

Věc C-81/20**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

12. února 2020

Předkládající soud:

Tribunalul București (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

19. prosince 2019

Žalobkyně:

SC Mitliv Exim SRL

Žalovaní:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Předmět původního řízení

Žaloba, kterou se SC Mitliv Exim SRL u Tribunalul București (Vyšší soud v Bukurešti, Rumunsko) domáhá uložení povinnosti žalovaným Agenția Națională de Administrare Fiscală (Národní agentura pro daňovou správu; dále jen „ANAF“) a Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generální ředitelství pro velké daňové poplatníky, dále jen „DGAMC“) k zaplacení úroků týkajících se částek zaplacených žalobkyní, které údajně nejsou splatné.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Podle článku 267 SFEU se žádá o výklad článků 2 a 273 směrnice 2006/112/ES, článku 325 SFEU a článku 50 Listiny základních práv Evropské unie.

Předběžné otázky

1) Brání ustanovení článku 2 a článku 273 směrnice Rady 2006/112 ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, článku 50 Listiny základních práv Evropské unie a článku 325 SFEU, za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, takové vnitrostátní právní úpravě, jako je vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení, která umožňuje přijetí/provádění sankčních opatření vůči právnické osobě-daňovému poplatníkovi, a to jak ve správním, tak v trestním řízení, tedy v řízeních, která jsou vůči daňovému poplatníkovi vedena souběžně pro tytéž skutky daňového úniku, v situaci, kdy lze sankci ve správním řízení v souladu s kritérii určenými Soudním dvorem v jeho judikatuře kvalifikovat jako mající taktéž trestní povahu, a do jaké míry má kumulace těchto situací ve vztahu k dotčenému daňovému poplatníkovi nadměrnou povahu?

2) Je s ohledem na odpověď na první předběžnou otázku třeba vykládat unijní právo v tom smyslu, že unijní právo brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení, na jejímž základě může členský stát prostřednictvím svých daňových orgánů v rámci správního řízení, pokud je o totožné skutky daňového úniku, nezohlednit částku již uhrazenou z titulu škody způsobené trestným činem, která zároveň představuje částku pokrývající daňovou škodu, takže činí tuto částku po určité období nedostupnou, přičemž následně k tíži daňového poplatníka ukládá v rámci správního řízení i vedlejší daňové povinnosti, které jsou příslušenstvím již zaplaceného dluhu?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a judikatura

Článek 325 SFEU

Článek 50 Listiny základních práv Evropské unie

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 2 odst. 1 a článek 273

Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. března 2018, Menci (C-524/15), body 44 až 63; rozsudek Soudního dvora ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), body 25 až 27 a bod 37; rozsudek Soudního dvora ze dne 5. června 2012, Bonda (C-489/10), body 37 až 44; rozsudek Soudního dvora ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další (C-398/09), bod 17 a rozsudek Soudního dvora ze dne 18. dubna 2013, Irimie (C-565/11), body 26 a 27

Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. listopadu 2016, A a B proti Norsku, bod 130, ve kterém bylo stanoveno, že je třeba prokázat, že dvojí řízení (správní a trestní) byla spojena tak, aby obě řízení tvořila souvislý celek, přičemž to znamená nejen to, že sledované cíle a prostředky použité k dosažení tohoto cíle musí být zásadně komplementární a časově provázané, ale rovněž, že

možné důsledky nastavení právního zacházení použitelného na předmětné jednání musí být pro jednotlivce přiměřené a předvídatelné.

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (zákon č. 241/2005 o předcházení a boji proti daňovým únikům), čl. 9 odst. 1 písm. c), podle něhož představuje trestný čin daňového úniku, s trestem odnětí svobody na 2 roky až 8 let a se zákazem výkonu určitých práv, anotace nákladů, v účetních záznamech nebo v jiných dokumentech účetní povahy, které se nezakládají na skutečných plněních nebo zapsání jiných smyšlených operací, pokud je tak činěno za účelem vyhnouti se plnění daňových povinností, a čl. 10 odst. 1, podle něhož jsou v případě trestného činu daňového úniku meze trestů stanovené zákonem za spáchané činy sníženy na polovinu, pokud v průběhu předběžného vyšetřování nebo soudního řízení, a to až do prvního jednání, obžalovaný zcela uspokojí nároky poškozeného.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207/2015, kterým se zavádí daňový řád) ve znění následných změn a doplňků

- článek 168 odst. 1 a 2, který stanoví, že jakákoli neoprávněně zaplacená částka je na žádost daňového poplatníka vrácena;

- článek 178, který stanoví, že v případě daňových pohledávek zaniklých započtením se případné úroky a penále počítají až do data stanoveného v čl. 167 odst. 4;

- článek 182, který stanoví, že u částek, které musí být vráceny nebo uhrazeny ze státního rozpočtu, má daňový poplatník nárok na úroky až do zániku povinnosti vrátit částky, a že v případě pohledávek daňového poplatníka vyplývajících ze zrušení správního daňového aktu má daňový poplatník nárok na úroky počínaje dnem, kdy zanikla daňová pohledávka, až do dne vrácení nebo započtení pohledávky daňového poplatníka vyplývající ze zrušení správního daňového aktu; tyto úroky nejsou přiznány v případě, že daňový poplatník požádal o náhradu škody za podmínek stanovených v článku 18 Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (zákon č. 554/2004 o soudním řádu správním) nebo v případě stanoveném v čl. 107 odst. 5 Codul de procedură fiscală (daňový řád);

- článek 277 odst. 1 písm. a), který stanoví přerušení řízení o správní stížnosti v případě, že orgán, který vykonal kontrolní činnost, se obrátil na příslušné orgány ohledně existence náznaků trestného činu, jehož zjištění by mělo vliv na vyřešení správního řízení;

- články 352 a 353, podle nichž správní řízení zahájená před 1. lednem 2016 nadále podléhají předchozí právní úpravě;

Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (usnesení předsedy Národní agentury pro daňovou správu č. 2047/2016) o schválení postupu pro distribuci nebo vrácení na účty, respektive na účty rozpočtových příjmů, které odpovídají částkám vybraným na účet 50.86.09 „Zůstatek vybraných částek, který představuje škodu způsobenou a vymoženou podle článku 10 zákona č. 241/2005“ (Ordinul nr. 2047/2016)

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Žalobkyně byla podrobena předběžnému vyšetřování pro trestné činy podvodu v oblasti DPH v rámci spisu, který založilo Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism - Serviciul teritorial Craiova (Ředitelství pro vyšetřování organizovaného zločinu a terorismu - Územní pracoviště v Krajove; dále jen „DIICOT“).
- 2 Po zahájení předběžného vyšetřování ohledně trestného činu stanoveného v čl. 9 odst. 1 písm. c) zákona č. 241/2005 státní zástupce nařídil realizaci technicko-vědeckých zjištění prováděných inspektory DIICOT a realizaci účetního znaleckého posudku, který určil daňové povinnosti v celkové výši 9 238 577 lei (dále jen „RON“), z toho k tíži společnosti SC MITLIV EXIM SRL ve výši 3 527 305 RON za období od 1. listopadu 2011 do 21. září 2012, a to v důsledku neuznání nároku na odpočet DPH vztahující se k pořízením zboží dodavatelské společnosti, která jej pořizovala od kyperské společnosti.
- 3 Poté, co dne 28. října 2014 ANAF uplatnila občanskoprávní nárok ve vztahu k těmto částkám, které představovaly škodu na státním rozpočtu, zaplatila žalobkyně mezi 12. prosincem 2014 a 29. zářím 2015 prostřednictvím pěti platebních příkazů částku 3 527 305 RON, která byla k její tíži prozatímně stanovena ve spisu vedeném ze strany DIICOT, aby mohla využít ustanovení čl. 10 odst. 1 zákona č. 241/2005.
- 4 V období od 21. října 2015 do 22. února 2016 byla žalobkyně podrobena daňové kontrole, která se týkala DPH a daně z příjmů za období od 1. ledna 2010 do 30. června 2015, která skončila vydáním daňového výměru ze dne 25. února 2016 a zprávy o daňové kontrole ze stejného data, které k tíži žalobkyně stanovily daňové povinnosti spočívající v dodatečné dani z příjmů (2 351 535 RON), dodatečné DPH (3 718 357 RON), úroky týkající se dodatečné daně z příjmů (942 836 RON), penále týkající se dodatečné daně z příjmů (357 576 RON), úroky týkající se dodatečné DPH (1 560 395 RON) a úroky z prodlení týkající se dodatečné DPH (551 459 RON).
- 5 Na základě žádosti žalobkyně ze dne 7. března 2016 přistoupily daňové orgány dne 9. března 2016 k započtení částky 3 527 305 RON, která byla zaplácena během předběžného vyšetřování, vůči povinnostem stanoveným orgány daňové kontroly.

- 6 Dne 31. března 2016 podala žalobkyně proti daňovému výměru a zprávě o daňové kontrole správní stížnost; orgán příslušný k rozhodnutí o této stížnosti nařídil, ve vztahu k částce ve výši 9 148 714 RON, přerušení řízení na základě článků 277 a 279 daňového řádu, a ve vztahu k částce 289 424 RON zamítnutí stížnosti jako neopodstatněné.
- 7 Žalobě, kterou žalobkyně podala ke Curtea de Apel Craiova (odvolací soud v Krajove, Rumunsko) proti zprávě o kontrole, daňovému výměru a rozhodnutí o stížnosti, bylo částečně vyhověno pokud jde o částku ve výši 289 424 RON, přičemž ve zbyvající části byla zamítnuta. Tento rozsudek byl napaden opravným prostředkem, který v současné době projednává Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud, Rumunsko).
- 8 V žádosti podané k DGAMC dne 28. října 2016 se žalobkyně domáhala úroků týkajících se částky 3 527 305 RON, která byla zaplacená během předběžného vyšetřování a byla započtena v souladu s článkem 167 daňového řádu. Tato žádost byla zamítnuta jako neopodstatněná s odůvodněním, že zaplacená částka byla použita k zániku povinností stanovených v daňovém výměru ze dne 25. února 2016.
- 9 Dne 8. prosince 2017 byla žalobkyně ze strany Curtea de Apel Craiova (odvolací soud v Krajove) odsouzena za trestný čin a byla jí uložena společná a nerozdílná povinnost zaplatit částku ve výši 9 238 577 RON jako náhradu škody způsobené rumunskému státu, spolu se splatnými vedlejšími daňovými povinnostmi, v souladu s daňovým řádem, od okamžiku jejich splatnosti až do data úplného provedení platby, přičemž byly určeny platby, které žalobkyně provedla, a byly obstaveny zásoby zboží až do výše 9 238 577 RON.
- 10 Souběžně se sporem aktuálně probíhajícím u Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud) a s ohledem na zamítnutí žádosti o úhradu úroků příslušnými daňovými orgány podala žalobkyně dne 16. února 2017 žalobu k předkládajícímu soudu, kterou se domáhala, aby byla příslušnému daňovému orgánu uložena povinnost k zaplacení úroků ve výši 696 940 RON za prozatímně uskutečněné platby.

Základní argumenty účastníků původního řízení

- 11 Žalobkyně tvrdí, že daňové orgány stanovily vedlejší daňové povinnosti také ve vztahu k částce zaplacené v průběhu předběžného vyšetřování, ačkoli tato částka byla k dispozici státu, a trestní soud vyhlásil odsuzující rozsudek, kterým uložil společnou a nerozdílnou povinnost k platbě celkové škody způsobené státu, ačkoli částka stanovená k její tíži byla již zaslána na účet státních orgánů.
- 12 Žalobkyně se domáhá zaplacení úroků z částek uhrazených, za účelem snížení trestu, k pokrytí škody způsobené trestným činem, kterou považuje za totožnou s daňovou škodou.

- 13 Žalobkyně se domnívá, že platba provedená v průběhu předběžného vyšetřování nemůže vést pouze k možnosti, aby byla zohledněna v trestním řízení prostřednictvím snížení horních trestních sazeb na polovinu, aniž by vyvolala účinky také v daňové oblasti. Vzhledem k tomu, že se jedná o tutéž DPH splatnou rumunskému státu, která vyplývá ze stejných skutků (daňový únik, jak je přičítán společnosti), byla tato DPH prakticky obdržena dvakrát, spolu se souvisejícími vedlejšími povinnostmi.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 14 Tribunalul București (Vyšší soud v Bukurešti) uvádí, že předmětem sporu je možnost vést vůči žalobkyni dvě samostatná řízení, jedno správní a jedno trestní, pro stejné skutky daňového úniku, a to v situaci, kdy platba provedená v průběhu trestního vyšetřování není uznána ani z daňového hlediska, ani z občanskoprávního hlediska v trestním řízení.
- 15 Z daňového výměru ze dne 25. února 2016 a ze zprávy o daňové kontrole z téhož dne tudíž vyplývá, že vedlejší povinnosti související s dodatečnou DPH byly vypočteny od data splatnosti, dne 25. října 2010, do 25. ledna 2016, včetně zahrnutí období prosinec 2014 - září 2015, ve kterém žalobkyně provedla platbu částky 3 527 305 RON, která byla státním orgánům k dispozici po celé toto období.
- 16 Žalobkyně výslovně uvedla, že výše uvedená platba byla provedena jak za účelem snížení trestu, tak za účelem přerušení běhu úroků a úroků z prodlení, což je aspekt, který však daňové orgány při vykonané daňové kontrole nezohlednily, přičemž k její tíži stanovily úroky a úroky z prodlení také za období, ve kterém žalobkyně s předstihem zaplatila částku, která představovala dodatečnou DPH.
- 17 V situaci, kdy daňová kontrola plně pokryla období, ve kterém bylo uskutečněno trestní vyšetřování, je v původním sporu relevantní překrývání období, na která se vztahují tato dvě řízení, tedy období od 1. listopadu 2011 do 21. září 2012, jelikož žalobkyně požadovala pouze úroky související s neoprávněnou platbou DPH odpovídající tomuto období.
- 18 V každém z obou řízení, trestním a daňovém, byla zjištěna škoda z důvodu vyhýbání se zaplacení DPH do státního rozpočtu, která se zakládá na totožných skutcích, kterých se dopustila žalobkyně: škoda způsobená trestným činem se rovná 3 527 305 RON a daňová škoda se rovná 3 718 357 RON (dodatečná DPH, ke které jsou přidány vedlejší povinnosti).
- 19 Předkládající soud vznáší otázku možné nadměrné povahy určitých sankcí uplatňovaných vůči daňovému poplatníkovi z dvojí perspektivy, trestní a daňové, a v této souvislosti připomíná výše uvedenou judikaturu Soudního dvora a Evropského soudu pro lidská práva, podle které musí vnitrostátní právní úprava, která povoluje kumulaci řízení a sankcí, splňovat několik podmínek, aby byla přípustná.

- 20 Předkládající soud uvádí, že pokud by byla částka považována za splatnou již od období, kdy bylo zahájeno trestní vyšetřování, neměly by správní daňové akty vydané v době daňové kontroly zahrnovat vedlejší povinnosti týkající se této částky, jelikož tato částka byla k dispozici žalovaným orgánům, zatímco pokud by byla částka považována za splatnou od okamžiku vydání správních daňových aktů v době daňové kontroly, měla by žalobkyně nárok na úroky a úroky z prodlení za období prosinec 2014 - září 2015, ve kterém byla částka k dispozici státním orgánům, jelikož byla obdržena bez existence titulu daňové pohledávky nebo pravomocného rozsudku.

PRACOVNÍ DOKUMENT