

Věc C-487/20

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

2. října 2020

**Předkládající soud:**

Curtea de Apel Alba Iulia (Rumunsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

22. září 2020

**Žalobkyně:**

Philips Orăștie SRL

**Žalovaný:**

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

---

(omissis)

CURTEA DE APEL ALBA IULIA

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (odvolací soud v  
Alba Iulia – senát pro správní a daňové záležitosti)

(omissis)

**USNESENÍ**

Veřejné jednání ze dne 22. září 2020

(omissis)

Do rejstříku je zapsán návrh na podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce k Soudnímu dvoru Evropské unie podaný žalobkyní SC Philips Orăștie SRL v rámci správní žaloby proti žalovanému Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generální ředitelství pro velké daňové poplatníky), (omissis) jehož předmětem je zrušení správního aktu.

(omissis)

## CURTEA DE APEL (odvolací soud)

K žádosti o předložení věci Soudnímu dvoru Evropské unie;

### I. Předmět původního řízení. Relevantní skutečnosti

- 1 SC Philips Orăștie SRL, žalobkyně, je rumunská právnická osoba se sídlem v obci Orăștie v okrese Hunedoara.
- 2 Dne **14. září 2016** příslušný daňový orgán Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generální ředitelství pro velké daňové poplatníky; dále jen „DGAMC“) vydal daňový výměr č. 423, kterým byla žalobkyni stanovena povinnost zaplatit částku 31 628 916 rumunských lei (RON) z titulu DPH a doplňkových daňových povinností.
- 3 Vzhledem k tomu, že ve vztahu k částkám stanoveným daňovým výměrem nebyl výkon rozhodnutí odložen, tak společnost v rámci přiznání k dani z přidané hodnoty „300“ týkajícího se **září 2016** vyplnila řádek 36 (*omissis*) s uvedením částky rovnající se 21 799 334 RON z titulu *nedoplatku DPH, jež má být zaplacená, který byl stanoven v daňovém výměru a nebyl zaplacen do data podání přiznání k DPH*, aniž by požadovala vrácení, takže po započtení zůstala k tíži společnosti Philips Orăștie zbývající částka **12 096 916 RON**.
- 4 Proti daňovému výměru podala společnost Philips Orăștie daňovou stížnost č. 82252 ze dne **4. listopadu 2016**, kterou *částečně zpochybnila* legitimitu tohoto daňového výměru, a to ve vztahu k částce **21 799 334 RON**.
- 5 V době podání daňové stížnosti společnost předložila DGAMC originál *bankovní záruky č. 5163090001 ze dne 4. listopadu 2016* vystavené ze strany Citibank Europe, a to na částku 31 577 059 RON, která byla dodatečnými dokumenty prodloužena do 4. března 2020.
- 6 Po předložení výše uvedené stížnosti proti daňovému výměru a předložení bankovní záruky (**listopad 2016**) a až do **března 2019** podala společnost Philips Orăștie přiznání k DPH, ve kterých **nevyplnila** řádek 38 uvedením *nedoplatku DPH, jež má být zaplacená, který byl stanoven orgány daňové kontroly oznámeným daňovým výměrem a který nebyl zaplacen až do data podání přiznání společnosti k DPH*, a zároveň požádala o vrácení DPH, přičemž uvedla, že s ohledem na ustanovení článku 233 a čl. 235 odst. 1 a 5 Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (Daňový řád – zákon č. 207/2015) nelze tyto platební povinnosti kvalifikovat jako *trvajících* a nemohou spadat do *kumulované splatné DPH*, jak je definována v čl. 303 odst. 4 Codul fiscal – Legea 227/2015 (daňový zákoník – zákon č. 227/2015). Tento výklad byl implicitně potvrzen daňovým orgánem, který vydal rozhodnutí o vrácení DPH, aniž vznesl námitky ohledně způsobů vyplnění přiznání k DPH, a tudíž výkladu příslušných pravidel a rozhodnutí vložených do spisu.

- 7 Dne **5. března 2019** Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) vyhověl žalobě na neplatnost podané žalobkyní proti daňovému výměru (*omissis*) a občanskoprávním rozsudkem č. 813 ze dne 5. března 2019 **zrušil** dodatečnou **DPH** ve výši **21 799 334 RON**. Tento rozsudek není pravomocný.
- 8 V přiznání k DPH týkajících se měsíců **dubna 2019** a **května 2019** postupovala žalobkyně stejným způsobem, tedy **nevyplnila** řádek 38 uvedením nedoplatku DPH zjištěného orgány daňové kontroly oznámeným daňovým výměrem, který nebyl zaplacen do data podání přiznání.
- 9 Ačkoli se použitelný normativní rámec nezměnil, daňové orgány informovaly žalobkyni o nesprávném vyplnění *řádku 38* týkajícího se *DPH, jež má být zaplacená*, v částce ve výši 12 096 916 RON. Společnost uvedla, že se nejednalo o faktickou chybu, ale o úmyslné opomenutí založené na výkladu příslušných pravidel. Daňový orgán však její stanovisko nesdílel a vydal dva opravné výměry přiznání k DPH, kterými změnil DPH, jež má být zaplacená, která byla uvedena v těchto přiznáních, *přičemž do kumulované splatné DPH zahrnul také částku ve výši 21 799 334 RON*, s přímým účinkem na částku DPH, která má být vrácena.
- 10 Žalobkyně podala návrh na zahájení správního odvolacího řízení, ale toto řešení bylo potvrzeno; žalobkyně se tedy dne 23. prosince 2019 obrátila na správní soud, přičemž se domáhala zrušení dvou opravných výměrů přiznání k DPH.

## II. Použitelná ustanovení

### II.1 VNITROSTÁTNÍ PRÁVNÍ PŘEDPISY

#### Daňový řád – zákon č. 207/2015

- 11) **Článek 157 (*omissis*) – Daňové nedoplatky**

„(2) Za daňové nedoplatky se nepovažují:

b<sup>1</sup>) daňové povinnosti stanovené ve správních daňových aktech napadených v souladu se zákonem, které jsou zaručeny v souladu s články 210–211 nebo s článkem 235<sup>cc</sup>.”

- 12) **Článek 233 – Odklad výkonu rozhodnutí**

„(2<sup>1</sup>) Výkon rozhodnutí je odložen nebo není zahájen v následujících případech:

a) u daňových pohledávek stanovených příslušným daňovým orgánem prostřednictvím daňového výměru, pokud po oznámení tohoto výměru dlužník informuje daňový orgán o předložení bankovní záruky/pojistné záruky podle článku 235. Výkon rozhodnutí pokračuje nebo je zahájen, pokud dlužník

nepředloží bankovní záruku/pojistnou záruku do 45 dnů ode dne oznámení daňového výměru, kterým jsou zjištěny daňové pohledávky;

b) u daňových pohledávek zjištěných ve správních daňových aktech napadených v souladu se zákonem a zaručených v souladu s články 210-211. Výkon rozhodnutí pokračuje nebo je zahájen poté, co správní daňové akty nabyly právní moci v rámci systému správních nebo soudních opravných prostředků.

(2<sup>2</sup>) Po celou dobu odložení výkonu rozhodnutí podle odstavce (2<sup>1</sup>) daňové pohledávky, které jsou předmětem odkladu, nezaniknou, ledaže se dlužník rozhodne pro jejich zánik v souladu s čl. 165 odst. 8“.

13) **Článek 235 – Odložení výkonu rozhodnutí v případě předložení bankovní záruky/pojistné záruky**

„(1) V případě napadení správních daňových aktů, které stanoví daňové pohledávky, podle tohoto zákoníku, a to i během přezkumu ve správním řízení, je výkon rozhodnutí odložen nebo není zahájen ve vztahu k napadeným daňovým povinnostem, pokud dlužník předloží příslušnému daňovému orgánu bankovní záruku/pojistnou záruku ve vztahu k napadeným daňovým povinnostem, které nebyly splněny v době předložení záruky. Platnost bankovní záruky/pojistné záruky musí být minimálně 6 měsíců od data vystavení.

[...]

(5) Po celou dobu odložení výkonu rozhodnutí podle tohoto článku daňové pohledávky, které jsou předmětem odkladu, nezanikají, ledaže se dlužník rozhodne pro jejich zánik v souladu s čl. 165 odst. 8“.

**Daňový zákoník – zákon č. 227/2015**

14) **Článek 303 – Vrácení daně osobám povinným k dani registrovaným pro účely DPH**

„(1) Je-li daň z nákupů uskutečněných osobou povinnou k dani registrovanou pro účely DPH, v souladu s článkem 316, která je odpočitatelná během zdaňovacího období, vyšší než daň zaplacená za zdanitelná plnění, je výsledkem nadměrný odpočet v referenčním období, dále nazvaný jako záporná částka daně.

(2) Po stanovení daně, jež má být zaplacená, nebo záporné částky daně za plnění uskutečněná během referenčního zdaňovacího období musí osoby povinné k dani provést opravy uvedené v tomto článku prostřednictvím přiznání k dani uvedených v článku 323.

(3) *Kumulace záporné částky daně* se stanoví přičtením nedoplatku záporné částky daně, přenesené z přiznání za předchozí zdaňovací období, pokud nebylo požádáno o vrácení, a nedoplatku DPH určeného orgány daňové kontroly

prostřednictvím výměrů oznámených do dne předložení daňového přiznání k záporné částce daně připadající na referenční zdaňovací období.

(4) *Kumulovaná splatná daň* se stanoví v referenčním zdaňovacím období přičtením částek nedoplatku daně, jež má být zaplacená, za předchozí zdaňovací období, které nebyly zaplacený daňovým orgánům – do data předložení daňového přiznání uvedeného v článku 323 – a částek nedoplatku DPH, jež má být zaplacená, zjištěného daňovými kontrolními orgány výměry oznámenými do data předložení přiznání, které nebyly zaplacený daňovým orgánům – do dne předložení daňového přiznání – k dani splatné v referenčním daňovém období. Odchylně:

a) v prvním daňovém přiznání předloženém daňovému orgánu po datu schválení platební úlevy nenastává vrácení, z přiznání k předchozímu zdaňovacímu období, kumulované splatné daně, ve vztahu k níž byla schválena platební úleva;

b) v prvním daňovém přiznání podaném daňovému orgánu po dni registrace tohoto orgánu do skupiny věřitelů podle zákona č. 85/2014 není přistoupeno k vrácení, z přiznání k předchozímu zdaňovacímu období, kumulované splatné daně, ve vztahu k níž daňový orgán provedl registraci do skupiny věřitelů v souladu s ustanoveními zákona č. 85/2014.

(5) Odchylně od ustanovení odstavců 3 a 4 se záporné rozdíly v DPH zjištěné orgány daňové kontroly nebo nedoplatky DPH, jež má být zaplacená, které nebyly zaplacený daňovým orgánům ke dni předložení daňového přiznání, zjištěné orgány daňové kontroly daňovými výměry, jejichž výkon byl odložen soudem v souladu se zákonem, nepočítají k záporné částce ani případně ke kumulované splatné dani, které jsou připsatelné obdobím, v nichž byl odložen výkon daňového výměru. Tyto částky jsou zahrnuty do daňového přiznání za zdaňovací období, během kterého byl ukončen odklad výkonu daňového výměru, a to pro účely stanovení kumulace záporné částky daně nebo případně kumulované splatné daně.

(6) Prostřednictvím daňového přiznání uvedeného v článku 323 musí osoby povinné k dani určit rozdíly mezi částkami uvedenými v odstavcích 3 a 4, které představují opravy daně, a stanovit nedoplatek daně nebo saldo záporné částky daně. Pokud je kumulovaná splatná daň vyšší než kumulace záporné částky daně, je výsledkem nedoplatek daně, jež má být zaplacená, v referenčním zdaňovacím období. Pokud je kumulace záporné částky daně vyšší než kumulovaná splatná daň, je výsledkem saldo záporné částky daně v referenčním zdaňovacím období.

[...]“.

## Právo Evropské unie

### Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

#### 15) Článek 179

Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.

Členské státy však mohou požadovat, aby v případě osob povinných k dani, které uskutečňují příležitostně plnění uvedená v článku 12, byl nárok na odpočet daně uplatněn pouze v okamžiku dodání.

#### 16) Článek 183

Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.

### III. Důvody, které vedly soud k předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

#### Stanovisko žalobkyně

- 17) Žalobkyně tvrdí, že vzhledem k tomu, že vnitrostátní procesní právní úprava v daňové oblasti uznává odkladný účinek na vykonatelnost daňových povinností, které byly stanoveny napadenými daňovými akty, ale ve vztahu k nimž byla předložena bankovní záruka, je zřejmé, že stejné pravidlo se uplatní také v případě, že se tyto platební povinnosti vztahují k částkám dodatečné DPH stanoveným prostřednictvím napadených daňových výměrů, a to tím spíše, že tento výklad byl potvrzen daňovými orgány v období listopad 2016 - březen 2019.
- 18) Mechanismus vrácení DPH výslovně popsáný v článku 183 směrnice o DPH lze jako takový nalézt v čl. 303 odst. 1 daňového zákoníku. Vzorec pro určení záporného nadměrného odpočtu DPH oproti DPH splatné na základě jiného daňového aktu – stanovený v čl. 303 odst. 2, 4 a 5 daňového zákoníku, který byl základem oprav provedených ze strany DGAMC a napadených v předmětném sporu – byl tedy přijat v rámci výkonu procesní autonomie, kterou v zásadě požívají členské státy při provedení směrnice o DPH – autonomie, která je omezená a podléhá dodržování obecně použitelných zásad, tedy zásady

rovnocennosti, efektivitě a neutrality DPH, jak jsou v této oblasti vykládány příslušnou judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

- 19) Žalobkyně uvádí, že rumunský stát porušil zásadu rovnocennosti, jelikož čl. 303 odst. 4 a 5 daňového zákoníku zavádí odlišné a nepříznivé zacházení ve vztahu k postupu vrácení DPH oproti vnitrostátnímu postupu pro vrácení daní a poplatků, protože zánik DPH prostřednictvím přeplatku na DPH se provádí i v případě, že daňoví poplatníci složili záruky pro odklad výkonu splatné DPH, zatímco v případě vnitrostátních daní má složení záruky za následek paralyzování daňových povinností, které již nemohou zaniknout, ani by nemohly žádným způsobem snížit přeplatek na DPH.
- 20) Žalobkyně tvrdí, že není dodržena zásada efektivitě, jelikož procesní autonomie by měla být prováděna způsobem, který nebrání výkonu práva na vrácení nebo jej nečiní nemožným. Takováto situace však nepochybně nastává v důsledku skutečnosti, že vnitrostátní daňové právo neobsahuje žádné ustanovení/postup v předpisech týkajících se uplatnění příznání k DPH upravující způsob, jak by mělo dojít ke zrušení zániků v případě, že je daňový akt DPH zrušen soudem.
- 21) Žalobkyně uvádí, že není dodržena zásada neutrality, neboť nejistota vyvolaná legislativním vakuem a nejasná a nejednoznačná povaha řešení stanovených v čl. 303 odst. 4 a 5 daňového zákoníku ve skutečnosti vytvářejí zjevné finanční riziko pro daňové poplatníky, a to jak z důvodu nemožnosti dosáhnout vrácení v přiměřené lhůtě, tak s ohledem na náklady, které již vznikly za účelem složení záruky pro odklad daňového výměru, který stanovil DPH a kterým došlo k zániku předmětné DPH, která měla být vrácena, což nezohledňuje příslušnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie v oblasti DPH.

#### **Stanovisko žalovaného**

- 22) Žalovaný tvrdí, že mechanismus pro určení DPH, jež má být zaplacená nebo vrácena, je zvláštním mechanismem a že ustanovení čl. 303 odst. 4 a 5 daňového zákoníku představují zvláštní pravidla ve vztahu k ustanovením článků 157, 233 a 235 daňového řádu, který je použitelný pouze na jiné druhy daní a poplatků.
- 23) Z toho vyplývá, že předložení bankovní záruky nestačí k tomu, aby daňové povinnosti stanovené napadeným daňovým výměrem nebyly zahrnuty do výpočtu kumulované splatné DPH, i když jsou zaručeny.

#### **Stanovisko předkládajícího soudu**

- 24) Pravidlo zavedené článkem 179 [prvním pododstavcem] a článkem 183 [prvním pododstavcem] směrnice 2006/112/ES – které stanoví vrácení DPH pouze s odkazem na rozdíl mezi *vybranou DPH* a *odečitatelnou DPH* – za *určité zdaňovací období* – je provedeno vnitrostátním zákonodárcem v čl. 303 odst. 1 daňového zákoníku.

- 25) Kromě tohoto mechanismu pro stanovení DPH, jež má být vrácena, který je stanoven směrnicí o DPH, však rumunský zákonodárce přidává pojem „*kumulovaná splatná DPH*“, kterým stanoví DPH, jež má být vrácena po sečtení částky, jež má být zaplacená za referenční zdaňovací období, a částky DPH, jež má být zaplacená, která je uvedena v daňových výměrech v souladu s čl. 303 odst. 4 daňového zákoníku.
- 26) Konečný mechanismus vrácení DPH zavedený podle čl. 303 odst. 2 až 4 daňového zákoníku totiž přidává k mechanismu popsanému směrnicí o DPH a provedenému v čl. 303 odst. 1 daňového zákoníku rozdíl spočívající v zavedení, do výpočtu částky, jež má být vrácena, pojmu „*kumulovaná splatná DPH*“, což ve skutečnosti znamená, že je zohledněna DPH splatná na základě předchozích daňových výměrů – pojem, který se naopak nenachází ve znění směrnice o DPH.
- 27) Vzhledem k tomu, že se mechanismus pro vytváření záporného salda DPH stanovený vnitrostátními právními předpisy liší od mechanismu výslovně stanoveného směrnicí o DPH, vyplývá z toho, že rumunský stát měl v úmyslu se odchýlit od ustanovení směrnice o DPH a v čl. 303 odst. 2 až 4 daňového zákoníku zavést vlastní mechanismus pro výpočet DPH [jež má být vrácena].
- 28) Předkládající soud má tedy za to, že pro účely řešení dotčeného sporu je relevantní to, zda lze pojem „*splatná daň*“ uvedený jak v článku 179 [prvním pododstavci], tak v článku 183 směrnice 2006/112/ES vykládat jako rovnocenný pojmu „*kumulovaná splatná DPH*“, uvedeným v čl. 303 odst. 4 daňového zákoníku.
- 29) Druhá otázka, kterou je třeba objasnit, je, zda tento mechanismus, zavedený na základě procesní autonomie, je *shlčitelný se zásadami rovnocennosti, efektivity a neutrality*.
- 30) Zásada rovnocennosti vyžaduje, aby členské státy nestanovily pro žádosti o vrácení daně založené na použití unijního práva méně příznivé procesní podmínky, než jsou procesní podmínky, které se použijí na procesní prostředky založené na použití vnitrostátního práva, které jsou z hlediska svého předmětu, důvodu a hlavních znaků podobné.
- 31) Zásada efektivity brání zavedení procesních podmínek, které nadměrně ztěžují nebo v praxi znemožňují výkon práv vyplývajících z unijního právního řádu.
- 32) Obecný režim daňových povinností pro vnitrostátní daně a poplatky – články 157, 233 a 235 daňového řádu – stanoví pravidlo, podle něhož je v případě napadení daňového výměru a po předložení bankovní záruky ve vztahu ke všem napadeným povinnostem vykonatelnost odložena k jejich zániku může dojít předem pouze na žádost dlužníka.
- 33) Pokud jde o DPH, čl. 303 odst. 5 daňového zákoníku neuvádí *výslovnou* výjimku na zahrnutí, do kumulované splatné *daně*, částek, které nebyly zaplacený daňovým orgánům do data podání daňového přiznání, nedoplatku DPH, jež má



být zaplacená, který je zjištěn orgány daňové kontroly prostřednictvím daňových výměrů, jejichž výkon byl odložen v důsledku předložení *bankovní záruky*.

- 34) I když od okamžiku vystavení bankovní záruky (listopad **2016**) až do rozhodnutí soudu rozhodujícího ve věci samé (duben **2019**) daňový orgán *implicitně uznal* použití ustanovení čl. 235 odst. 1 a 5 daňového řádu zpracováním podaných přiznání k DPH bez zohlednění zaručených závazků, *po zrušení daňového výměru* (duben **2019**) nepravomocným rozhodnutím (které však díky účinkům prozatímně pravomocného rozhodnutí vyvolává vážné pochybnosti o zákonnosti správního aktu) se jeho stanovisko změnilo a má za to, že lze použít pouze ustanovení čl. 303 odst. 4 a 5 daňového zákoníku.
- 35) Vystává otázka, zda je takováto nerovnost objektivně odůvodněná, jelikož opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě směrnice 2006/112 k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu DPH (jak stanovil Soudní dvůr Evropské unie v rozsudcích *Gabalfrisa a další*, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52; *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 26; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 36 a 37). Existence bankovní záruky tedy daňovému orgánu zaručuje výběr daně velmi jednoduchým způsobem, a to jakmile soud s konečnou platností potvrdí zákonnost daňového výměru.
- 36) Kromě toho je nutné vyjasnit, do jaké míry je dodržována zásada neutrality, jelikož jak prostřednictvím *vyklada*, tak prostřednictvím *konkrétního uplatnění* vnitrostátního pravidla se vytváří další finanční zátěž pro společnost, a to jak s ohledem na nemožnost dosáhnout vrácení v přiměřené lhůtě, tak s ohledem na náklady, které již vznikly při složení záruky za účelem odložení daňového výměru.
- 37) (*omissis*)
- 38) (*omissis*)

Z TĚCHTO DŮVODŮ

JMÉNEM ZÁKONA

**ROZHODL TAKTO**

Soudnímu dvoru Evropské unie se na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie předkládá následující předběžná otázka:

Lze ustanovení **článku 179 [prvního pododstavce]** a **článku 183 [prvního pododstavce]** směrnice 112/2006/ES, ve spojení se **zásadami rovnocennosti, efektivity a neutrality**, vykládat v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, která vyžaduje snížení částky *DPH*, jež má být vrácena, když

do výpočtu *splatné DPH* zahrnuje částky *dodatečných platebních povinností* stanovených daňovým výměrem, který byl zrušen nepravomocným rozsudkem, pokud jsou tyto dodatečné povinnosti *zaručeny bankovní zárukou* a vnitrostátní pravidla daňového řízení *uznávají odkladný účinek této záruky na vykonatelnost* ve vztahu k ostatním daním a poplatkům?

*(omissis)* [řízení, podpisy] *(omissis)*

PRACOVNÍ DOKUMENT