

Věc C-582/20**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

5. listopadu 2020

Předkládající soud:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

23. července 2020

Navrhovatelka:

SC Cridar Cons SRL

Odpůrci:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Předmět původního řízení

Kasační opravný prostředek podaný k Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud, Rumunsko) proti rozhodnutí Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko), který zamítl žalobu SC Cridar Cons SRL, navrhovatelky, znějící na zrušení některých správních daňových rozhodnutí v oblasti DPH, tedy daňového výměru a rozhodnutí o stížnosti proti tomuto daňovému výměru.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Podle článku 267 SFEU se žádá o výklad směrnice 2006/112, zejména jejích článků 167, 168 a 178, jakož i článku 47 Listiny základních práv Evropské unie.

Předběžné otázky

1. Je třeba směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a článek 47 Listiny základních práv Evropské unie vykládat v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, která daňovým orgánům po vydání daňového výměru, kterým se odmítá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, umožňuje přerušit přezkum správní stížnosti až do výsledku trestního řízení, které může poskytnout další objektivní důkazy týkající se účasti osoby povinné k dani na daňovém podvodu?

2. Může se odpověď Soudního dvora Evropské unie na předchozí otázku lišit v případě, že během přerušení přezkumu správní stížnosti může osoba povinná k dani využít prozatímní opatření k odkladu účinků odmítnutí nároku na odpočet DPH?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a unijní judikatura

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména články 167, 168 a 178

Listina základních práv Evropské unie, článek 47

Rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), body 37 a 38; ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), body 25 a 26; ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297), bod 22; ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), bod 36; ze dne 22. prosince 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), bod 24; ze dne 6. září 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), body 25 a 26; ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), body 28 a 53; ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), bod 26.

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207/2015, kterým se zavádí daňový zákoník), článek 95, který se týká daňového výměru, a články 113, 118, 127, 128 a 131, které se týkají předmětu a pravidel výkonu daňové kontroly, přerušení daňové kontroly, nové daňové kontroly a výsledku daňové kontroly.

Článek 132 tohoto zákona stanoví povinnost orgánu daňové kontroly obrátit se na orgány činné v trestním řízení s ohledem na zjištění učiněná během daňové kontroly, která by mohla zakládat skutkovou podstatu trestného činu.

Článek 268 odst. 1 tohoto zákona stanoví, že proti daňové pohledávce, jakož i jiným správním daňovým aktům, lze podat stížnost ve formě správního odvolání,

kteřá nezstavuje osobu, kteřá se domnívává, že byla poškozena na svých právech správním daňovým aktem, práva podat žalobu k soudu.

Článek 273 výše uvedeného zákona upravuje rozhodnutí o stížnosti, které je v systému správních opravných prostředků konečné a zavazuje daňový orgán, který vydal napadená správní daňová rozhodnutí.

Článek 277 upravuje přerušeni řízení o správní stížnosti a za tímto účelem stanoví, že příslušný rozhodovací orgán může řízení přerušit, a to odůvodněným rozhodnutím, mimo jiné, pokud se orgán, který vykonal kontrolní činnost, obrátil na příslušné orgány ohledně existence náznaků trestného činu ohledně důkazů týkajících se stanovení základu daně, jejichž potvrzení by mohlo ovlivnit výsledek správního řízení.

Článek 278 tohoto zákona ve svém odstavci 1 stanoví, že podání správní stížnosti neodkládá výkon správního daňového aktu, a ve svém odstavci 2, že tento článek se však nedotýká práva stěžovatele podat návrh na odklad vykonatelnosti správního daňového aktu podle Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (zákon č. 554/2004 o soudním řádu správním).

Článek 281 stanoví, že rozhodnutí o stížnosti je mimo jiné sděleno stěžovateli a že tento stěžovatel může napadnout toto rozhodnutí společně s daňovými akty, na které toto rozhodnutí odkazuje, u příslušného správního soudu.

Článek 350 stanoví, že v řádně odůvodněných případech může být po zahájení trestního řízení na základě stanoviska státního zástupce od daňových orgánů vyžadováno, aby vykonal y daňové kontroly v souladu se stanovenými cíli.

Zákon č. 554/2004 o soudním řádu správním

Článek 14 „Odklad vykonatelnosti aktu“

„V řádně odůvodněných případech a za účelem zabránění bezprostřední škodě může poškoz ená osoba poté, co se v souladu s článkem 7 obrátí na veřejný orgán, který je autorem tohoto aktu, nebo na nadřízený orgán, podat k příslušnému soudu návrh na odklad vykonatelnosti jednostranného správního aktu, a to až do rozhodnutí soudu rozhodujícího ve věci samé. Pokud poškoz ená osoba nepodá návrh na zrušení aktu do 60 dnů, odklad ze zákona a bez jakýchkoli formalit zaniká. [...].“

Článek 15 „Návrh na odklad v hlavní žalobě“

„Odkladu vykonatelnosti jednostranného správního aktu se může žalobce domáhat, z důvodů uvedených v článku 14, v rámci žaloby podané k příslušnému soudu na úplné nebo částečné zrušení napadeného aktu. V takovém případě může soud nařídít odklad napadeného správního aktu, a to do doby, dokud nebude přijato pravomocné rozhodnutí ve věci. Návrh na odklad lze podat současně s

hlavním žalobou nebo samostatnou žalobou, a to až do rozhodnutí ve věci samé. [...].“

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Společnost Cridar Cons SRL, která je ekonomicky aktivní v odvětví výstavby silnic a dálnic, byla předmětem daňové kontroly, kterou provedla Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (okresní správa veřejných financí v Bistrița-Năsăud), která se týkala povinností v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH) vztahujících se k období od 1. ledna 2011 do 30. dubna 2014. Zprávou o daňové kontrole a daňovým výměrem ze dne 15. července 2014 daňový orgán stanovil, že byly splněny hmotněprávní a formální požadavky pro uznání nároku na odpočet DPH, a nevznesl žádnou námitku ohledně údajné fiktivní nebo nereálné povahy plnění.
- 2 Na začátku roku 2015 založilo státní zastupitelství u Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži) trestní spis, ve kterém bylo několik osob, včetně ředitele společnosti Cridar Cons SRL, obviněno z daňových úniků. V této souvislosti toto státní zastupitelství na začátku roku 2016 požádalo Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Kluži-Napoca), aby provedlo novou daňovou kontrolu ve společnosti Cridar Cons SRL, jelikož existovaly důkazy o tom, že v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 tato společnost uskutečnila fiktivní nákupy od různých společností.
- 3 Požadovaná nová kontrola byla provedena v říjnu 2016 okresní správou veřejných financí v Kluži a týkala se výhradně DPH vztahující se k období od 1. ledna 2011 do 30. dubna 2014. Ve zprávě o daňové kontrole a v daňovém výměru ze dne 3. listopadu 2016 tento orgán odmítl uznání nároku na odpočet DPH za všechny nákupní transakce provedené společností Cridar Cons SRL s pěti společnostmi označenými státním zastupitelstvím a uložil společnosti daňové přírázky (DPH a daň z příjmů ve výši 2 103 272 rumunských lei (RON)).
- 4 Toto rozhodnutí o odmítnutí bylo založeno na řadě nesrovnalostí zjištěných u pěti dodavatelů navrhovatelky, takže daňový orgán dospěl k závěru, že existuje důvodné podezření, že nákupy uskutečněné pěti dodavateli navrhovatelky byly fiktivní a že následné převody na navrhovatelku nemají žádný skutečný základ, což zakládá umělé situace za účelem vytvoření podmínek nezbytných pro to, aby kontrolovaná společnost fiktivně zvýšila své náklady a nárokovala odpočet DPH bez skutečné hospodářské transakce, která by to odůvodňovala.
- 5 Po vydání těchto daňových aktů daňový orgán podal dne 3. listopadu 2016 ke státnímu zastupitelství trestní oznámení týkající se spáchání skutků zakládajících daňový únik ve vztahu k analyzovaným plněním. Tyto skutky byly navíc již předmětem výše uvedeného trestního řízení.

- 6 Dne 15. listopadu 2016 navrhovatelka napadla daňový výměr ze dne 3. listopadu 2016. Následně navrhovatelka podala k Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži), podle článku 14 zákona č. 554/2004, návrh na odklad tohoto daňového výměru až do rozhodnutí soudu rozhodujícího ve věci samé. Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži) návrhu na odklad vyhověl a jeho rozhodnutí, v návaznosti na zamítnutí návrhu podaného daňovými orgány, nabylo právní moci dne 17. ledna 2019.
- 7 Rozhodnutím o stížnosti ze dne 16. března 2017 regionální ředitelství pro veřejné finance v Kluži-Napoca přerušilo přezkum daňové stížnosti podle čl. 277 odst. 1 písm. a) daňového zákoníku, když uvedlo, že *„orgán pověřený přezkumem stížnosti nemůže rozhodnout o meritu sporu před ukončením trestního řízení, které potvrdí nebo vyvrátí podezření kontrolních orgánů týkající se skutečné existence plnění uskutečněných navrhovatelkou“* s pěti obchodními partnery.
- 8 Dne 29. června 2017 společnost-navrhovatelka napadla rozhodnutí u Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži), přičemž se domáhala zrušení rozhodnutí o stížnosti a daňového výměru z procesních důvodů a podpůrně zrušení rozhodnutí o stížnosti a uložení povinnosti daňovému orgánu meritorně o stížnosti rozhodnout. Dne 29. září 2017 byla tato žaloba zamítnuta, neboť soud stanovil, že daňový orgán mohl oprávněně posoudit vhodnost přerušení přezkumu daňové stížnosti za účelem zabránění tomu, aby byla vydána protichůdná rozhodnutí týkající se stejné právní situace, a že neexistoval ani důvod pro odklad výkonu daňového výměru, jelikož vyhovění návrhu podanému podle článku 14 zákona č. 554/2004 nezakládá překážku věci pravomocně rozsouzené při přezkumu návrhu podaného podle článku 15 tohoto zákona.
- 9 Proti rozsudku Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži) ze dne 29. července 2017 podala Cridar Cons SRL kasační opravný prostředek k Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud), který je předkládajícím soudem.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 10 Navrhovatelka tvrdí, že ačkoli jí byl původně přiznán nárok na odpočet, následně v rámci nové daňové kontroly, o kterou výslovně požádaly orgány činné v trestní řízení, bylo na základě důkazů poskytnutých těmito orgány stanoveno, že nákupy, které provedla, byly fiktivní. Ve fázi daňové stížnosti však orgán pověřený přezkumem stížnosti tento výklad popřel a uvedl, že daňový orgán měl k dispozici pouze určité náznaky, že nákupy společnosti mohly být fiktivní a že tyto aspekty budou objasněny až v okamžiku definitivního ukončení trestního řízení.
- 11 Z tohoto důvodu navrhovatelka tvrdí, že je jí bráněno v uplatnění jejího nároku na odpočet z důvodu nesplnění podmínky - tedy potvrzení reálnosti plnění v trestním řízení - která není stanovena ani směrnicí 2006/112, ani judikaturou Soudního dvora.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 12 Předkládající soud nejprve připomíná judikaturu Soudního dvora týkající se nároku na odpočet DPH, formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění tohoto nároku, jakož i vztahu mezi nárokem na odpočet a cílem sledovaným směrnicí 2006/112, jenž se týká boje proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím. Tento soud rovněž uvádí, že není oprávněn rozhodnout o tom, zda jsou objektivní prvky stanovené v daňovém výměru s ohledem na tuto judikaturu dostatečné k odůvodnění odmítnutí nároku na odpočet, jelikož hmotněprávní legitimita daňového výměru nepředstavuje předmět sporu.
- 13 Přerušením přezkumu správní stížnosti, o kterém rozhodl daňový orgán, byla zohledněna skutečnost, že důkazy shromážděné v trestním řízení by mohly poskytnout objektivní prvky vhodné k doložení podezření, která vedla tento orgán k odmítnutí nárok na odpočet DPH.
- 14 V této souvislosti nemůže navrhovatelka dosáhnout soudního rozhodnutí ohledně merita stížnosti, jelikož podle ustálené soudní praxe soudů týkající se článku 281 daňového zákoníku je žaloba proti daňovému výměru možná pouze společně s rozhodnutím o správní stížnosti. Navzdory svému názvu „rozhodnutí o stížnosti“ však rozhodnutí ze dne 16. března 2017 nerozhoduje o stížnosti navrhovatelky, pouze přerušuje její přezkum.
- 15 Kromě toho podle čl. 278 odst. 1 zákona č. 207/2015 o daňovém zákoníku podáním stížnosti není odložen výkon správního daňového aktu, a to platí i pro dobu přerušování přezkumu správní stížnosti.
- 16 Odklad výkonu správního daňového aktu podle článků 14 a 15 zákona č. 554/2004 mohl tuto situaci napravit, dokud nebude spor vyřešen, avšak řízení upravené zákonem č. 554/2004 nezaručuje odklad aktu, jelikož soudy posuzují případ od případu.
- 17 V důsledku toho se předkládající soud táže, zda takový postup, na jehož základě je nejprve vydán daňový výměr, který má bezprostřední účinky pro účely odmítnutí nároku na odpočet DPH, aniž daňový orgán v tomto okamžiku disponoval všemi objektivními prvky týkajícími se účasti osoby povinné k dani na daňovém podvodu s DPH, a v okamžiku podání správní stížnosti je její přezkum následně přerušen do doby, než je skutkový stav objasněn v rámci trestního řízení, ve kterém je vedeno vyšetřování zaměřené právě na ověření účasti osoby povinné k dani na daném daňovém podvodu, nemůže porušovat zásadu neutrality zakotvenou ve směrnici 2006/112.
- 18 Řízení by však mohlo vyvolat také otázky týkající se slučitelnosti s právem na spravedlivý proces zaručeným článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie, neboť během doby, kdy je přerušeno řízení o správní stížnosti, si daňový výměr zachovává svou vymahatelnost, aniž by osoba povinná k dani měla možnost

napadnout jej před soudem (vzhledem k tomu, že taková žaloba podléhá vydání meritorního rozhodnutí o správní [stížnosti]).

- 19 Pokud jde o relevantní vnitrostátní judikaturu, tak vzhledem k tomu, že možnost přerušit přezkum [stížnosti] je otázkou ponechanou na posouzení konkrétního případu, vnitrostátní soudy rozhodly jak o zamítnutí žalob, tak o vyhovění žalobám a o zrušení rozhodnutí o přerušení přezkumu stížnosti, neboť daňový orgán je povinen meritorně rozhodnout o správní stížnosti. Objevila se rovněž řešení spočívající ve zrušení rozhodnutí o přerušení přezkumu správní stížnosti s odůvodněním, že vzhledem k tomu, že daňový orgán mohl vydat daňový výměr bez nutnosti objasnění souvisejících s trestním řízením, neexistuje žádný důvod, který by mohl bránit rozhodnutí o správní stížnosti.
- 20 Předkládající soud rovněž uvádí, že rozhodnutí, které má být vydáno, nelze napadnout, takže v souladu s čl. 267 třetím pododstavcem SFEU je povinen předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

PRACOVNÍ DOKUMENT