci (správních a trestních) sankcí trestní povahy uložených v různých řízeních za obsahově totožné skutky, k nimž však došlo v po sobě jdoucích letech (které by však v trestním právu byly považovány za trvalý trestný čin s jednotným úmyslem), a pokud jsou skutky v jednom roce předmětem správního stíhání a v jiném roce předmětem trestního stíhání? Nelze tyto skutky považovat za neoddelitelně spjaté z důvodu, že k nim došlo v po sobě jdoucích letech?
- 4) Musí být článek 50 [Listiny] vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje zahájit proti určité osobě řízení o uložení správní pokuty trestní povahy za skutek, za který již byla tato osoba pravomocně odsouzena v trestním řízení, přičemž obě řízení jsou vedena zcela nezávisle a jedinou zárukou, že přísnost všech uložených sankcí odpovídá závažnosti dotyčného protiprávního jednání, je možnost finančního soudu provést meritorní přezkum proporcionality, avšak vnitrostátní právní úprava nestanoví v tomto ohledu žádná pravidla a nestanoví ani pravidla umožňující správnímu orgánu zohlednit již uloženou trestní sankci?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 17 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda článek 205 směrnice o DPH ve spojení se zásadou proporcionality musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, které za účelem zajištění výběru DPH stanoví objektivní solidární odpovědnost jiné osoby povinné k dani než té, která by obvykle byla povinná tuto daň odvést, aniž přitom příslušný soud může provést posouzení na základě podílu různých osob účastnících se daňového úniku.
- 18 Podle článku 205 směrnice o DPH mohou členské státy v situacích uvedených v člácích 193 až 200 a 202 až 204 této směrnice stanovit, že za odvod DPH ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.
- 19 Články 193 až 200 a 202 až 204 směrnice o DPH patří do oddílu 1 kapitoly 1 hlavy XI této směrnice, který je nadepsán „Osoby povinné odvést daň správci daně“. Tyto články určují osoby povinné odvést DPH. Článek 193 uvedené směrnice sice jako základní pravidlo stanoví, že DPH je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, avšak upřesňuje, že jiné osoby mohou nebo musí být osobami povinnými tuto daň odvést v situacích uvedených v člácích 194 až 199b a v článku 202 téže směrnice.
- 20 Ustanovení oddílu 1 kapitoly 1 hlavy XI směrnice o DPH, mezi něž patří článek 205 této směrnice, mají za cíl určit osoby povinné odvést DPH v různých situacích. Cílem těchto ustanovení je tak zajistit pro správce daně účinný výběr DPH od osoby, která je vzhledem k dané situaci nejvhodnější (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 28).

- 21 Článek 205 směrnice o DPH za účelem účinného výběru DPH v zásadě umožňuje členským státům přijmout opatření, na jejichž základě jiná osoba než ta, která je podle článků 193 až 200 a článků 202 až 204 této směrnice obvykle povinná tuto daň odvést, společně a nerozdílně ručí za odvod uvedené daně (rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 29).
- 22 Avšak protože tento článek 205 neupřesňuje ani osoby, které členské státy mohou určit jako solidární dlužníky, ani situace, v nichž lze k takovému určení přistoupit, přísluší členským státům, aby stanovily podmínky a způsoby uplatnění solidární odpovědnosti stanovené v tomto článku, a to zejména v souladu se zásadami právní jistoty a proporcionality (rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, body 31 a 32 a citovaná judikatura).
- 23 Pokud jde o poslední uvedenou zásadu, v jejímž světle se předkládající soud táže Soudního dvora na výklad článku 205 směrnice o DPH, je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 33 a citovaná judikatura).
- 24 V tomto kontextu musí být využití možnosti přiznané členským státům, aby za účelem zajištění účinného výběru daně určily jiného solidárního dlužníka, než je osoba povinná odvést tuto daň, odůvodněno faktickým nebo právním vztahem mezi oběma dotýcnými osobami s ohledem na zásady právní jistoty a proporcionality. Členským státům přísluší upřesnit zvláštní okolnosti, za kterých musí být taková osoba, jako je příjemce zdanitelného plnění, považována za solidárně odpovědnou za zaplacení daně dlužné jejím smluvním partnerem (rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 34).
- 25 V této souvislosti je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným unijní právní úpravou týkající se společného systému DPH a zásada zákazu zneužití práva vede k zákazu čistě vykonstruovaných operací zbavených hospodářské podstaty, které se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 35 a citovaná judikatura).
- 26 Soudní dvůr tak rozhodl, že článek 205 směrnice o DPH umožňuje členskému státu považovat osobu za solidárně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku plnění skutečně v její prospěch věděla nebo měla vědět, že daň dlužná za toto plnění, nebo za předchozí nebo následné plnění, zůstane nezaplacená, a opřít se v tomto ohledu o domněnky, je-li splněna podmínka, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné, a podmínka, že se tím nevytváří systém objektivní odpovědnosti, který by šel nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Hospodářské subjekty, které přijmou veškerá opatření, která po nich mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby jejich plnění nebyla součástí zneužívajícího nebo podvodného řetězce, musí mít možnost spoléhat na legalitu těchto plnění, aniž by jim hrozilo, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod této daně dlužné jinou osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 36 a citovaná judikatura).
- 27 V projednávaném případě je třeba zaprvé uvést, že předkládající soud vychází z předpokladu, že čl. 51a odst. 4 zákona o DPH, o který se jedná v původním řízení, stanoví „objektivní“ odpovědnost, která by mohla být z tohoto důvodu v rozporu se zásadou proporcionality. Ke

zjištění a posouzení skutkových okolností tohoto sporu i k výkladu a uplatňování vnitrostátního práva je přitom příslušný pouze předkládající soud (rozsudek ze dne 29. července 2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, bod 36 a citovaná judikatura).

- 28 Soudní dvůr, který má dát předkládajícímu soudu užitečnou odpověď v rámci postupu spolupráce zavedeného článkem 267 SFEU, má nicméně pravomoc poskytnout tomuto soudu na základě spisu vztahujícího se k věci v původním řízení, jakož i na základě písemných vyjádření, která mu byla předložena, vodítka, která předkládajícímu soudu umožní rozhodnout (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. prosince 2023, Nordic Info, C-128/22, EU:C:2023:951, bod 81 a citovaná judikatura).
- 29 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, přitom vyplývá, že podle čl. 51a odst. 4 zákona o DPH ručí každá osoba povinná k dani společně a nerozdílně za odvod daně spolu s osobou, která je povinná tuto daň odvést, pokud v době, kdy uskutečnila plnění, „věděla nebo musela vědět, že v řetězci plnění došlo nebo dojde k nezaplacení daně s úmyslem vyhnout se této dani“.
- 30 V tomto ohledu a s výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, je třeba poznamenat, že jak uvádí belgická vláda a Evropská komise ve svých písemných vyjádřeních, toto ustanovení nestanoví „objektivní“ solidární odpovědnost, která by byla v rozporu se zásadou proporcionality ve smyslu judikatury citované v bodě 26 tohoto rozsudku, jelikož dotčená osoba povinná k dani se stává solidárně odpovědnou za zaplacení dlužné DPH spolu s osobou, která je povinná odvést tuto daň, pouze tehdy, pokud věděla nebo musela vědět, že se účastní daňového úniku.
- 31 Je však třeba uvést, že článek 205 směrnice o DPH ve spojení se zásadou proporcionality vyžaduje, aby domněnka, na níž je založen čl. 51a odst. 4 zákona o DPH, aby bylo možné osobu povinnou k dani považovat za solidárně odpovědnou za zaplacení dlužné DPH s osobou, která je povinná tuto daň odvést, mohla být vyvratitelná v tom smyslu, že pro tuto osobu povinnou k dani není prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné vyvrátit tuto domněnku předložením důkazu o opaku.
- 32 Za účelem vyvrácení uvedené domněnky musí mít dotyčná osoba povinná k dani možnost prokázat, že přijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, která uskutečňuje, nebyla součástí podvodného systému falešných faktur.
- 33 Pokud jde zadruhé o skutečnost, že čl. 51a odst. 4 zákona o DPH vyžaduje, aby osoba povinná k dani, která je solidárně odpovědná, zaplatila celou výši dlužné DPH, aniž soudu umožňuje provést posouzení na základě podílu různých osob účastnících se daňového úniku, je třeba uvést, že ze samotné povahy „solidární odpovědnosti“, která je stanovena v článku 205 směrnice o DPH, vyplývá, že každá solidárně odpovědná osoba je povinna zaplatit celou částku dlužné DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlzcēļš, C-154/16, EU:C:2017:392, bod 85).
- 34 Dále je třeba uvést, že tento výklad pojmu „solidární odpovědnost“ je v souladu s cílem článku 205 směrnice o DPH, kterým je – jak bylo připomenuto v bodech 20 a 21 tohoto rozsudku – zajistit pro správce daně účinný výběr DPH od osoby, která je vzhledem k dané situaci nejvhodnější.
- 35 Požadavek, aby byla povinnost solidárně odpovědné osoby zaplatit dlužnou DPH rozlišena podle jejího podílu odpovědnosti, by totiž zejména v případě daňového úniku znamenal, že správce daně a případně soud příslušný k přezkumu jednání tohoto správce daně předem určí příslušné podíly všech osob účastnících se tohoto úniku. Vedle toho, že by byl tento přístup v rozporu se samotnou

zásadou solidární odpovědnosti stanovenou v článku 205 směrnice o DPH, by se takové určení mohlo ukázat jako obzvláště obtížné v případě složitých podvodných daňových konstrukcí vyznačujících se vysokou mírou neprůhlednosti.

- 36 Z toho plyne, že článek 205 směrnice o DPH vyžaduje, aby osoba povinná k dani, která je solidárně odpovědná za zaplacení DPH, mohla být povinna sama zaplatit celkovou částku DPH bez ohledu na míru účasti této osoby povinné k dani na daňovém úniku.
- 37 Jak v podstatě uvádí belgická vláda, tímto výkladem není dotčeno případné použití vnitrostátních pravidel občanského práva, která upravují vztah osoby povinné k dani, jež společně a nerozdílně ručí za odvod DPH ve smyslu čl. 51a odst. 4 zákona o DPH, a osoby povinné k dani, jež je obvykle povinná tuto daň odvést, a která by případně umožnila této první osobě povinné k dani uplatnit svůj nárok vůči této druhé osobě povinné k dani za účelem rozdělení celkové hospodářské zátěže podle podílu každé z těchto osob na daňovém dluhu.
- 38 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět, že článek 205 směrnice o DPH ve spojení se zásadou proporcionality musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátnímu ustanovení, které za účelem zajištění výběru DPH stanoví objektivní solidární odpovědnost jiné osoby povinné k dani než té, která by obvykle byla povinná tuto daň odvést, aniž však příslušný soud může provést posouzení na základě podílu různých osob účastnících se daňového úniku, pokud má tato osoba povinná k dani možnost prokázat, že přijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, která uskutečňuje, nebyla součástí tohoto úniku.

K druhé otázce

- 39 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 205 směrnice o DPH ve spojení se zásadou daňové neutrality musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, které solidární povinnost odvést DPH ukládá jiné osobě povinné k dani než té, která by obvykle byla povinná tuto daň odvést, aniž je zohledněn nárok posledně uvedené osoby na odpočet DPH splatné nebo zaplacené na vstupu.
- 40 Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, jež je splatná či byla odvedena za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu a použily pro potřeby zdanitelné činnosti, představuje základní zásadu společného systému DPH. Nárok na odpočet upravený v člancích 167 a násl. směrnice o DPH je tedy nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatnění, dodrží požadavky nebo podmínky jak věcné, tak formální povahy, jež se na tento nárok vztahují [rozsudek ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet DPH), C-596/21, EU:C:2022:921, bod 21].
- 41 Zejména platí, že cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH [rozsudek ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet DPH), C-596/21, EU:C:2022:921, bod 22 a citovaná judikatura].

- 42 Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je však cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH, takže jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpočet odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem [rozsudek ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet DPH), C-596/21, EU:C:2022:921, bod 24 a citovaná judikatura].
- 43 Nárok na odpočet daně tedy musí být odepřen nejen v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale taktéž v případě, kdy se prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastní plnění, jež bylo součástí úniku na DPH, nebo jej přinejmenším usnadňuje. Taková osoba povinná k dani totiž musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu, jež se podílí na tomto úniku, a to bez ohledu na to, zda má prospěch z následného prodeje zboží nebo využití služeb v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu, jelikož tato osoba povinná k dani v takové situaci napomáhá pachatelům tohoto úniku a stává se jeho spolupachatelem [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. listopadu 2022, Finanzamt M (Rozsah nároku na odpočet DPH), C-596/21, EU:C:2022:921, bod 35 a citovaná judikatura].
- 44 V projednávaném případě je třeba zdůraznit, že druhá předběžná otázka se týká toho, zda osoba povinná k dani, která na základě vnitrostátního ustanovení, které provádí článek 205 směrnice o DPH, ručí společně a nerozdílně za odvod DPH namísto osoby povinné odvést tuto daň, má právo pro účely DPH, kterou musí odvést, zohlednit nárok na odpočet DPH, který by mohla uplatnit tato osoba povinná odvést DPH. Tato otázka se navíc týká pouze případů, kdy solidární odpovědnost za zaplacení DPH vyplývá z čl. 51a odst. 4 zákona o DPH a kdy se již z povahy věci jedná o úniky na DPH.
- 45 V takových případech daňového úniku je přitom třeba v souladu s judikaturou uvedenou v bodech 42 a 43 tohoto rozsudku odepřít nárok na odpočet DPH osobě povinné k dani, která je povinná odvést DPH. Vzhledem k tomu, že tato osoba povinná k dani nemůže uplatnit žádný nárok na odpočet této daně, takový nárok na odpočet nemůže být tedy *a fortiori* přenesen na osobu povinnou k dani, která společně a nerozdílně ručí za odvod uvedené daně na základě vnitrostátního ustanovení provádějícího článek 205 směrnice o DPH.
- 46 To platí tím spíše, že podle znění čl. 51a odst. 4 zákona o DPH je solidární odpovědnost jiné osoby povinné k dani než té, která je povinná odvést DPH, stanovena pouze pro případ, že solidární odpovědná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že v řetězci plnění došlo nebo dojde k nezaplacení daně s úmyslem vyhnout se této dani.
- 47 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět, že článek 205 směrnice o DPH ve spojení se zásadou daňové neutrality musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátnímu ustanovení, které solidární povinnost odvést DPH ukládá jiné osobě povinné k dani než té, která by obvykle byla povinná tuto daň odvést, aniž je zohledněn nárok poslední uvedené osoby na odpočet DPH splatné nebo zaplacené na vstupu.

K třetí otázce

- 48 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda článek 50 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje uložit kumulativně trestní sankce a správní sankce trestní povahy, které vyplývají z různých řízení, za skutky téže povahy, k nimž však došlo během po sobě následujících zdaňovacích období a které jsou předmětem správního stíhání trestní povahy za jedno zdaňovací období a trestního stíhání za jiné zdaňovací období.
- 49 Článek 50 Listiny stanoví, že „[n]ikdo nesmí být stíhán nebo potrestán v trestním řízení za čin, za který již byl v [Evropské u]nii osvobozen nebo odsouzen konečným trestním rozsudkem podle zákona“. Zásada *ne bis in idem* tedy zakazuje kumulaci jak stíhání, tak sankcí, které mají trestní povahu ve smyslu tohoto článku, za tytéž skutky a proti téže osobě (rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 25, a rozsudek ze dne 22. března 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 24).
- 50 Použití zásady *ne bis in idem* podléhá dvojí podmínce, a sice že existuje dřívější pravomocné rozhodnutí (podmínka *bis*) a týchž skutků se týká dřívější rozhodnutí a stíhání nebo pozdější rozhodnutí (podmínka *idem*) (rozsudek ze dne 22. března 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 28).
- 51 Pokud jde o podmínku *idem*, podle ustálené judikatury Soudního dvora je kritériem relevantním pro posouzení toho, zda jde o totéž protiprávní jednání, kritérium totožnosti skutkových okolností chápaných jako soubor konkrétních skutkových okolností, které jsou vzájemně neoddělitelně spojeny, které vedly ke zproštění obžaloby nebo ke konečnému odsouzení dotyčné osoby. Článek 50 Listiny tak zakazuje uložit za stejné skutky několik sankcí trestní povahy na základě různých za tím účelem vedených řízení (rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 35, a rozsudek ze dne 22. března 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 33).
- 52 Právní kvalifikace skutkových okolností ve vnitrostátním právu a chráněný právní zájem mimoto nejsou relevantní pro účely konstatování, že jde o totéž protiprávní jednání, jelikož rozsah ochrany, kterou přiznává článek 50 Listiny, se nemůže mezi členskými státy lišit (rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 36, a rozsudek ze dne 22. března 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, bod 34).
- 53 Soudní dvůr připomněl, že podmínka *idem* vyžaduje, aby skutkové okolnosti byly totožné. Zásada *ne bis in idem* se naproti tomu nepoužije, pokud dotčené skutky nejsou totožné, ale pouze podobné. Totožnost skutků je totiž třeba chápat jako soubor konkrétních okolností daných událostmi, které jsou v podstatě stejné v rozsahu, v němž se týkají téhož pachatele a jsou vzájemně neoddělitelně spjaty v čase a prostoru (rozsudek ze dne 22. března 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, body 36 a 37).
- 54 V projednávaném případě z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že trestní sankce uložená společnosti Dranken Van Eetvelde, která následovala po jejím odsouzení v rámci trestního řízení ukončeného rozsudkem rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Termonde) ze dne 18. června 2019, se týkala úniku na DPH, k němuž došlo ve zdaňovacích obdobích 2012 až 2014. Předkládající soud však uvádí, že správní řízení, o které se jedná v původním řízení, se i v případě, že by mělo být považováno za řízení trestní povahy, týká úniku na DPH, k němuž došlo během

zdaňovacího období 2011. I kdyby tedy bylo třeba mít za to, že tato společnost se během všech těchto zdaňovacích období podílela na zavedení téhož systému úniků na DPH, nic to nic nemění na tom, že trestní řízení a správní řízení se týkají různých zdaňovacích období.

- 55 Kromě toho informace předkládajícího soudu, že podle vnitrostátního trestního práva lze skutkové okolnosti zjištěné v období od roku 2011 do roku 2014 považovat za trvající protiprávní jednání vedené jednotným úmyslem, není nijak relevantní pro účely posouzení dodržování podmínky *idem* v unijním právu.
- 56 Z toho plyne, že skutkové okolnosti týkající se správního řízení, o které se jedná v původním řízení, a skutkové okolnosti, které byly předmětem trestního řízení, nejsou totožné, takže podmínka *idem* není splněna. Zásada *ne bis in idem* se proto v projednávané věci neuplatní.
- 57 S ohledem na výše uvedené je třeba na třetí otázku odpovědět, že článek 50 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje uložit kumulativně trestní sankce a správní sankce trestní povahy, které vyplývají z různých řízení, za skutky téže povahy, k nimž však došlo během po sobě následujících zdaňovacích období a které jsou předmětem správního stíhání trestní povahy za jedno zdaňovací období a trestního stíhání za jiné zdaňovací období.

Ke čtvrté otázce

- 58 Vzhledem k odpovědi na třetí otázku není namístě odpovídat na čtvrtou otázku.

K nákladům řízení

- 59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení se zásadou proporcionality

musí být vykládán v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátnímu ustanovení, které za účelem zajištění výběru daně z přidané hodnoty stanoví objektivní solidární odpovědnost jiné osoby povinné k dani než té, která by obvykle byla povinná tuto daň odvést, aniž však příslušný soud může provést posouzení na základě podílu různých osob účastnících se daňového úniku, pokud má tato osoba povinná k dani možnost prokázat, že přijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, která uskutečňuje, nebyla součástí tohoto úniku.

- 2) Článek 205 směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou daňové neutrality

musí být vykládán v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátnímu ustanovení, které solidární povinnost odvést daň z přidané hodnoty (DPH) ukládá jiné osobě povinné k dani než té, která by obvykle byla povinná tuto daň odvést, aniž je zohledněn nárok posledně uvedené osoby na odpočet DPH splatné nebo zaplacené na vstupu.

3) Článek 50 Listiny základních práv Evropské unie

musí být vykládán v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje uložit kumulativně trestní sankce a správní sankce trestní povahy, které vyplývají z různých řízení, za skutky téže povahy, k nimž však došlo během po sobě následujících zdaňovacích období a které jsou předmětem správního stíhání trestní povahy za jedno zdaňovací období a trestního stíhání za jiné zdaňovací období.

Podpisy