

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 24. oktobra 2013(*)

„Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Vračilo presežka DDV s pobotom – Razglasitev ničnosti odločbe o pobotu – Obveznost plačati davčnemu zavezancu zamudne obresti“

V zadevi C-431/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložila Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Romunija) z odločbo z dne 21. junija 2012, ki je prispela na Sodišče 24. septembra 2012, v postopku

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?

proti

SC Rafin?ria Steaua Român? SA,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi E. Juhász, predsednik desetega senata, v funkciji predsednika senata, A. Rosas in C. Vajda (poročevalci), sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za SC Rafin?ria Steaua Român? SA D. Dascălu, odvetnik,
- za romunsko vlado R. H. Radu, E. Gane in A. ?L. Cri?an, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Keppenne in L. Lozano Palacios, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 183 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (nacionalna agencija romunske davčne uprave, v nadaljevanju: agencija) in družbo SC Rafin?ria Steaua Român? SA (v nadaljevanju: Steaua Român?) zaradi zahtevka za vračilo obresti za

nepravilno vračilo presežka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) od DDV, ki ga je družba Steaua Română bila dolžna plačati.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 183, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

„Če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.“

4 Člen 252(2) Direktive o DDV določa:

„Države članice določijo davčno obdobje na en, dva ali tri mesece.

Države članice pa lahko določijo drugačna davčna obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta.“

Romunsko pravo

5 Davčni postopek je določen z uredbo vlade št. 92 o zakoniku o davčnem postopku (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală) z dne 24. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 941 z dne 29. decembra 2003, ponovno objavljena v *Monitorul Oficial al României*, del I, št. 513 z dne 31. julija 2007) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v zadevi v glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku).

6 Člen 124(1) zakonika o davčnem postopku določa:

„Glede zneskov, ki jih je treba vrniti ali povrniti iz državnega proračuna, imajo davkoplačevalci pravico do zamudnih obresti od naslednjega dne po izteku predvidenega roka [...]. Obresti se izplačajo na zahtevo davkoplačevalcev.“

7 Uredba ministra za gospodarstvo in finance št. 1857/2007 z dne 1. novembra 2007 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 785 z dne 20. novembra 2007) o potrditvi metodologije obravnave obračunov DDV, iz katerih sta razvidna negativen saldo in izbira vračila, v poglavju 1, oddelek B, točka 6, določa:

„Na zahteve za vračilo se poda odgovor v skladu s kronološkim redom njihove registracije pri davčnem organu v roku 45 koledarskih dni od dneva predložitve obračuna [DDV], iz katerega sta razvidna negativen saldo in izbira vračila.“

Dejansko stanje spora v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Iz obračunov DDV družbe Steaua Română za december 2007 in januar 2008 je bil razviden negativen saldo v višini 3.697.738 romunskih leuov (RON), katerega vračilo je agencija po opravljenem nadzoru odobrila.

9 Vendar pa je agencija po koncu navedenega nadzora izdala odmerno odlobo, s katero je družbi Steaua Român? nezakonito naložila dvoje dodatnih dav?nih bremen, in sicer v znesku 19.002.767 RON iz naslova DDV in 5.374.404 RON iz naslova zamudnih obresti. Potem je izdala dve odlo?bi, s katerima je prek pobota opravila vra?ilo presežka DDV, s ?imer sta ti dav?ni obveznosti ugasnili.

10 Ker so bili ugovori družbe Steaua Român? zoper odmerno odlobo in odlo?bi o pobotu zavrnjeni, je vložila tožbo pri Curtea de Apel Ploie?ti, ki je s sodbama z dne 4. decembra 2008 in 14. oktobra 2008 navedene odlo?be odpravilo. Zoper ti sodbi je agencija vložila pritožbi, ki ju je Curte de Casa?ie ?i Justi?ie zavrnilo s sodbama z dne 9. junija 2009 in 13. maja 2010. Agencija je tako morala družbi Steaua Român? vrniti znesek 3.697.738 RON, ki je bil predmet glavnega zahtevka.

11 Družba Steaua Român? je – sklicujo? se na nezakonitost odlo?b o pobotu in nepravo?asnega vra?ila nezakonito pobotanega zneska DDV – od agencije zahtevala tudi pla?ilo obresti od tega zneska, izra?unanih od dneva izteka zakonsko dolo?enega 45?dnevnega roka za obravnavo obra?unov DDV do dneva dejanskega vra?ila navedenega zneska. Znesek teh obresti je dolo?ila na 1.793.972 RON.

12 Ker agencija v roku, dolo?enem v upoštevnih predpisih, na ta zahtevek ni odgovorila, je družba Steaua Român? vložila dve pritožbi, s katerima je zahtevala pla?ilo skupnega zneska 1.793.972 RON iz naslova zakonitih obresti.

13 Ta zahtevek je agencija zavrnila z odlobo z dne 30. septembra 2010, ki pa jo je Curtea de Apel Bucure?ti s sodbo z dne 14. februarja 2011 odpravilo in agenciji naložilo, naj družbi Steaua Român? pla?a znesek 1.793.972 RON iz naslova zakonitih obresti do 27. julija 2009.

14 Agencija je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie.

15 Agencija je v pritožbi med drugim trdila, da Curtea de Apel Bucure?ti ni pravilno uporabilo prava, s tem ko ji je naložilo pla?ilo 1.793.972 RON iz naslova zakonitih obresti, saj upoštevna zakonodaja ne sankcionira na?ina obravnave zahtevkov dav?nih zavezancev, ampak sankcionira samo prekora?itev roka za obravnavo teh zahtevkov. Obra?uni DDV in drugi zahtevki, ki jih je podala družba Steaua Român?, pa naj bi bili obravnavani v predpisanih rokih. Zamudne obresti naj zato ne bi bile dolgovane za obdobje, v katerem je odlo?ba o pobotu bila v veljavi.

16 Družba Steaua Român? se je sklicevala na sodbo z dne 12. maja 2011 v zadevi Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, ZOdl., str. I?3873), pri ?emer je trdila, da je Sodiš?e v navedeni sodbi izrecno presoјalo o razlagi in uporabi na?ela nevtralnosti DDV v zvezi s pravico oseb do zamudnih obresti zaradi nepravo?asnega vra?ila presežka DDV. Družba Steaua Român? je zato predlagala, naj se pritožba zavrne kot neutemeljena, pri ?emer je v bistvu trdila, da agencija ni spoštovala rokov za vra?ilo DDV.

17 V teh okoliš?inah je Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie – ker je menilo, da se mora kot pritožbeno sodiš?e zadnje stopnje na podlagi ?lena 267, tretji odstavek, PDEU obrniti na Sodiš?e – prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali je razlaga dolo?b ?lena 124 zakonika o dav?nem postopku, v skladu s katero država ni dolžnica obresti v zvezi z zneski, ki se zahtevajo z obra?uni DDV, v obdobju od dneva pobota teh zneskov do dneva razglasitve ni?nosti aktov o pobotu s sodno odlobo, v nasprotju z dolo?bami ?lena 183 Direktive Sveta 2006/112 [...]?”

Vprašanje za predhodno odločanje

18 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je člen 183 Direktive o DDV treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni zavezanec, ki je zahteval vračilo presežka vstopnega DDV od DDV, ki ga je dolžan plačati, ni upravičen – za obdobje, v katerem so bili upravni akti, s katerimi je bila možnost vračila izključena in ki jih je kasneje sodišče odpravilo, v veljavi – od davčne uprave države članice prejeti zamudnih obresti zaradi nepravilnega vračila s strani te uprave.

19 V zvezi s tem je treba poudariti, da čeprav v členu 183 Direktive o DDV nista določena ne obveznost plačila obresti na presežek DDV, ki ga je treba vrniti, ne datum, od katerega bi bile te obresti dolgovane, zgolj na podlagi te okoliščine ni mogoče sklepati, da je treba to določbo razlagati tako, da so na prvi vrsti presežka DDV, ki jih določi država članica, izvzeti iz kakršnega koli nadzora prava Unije (zgoraj navedena sodba Enel Maritsa Iztok 3, točki 27 in 28 ter navedena sodna praksa).

20 Čeprav za izvajanje pravice do povračila presežka DDV iz člena 183 Direktive o DDV na celoma velja procesna avtonomija držav članic, pa namreč to avtonomijo omejujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti (zgoraj navedena sodba Enel Maritsa Iztok 3, točka 29).

21 Poleg tega iz sodne prakse izhaja, da člen 183 Direktive o DDV – razlagan ob upoštevanju konteksta in splošnih načel, ki urejajo področje DDV – vsebuje posebna pravila, ki jih morajo države članice upoštevati pri izvrševanju pravice vračila presežka DDV. Pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, s katerim je bilo obdavčeno blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni namreč temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije. Ta pravica je sestavni del mehanizma DDV in na celoma ne more biti omejena. Izvršuje se takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (zgoraj navedena sodba Enel Maritsa Iztok 3, točke od 30 do 32 in navedena sodna praksa).

22 Ob upoštevanju teh preudarkov je Sodišče že presodilo, da na prvi vrsti presežka DDV ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti, tako da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka, kar pomeni, da se mora povračilo izvesti v razumnem roku (zgoraj navedena sodba Enel Maritsa Iztok 3, točka 33).

23 Iz teh istih razlogov izhaja, da načelo nevtralnosti davčnega sistema DDV zahteva – kadar je presežek DDV davčnemu zavezancu vrnjen izven razumnega roka – da se finančne izgube, ki so tako nastale davčnemu zavezancu zaradi nezmožnosti razpolaganja z zadevnimi zneski, nadomestijo s plačilom zamudnih obresti.

24 Glede tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je izračun obresti, ki jih dolguje državna blagajna, ki za datum, od katerega začnejo teči obresti, ne upošteva dneva, ko bi moral biti presežek DDV v skladu z Direktivo o DDV običajno povrnjen, na celoma v nasprotju z zahtevami iz člena 183 te direktive (zgoraj navedena sodba Enel Maritsa Iztok 3, točka 51). Iz predložitvene odločbe pa izhaja, da v postopku v glavni stvari upoštevna nacionalna zakonodaja na celoma določa izračun zamudnih obresti od dneva izteka 45-dnevnega roka, določenega za obravnavo obračunov DDV.

25 Poleg tega je treba ugotoviti, da je z vidika davčnega zavezanca razlog za nepravilno vračilo presežka DDV brezpredmeten. V tem okviru ne obstaja upoštevna razlika med nepravilnim vračilom, nastalim zaradi prekoračitve rokov pri upravni obravnavi zahtevka, in nepravilnim vračilom, nastalim zaradi upravnih aktov, s katerimi je bilo vračilo nezakonito

izključeno in ki jih je kasneje sodišče odpravilo.

26 Ob upoštevanju navedenega je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je člen 183 Direktive o DDV treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni zavezanec, ki je zahteval vračilo presežka vstopnega DDV od DDV, ki ga je dolžan plačati, ni upravičen – za obdobje, v katerem so bili upravni akti, s katerimi je bila možnost vračila izključena in ki jih je kasneje sodišče odpravilo, v veljavi – od davčne uprave države članice prejeti zamudnih obresti zaradi nepravilnega vračila s strani te uprave.

Stroški

27 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Člen 183 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni zavezanec, ki je zahteval vračilo presežka vstopnega davka na dodano vrednost od davka na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati, ni upravičen – za obdobje, v katerem so bili upravni akti, s katerimi je bila možnost vračila izključena in ki jih je kasneje sodišče odpravilo, v veljavi – od davčne uprave države članice prejeti zamudnih obresti zaradi nepravilnega vračila s strani te uprave.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.