

# ROZHODNUTÍ

## ROZHODNUTÍ KOMISE

ze dne 26. května 2010

**o státní podpoře v podobě daňové dohody o narovnání, kterou Belgie poskytla společnosti Umicore S.A. (bývalá společnost „Union Minière S.A.“) (státní podpora C 76/03 (ex NN 69/03))**

(oznámeno pod číslem K(2010) 2538)

**(Pouze francouzské a nizozemské znění je závazné)**

**(Text s významem pro EHP)**

(2011/276/EU)

EVROPSKÁ KOMISE,

umožnily vyjasnit stanovisko belgické daňové správy k dohodě se společností Umicore.

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek<sup>(1)</sup> v souladu s těmito články, a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

### I. POSTUP

- (1) Komise svým dopisem ze dne 11. února 2002 informovala belgické orgány o informacích, které měla o dohodě mezi belgickou Speciální daňovou inspekcí (ISI) a společností Umicore S.A. (Umicore), bývalou společností „Union Minière S.A.“, týkající se snížení dluhu daně z přidané hodnoty (DPH). V tomto dopise Komise belgické orgány žádala, aby jí poskytly všechny informace, které by jí umožnily zhodnotit tuto dohodu ve smyslu článků 107 a 108 Smlouvy (\*).
- (2) Belgická vláda odpověděla Komisi dopisem ze dne 7. května 2002.
- (3) Dopisem ze dne 7. srpna 2002 si Komise vyžádala obšírnější informace, aby mohla opatření lépe posoudit. Belgická vláda jí tyto informace předala dopisem ze dne 18. září 2002.
- (4) Dopisem ze dne 21. října 2003 požádala Komise belgické orgány o dodatečné dokumenty, které by

- (5) Dopisem ze dne 31. října 2003 informovaly belgické orgány Komisi, že daňový záznam společnosti Umicore a všechny doklady týkající se dotčené dohody byly zaba-veny bruselským vyšetřujícím soudcem panem Lugentzem, který byl pověřen trestním řízením proti neznámému pachateli ve věci okolností, za jakých byla dohoda mezi ISI a Umicore uzavřena.

- (6) Dopisem ze dne 10. prosince 2003 oznámila Komise Belgii své rozhodnutí zahájit řízení o této podpoře podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy.
- (7) Rozhodnutí Komise zahájit řízení bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* <sup>(2)</sup> dne 7. září 2004. Komise vyzvala zúčastněné strany k předložení jejich připomínek k dotčené podpoře.
- (8) Z důvodu chyby ve znění zveřejněném dne 7. září 2004 bylo rozhodnutí znovu zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 17. listopadu 2004 <sup>(3)</sup>.
- (9) Komise obdržela připomínky k této věci od společnosti Umicore dopisy ze dne 7. října a 13. prosince 2004 a od anonymní třetí strany dopisem obdrženým dne 4. října 2004.

<sup>(1)</sup> Úř. věst. C 280, 17.11.2004, s. 10.

<sup>(\*)</sup> S účinkem od 1. prosince 2009 se články 87 a 88 Smlouvy o ES staly články 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie. V obou případech jsou ustanovení ve své podstatě identická. Pro účely tohoto rozhodnutí je v případě potřeby nutné odkazy na články 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie chápat jako odkazy na články 87 a 88 Smlouvy o ES. Smlouva o fungování Evropské unie rovněž zavedla některé terminologické změny, jako je nahrazení pojmu „Společenství“ pojmem „Unie“ a „společný trh“ pojmem „vnitřní trh“.

<sup>(2)</sup> Úř. věst. C 223, 7.9.2004, s. 2.

<sup>(3)</sup> Viz poznámka pod čarou č. 1.

- (10) Po novém zveřejnění rozhodnutí předala Belgie své připomínky dopisem ze dne 15. prosince 2004.

- (11) Dne 13. května 2005 předala Komise Belgii připomínky třetích stran. Belgie jí zaslala své komentáře dne 13. června 2005.
- (12) Dopisem ze dne 12. prosince 2005 informovala Komise Belgii o rozhodnutí pozastavit přezkum opatření až do rozhodnutí soudních orgánů v dotčené věci.
- (13) V odpovědi ze dne 19. ledna 2006 Belgie uvedla, že v prostorách správního úřadu byly skutečně provedeny domovní prohlídky, že celý daňový záznam byl zabaven a že bude určitě informovat Komisi o rozhodnutích, která soudní orgány sdělí dotčenému správnímu orgánu.
- (14) Dopisem ze dne 31. března 2008 požádala Komise, aby byla informována o postupu soudního řízení a o případném vrácení zabavených dokumentů.
- (15) Belgie odpověděla Komisi dopisem ze dne 16. června 2008, v němž upřesnila, že soudní řízení bylo uzavřeno ke dni 13. listopadu 2007.
- (16) Dne 28. července 2008 proběhlo jednání mezi zástupci ISI a Komise, po jehož ukončení byl belgickým orgánům zaslán elektronickou poštou seznam otázek shrnujících body předložené zástupci Komise. Belgické orgány odpověděly dopisem ze dne 9. září 2008.
- (17) Dopisem ze dne 17. října 2008 upozornila Komise Belgii, že jí přísluší podniknout všechny nutné kroky, aby odpověděla na otázky položené Komisí, a to včetně zpětného získání zabavených dokumentů. Komise v tomto dopise rovněž zmínila možnost přikázat formálně Belgii, aby jí požadované informace poskytla vzhledem k tomu, že tyto informace měly být Komisi již předány na základě jejích předchozích žádostí o informace.
- (18) Elektronickým dopisem ze dne 21. ledna 2009 požádala Komise belgické orgány, aby ji informovaly, jak byl vyřízen její dopis ze dne 17. října 2008. Belgická strana odpověděla dopisem ze dne 29. ledna 2009, v němž uvedla, že ISI začala podnikat kroky, aby odpověděla na otázky položené Komisí.
- (19) Dopisem ze dne 7. května 2009 informovala Belgie Komisi, že zabavené dokumenty byly nakonec vráceny ISI a že jsou v současné době přezkoumávány, aby bylo možno odpovědět na otázky Komise.
- (20) Dopisem ze dne 6. srpna 2009 předala Belgie Komisi svou odpověď na otázky položené Komisí v jejím dopise ze dne 17. října 2008.
- (21) Na žádost Komise předala Belgie elektronickým dopisem ze dne 22. září 2009 dodatečné informace o určitých použitelných správních předpisech.

## II. PODROBNÝ POPIS PODPORY

### II.1 Obecné souvislosti dohody uzavřené mezi ISI a Umicore dne 21. prosince 2000

- (22) V rámci vyšetřování prováděných daňovými orgány několika členských států ohledně transakcí týkajících se drahých kovů provedlo bruselské regionální ředitelství ISI kontrolu společnosti UMICORE S.A. za období 1995 až 1999. Po ukončení kontroly oznámila ISI společnosti Umicore, a to 30. listopadu 1998 a 30. dubna 1999, dva dodatečné platební výměry, protože zjistila nesprávné použití osvobození od DPH u prodeju zrnkového stříbra společností sídlícím v Itálii, Švýcarsku a Španělsku.
- (23) Tyto dva platební výměry se týkaly zejména prozatímního stanovení částky DPH, kterou Umicore dlužila kvůli nesprávnému použití osvobození od daně, výše daňové pokuty ke splacení a úroků plnoprávně vymahatelných počínaje dnem, kdy dluh u DPH vznikl. Oba výměry vyzývaly subjekt povinný k dani předat písemně ISI svůj souhlas s takto vyměřenými částkami nebo uplatnit své řádně odůvodněné námitky ve lhůtě 20 dnů.
- (24) Společnost Umicore se rozhodla pro tuto druhou možnost a v červnu 1999 zaslala ISI dva dopisy, ve kterých vznesla námitky vůči zjištěním ISI a dovolávala se správnosti uplatněného osvobození od DPH. Jako odpověď na oba dopisy subjektu povinného k dani sdělila ISI dne 23. prosince 1999 společnosti Umicore své připomínky a znovu potvrdila platnost zjištění uvedených v obou platebních výměrech. ISI tak vyzvala společnost Umicore, aby jí zaslala buď svůj souhlas se stanoveným zdaněním, nebo nové prvky, které by mohly toto zdanění snížit nebo zrušit, a případně se zřekla uplatnění nároku na plynutí promlčecí lhůty, aby tato byla přerušena na dobu nutnou pro zaplacení daně, úroků a daňových pokut. Dne 30. března 2000 Umicore doplnila své odůvodnění a znovu odmítla závěry ISI.
- (25) Dne 21. prosince 2000 ISI souhlasila s návrhem dohody předloženým společností Umicore („dohoda o narovnání“) ohledně obou platebních výměrů, který se týkal uplatnění DPH za celé období kontrolované ISI. Dotčená dohoda předpokládá, že společnost Umicore uhradí částku podstatně nižší než byly částky uvedené ve výše zmíněných platebních výměrech.

### II.2 Systém zdanění použitelný na dodání uvnitř Společenství a na vývoz zboží

- (26) Předpisy o DPH použitelné na dodání uvnitř Společenství a na vývoz zboží, na které se odvolává dohoda o narovnání za období 1995 až 1998, mají svůj původ v provedení

směrnice Rady 91/680/EHS<sup>(4)</sup> do belgického zákona o DPH. Tato směrnice obsahovala přechodný systém DPH s ohledem na odstranění daňových hranic uvnitř Evropské unie a měnila šestou směrnici o DPH<sup>(5)</sup>.

### 1. Zdanění dodání zboží

- (27) Článek 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) stanoví, že „dani podléhají dodání zboží a poskytování služeb za úplatu, pokud k nim dochází v Belgii, uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

- (28) Článek 10 zákona o DPH pak stanoví následující:

„Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Jedná se zejména o předání zboží nabyvateli nebo postupníkovi na základě smlouvy o převodu práva nebo jeho potvrzení.“

- (29) Článek 15 zákona o DPH nakonec stanoví:

„Odstavec 1. K dodání zboží došlo v Belgii, pokud se místo považované podle odstavců 2 až 6 za místo dodání nachází v Belgii.

Odstavec 2. Za místo dodání zboží se považuje místo, kde je zboží dáno k dispozici nabyvateli nebo postupníkovi.

Za místo dodání se ale považuje:

- 1) místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava k nabyvateli, je-li zboží odesíláno nebo přepravováno dodavatelem, nabyvatelem nebo třetí osobou;

(...)

<sup>(4)</sup> Úř. věst. L 376, 31.12.1991, s. 1.

<sup>(5)</sup> Směrnice Rady 77/388/EHS („šestá směrnice o DPH“) ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, Úř. věst. L 145, 13.6.1977, s. 1.

Odstavec 7. Není-li dokázáno jinak, považuje se, že k dodání movitého majetku došlo v Belgii, pokud v okamžiku dodání zde jedna ze stran transakce má sídlo hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, a nemá-li takové sídlo nebo stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

- (30) Dodání zboží (jehož přeprava začala v Belgii) je tak v zásadě zdanitelné v Belgii. Je-li jedna ze stran transakce usazena v Belgii, zakládá zákon právní domněnku, podle níž se má za to, že k dodání došlo v Belgii.

### 2. Osoba povinná odvést DPH

- (31) Na základě čl. 51 odst. 1 zákona o DPH je plátcem daně osoba, která provádí zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, k němuž dochází v Belgii.

### 3. Vývoz

- (32) Článek 39 odst. 1 zákona o DPH počítá se systémem osvobození od DPH použitelným na vývoz zboží a stanoví, že „od daně jsou osvobozena: 1) dodání zboží odesílaná nebo přepravovaná prodávajícím nebo jeho jménem mimo území Společenství, 2) dodání zboží odesílaná nebo přepravovaná pořizovatelem, jenž není usazen v Belgii, nebo jeho jménem mimo území Společenství (...)“.

- (33) V souladu s čl. 39 odst. 3 zákona o DPH stanovil v belgickém právu královský výnos č. 18 ze dne 29. prosince 1992 (dále jen „královský výnos č. 18“) podmínky osvobození při vývozu zboží z Belgie mimo území Společenství<sup>(6)</sup>.

<sup>(6)</sup> Článek 5 odst. 2 královského výnosu č. 18 stanoví, že „kupující nesídlící v Belgii, který přebírá osobně do majetku zboží v Belgii, musí v okamžiku převzetí vystavit prodejci usazenému v Belgii potvrzení o příjmu. V potvrzení o příjmu vystaveném prodejci musí být uvedeno datum předání zboží, jeho popis a země určení. Stejný dokument musí být vystaven prodejci, pokud zboží v Belgii přebírá třetí osoba, která jedná jménem kupujícího, jenž není v Belgii usazen. V tomto případě musí dokument vystavit dotyčná třetí osoba, která v něm uvede, že jedná ve prospěch příkazce“. Článek 6 královského výnosu č. 18 upřesňuje, že „důkaz o vývozu musí dodat prodejce (...) bez ohledu na dokument vyžadovaný v čl. 5 odst. 2“. Článek 3 královského výnosu č. 18 potom stanoví, že „prodejce musí mít u sebe v každém okamžiku všechny dokumenty potvrzující, že k vývozu skutečně došlo, a předložit je na základě jakékoli žádosti úředníků pověřených kontrolou. K těmto dokumentům patří zejména objednávkové listy, přepravní dokumenty, potvrzení o úhradě a prohlášení o vývozu stanovená v článku 2“, který uvádí, že „na celnici, kde musí být podle celních předpisů v oblasti vývozu podáno prohlášení o vývozu, musí být předána kopie daňového dokladu, a neexistuje-li, tak zásilkový list obsahující všechny náležitosti požadované pro daňový doklad“.

## 4. Dodání uvnitř Společenství

(34) Článek 39 bis zákona o DPH počítá od 1. ledna 1993 s následujícím: „Od daně jsou osvobozena: 1) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím (...), pořizovatelem nebo jejich jménem z Belgie avšak uvnitř Společenství, a uskutečněná pro jinou osobu povinnou k dani nebo právníčkou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě a jenž jsou povinny zdanit svá pořízení zboží uvnitř Společenství (...).“

(35) Belgické daňové předpisy ukládají několik podmínek ohledně důkazu, který je nutno předložit k prokázání správného uplatnění osvobození podle článku 39 bis zákona o DPH. Článek 1 královského výnosu č. 52 ze dne 29. prosince 1992 (dále jen „královský výnos č. 52“) stanoví, že „osvobození od daně podle článku 39 bis zákona o DPH jsou podmíněna existencí důkazu, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z Belgie, avšak uvnitř Společenství“. Článek 2 královského výnosu č. 52 pak upřesňuje, že toto osvobození „je kromě toho podmíněno existencí důkazu, že dodání bylo uskutečněno pro osobu povinnou k dani... identifikovanou pro účely DPH v jiném členském státě“. Článek 3 odst. 1 královského výnosu č. 52 k tomu stanoví, že „prodávající musí mít neustále k dispozici všechny dokumenty prokazující uskutečnění odeslání nebo přepravy zboží...“. V tomto ohledu výtah z tiskové zprávy zveřejněný v belgickém věstníku *Le Moniteur belge* č. 36 dne 20. února 1993 upozorňuje daňové poplatníky na skutečnost, že „přeprava musí být provedena prodávajícím, pořizovatelem nebo jejich jménem. To znamená, že přeprava uskutečněná následujícím zákazníkem nebo jeho jménem (například při řetězových prodejkách, kdy přepravu zajišťuje konečný zákazník) neumožňuje osvobodit od daně dodání, která předcházejí dodání tomuto poslednímu zákazníkovi“.

(36) Aby osobě povinné k dani vznikl nárok na osvobození od daně v rámci dodání zboží uvnitř Společenství, musí tato osoba mimo jiné prokázat, že přeprava byla uskutečněna prodávajícím, pořizovatelem nebo jejich jménem (7).

(7) Výtah z odpovědi belgického ministra financí na parlamentní otázku č. 248 ze dne 23. ledna 1996 (*Bull. Q.R., Ch. Repr. S.O. 1995–1996, č. 26* ze dne 18. 3. 1996) upřesňuje, že „dodání zboží uvnitř Společenství s výchozím místem Belgií představuje proto transakci s DPH v zásadě splatnou v Belgii, pokud je uskutečněna osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Nárok na toto osvobození od daně musí dodavatel, který se ho dovolává, samozřejmě prokázat. Na něm tudíž leží důkazní břemeno, že podmínky použití osvobození jsou splněny“.

(37) V případě nedodržení podmínek stanovených pro použití osvobození podle článků 39 a 39 bis zákona o DPH se dodání zboží stává zdanitelným v Belgii a dluh vzniká pouhým vznikem transakce (8). Na základě použití zásady *fair play* vůči osobě povinné k dani belgická daňová správa přesto uznává použití osvobození podle těchto článků v případech, kdy osoba povinná k dani není schopna předložit všechny důkazy o tom, že byly splněny podmínky osvobození, pokud má správní orgán sám tyto důkazy k dispozici, např. v rámci vzájemné pomoci s ostatními členskými státy nebo třetími zeměmi.

## 5. Zdanění založené na skutkovém stavu

(38) Podle ustálené judikatury belgického kasačního soudu musí být daň (včetně DPH) vyměřena podle skutkového stavu (9). Při použití této zásady musí správa vyměřit daň ne na základě zdánlivého úkonu v podobě uváděné daňovým poplatníkem, ale na základě skutečného úkonu (vyplývajícího ze skutečného úmyslu dotčených stran).

## 6. Postup

(39) V případě že správní orgán odmítne osvobození od DPH použité na konkrétní dodání zboží, zašle osobě povinné k dani dodatečný platební výměr (10), který obvykle provází pokuta.

## 7. Narovnání s osobou povinnou k dani

(40) Článek 84 odst. 2 zákona o DPH stanoví, že ministerstvo financí uzavírá s poplatníky dohody o narovnání za podmínky, že tyto dohody neznamenají osvobození od daně nebo její snížení. Tato narovnání se tak mohou týkat pouze skutkových, a ne právních otázek.

(8) Článek 16 upřesňuje, že dodání vzniká v okamžiku, kdy je zboží dáno k dispozici pořizovateli, a článek 17 stanoví, že rozhodná skutečnost daně vzniká a daň se stává splatnou v okamžiku dodání zboží.

(9) Viz rozsudek kasačního soudu ze dne 21.5.1982, *Pas. I, 1982, s. 1106*.

(10) Ačkoli zákon o DPH tento postup výslovně nestanoví, správní orgány takto obvykle postupují, aby dodržely několik základních zásad, jako je právo obhajoby a zásada řádné správy.

O těchto narovnáních se obvykle uvažuje v případech, kdy obě strany přistoupí na ústupky (nikoli pokud jde o výši daně, která může být výsledkem prokázaných skutečností, ale pokud jde o skutkové otázky, stanovení pokut atd.)<sup>(11)</sup>.

- (41) Pravomoc ministerstva financí je delegována na regionální ředitelství správy DPH a ISI.

#### 8. Uložení správních pokut

- (42) Pokud jde o uložení pokut v případě, kdy neexistuje důkaz o nároku na osvobození, čl. 70 odst. 1 zákona o DPH stanoví pro každé porušení povinnosti uhradit DPH přiměřenou pokutu, jež se rovná dvojnásobku daně, u níž došlo k pokusu o daňový únik. Královský výnos č. 41 ze dne 30. ledna 1987 (dále jen „královský výnos č. 41“) ale zavádí rozmezí snížení přiměřených daňových pokut. Článek 1 odst. 1 královského výnosu č. 41 stanoví, že se tato pokuta snižuje o 10 % výše dlužné daně (tabulka G v příloze) u přestupků při uplatnění článku 39 bis zákona o DPH (osvobození uplatněné nesprávně nebo bez důkazu o nároku na osvobození). Stejná přiměřená pokuta je uplatňována u přestupků stejné povahy při použití článku 39 zákona o DPH.
- (43) Článek 70 odst. 2 zákona o DPH potom stanoví uložení pokuty ve výši dvojnásobku dlužné daně za transakci, pokud nebyl vystaven daňový doklad nebo pokud tento doklad obsahuje nesprávné údaje, a to kromě jiného ohledně identifikace, jména nebo adresy stran podílejících se na transakci. Podle čl. 70 odst. 2 druhého pododstavce zákona o DPH se ale tato pokuta nepoužije v případech, kdy lze nesrovnalosti považovat za čistě náhodné<sup>(12)</sup> nebo kdy dodavatel neměl důvod pochybovat o tom, že smluvní partner není povinen k dani<sup>(13)</sup>.
- (44) Královský výnos č. 41<sup>(14)</sup> snižuje výši pokuty na 100 % dlužné daně za transakce v případě nepřesností v údajích, které je nutno uvádět na daňových dokladech. Článek 3 téhož královského výnosu stanoví, že pokuty jsou zcela prominuty, pokud daňový poplatník samovolně upraví svou situaci ještě před zásahem daňové správy.

<sup>(11)</sup> Správní výklad zákona o DPH č. 84/91.

<sup>(12)</sup> Zejména s ohledem na počet a význam transakcí nepodložených řádnými dokumenty ve srovnání s počtem a významem řádně dokumentovaných transakcí.

<sup>(13)</sup> Správní výklad č. 70/67 stanoví, že toto ustanovení je použitelné v případech, kdy osoba povinná k dani uskuteční prodej bez vystavení daňového dokladu zákazníkovi, který vystupuje jako soukromá osoba, za podmínky, že osoba povinná k dani nemá vážný důvod pochybovat o tom, že jeho smluvní partneři nejsou povinni k dani.

<sup>(14)</sup> Viz tabulku C.

#### 9. Přiměřenost pokut

- (45) Belgický rozhodčí soud<sup>(15)</sup> v rozsudku vyneseném dne 24. února 1999<sup>(16)</sup> rozhodl, že soudce musí mít možnost ověřit, zda „donucovací rozhodnutí je odůvodněno skutkovým a právním stavem a zda dodržuje všechna právní ustanovení a obecné zásady, které platí pro správu a k nimž patří zásada přiměřenosti“. Při této příležitosti rozhodčí soud také rozhodl, že správní pokyny v oblasti DPH mají donucovací povahu.
- (46) Nedávná judikatura belgického kasačního soudu<sup>(17)</sup> ostatně potvrdila povinnost jak příslušné daňové správy, tak soudce uplatňovat na výše správních pokut zásadu přiměřenosti, a to i v případech, kdy by to znamenalo odchýlení od pevných sazeb.

#### 10. Možnost správy snížit nebo prominout pokuty

- (47) Po vstupu zákona ze dne 15. března 1999 o daňových sporech v platnost byla zrušena ustanovení zákona o DPH<sup>(18)</sup>, která udílela ministru financí pravomoc promíjet pokutu. Avšak na základě článku 9 výnosu regenta ze dne 18. března 1831<sup>(19)</sup> si ministr financí nebo úředník, kterého tím pověřil, zachovává pravomoc snižovat nebo promíjet pokuty. Ministr delegoval tuto pravomoc generálnímu řediteli a regionálním ředitelům<sup>(20)</sup> správy DPH<sup>(21)</sup>.
- (48) Toto ustanovení v zásadě umožňuje správě odchýlit se při uložení pokuty v oblasti DPH od zákonných sazeb stanovených v čl. 70 odst. 2 zákona o DPH a v královském výnosu č. 41, a to zejména v případech, kdy by přesné uplatnění těchto sazeb mohlo být v rozporu se zásadou přiměřenosti.
- (49) Je-li snížení pokuty možné, bylo by logické, aby se v případě smírné dohody mezi daňovou správou a poplatníkem tato dohoda týkala také pokuty a aby se o této věci jednalo.

<sup>(15)</sup> Mezitím se z něj stal ústavní soud.

<sup>(16)</sup> Rozsudek rozhodčího soudu ze dne 24. února 1999 ve věci č. 22/99.

<sup>(17)</sup> Zrušení rozsudku, 12. února 2009, RG C.07.0507.N, nezveřejněno; zrušení rozsudku, 13. února 2009, RG F.06.0107.N, nezveřejněno, a zrušení rozsudku, 12. února 2009, RG F.06.0108.N.

<sup>(18)</sup> Viz bývalý článek 84 zákona o DPH.

<sup>(19)</sup> Článek 9 výnosu regenta stanoví, že ministr financí rozhoduje o reklamacích týkajících se prominutí pokut a prominutí navýšení nároků u pokut, a to kromě pokut udělených soudcem.

<sup>(20)</sup> Regionální ředitelé ISI mají stejné pravomoci podle článku 95 zákona ze dne 15. března 1999, který nahradil článek 87 zákona ze dne 8. srpna 1980.

<sup>(21)</sup> Viz výklad zákona o DPH č. 84/59.

## 11. Úroky z prodlení

(50) U úroků z prodlení čl. 91 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že se vypočítávají s úrokovou mírou 0,8 % dlužné daně za měsíc prodlení. Článek 84 bis zákona o DPH upřesňuje, že ve zvláštních případech může příslušný regionální ředitel udělit za jím stanovených podmínek osvobození od části nebo všech úroků stanovených podle článku 91 zákona o DPH.

(51) Ze správních výkladů v oblasti DPH<sup>(22)</sup> ale vyplývá, že podobné částečné nebo úplné prominutí úroků z prodlení může být uděleno pouze v případech, kdy se osoba povinná k dani nachází v obtížné finanční situaci z důvodů, které nezávisí na její vůli. Belgie potvrdila toto stanovisko ve své odpovědi na připomínky třetích stran uvedené v dopise ze dne 13. června 2005, ve kterém upřesňuje, že „regionální ředitelé ISI nikdy v žádné věci neudělili úplné nebo částečné prominutí úroků z prodlení. Toto prominutí je navíc uděleno pouze poplatníkům, kteří se nacházejí v obtížné finanční situaci (...)“.

## 12. Vrácení

(52) Článek 77 odst. 1 odrážka 7 zákona o DPH stanoví, že v případě úplné nebo částečné ztráty cenové pohledávky se daň, která zatížila dodání zboží (nebo poskytnutí služby), přiměřeně vrací.

(53) Oběžník č. 78 o vrácení DPH<sup>(23)</sup> upřesňuje, že k vrácení dochází nejenom v případě ztráty cenové pohledávky následkem úpadku nebo vyrovnání, ale také ve všech případech, kdy dodavatel prokáže, že daňový doklad zůstal zcela nebo částečně neuhrazen a že vyčerpал všechny opravné prostředky. Odpověď na otázku, v jakém okamžiku lze ztrátu považovat za jistou, závisí na konkrétních okolnostech každého případu<sup>(24)</sup>.

(54) V případě uhrazení pouze části daňového dokladu, např. když pořizovatel uhradil pouze částku bez DPH uvedenou na daňovém dokladu a neuhradil částku odpovídající DPH, může být vrácena<sup>(25)</sup> pouze ta část DPH, jež odpovídá úměrně neuhrazenému podílu<sup>(26)</sup>.

<sup>(22)</sup> Viz výklad zákona o DPH č. 84 bis/4 a následující.

<sup>(23)</sup> Oběžník o DPH č. 78 ze dne 15. prosince 1970, bod 9.

<sup>(24)</sup> Viz Příručka k DPH vydaná správou DPH, s. 1116, bod 530.

<sup>(25)</sup> Přesné pokyny o způsobu výpočtu částky k vrácení v případě částečné ztráty ceny neexistují. Nic ale nebrání tomu, aby k tomuto vrácení došlo v případech, kdy osoba povinná k dani fakturuje vyšší DPH později (a to i několik let po rozhodné skutečnosti zdanění).

<sup>(26)</sup> Pokud osoba povinná k dani vystaví původně daňový doklad na částku 100 navýšenou o DPH ve výši 21 %, tudíž na celkovou částku 121, a pořizovatel uhradí pouze částku 100, nebude se případně vrácení týkat částky 21 ale částky  $21 \times (21/121) = 3,64$ .

## 13. Odpočitatelnost DPH z daně z příjmů právnických osob

(55) Článek 53 zákoníku o dani z příjmů (Code des impôts sur le revenu – CIR92) stanoví, že některé daně nejsou pro výpočet základu daně z příjmů odpočitatelné (včetně daně z příjmů právnických osob). DPH ovšem mezi dotčenými daněmi není.

(56) Správní pokyny k dani z příjmů<sup>(27)</sup> kromě toho uvádějí, že DPH uhrazená nebo dlužná státní pokladně a nekrytá DPH uplatněnou na zákazníka představuje výdaje.

## 14. Odpočitatelnost pokut za DPH z daně z příjmů právnických osob

(57) Podle judikatury kasačního soudu v podobě potvrzené správními výklady<sup>(28)</sup> jsou přiměřené pokuty v oblasti DPH odpočitatelné z daně z příjmů právnických osob.

## 15. Pravomoc ISI

(58) Podle článku 87 zákona ze dne 8. srpna 1980 disponuje ISI a její regionální ředitelé stejnými pravomocemi jako správa DPH.

## II.3 Příjemce

(59) Společnost Umicore S.A. je akciovou společností podle belgického práva, která vyrábí a uvádí na trh Evropské unie a na mezinárodní trh speciální materiály a drahé kovy, k čemuž patří výroba a prodej zrnkového stříbra. Umicore je zejména známa jako společnost, která má jedny z největších kapacit pro rafinování stříbra na světě.

(60) Stříbro produkované společností Umicore se získává z jiných materiálů, a to ve většině případů z průmyslového odpadu, který je jí svěřován v rámci dohod o provedení práce za účelem zpětného získání drahých nebo běžných kovů (stříbro, zlato, platina, palladium, rhodium, iridium, kobalt, měď, olovo atd.). Umicore produkuje zejména zrnkové stříbro, které je obvykle prodáváno velkoobchodním společností v oblasti šperkařství nebo průmyslovým podnikům.

<sup>(27)</sup> Viz výklad k dani z příjmů č. 53/88.

<sup>(28)</sup> Viz výklad k dani z příjmů č. 53/97 a č. 53/97.1.

(61) Pokud jde o uvádění zrnkového stříbra na trh, Umicore ho dodává především do jiných členských států. Z informací, které společnost Umicore poskytla belgické daňové správě, vyplývá, že v dotčené době dosahovala celosvětová spotřeba stříbra přibližně 26 000 tun za rok a že Itálie představovala nejdůležitější trh v Evropě a jeden z hlavních geografických trhů se spotřebou přibližně 2 000 tun za rok.

#### II.4 Provedené kontroly a dodatečné platební výměry zaslané ISI

(62) Bruselské regionální ředitelství ISI po kontrolách činnosti společnosti Umicore provedených ISI a týkajících se obchodování s drahými kovy v letech 1995 až 1999 včetně oznámilo společnosti Umicore, a to 30. listopadu 1998 a 30. dubna 1999, dva dodatečné platební výměry vztahující se k nesprávnému použití osvobození od daně podle článku 39 bis zákona o DPH (a v některých případech podle článku 39 zákona o DPH, který se týká osvobození od daně při vývozu zboží mimo území Evropské unie) u některých dodávek zrnkového stříbra do Itálie italským, španělským a švýcarským zákazníkům. Vyšetřování provedená příslušnými útvary dotčených členských států umožnila zejména prokázat, že někteří zahraniční zákazníci společnosti Umicore byli fiktivní a byli napojeni na podvodné mechanismy typu „kolotoč“, které byly zavedeny s cílem vyhnout se placení DPH.

(63) Nesrovnalosti, které ISI zjistila, se týkají konkrétně porušení článků 39 a 39 bis zákona o DPH a článků 1 až 3 královského výnosu č. 52 při osvobozeních od daně uplatněných společnostmi Umicore na některá dodání uvnitř Společenství a na vývoz. Správní orgán zejména shledal, že osoba povinná k dani není schopna prokázat, že u těchto dodávek byly splněny podmínky pro uplatnění osvobození podle článků 39 a 39 bis zákona o DPH. ISI tudíž předběžně shledala, že společnost Umicore nesprávně uplatnila osvobození od DPH na určitá dodání uvnitř Společenství a na určitý vývoz.

(64) Pokud jde zejména o určité prodeje různým italským a španělským subjektům povinným k dani (období 1995–1996), ISI shledala (předběžně), že dopravu zboží neprovedla ani společnost Umicore, ani pořizovatel uvedený na daňovém dokladu a ani nebyla uskutečněna jejich jménem, nýbrž ji zajišťoval následující zákazník v prodejním řetězci v Itálii. Podle ISI tak dotčená dodání nespĺňovala podmínky stanovené v článku 39 bis zákona o DPH, jež se týkají osvobození u dodání uvnitř Společenství.

(65) Pokud jde o některé prodeje společností se sídlem ve Švýcarsku, ISI rovněž shledala, že osvobození od daně stanovené v článku 39 zákona o DPH pro vývoz zboží mimo Evropskou unii není rovněž použitelné vzhledem ke skutečnosti, že zboží bylo dodáno do Itálie, a neopustilo tak území Evropské unie.

(66) ISI proto došla ve svém dodatečném platebním výměru z 30. listopadu 1998 k prozatímnímu závěru, že

společnost Umicore dluží belgickému státu za období 1995–1996 následující částky:

— pokud jde o DPH: 708 211 924 BEF, tedy přibližně 17 556 115 EUR,

— pokud jde o sníženou daňovou pokutu (tabulka G připojená ke královskému výnosu č. 41): 70 820 000 BEF, tedy přibližně 1 755 582 EUR,

— pokud jde o úroky z prodlení: 0,8 % za měsíc prodlení počínaje 21. lednem 1997 a počítáno z výše dlužné DPH.

(67) V dodatečném daňovém výměru z 30. dubna 1999 dále ISI dospěla k prozatímnímu závěru, že společnost Umicore dluží belgickému státu za období 1997–1998 následující částky:

— pokud jde o DPH: 274 966 597 BEF, tedy přibližně 6 816 243 EUR,

— pokud jde o sníženou daňovou pokutu (tabulka G připojená ke královskému výnosu č. 41): 27 496 000 BEF, tedy přibližně 681 608 EUR,

— pokud jde o vymahatelné úroky: 0,8 % za měsíc prodlení počínaje 21. lednem 1999 a počítaných z výše dlužné DPH.

(68) Celková částka DPH požadovaná po společnosti Umicore následkem dodatečných platebních výměrů dosáhla výše 24 372 358 EUR a celková daňová pokuta vypočítaná v těchto výměrech výše 2 437 235 EUR.

(69) Společnost Umicore vyjádřila svůj nesouhlas s oběma výměry dopisy ze dne 11. a 18. června 1999 a ze dne 31. března 2000. Umicore zejména tvrdila, že nemá nic společného s nesrovnalostmi zjištěnými u svých zákazníků, a na svou obranu připomněla, že jako velkoobchodník na trhu zrnkového stříbra neměla za povinnost znát totožnost zákazníků svých pořizovatelů vzhledem ke skutečnosti, že k prodejem stříbra docházelo na základě „ceny ze závodu“, aby se společnost vyhnula nepředvídanostem při přepravě. Umicore navíc zdůraznila, že všichni zákazníci společnosti byli během období provedených transakcí identifikováni pro účely DPH v jiných členských státech, že ve všech čtvrtletních výpisech dodání uvnitř Společenství Umicore vždy uváděla v souladu s belgickým zákonem o DPH všechna dotčená dodání, že daňové doklady byly vystaveny společností Umicore na jméno adresáta identifikovaného pro účely DPH v souladu s dohodami uzavřenými při objednávce, že přepravu skutečně prováděly specializované přepravní společnosti, že zboží skutečně opustilo území Belgie a skutečně dorazilo do Itálie. Společnost Umicore se tedy domnívala, že na dotčené transakce uplatnila osvobození od DPH podle článku 39 bis zákona o DPH právem.

(70) Umicore rovněž zdůraznila, že některé státy vyžadují pouze důkaz přepravy zboží do jiného členského státu, než je výchozí stát přepravy, zatímco Belgie údajně požaduje důkaz, že přeprava dotčeného zboží byla uskutečněna prodávajícím nebo kupujícím či jejich jménem, což má být v rozporu s právem Evropské unie a představovat vážné narušení hospodářské soutěže v neprospěch společnosti Umicore a dalších belgických podniků, které provádějí tento druh dodání uvnitř Společenství. Umicore se tudíž domnívala, že na sporné transakce neuplatní DPH v dobré víře.

### II.5 Základ dohody o narovnání ze dne 21. prosince 2000

(71) Dne 21. prosince 2000 souhlasila ISI s návrhem dohody předloženým společností Umicore, který se týkal jejího postavení z hlediska DPH za období 1995 až 1998. V návrhu dohody bylo upřesněno, že Umicore popírá opodstatněnost oprav, které ISI požaduje, ale ve snaze o smír navrhované vyrovnání přijímá.

(72) Dotyčná dohoda stanoví zaplacení částky BEF 423 000 000, tedy přibližně EUR 10 485 896, společností Umicore jako „definitivního vyrovnání veškerého nedoplatku DPH společností Umicore za období 1995 až 1999 včetně“. Dohoda kromě toho upřesňuje, že tato částka nebude odpočitatelná v rámci daně z příjmů právnických osob.

(73) Jak již Belgie upřesnila během fáze předběžného šetření před zahájením řízení, daňová správa považuje částku transakce za odpovídající pokutě uložené podle čl. 70 odst. 2 zákona o DPH a snížené na základě článku 84 zákona o DPH. Článek 70 odst. 2 zejména stanoví, že nepřesný údaj na daňovém dokladu vystaveném osobou povinnou k dani „ohledně identifikačního čísla, jména nebo adresy stran podílejících se na transakci, povahy nebo množství dodaného zboží či poskytnutých služeb, ceny nebo jejich dodatků“ má za následek uložení pokuty, jejíž výše se rovná dvojnásobku dlužné daně z transakce. Podle čl. 1 odst. 3 královského výnosu č. 41 (tabulka C přiložená ke královskému výnosu č. 41) se ale tato pokuta snižuje na 100 % dlužné daně.

(74) Belgie dále tvrdí, že výše narovnání stanovená společností Umicore a ISI je údajně podle belgických právních předpisů zcela oprávněná a odůvodněná. Vychází zejména z následujícího výpočtu:

— daň v zásadě dlužná (teoretický výpočet) z dotčených transakcí: 708 milionů BEF,

— pokuta ze zákona: 708 milionů BEF × 200 % = 1 416 milionů BEF (uplatnění čl. 70 odst. 2 zákona o DPH),

— snížení o 100 % podle královského výnosu č. 41 (tabulka C), kterým se stanoví výše pokut v oblasti DPH, pokud k přestupku nedošlo s úmyslem vyhnout se nebo umožnit vyhnout se dani: 708 milionů BEF,

— zohlednění neodpočitatelnosti pokuty jako výdaje (708 – 40,17 % z 708): 423 milionů BEF, tedy přibližně 10 485 896 EUR.

(75) Podle belgických úřadů je takováto dohoda oprávněná, protože příslušná doměření daně představují pouze první etapu složitějšího správního řízení za účelem stanovení daňového dluhu k zaplacení plátcem DPH. Hlubší prošetření informací a argumentů předložených společností Umicore, která vždy odmítala, že by se dopustila daňového podvodu, nakonec údajně přesvědčilo ISI, že by v tomto konkrétním případě neměla být vyžadována žádná daň. ISI se domnívá, že všechny prvky, a to zejména podklady předané společností Umicore a italskými správními orgány, umožnily dojít k závěru, že podmínky pro osvobození od DPH byly splněny bez ohledu na to, co bylo uvedeno v dodatečných platebních výměrech. Jelikož nebyla vyměřena žádná výše daně, nedošlo ani k poskytnutí snížení dluhu DPH.

### III. DŮVODY, KTERÉ VEDLY K ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

(76) Ve svém rozhodnutí o zahájení řízení Komise shledala, že existují pochyby o uplatnění osvobození od DPH u dodání zboží, kterých se týkaly dodatečné platební výměry vystavené ISI. Domnívala se, že nesprávně uplatněné osvobození od DPH může vést u dotčených prodejců k většímu rozpětí zisku dodavatele.

(77) Komise připomněla, že u dodání zboží uvnitř Společenství v zásadě zdanitelného v Belgii může dojít k osvobození od daně, pokud jsou splněny dvě podmínky:

— zboží je odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím či jejich jménem z území výchozího členského státu, ale uvnitř Evropské unie a

— dodání zboží je uskutečněno pro jinou osobu povinnou k dani, která jedná jako taková, do jiného členského státu, než je výchozí stát odeslání nebo přepravy.

(78) Podle informací, které měla Komise k dispozici, společnost Umicore zřejmě nebyla během kontrol ISI schopna dokázat, že tyto podmínky osvobození od daně byly splněny. V důsledku provedení těchto zdanitelných transakcí tedy, a v souladu s pravidly o použití DPH na dodání zboží, ke kterému došlo v Belgii, vznikl daňový dluh.

(79) Komise se proto domnívala, že dotčená dohoda zřejmě poskytla společnosti Umicore zvýhodnění, které spočívalo ve snížení daňového zatížení, jež by tato společnost musela za běžných okolností nést.

(80) Komise také zjistila, že by bylo protikladné a neoprávněné uložit pokutu úměrnou nezaplacené DPH a samotnou DPH přitom nevyžadovat.



- (81) Podle Komise neopravňovala údajná nepřítomnost podvodného úmyslu ze strany společnosti Umicore uložení přiměřené pokuty namísto vlastní daně.
- (82) Komise mimo jiné zjistila, že výše DPH zohledněná v základu pro výpočet přiměřené pokuty (708 milionů BEF) představovala pouze část dluhu původně vyměřeného v platebních výměrech ISI (983 milionů BEF). Podklady poskytnuté belgickými orgány a týkající se výpočtu dohodnutého narovnání zřejmě neberou v potaz vyšší dluhu DPH společnosti Umicore za období 1997–1998 vyplývajícího z dodatečného platebního výměru z 30. dubna 1999.
- (83) Komise kromě toho vyjádřila pochyby o zákonnosti následujícího snížení dotčené částky, které bylo uplatněno z důvodu neodpočitatelnosti pokuty z daně z příjmů právnických osob jako výdaje.
- (84) Komise dále vyjádřila pochyby o způsobech, kterými se dospělo k uzavření dohody. Jedná se zejména o skutečnost, že tato dohoda neurčila svůj právní základ a své formální oprávnění z právního hlediska, což představuje odchylku od běžného průběhu řízení při stanovení a vyrovnání dluhu DPH obvykle používaného v Belgii. V situacích, kdy správa popírá nárok osoby povinné k dani na osvobození od daně, jí v zásadě zašle dodatečný platební výměr obvykle provázený pokutou. V případě, že dotčená osoba nesouhlasí se zdaněním požadovaným správním orgánem a její námitky nedokáží přesvědčit příslušný útvar, správa by jí v zásadě měla zaslat vymáhací příkaz provázený navýšením pokuty o 50 %.
- (85) Pokud jde o selektivnost opatření, Komise připomněla, že volné uvážení daňových správ může vést ke zvýhodněním spadajícím pod čl. 107 odst. 1 Smlouvy<sup>(29)</sup>.
- (86) Komise tedy shledala, že takové smírné narovnání, jakého dosáhla společnost Umicore a které spočívalo ve snížení dluhu DPH, pokuty a úroků, není obvykle dostupné všem plátcům daně, a to ani za předpokladu, že by popírali opodstatnění přestupků, jež by jim byly přičítány, a že by tak došlo ke splnění kritéria selektivity.
- (87) Podle Komise dotčená podpora zřejmě nemohla využít žádné z odchylek stanovených v článku 107 Smlouvy.

<sup>(29)</sup> Viz zejména rozsudek Soudního dvora ze dne 26. září 1996 ve věci C-241/94, Francie v. Komise, Sb. rozh. 1996, s. I-4551; rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 6. března 2002 ve spojených věcech T-127/99, Diputación Foral de Álava, T-129/99, Comunidad Autónoma del País Vasco a Gasteizko Industria Lurra, a T-148/99, Daewoo Electronics Manufacturing España, Sb. rozh. 2002, s. II-1275, body 151 a 154.

#### IV. KOMENTÁŘE BELGIE

##### K použitému postupu

- (88) Belgie zdůrazňuje, že zákon o DPH neupravuje přesný formální postup při doměření daně jejím plátcům. V tomto ohledu ale existuje určitá zaběhlá praxe, podle níž správní orgán napřed informuje plátce o uvažovaném doměření daně a vyzve ho, aby uplatnil podklady, které by mohly svědčit proti tomuto zdanění. Tento postup vychází z uplatnění zásad řádné správy a práva na obhajobu. V těchto souvislostech se u dodatečného platebního výměru údajně jedná pouze o návrh správního orgánu, který slouží k zahájení jednání s osobou povinnou k dani bez právního dopadu pro ni a bez vzniku pohledávky ve prospěch státu. Dodatečný platební výměr tak hlavně umožňuje plátcům vznést námitky proti předběžnému stanovisku správního orgánu a uplatnit prvky, jež má na podporu svého stanoviska.
- (89) Podle Belgie je možné, že se po přezkumu argumentů předložených plátcem daně v odpověď na dodatečný platební výměr musí upravit uvažované doměření daně nebo od zdanění zcela upustit.
- (90) Belgie také upřesňuje, že dodatečným platebním výměrem nevzniká dluh. Pouze vykonatelný vymáhací příkaz představuje cenný papír, kterým stát zakládá svou daňovou pohledávku v oblasti DPH<sup>(30)</sup>. Jelikož společnost Umicore nebyl oznámen žádný vymáhací příkaz, je podle Belgie výraz „snížení dluhu DPH“ údajně nepřesný.
- (91) Aby prokázala, že postup v případě společnosti Umicore je stejný jako postup použitý v případech jiných poplatníků, předkládá Belgie kopii dohody uzavřené v roce 2000 s osobou povinnou k dani ve výši 6 milionů BEF, zatímco protokol vystavený v roce 1995 a týkající se stejných transakcí sděloval osobě povinné k dani, že dluží částku ve výši 14 milionů BEF.
- (92) Pokud jde o průběh řízení s osobou povinnou k dani, Belgie dodává, že daňové dohody jsou základními nástroji v oblasti DPH, jsou ve velké míře zakotvené v právní teorii a judikatuře a výslovně uváděné v článku 84 zákona o DPH. Dohoda o narovnání je tudíž inherentně součástí vlastního řízení a dostupná všem poplatníkům bez výjimky.
- (93) Pokud jde o skutečnost, že dohoda neupřesňuje svůj právní základ, Belgie udává, že článek 84 zákona o DPH nestanoví povinnou formu a obsah daňových dohod v oblasti DPH. Neexistuje tak žádná povinnost uvádět v dohodě jakýkoli právní základ nebo formální odůvodnění.

<sup>(30)</sup> Článek 85 zákona o DPH.

## K důkaznímu režimu

(94) Belgie připomíná, že v roce 1999 vnesla Komise na belgický stát dotaz ohledně přísnosti, s jakou belgická správa údajně posuzovala důkazy předložené poplatníky k prokázání jejich skutečných dodání uvnitř Společenství. Odkazuje v tom smyslu na výměnu dopisů mezi Komisí a belgickým ministrem financí ohledně úrovně důkazů nutných pro získání osvobození od daně v případě dodání uvnitř Společenství<sup>(31)</sup>.

(95) Belgie také připomíná, že neexistuje přesný způsob formálně stanovený právními předpisy Evropské unie nebo belgickým právem, jakým by poplatníci mohli a museli za všech okolností prokázat svůj nárok na osvobození od daně. Záleží naopak napřed na správním orgánu a poté na případně na soudci, aby posoudili případ od případu, zda prvky prokazující splnění podmínek osvobození od daně jsou dostatečně průkazné či ne. V této souvislosti předkládá Belgie také kopii několika soudních rozhodnutí a rozsudků, které tuto otázku rozhodly s odlišným výsledkem.

## Změna posouzení správy

(96) Pokud jde o první dodatečný platební výměr za roky 1995 a 1996, Belgie upřesňuje, že pro upuštění od původně zamýšleného zdanění byly zohledněny následující skutečnosti:

- neexistence spoluúčasti společnosti Umicore na podvodném systému,
- zboží bylo zapláceno předtím, než ho odvezli profesionální přepravci pověřeni kupujícími,
- důkaz o přepravě zboží do Itálie byl předložen, ačkoli nepochází původně od společnosti Umicore, ale od samotných italských orgánů<sup>(32)</sup>.

(97) Belgie ale připomíná, že po zjištění pochybení společností Umicore ohledně totožnosti skutečných zákazníků dospěla ISI k názoru, že je osobě povinné k dani nutno udělit výraznou pokutu. V těchto souvislostech se správa dohodla pouze na výši pokuty, což údajně prokazuje zaúčtování platby poplatníka do účetnictví státu jako přiměřené pokuty.

<sup>(31)</sup> V tomto dopise (SG(99) 3364) ze dne 10. května 1999 Komise upřesňuje, že belgická právní ustanovení se sice zdají rozumná a přiměřená, ale Komisi bylo předloženo několik stížností, z nichž vyplývá, že zejména v případě, kdy kupující převáží sám pořízené zboží, vyžaduje správa dokumenty, které prodávající nemůže vystavit, a to zejména dokumenty o přepravě.

<sup>(32)</sup> V tomto ohledu připomíná Belgie belgickou judikaturu, podle níž musí být daň založena na skutkovém stavu, a zásadu řádné správy. Na základě těchto zásad se správa domnívá, že při případném poskytnutí osvobození od DPH u dodání uvnitř Společenství musí zohlednit důkazy dodané orgány jiné země.

(98) Pokud jde o druhý platební výměr za roky 1997 a 1998, Belgie zdůrazňuje, že upuštění od zamýšleného zdanění je odůvodněné, protože se ukázalo, že podmínky pro osvobození od daně byly skutečně splněny. Zboží bylo totiž odesláno do jiného členského státu (Itálie) a dodání bylo uskutečněno pro osobu povinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v dalším členském státě (Spojeném království)<sup>(33)</sup>.

(99) Belgie také uvádí, že změna posouzení pramení ze skutečnosti, že v roce 1998 a 1999 nebyly ještě dostupné všechny podstatné dokumenty. Jakmile ale byly získány, záleželo na správě, aby posoudila na základě všech prvků, které měla k dispozici, zda může osvobození od daně odmítnout a zda je schopna obhájit toto odmítnutí před soudními orgány s patřičnou nadějí na úspěch. Belgie dodává, že na základě posouzení rizik podobného jako u každého soukromého věřitele, ISI dala údajně přednost okamžitému, skutečnému a nespornému výsledku před dlouhým a nákladným sporem s více než nejistým výsledkem.

## Uložení pokuty

(100) Belgie zdůrazňuje, že během vystavení dodatečných platebních výměrů uplatnili údajně úředníci automaticky právní předpisy týkající se uvažovaného zdanění. V případě neprávem nárokováného nebo uplatněného osvobození od daně bez podvodného úmyslu stanoví čl. 70 odst. 1 zákona o DPH a tabulka G (bod VII, 2, A) královského výnosu č. 41 uložení pokuty ve výši 10 % dlužné daně. Belgie v tomto ohledu vyzdvihuje, že úředníci správy se pro tento postup rozhodli proto, že se museli domnívat, že nejsou schopni prokázat jakýkoli podvodný úmysl ze strany společnosti Umicore.

(101) Podle Belgie je odůvodnění pokuty přijaté v dohodě z 21. prosince 2000 zcela odlišné od odůvodnění uvažované pokuty v dodatečných platebních výměrech. Jelikož bylo skutečně dodání uvnitř Společenství prokázáno právně dostatečným způsobem, Belgie zdůrazňuje, že by bylo zcela protikladné udělit pokutu na základě čl. 70 odst. 1 zákona o DPH z důvodu neprávem nárokováného osvobození od daně podle článku 39 bis zákona o DPH.

(102) Belgie pokračuje zdůrazněním, že skutečné dodání uvnitř Společenství bylo sice prokázáno, ale na druhé straně je také skutečností, že daňové doklady vystavené společnostmi Umicore vykazovaly vážná pochybení ohledně totožnosti skutečných italských zákazníků dodaného stříbra. Závažnost tohoto pochybení byla údajně posouzena při zohlednění skutečnosti, že společnost Umicore je důležitý hospodářský subjekt působící zejména a trvale na mezinárodním, a tedy evropském trhu. Na základě domněnky se došlo k závěru, že odpovědní pracovníci

<sup>(33)</sup> V tomto konkrétním případě švýcarská společnost, která zboží pořídila, dala své pověření odpovědnému zástupci ve Spojeném království, který je identifikován pro účely DPH v této zemi, kde také plní své daňové povinnosti.

společnosti nemohli nevědět, že vystavování jejich daňových dokladů vykazuje nedostatky ohledně identifikace zákazníků, a není tak zcela v souladu s belgickými předpisy. Bez dalších prvků však nebyla tato domněnka dostatečná k prokázání podvodného úmyslu ze strany společnosti Umicore.

- (103) Belgie připomíná způsob, jakým byla stanovena výše pokuty, a upřesňuje, že uložení pokuty, aniž by byla požadována DPH, není v rozporu s platnými právními předpisy. Je-li určitá transakce v zásadě zdanitelná<sup>(34)</sup>, zákon osvobozuje poté, ale pouze až poté, některé transakce, jako jsou dodání uvnitř Společenství, od daně v Belgii. Z toho vyplývá, že lze udělit přiměřenou pokutu vzhledem k částce daně v zásadě dlužné za dotčené transakce, i když jsou tyto transakce poté od daně osvobozeny<sup>(35)</sup>.
- (104) Belgie uzavírá, že pokutou podle čl. 70 odst. 2 zákona o DPH se trestá uvedení nesprávných údajů na daňovém dokladu bez ohledu na režim DPH, který se vztahuje na dotčené transakce. Takováto pokuta by proto nemohla být uložena pouze v případě, že by transakce nebyla zdanitelná podle článku 2 zákona o DPH. Pokuta stanovená v čl. 70 odst. 2 zákona o DPH údajně netrestá nezaplacení daně, které trestá čl. 70 odst. 1 zákona o DPH, ale umožnění vyhnout se dlužné dani ve fázích, které následují po uvedení zboží na trh. Zastřením skutečně totožnosti adresáta zboží stát ztrácí jeho stopu a nemůže vybírat DPH a ani přímé daně dlužné za další transakce s dodaným zbožím. Správní výklad zákona o DPH je v tomto ohledu údajně jasný<sup>(36)</sup>.
- (105) Pokud jde o stanovení výše přiměřené pokuty, Belgie upřesňuje, že snížení pokuty z 200 %, jak je stanoví čl. 70 odst. 2 zákona o DPH, na 100 % je zcela zákonné, protože toto snížení je v souladu s vyšší pokut stanovených královským výnosem č. 41, tabulka C, při neexistenci podvodného úmyslu.
- (106) Belgie zdůrazňuje, že podle ustálené judikatury kasačního soudu jsou přiměřené pokuty v oblasti DPH odpočitatelné ze zdanitelného základu daně z příjmů právnických osob<sup>(37)</sup>. Vzhledem ke skutečnosti, že si společnost Umicore přála svým způsobem předjímat tento odpočet, aby zcela uzavřela svůj spor s ISI před koncem účetního

období 2000, správní orgán údajně souhlasil se zohledněním tohoto předjímání v dohodě z 21. prosince 2000. Belgie dále upřesňuje, že zohlednění této žádosti plně spadá do ministerské pravomoci snižovat nebo promíjet pokuty. Zdůrazňuje také, že společnost Umicore do 31. prosince 2000 skutečně uhradila částku 423 milionů BEF, jak se k tomu zavázala.

#### K existenci státní podpory

- (107) Belgie popírá, že by kdy poskytla společnosti Umicore podporu. Zdůrazňuje také, že prošetřovaná transakce nepředstavovala žádnou zvláštnost nebo výhodu pro Umicore a že žádným způsobem neposílila postavení podniku vůči jiným konkurentům při obchodu mezi členskými státy. Domnívá se, že se Umicore nedostalo žádného zvláštního zacházení, ale že se jednalo o konkrétní uplatnění základního nástroje na jeden zvláštní případ, a to nástroje velmi široce používaného.
- (108) Podle Belgie jsou podobné dohody o narovnání běžné nejenom v Belgii, ale ze zřejmých důvodů (tj. předcházení dlouhých a nákladných sporů s nejistým výsledkem) také v případě správních četných členských států. V tomto ohledu Belgie poznamenává, že sama Komise údajně použila dohody o narovnání se společností Philip Morris International v jednom případě ztráty celních poplatků a DPH, které by byly uhrazeny v případě zákonného dovozu<sup>(38)</sup>.
- (109) Belgie dodává, že za předpokladu, že by na sporné transakce byla uplatněna DPH, musela by daňová správa vrátit tuto DPH zákazníkům společnosti Umicore, protože ti by mohli uplatnit svůj nárok na odpočet DPH jako osoby povinné k DPH. Pro belgickou státní pokladu by se tak jednalo o „nulovou“ transakci bez jakéhokoli převodu státních prostředků.
- (110) Pokud jde o kritérium specifčnosti, Belgie upřesňuje, že na rozdíl od názoru Komise uvedeného v rozhodnutí o zahájení řízení pouhá skutečnost, že se dohoda týká pouze společnosti Umicore, neumožňuje tvrdit, že došlo ke splnění kritéria selektivity<sup>(39)</sup>. K určení, zda existuje zvláštní zvýhodnění, by bylo nutno posoudit opatření vzhledem k zacházení uplatňovanému na podniky, které se nacházejí ve stejné právní a skutkové situaci jako údajně zvýhodněná společnost<sup>(40)</sup>.

<sup>(34)</sup> Článek 2 zákona o DPH stanoví, že dani podléhají dodání zboží a poskytování služeb za úplat, pokud k nim dochází v Belgii. Článek 53 bod 2 zákona o DPH ale vyžaduje vystavení daňového dokladu pro všechna dodání nebo poskytnutí služby, ať už jsou v Belgii skutečně zdaněna či ne.

<sup>(35)</sup> Článek 70 odst. 2 zákona o DPH by se ostatně uplatnil v případě, kdy daňové doklady, jejichž vydání stanoví články 53, 53 g a 54 zákona o DPH, nebyly vystaveny nebo nebyly vystaveny řádným způsobem.

<sup>(36)</sup> Viz výklady zákona o DPH č.70/60 až 70/62.

<sup>(37)</sup> Viz výklad k dani z příjmů č. 53/97 a 53/97.1 (Com.I.R, n° 53/97 et 53/97.1).

<sup>(38)</sup> Viz tisková zpráva ze dne 9. července 2004, IP/04/882.

<sup>(39)</sup> Viz bod odůvodnění 55 rozhodnutí o zahájení řízení.

<sup>(40)</sup> Viz stanovisko generálního advokáta ve věci C-353/95 P, Sb. rozh. 1997, s. I-7007, bod 30.

(111) Pokud stejně jako v tomto konkrétním případě má každá osoba povinná k DPH možnost napadnout platební výměr, předložit dotčeným orgánům své argumenty a uzavřít se správou dohodu o svém zvláštním případě a pokud tato dohoda neobsahuje žádnou odchylku od zákona a omezuje se na základě předložených důkazů na přijetí opodstatnění skutečností v podobě předložené osobou povinnou k dani, jedná se podle Belgie údajně o obecné opatření, které nepředstavuje podporu ve smyslu článku 107 Smlouvy. Podle Belgie je postup uplatněný na společnost Umicore otevřený dalším podnikům a používá se podobným způsobem u všech sporných případů.

(112) V tomto ohledu Belgie zdůrazňuje, že v tomto konkrétním případě správa neměla a nepoužila diskreční pravomoc nebo pravomoc volného uvážení při uplatnění daňového zákona o DPH.

(113) Prošetřované opatření je kromě toho podle Belgie odůvodněné povahou a strukturou belgického daňového systému. K logice každého správního postupu údajně patří co nejrychlejší dosažení slušného výsledku, který prospívá právní jistotě při přesném dodržení hospodárnosti řízení a zaručuje přitom účinným způsobem výběr daní. Dohody uzavírané s daňovými poplatníky jako Umicore slouží v podstatě k tomu, aby se předešlo rizikům táhnoucích se právních sporů s nejistým výsledkem.

(114) Belgie zdůrazňuje, že podle jejích informací dodávali evropští konkurenti společnosti Umicore ryzí stříbro stejným italským zákazníkům a za stejných podmínek jako Umicore a že postavení těchto výrobců z hlediska DPH nebylo podrobeno jejich příslušnými vnitrostátními orgány žádné opravě se zdůvodněním, že k podvodu došlo v Itálii, a ne u nich. Zatímco její konkurenti neplatili DPH a ani správní pokutu, společnost Umicore svým souhlasem se zaplacením pokuty ve značné výši nezískala žádnou podporu, ale naopak bylo poškozeno její konkurenční postavení na dotčeném trhu, a došlo-li k ovlivnění obchodu, stalo se tak v její neprospěch.

(115) Belgie se proto domnívá, že opatření nesplňuje žádnou z podmínek nutných pro určení existence státní podpory podle Smlouvy. V tomto konkrétním případě totiž údajně nedošlo ani k převodu prostředků, zvýhodnění, selektivitě, narušení hospodářské soutěže a ani k ovlivnění obchodu mezi členskými státy.

Obecná poznámka k uplatnění článku 107 Smlouvy na daňové dohody

(116) Pokud se Komise napříště chystá, uzavírá Belgie, zabývat samotným mechanismem daňových dohod, které jsou přesto široce rozšířené a zásadní pro řádný výběr daní každou daňovou správou, bude muset pro posouzení

skutkové použitelnosti práva u každého případu sama nahradit vnitrostátního soudce a vystupovat jako jakýsi „odvolací soud“ pro rozhodnutí vnitrostátní správy.

## V. PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH STRAN

### V.1 Umicore

#### Připomenutí obecných souvislostí

(117) Umicore nejprve připomíná, že podle zaběhlé praxe rozšířené v odvětví mezinárodního obchodu s drahými kovy se dodání uskutečňuje v závodech („ex works“), což znamená, že se o přepravu zboží stará kupující. V novém systému DPH u dodání uvnitř Společenství se tento druh prodeje ukazuje jako velmi riskantní. Důkaz o uskutečnění přepravy musí totiž předložit prodávající, zatímco dokumenty prokazující přepravu vlastní v tomto případě kupující (s tím, že od roku 1993 již u dodání uvnitř Společenství neexistuje nejzřejmější důkaz přepravy, tj. razítko celního orgánu na vývozním dokumentu).

(118) Pokud jde konkrétně o důkaz přepravy zboží, společnost Umicore zdůrazňuje, že předala ISI velmi podrobné doklady prokazující tuto přepravu.

(119) Pokud jde o sporné transakce, Umicore se dovolává své dobré víry, kterou údajně prokazuje uvedení pokuty ve výši 10 % v dodatečných platebních výměrech, tedy pokuty vyhrazené pro případy osoby povinné k dani jednající v dobré víře. V této souvislosti Umicore také upřesňuje, že spontánně spolupracovala s italskou justicí, která se přesvědčila o její dobré víře a společnost ostatně trestně nestíhala.

(120) Umicore zdůrazňuje, že podle jejího názoru nese svůj díl odpovědnosti Itálie, protože stínovým společností neodebrala jejich identifikační číslo pro účely DPH ihned poté, co její daňové orgány zjistily závažné nesrovnalosti.

(121) Umicore také tvrdí, že jiní konkurenční producenti stříbra sídlící v jiných členských státech dodávali stejným švýcarským a italským prostředníkům za okolností a podmínek, které byly stejné jako u jejich dodání, aniž by tato dodání jejich daňové správy zpochybnily. Bylo by tedy nepřijatelné, aby Umicore, která uhradila částku 423 milionů BEF (10 485 896 EUR), byla považována za společnost, jež obdržela státní podporu, zatímco by tyto ostatní konkurenční společnosti unikly veškerému postihu.

(122) Umicore se také připojuje k připomínce předložené Belgií, podle kterých dodatečný platební výměr nezakládá podle belgického práva na rozdíl od vymáhacího příkazu dluh DPH.

## Postup ISI

- (123) Pokud jde o zákonnost a platnost dohod uzavřených mezi správou a osobami povinnými k dani v oblasti DPH, předkládá společnost Umicore obdobné argumenty jako Belgie. Zúčastněná strana připomíná, že podobné dohody se mohou týkat pouze skutkových záležitostí, jako je důkaz převozu u dodání uvnitř Společenství (a zdanitelného základu, jenž z toho vyplývá). V této souvislosti Umicore upřesňuje, že podobné dohody jsou velmi rozšířené, a to i na úrovni útvarů ISI <sup>(41)</sup>.
- (124) Zúčastněná strana také upřesňuje, že judikatura údajně potvrzuje platnost a zákonnost snížení správních pokut oproti souhlasu daňového poplatníka s jejich výší <sup>(42)</sup>.
- (125) Pokud jde o zohlednění daňové odpočitatelnosti částky k úhradě, Umicore zdůrazňuje následující:
- ISI má pravomoc nejenom v oblasti DPH, ale také v oblasti daní z příjmů;
- místo toho, aby ISI vyžadovala od společnosti Umicore zaplacení hrubé částky před daní z příjmů, kterou by bylo možno odpočíst z daní, souhlasila se zaplacením čisté částky po zdanění, a to samozřejmě za podmínky uvedené v dohodě, že tato (čistá) částka není sama o sobě daňově odpočitatelná. Na oplátku Umicore souhlasila se zaplacením (čisté) částky ve velmi krátké lhůtě (během týdne), což neporušuje žádné zákonné ustanovení platné v této oblasti.
- (126) Umicore se domnívá, že částka 423 milionů BEF představuje výši DPH dlužnou za období 1995–1996 a že ISI osvobodila Umicore od úhrady úroků z prodlení podle článku 84 bis zákona o DPH a přiměřené pokuty (10 %) podle článku 9 výnosu regenta.
- (127) Pokud jde o snížení výše dlužné DPH ze 708 milionů BEF na 423 milionů BEF, Umicore zdůrazňuje, že toto snížení údajně ospravedlňuje skutečnost, že pohledávka

za DPH vyplývající z fakturování DPH společností Umicore italským a švýcarským kupujícím by zůstala neuhrazena, a byla by tak daňově odpočitatelná.

- (128) Pokud jde o období 1997–1998, Umicore upřesňuje, že dodatečný platební výměr ze dne 30. dubna 1999 nebyl uplatněn, protože osoba povinná k dani řádně prokázala, že dotčené prodeje byly osvobozeny od DPH na základě článku 39 bis zákona o DPH.

## Existence zvýhodnění

- (129) Umicore se domnívá, že daňová dohoda, jako je dotčená dohoda, nepředstavuje zvýhodnění ve smyslu Smlouvy o fungování Evropské unie, a nespadá tak pod pojem státní podpory. Umicore zejména popírá tvrzení Komise, že dotčená daňová dohoda dostala společnost do výhodnějšího finančního postavení, než je postavení ostatních daňových poplatníků.
- (130) Za prvé, Umicore upřesňuje, že právě ISI usoudila, že daňová dohoda je pro státní pokladnu výhodnější než pokračovat v řízení, jehož konečný výsledek může být nakonec méně výhodný.
- (131) Za druhé, možnost uzavřít daňovou dohodu a vyjednávat nepředstavuje sama o sobě zvláštní zvýhodnění společnosti Umicore, protože podobné dohody jsou obecně dostupné všem osobám povinným k dani a běžným a obvyklým postupem v oblasti DPH.
- (132) Za třetí, dohoda o narovnání již svou povahou neposkytuje žádné zvýhodnění, na které lze nahlížet z pohledu pravidel o státní podpoře. Každé rozhodnutí o vyjednávání již ze své definice obsahuje posouzení rizik každou z dotčených stran mezi jistou a okamžitou úhradou na jedné straně a předpokládaným nebo možným výsledkem na konci sporu na straně druhé.
- (133) Podle společnosti Umicore by proto bylo klamné označovat podmínky určité transakce za „zvýhodnění“, s výjimkou mimořádných případů, kdy by jedna strana dosáhla při transakci výrazně lepšího výsledku, než o jaký by při sporu vůbec mohla usilovat.
- (134) Podle Umicore Komise předem předpokládá, že v případě předložení daňového sporu belgickým soudům v rámci odvolání proti správnímu rozhodnutí by soud, který by jej projednával, nutně odsoudil společnost Umicore k uhrazení vyšší částky, než je částka vyplývající z dohody mezi ISI a Umicore. Ovšem aby mohla dojít

<sup>(41)</sup> Umicore uvádí statistiky ISI, podle kterých 22 % dodatečných výměrů v oblasti DPH v důsledku zvýšení obchodního obrátu bylo v období 2000–2002 stanoveno po dohodě s plátcem daně.

<sup>(42)</sup> Tribunál v. Namur, 10.1.91, FJ.F, 91/204: „Daňová správa a daňový poplatník mohou platně vyjednávat o zdanitelném základu v oblasti DPH. Použitelná právní a předpisová ustanovení stanoví, že svým souhlasem s transakcí ohledně zdanitelného základu daňový poplatník zároveň žádá o nárok na snížení pokut. Operace odpovídá svou povahou definici transakce, jejímž základním typickým rysem je existence vzájemných ústupků stran. Ústupek daňového poplatníka spočívá v tomto konkrétním případě v jeho potvrzeném souhlasu se zdanitelným základem, který vyplývá z dodatečného platebního výměru po kontrole. Ústupek daňové správy spočívá ve snížení pokut ze zákona spojených s dohodou o stanovení zdanitelného základu.“

k takovému závěru, musela by Komise nahradit posouzení vnitrostátní správy nebo případně vnitrostátního soudu svým vlastním posouzením.

(135) Za čtvrté, společnost Umicore se odvolává na věc „Déménagements–Manutention Transport SA“<sup>(43)</sup> („DMT“), ve které Soudní dvůr rozhodl, že poskytnutím ulehčení plateb se ONSS<sup>(44)</sup> choval jako veřejný věřitel, který se na způsob soukromého věřitele snaží získat úhradu částek, které mu dluží dlužník ve finančních potížích. Soudní dvůr údajně poté rozhodl, že přináležejí vnitrostátním soudům, aby určily, zda tato ulehčení plateb byla zjevně významnější, než by této společnosti poskytl soukromý věřitel.

(136) V souladu s uvažováním Soudního dvora se společnost Umicore domnívá, že v tomto konkrétním případě zvolila ISI po způsobu veřejného věřitele usilujícího stejně jako soukromý věřitel o zaplacení dlužných částek okamžitou úhradu čisté částky místo hrubé, čímž dosáhla jistého a mimořádně rychlého splacení. Toto jednání je tedy údajně hospodářsky racionální a opatrné a lze jej srovnat s jednáním případného soukromého věřitele, který by se ocitl ve stejné situaci.

#### Selektivita

(137) Společnost Umicore se domnívá, že v tomto konkrétním případě je kritérium selektivity zcela bezpředmětné, protože se u dotčené daňové dohody jedná pouze o konkrétní uplatnění obecného režimu dostupného všem daňovým poplatníkům ve stejné situaci na osobu povinnou k dani a vyjednávání ISI nevykonává diskreční pravomoc.

(138) I za předpokladu, že by se dotčené opatření považovalo za selektivní, bylo by přesto oprávněné kvůli povaze a struktuře systému. Podle společnosti Umicore se totiž musí i selektivní daňové opatření považovat za opatření neposkytující zvýhodnění, pokud je prokázáno, že přispívá k účinnosti výběru daní<sup>(45)</sup>. Společnost Umicore

<sup>(43)</sup> Rozsudek ze dne 29. června 1999, DM Transport, C-256/97, Sb. rozh. 1999, s. I-3913. Společnost DM Transport dlužila zejména belgickému Národnímu úřadu sociálního zabezpečení („ONSS“) 18,1 milionu BEF na odvodech ze mzdy a odvodech zaměstnavatelů. Podle belgických právních předpisů hrozí zaměstnavateli, který neodvádí dávky včas, přírázky a trestní sankce. Obvykle se připouští, že ONSS může souhlasit s dodatečnými lhůtami. Obchodní soud v Bruselu se domníval, že ulehčení plateb umožnilo insolventnímu podniku uměle přežívat, a Soudnímu dvoru předložil předběžnou otázku, zda podobná ulehčení plateb nemohou představovat státní podporu.

<sup>(44)</sup> Belgický Národní úřad sociálního zabezpečení (Office national de sécurité social).

<sup>(45)</sup> Rozsudek ze dne 6. března 2002, Diputación Foral de Álava a další, T-127/99, Sb. rozh. 2002, s. II-1275, body 164 až 166.

se domnívá, že v tomto konkrétním případě je opatření oprávněné povahou a strukturou systému, protože dosažená dohoda přispěla k účinnému výběru daně<sup>(46)</sup>.

#### Překročení pravomocí

(139) Umicore tvrdí, že výklad pojmu státní podpora způsobem, který by do něj zahrnul daňové dohody, jako je dohoda uzavřená s ISI, by nutně vedl Komisi k překročení jejích pravomocí, protože by si přisvojila pravomoc v oblasti výběru nepřímých daní, kterou nedisponuje, a k zasahování do výsad vnitrostátních soudů, které jsou jediné příslušné rozhodovat daňové spory.

#### Nepřítomnost ovlivnění hospodářské soutěže a obchodu

(140) Umicore uvádí, že zaplatila ISI značnou částku, zatímco jiní konkurenční producenti stříbra sídlící v jiných členských státech neplatili žádnou DPH, pokutu nebo úroky u dodání uskutečněných za stejných okolností a podmínek.

(141) V této souvislosti se Umicore domnívá, že dotčené opatření zcela zjevně nemohlo posílit její konkurenční postavení na dotčeném trhu, tj. na trhu obchodování se zrnkovým stříbrem. Umicore proto uzavírá s tím, že dohoda uzavřená s ISI neovlivňuje ani hospodářskou soutěž, ani obchod mezi členskými státy, a proto je u tohoto konkrétního případu použití čl. 107 odst. 1 Smlouvy vyloučeno.

#### V.2 Anonymní třetí strana

(142) Anonymní třetí strana předala Komisi kopii dopisu s datem 15. února 2002 zaslání belgickému ministru financí, ve kterém je opět provedena právní analýza dohody se společností Umicore a dotčených transakcí.

(143) Ve svém dopise anonymní třetí strana uvádí následující: a) dohoda mezi ISI a společností Umicore měla za následek přeměnění částky dlužné DPH na pokutu, což je údajně porušením článků 10 a 172 belgické ústavy a článku 84 zákona o DPH; b) zohlednění dopadu daně z příjmů právnických osob při stanovení výše dlužné DPH nebo pokuty je údajně nezákonné a c) uložení přiměřené pokuty (úměrné výši DPH) bez vyžadování úhrady samotné DPH je nelogické.

<sup>(46)</sup> Společnost Umicore se v tomto ohledu odvolává na bod 26 sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti – Úř. věst. C 384, 10.12.1998, s. 3, podle kterého je smyslem daňového systému „shromáždit příjmy určené k financování státních výdajů“.

## VI. ODPOVĚĎ BELGIE NA PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH STRAN

- (144) Belgie se domnívá, že stanovisko společnosti Umicore obecně potvrzuje stanovisko Belgie ohledně dotčeného postupu, a to pokud jde zejména o neexistenci formálního řízení při opravách v oblasti DPH, absenci právní závaznosti dodatečného platebního výměru bez podpisu o souhlasu osoby povinné k dani, zákonnost daňových dohod a jejich dostupnost pro všechny plátce daní, a obecněji o chybějící zakládající znaky státní podpory.
- (145) Pokud jde o anonymní dopis ze dne 1. října 2004, Belgie se domnívá, že tento dopis neobsahuje žádnou konkrétní připomínku ohledně státní podpory, a nemá tak žádný význam.

## VII. DOPLŇUJÍCÍ INFORMACE PŘEDLOŽENÉ BELGIÍ

- (146) Po vrácení dokumentů zabavených soudními orgány předala Belgie Komisi řadu informací a dokumentů, které se týkají transakcí, jichž se toto řízení týká.
- (147) Pokud jde o prodeje zákazníkům v Itálii, předala Belgie dokumenty, na jejichž základě bylo údajně rozhodnuto udělit osvobození od daně podle článku 39 bis zákona o DPH. Dotčené dokumenty obsahují zejména daňové doklady vystavené společností Umicore, daňové doklady za přepravu a různé dokumenty týkající se přepravy.
- (148) Pokud jde o dodání zákazníkům sídlícím ve Švýcarsku, předložila Belgie také řadu dokumentů, které mají prokázat přepravu zboží rovnou do Itálie. Podle Belgie se úloha švýcarských společností omezila na finanční zásahy do nákupů a přepravy.
- (149) Pokud jde o dodání uskutečněná v období 1997–1998, upřesnila Belgie, že v první fázi byla oprava, o které se uvažovalo pro období 1995–1996, automaticky převzata také pro následující roky. Dodává, že samotní inspektoři ISI rychle upustili od opravy pro toto období. Belgie za tímto účelem také předložila kopie interních zpráv, které prokazují, že dotčení inspektoři skutečně upustili od uvažovaného zdanění.

## VIII. POSOUZENÍ PODPORY

- (150) Podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy „podpora poskytovaná v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem“.
- (151) Označení určitého opatření za státní podporu předpokládá, že jsou splněny následující kumulativní podmínky: 1) dotčené opatření poskytuje zvýhodnění prostřednictvím státních prostředků, 2) toto zvýhodnění je selektivní

a 3) dotčené opatření narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž či může ovlivnit obchod mezi členskými státy.

- (152) Je nutno také připomenout, že podle ustálené judikatury zahrnuje pojem státní podpory nejenom pozitivní výhody, jako jsou dotace, nýbrž také opatření, která různým způsobem snižují výdaje, jež běžně zatěžují rozpočet podniku, jako jsou osvobození od daně a daňové úlevy<sup>(47)</sup>.

### VIII.1 Předběžné poznámky

- (153) Nejprve je nutno poznamenat, že dohody o narovnání s daňovými poplatníky představují běžný postup belgické daňové správy, a pokud jde o oblast DPH, výslovně je uvádí článek 84 zákona o DPH. Toto rozhodnutí ostatně nezpochybňuje užitečnost těchto dohod, které umožňují vyhnout se řadě sporů.
- (154) Je třeba připomenout, že belgické správní pokyny v této oblasti stanoví, že uzavření transakce s osobou povinnou k dani obvykle obsahuje ústupky obou stran. Ovšem podle článku 84 zákona o DPH jsou tyto transakce možné pouze za předpokladu, že neobsahují osvobození od daně nebo její snížení. Podle této zásady se transakce nemůže týkat výše daně, která vyplývá ze zjištěných skutečností, ale pouze skutkových záležitostí.
- (155) V této souvislosti se Komise domnívá, že dohoda o narovnání mezi osobou povinnou k DPH a belgickou daňovou správou může vést k hospodářskému zvýhodnění pouze za následujících podmínek:
- pokud jsou ústupky správy jasně neúměrné ve srovnání s ústupky osoby povinné k dani při zohlednění okolností celé záležitosti a pokud správa zjevně neuplatňuje stejně výhodné jednání vůči ostatním daňovým poplatníkům, kteří se nacházejí v obdobné situaci;
  - je-li nutno napadnout zákonnost dohody, např. v případě, kdy dojde ke snížení výše dlužné daně v rozporu s článkem 84 zákona o DPH (osvobození od daně nebo její snížení založené na právních otázkách).
- (156) Je proto nutno přezkoumat, zda transakce uzavřená mezi ISI a společností Umicore splňuje výše uvedené podmínky.

<sup>(47)</sup> Viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 15. března 1994 ve věci C-387/92, Banco Exterior de España, Sb. rozh. 1994 s. I-877, bod 13; ze dne 8. listopadu 2001 ve věci C-143/99, Adria Wien Pipeline GmbH, Sb. rozh. 2001, s. I-8365, bod 38; ze dne 22. listopadu 2001 ve věci C-53/00, Ferring, Sb. rozh. 2001, s. I-9067, bod 15; ze dne 3. března 2005 ve věci C-172/03, Heiser, Sb. rozh. 2005, s. I-1627, bod 36; ze dne 22. června 2006 ve spojených věcech C-182/03 a C-217/03, Forum 187 ASBL, Sb. rozh. 2006, s. I-6887, bod 86.

## VIII.2 Existence zvýhodnění

(157) Nejprve je nutno ověřit, zda opatření poskytuje příjemci zvýhodnění, které snižuje výdaje běžně zatěžující jeho rozpočet<sup>(48)</sup>. V tomto případě to znamená zjistit, zda byla sporná transakce uzavřena protiprávním způsobem nebo na základě neúměrných ústupků daňové správy.

### VIII.2.1 Dodržení pravidel postupu

(158) Ve svém rozhodnutí o zahájení řízení se Komise domnívala, že postup daňových orgánů by mohl představovat odchylku od běžného postupu při stanovení nebo likvidaci dluhu v oblasti DPH, protože dohoda neuváděla svůj právní základ a správa měla zaslat osobě povinné k dani při neexistenci jejího souhlasu vymáhací příkaz provázený navýšením pokuty o 50 %.

(159) Jak je již uvedeno v bodě odůvodnění č. 39, zaslání dodatečného platebního výměru je běžným postupem belgických daňových orgánů v oblasti DPH, aby se zajistilo dodržení základních zásad, jako je právo na obhajobu. Na oba dodatečné platební výměry oznámené ISI společnosti Umicore je proto skutečně nutno nahlížet jako na předběžná upozornění daňových orgánů, a ne jako na rozhodnou skutečnost zakládající vymahatelnost DPH.

(160) Možnost uzavírat dohody o narovnání ostatně výslovně stanoví belgický zákon o DPH a je ji nutno považovat za běžnou praxi belgických daňových orgánů. Tyto orgány ale musí dodržovat zásadu, že podobné transakce nesmí vést k osvobození od dlužné daně ani k jejímu snížení. K těmto transakcím tedy v zásadě dochází v situacích, kdy se daňové orgány chtějí vyhnout sporu s osobou povinnou k dani ohledně skutečností, které nejsou zcela jasně prokázány.

(161) Je nutno také poznamenat, že daňové orgány nejsou povinny v případech, kdy správa nemohla získat souhlas osoby povinné k dani se zdaněním navrženým v dodatečném platebním výměru, vydat vymáhací příkaz. V případě, že přetrvávají pochyby o dotčených

skutečnostech, mohou se příslušné orgány naopak pokusit dosáhnout s osobou povinnou k dani dohody.

(162) Z analýzy právních dokumentů konečně vyplývá, že žádné ustanovení neukládá belgickým daňovým orgánům za povinnost uvádět v dotčených dohodách jejich výslovný právní základ.

(163) Na základě právních souvislostí popsanych v tomto rozhodnutí tak musí Komise dojít k závěru, že postup uplatněný daňovými orgány vůči společnosti Umicore proběhl v souladu s platnými pravidly a postupy a nepředstavuje odchylku od běžného průběhu řízení.

(164) Dále je nutno analyzovat dotčené transakce při zohlednění předložených předběžných připomínek a zjistit případnou existenci zvýhodnění. Postup, který následuje, spočívá na analýze dvou odlišných období, přičemž první období se týká roků 1995 a 1996, u kterých přistoupily daňové orgány k opravě, a druhé roků 1997 a 1998, u nichž se od zdanění zcela upustilo.

### VIII.2.2 Období 1995–1996

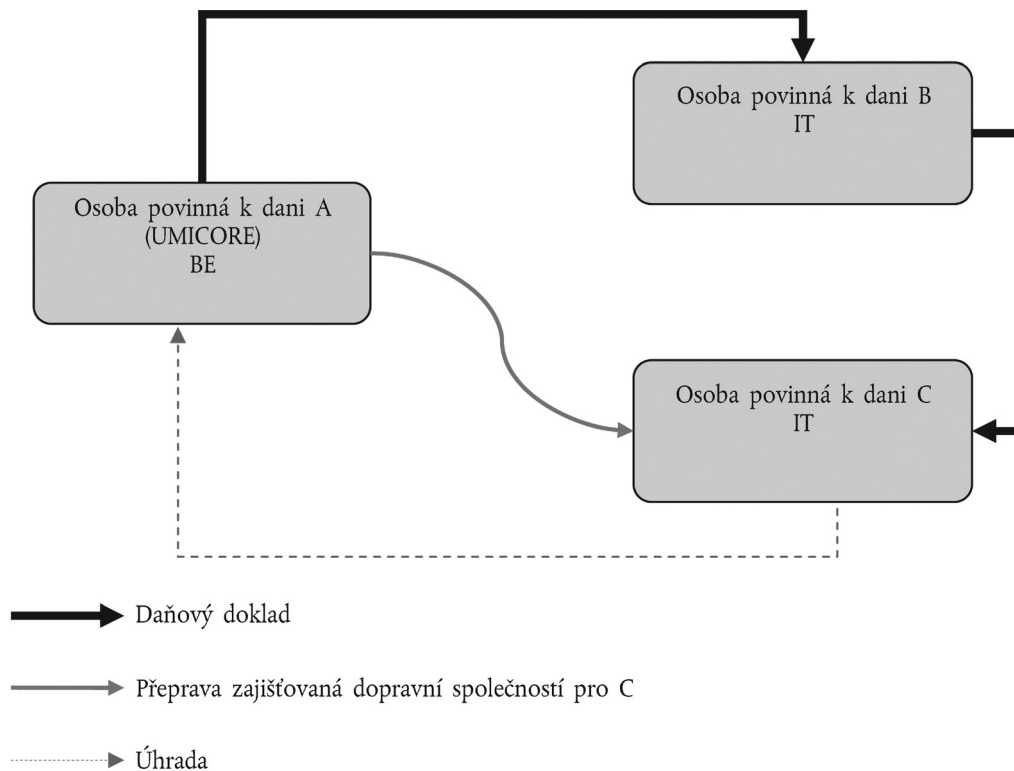
(165) Pro zjištění případného zvýhodnění za období 1995–1996 je nutno analyzovat tři druhy odlišných transakcí, u nichž byly plánovány opravy oznámené společnosti Umicore dne 30. listopadu 1998. U každého druhu transakcí má tato analýza za cíl zjistit minimální výše DPH, pokut a úroků z prodlení, které by měly belgické daňové orgány vyžadovat na základě přiměřeného výkladu a bez přehnaných ústupků a aniž by došlo k nesprávnému použití předpisů v oblasti DPH.

#### 1. Dodání zboží zákazníkům se sídlem v Itálii

(166) V prvním případě se transakce týkaly dodání ryzího stříbra „ze závodu“, k nimž došlo mezi únorem 1995 a únorem 1996 a která proběhla podle následujícího vyobrazení:

<sup>(48)</sup> Viz bod 9 sdělení z roku 1998 uvedeného v poznámce pod čarou 46.





(167) Umicore vystavila daňové doklady za zboží společnosti „B“<sup>(49)</sup> sídlící v Itálii a vlastníčí identifikační číslo pro účely DPH v tomto členském státě. Tato společnost přefakturovala zboží zákazníkovi „C“, který je osobou povinnou k DPH a také sídlí v Itálii. Na příkaz osoby povinné k dani C bylo zboží převezeno z místa výroby v Belgii přímo do Itálie. Většina daňových dokladů, které společnost Umicore vystavila svému zákazníkovi B, byla uhrazena osobou povinnou k dani C.

(168) Daňové doklady odeslané společností Umicore zákazníkovi B byly vystaveny v rámci osvobození od daně podle článku 39 bis zákona o DPH. Přezkum daňových dokladů *pro forma*, které byly získány v rámci správní spolupráce s italskými daňovými orgány, ukazuje, že adresátem zboží byla osoba povinná k dani C.

(169) Ve svém dodatečném platebním výměru ze dne 30. listopadu 1998 se ISI původně domnívala, že nebylo splněno kritérium osvobození dodání zboží uvnitř Společenství týkající se přepravy, protože přeprava byla uskutečněna pro následujícího zákazníka (a ne prodávajícím nebo pořizovatelem či jejich jménem, jak vyžaduje článek 39 bis zákona o DPH). Na tomto základě správa tehdy dospěla k závěru, že transakce mezi Umicore a zákazníkem B představuje dodání zboží bez přepravy, a nemůže tak využít osvobození podle článku 39 bis zákona o DPH.

(170) Informace předané Komisi Belgií a společností Umicore ale zřejmě prokazují, že belgické daňové orgány mohly odůvodněně pochybovat o tom, že transakce skutečně proběhla mezi společností Umicore a společností B. Je totiž zřejmé, že:

— informace předané italskými daňovými orgány zřejmě nasvědčovaly tomu, že společnost B bylo možno považovat za subjekt neplnící závazky (neboli „missing trader“), jehož úloha se omezovala na vystavení daňových dokladů s DPH a následné zmizení bez splnění daňových povinností, včetně úhrady DPH italskému daňovému orgánu,

— z informací předaných týmiž italskými daňovými orgány také vyplývalo, že jediný správce společnosti B nebyl veden v policejních záznamech,

— dvě žádosti o informace zaslané belgickými daňovými orgány italským partnerům dne 26. srpna 1998 a 1. dubna 1999 prokazují, že belgická daňová správa měla již před uzavřením dohody vážné pochybnosti o skutečné existenci společnosti B,

— přeprava zboží do Itálie byla uskutečněna pro osobu povinnou k dani C,

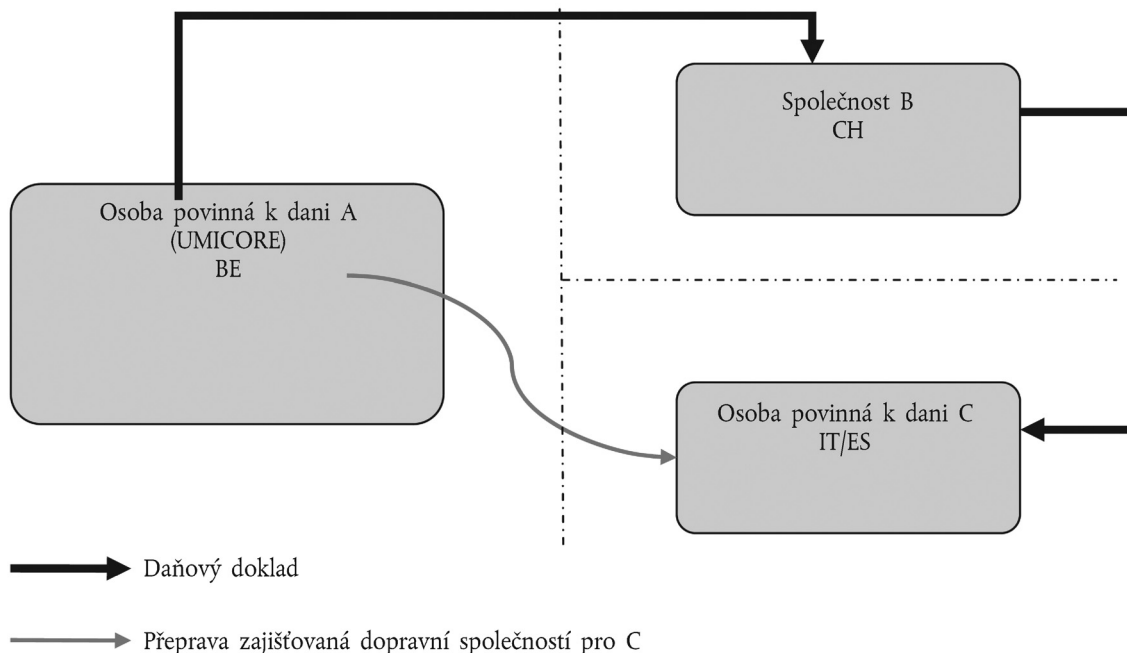
<sup>(49)</sup> „B“ se ve skutečnosti týká dvou odlišných italských společností.

- zboží bylo přepraveno z místa výroby v Belgii rovnou do skladu v Itálii, kde bylo dáno k dispozici společnosti C,
  - většinu daňových dokladů odeslaných společností Umicore společnosti B uhradila společnost C,
  - z prohlášení odpovědných pracovníků společnosti Umicore převzatých v jistém zápisu, z něhož byl přepsán výtah do dodatečného platebního výměru, vyplývá, že mezi společností Umicore a společností B neexistovala žádná rámcová smlouva,
  - naopak se zdá, že italské daňové orgány nezpochybňovaly skutečnou existenci společnosti C, k jejímuž účetnictví získaly v rámci inspekce úplný přístup.
- (171) Každé toto zjištění vzato odděleně není pravděpodobně dostatečné k prokázání smyšlenosti prodeje mezi společností Umicore a společností B. Ovšem posouzena vcelku mohou stejná zjištění vyvolat jisté pochyby o tom, zda mezi Umicore a společností B došlo skutečně k prodeji. Belgické daňové orgány, které byly informovány o podezřeních ohledně skutečného výkonu činnosti hospodářského subjektu B před uzavřením transakce se společností Umicore dne 21. prosince 2000, tak měly široké pole pro posouzení, zda transakce byly skutečné, a k případnému překvalifikování.
- (172) V tomto ohledu je nutno připomenout, že podle ustálené judikatury kasačního soudu v Belgii musí být daň založena na skutkovém stavu<sup>(50)</sup>. Belgická daňová správa tak musí stanovit zdanitelný základ nikoliv na zdánlivých transakcích uváděných osobou povinnou k dani pro odůvodnění případného osvobození, ale na skutečných transakcích, jak vyplývají ze skutečného úmyslu stran.
- (173) Pokud z informací, které měly belgické daňové orgány k dispozici, vyplývá, že se u prodeje mezi A a B jedná o smyšlený prodej a že ke skutečnému prodeji (zahrnujícímu převod práva nakládat s hmotným majetkem) došlo opravdu ve vztahu mezi A a C, měly tyto orgány právo překvalifikovat dodání mezi A a B na dodání mezi A a C a uplatnit na takto překvalifikovanou transakci předpisy v oblasti DPH.
- (174) Okolnost, že k podvodu došlo v Itálii prostřednictvím subjektu neplnění závazky, neumožňuje přehodnotit případný nárok na osvobození od daně společností Umicore, protože belgická správa nezpochybnila její dobrou víru.
- (175) Z uvedeného tak vyplývá, že belgické daňové orgány mohly oprávněně překvalifikovat dotčené transakce na dodání uvnitř Společenství mezi společností Umicore a společností C, aniž by toto překvalifikování představovalo neúměrný ústupek správy nebo nesprávné uplatnění předpisů v oblasti DPH. Navíc mohly poskytnout na takto překvalifikované transakce osvobození do DPH, protože byly splněny všechny podmínky osvobození (včetně přepravy pořizovatelem nebo jeho jménem).
- (176) Je proto nutno přezkoumat, i) zda belgické daňové orgány měly právo uložit pokutu na základě čl. 70 odst. 2 zákona o DPH kvůli nepřesným údajům na daňovém dokladu, a pokud ano, tak ii) jaká výše této pokuty měla být stanovena a iii) zda měla společnost Umicore prospěch z neúměrných ústupků nebo z nesprávného použití právních předpisů daňovou správou.
- (177) Nejprve je nutno připomenout, že v případě nepřesností v povinných údajích na daňovém dokladu, který se týká dodání uvnitř Společenství, stanoví královský výnos č. 41 pokutu ve výši 100 % daně dlužné za dotčené transakce. Jak je ale vysvětleno výše v bodech odůvodnění 45 a 46, uložení správní pokuty podléhá zásadě přiměřenosti a správa má podle článku 9 výnosu regenta ze dne 18. března 1831 právo odchýlit se od rozpětí pokut stanovených královským výnosem č. 41.
- (178) V tomto konkrétním případě není vyloučeno, že pokuta ve výši 100 % by mohla být nepřiměřená vzhledem k dobré víře osoby povinné k dani, kterou správa nezpochybnila. Není také vyloučeno, že se belgická daňová správa snažila v rámci svého sporu se společností Umicore navýšit v co největší míře své příjmy stejně, jako se věřitel pokouší optimalizovat splacení své pohledávky. V tomto ohledu je nutno připomenout, že podobný postup není způsobitelný spadat pod článek 107 Smlouvy, protože nemá za následek neúměrné nebo protiprávní ústupky správy.
- (179) Vzhledem k rozsahu, jež má správa v těchto souvislostech pro posouzení, se lze rozumně domnívat, že v rámci dohody o narovnání by se výše pokuty stanovená správou měla pohybovat v rozmezí od 10 % do 50 %. Na jedné straně lze sazbu 10 % považovat za přijatelnou s odkazem na sazbu 10 % stanovenou v tabulce G přílohy královského výnosu č. 41 pro přestupky podle čl. 70 odst. 1 zákona o DPH a s odkazem na pokutu ve výši 10 % uvedenou v dodatečném platebním výměru ze dne 30. listopadu 1998. Na druhé straně by při zohlednění zásady přiměřenosti a souvislosti dohody o narovnání bylo možné

<sup>(50)</sup> K této otázce viz oddíl II.2.

sazbu 50 % považovat za maximální použitelnou. Ve prospěch použití sazby ve výši 50 % ostatně zřejmě vypovídá nedávná judikatura belgického kasačního soudu<sup>(51)</sup>. Vzhledem ke skutečnosti, že se tento rozsudek týká trestní věci, lze v tomto konkrétním případě, v němž nebyl společnosti Umicore prokázán podvodný úmysl, považovat sazbu ve výši 50 % za maximální horní hranici.

- (180) Lze proto dojít k závěru, že vzhledem k okolnostem tohoto konkrétního případu mohla být pokuta přiměřeně stanovena na částku v rozmezí od 33 238 698 BEF (10 % x 332 386 976) do 166 193 488 BEF (50 % x 332 386 976).



- (183) Mezi únorem 1996 a říjnem 1996 vystavila společnost Umicore daňové doklady za zboží společnosti B<sup>(53)</sup>, jež sídlí ve Švýcarsku a nevlastní identifikační číslo pro účely DPH v žádném členském státě. Švýcarská společnost poté přefakturovala zboží zákazníkovi C, který je osobou povinnou k DPH a sídlí v Itálii. Zboží se přepravovalo z místa výroby v Belgii přímo do Itálie. Z dokumentů předložených Belgií vyplývá, že přepravu zřejmě objednávala společnost C. Mimoto v některých případech cenu zboží zřejmě hradila přímo společnost C, zatímco v jiných případech společnost B. Je také nutno pozna-

menat, že C odkazuje ve skutečnosti na společnosti, které španělské a italské daňové orgány považují za fiktivní<sup>(54)</sup>.

- (184) Daňové doklady zaslané společností Umicore švýcarské společnosti B mezi únorem 1996 a říjnem 1996 se týkají prodejů ryzího stříbra „ze závodu Hoboken“ a je na nich uvedeno: „Vývoz – osvobození od DPH podle článku 39 zákona o DPH“.
- (185) Ačkoli dotčená dodání uskutečnila společnost Umicore s osvobozením od DPH podle článku 39 zákona o DPH, podle informací získaných ISI od osoby povinné k dani a belgické správy cel a spotřební daně proběhla přeprava zboží do Itálie, aniž by došlo k jeho vývozu.

<sup>(51)</sup> Kasační řízení, výše uvedené rozsudky ze dne 12. září 2009. Soud potvrdil, že pokuta ve výši 200 % byla nepřiměřená vzhledem k souvislostem věci a že odvolací soud právem snížil její výši na 50 %.

<sup>(53)</sup> „B“ se ve skutečnosti týká dvou společností se sídlem ve Švýcarsku.

<sup>(52)</sup> K této otázce viz oddíl II.2.

<sup>(54)</sup> „C“ se ve skutečnosti týká stejných společností jako u „B“ ve třetím případě, popsáném v následujícím bodě.

- (181) Vzhledem k tomu, že selektivní zvýhodnění mohlo vyplynout jen z neúměrných ústupků daňové správy, je nutno pro určení případného zvýhodnění zohlednit pouze nejnižší částku, tzn. 33 238 698 BEF. Taková částka je v zásadě odpočitatelná ze zdanitelného základu daně z příjmů právnických osob<sup>(52)</sup>.

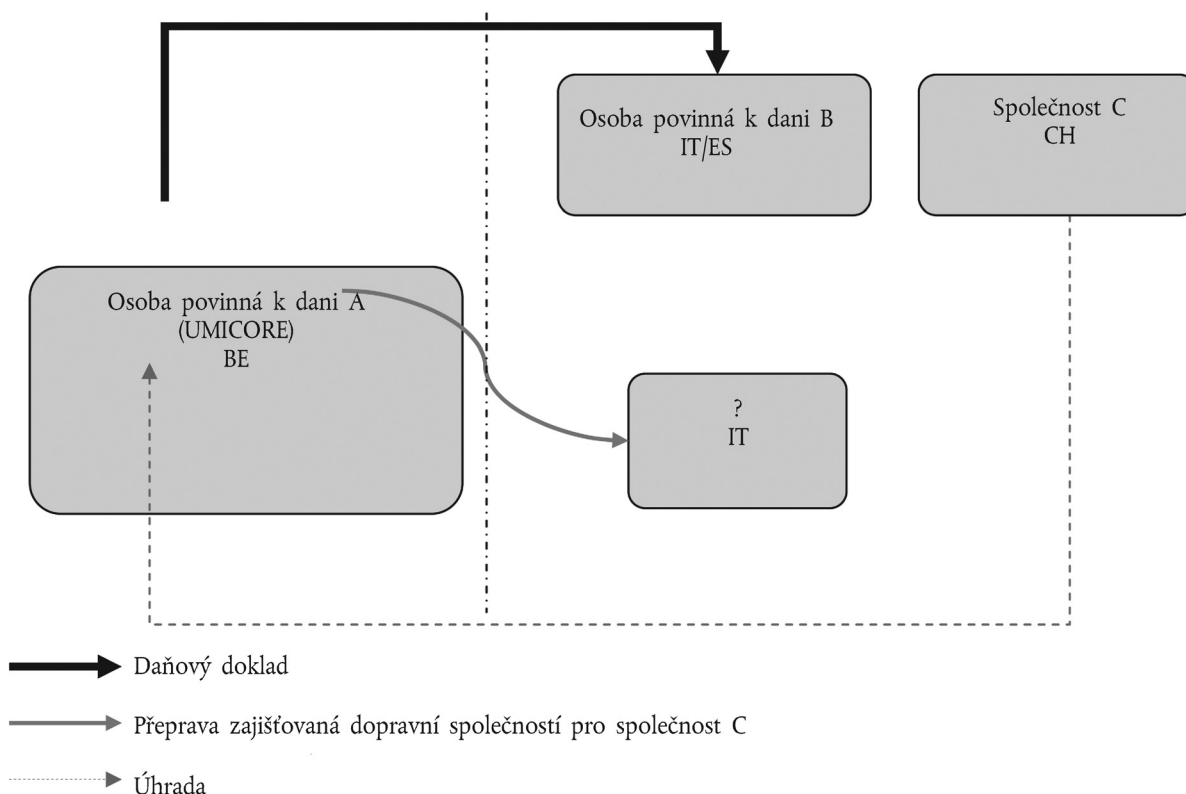
2. Dodání zboží zákazníkům se sídlem ve Švýcarsku

- (182) Ve druhém případě byla posloupnost sporných transakcí se švýcarskými zákazníky obvykle následující:

- (186) Vzhledem k neexistenci vývozu, a tedy nároku na osvobození od daně podle článku 39 zákona o DPH, si je nutno znovu položit otázku, zda belgické daňové orgány mohly dojít k závěru, že transakce mezi Umicore a švýcarskou společností byly fiktivní, že skutečné transakce proběhly mezi společnostmi Umicore a C a že se na tyto transakce mohlo použít osvobození od daně podle článku 39 bis zákona o DPH.
- (187) Ve svém dodatečném platebním výměru ze dne 30. listopadu 1998 se ISI domnívala, že kritéria osvobození podle článku 39 zákona o DPH (vývoz) nebyla splněna, protože nebylo možno předložit žádný dokument dosvědčující uskutečnění vývozu, a to zejména žádné prohlášení o vývozu.
- (188) Na tomto základě správa tedy dospěla k závěru, že transakce mezi Umicore a švýcarskými společnostmi nemohou být osvobozeny od daně podle článku 39 zákona o DPH, podle čl. 15 odst. 7 zákona o DPH se má za to, že k nim došlo v Belgii, a podle článku 2 zákona o DPH tak podléhají belgické DPH. Správa uzavřela s tím, že společnost Umicore dluží DPH ve výši 312 608 393 BEF<sup>(55)</sup> (7 749 359 EUR) a také pokutu ve výši 10 % této částky.
- (189) V doplňující odpovědi ze dne 30. března 2000 na dodatečné platební výměry společnost Umicore tvrdí, že „je nyní prokázáno, že zavedený mechanismus byl fiktivní, o čemž obchodní oddělení společnosti Umicore nemohlo vědět. K dovozu do Švýcarska nikdy nedošlo, a je proto zásadní zdůraznit, že v těchto případech stejně jako v ostatních nebylo zpochybněno, že k dodání do Itálie skutečně došlo.“
- (190) Ostatně na daňových dokladech *pro forma* zasílaných společností Umicore jejím švýcarským zákazníkům je výslovně uveden název italské osoby povinné k dani, která je adresátem zboží, a totožnost tohoto adresáta potvrzují přepravní listiny vystavené přepravcem.
- (191) O překvalifikování dotčených transakcí na dodání uvnitř Společenství uskutečněná mezi společnostmi Umicore a subjektem C nelze uvažovat z následujících důvodů:
- v okamžiku uzavření dohody byla již belgická správa informována, že C ve skutečnosti označuje subjekty, které španělské a italské daňové orgány považují za fiktivní společnosti,
  - ani italské nebo belgické daňové orgány, ani společnost Umicore nikdy nezpochybnily, že švýcarské společnosti skutečně existují,
  - společnost Umicore nemohla nevědět, že nemá právo uplatnit osvobození od daně stanovené v článku 39 zákona o DPH (osvobození od DPH u vývozu) bez vyvezení zboží.
- (192) Z uvedeného vyplývá, že u dotčených transakcí nevznikl nárok na osvobození od DPH na základě článku 39 zákona o DPH (z důvodu neexistence vývozu), ani na osvobození od DPH použitím článku 39 bis zákona o DPH. V tomto případě by se dotčené transakce měly analyzovat jako dodání zboží bez jeho přepravy, u kterých nárok na osvobození od DPH nevzniká. Z uplatnění čl. 15 odst. 2 a 7 zákona o DPH a článku 2 zákona o DPH tak vyplývá, že společnost Umicore dlužila DPH ve výši 312 608 393 BEF (7 749 359 EUR). Podle čl. 70 odst. 1 zákona o DPH a čl. 1 odst. 1 královského výnosu č. 41 se k tomu měla uložit pokuta ve výši 10 % této částky, tj. 31 260 839 BEF. V této záležitosti neexistuje žádný prvek, který by vedl Komisi k domněnce, že uvedená sazba 10 % by mohla vyvolat potíže z hlediska použití zásady přiměřenosti<sup>(56)</sup>.
- (193) Podle použitelných daňových předpisů je třeba považovat částku dodatečné DPH, kterou dluží osoba povinná k dani a která nebyla fakturována zákazníkovi, jako výdaj odpočitatelný při stanovení zdanitelného základu u daně z příjmů právnických osob. U daně z příjmů právnických osob lze také odečíst výši správní pokuty.
3. Dodání zboží zákazníkům se sídlem v Itálii a Španělsku
- (194) Mezi říjnem a prosincem 1996 byla posloupnost sporných transakcí s těmito zákazníky následující:

<sup>(55)</sup> 1 488 611 396 BEF × 21 % = 312 608 393 BEF.

<sup>(56)</sup> V případě použití čl. 70 odst. 1 by sazba 10 % představovala minimální sazbu uplatněnou daňovými orgány.



(195) Umicore fakturovala zboží společností „B“ sídlícím v Itálii nebo ve Španělsku a vlastníčím v těchto zemích identifikační číslo pro účely DPH. Dotčené daňové doklady se týkaly prodeje ryzího stříbra „ze závodu“ a byly vystaveny v rámci osvobození od daně podle článku 39 zákona o DPH (vývoz) nebo v rámci osvobození od daně podle článku 39 bis zákona o DPH (dodání zboží uvnitř Společenství). Zboží se přepravovalo z místa výroby v Belgii přímo do Itálie. Ve většině případů hradila faktury švýcarská společnost C<sup>(57)</sup>, která se také jeví jako skutečný objednavatel přepravy<sup>(58)</sup>.

(196) Konečně informace zaslané španělskými a italskými daňovými orgány belgické správě před uzavřením dohody o narovnání nasvědčují tomu, že společnosti B byly fiktivní.

(197) V dodatečném platebním výměru ze dne 30. listopadu 1998 byla belgická daňová správa názoru, že údaje o pořizovateli na prodejních fakturách jsou nesprávné a že skutečnými pořizovateli zboží jsou švýcarské

společnosti C. Jelikož nedošlo k žádnému vývozu mimo území Unie, belgická správa upřesnila ve svém výměru, že osvobození podle článku 39 zákona o DPH není použitelné a dotčené prodeje musí být překvalifikovány na dodání zboží podléhající belgické DPH podle čl. 15 odst. 2 a 7 a článku 2 zákona o DPH. Správa uzavřela s tím, že společnost Umicore dluží DPH ve výši 63 216 555 BEF<sup>(59)</sup> (1 567 097,46 EUR) a také správní pokutu ve výši 10 % této částky.

(198) V rámci výměny dopisů s ISI společnost Umicore uvedla, že švýcarské společnosti měly od společností B pověření zorganizovat přepravu zboží a mimoto vystupovaly jako finanční zástupci těchto společností.

(199) V tomto ohledu je nutno poznamenat, že nic v této záležitosti neprokazuje, že by švýcarské společnosti jednaly jako pověřenci pro dopravu španělských a italských společností. Všechny dokumenty předané Komisi naopak nasvědčují tomu, že přeprava byla uskutečněna pro švýcarské společnosti a že tyto byly skutečnými příjemci a vlastníky dotčeného zboží.

<sup>(57)</sup> U „C“ se ve skutečnosti jedná o tytéž švýcarské společnosti, které byly zapojeny do druhého typu případů.

<sup>(58)</sup> Daňové doklady *pro forma* vystavené společností Umicore uvádějí název společnosti C jako „vlastníka“. Pokud jde o přepravní dokumenty, uvádějí jako původního adresáta švýcarskou společnost C a obvykle je na nich také uvedeno, že zboží je přepravováno do Itálie pro švýcarskou společnost C.

<sup>(59)</sup> 21 % fakturovaných částek:  $(29\,595\,944 + 34\,744\,972 + 32\,355\,113 + 73\,803\,950 + 130\,531\,237) \times 21\% = 63\,216\,555$  BEF.

(200) Komise se proto domnívá, že v dodatečných platebních výměrech belgické daňové orgány právem překvalifikovaly sporné transakce na dodání zboží švýcarským společností. Tato dodání tak měla podléhat belgické DPH podle čl. 15 odst. 2 a 7 a článku 2 zákona o DPH bez možnosti osvobození podle článku 39 nebo článku 39 bis zákona o DPH.

(201) I v případě, že by daňové orgány mohly oprávněně uznat uskutečnění transakce se španělskými a italskými společnostmi, musely by odmítnout osvobození od daně podle článku 39 bis zákona o DPH, protože nedošlo k přepravě prodejcem (Umicore) nebo pořizovatelem (B) či jejich jménem.

(202) Je tedy nutno dojít k závěru, že podle čl. 70 odst. 1 zákona o DPH a čl. 1 odst. 1 královského výnosu č. 41 dlužila společnost Umicore DPH ve výši 63 216 555 BEF (1 567 097,46 EUR) a také správní pokutu ve výši 6 321 655 BEF (10 % dlužné DPH).

(203) Částka 63 216 555 BEF a částka správní pokuty jsou u daně z příjmů právnických osob v zásadě odpočitatelné.

#### 4. Zohlednění neodpočitatelnosti částky transakce

(204) Postup, při němž je správní pokuta, která je v zásadě odpočitatelná (ze zdanitelného základu) u daně z příjmů právnických osob, považována za neodpočitatelnou a následně snížena, aby se zohlednila její neodpočitatelnost (vyrovnání neboli „netting“), není v souladu s předpisy ani se správní praxí v této oblasti<sup>(60)</sup>. Je proto nutno zohlednit zvýhodnění a znevýhodnění plynoucí z tohoto postupu ve srovnání se situací, kdy by správa podobné vyrovnání nepoužila.

(205) Stejný postup lze použít na částky DPH, které jsou v zásadě u daně z příjmů právnických osob odpočitatelné a u kterých by se uplatnilo stejné vyrovnání.

(206) Z částek určených v předchozích oddílech lze za odpočitatelné považovat následující:

$$33\,238\,698 + 312\,608\,393 + 31\,260\,839 + 63\,216\,555 + 6\,321\,655 = 446\,646\,140 \text{ BEF.}$$

(207) Záporný dopad neodpočitatelnosti těchto částek pro společnost Umicore lze v zásadě odhadnout na:

$$446\,646\,140 \times 40,17\%^{(61)} = 179\,417\,754 \text{ BEF}$$

(208) Avšak vzhledem ke skutečnosti, že společnost Umicore vykázala u zdanitelných příjmů za rok 2000 daňovou ztrátu, měla pro ni ve skutečnosti neodpočitatelnost dotčených částek záporný dopad až v následujícím zdaňovacím období (příjmy za rok 2001), kdy Umicore celou převoditelnou daňovou ztrátu skutečně zaúčtovala. Mechanismus vyrovnání v podobě použité belgickou správou tak měl za následek odložení úhrady daně nebo pokuty na následující zdaňovací období.

(209) Jelikož se belgická daň z příjmů právnických osob obvykle vybírá prostřednictvím splátek v předstihu, které poplatník hradí během roku zdanění, aby se vyhnul navýšení daní<sup>(62)</sup>, lze se oprávněně domnívat, že bez vyrovnání by společnost Umicore musela zaplatit dotčené částky v polovině roku 2001, což konkrétně znamená, že společnosti Umicore byl poskytnut při úhradě částky 179 417 754 BEF odklad v délce 6 měsíců.

(210) Kladný dopad neodpočitatelnosti pro společnost Umicore tak lze odhadnout na následující částku:

$$179\,417\,754 \text{ BEF} \times 0,8\%^{(63)} \times 6 \text{ měsíců} = 8\,612\,052 \text{ BEF}$$

#### 5. Úroky z prodlení

(211) Úroky z prodlení dlužné v zásadě z výše vypočítaných částek DPH je nutno počítat na základě měsíční sazby ve výši 0,8 % od 21. ledna 1997<sup>(64)</sup> do skutečného splacení, ke kterému došlo na konci prosince 2000:

$$37,6\%^{(65)} \times (312\,608\,393 + 63\,216\,555) = 141\,310\,180 \text{ BEF}$$

#### 6. Souhrnný přehled dlužných částek za období 1995–1996

(212) Následující tabulka uvádí souhrnný přehled minimálních částek, jež dlužila společnost Umicore za období 1995–1996:

v BEF	
POPIS	DLUŽNÉ ČÁSTKY
1) První typ transakcí	
Správní pokuta	33 238 698
2) Druhý typ transakcí	

<sup>(60)</sup> Viz oddíl II.2.

<sup>(61)</sup> Sazba daně z příjmů právnických osob platná v době uzavření dohody.

<sup>(62)</sup> Viz článek 218 CIR92 ve spojení s články 157 až 168 CIR92.

<sup>(63)</sup> Sazba používaná belgickou daňovou správou při výpočtu úroků z prodlení.

<sup>(64)</sup> Datum stanovené v dodatečném platebním výměru podle obvyklého postupu daňové správy.

<sup>(65)</sup>  $(3 \times 12 \text{ měsíců}) + 11 \text{ měsíců} = 47 \text{ měsíců} \times 0,8\% = 37,6\%$

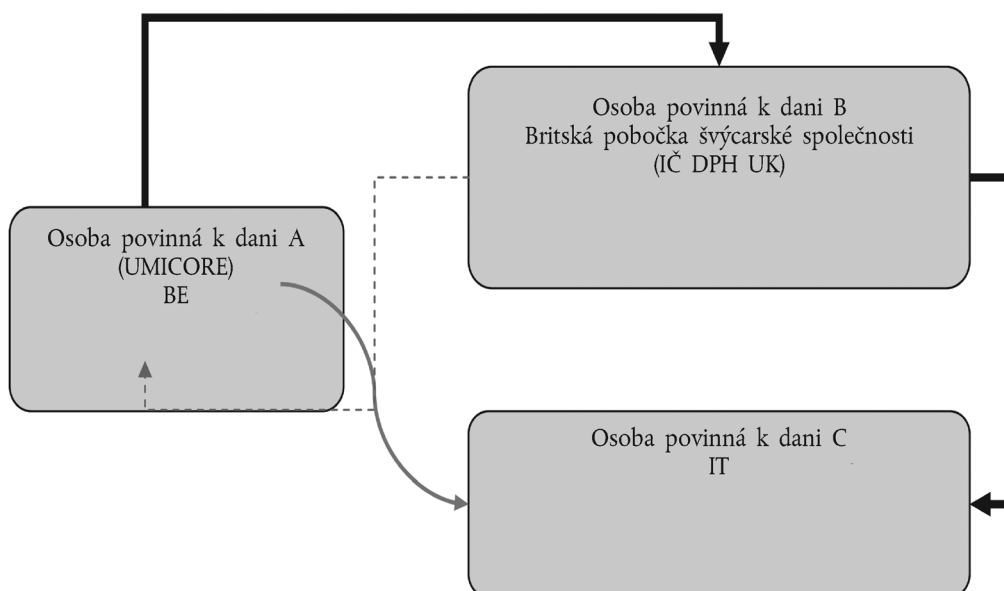
v BEF

POPIS	DLUŽNÉ ČÁSTKY
Dlužná DPH	312 608 393
Správní pokuta (10 %)	31 260 839
3) Třetí typ transakcí	
Dlužná DPH	63 216 555
Správní pokuta (10 %)	6 321 655
<b>Mezisoučet</b>	<b>446 646 140</b>
4) Úroky z prodlení	141 310 180
<b>V zásadě dlužná celková částka (DPH + úroky)</b>	<b>587 956 320</b>
5) Dopad neodpočitatelnosti:	
- záporný dopad neodpočitatelnosti	- 179 417 754
+ kladný dopad odložené platby	+ 8 612 052
<b>CELKEM</b>	<b>417 150 618</b>

(213) Na základě předchozího výpočtu je nutno pokládat 587 956 320 BEF (14 575 056,46 EUR) za minimální částku, kterou při uzavření dohody o narovnání s daňovou správou dlužila společnost Umicore za roky 1995 a 1996. Před jejím srovnáním s částkou, které se týká dohoda, je ale nutno zohlednit dopad neodpočitatelnosti, což snižuje stanovenou částku na 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR).

#### VIII.2.3 Období 1997–1998

(214) Pokud jde o období 1997–1998, postupovalo se při transakcích zpochybněných v dodatečném platebním výměru ze dne 30. dubna 1999 podle následujícího vyobrazení:



→ Daňový doklad

→ Převrta zajiřřovaná přepravní společností

→ Úhrada

- (215) V tomto posledním scénáři je zákazníkem společnosti Umicore pobočka B švýcarské společnosti, jež má sídlo ve Spojeném království, kde má také přiděleno identifikační číslo pro účely DPH. Následným zákazníkem je osoba povinná k dani C se sídlem v Itálii. Zboží se přepravovalo z místa výroby v Belgii přímo do Itálie. Úhradu daňových dokladů vystavených společností Umicore prováděla osoba povinná k dani B.
- (216) V dodatečném platebním výměru ze dne 30. dubna 1999 byla daňová správa názoru, že osoba povinná k dani B nemá nárok na osvobození od DPH podle článku 39 bis zákona o DPH, protože nevlastní identifikační číslo pro účely DPH platné v Itálii. Podpůrně se domnívala, že i kdyby se připustilo, že osoba povinná k dani B vykonává skutečnou hospodářskou činnost, která z ní činí osobu povinnou k DPH, je nutno analyzovat dotčené prodeje jako trojúhelníkové operace uvnitř Společenství. V takovém případě by se první prodej mezi Umicore a osobou povinnou k dani B měl analyzovat jako vnitrostátní prodej bez přepravy, který podléhá belgické DPH bez možnosti osvobození, protože přeprava byla uskutečněna pro italské zákazníky.
- (217) Předběžně je nutno poznamenat, že na rozdíl od období 1995–1996 sami inspektoři ISI později dospěli k názoru, že pro odmítnutí osvobození neexistuje dostatečný důvod. Tento stav jasně vyplývá z interních poznámek zasílaných inspektory jejich řediteli před a po uzavření dohody.
- (218) Za druhé z dokumentů předaných Komisi Belgií v dopise ze dne 6. srpna 2009 vyplývá, že přeprava byla skutečně provedena pro osobu povinnou k dani B (a ne pro případného následného zákazníka). To lze navíc zřejmě potvrdit na základě kopií dokumentů předaných ISI společností Umicore v dopise ze dne 11. června 1999, jež prokazují, že u každého prodeje zaslala osoba povinná k dani B společnosti Umicore fax, ve kterém ji informovala o totožnosti přepravní společnosti, jménu řidiče a státní poznávací značce vozidla.
- (219) Kromě toho skutečnost, že osoba povinná k dani B nevlastnila identifikační číslo pro účely DPH platné v Itálii, jak uvedla belgická správa ve svém dodatečném platebním výměru ze dne 30. dubna 1999, není zřejmě podstatná, protože osoba povinná k dani nemá nijak za povinnost zaevidovat se pro účely DPH v členském státě, do něhož je zboží odesláno. Vedle toho je třeba konstatovat, že britská daňová správa, jež předala belgické správě na základě její žádosti informace, nijak nezpochybnila skutečné provádění hospodářské činnosti osobou povinnou k dani ve Spojeném království.
- (220) Konečně je třeba konstatovat, že belgická daňová správa nezpochybnila skutečnost, že zboží opravdu opustilo belgické území a bylo přepraveno do jiného členského státu.
- (221) Tyto úvahy zřejmě dostatečně prokazují, že ISI neměla podklady, které by jí umožnily odmítnout osvobození od DPH v podobě, v jaké jej uplatnila společnost Umicore. Je tak nutno dospět k závěru, že za období 1997–1998 nemusela společnost Umicore platit žádný doplatek DPH, pokutu ani úroky.
- VIII.2.4 Závěry ohledně existence hospodářského zvýhodnění
- (222) Na základě předchozího posouzení je nutno pokládat celkovou částku 417 150 618 BEF (10 340 893,71 EUR) za minimální částku, kterou v rámci uzavření dohody o narovnání s daňovou správou dlužila společnost Umicore za období 1995 až 1998.
- (223) Jelikož je tato částka nižší než částka, kterou společnost Umicore uhradila na základě dohody ze dne 21. prosince 2000, nelze dospět k závěru o existenci neúměrných ústupků ze strany belgických daňových orgánů. Jediný aspekt dohody, který se odchyluje od předpisů a obvyklých správních postupů, je mechanismus vyrovnání, jímž byla dlužná částka snížena, aby se zohlednila neodpočitatelnost u daně z příjmů právnických osob. V dotčeném posouzení byl ale hospodářský dopad vyplývající z tohoto postupu řádně zohledněn.
- (224) Komise se proto domnívá, že v rámci uzavření dohody o narovnání ze dne 21. prosince 2000 neposkytly belgické daňové orgány společnosti Umicore žádné hospodářské nebo finanční zvýhodnění.

#### IX. ZÁVĚR

- (225) Komise shledala, že dohoda o narovnání uzavřená dne 21. prosince 2000 mezi belgickými daňovými orgány a společností Umicore neposkytla této společnosti žádné zvýhodnění, a nepředstavuje tak státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

#### Článek 1

Daňová dohoda o narovnání uzavřená dne 21. prosince 2000 mezi belgickým státem a společností Umicore S.A. (bývalá společnost Union Minière S.A.), týkající se částky 423 milionů BEF, nepředstavuje podporu spadající pod čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie.

#### Článek 2

Toto rozhodnutí je určeno Belgickému království.

V Bruselu dne 26. května 2010.

Za Komisi

Joaquín ALMUNIA

místopředseda