

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 24. októbra 2013 (*)

„Dane – Dať z pridanej hodnoty – Úhrada nadmerného odpočtu DPH započítaním – Zrušenie výmerov týkajúcich sa započítania – Povinnosť zaplatiť úroky z omeškania zdaniteľnej osobe“

Vo veci C-431/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Înalta Curte de Casa și Justiție (Rumunsko) z 21. júna 2012 a doručený Súdnemu dvoru 24. septembra 2012, ktorý súvisí s konaním:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

proti

SC Rafinăria Steaua Română SA,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory E. Juhász, vykonávajúci funkciu predsedu desiatej komory, sudcovia A. Rosas a C. Vajda (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- SC Rafinăria Steaua Română SA, v zastúpení: D. Dascălu, avocat,
- rumunská vláda, v zastúpení: R. H. Radu, E. Gane a A. L. Crișan, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Keppenne a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Agenția Națională de Administrare Fiscală

(rumunský národný úrad daňovej správy, ďalej len „Agenția“) a spoločnosťou SC Rafinaria Steaua Română SA (ďalej len „Steaua Română“) vo veci žiadosti o zaplatenie úrokov týkajúcich sa neskorého vyplatenia nadmerného odpisu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe ako DPH, ktorú dlhovala Steaua Română.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 183 prvý odsek smernice o DPH stanovuje:

„Ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpísanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.“

4 Podľa článku 252 ods. 2 smernice o DPH:

„Každý členský štát určí zdaňovacie obdobie v trvaní jedného, dvoch alebo troch mesiacov.

Členské štáty však môžu určiť rôzne zdaňovacie obdobia za predpokladu, že nepresiahnu jeden rok.“

Rumunské právo

5 Daňové konanie upravuje nariadenie vlády č. 92 o daňovom poriadku (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală) z 24. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 941 z 29. decembra 2003, opätovne uverejnené v *Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 513 z 31. júla 2007) v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „daňový poriadok“).

6 Článok 124 daňového poriadku stanovuje v odseku 1:

„Vo veci vyplatenia alebo nahradenia súm zo štátneho rozpočtu majú daňovníci nárok na úroky odo dňa, ktorý nasleduje po uplynutí stanovenej lehoty... Úroky sa vyplácajú na žiadosť daňovníka.“

7 Vyhláška ministerstva hospodárstva a financií č. 1857/2007 z 1. novembra 2007 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 785 z 20. novembra 2007) o schválení metodológie spracovania daňových priznaní na DPH, ktoré vykazujú nadmerný odpis s možnosťou jeho vyplatenia, stanovuje v kapitole 1 oddiele B bode 6:

„O žiadostiach o vyplatenie nadmerného odpisu DPH bude rozhodnuté podľa chronologického poradia ich zápisu u správcu dane do 45 kalendárnych dní od dátumu podania daňového priznania na DPH, v ktorom je uvedený nadmerný odpis DPH s možnosťou jeho vyplatenia.“

Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Daňové priznania na DPH spoločnosti Steaua Română za december 2007 a január 2008 vykazovali nadmerný odpis v sume 3 697 738 rumunských lei (RON), ktorého vyplatenie Agenția po kontrole odsúhlasila.

9 V nadväznosti na tú istú kontrolu však Agenția vydala daňový výmer, ktorým spoločnosti Steaua Română protiprávne vyrubila povinnosť zaplatiť dve ďalšie daňové pohľadávky, a to vo výške 19 002 767 RON ako DPH a 5 374 404 RON ako sankciu za omeškanie. Potom vydala dva

výmery, v ktorých započítala sumu nadmerného odpôtu voči sumám týchto dvoch daňových pohľadávok, čím došlo k úhrade týchto dvoch daňových pohľadávok.

10 Námiety spoločnosti Steaua Român² proti daňovému výmeru a výmerom týkajúcim sa započítania boli zamietnuté, a preto podala žalobu na Curtea de Apel Ploiești, ktorý uvedené výmery zrušil rozsudkami zo 4. decembra 2008 a 14. októbra 2009. Odvolania podané zo strany Agenția proti týmto rozsudkom zamietol Înalta Curte de Casație și Justiție rozsudkami z 9. júna 2009 a 13. mája 2010. Agenția bola teda zaviazaná, aby uhradila spoločnosti Steaua Român² sumu 3 697 738 RON, ktorú si spoločnosť nárokovala v konaní na prvom stupni.

11 Steaua Român², ktorá vychádzala z protiprávnosti výmerov týkajúcich sa započítania a z oneskoreného vyplatenia sumy DPH, ktorá bola protiprávne započítaná, žiadala Agenția o zaplatenie úrokov z tejto sumy, vypočítaných od uplynutia zákonnej lehoty 45 dní stanovenej na spracovanie daňových priznaní na DPH až do skutočného vyplatenia uvedenej sumy. Sumu týchto úrokov vyžiadala na 1 793 972 RON.

12 Keďže Agenția na túto žiadosť neodpovedala v lehote stanovenej uplatniteľnou právnou úpravou, Steaua Român² podala dve námietky, v ktorých sa domáhala zaplatenia celkovej sumy 1 793 972 RON ako zákonom stanovených úrokov z omeškania.

13 Táto žiadosť bola zamietnutá rozhodnutím Agenția z 30. septembra 2010 a Curtea de Apel București rozsudkom zo 14. februára 2011 toto rozhodnutie zrušil a zaviazal Agenția, aby spoločnosť Steaua Român² uhradila sumu 1 793 972 RON ako zákonom stanovené úroky z omeškania do 27. júla 2009.

14 Agenția podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Înalta Curte de Casație și Justiție.

15 V odvolaní Agenția najmä tvrdila, že Curtea de Apel București sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď ju zaviazal na zaplatenie 1 739 972 RON ako zákonom stanovených úrokov z omeškania, keďže uplatniteľná právna úprava sankcionuje nie spôsob, akým sú žiadosti podané zdaniteľnými osobami spracované, ale výlučne prekroenie lehoty na spracovanie týchto žiadostí. Daňové priznania na DPH, ako aj ostatné žiadosti podané spoločnosťou Steaua Român² boli pritom spracované pri dodržaní stanovených lehôt. V dôsledku toho sú úroky z omeškania dlžné, len pokiaľ ide o obdobie, počas ktorého boli v platnosti výmery týkajúce sa započítania.

16 Steaua Român² sa odvoláva na rozsudok z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3 (C-107/10, Zb. s. I-3873), a uvádza, že v tomto rozsudku sa Súdny dvor výslovne vyjadril k výkladu a uplatňovaniu zásady neutrality DPH vzhľadom na dodržiavanie práva osôb na úroky za oneskorené vyplatenie sumy nadmerného odpôtu DPH. Steaua Român² v dôsledku toho navrhla zamietnuť odvolanie ako nedôvodné a v podstate tvrdila, že Agenția nedodržala lehoty na vyplatenie nadmerného odpôtu DPH.

17 Za týchto okolností Înalta Curte de Casație și Justiție, ktorý sa považuje za súd, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok, a teda sa domnieva, že je povinný obrátiť sa na Súdny dvor podľa článku 267 tretieho odseku ZFEÚ, rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je výklad ustanovení článku 124 daňového poriadku, podľa ktorého štát nie je dlžníkom úrokov zo súm žiadaných prostredníctvom daňových priznaní na DPH v období plynúcim od dátumu započítania týchto súm do dátumu zrušenia aktov o ich započítaní súdnym rozhodnutím, v rozpore s ustanoveniami článku 183 smernice [2006/112]?“

O prejudiciálnej otázke

18 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 183 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s ním, ak zdaniteľnej osobe, ktorá požiadala o vyplatenie nadmerného odpôtu DPH, ktorú táto zdaniteľná osoba dlhovala a zaplatila na vstupe, nemôžu byť priznané daňovým orgánom členského štátu úroky z omeškania vyplývajúce z toho, že tento daňový orgán neskoro vyplatil nadmerný odpôet, a to za obdobie počas ktorého boli v platnosti správne akty vylučujúce vyplatenie nadmerného odpôtu, ktoré boli neskôr zrušené súdnym rozhodnutím.

19 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že hoci článok 183 smernice o DPH nestanovuje ani povinnosť zaplatiť úroky z nadmerného odpôtu DPH, ktorý sa má vyplatiť, ani deň, od ktorého na tieto úroky vzniká nárok, táto okolnosť sama osebe neumožňuje prijať záver, že tento článok sa má vykladať v tom zmysle, že na spôsob stanovený členskými štátmi, pokiaľ ide o výkon práva na vyplatenie nadmerného odpôtu DPH, sa nevzťahuje žiadna kontrola podľa práva Únie (rozsudok Enel Marica Iztok 3, už citovaný, body 27 a 28, ako aj citovaná judikatúra).

20 Aj keď postupy na uplatnenie nároku na vyplatenie nadmerného odpôtu DPH upraveného v článku 183 smernice o DPH v zásade patria do procesnej autonómie členských štátov, nie to nemožno na skutočnosť, že táto autonómia je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity (rozsudok Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 29).

21 Okrem toho z judikatúry vyplýva, že niektoré osobitné pravidlá, ktoré musia členské štáty dodržať pri úprave postupov na uplatnenie nároku na vyplatenie nadmerného odpôtu DPH, vyplývajú z článku 183 smernice o DPH, vykladaného vzhľadom na kontext a všeobecné zásady upravujúce oblasť DPH. Právo zdaniteľných osôb odpôítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo zo služieb, ktoré prijali, totiž podľa ustálenej judikatúry predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Toto právo je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudok Enel Marica Iztok 3, už citovaný, body 30 až 32 a citovaná judikatúra).

22 Práve vzhľadom na tieto úvahy Súdny dvor už rozhodol, že podmienky vyplatenia nadmerného odpôtu DPH nemôžu spochybňovať zásadu neutrality režimu DPH tým, že zdaniteľná osoba bude povinná túto daňovú záťaž znášať v celom rozsahu alebo sčasti, čo konkrétne implikuje, že sa výplata nadmerného odpôtu musí vykonať v primeranej lehote (rozsudok Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 33).

23 Z tých istých dôvodov, keď dôjde k vyplateniu nadmerného odpôtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto generované finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania.

24 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že výpočet úrokov dlžných zo strany štátu, ktorý ako okamih, od ktorého plynie lehota, nepovažuje deň, keď by mal byť nadmerný odpôet DPH obvykle nahradený podľa smernice o DPH, je v zásade v rozpore s požiadavkami článku 183 tejto smernice (rozsudok Enel Marica Iztok 3, už citovaný, bod 51). Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu pritom vyplýva, že vo veci samej uplatniteľná vnútroštátna úprava v zásade stanovuje výpočet úrokov z omeškania odo dňa uplynutia lehoty 45 dní stanovenej na spracovanie daňových priznaní na DPH.

25 Okrem toho treba konštatovať, že z hľadiska zdaniteľnej osoby je dôvod, pre ktorý vyplatenie nadmerného odpočtu DPH nastalo neskoro, irelevantný. V tomto kontexte neexistuje žiadny relevantný rozdiel medzi oneskoreným vyplatením z dôvodu spracovania žiadosti správnym orgánom po lehote a tým, ktoré nastalo z dôvodu správnych aktov protiprávne vylučujúcich vyplatenie nadmerného odpočtu, ktoré boli potom zrušené súdnym rozhodnutím.

26 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 183 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že je s ním v rozpore, ak zdaniteľnej osobe, ktorá požiadala o vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, ktorú dlhovala a zaplatila na vstupe, daňový orgán členského štátu nemôže priznať úroky z omeškania vyplývajúce z toho, že tento daňový orgán neskoro vyplatil nadmerný odpočet, a to za obdobie, počas ktorého boli v platnosti správne akty vylučujúce vyplatenie nadmerného odpočtu, neskôr zrušené súdnym rozhodnutím.

O trovách

27 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že je s ním v rozpore, ak zdaniteľnej osobe, ktorá požiadala o vyplatenie nadmerného odpočtu DPH, ktorú dlhovala a zaplatila na vstupe, daňový orgán členského štátu nemôže priznať úroky z omeškania vyplývajúce z toho, že tento daňový orgán neskoro vyplatil nadmerný odpočet, a to za obdobie, počas ktorého boli v platnosti správne akty vylučujúce vyplatenie nadmerného odpočtu, neskôr zrušené súdnym rozhodnutím.

Podpisy

* Jazyk konania: rumunčina.