



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

24. října 2013 *

„Daně — Daň z přidané hodnoty — Vrácení nadměrného odpočtu DPH započtením —
Zrušení oznámení o započtení — Povinnost zaplatit úroky z prodlení osobě povinné k dani“

Ve věci C-431/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunsko) ze dne 21. června 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 24. září 2012, v řízení

Agentia Națională de Administrare Fiscală

proti

SC Rafinăria Steaua Română SA,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za SC Rafinăria Steaua Română SA D. Dascălem, avocat,
- za rumunskou vládu R. H. Radu, jakož i E. Gane a A.-L. Crișan, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Keppenne a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: rumunština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Agenția Națională de Administrare Fiscală (rumunská Národní agentura pro daňovou správu, dále jen „Agenția“) a společností SC Rafinăria Steaua Română SA (dále jen „Steaua Română“), ve věci žádosti o zaplacení úroků spojených s opožděným vrácením přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v důsledku nadměrného odpočtu, zaplaceného jako záloha na DPH, kterou byla společnost Steaua Română povinna odvést.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 183 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:
„Jestliže za dané zdaňovací období výše přípustného odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy vrátit daň nebo převést nadměrný odpočet daně do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.“
- 4 Článek 252 odst. 2 směrnice o DPH zní:
„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

- 5 Daňové řízení je upraveno nařízením vlády č. 92 o daňovém řádu (Ordonanța Guvernului č. 92 privind Codul de procedură fiscală) ze dne 24. prosince 2003 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 941, ze dne 29. prosince 2003, znovu zveřejněné v *Monitorul Oficial al României*, část I, č. 513 ze dne 31. července 2007), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu (dále jen „daňový řád“).
- 6 Článek 124 daňového řádu ve svém odst. 1 stanoví:
„Daňoví poplatníci mají nárok na úroky z částek, jež mají být vráceny z veřejných prostředků, ode dne následujícího po dni uplynutí lhůty stanovené v [...] Úroky jsou vypláceny na žádost daňových poplatníků.“
- 7 Nařízení ministra hospodářství a financí č. 1857/2007 ze dne 1. listopadu 2007 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 785 ze dne 20. listopadu 2007) o schválení metodiky pro vyřizování přiznání k DPH, která vykazují záporné zůstatky daně s volbou vrácení daně, v kapitole 1 oddílu B bodu 6 stanoví:
„Žádosti o vrácení daně jsou vyřizovány v chronologickém pořadí podle jejich registrace u finančního úřadu do 45 kalendářních dnů ode dne podání přiznání [k DPH], v němž je vykázán záporný zůstatek daně s možností vrácení daně.“

Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžná otázka

- 8 V příznáních k DPH společnosti Steaua Română za prosinec 2007 a leden 2008 byl vykázán záporný zůstatek ve výši 3 697 738 rumunských lei (RON), s jehož vrácením Agenția po provedení kontroly souhlasila.
- 9 Avšak v návaznosti na tutéž kontrolu vydala Agenția daňový výměr, kterým společnosti Steaua Română protiprávně uložila dvě dodatečné daňové povinnosti ve výši 19 002 767 RON z titulu DPH a ve výši 5 374 404 RON z titulu úroků z prodlení. Následně vydala dvě oznámení, kterými byl nadměrný odpočet DPH vrácen prostřednictvím započtení, čímž došlo k vypořádání těchto dvou daňových povinností.
- 10 Vzhledem k tomu, že odvolání společnosti Steaua Română proti daňovému výměru a oznámením o započtení byla zamítnuta, podala žaloby k Curtea de Apel Ploiești (odvolací soud v Ploješti), který uvedený výměr a oznámení zrušil rozsudky ze dne 4. prosince 2008 a 14. října 2009. Odvolání, která proti těmto rozsudkům podala Agenția, zamítl Înalta Curte de Casație și Justiție rozsudky ze dne 9. června 2009 a 13. května 2010. Agenția tudíž byla tímto donucena vrátit společnosti Steaua Română částku 3 697 738 RON, kterou společnost Steaua uplatnila jako hlavní nárok.
- 11 Společnost Steaua Română s odvoláním na protiprávnost oznámení o zápočtu a opožděné vrácení částky DPH, která byla započtena protiprávně, požadovala od Agenția rovněž zaplacení úroků z této částky, počítaných od uplynutí zákonné lhůty 45 dní, stanovené pro rozhodnutí o příznáních k DPH, až do skutečného vrácení uvedené částky. Výši těchto úroků vyčíslila na částku 1 793 972 RON.
- 12 Vzhledem k tomu, že Agenția na tuto žádost neodpověděla ve lhůtě stanovené použitelnými právními předpisy, podala společnost Steaua Română dvakrát stížnost, ve které požadovala zaplacení celkové částky 1 793 972 RON jakožto zákonných úroků.
- 13 Poté, co tato žádost byla zamítnuta rozhodnutím Agenția ze dne 30. září 2010, Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) toto rozhodnutí rozsudkem ze dne 14. února 2011 zrušil a uložil Agenția, aby společnosti Steaua Română zaplatila do 27. července 2009 částku 1 793 972 RON jakožto zákonné úroky.
- 14 Agenția podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek u Înalta Curte de Casație și Justiție (kasační soud).
- 15 Agenția ve svém kasačním opravném prostředku zejména tvrdila, že se Curtea de Apel București dopustil nesprávného právního posouzení, když jí uložil zaplacení částky 1 793 972 RON jakožto zákonných úroků, neboť použitelné právní předpisy neukládají sankci za způsob, jakým jsou žádosti podané osobami povinnými k dani vyřizovány, nýbrž výlučně za překročení lhůty pro vyřízení těchto žádostí. Příznání k DPH, jakož i ostatní žádosti předložené společnosti Steaua Română byly přitom přezkoumány ve stanovených lhůtách. Úroky z prodlení za období platnosti oznámení o započtení nejsou tudíž podle ní dlužné.
- 16 Společnost Steaua Română s odvoláním na rozsudek ze dne 12. května 2011 Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Sb. rozh. s. I-3873) uvedla, že Soudní dvůr v tomto rozsudku výslovně rozhodl o výkladu a použití zásady neutrality DPH v souvislosti s dodržováním práva osob na úroky za opožděné vrácení nadměrného odpočtu DPH. Společnost Steaua Română proto požadovala, aby byl kasační opravný prostředek zamítnut jako neopodstatněný a v podstatě tvrdila, že Agenția nedodržela lhůty stanovené pro vrácení DPH.

- 17 Za těchto podmínek se Înalta Curte de Casație și Justiție, jenž má za to, že je jakožto soud rozhodující o kasačním oprávněném prostředku v posledním stupni povinen se obrátit na Soudní dvůr na základě čl. 267 odst. 3 SFEU, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je výklad článku 124 daňového řádu v tom smyslu, že stát není dlužníkem úroků z částek požadovaných v přiznání k DPH za období od data započtení těchto částek do data zrušení rozhodnutí o započtení soudním rozhodnutím, v rozporu s ustanoveními článku 183 směrnice 2006/112 [...]?“

K předběžné otázce

- 18 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 183 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k dani, která požádala o vrácení přeplatku na DPH v důsledku nadměrného odpočtu zaplaceného jako záloha na DPH, kterou je povinna odvést, nemohla získat od daňové správy členského státu úroky z prodlení s vrácením přeplatku, které bylo touto správou provedeno opožděně, za období platnosti správních aktů, jimiž bylo vrácení nadměrného odpočtu vyloučeno a které byly následně zrušeny soudním rozhodnutím.
- 19 V této souvislosti je třeba připomenout, že i když článek 183 směrnice o DPH nestanoví ani povinnost zaplatit úroky z přeplatku na DPH v důsledku nadměrného odpočtu, který musí být vrácen, ani den, od kterého na tyto úroky vzniká nárok, tato okolnost neumožňuje sama o sobě učinit závěr, že tento článek musí být vykládán v tom smyslu, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu 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 uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu 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 (výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 29).
- 21 Kromě toho z judikatury vyplývá, že členské státy musí při úpravě postupů pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH dodržovat některá zvláštní pravidla vyplývající z článku 183 směrnice o DPH vykládaného s ohledem na kontext a obecné zásady relevantní pro oblast DPH. Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, tu DPH, která již zatížila zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, totiž představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Tento nárok je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu (výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, body 30 až 32 a citovaná judikatura).
- 22 Právě ve světle těchto úvah již Soudní dvůr rozhodl, že podmínky vrácení nadměrného odpočtu DPH nemohou narušit zásadu neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní, z čehož zejména vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě (výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 33).
- 23 Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení.
- 24 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že výpočet úroků dlužných ze strany státu, který za počátek běhu lhůty nebere den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH, je v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice (výše uvedený rozsudek

Enel Maritsa Iztok 3, bod 51). Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy použitelné na věc v původním 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 odpočtu 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 přeplatku na DPH v důsledku nadměrného odpočtu zaplaceného jako záloha na DPH, kterou je povinna odvést, nemohla získat od daňové správy členského státu úroky z prodlení s vrácením přeplatku, které bylo uskutečněno touto správou opožděně, za období platnosti správních aktů, kterými bylo vrácení nadměrného odpočtu vyloučeno a které byly následně zrušeny soudním rozhodnutím.

K nákladům řízení

- 27 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k dani, která požádala o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty v důsledku nadměrného odpočtu zaplaceného jako záloha na daň z přidané hodnoty, kterou je povinna odvést, nemohla získat od daňové správy členského státu úroky z prodlení s vrácením přeplatku, které bylo uskutečněno touto správou opožděně, za období platnosti správních aktů, kterými bylo vrácení nadměrného odpočtu vyloučeno a které byly následně zrušeny soudním rozhodnutím.

Podpisy.