

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

24. října 2013(*)

„Dan? – Da? z p?ídané hodnoty – Vrácení nadm?rného odp?tu DPH zapo?tením – Zrušení oznámení o zapo?tení – Povinnost zaplatit úroky z prodlení osob? povinné k dani“

Ve v?ci C?431/12,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Rumunsko) ze dne 21. ?ervna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 24. září 2012, v ?ízení

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?

proti

SC Rafin?ria Steaua Român? SA,

SOUDNÍ DV?R (desátý senát),

ve složení E. Juhász, vykonávající funkci p?edsedy desátého senátu, A. Rosas a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?íhlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za SC Rafin?ria Steaua Român? SA D. Dasc?lem, avocat,
- za rumunskou vládu R. H. Radu, jakož i E. Gane a A.?L. Cri?an, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi L. Keppenne a L. Lozano Palacios, jako zmocn?nkyn?mi,

s p?íhlédnutím k rozhodnutí, p?íjatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?látku 183 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (rumunská Národní agentura pro da?ovou správu, dále jen „Agen?ia“) a společností SC Rafin?ria Steaua Român? SA (dále jen „Steaua Român?“), ve v?ci žádosti o zaplacení úrok?

spojených s opožděným vrácením poplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v důsledku nadměrného odpotu, zaplaceného jako záloha na DPH, kterou byla společnost Steaua Român? povinna odvést.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 183 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Jestliže za dané zdaňovací období výše přípustného odpotu dan? překročí výši splatné dan?, mohou ?lenské státy vrátit da? nebo převést nadměrný odpotet dan? do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.“

4 ?lánek 252 odst. 2 směrnice o DPH zní:

„Zdaňovací období stanoví ?lenské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční.

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

Rumunské právo

5 Daňové řízení je upraveno nařízením vlády ?. 92 o daňovém řádu (Ordonan?a Guvernului ?. 92 privind Codul de procedur? fiscal?) ze dne 24. prosince 2003 (*Monitorul Oficial al României*, ?ást I, ?. 941, ze dne 29. prosince 2003, znovu zveřejněné v *Monitorul Oficial al României*, ?ást I, ?. 513 ze dne 31. ?ervence 2007), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutečností p?vodního sporu (dále jen „daňový řád“).

6 ?lánek 124 daňového řádu ve svém odst. 1 stanoví:

„Daňoví poplatníci mají nárok na úroky z ?ástek, jež mají být vráceny z veřejných prostředků, ode dne následujícího po dni uplynutí lh?ty stanovené v [...] Úroky jsou vypláceny na žádost daňových poplatníků.“

7 Nařízením ministra hospodářství a financí ?. 1857/2007 ze dne 1. listopadu 2007 (*Monitorul Oficial al României*, ?ást I, ?. 785 ze dne 20. listopadu 2007) o schválení metodiky pro vyřizování p?iznání k DPH, která vykazují záporné z?statky dan? s volbou vrácení dan?, v kapitole 1 oddílu B bodu 6 stanoví:

„Žádosti o vrácení dan? jsou vyřizovány v chronologickém pořadí podle jejich registrace u finančního úřadu do 45 kalendářních dn? ode dne podání p?iznání [k DPH], v němž je vykázán záporný z?statek dan? s možností vrácení dan?.“

Skutkový základ sporu v p?vodním řízení a p?edběžná otázka

8 V p?iznáních k DPH společnosti Steaua Român? za prosinec 2007 a leden 2008 byl vykázán záporný z?statek ve výši 3 697 738 rumunských lei (RON), s jehož vrácením Agen?ia po provedení kontroly souhlasila.

9 Avšak v návaznosti na tutéž kontrolu vydala Agenzia da ový vým?r, kterým spole?nosti Steaua Român? protiprávn? uložila dv? dodate?né da?ové povinnosti ve výši 19 002 767 RON z titulu DPH a ve výši 5 374 404 RON z titulu úrok? z prodlení. Následn? vydala dv? oznámení, kterými byl nadm?rný odpo?et DPH vrácen prost?ednictvím zapo?tení, ?ímž došlo k vypo?ádání t?chto dvou da?ových povinností.

10 Vzhledem k tomu, že odvolání spole?nosti Steaua Român? proti da?ovému vým?ru a oznámením o zapo?tení byla zamítnuta, podala žaloby k Curtea de Apel Ploie?ti (odvolací soud v Ploješti), který uvedený vým?r a oznámení zrušil rozsudky ze dne 4. prosince 2008 a 14. ?íjna 2009. Odvolání, která proti t?mto rozsudk?m podala Agenzia, zamítl Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie rozsudky ze dne 9. ?ervna 2009 a 13. kv?tna 2010. Agenzia tudíž byla tímto donucena vrátit spole?nosti Steaua Român? ?ástku 3 697 738 RON, kterou spole?nost Steaua uplatnila jako hlavní nárok.

11 Spole?nost Steaua Român? s odvoláním na protiprávnost oznámení o zápo?tu a opožd?né vrácení ?ástky DPH, která byla zapo?tena protiprávn?, požadovala od Agenzia rovněž zaplacení úrok? z této ?ástky, po?ítaných od uplynutí zákonné lh?ty 45 dní, stanovené pro rozhodnutí o p?iznáních k DPH, až do skute?ného vrácení uvedené ?ástky. Výši t?chto úrok? vy?íslila na ?ástku 1 793 972 RON.

12 Vzhledem k tomu, že Agenzia na tuto žádost neodpov?d?la ve lh?t? stanovené použitelnými právními p?edpisy, podala spole?nost Steaua Român? dvakrát stížnost, ve které požadovala zaplacení celkové ?ástky 1 793 972 RON jakožto zákonných úrok?.

13 Poté, co tato žádost byla zamítnuta rozhodnutím Agenzia ze dne 30. září 2010, Curtea de Apel Bucure?ti (odvolací soud v Bukurešti) toto rozhodnutí rozsudkem ze dne 14. února 2011 zrušil a uložil Agenzia, aby spole?nosti Steaua Român? zaplatila do 27. ?ervence 2009 ?ástku 1 793 972 RON jakožto zákonné úroky.

14 Agenzia podala proti tomuto rozsudku kasa?ní opravný prost?edek u Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (kasa?ní soud).

15 Agenzia ve svém kasa?ním opravném prost?edku zejména tvrdila, že se Curtea de Apel Bucure?ti dopustil nesprávného právního posouzení, když jí uložil zaplacení ?ástky 1 793 972 RON jakožto zákonných úrok?, nebo? použitelné právní p?edpisy neukládají sankci za zp?sob, jakým jsou žádosti podané osobami povinnými k dani vy?izovány, nýbrž výlu?n? za p?ekro?ení lh?ty pro vy?ízení t?chto žádostí. P?iznání k DPH, jakož i ostatní žádosti p?edložené spole?nosti Steaua Român? byly p?itom p?ezkoumány ve stanovených lh?tách. Úroky z prodlení za období platnosti oznámení o zapo?tení nejsou tudíž podle ní dlužné.

16 Spole?nost Steaua Român? s odvoláním na rozsudek ze dne 12. kv?tna 2011 Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, Sb. rozh. s. I?3873) uvedla, že Soudní dv?r v tomto rozsudku výslovn? rozhodl o výkladu a použití zásady neutrality DPH v souvislosti s dodržováním práva osob na úroky za opožd?né vrácení nadm?rného odpo?tu DPH. Spole?nost Steaua Român? proto požadovala, aby byl kasa?ní opravný prost?edek zamítnut jako neopodstatn?ý a v podstat? tvrdila, že Agenzia nedodržela lh?ty stanovené pro vrácení DPH.

17 Za t?chto podmínek se Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie, jenž má za to, že je jakožto soud rozhodující o kasa?ním opravném prost?edku v posledním stupni povinen se obrátit na Soudní dv?r na základ? ?l. 267 odst. 3 SFEU, rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je výklad ?látku 124 da?ového ?ádu v tom smyslu, že stát není dlužníkem úrok? z ?ástek požadovaných v p?iznání k DPH za období od data zapo?tení t?chto ?ástek do data zrušení rozhodnutí o zapo?tení soudním rozhodnutím, v rozporu s ustanoveními ?látku 183 sm?rnice 2006/112 [...]?”

K p?edb?žné otázce

18 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánek 183 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k dani, která požádala o vrácení p?eplatku na DPH v d?sledku nadm?rného odpo?tu zaplaceného jako záloha na DPH, kterou je povinna odvést, nemohla získat od da?ové správy ?lenského státu úroky z prodlení s vrácením p?eplatku, které bylo touto správou provedeno opožd?n?, za období platnosti správních akt?, jimiž bylo vrácení nadm?rného odpo?tu vylou?eno a které byly následn? zrušeny soudním rozhodnutím.

19 V této souvislosti je t?eba p?ipomenout, že i když ?lánek 183 sm?rnice o DPH nestanoví ani povinnost zaplatit úroky z p?eplatku na DPH v d?sledku nadm?rného odpo?tu, který musí být vrácen, ani den, od kterého na tyto úroky vzniká nárok, tato okolnost neumož?uje sama o sob? u?init záv?r, že tento ?lánek musí být vykládán v tom smyslu, že se na podmínky stanovené ?lenskými státy pro vrácení nadm?rného odpo?tu DPH nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, body 27 a 28, jakož i citovaná judikatura).

20 I když postupy pro uplatn?ní nároku na vrácení nadm?rného odpo?tu DPH upraveného v ?látku 183 sm?rnice o DPH pat?í v zásad? do procesní autonomie ?lenských stát?, nic to nem?ní na tom, že tato autonomie je ohrani?ena zásadami rovnocennosti a efektivity (výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 29).

21 Krom? toho z judikatury vyplývá, že ?lenské státy musí p?i úprav? postup? pro uplatn?ní nároku na vrácení nadm?rného odpo?tu DPH dodržovat n?která zvláštní pravidla vyplývající z ?látku 183 sm?rnice o DPH vykládaného s ohledem na kontext a obecné zásady relevantní pro oblast DPH. Nárok osob povinných k dani odpo?íst od DPH, kterou jsou povinny odvést, tu DPH, která již zatížila zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, totiž p?edstavuje základní zásadu spole?ného systému DPH zavedeného unijními právními p?edpisy. Tento nárok je nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a nem?že být v zásad? omezen. Tento nárok se uplatní okamžit? ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena pln?ní uskute?ná na vstupu (výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, body 30 až 32 a citovaná judikatura).

22 Práv? ve sv?tle t?chto úvah již Soudní dv?r rozhodl, že podmínky vrácení nadm?rného odpo?tu DPH nemohou narušit zásadu neutrality spole?ného systému DPH tím, že na jejich základ? bude osoba povinná k dani zcela nebo ?áste?n? zatížena touto daní, z ?ehož zejména vyplývá, že vrácení dan? musí být uskute?no v p?im??ené lh?t? (výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 33).

23 Pokud dojde k vrácení nadm?rného odpo?tu DPH osob? povinné k dani po uplynutí p?im??ené lh?ty, zásada neutrality spole?ného systému DPH ze stejných d?vod? vyžaduje, aby finan?ní ztráty vzniklé osob? povinné k dani v d?sledku nemožnosti disponovat dot?enými pen?žitými ?ástkami byly nahrazeny zaplacením úrok? z prodlení.

24 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že výpo?et úrok? dlužných ze strany státu, který za po?átek b?hu lh?ty nebere den, kdy by m?l být nadm?rný odpo?et DPH obvykle nahrazen podle sm?rnice o DPH, je v zásad? v rozporu s požadavky ?látku 183 této sm?rnice

(výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 51). Z předkládacího rozhodnutí pítom vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy použitelné na vtc v pvodním řízení v zásadě stanoví výpočet úroků z prodlení od okamžiku uplynutí lhůty 45 dní stanovené pro vyřízení prohlášení k DPH.

25 Kromě toho je třeba konstatovat, že dŮvod opožděného vrácení nadměrného odpotů DPH není z pohledu osoby povinné k dani relevantní. V tomto kontextu neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi opožděným vrácením, ke kterému došlo z dŮvodu správního vyřizování žádosti, jež překročilo stanovené lhůty, a opožděným vrácením, ke kterému došlo z dŮvodu správních aktů, jež vrácení nadměrného rozpočtu protiprávně vyloučily a následně byly soudním rozhodnutím zrušeny.

26 Vzhledem k výše uvedenému je třeba položenou otázku zodpovědět tak, že článek 183 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k dani, která požádala o vrácení poplatku na DPH v dŮsledku nadměrného odpotů zaplaceného jako záloha na DPH, kterou je povinna odvést, nemohla získat od daňové správy členského státu úroky z prodlení s vrácením poplatku, které bylo uskutečneno touto správou opožděně, za období platnosti správních aktů, kterými bylo vrácení nadměrného odpotů vyloučeno a které byly následně zrušeny soudním rozhodnutím.

K nákladům řízení

27 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky pvodního 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 (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k dani, která požádala o vrácení poplatku na dani z prodané hodnoty v dŮsledku nadměrného odpotů zaplaceného jako záloha na daň z prodané hodnoty, kterou je povinna odvést, nemohla získat od daňové správy členského státu úroky z prodlení s vrácením poplatku, které bylo uskutečneno touto správou opožděně, za období platnosti správních aktů, kterými bylo vrácení nadměrného odpotů vyloučeno a které byly následně zrušeny soudním rozhodnutím.

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.