

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

10. února 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 179 a 183 – Nárok na odpočet DPH – Podmínky – Započetí nebo vrácení nadměrného odpočtu DPH – Dodatečné platební povinnosti – Zásada daňové neutrality – Zásady rovnocennosti a efektivity“

Ve věci C-487/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud v Albě Iulii, Rumunsko) ze dne 22. září 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 2. října 2020, v řízení

Philips Orștie SRL

proti

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení J. Passer, předseda sedmého senátu, vykonávající funkci předsedy osmého senátu, F. Biltgen (zpravodaj) a N. Wahl, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Philips Orștie SRL M. Boianem a D.-D. Dascăluem, jakož i E. C. Antonescu, avokáti,
- za rumunskou vládu E. Gane a L.-E. Bașagoi, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Armenia a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 179 prvního pododstavce a čl. 183 prvního pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i

zásad rovnocennosti, efektivity a daňové neutrality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Philips Orștie SRL a Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generální ředitelství pro správu velkých daňových poplatníků, Rumunsko) ve věci podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 179 směrnice o DPH stanoví:

„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.“

4 Článek 183 této směrnice stanoví:

„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.“

5 Článek 252 uvedené směrnice stanoví:

„1. Přiznání k dani se podává ve lhůtě, kterou stanoví členské státy. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce každého zdaňovacího období.

2. Zdaňovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční.

Členské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.“

Rumunské právo

6 Podle čl. 157 odst. 2 písm. b1) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207/2015 o daňovém řádu) ze dne 20. července 2015 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 547 ze dne 23. července 2015) (dále jen „daňový řád“) se za daňové nedoplatky nepovažují „daňové povinnosti stanovené ve správních daňových aktech napadených v souladu se zákonem, které jsou zaručeny v souladu s články 210 až 211 nebo s článkem 235“.

7 Článek 233 daňového řádu, nadepsaný „Odklad výkonu rozhodnutí“, zejména stanoví:

„[...]

21. 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 zřízení

bankovní záruky nebo pojistné záruky podle § 235. Výkon rozhodnutí pokračuje nebo je zahájen, pokud dlužník nepředloží bankovní záruku nebo pojistnou záruku do 45 dnů ode dne oznámení daňového výměru, kterým jsou zjištěny daňové pohledávky;

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

22. Po celou dobu odložení výkonu rozhodnutí podle odstavce (21) daňové pohledávky, které jsou předmětem odkladu, nezaniknou, ledaže se dlužník rozhodne pro jejich zánik v souladu s § 165 odst. 8.

[...]"

8 § 235 odst. 1 a 5 daňového řádu zní následovně:

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

[...]

5. Po celou dobu odložení výkonu rozhodnutí podle tohoto § 235 daňové pohledávky, které jsou předmětem odkladu, nezanikají, ledaže se dlužník rozhodne pro jejich zánik v souladu s § 165 odst. 8.“

9 § 303 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, daňový zákoník) ze dne 8. září 2015 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 688 ze dne 10. září 2015) (dále jen „daňový zákoník“) stanoví:

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

2. Po stanovení splatné daně nebo záporné částky daně za plnění uskutečněná během referenčního zdaňovacího období musí osoby povinné k dani provést opravy uvedené v tomto § 323 prostřednictvím přiznání k dani uvedených v § 323.

3. Kumulovaná záporná částka daně se vypočte přičtením salda záporné částky daně přenesené z přiznání za předchozí zdaňovací období, pokud nebylo požádáno o její vrácení, a záporných rozdílů v DPH zjištěných orgány daňové kontroly prostřednictvím výměrů oznámených do dne podání daňového přiznání k záporné částce daně připadající na referenční zdaňovací období.

4. Kumulovaná splatná daň se vypočte v referenčním zdaňovacím období přičtením částek, které nebyly odvedeny do státní pokladny do data podání daňového přiznání podle § 323, odpovídajících nedoplatku daně, jež měla být zaplacená za předchozí zdaňovací období, jakož i částek, které nebyly odvedeny do státní pokladny do dne předložení daňového přiznání, odpovídajících rozdílům v DPH zjištěných orgány daňové kontroly prostřednictvím výměrů

oznámených do dne podání daňového přiznání, k dani splatné v referenčním zdaňovacím období. Odchylně:

- a) v prvním daňovém přiznání předloženém daňovému orgánu po datu schválení platební úlevy se nepřevezme z daňového přiznání za předcházející zdaňovací období kumulovaná splatná daň, ve vztahu k níž byla schválena platební úleva;
- b) v prvním daňovém přiznání předloženém daňovému orgánu po dni registrace tohoto orgánu do skupiny výtětel podle zákona č. 85/2014 se nepřevezme z přiznání za předchozí zdaňovací období kumulovaná splatná daň, ve vztahu k níž daňový orgán provedl registraci do skupiny výtětel 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 částky, které nebyly odvedeny do státní pokladny ke dni podání daňového přiznání, odpovídající rozdílům v DPH zjištěným orgány daňové kontroly prostřednictvím výměr, jejichž výkon byl odložen soudem v souladu se zákonem, nepřičítají k záporné částce ani ke kumulované splatné dani, která v závislosti na jednotlivém případě vznikla během období odkladu výkonu rozhodnutí. Tyto částky jsou zahrnuty do daňového přiznání za zdaňovací období, během kterého byl ukončen odklad výkonu rozhodnutí, a to pro účely určení kumulované záporné částky daně nebo v závislosti na jednotlivém případě 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 kumulovaná záporná částka daně, je výsledkem nedoplatek daně, jež má být zaplacen v referenčním zdaňovacím období. Pokud je kumulovaná záporná částka daně vyšší než kumulovaná splatná daň, je výsledkem saldo záporné částky daně v referenčním zdaňovacím období.

[...]

Spor v původním řízení a předběžná otázka

10 V září 2016 vydalo generální ředitelství pro správu velkých daňových poplatníků daňový výměr (dále jen „daňový výměr“), kterým společnost Philips Orștie uložilo povinnost zaplatit částku 31 628 916 rumunských lei (RON) (přibližně 6 325 783 eur) z titulu DPH a doprovodných daňových povinností.

11 Vzhledem k tomu, že co se týče částek stanovených v tomto daňovém výměru, nebyl výkon rozhodnutí odložen, společnost Philips Orștie zanesla do daňového přiznání za měsíc září 2016 částku 21 799 334 RON (přibližně 4 359 866 eur), která představuje „částky nedoplatku DPH, jež mají být zaplacen, které byly stanoveny v platebním výměru a nebyly uhrazeny do dne podání přiznání k DPH“, aniž požádala o její vrácení. Po započetí zůstala k tíži společnosti Philips Orștie částka 12 096 916 RON (přibližně 2 419 383 eur).

12 Kromě toho podala společnost Philips Orștie dne 4. listopadu 2016 proti daňovému výměru odvolání, kterým zpochybnila jeho legalitu, a to ve vztahu k částce 21 799 334 RON (přibližně 4 359 866 eur). Při podání tohoto odvolání předložila společnost Philips Orștie bankovní záruku vystavenou téhož dne na částku 31 577 059 RON (přibližně 6 315 412 eur). Tato bankovní záruka byla prodloužena pozdějšími dodatečnými akty až do 4. března 2020.

13 V období od listopadu 2016 do března 2019 podala společnost Philips Orștie přiznání k DPH, ve kterých v článku 38 nezařadila jako nevyrovnané závazky částky nedoplatků DPH, jež

mají být zaplacený, jak jsou uvedeny v daňovém výměru a nebyly uhrazeny do dne podání těchto přiznání, a požádala o vrácení DPH. Tato společnost měla za to, že s ohledem na ustanovení článků 233 a čl. 235 odst. 1 a 5 daňového řádu nemohou být tyto částky nedoplatku kvalifikovány jako „nevyrovnané závazky“, ani nemohou být součástí „kumulované splatné DPH“, jak je definována v čl. 303 odst. 4 daňového zákoníku. Generální ředitelství pro správu velkých daňových poplatníků přijalo rozhodnutí o vrácení DPH, aniž vzneslo námitky ke způsobu, jakým byla uvedená přiznání vyplněna, ani k výkladu relevantních pravidel ze strany společnosti Philips Orștie.

14 Rozsudkem ze dne 5. března 2019 Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) vyhověl žalobě, kterou podala společnost Philips Orștie proti daňovému výměru, a zrušil domněrek DPH ve výši 21 799 334 RON (přibližně 4 359 866 eur). Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že v okamžiku jeho přijetí nebyl tento rozsudek pravomocný.

15 V přiznáních k DPH za měsíce duben a květen 2019 společnost Philips Orștie stejně jako v předcházejícím případě nezanesla do řádku 38 částky nedoplatku DPH, jež má být zaplacená, stanovené v daňovém výměru a neuhrazené do dne odevzdání těchto přiznání.

16 Generální ředitelství pro správu velkých daňových poplatníků informovalo společnost Philips Orștie, že má za to, že řádek 38 přiznání za měsíc duben a květen 2019, týkající se částky splatné DPH ve výši 12 096 916 RON (přibližně 2 419 383 eur), byl vyplněn nesprávně, a vystavilo dva opravné výměry k těmto přiznáním, kterými poznamenalo částku splatné DPH uvedenou v těchto přiznání, přičemž do kumulované splatné DPH zahrnuje částku 21 799 334 RON (přibližně 4 359 866 eur), a to s přímým úinkem na částku DPH, která má být vrácena.

17 Poté, co bylo zamítnuto její správním odvoláním proti těmto rozhodnutím, podala Philips Orștie k předkládajícímu soudu žalobu na neplatnost uvedených rozhodnutí, přičemž zejména tvrdila, že vzhledem k tomu, že daňový řád přiznává odkladný úinek na vykonatelnost daňových povinností, které byly stanoveny napadenými daňovými akty, ale ve vztahu k nimž byla předložena bankovní záruka, se musí stejné pravidlo uplatnit také v případě, že se tyto platební povinnosti vztahují na doplatek DPH stanovený prostřednictvím napadených daňových výměrů, a to tím spíše, že tento výklad byl potvrzen daňovými orgány v období měsíců listopad 2016 až březen 2019. Tato společnost rovněž tvrdila, že i když je pravda, že členské státy mají při provádění ustanovení směrnice o DPH prostor pro uvážení, musí dodržovat použitelné obecné zásady, a sice zásady rovnocennosti, efektivity a neutrality DPH, jak jsou definovány judikaturou Soudního dvora v dané oblasti, na jejichž dodržování však rumunské právo v projednávané věci nedbá.

18 Generální ředitelství pro správu velkých daňových poplatníků tvrdilo, že mechanismus vyměňování DPH, která je splatná nebo má být vrácena, je zvláštním mechanismem a ustanovení čl. 303 odst. 4 a 5 daňového zákoníku mají zvláštní povahu ve vztahu k ustanovením článků 157, 233 a 235 daňového řádu, které se použijí pouze na jiné druhy daní a poplatků. Předložení bankovní záruky podle něj tedy nestačí k tomu, aby z výpočtu „kumulované splatné DPH“ byly vyloučeny daňové povinnosti stanovené napadeným daňovým výměrem.

19 Za těchto podmínek se Curtea de Apel Alba Iulia (odvolací soud Alba Iulii, Rumunsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Lze ustanovení článku 179 [prvního pododstavce] a článku 183 [prvního pododstavce] směrnice [o DPH], 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, i když 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?“

K předložené otázce

20 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 179 první pododstavec a čl. 183 první pododstavec směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, rovnocennosti a efektivity, musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje daňové správě členského státu odmítnout vrácení doplatku DPH, který byl stanoven a zaplacen v návaznosti na daňový výměr, jenž byl napaden dotyčnou osobou povinnou k dani a byl předmětem nepravomocného soudního rozhodnutí ve prospěch této osoby povinné k dani, i když tato osoba disponuje bankovní zárukou týkající se dotčené částky DPH, a že podle vnitrostátního procesního práva, jedná-li se o jiné daně a poplatky, umožňuje zřízení takové bankovní záruky dosáhnout takového vrácení.

21 Úvodem je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru přísluší, aby odpověděl na tuto otázku a vycházel přitom z vnitrostátní právní úpravy a skutkového rámce vymezeného předkládajícím soudem, který je v tomto ohledu jediný příslušný, a poskytl všechny prvky výkladu vztahující se k unijnímu právu, které předkládajícímu soudu mohou umožnit posoudit soulad této právní úpravy s ustanoveními směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 38).

22 V projednávané věci tedy není namístě zkoumat argumentaci rumunské vlády, podle níž měla společnost Philips Oradea jiné možnosti než ty, které si zvolila pro uplatnění svých práv a které by pro ni nepředstavovaly žádné další finanční břemeno. Existence takových možností v rumunském právu totiž nebyla předkládajícím soudem zmíněna a Soudnímu dvoru nepřísluší přehodnocovat výklad vnitrostátního práva, který podal předkládající soud.

23 Dále je třeba připomenout, že podle čl. 179 prvního pododstavce směrnice o DPH provede osoba povinná k dani odpotet daně tak, že od celkové částky daně splatné za dané zdaňovací období odečte částku daně, u níž v průběhu téhož období vznikl a je uplatňován nárok na odpotet daně. V článku 183 odst. 1 této směrnice je upřesněno, že pokud za dané zdaňovací období výše odpotetu daně překročí výši splatné DPH, vzniká nadměrný odpotet, který může být buď převezen do následujícího období, nebo vrácen.

24 Soudní dvůr ostatně opakovaně rozhodl, že i když postupy pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpotetu DPH upraveného v článku 183 směrnice o DPH patří v zásadě do procesní autonomie členských států, nic to nemění na tom, že tato autonomie je ohraničena zásadami rovnocennosti a efektivity (rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 29 a citovaná judikatura).

25 Pokud jde o možnost, upravenou v článku 183 směrnice o DPH, stanovit, aby byl nadměrný odpotet DPH převezen do následujícího zdaňovacího období, nebo byl vrácen, Soudní dvůr upřesnil, že i když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpotetu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Takové podmínky musí osobě povinné k dani především umožnit, aby adekvátním způsobem dosáhla uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpotetu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v plném rozsahu, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko (rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33 a citovaná judikatura).

26 Z judikatury Soudního dvora kromě toho vyplývá, že článek 183 směrnice o DPH nemůže být vykládán v tom smyslu, že nutně brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví podmínky pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, které kombinují dva způsoby vrácení nadměrného odpočtu DPH stanovené v tomto článku 183, a sice převod nadměrného odpočtu DPH do následujícího období a vrácení tohoto nadměrného odpočtu, nebo upravuje jeho převod nikoli do následujícího zdaňovacího období, ale do několika zdaňovacích období, pokud jsou respektována omezení stanovená v čl. 252 odst. 2 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, body 47 až 49).

27 Naproti tomu vnitrostátní právní úprava, podle které musí osoba povinná k dani nést část finančního břemene nadměrného odpočtu DPH během období, které nelze považovat za přímé, porušuje zásadu daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, bod 27).

28 Pokud jde v projednávané věci o zásadu daňové neutrality, je třeba konstatovat, že vzhledem k tomu, že v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce není uvedeno přesné období, během něhož osoba povinná k dani nemůže podle rumunských právních předpisů dosáhnout vrácení nadměrného odpočtu DPH, kterého se může dovolávat za určité zdaňovací období, přísluší předkládajícímu soudu, který je jediný příslušný k rozhodnutí o skutkovém stavu, rozhodnout, zda tyto právní předpisy skutečně zatěžují osobu povinnou k dani po dobu, která je považována za nepřímou ve smyslu judikatury Soudního dvora, finančním břemenem nadměrného odpočtu DPH nebo jeho části.

29 Pokud jde o zásady rovnocennosti a efektivity, na které již bylo poukázáno v bodě 24 tohoto rozsudku, je třeba připomenout, že procesní podmínky žalob určených k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z unijního práva, nesmí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), ani upravené takovým způsobem, aby v praxi znemožňovaly nebo nadměrně ztěžovaly výkon práv přiznaných unijním právním řádem (zásada efektivity) (viz zejména rozsudek ze dne 30. června 2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, bod 39 a citovaná judikatura).

30 Je zajisté v cí vnitrostátního soudu, který má jako jediný přímou znalost procesních podmínek žalob na vrácení uplatňovaných v této státu, aby ověřil, zda procesní podmínky, které mají ve vnitrostátním právu zajistit ochranu práv, jež pro jednotlivce vyplývají z unijního práva, jsou v souladu se zásadou rovnocennosti, a aby rovněž přezkoumal předmet a hlavní znaky údajně podobných žalob vnitrostátní povahy. Z tohoto důvodu musí vnitrostátní soud ověřit podobnost dotýkajících žalob z hlediska jejich předmetu, důvodu a hlavních znaků (rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 31).

31 Nicméně Soudní dvůr mu může za účelem ověření, které bude muset vnitrostátní soud provést, poskytnout určité poznatky k výkladu unijního práva.

32 V projednávané věci předkládající soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uvádí, že obecný režim daňových povinností týkajících se vnitrostátních daní a poplatků, jak je stanoven v člancích 157, 233 a 235 daňového řádu, zakotvuje pravidlo, podle něhož je-li daňový výměr napaden, ale je-li předložena bankovní záruka pro všechny s tím související daňové povinnosti, je vykonatelnost tohoto výměru odložena a k zániku těchto povinností může dojít předem pouze v případě, že o to dlužník požádá. Naproti tomu v oblasti DPH se tato ustanovení nepoužijí a čl. 303 odst. 4 a 5 daňového zákoníku takové pravidlo nestanoví, takže předložení bankovní záruky nemá za následek odklad vymahatelnosti daňových povinností z titulu DPH.

33 Za účelem prokázání dodržení zásady rovnocennosti rumunská vláda tvrdí, že pokud se

společnost Philips Oradea domáhala odkladu úroku platebního výměru, měla možnost požádat správní soud o tento odklad za podmínek stanovených v člácích 14 a 15 Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (soudní řád správní č. 554/2004) (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 1154 ze dne 7. prosince 2004), ve znění použitelném na spor v prvodním řízení. Dále nemůže uznání takového odkladného úroku v oblasti DPH, třebaže je tento úrok uznán pro jiné daňové povinnosti, zpochybnit dodržení zásady rovnocennosti, jelikož tento odklad nemá vliv na možnost odpůtu DPH a samotný zánik daňových povinností. Procesní podmínky uplatňované v oblasti DPH nejsou tudíž méně příznivé než procesní podmínky použitelné na daňové povinnosti vyplývající z vnitrostátního práva, jelikož platební povinnost v každém případě nezaniká, nýbrž je pouze odložena.

34 Za účelem určení, zda je ve věci v prvodním řízení dodržena zásada rovnocennosti, přísluší tedy předkládajícím soudu, aby zaprvé posoudil, zda jsou žaloby, na které se vztahují procesní podmínky, jež rumunská vláda považuje za obdobné podmínkám stanoveným v člácích 157, 233 a 235 daňového řádu, z hlediska svého důvodu, podstatu a základních prvků srovnatelné s takovou žalobou založenou na právech vycházejících z unijního práva, jako je žaloba, o níž se jedná ve věci v prvodním řízení.

35 Jak uvedl sám předkládající soud, nezdá se, že tomu tak je, pokud jde o žaloby týkající se povinností zaplatit DPH vyplývajících z napadených daňových výměrů a možností dosáhnout odkladu vymahatelnosti těchto povinností, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

36 Zadruhé bude vci uvedeného soudu, aby určil, zda procesní podmínky použitelné na vnitrostátní žaloby, které identifikoval jako podobné žalobě, o níž se jedná ve věci v prvodním řízení, nejsou ve skutečnosti příznivější než procesní podmínky použitelné ve sporu, který mu je předložen, na základě čl. 303 odst. 4 a 5 daňového zákoníku. Je přitom nutno konstatovat, že z popisu vnitrostátního práva, který předkládající soud podal v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, vyplývá, že v projednávané věci osoby povinné k dani mají v oblasti DPH k dispozici méně příznivé procesní prostředky než ty, které mají k dispozici, jedná-li se o práva, která jim vyplývají z vnitrostátního práva, pokud jde o jiné daně a poplatky než DPH. Přísluší předkládajícímu soudu, aby přijal nezbytná opatření k ověření zajištění dodržování této zásady rovnocennosti, pokud jde o právní předpisy použitelné na spor, který mu byl předložen.

37 Pokud jde o zásadu efektivity, stačí konstatovat, že v projednávaném případě není podle všeho tato zásada dotčena, jelikož ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá a nebylo to ostatně ani tvrzeno, že vnitrostátní právní úprava, o níž se jedná ve věci v prvodním řízení, v praxi nadměrně ztěžuje nebo znemožňuje výkon práv vyplývajících z unijního právního řádu. Není tedy namístě v tomto ohledu rozhodnout.

38 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba odpovědět, že čl. 179 první pododstavec a čl. 183 první pododstavec směrnice o DPH, jakož i zásada rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, jež stanoví procesní podmínky žalob na vrácení DPH založených na porušení společného systému DPH, které jsou méně příznivé než procesní podmínky použitelné na podobné žaloby, založené na porušení vnitrostátního práva týkajícího se jiných daní a poplatků než DPH.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky prvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 179 první pododstavec a čl. 183 první pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásada rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví procesní podmínky žalob na vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) založených na porušení společného systému DPH, které jsou méně příznivé než procesní podmínky použitelné na podobné žaloby, založené na porušení vnitrostátního práva týkajícího se jiných daní a poplatků než DPH.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: rumunština.