

Věc C-602/20**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

12. listopadu 2020

Předkládající soud:

Varchoven administrativen sad (Bulharsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

30. září 2020

Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:

„AKZ-Burgas“ EOOD („AKZ – Burgas“ EOOD)

Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“
(ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti
sociálního zabezpečení“)

Předmět původního řízení

Kasační opravný prostředek podaný proti rozhodnutí orgánů příslušných pro příjmy, kterým se podle příslušných vnitrostátních ustanovení uznává nárok na zákonné úroky ze závazků z příspěvků na sociální pojištění zaplacených bez právního důvodu, a sice nikoliv od okamžiku platby uskutečněné bez právního základu, nýbrž od okamžiku, kdy měly být tyto veřejné závazky uhrazené bez právního důvodu vráceny. Případná neproporcionalita vnitrostátních ustanovení, která činí nezbytným výklad unijního práva s ohledem na případné porušení zásady loajální spolupráce a z toho odvozené zásady rovnocennosti a efektivity.

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

1. Brání unijní právo takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která zákonné úroky, jež musí být zaplacený při vrácení příspěvků na sociální pojištění vybraných v rozporu s unijním právem, omezuje na úroky, které vznikly ode dne následujícího po podání žádosti o vrácení hlavní částky?

2. Brání unijní právo, zejména zásady rovnocennosti a efektivity, takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která zákonné úroky, jež musí být zaplacený při vrácení povinných příspěvků na sociální pojištění vybraných v rozporu s unijním právem, omezuje na úroky, které vznikly ode dne následujícího po podání žádosti o vrácení těchto bezdůvodně uhrazených/neoprávněně vybraných částek až do jejich vrácení?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Smlouva o Evropské unii - čl. 4 odst. 3; čl. 19 odst. 1 druhá věta

Smlouva o fungování Evropské unie, čl. 291 odst. 1; čl. 267 odst. 1 písm. b)

Uváděná judikatura Soudního dvora

Rozsudky Soudního dvora: ze dne 14. července 1977, Concetta Sagulo, Gennaro Brenca a Addelmadjid Bakhouché (8/77, ECLI:EU:C:1977:131); ze dne 9. listopadu 1983, Amministrazione delle Finanze dello Stato (199/82, ECLI:EU:C:1983:318); ze dne 17. července 1997, GT-Link A/S (C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376); ze dne 2. prosince 1997, Fantask A/S a další (C-188/95, ECLI:EU:C:1997:580); ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft Ltd a další, Hoechst AG a Hoechst (UK) Ltd (C-397/98 a C-410/98; ECLI:EU:C:2001:134); ze dne 7. září 2006, N (C-470/04; ECLI:EU:C:2006:525); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774); ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161); ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167); ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer plc (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211); ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, ECLI:EU:C:2010:32); ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další (C-398/09, ECLI:EU:C:2011:540); ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další (C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478); ze dne 27. září 2012, Zuckerfabrik Jülich a další (C-113/10, C-147/10 a C-234/10, ECLI:EU:C:2012:591); ze dne 18. dubna 2013, Mariana Irimie (C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250)

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Danačno-osiguriteln procesualen kodeks (daňový a pojišťovací řád procesní, dále jen „DOPK“) – články 128 až 132; čl. 162 odst. 2 body 1 a 9; čl. 163 odst. 1

Zakon za danacite varchu dochodite na fizičeskite lica (zákon o daních z příjmů fyzických osob, dále jen „ZDDFL“) – článek 42

Stručný popis skutkového stavu, argumentů účastníků řízení a řízení

Skutkový stav věci je mezi účastníky řízení nesporný a lze jej shrnout takto:

- 1 Orgány Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite – Burgas (Územní ředitelství Národní agentury pro příjmy v Burgasu, dále jen „Územní ředitelství NAP v Burgasu“), které jsou příslušné pro příjmy, vydaly po provedení kontroly dne 30. ledna 2017 dodatečný platební výměr vůči společnosti „AKZ – Burgas“ EOOD, jímž za období od 1. ledna 2014 do 31. srpna 2014 stanovily veřejné závazky v podobě odvodu dlužného podle čl. 42 ZDDFL a dlužných příspěvků na sociální pojištění s připočtením zákonných úroků.

Po řízení o podaném odporu byl dodatečný platební výměr příslušným nařízeným orgánem pro příjmy částečně potvrzen. Podle bulharského práva podléhají dodatečné platební výměry předběžné vykonatelnosti, proto „AKZ – Burgas“ EOOD zaplatila takto vyměřené závazky dříve, než byla právoplatnost dodatečného platebního výměru přezkoumána soudem.

- 2 Rozsudkem ze dne 10. května 2018 Burgaski administrativen sad (Správní soud v Burgasu) uvedený dodatečný platební výměr zrušil. Varchoven administrativen sad (Vrchní správní soud, „VAS“) následně na základě kasačního opravného prostředku potvrdil rozsudek soudu prvního stupně.
- 3 Dne 13. dubna 2019 podala „AKZ – Burgas“ EOOD k Územnímu ředitelství NAP v Burgasu žádost o započtení nebo vrácení podle článku 129 DOPK. Společnost byla podrobena dodatečné daňové kontrole, která byla uzavřena přijetím rozhodnutí o zápočtu nebo vrácení (dále jen „APV“) ze dne 5. května 2019. V tomto rozhodnutí se uvádí, že na základě čl. 129 odst. 6 DOPK z hlavních částek v podobě příspěvků na sociální pojištění, která společnost uhradila podle zrušeného dodatečného platebního výměru, nejsou dluženy žádné úroky a že na úroky z prodlení, které uhradila za tyto závazky, se stanoví úroky od okamžiku jejich uhrazení do okamžiku přijetí APV v celkové výši 12 863,09 leva.
- 4 Po neúspěšném odporu ve správním řízení podala společnost „AKZ – Burgas“ EOOD žalobu podle správního práva. Rozsudkem ze dne 11. října 2019 Administrativen sad Burgas (Správní soud v Burgasu) žalobu proti APV ze dne 5. března 2019 zamítl v rozsahu, v němž jím byly společnosti odeprény zákonné

úroky z částky, která byla neoprávněně vybrána jako příspěvky na sociální pojištění, za období od úhrady neoprávněně částky a okamžikem, kdy měla být tato částka vrácena. V odůvodnění rozhodnutí prvostupňového soudu se uvádí, že podle čl. 129 odst. 6 DOPK jsou neoprávněně uhrazené částky, s výjimkou závazků z příspěvků na sociální pojištění, vráceny s připočtením zákonných úroků za období, které uplynulo od okamžiku, kdy byly uhrazeny na základě rozhodnutí orgánu příslušného pro příjmy, a že v ostatních případech jsou částky vráceny s připočtením zákonných úroků ode dne, kdy měly být osobě povinné k dani vráceny. S ohledem na toto vnitrostátní ustanovení soud rozhodl, že z částek neoprávněně zaplacených jako příspěvky na sociální pojištění nejsou dluženy žádné úroky, neboť zákonodárce je výslovně vyloučil z okruhu částek, z nichž mají být takovéto úroky uhrazeny.

- 5 Společnost „AKZ-Burgas“ EOOD podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k VAS, který je v projednávané věci předkládajícím soudem. Podle názoru navrhovatelky v řízení o kasačním opravném prostředku soud prvního stupně protiprávně zamítl její žalobu proti APV v tom smyslu, že jím byly společnosti odeprény zákonné úroky z částky, která byla neoprávněně vybrána jako příspěvky na sociální pojištění, za období od zaplacení částky uhrazené neoprávněně a okamžikem, kdy měla být tato částka vrácena.

Stručný popis důvodů podání žádosti

- 6 Předkládající soud nejprve krátce analyzuje dotčené bulharské ustanovení.
- 7 Připomíná, že daňové povinnosti a povinné příspěvky na sociální pojištění jsou veřejné státní pohledávky, které jsou povinně stanoveny zákonem, a jejich placení nezávisí na vůli občana. Daňové povinnosti a povinné příspěvky na státní zdravotní a sociální pojištění jsou rozdílné právní povahy. Obě kategorie veřejných státních pohledávek mají rozdílný charakter a účel, zakládají se na různém právním základě a mají různé právní důsledky. Příspěvky na sociální pojištění nemají povahu daně. Jako protiplnění za tyto příspěvky obdrží pojištěný nárok na příslušná plnění, zatímco daň je státní pohledávka, která musí být uhrazena bez protiplnění.
- 8 V ustanoveních DOPK stanovil bulharský zákonodárce společný postup pro stanovení dani a příspěvků na sociální pojištění (kapitola 14 DOPK), jakož i společný postup vrácení a započtení (články 128 - 132 DOPK) pro všechny případy, v nichž je osobě povinné k dani pravomocným rozsudkem nebo správním rozhodnutím přiznáno právo na vrácení částek daní nebo povinných příspěvků na sociální pojištění, které byly zaplacený (odvedeny nebo vybrány) neoprávněně a které byly vybrány nebo uloženy orgány příslušnými pro příjmy.
- 9 Podle čl. 129 odst. 6 první věty DOPK však povinné příspěvky na sociální pojištění, které byly uhrazeny nebo vybrány neoprávněně, nespádají do pohledávek, které jsou vráceny s připočtením zákonných úroků za celé období, které uplynulo mezi neoprávněnou úhradou a okamžikem jejich vrácení na

základě rozhodnutí orgánu příslušného pro příjmy. Podle tohoto ustanovení jsou z neoprávněně uhrazených závazků z příspěvků na sociální pojištění dluženy úroky až ode dne, kdy bylo řádně rozhodnuto, že musí být osobě povinné k dani vráceny.

- 10 Zadruhé předkládající soud analyzuje příslušnou judikaturu Soudního dvora a uvádí mimo jiné:
- 11 Předkládající soud odkazuje na rozsudky Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04), Littlewoods Retail a další (C-591/10) a Zuckerfabrik Jülich a další (C-113/10, C-147/10 a C-234/10), v nichž Soudní dvůr rozhodl, že jsou členské státy povinny vrátit daně, které byly vybrány v rozporu s unijním právem, s připočtením úroků. Otázka úročení částek vybraných v rozporu s unijním právem je v souladu s procesní autonomií přenechána členským státům.
- 12 VAS připomíná, že Soudní dvůr ve své judikatuře rozhodl, že nárok na vrácení takovýchto dávek, bez ohledu na neexistenci unijních právních předpisů týkajících se vrácení vnitrostátních daní neslučitelných s unijním právem, je důsledkem a doplňkem práv přiznaných právním subjektům ustanoveními unijního práva, jak je vyložil Soudní dvůr. Členský stát je povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem, přičemž tento nárok na vrácení je subjektivním právem vyvozovaným z unijního právního řádu (rozsudek Littlewoods Retail a další, C-591/10, bod 24).
- 13 V případě neexistence unijní právní úpravy v dané oblasti přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby za použití zásady procesní autonomie určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která jednotlivci vyvozují z unijního práva, za podmínky, že tyto podmínky nejsou na jedné straně méně příznivé než ty, které se týkají obdobných soudních řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a že na druhé straně ve skutečnosti neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných unijním právním řádem (zásada efektivity) (rozsudky Metallgesellschaft a další, [C-397/98 a C-410/98], bod 85 a Test Claimants in the FII Group Litigation, [C-446/04], bod 203). Zásada procesní autonomie členských států ponechává na vnitrostátních právních řádech jednotlivých členských států, aby stanovily procesní prostředky, které mají zajistit ochranu práv, která jednotlivci zaručuje unijní právo; toto ovšem nemůže vést k tomu, že tato práva budou ve své podstatě omezena nebo narušena.
- 14 Podle zásady rovnocennosti je nutno právní předpisy upravující vrácení částek, které byly vybrány v rozporu s vnitrostátním právem, použít i na příslušné žádosti o vrácení částek, které byly vybrány v rozporu s unijním právem (rozsudek C-591/10). Právě dodržení zásady rovnocennosti hovoří pro použití té situace, která – pokud jde o určení okamžiku, od kterého se počítají úroky z neoprávněně odvedených povinných příspěvků na sociální pojištění, – připadá v úvahu co nejdříve, přičemž vnitrostátní právní úprava není s touto zásadou v souladu.

- 15 Podle zásady rovnocennosti by mělo platit, že situace, která – pokud jde o určení okamžiku, od kterého se počítají úroky z neoprávněně odvedených povinných příspěvků na sociální pojištění, – připadá v úvahu, musí být totožná s okamžikem, od kterého se počítají úroky z jiných/dalších částek, které byly na základě rozhodnutí orgánu příslušného pro příjmy zaplacený nebo vybrány bez právního důvodu. Předkládající soud proto považuje ustanovení čl. 129 odst. 6 první věty DOPK za nepřiměřené.
- 16 VAS opakuje, že v případě neexistence příslušné unijní právní úpravy přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit úrokovou sazbu a metodu pro výpočet dlužných úroků, za dodržení zásady rovnocennosti a efektivity, tak, aby tyto nebyly méně příznivé než ty, které se týkají obdobných nároků vzniklých na základě vnitrostátního práva, a tak, aby v praxi neznemožňovaly výkon práv přiznaných unijním právním řádem (rozsudek Littlewoods Retail a další, C-591/10, body 27 a 28). Soudní dvůr konstatoval, že sice přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky pro zaplacení takovýchto úroků, mezi nimi metodu pro výpočet úroků, vnitrostátní právní úprava ale nemůže osobě povinné k dani odepřít přiměřené odškodnění za újmu, kterou utrpěla v důsledku bezdůvodně zaplacené daně.
- 17 VAS upřesňuje, že Soudní dvůr tyto úroky považoval za náhradu za nemožnost disponovat s částkami, které byly zaplacený v rozporu s unijním právem (rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, bod 112 a násl. a Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, bod 202 a násl.). Podle názoru předkládajícího soudu existuje nárok na zákonné úroky jako odškodnění za újmu, ke které došlo v důsledku bezdůvodně v rozporu s unijním právem zaplacené daně, souběžně spolu s nárokem na vrácení bezdůvodně zaplacené daně a představuje subjektivní právo vyplývající z unijního práva. Toto subjektivní právo zahrnuje povinnost zaplatit zákonné úroky od okamžiku zaplacení této daně. Podle názoru VAS je zřejmé, že u osoby povinné k dani dochází ke vzniku újmy od tohoto okamžiku a ne od některého z pozdějších okamžiků, protože příslušnou peněžní částkou nedisponuje.
- 18 Vrací se tedy nejen neoprávněně vybraná daň, ale i částky zaplacené tomuto státu nebo tímto státem zadržené v přímé souvislosti s touto daní. To zahrnuje rovněž ztráty představované nemožností disponovat peněžními částkami v důsledku předčasné splatnosti daně rozsudky [Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, body 87 až 89), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, bod 205), Littlewoods Retail a další (C-591/10, bod 25), jakož i Zuckerfabrik Jülich a další (C-113/10, C-147/10 a C-234/10, bod 65)].
- 19 V konečném důsledku má předkládající soud s ohledem na zásady, které ve své judikatuře vytvořil Soudní dvůr, pochyby o tom, zda taková právní úprava, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, která dlužné úroky omezuje na částku, která se vypočítá ode dne, kdy měly být bezdůvodně zaplacené příspěvky na sociální pojištění (podle čl. 129 odst. 1 až 4 DOPK) vráceny, splňuje požadavky stanovené Soudním dvorem. Vzniká otázka, zda výše úroků musí

záviset na tom, jak dlouho trvala doba, po kterou nebylo možné s bezdůvodně zaplacenou částkou disponovat, a zda se tato doba vztahuje i na období mezi okamžikem bezdůvodného zaplacení předmětné částky a okamžikem jejího vrácení.

- 20 Předkládající soud má proto za to, že výklad ustanovení unijního práva, a sice čl. 4 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii (zásada loajální spolupráce a z ní vyplývající zásady rovnocennosti a efektivity), čl. 19 odst. 1 druhé věty SEU a čl. 291 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, je nezbytný pro řádné vyřešení sporu.

PRACOVNÍ DOKUMENT