Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

24. listopada 2013.*

„Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Povrat viška PDV-a prebijanjem – Poništenje izjave o prijeboju – Obveza plaćanja zateznih kamata poreznom obvezniku“

U predmetu C-431/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunjska), odlukom od 21. lipnja 2012., koju je Sud zaprimio 24. rujna 2012., u postupku

Agenția Națională de Administrare Fiscală

protiv

SC Rafinăria Steaua Română SA,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: E. Juhász, predsjednik desetog vijeća, u svojstvu predsjednika vijeća, A. Rosas i C. Vajda (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za SC Rafinăria Steaua Română SA, D. Dascălu, odvjetnik,

— za rumunjsku vladu, R. H. Radu kao i E. Gane i A.-L. Crișan, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, L. Keppenne i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez njezinog mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: rumunjski.

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 183. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1., SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Agenția Națională de Administrare Fiscală (nacionalna agencija rumunjske porezne uprave, u daljnjem tekstu: Agenția) i društva SC Rafinăria Steaua Română (u daljnjem tekstu: društvo Steaua Română) o zahtjevu za plaćanje kamata za zakašnjeli povrat viška poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je društvo Steaua Română platilo kao pretporez na PDV koji je bilo dužno platiti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 183. podstavak prvi Direktive o PDV-u određuje:

„Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje.”

4 U skladu s člankom 252. stavkom 2. Direktive o PDV-u:

„Porezno razdoblje određuje svaka država članica kao jedan mjesec, dva mjeseca ili tri mjeseca.

Međutim, države članice mogu odrediti različita porezna razdoblja, pod uvjetom da ta razdoblja ne premašuju godinu dana.”

Rumunjsko pravo

5 Porezni postupak uspostavljen je Vladinom uredbom br. 92 o Zakonu o poreznom postupku (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală) od 24. prosinca 2003. (*Monitorul Oficial al României*, I. dio, br. 941 od 29. prosinca 2003., ponovno objavljenom u *Monitorul Oficial al României*, I. dio, br. 513 od 31. srpnja 2007.) u njezinoj verziji koja je bila na snazi na dan nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o poreznom postupku).

6 Članak 124. Zakona o poreznom postupku u stavku 1. određuje:

„Porezni obveznici imaju pravo na kamate na svote koje trebaju biti naknađene ili vraćene iz državnog proračuna računajući od sljedećeg dana od dana isteka propisanog roka […] Kamate se isplaćuju na zahtjev poreznih obveznika”.

7 Uredba ministra gospodarstva i financija br. 1857/2007 od 1. studenoga 2007. (*Monitorul Oficial al României*, I. dio, br. 785 od 20. studenoga 2007.) o odobrenju metodologije obrade prijava PDV-a u kojima je iskazana negativna bilanca s opcijom povrata u Poglavlju 1. Odjeljku B točki 6. određuje:

„Zahtjevi za povrat obrađuju se kronološkim redom njihova zaprimanja kod poreznog tijela u roku od 45 kalendarskih dana od dana dostave prijave PDV-a u kojoj je iskazana negativna bilanca s opcijom povrata”.

Činjenice iz kojih proizlazi spor u glavnom postupku i prethodno pitanje

8 U prijavama PDV-a društva Steaua Română za prosinac 2007. i siječanj 2008. bila je iskazana negativna bilanca u iznosu od 3.697.738 rumunjskih leja (RON) čiji je povrat Agenția odobrila nakon provedenog nadzora.

9 Međutim, nakon te iste kontrole, Agenția je sastavila rješenje o odmjeravanju poreza kojim je društvu Steaua Română nezakonito odredila dvije dodatne porezne obveze u iznosu od 19.002.767 RON na ime PDV-a i 5.374.404 RON na ime zateznih kamata. Potom je izdala dva rješenja kojima je provela povrat viška PDV-a putem prijeboja, čime je dovela do ispunjenja tih dvaju poreznih obveza.

10 S obzirom na to da su prigovori društva Steaua Română protiv rješenja o odmjeravanju poreza i rješenja o prijeboju bili odbijeni, ono je podnijelo tužbe pred Curtea de Apel Ploiești koji je navedena rješenja poništio presudama od 4. prosinca 2008. i 14. listopada 2009. Žalbe koje je Agenția podnijela protiv njegovih presuda odbio je Înalta Curte de Casație și Justiție u svojim presudama od 9. lipnja 2009. i 13. svibnja 2010. Agenția je stoga bila primorana vratiti društvu Steaua Română svotu od 3.697.738 RON koja je bila istaknuta kao glavni zahtjev.

11 Pozivajući se na nezakonitost rješenja o prijeboju i zakašnjeli povrat iznosa PDV-a koji je nezakonito prebijen, društvo Steaua Română je Agenciji također prigovorilo zbog plaćanja kamata na taj iznos izračunatih od isteka zakonskog roka od 45 dana koji je propisan za obradu prijava PDV-a do stvarnog povrata navedenog iznosa. Iznos tih kamata procijenilo je na 1.793.972 RON.

12 S obzirom na to da Agenția nije odgovorila na taj zahtjev u roku određenim propisom koji se primjenjuje, društvo Steaua Română je u dva navrata podnijelo prigovore zahtijevajući plaćanje ukupnog iznosa od 1.793.972 RON na ime zakonskih kamata.

13 S obzirom na to da je taj zahtjev bio odbijen odlukom Agencije od 30. rujna 2010., Curtea de Apel București je presudom od 14. veljače 2011. poništio tu odluku i naložio Agenciji da društvu Steaua Română isplati svotu od 1.793.972 RON na ime zakonskih kamata do 27. srpnja 2009.

14 Agenția je podnijela žalbu protiv te presude pred Înalta Curte de Casație și Justiție.

15 U svojoj žalbi Agenția je među ostalim istaknula da je Curtea de Apel București počinio pogrešku koja se tiče prava nalažući joj plaćanje iznosa od 1.739.972 RON na ime zakonskih kamata jer zakonodavstvo koje se primjenjuje ne sankcionira način na koji se obrađuju zahtjevi koje su podnijeli porezni obveznici nego jedino propuštanje roka za obradu tih zahtjeva. Tvrdi da su prijave PDV-a kao i drugi zahtjevi koje je podnijelo društvo Steaua Română ispitani unutar propisanih rokova. Stoga smatra da ne duguje zatezne kamate za razdoblje u kojem su rješenja o prijeboju bila na snazi.

16 Društvo Steaua Română se pozvalo na presudu od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Zb., str. I-3873.) ističući da se Sud u toj presudi izričito izjasnio o tumačenju i primjeni načela neutralnosti PDV-a u vezi s poštovanjem prava osoba na kamate za zakašnjeli povrat viška PDV-a. Stoga je društvo Steaua Română zahtijevalo odbijanje žalbe kao neosnovane ističući u bitnome da Agenția nije poštovala rokove za povrat PDV-a.

17 U tim je okolnostima, smatrajući da je kao žalbeni sud najvišega stupnja dužan obratiti se Sudu na temelju članka 267. stavka 3. UFEU-a, Înalta Curte de Casație și Justiție odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se odredbama članka 183. Direktive 2006/112 tumačenje odredbi članka 124. Zakona o poreznom postupku na način da država nije dužna platiti kamate na svote zahtijevane prijavama PDV-a za razdoblje između datuma prijeboja tih svota i datuma poništenja tih akata prijeboja sudskom odlukom […]?”

O prethodnom pitanju

18 Sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 183. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se protivi tomu da porezni obveznik koji je zahtijevao povrat viška PDV-a plaćenog kao pretporez na PDV koji je dužan platiti od nadležnog poreznog tijela države članice ne može ishoditi zatezne kamate na povrat koji je to porezno tijelo provelo sa zakašnjenjem za razdoblje u kojemu su bili na snazi upravni akti koji su isključivali povrat, a naknadno su poništeni sudskom odlukom.

19 U tom pogledu valja podsjetiti da, iako članak 183. Direktive o PDV-u ne propisuje ni obvezu isplate kamata na višak PDV-a koji treba vratiti ni datum od kojega se duguju takve kamate, ta okolnost sâma ne dopušta zaključak da taj članak treba tumačiti na način da su uvjeti povrata viška PDV-a koje su odredile države članice potpuno izuzeti od nadzora prava Unije (gore navedena presuda Enel Maritsa Iztok 3, t. 27. i 28. kao i navedena sudska praksa).

20 Naime, iako provedba prava na povrat viška PDV-a propisanog člankom 183. Direktive o PDV-u ulazi u procesnu autonomiju država članica, ostaje činjenica da je ta autonomija ograničena načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti (gore navedena presuda Enel Maritsa Iztok 3, t. 29.).

21 Osim toga, iz sudske prakse proizlazi da države članice moraju poštovati određena posebna pravila prilikom provedbe prava na povrat viška PDV-a koje proizlazi iz članka 183. Direktive o PDV-u, tumačeno s obzirom na kontekst i opća načela koja uređuju područje PDV-a. Naime, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti kao pretporez odbiju PDV kojim su opterećena stečena dobra i primljene usluge temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije. To pravo čini sastavni dio mehanizma PDV-a i načelno ne smije biti ograničeno. Može se provesti odmah za cjelokupno porezno opterećenje koje se odnosi na ulazne transakcije (gore navedena presuda Enel Maritsa Iztok 3, t. 30. do 32. i navedena sudska praksa).

22 S obzirom na ta razmatranja Sud je već presudio da uvjeti povrata viška PDV-a ne mogu negativno utjecati na načelo neutralnosti poreznog sustava PDV-a time što je porezni obveznik u cijelosti ili djelomično opterećen tim porezom, a što osobito znači da se povrat provodi u razumnom roku (gore navedena presuda Enel Maritsa Iztok 3, t. 33.).

23 Zbog tih istih razloga, kada se povrat viška PDV-a poreznom obvezniku provede izvan razumnog roka, načelo neutralnosti poreznog sustava PDV-a zahtijeva da se financijski gubici koji su zbog neraspoloživosti svota novca o kojima je riječ tako nastali poreznom obvezniku nadoknade plaćanjem zateznih kamata.

24 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da je izračun kamata koje duguje državni proračun, a koji za polazišnu točku ne uzima dan kada je višak PDV-a uobičajeno trebao biti vraćen u skladu s Direktivom o PDV-u, u načelu, protivan zahtjevima članka 183. te direktive (gore navedena presuda Enel Maritsa Iztok 3, t. 51.). Međutim, iz odluke o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje u glavnom postupku u načelu propisuje izračun zateznih kamata od isteka roka od 45 dana određenih za obradu prijava PDV-a.

25 Osim toga, valja utvrditi da s točke gledišta poreznog obveznika nije važan razlog za zakašnjeli povrat viška PDV-a. U tom kontekstu nema bitne razlike između zakašnjelog povrata zbog prekoračenja rokova uprave za obradu zahtjeva i onoga zbog upravnih akata koji nezakonito isključuju povrat a naknadno su poništeni sudskom odlukom.

26 S obzirom na ta razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 183. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se protivi tome da porezni obveznik koji je zahtijevao povrat viška PDV-a plaćenog kao pretporez na PDV koji je dužan platiti od nadležnog poreznog tijela države članice ne

može ishoditi zatezne kamate na povrat koji je to porezno tijelo provelo sa zakašnjenjem za razdoblje u kojemu su bili na snazi upravni akti koji su isključivali povrat, a naknadno su poništeni sudskom odlukom.

Troškovi

27 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Članak 183. Direktive vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se protivi tomu da porezni obveznik koji je zahtijevao povrat viška poreza na dodanu vrijednost plaćenog kao pretporez na porez na dodanu vrijednost koji je dužan platiti od nadležnog poreznog tijela države članice ne može ishoditi zatezne kamate na povrat koji je to upravno tijelo provelo sa zakašnjenjem za razdoblje u kojemu su bili na snazi upravni akti koji su isključivali povrat, a naknadno su poništeni sudskom odlukom.

Potpisi