Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 21. januára 2021 [1]

Vec C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
za účasti:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové predpisy – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 183 – Vrátenie nadmerného odpočtu dane – Úročenie v prípade dodatočného zvýšenia nadmerného odpočtu dane alebo dodatočného zníženia daňovej povinnosti – Neexistencia vnútroštátnych opatrení na prebratie smernice – Priame uplatnenie smernice – Analogické uplatnenie smernice, ktorá nie je relevantná – Smernica o vrátení DPH (smernica 2008/9/ES) – Článok 27 – Výklad vnútroštátneho práva v súlade s právom Únie“

I. Úvod

1. V tomto konaní vzniká otázka, či smernica o DPH priznáva zdaniteľnej osobe priamy nárok na úroky v súvislosti s až dodatočne vyplateným nadmerným odpočtom dane, resp. až dodatočne uspokojeným nárokom na vrátenie dane. Podľa informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, Rakúska republika neprijala takú právnu úpravu úrokov týkajúcu sa DPH. Tento súd sa domnieva, že jestvujúce pravidlá úročenia týkajúce sa iných druhov daní nemožno vyložiť v súlade s právom Únie a uplatniť na DPH.

2. Iná smernica (smernica o vrátení DPH) však obsahuje priamo uplatniteľný nárok na úroky týkajúci sa nadmerných odpočtov dane, ktoré sa dodatočne vrátili zdaniteľným osobám usadeným v zahraničí, ktoré v tuzemsku neuskutočnili nijaké transakcie. Otázkou je, či sa táto smernica môže v tomto prípade analogicky uplatniť.

3. Aj v prípade, ak sa na túto otázku odpovie záporne, a ani zo smernice o DPH nemožno vyvodiť priamo uplatniteľný nárok na úroky, Súdny dvor napriek tomu prípadne môže poskytnúť ďalšie užitočné usmernenia, ktoré môžu pomôcť vyriešiť spor v súlade s právom Únie.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Článok 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[2] (ďalej len „smernica o DPH“) sa týka zníženia základu dane a stanovuje:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

5. Článok 183 smernice o DPH znie:

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

Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpočtu predstavuje zanedbateľnú sumu.“

6. Smernica 2008/9/ES, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES[3] (ďalej len „smernica o vrátení DPH“), sa týka pravidiel vrátenia dane zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia a ktoré tam neuskutočnili nijaké transakcie.

7. Článok 27 tejto smernice o vrátení DPH sa týka úročenia uvedeného nároku na vrátenie dane a znie:

„1. Úrok sa počíta odo dňa nasledujúceho po poslednom dni platby vracanej dane podľa článku 22 ods. 1 do dňa, keď sa vracaná daň skutočne zaplatila.

2. Úrokové sadzby zodpovedajú úrokovej sadzbe uplatniteľnej v súvislosti s vrátením DPH zdaniteľným osobám usadeným v členskom štáte vrátenia dane podľa vnútroštátnych právnych predpisov uvedeného členského štátu.

Ak neexistuje žiaden úrok podľa vnútroštátneho práva vo vzťahu k vráteniam dane usadeným zdaniteľným osobám, úrok, ktorý sa má vyplatiť, sa rovná úroku alebo podobnému poplatku, ktorý členský štát vrátenia dane uplatňuje na platby DPH omeškané zo strany zdaniteľných osôb.“

B. Rakúske právo

8. V Rakúsku je nárok zdaniteľnej osoby na úroky upravený v Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) [spolkový zákon o všeobecných predpisoch a konaní týkajúcom sa daní spravovaných daňovými orgánmi spolku, spolkových krajín a obcí (spolkový daňový poriadok, ďalej len „BAO“)].

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23.

9. § 205 BAO sa týka nároku daňovníka na úroky v prípade nárokov na vrátenie dane z príjmov fyzických osôb a dane z príjmov právnických osôb:

„1. Z rozdielov na dani z príjmov fyzických osôb a dani z príjmov právnických osôb, ktoré vyplynú z daňových výmerov bez zohľadnenia zálohových platieb (odsek 3) po započítaní s preddavkovými platbami alebo s daňou, ktorá bola doteraz stanovená, sa vypočítajú úroky za obdobie od 1. októbra roka, ktorý nasleduje po roku, v ktorom vznikol daňový nárok, do okamihu oznámenia týchto výmerov (úroky z nároku). To platí primerane pre rozdiely vyplývajúce zo

a) zrušení daňových výmerov….

2. Ročná úroková sadzba zodpovedá základnej sadzbe zvýšenej o 2 %. Úroky z pohľadávok nedosahujúce sumu 50 eur, sa nevyrubia. Úroky z pohľadávok sa určia za obdobie najviac 48 mesiacov. …“

10. § 205a BAO upravuje od 1. januára 2012 nárok daňovníka na úroky z preplatkov na daniach, ak sa dane dodatočne na základe sťažnosti určia v nižšej sume, než boli pôvodne určené, a znie:

„1. Ak sa zníži už uhradená splatná daň, ktorej výška priamo alebo nepriamo závisí od rozhodnutia o sťažnosti proti daňovému výmeru, na žiadosť daňovníka sa určia úroky za obdobie od uhradenia do oznámenia výmeru alebo rozhodnutia, ktorým sa daň zníži (úroky založené na sťažnosti).

…

4. Ročná úroková sadzba zodpovedá základnej sadzbe zvýšenej o 2 %. Úroky z pohľadávok nedosahujúce sumu 50 eur, sa nevyrubia.“

III. Spor vo veci samej

11. Návrh na začatie prejudiciálneho konania je založený na dvoch rôznych konaniach o opravnom prostriedku „Revision“ vedených na vnútroštátnom súde.

– O prvom konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (Ro 2017/15/0035)

12. CS, žalobca v prvom konaní (ďalej len „žalobca 1“), si v predbežnom priznaní k dani z obratu za august 2007 uplatnil nadmerný odpočet dane vo výške 60 689,28 eura. Finanzamt (Finančný úrad, Rakúsko) však určil tento nadmerný odpočet len na sumu 14 689,28 eura. Žalobca 1 úspešne napadol toto rozhodnutie na súde. Nadmerný odpočet dane mu bol 22. mája 2013 v plnej výške „vyplatený“.

13. Dňa 30. mája 2013 žalobca 1 podľa § 205a BAO požiadal o priznanie úrokov z tohto nadmerného odpočtu dane za obdobie od nadobudnutia účinnosti uvedeného ustanovenia (1. januára 2012) do vyplatenia nadmerného odpočtu dane 22. mája 2013. Finančný úrad túto žiadosť zamietol. Žalobca 1 neúspešne napadol rozhodnutie finančného úradu žalobou na Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko).

14. Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) odôvodnil svoje zamietavé rozhodnutie tým, že § 205a BAO neupravuje prípad, ak sa nárok na nadmerný odpočet dane úspešne uplatní žalobou, ale len úspešné napadnutie splatnej dane, ktorá bola stanovená a zaplatená v príliš vysokej sume. Proti tomuto rozhodnutiu smeruje opravný prostriedok „Revision“, ktorý podal žalobca 1.

– O druhom konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (Ro 2018/15/0026)

15. Žalobca v druhom konaní (technoRent International, ďalej len „žalobca 2“) je spoločnosť so sídlom v Nemecku. Táto spoločnosť predávala v rokoch 2003 a 2004 v Rakúsku stroje a tieto obchodné transakcie podrobila v Rakúsku dani z obratu. V roku 2005 si žalobca 2 v predbežnom priznaní k dani z obratu za máj 2005 uplatnil preplatok na dani z obratu vo výške 367 081,58 eura. Dôvodom bolo dodatočné zníženie odplaty v zmysle článku 90 smernice o DPH, keďže za niektoré z týchto strojov sa zjavne nezaplatilo vôbec alebo v plnej výške.

16. Toto zníženie základu dane bolo preskúmané v rámci úradnej kontroly (od júla 2006 do júna 2008). Dobropis bol najprv 10. marca 2008 „vyplatený“ žalobcovi 2. Na konci kontroly však finančný úrad dospel k názoru, že zníženie základu dane sa predsa len nemá vykonať. Finančný úrad rozhodnutím z 13. októbra 2008 preto dodatočne vyrubil sumu 367 081,58 eura. Žaloba proti tomuto rozhodnutiu o vyrubení dane z obratu bola úspešná.

17. V októbri 2013 požiadal žalobca 2 o úroky zo sumy 367 081,58 eura za obdobie od júla 2005 do mája 2013. Finančný úrad rozhodol o tejto žiadosti v tom zmysle, že nárok na úroky podľa § 205a BAO existuje len za obdobie od 1. januára 2012 do 8. apríla 2013 (vo výške 10 021,32 eura). Súd 29. mája 2017 čiastočne vyhovel sťažnosti podanej proti tomuto rozhodnutiu, pričom žalobcovi 2 priznal úroky z omeškania aj za obdobie od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008. Opravný prostriedok „Revision“, ktorý podal finančný úrad proti tomuto rozhodnutiu, smeruje výlučne proti priznaniu úrokov z omeškania za obdobie od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

18. Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko), ktorý je príslušný na obe konania o opravnom prostriedku „Revision“, sa domnieva, že nie je schopný vyložiť predpisy týkajúce sa úrokov obsiahnuté v § 205, resp. 205a BAO v súlade s právom Únie, a preto uznesením z 24. októbra 2018 položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

1. Vyplýva z práva Únie priamo uplatniteľná úprava, ktorá zdaniteľnej osobe, ktorej finančný úrad v situácii, o akú ide vo veci samej, včas nevrátil preplatok na dani z obratu, priznáva nárok na úroky z omeškania, pričom táto osoba si tento nárok môže uplatniť na finančnom úrade, resp. v konaní na správnych súdoch, hoci vnútroštátne právo takúto právnu úpravu úrokov nepozná?

V prípade kladnej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku:

2. Je aj v prípade pohľadávky zdaniteľnej osoby týkajúcej sa dane z obratu, ktorá vyplynula z dodatočného zníženia odplaty podľa článku 90 ods. 1 smernice [2006/112], prípustné, aby sa úroky začali počítať až po uplynutí primeranej doby, ktorú má finančný úrad na preskúmanie správnosti nároku, ktorý si uplatnila zdaniteľná osoba?

3. Má okolnosť, že vnútroštátne právo členského štátu neobsahuje právnu úpravu úrokov v prípade oneskoreného pripísania preplatku na dani z obratu, za následok, že vnútroštátne súdy sú povinné pri určovaní výšky úrokov uplatniť právny následok upravený v článku 27 ods. 2 druhej zarážke smernice 2008/9, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112 zdaniteľným osobám, ktoré nemajú sídlo v členskom štáte vrátenia dane, ale v inom členskom štáte, aj v tom prípade, ak konania vo veci samej nepatria do pôsobnosti tejto smernice?

19. V konaní na Súdnom dvore predložili písomné pripomienky Rakúska republika a Európska komisia.

V. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnych otázkach

20. Všetky tri prejudiciálne otázky sa v podstate týkajú otázky, či – a ak áno, v akom rozsahu – sa podľa práva Únie vyžaduje úročenie nadmerného odpočtu dane, resp. nároku na vrátenie DPH (často označovaného aj ako preplatok na DPH). Keďže druhá a tretia otázka sa kladú len pre prípad, že odpoveď na prvú otázku je kladná, najprv sa budem venovať prvej otázke.

21. Vnútroštátny súd pri tejto otázke podľa všetkého vychádza z predpokladu, že v rakúskom práve úročenie nadmerného odpočtu dane, resp. nároku na vrátenie DPH nie je stanovené, resp. je stanovené len pre celkom osobitné situácie. Analogické uplatnenie ustanovenia § 205 BAO, ktoré všeobecne platí pre daň z príjmov, pritom podľa tohto súdu nie je možné. Uvedený súd sa domnieva, že § 205a BAO od 1. januára 2012 tiež upravuje len prípad, keď sa na základe rozhodnutia dodatočne zníži DPH, ale nie prípad, keď sa zvýši odpočet dane. Z tohto dôvodu sa vnútroštátny súd pýta na priamo uplatniteľnú právnu úpravu vyplývajúcu „z práva Únie“.

22. V prejednávanom prípade ide o úročenie nadmerného odpočtu dane, resp. nároku na vrátenie DPH. Ako relevantný predpis Únie preto prichádza do úvahy v prvom rade smernica o DPH a v tomto prípade predovšetkým články 183 a 90 tejto smernice.

23. Na zodpovedanie prvej otázky je preto potrebné najprv objasniť rozsah nároku na úroky podľa článkov 183 a 90 smernice o DPH (pozri v tejto súvislosti časť B.1) a jeho priamu uplatniteľnosť (pozri v tejto súvislosti časť B.2). Následne sa treba zaoberať priamym analogickým uplatnením článku 27 smernice o vrátení DPH, ktorý sám osebe nie je relevantný (pozri v tejto súvislosti časť B.3), a možnosťami výkladu § 205 a 205a BAO v súlade s právom Únie (pozri v tejto súvislosti časť C).

B. O úročení nadmerného odpočtu DPH a nároku na vrátenie DPH

1. Obsah a pôsobnosť článkov 183 a 90 smernice o DPH

a) Úročenie nadmerného odpočtu dane

24. Najprv treba objasniť, či zo smernice o DPH vyplýva nárok jednotlivca na úroky. V smernici o DPH sa nenachádza konkrétna právna úprava úročenia. V článku 183 smernice o DPH sa tiež len uvádza, že členské štáty môžu nadmerný odpočet, ktorý vyplynie z kladného rozdielu medzi odpočítanou daňou a splatnou daňou, buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.

25. V tomto smere toto ustanovenie podľa jeho znenia nestanovuje ani povinnosť zaplatiť úroky z nadmerného odpočtu DPH, ktorý sa má vrátiť, ani deň, od ktorého vzniká nárok na tieto úroky.[4]

4 Pozri rozsudky z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 19), a z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 27).

26. Článok 183 smernice o DPH sa však musí posudzovať v súvislosti s článkom 179. Podľa článku 179 smernice o DPH zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH, v súvislosti s ktorou vzniklo právo na odpočítanie dane. V konečnom dôsledku je v článku 179 smernice o DPH upravené povinné započítanie so splatnou daňou za príslušné zdaňovacie obdobie. Ak je daňová povinnosť vyššia než odpočítaná daň, zostane (nižšia) daň, ktorú ešte treba zaplatiť. Ak je naopak daňová povinnosť nižšia než odpočítaná daň, vznikne nadmerný odpočet dane, ktorý je upravený v článku 183 smernice o DPH.

27. Z tohto spojenia článku 183 smernice o DPH s právom zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane s prihliadnutím na zásadu neutrality vyplýva ustálená judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej je právo na odpočítanie dane 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. [5]

28. Okrem toho treba pripomenúť, že samotná existencia práva na odpočítanie dane vyplýva z článkov 167 až 172 smernice o DPH, ktoré sa nachádzajú v kapitole nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, zatiaľ čo články 178 až 183 tejto smernice sa týkajú len podmienok na uplatnenie tohto práva. [6] Súdny dvor v tejto súvislosti už spresnil, že podmienky na uplatnenia tohto práva určené členskými štátmi nemôžu spochybňovať zásadu neutrality systému DPH tým, že zdaniteľná osoba bude povinná túto daňovú záťaž znášať v celom rozsahu alebo sčasti. [7] V konečnom dôsledku zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania. [8]

29. V tomto smere z článku 183 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality vyplýva nárok zdaniteľnej osoby – ako v tomto prípade žalobcu 1 – na zaplatenie úrokov z jej nevyplateného nadmerného odpočtu dane.

b) Úročenie nároku na vrátenie DPH

30. To isté platí v súlade s názorom Komisie v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá – tak ako v tomto prípade žalobca 2 – najprv riadne odviedla DPH a ktorá má v dôsledku zníženia základu dane teraz – t. j. od okamihu, keď došlo k tomuto zníženiu – podľa článku 90 smernice o DPH nárok na vrátenie dane (tzv. preplatok na DPH) voči daňovému veriteľovi.

5 Rozsudky z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 21); z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 43); z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 32); z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 34), a z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37 a tam citovaná judikatúra).

6 Rozsudok z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 44). Pozri v tomto zmysle už rozsudky z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 30), a z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko (C-338/98, EU:C:2001:596, bod 71).

7 Výslovne sa to uvádza v rozsudkoch z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 22); z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 45), a z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33).

8 Výslovne sa to uvádza v rozsudkoch z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, body 23 a 24), a z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 51). V konečnom dôsledku to vyplýva aj z rozsudku z 23. apríla 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 36).

31. V oboch prípadoch zdaniteľná osoba musela zaplatiť príliš vysokú sumu DPH, ktorú odviedla buď nepriamo prostredníctvom svojho dodávateľa alebo priamo štátu. So zreteľom na zásadu neutrality sa preto daňová záťaž v prípade oneskoreného zohľadnenia zníženia základu dane podľa článku 90 smernice o DPH nijako neodlišuje od oneskoreného vyplatenia nadmerného odpočtu dane podľa článku 183. Z tohto dôvodu Súdny dvor v prípade zníženia základu dane tiež už rozhodol,[9] že platí „zásada, podľa ktorej je členský štát povinný vrátiť spoločne s úrokmi aj sumy daní vybraté v rozpore s právom Únie“[10].

32. Preto sa aj sumy DPH, ktoré boli najprv vybraté správne a ktoré sa majú v dôsledku zníženia základu dane, ku ktorému dodatočne došlo, vrátiť, lebo už neexistuje právny dôvod platby, majú od tohto okamihu vrátiť spolu s úrokmi.

c) Je úročenie vylúčené článkom 27 smernice o vrátení DPH?

33. Na rozdiel od toho, čo vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a čo tvrdí aj Rakúska republika, naproti tomu nemožno zo znenia článku 27 ods. 2 druhej vety smernice o vrátení DPH vyvodiť, že členské štáty vôbec nemusia stanoviť povinnosť zaplatiť úroky z týchto nárokov. Toto ustanovenie znie: „Ak neexistuje žiaden úrok podľa vnútroštátneho práva vo vzťahu k vráteniam dane usadeným zdaniteľným osobám, úrok, ktorý sa má vyplatiť, sa rovná úroku alebo podobnému poplatku, ktorý členský štát vrátenia dane uplatňuje na platby DPH omeškané zo strany zdaniteľných osôb.“

34. Formulácia „ak neexistuje žiaden úrok podľa vnútroštátneho práva“ neznamená, že tvorca smernice sa domnieval, že je možné, aby vo vnútroštátnom práve neboli stanovené nijaké pravidlá úročenia týkajúce sa vrátenia dane zdaniteľným osobám.

35. Ako vyplýva z odôvodnení 1 a 2 smernice o vrátení DPH, pred zavedením tejto smernice v jej súčasnej podobe existovali značné nedostatky týkajúce sa vykonávania a zosúladenia právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa vrátenia DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v tuzemsku. S cieľom odstrániť tieto nedostatky sa podľa odôvodnenia 3 smernice o vrátení DPH podporila pozícia podnikateľov. Preto bolo v článku 27 ods. 2 druhej vete smernice o vrátení DPH prijaté konkrétne subsidiárne uplatniteľné ustanovenie, ktoré je záväzné pre všetky členské štáty. Ak neexistuje nijaká úprava úročenia týkajúca sa nárokov zdaniteľných osôb, ktoré nie sú usadené v tuzemsku, na vrátenie dane, podľa tohto ustanovenia sa uplatnia ustanovenia týkajúce sa omeškaných platieb v prospech štátu.

36. Toto subsidiárne uplatniteľné ustanovenie pre osobitný prípad (článok 27 ods. 2 druhá veta smernice o vrátení DPH) však vôbec nevylučuje úročenie vo všetkých ostatných prípadoch. Platí to tým skôr, ak zásada neutrality (pozri vyššie uvedený bod 28) vyžaduje úročenie vo všetkých ostatných prípadoch.

d) Predbežný záver

37. Z článkov 183 a 90 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality preto vyplýva povinnosť členského štátu zaplatiť úroky z nadmerných odpočtov dane a z nárokov na vrátenie dane založených na znížení základu dane.

9 Rozsudok z 19. júla 2012, Littlewoods Retail Ltd a i. (C-591/10, EU:C:2012:478, bod 25).

10 Pozri v tomto zmysle tiež – avšak v súvislosti s článkom 183 smernice DPH – rozsudok z 23. apríla 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 36).

2. Priamo uplatniteľný nárok na úroky vyplývajúci z článku 183 alebo 90 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality?

38. Ďalej treba preskúmať, či články 183 a 90 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality priznávajú priamo uplatniteľný nárok na úroky. Na túto otázku treba v súlade s názorom Rakúskej republiky odpovedať záporne. Z článkov 183 a 90 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality síce vyplýva, že v zásade treba zaplatiť úroky. Právo Únie však nestanovuje presné podmienky – napríklad úrokovú sadzbu alebo okamih vzniku nároku na úroky.

39. Členské štáty majú naopak slobodu pri preberaní smernice, pokiaľ ide o určenie podmienok úročenia. [11] To isté platí pre úročenie nároku na vrátenie dane podľa článku 90 smernice o DPH. [12]

40. Súdny dvor viackrát potvrdil túto slobodu pri preberaní smernice. Podľa Súdneho dvora napríklad právna úprava, ktorá stanovuje, že nadmerný odpočet sa vyplatí v lehote 45 dní po podaní daňového priznania a nárok na úroky vzniká až po jej uplynutí, je v súlade s článkom 183 smernice o DPH. [13]

41. Prináleží teda členským štátom, aby vo svojom vnútroštátnom práve upravili podmienky úročenia. Vzhľadom na rozdielne menové oblasti s rozdielnymi mierami inflácie a úrokovými sadzbami je táto obsahová otvorenosť smernice o DPH pochopiteľná. Priame uplatnenie článku 183 alebo článku 90 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality na účely určenia konkrétneho nároku na úroky v prospech zdaniteľnej osoby je teda vylúčené.

3. Analogické uplatnenie článku 27 smernice o vrátení DPH?

42. V súlade s názorom Rakúskej republiky v prejednávanom prípade neprichádza do úvahy ani analogické uplatnenie článku 27 smernice o vrátení DPH, ktoré vnútroštátny súd zjavne zvažuje vo svojej tretej otázke. Tento článok je síce dostatočne presný a jednoznačný, a preto by sám osebe bol priamo uplatniteľný. Vyplýva však z neho povinnosť členského štátu prijať určitú úpravu úročenia len v prípadoch zdaniteľnej osoby usadenej v zahraničí, ktorá neuskutočňuje transakcie v tuzemsku.

43. Rakúsko teda tým, že neprebralo toto pravidlo týkajúce sa úročenia v prípade zdaniteľnej osoby usadenej v tuzemsku (resp. zdaniteľnej osoby, ktorá uskutočňuje transakcie v tuzemsku), neporušilo článok 27 smernice o vrátení DPH. Zmysel a účel priameho uplatnenia smernice sa preto v tomto prípade neuplatní. Nie je možné a potrebné zabrániť tomu, aby štát mohol využiť porušenie práva Únie. [14]

44. Navyše neexistuje ani neplánovaná medzera v právnej úprave, ktorá je podmienkou analogického uplatnenia. Ako už bolo vysvetlené vyššie (body 35 a 36), pred zavedením smernice o vrátení DPH v jej súčasnej podobe existovali značné nedostatky týkajúce sa postupu vrátenia DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v tuzemsku. Normotvorca sa však podľa všetkého nedomnieval, že v prípade zdaniteľných osôb usadených v tuzemsku existujú také nedostatky, lebo inak by neupravil len tento osobitný prípad.

11 Rozsudky z 23. apríla 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 37); z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20 – Autonómia); z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 39); z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, body 33 a 64), a z 10. júla 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 17).

12 Pozri rozsudok z 19. júla 2012, Littlewoods Retail Ltd a i. (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Rozsudok z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, body 50 a 61).

14 Výslovne sa to uvádza v rozsudkoch z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 38); zo 14. júla 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, body 22 a 23), a z 26. februára 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, bod 49).

45. Odhliadnuc od toho, čo bolo uvedené vyššie, analogické uplatnenie smernice, ktorá nie je relevantná, by v tomto prípade znamenalo nerešpektovanie posúdenia normotvorcu Únie vyjadreného v smernici o DPH. Normotvorca Únie prostredníctvom formulácie článkov 183 a 90 smernice o DPH prenechal uskutočnenie a tiež úročenie nadmerného odpočtu DPH a nároku na vrátenie dane členským štátom. Súdny dvor hovorí o slobode členských štátov.[15] Analogickým uplatnením článku 27 smernice o vrátení DPH by sa táto sloboda obišla.

4. Predbežný záver

46. Z článkov 183 a 90 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality nevyplýva priamo uplatniteľná úprava týkajúca sa úrokov v prospech zdaniteľnej osoby. V tomto smere úroková sadzba a okamih vzniku nároku na úroky nie sú dostatočne určité. Táto skutočnosť nemení nič na tom, že články 183 a 90 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality vyžadujú právnu úpravu úročenia. Analogické uplatnenie článku 27 smernice o vrátení DPH tiež neprichádza do úvahy.

C. Hranice slobody členských štátov pri preberaní smernice: zásady ekvivalencie a efektivity

47. Keďže smernica o DPH neobsahuje nijakú priamo uplatniteľnú právnu úpravu úročenia, úprava nároku na úroky v zásade patrí do právomoci členských štátov. Ako Súdny dvor už rozhodol, členské štáty majú v tomto smere slobodu[16] a môžu určiť podmienky uplatnenia nároku na úroky.

48. Podmienky vrátenia dane však nesmú byť menej výhodné ako podmienky upravujúce podobné situácie vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a nemôžu robiť výkon práv vyplývajúcich z právneho poriadku Únie prakticky nemožným alebo ho nadmerne sťažovať (zásada efektivity).[17]

49. Tieto zásady majú vplyv na uplatňovanie a výklad vnútroštátneho práva vnútroštátnymi súdmi. Ako totiž Súdny dvor už rozhodol, prislúcha vnútroštátnemu súdu, aby zabezpečil plný účinok práva Únie – v prejednávanom prípade smernice o DPH – tak, že by zo svojej vlastnej iniciatívy v potrebnom rozsahu neuplatnil doterajší výklad, ak tento výklad nie je zlučiteľný s právom Únie.[18] Vnútroštátny súd musí zohľadniť vnútroštátne právo ako celok s cieľom posúdiť, do akej miery toto právo možno uplatniť tak, že dosiahnutý výsledok nebude v rozpore s právom Únie.[19]

50. Podmienkou však je, aby uvedený súd mal takú možnosť. Podľa názoru vnútroštátneho súdu síce znenie, účel a systematika § 205 a 205a BAO vylučujú ich uplatnenie „na oneskorene pripísané pohľadávky týkajúce sa dane z obratu“. Môže však prichádzať do úvahy výklad týchto ustanovení v súlade s právom Únie alebo ich analogické uplatnenie. Ak neexistuje nijaká úprava týkajúca sa

15 Rozsudky z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 39); z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, body 33 a 64); z 10. júla 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 17), a z 25. októbra 2001, Komisia/Taliansko (C-78/00, EU:C:2001:579, bod 32).

16 Rozsudky z 23. apríla 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 37); z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20 – Autonómia); z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 39), a z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 29).

17 Rozsudky zo 16. júla 2020, UR (Povinnosť advokátov odvádzať DPH) (C-424/19, EU:C:2020:581, bod 25); zo 4. marca 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 58); z 10. júla 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54); z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20); z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17), a z 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, bod 24).

18 Výslovne sa v to uvádza v rozsudku zo 16. júla 2020, UR (Povinnosť advokátov odvádzať DPH) (C-424/19, EU:C:2020:581, bod 30). Pozri analogicky rozsudky zo 4. marca 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 61), a z 5. marca 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, bod 44). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 10. júla 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54); z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20), a z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17).

19 Podobne rozsudky zo 4. marca 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 59), a z 8. novembra 2016, Ogňanov (C-554/14, EU:C:2016:835, body 59 a 66).

preplatku na DPH, mohlo by ísť o neplánovanú medzeru v právnej úprave. Túto medzeru by bolo možné v prípade žalobcu 2 vyplniť napríklad prostredníctvom analogického uplatnenia ustanovení týkajúcich sa úročenia, ktoré platia pre iné druhy daní (napríklad § 205 BAO), podľa zásad ekvivalencie a efektivity.

51. Pokiaľ ide o žalobcu 1, platí: To, či sa na základe opravného prostriedku zníži daňová povinnosť alebo zvýši nárok na odpočítanie dane, nie je rozhodujúce pre nadmerný odpočet dane, ktorý z toho vyplýva (t. j. rozdiel podľa článku 183 smernice o DPH). Preto predsa môže prichádzať do úvahy extenzívny výklad § 205a BAO v súlade s právom Únie podľa zásad ekvivalencie a efektivity.

52. Keďže však nie každé vnútroštátne právo možno vyložiť v súlade s právom Únie, ako vyplýva okrem iného z povinnosti členských štátov nahradiť škodu spôsobenú porušením práva Únie [20], v konečnom dôsledku o tom môže rozhodnúť len vnútroštátny súd.

53. Keďže odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku je záporná, na druhú a tretiu otázku už netreba samostatne odpovedať.

VI. Návrh

54. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko), takto:

Z práva Únie – v tomto prípade z článkov 183 a 90 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality – vyplýva: Nadmerný odpočet dane podľa článku 183 sa tak ako nárok na vrátenie dane vyplývajúci z úpravy základu dane podľa článku 90 smernice o DPH má v zásade úročiť, ak sa nevráti v primeranej lehote. Neexistuje však priamo uplatniteľná právna úprava v smernici týkajúca sa konkrétneho úročenia týchto nárokov. Vnútroštátnemu súdu preto prináleží, aby urobil všetko, čo je v jeho právomoci, na dosiahnutie výsledku, ktorý je v súlade s právom Únie, napríklad prostredníctvom analogického uplatnenia alebo extenzívneho výkladu vnútroštátneho práva v súlade s právom Únie.

20 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, body 42 a 43); zo 4. júla 2006, Adeneler a i. (C-212/04, EU:C:2006:443, bod 112), a zo 14. júla 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 27).