Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 21. ledna 2021 [1]

Věc C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
Další účastníci řízení:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof [správní soudní dvůr, Rakousko])

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 183 – Vrácení nadměrného odpočtu daně – Úročení při dodatečném zvýšení nadměrného odpočtu nebo dodatečném snížení daňové povinnosti – Neexistence vnitrostátních prováděcích opatření – Přímé použití směrnice – Analogické použití irelevantní směrnice – Směrnice 2008/9/ES – Článek 27 – Výklad vnitrostátního práva v souladu s právem Unie“

I. Úvod

1. V projednávané věci vyvstává otázka, zda směrnice o DPH poskytuje osobě povinné k dani přímý nárok na úročení až dodatečně vyplaceného nadměrného odpočtu daně resp. až dodatečně vyplaceného nároku na vrácení daně. Podle údajů předkládajícího soudu neupravila Rakouská republika pro daň z přidané hodnoty žádná taková pravidla úročení. Existující pravidla úročení pro jiné druhy daní není možno podle uvedeného soudu vykládat v souladu s právem Unie a nelze je použít na daň z přidané hodnoty.

2. Jiná směrnice (směrnice 2008/9) však stanoví přímo použitelný nárok na úročení dodatečně vráceného nadměrného odpočtu daně osobám povinným k dani usazeným v zahraničí, které v tuzemsku neuskutečnily žádná plnění. Není jisté, zda lze tuto směrnici analogicky použít v projednávané věci.

3. I v případě, že odpověď na tuto otázku bude záporná a ze směrnice o DPH nelze dovodit přímo použitelný nárok na úročení, může přesto Soudní dvůr poskytnout další užitečné informace, které napomohou možnosti vyřešení právního sporu v souladu s unijním právem.

1 – Původní jazyk: němčina.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Článek 90 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty[2] (dále jen „směrnice o DPH“) se týká snížení základu daně a stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

5. Článek 183 směrnice o DPH zní:

„Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.“

6. Směrnice 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES[3] (dále jen „směrnice 2008/9“), upravuje způsoby vrácení nadměrného odpočtu daně osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě, než je členský stát vrácení daně, které zde neuskutečnily žádná plnění.

7. Článek 27 směrnice 2008/9 se týká úročení uvedeného nároku na vrácení a zní:

„1. Úrok se počítá ode dne následujícího po posledním dni, kdy mělo být vrácení daně provedeno podle čl. 22 odst. 1, až do dne, kdy je daň skutečně vrácena.

2. Úroková sazba odpovídá příslušné úrokové sazbě pro vrácení DPH osobě povinné k dani usazené v členském státě vrácení daně podle vnitrostátního práva tohoto členského státu.

Nestanoví-li vnitrostátní právo žádný takový úrok, odpovídá splatný úrok úroku nebo rovnocennému poplatku uplatňovanému členským státem vrácení daně v případě pozdní úhrady daně osobou povinnou k dani.“

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

3 – Úř. věst. 2008, L 44, s. 23.

B. Rakouské právo

8. V Rakousku je nárok osoby povinné k dani na úročení upraven v Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (spolkový zákon o obecných ustanoveních a postupech pro daně spravované daňovými orgány Spolku, spolkových zemí a obcí, zkráceně spolkový daňový řád, dále jen „BAO“):

9. Ustanovení § 205 BAO se týká nároku osoby povinné k dani na úrok v případě nároků na vrácení daně z příjmu a korporační daně:

„(1) Částky rozdílu daně z příjmu a korporační daně, které vyplynou z daňových výměrů při nezohlednění záloh (odst. 3), po porovnání se zálohami nebo s dosud vyměřenou daní, se úročí za období od 1. října roku následujícího po roku vzniku daňového nároku do okamžiku oznámení těchto výměrů (úroky z nároku). To samé platí obdobně pro částky rozdílu

a) ze zrušení daňových výměrů, […]

(2) Úroky z nároku činí ročně 2 % nad základní sazbou. Úroky z nároku, které nedosáhnou částky 50 eur, nebudou vyměřeny. Úroky z nároku se vyměřují na dobu v trvání nejvýše 48 měsíců. […]“

10. Ustanovení § 205a BAO stanoví od 1. ledna 2012 nárok osoby povinné k dani na úroky z nadměrně odvedené daně, pokud je tato daň následně snížena na základě odvolání, a zní:

„(1) Je-li již uhrazená daňová povinnost, jejíž výše přímo či nepřímo závisí na vyřízení odvolání podaného proti výměru daně, snížena, stanoví se na žádost osoby povinné k dani úroky za období od úhrady daně do oznámení výměru nebo rozhodnutí o snížení (úroky na základě odvolání). […]

(4) Úroky činí ročně 2 % nad základní sazbou. Úroky, které nedosáhnou částku 50 eur, nebudou vyměřeny.

III. Spor v původním řízení

11. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se zakládá na dvou různých řízeních o opravném prostředku „Revision“ vedených u předkládajícího soudu.

– K prvnímu řízení o opravném prostředku „Revision“ (RO 2017/15/0035)

12. CS, žalobce v prvním řízení (dále jen „první žalobce“), uplatnil v přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2007 nadměrný odpočet daně ve výši 60 689,28 eura. Finanční úřad však tento nadměrný odpočet stanovil pouze ve výši 14 689,28 eura. První žalobce tento výměr úspěšně napadl u soudu. Nadměrný odpočet daně mu byl dne 22. května 2013 „vyplacen“ v plné výši.

13. Dne 30. května 2013 první žalobce požádal podle § 205a BAO za období od jeho vstupu v platnost (1. ledna 2012) o úroky z tohoto nadměrného odpočtu daně až do doby jeho vyplacení dne 22. května 2013. Finanční úřad tuto žádost zamítl. První žalobce toto rozhodnutí neúspěšně napadl žalobou k Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko).

14. Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) odůvodnil své rozhodnutí tím, že ustanovení § 205a BAO nezahrnuje případ úspěšně napadeného nadměrného odpočtu daně, nýbrž pouze úspěšné soudní vymáhání uhrazené daňové povinnosti vyměřené v nadměrné výši. Proti tomuto rozhodnutí podal první žalobce opravný prostředek „Revision“.

– K druhému řízení o opravném prostředku „Revision“ (RO 2018/15/0026)

15. Žalobce v druhém řízení (technoRent International, dále jen „druhý žalobce“) je podnik usazený v Německu. V letech 2003 a 2004 prodával stroje v Rakousku a tyto obchodní případy podléhaly v Rakousku dani z přidané hodnoty. V roce 2005 uplatnil druhý žalobce v přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc květen 2005 přeplatek na DPH ve výši 367 081,58 eura. Důvodem bylo dodatečné snížení odměny ve smyslu článku 90 směrnice o DPH, neboť některé stroje zjevně nebyly zaplaceny nebo nebyly zaplaceny v plné výši.

16. Toto snížení základu daně bylo podrobeno úřední kontrole (od července 2006 do června 2008). Přeplatek byl druhému žalobci dne 10. března 2008 nejprve „vyplacen“. Na konci kontroly však byl finanční úřad přece jen toho názoru, že základ daně nebude snížen. Výměrem ze dne 13. října 2008 proto finanční úřad vyměřil doplatek ve výši 367 081,58 eura. Žaloba podaná proti tomuto výměru DPH byla úspěšná.

17. V říjnu 2013 podal druhý žalobce žádost o vyplacení úroků z částky 367 081,53 eura za období od července 2005 do května 2013. Finanční úřad rozhodl o této žádosti v tom smyslu, že nárok na úroky (ve výši 10 021,32 eura) existuje pouze za období od 1. ledna 2012 do 8. dubna 2013 podle ustanovení § 205a BAO. Odvolání podanému proti tomuto výměru soud dne 29. května 2017 zčásti vyhověl v tom smyslu, že druhému žalobci přiznal úroky také za období od 2. září 2005 do 9. března 2008. Opravný prostředek „Revision“ podaný finančním úřadem proti tomuto rozhodnutí směřuje výlučně proti přiznání úroků z prodlení za období od 2. září 2005 do 9. března 2008.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

18. Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko), který je příslušný pro obě řízení o opravném prostředku „Revision“, má za to, že není schopen podat výklad ustanovení o úrocích obsaženého v § 205 resp. § 205a BAO v souladu s unijním právem, a rozhodnutím ze dne 24. října 2018 proto Soudnímu dvoru předložil tyto předběžné otázky:

„1. Vyplývá z unijního práva přímo použitelná úprava, která přiznává nárok na úroky z prodlení osobě povinné k dani, které finanční úřad v situaci, o níž se jedná v původním řízení, nevrátí včas přeplatek na dani z přidané hodnoty, takže osoba povinná k dani může tento nárok uplatnit u finančního úřadu, příp. u správních soudů, ačkoliv vnitrostátní právo takovouto právní úpravu úročení nestanoví?

V případě kladné odpovědi na první předběžnou otázku:

2. Je také v případě pohledávky u daně z přidané hodnoty osoby povinné k dani, která vznikla v důsledku dodatečného snížení ceny podle čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112, přípustné, aby částka začala být úročena až po uplynutí přiměřené doby, kterou má finanční úřad k dispozici pro posouzení správnosti nároku uplatněného osobou povinnou k dani?

3. Má okolnost, že vnitrostátní právo členského státu nestanoví žádnou právní úpravu úročení v případě pozdního připsání přeplatku na dani z přidané hodnoty, za následek, že vnitrostátní soudy musí při vyměření úroků použít právní důsledek stanovený v čl. 27 odst. 2 druhém pododstavci směrnice 2008/9, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112 osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě, také v případě, že původní řízení nespadá do oblasti působnosti této směrnice?“

19. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření Rakouská republika a Evropská komise.

V. Právní analýza

A. K předběžným otázkám

20. Všechny tři předběžné otázky se v zásadě týkají toho, zda a – pokud ano – v jakém rozsahu stanoví unijní právo nárok na úročení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty resp. nároku na její vrácení (často označovaného také jako přeplatek na DPH). Vzhledem k tomu, že druhá a třetí otázka je pokládána s výhradou kladné odpovědi na první otázku, budu se věnovat nejprve první otázce.

21. Předkládající soud vychází u této otázky podle všeho z předpokladu, že rakouské právo nestanoví úročení nadměrného odpočtu daně resp. nároku na vrácení DPH, příp. jej stanoví pouze pro zcela speciální situace. Má za to, že ustanovení § 205 BAO obecně platné pro daň z příjmu nelze analogicky použít. Také § 205a BAO zahrnuje od 1. ledna 2012 pouze případ, kdy je daň z přidané hodnoty rozhodnutím dodatečně snížena, avšak odpočet daně není zvýšen. To je důvod, proč se soud táže, zda „unijní právo“ obsahuje přímo použitelné ustanovení.

22. V projednávané věci se jedná o úročení nadměrného odpočtu DPH, resp. nároku na její vrácení. Jako relevantní unijní právo proto do úvahy přichází primárně směrnice o DPH a v projednávané věci především její články 183 a 90.

23. V odpovědi na první otázku je tedy nutno předně vyjasnit rozsah nároku na úročení podle článků 183 a 90 směrnice o DPH (k tomu bod B.1) a jeho přímou použitelnost (k tomu bod B.2). Následně je zapotřebí zkoumat přímé analogické použití článku 27 směrnice 2008/9, který není přímo relevantní (k tomu bod B.3), a možnosti výkladu ustanovení § 205 a § 205a BAO v souladu s unijním právem (k tomu bod C).

B. K úročení nadměrného odpočtu DPH a nároku na vrácení DPH

1. Obsah a dosah článků 183 a 90 směrnice o DPH

a) Úročení nadměrného odpočtu daně

24. Předně je nutno vyjasnit, zda ze směrnice o DPH vyplývá nárok jednotlivce na úročení. Směrnice o DPH žádná konkrétní pravidla pro úročení neobsahuje. Také článek 183 směrnice o DPH pouze stanoví, že členské státy nadměrný odpočet daně, který vznikne z kladného rozdílu mezi odpočtem daně a daňovou povinností, buď převedou do následujícího období, nebo jej vrátí v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

25. Toto ustanovení tedy podle svého znění nestanoví povinnost zaplatit úroky z přeplatku na DPH v důsledku nadměrného odpočtu, který musí být vrácen, ani okamžik, od kterého na tyto úroky vzniká nárok [4].

4 – Viz rozsudky ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 19) a ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 27).

26. Článek 183 směrnice o DPH je však nutno posuzovat v souvislosti s jejím článkem 179. Podle článku 179 směrnice o DPH provede osoba povinná k dani odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané období odečte celkovou výši DPH, u níž vznikl nárok na odpočet daně. Ve výsledku článek 179 směrnice o DPH stanoví povinné započtení s daňovou povinností za příslušné zdaňovací období. Je-li daňová povinnost vyšší než odpočet daně, zbývá zaplatit splatnou (nižší) daň. Je-li naopak daňová povinnost menší než odpočet daně, vzniká nadměrný odpočet, kterého se týká článek 183 směrnice o DPH.

27. Z tohoto spojení článku 183 směrnice o DPH s právem osoby povinné k dani na odpočet daně s přihlédnutím k zásadě neutrality vyplývá ustálená judikatura Soudního dvora, podle níž je nárok na odpočet daně nedílnou součástí mechanismu DPH, který nemůže být v zásadě omezen. Zejména se může uplatnit *okamžitě* ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu [5].

28. Dále je třeba mít na paměti, že existence nároku na odpočet daně spadá jako taková pod články 167 až 172 směrnice o DPH, které se nacházejí v kapitole nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, zatímco články 178 až 183 této směrnice upravují pouze pravidla pro uplatnění tohoto nároku [6]. Soudní dvůr v tomto ohledu již vyjasnil, že podmínky pro výkon tohoto práva zavedené členským státem nesmí narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní [7]. Ve výsledku to tedy znamená, že pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení [8].

29. Z článku 183 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality tedy vyplývá nárok osoby povinné k dani – jako prvního žalobce v projednávané věci – na úročení jeho nevyplaceného nadměrného odpočtu DPH.

b) Úročení nároku na vrácení DPH

30. V souladu s názorem Komise neplatí nic jiného ani v případě osoby povinné k dani, která – jako v projednávané věci druhý žalobce – daň z přidané hodnoty nejprve řádně odvedla a které na základě snížení základu daně podle článku 90 směrnice o DPH nyní – tedy od okamžiku, kdy došlo ke snížení – přísluší vůči věřiteli daně nárok na vrácení (takzvaný přeplatek na DPH).

5 – Rozsudky ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 21), ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 43), ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 32), ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 34) a rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37 a zde citovaná judikatura).

6 – Rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 44), v tomto smyslu viz: rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 30) a rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko (C-338/98, EU:C:2001:596, bod 71).

7 – Takto výslovně: rozsudky ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 22), ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 45) a ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33).

8 – Takto výslovně rozsudky ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, body 23 a 24) a ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 51). Takto ve výsledku také rozsudek ze dne 23. dubna 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 36).

31. V obou případech je osoba povinná k dani zatížena příliš vysokou daní z přidané hodnoty, kterou odvedla buď nepřímo prostřednictvím svého dodavatele, nebo přímo státu. S ohledem na zásadu neutrality se proto zatížení při pozdějším zohlednění snížení základu daně podle článku 90 směrnice o DPH žádným způsobem neliší od opožděné úhrady nadměrného odpočtu daně podle článku 183. Z tohoto důvodu Soudní dvůr v případě snížení základu daně již rozhodl[9], že „zásada ukládající členskému státu povinnost vrátit částky daní vybrané v rozporu s unijními právními předpisy spolu s úroky vyplývá z těchto právních předpisů“[10].

32. Z toho vyplývá, že také částky DPH, které byly nejprve vybrány správně a musí být vráceny na základě dodatečného snížení základu daně, neboť již netrvá právní důvod pro platbu, musí být od tohoto okamžiku vráceny včetně úroků.

c) Vylučuje článek 27 směrnice 2008/9 úročení?

33. Na rozdíl od náznaků v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a od názoru Rakouské republiky nelze naopak ze znění čl. 27 odst. 2 směrnice 2008/9 dovodit, že členské státy mohou v plném rozsahu upustit od úročení těchto nároků. Toto ustanovení zní: „Nestanoví-li vnitrostátní právo žádný takový úrok, odpovídá splatný úrok úroku nebo rovnocennému poplatku uplatňovanému členským státem vrácení daně v případě pozdní úhrady daně osobou povinnou k dani.“

34. Formulace „(n)estanoví-li vnitrostátní právo žádný takový úrok“ neznamená, že normotvůrce vycházel z toho, že je možné, aby vnitrostátní právo nestanovilo žádná pravidla pro úročení DPH vracené osobám povinným k dani.

35. Jak vyplývá z prvního a druhého bodu odůvodnění směrnice 2008/9, existoval před zavedením této směrnice v její současné podobě značný deficit při provádění a harmonizaci právních předpisů členských států upravujících vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku. Pro řešení tohoto deficitu bylo podle třetího bodu odůvodnění směrnice 2008/9 podpořeno postavení hospodářských subjektů. Z tohoto důvodu bylo přijato konkrétní, pro všechny členské státy závazné ustanovení čl. 27 odst. 2 druhé věty směrnice 2008/9. Nejsou-li pro nároky na vrácení daně osob povinných k dani neusazených v tuzemsku stanovena žádná pravidla úročení, platí pravidla uplatňovaná v případě pozdní úhrady státu.

36. Toto ustanovení určené pro zvláštní případ (čl. 27 odst. 2 druhá věta směrnice 2008/9) však nikterak nevylučuje úročení v jiných případech. To platí tím spíše, že zásada neutrality (viz bod 28 výše) vyžaduje úročení pro všechny ostatní případy.

d) Dílčí závěr

37. Z článků 183 a 90 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality proto vyplývá povinnost členského státu k úročení nadměrného odpočtu daně a nároků na vrácení daně v důsledku snížení základu daně.

9 – Rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail Ltd a další (C-591/10, EU:C:2012:478, bod 25).

10 – Takto také – avšak pro případ článku 183 směrnice o DPH – rozsudek ze dne 23. dubna 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 36).

2. Přímo použitelný nárok na úročení vyplývající z článků 183 nebo 90 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality?

38. Dále je nutno zkoumat, zda články 183 a 90 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality poskytují přímo použitelný nárok na úročení. V souladu s názorem Rakouské republiky tomu tak není. Podle článků 183 a 90 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality je nepochybné, že úročení je zásadně nezbytné. Přesné podrobnosti – například úrokovou sazbu nebo začátek úročení – ale unijní právo nestanoví.

39. Při stanovení úročení mají členské státy naopak prostor pro uvážení [11]. Nic jiného neplatí ani pro úročení nároku na vrácení podle článku 90 směrnice o DPH [12].

40. Soudní dvůr tento prostor pro uvážení opakovaně potvrdil. Podle jeho judikatury je například právní úprava, která stanoví vrácení nadměrného odpočtu ve lhůtě 45 dní od přiznání daně do začátku běhu úroků, v souladu s článkem 183 směrnice o DPH [13].

41. Z toho tedy vyplývá, že členským státům přísluší, aby podrobnosti úročení upravily ve vnitrostátním právu. S ohledem na různé měnové prostory s různou mírou inflace a různými úrokovými sazbami, které existují v rámci Unie, je tato obsahová otevřenost směrnice o DPH pochopitelná. Články 183 a 90 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality tedy nelze přímo použít ke stanovení konkrétního nároku na úročení ve prospěch osoby povinné k dani.

3. Analogické použití článku 27 směrnice 2008/9?

42. V souladu s názorem Rakouské republiky v projednávané věci nepřichází do úvahy ani analogické použití článku 27 směrnice 2008/9, k němuž předkládající soud zjevně směřuje třetí otázkou. Tento článek je dostatečně jednoznačný a přesný, a bylo by jej tedy možno přímo použít. Členskému státu ale ukládá konkrétní úpravu úročení pouze v případě osoby povinné k dani usazené v zahraničí bez plnění v tuzemsku.

43. Z toho vyplývá, že Rakousko tím, že toto pravidlo úročení neprovedlo pro případ osoby povinné k dani usazené v tuzemsku (resp. osoby povinné k dani s tuzemskými plněními), neporušilo článek 27 směrnice 2008/9. Smysl a účel přímého použití směrnice se tedy v projednávané věci neuplatní. Nelze a není nutno zabránit tomu, aby stát mohl získat výhodu tím, že porušuje unijní právo [14].

44. Neexistuje ani nezamýšlená právní mezera, která je podmínkou pro analogické použití. Jak již bylo objasněno výše (body 35 a 36), před zavedením směrnice 2008/9 v její současné podobě existoval značný deficit v postupech vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku. U osob povinných k dani usazených v tuzemsku však normotvůrce zjevně takovýto deficit nespatřoval, jinak by neprovedl úpravu pouze tohoto speciálního případu.

11 – Rozsudky ze dne 23. dubna 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 37), ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20 – autonomie), ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 39), ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33, 64) a ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 17).

12 – Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail Ltd a další (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 – Rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, body 50 a 61).

14 – V tomto smyslu výslovně: rozsudky ze dne 24. ledna 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 38), ze dne 14. července 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, body 22 a 23) a ze dne 26. února 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, bod 49).

45. Nehledě na to by analogické použití irelevantní směrnice v projednávané věci znamenalo nezohlednění názoru unijního normotvůrce zjevně vyplývajícího ze směrnice o DPH. Formulací článků 183 a 90 směrnice o DPH přenechal členským státům provádění a také úročení nadměrného odpočtu daně a nároku na vrácení. Soudní dvůr hovoří o rozhodovacím prostoru členských států [15]. Analogické použití článku 27 směrnice 2008/9 by znamenalo obcházení tohoto rozhodovacího prostoru.

4. Dílčí závěr

46. Z článků 183 a 90 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality nevyplývá žádné přímo použitelné pravidlo úročení ve prospěch osoby povinné k dani. Tyto články nejsou v tomto ohledu dostatečně určité, pokud jde o úrokovou sazbu a začátek úročení. To nemění nic na skutečnosti, že články 183 a 90 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality požadují, aby byla stanovena pravidla úročení. Analogické použití článku 27 směrnice 2008/9 také nepřichází do úvahy.

C. Hranice prostoru pro uvážení členských států: zásady rovnocennosti a efektivity

47. Vzhledem k tomu, že směrnice o DPH nestanoví žádné přímo použitelné pravidlo pro úročení, spadá úprava nároku na úročení zásadně do příslušnosti členských států. Jak Soudní dvůr již rozhodl, členské státy mají v tomto ohledu rozhodovací prostor [16] a mohou stanovit podmínky nároku na úročení.

48. Podmínky vrácení však nesmí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných situací vnitrostátní povahy (zásada rovnocennosti), a v praxi nesmí znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity) [17].

49. Tyto zásady mají vliv na použití a výklad vnitrostátního práva vnitrostátními soudy. Jak již totiž rozhodl Soudní dvůr, vnitrostátní soud musí zajistit plný účinek unijního práva, v projednávané věci směrnice o DPH, tím, že na základě své vlastní pravomoci případně nepoužije dosavadní výklad, jestliže není slučitelný s unijním právem [18]. Vnitrostátní soud musí vzít v úvahu veškeré vnitrostátní právo za účelem posouzení, v jakém rozsahu může být použito tak, aby nedošlo k výsledku, který by byl v rozporu s unijním právem [19].

15 – Rozsudky ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 39), ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, body 33 a 64), ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 17) a ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie (C-78/00, EU:C:2001:579, bod 32).

16 – Rozsudky ze dne 23. dubna 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 37), ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20 – autonomie), ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 39) a ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 29).

17 – Rozsudky ze dne 16. července 2020, UR (osvobození advokátů od daně z přidané hodnoty (C-424/19, EU:C:2020:581, bod 25), ze dne 4. března 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 58), ze dne 10. července 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54), ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20), ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17) a ze dne 3. září 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, bod 24).

18 – Takto výslovně rozsudek ze dne 16. července 2020, UR (osvobození advokátů od daně z přidané hodnoty) (C-424/19, EU:C:2020:581, bod 30), viz obdobně rozsudky ze dne 4. března 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 61), a ze dne 5. března 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, bod 44). V tomto smyslu také již: Rozsudky ze dne 10. července 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54), ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20) a ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17).

19 – Podobně rozsudky ze dne 4. března 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 59) a ze dne 8. listopadu 2016, Ogňanov (C-554/14, EU:C:2016:835, body 59 a 66).

50. To však předpokládá, že soud takovouto možnost má. Podle názoru předkládajícího soudu znění, účel a systematika § 205 a § 205a BAO jejich použití na „pozdní vrácení pohledávek u daně z přidané hodnoty“ vylučují. Do úvahy by však mohl přicházet výklad těchto ustanovení v souladu s unijním právem nebo jejich analogické použití. Neexistuje-li ustanovení platné pro přeplatek daně z přidané hodnoty, mohlo by se jednat o nezamýšlenou právní mezeru. Pro druhého žalobce by tato mezera mohla být vyplněna například analogickým použitím pravidel úročení platných pro jiné druhy daní (např. § 205 BAO) podle zásad rovnocennosti a efektivity.

51. S ohledem na prvního žalobce platí: Pro nadměrný odpočet daně (tedy zůstatek podle článku 183 směrnice o DPH) není relevantní, zda vyplývá z toho, že na základě opravného prostředku dojde ke snížení daňové povinnosti nebo že se zvýší nárok na odpočet. Možná proto v projednávané věci do úvahy přichází rozšiřující výklad ustanovení § 205a BAO podle zásad rovnocennosti a efektivity, který bude v souladu s unijním právem.

52. Avšak vzhledem k tomu, že ne každé vnitrostátní právo lze vykládat v souladu s právem Unie, jak vyplývá mimo jiné z povinnosti členských států nahradit škodu vyplývající z porušení unijního práva [20], může o tom v konečném důsledku rozhodnout pouze předkládající soud.

53. Vzhledem k tomu, že odpověď na první předběžnou otázku byla záporná, není nutno zvlášť odpovídat na druhou a třetí otázku.

VI. Závěry

54. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou rakouským Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) následujícím způsobem:

„Z unijního práva – v projednávané věci z článků 183 a 90 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality – vyplývá: nadměrný odpočet daně podle článku 183 musí být stejně jako nárok na vrácení vyplývající z opravy základu daně podle článku 90 směrnice o DPH zásadně úročen, pokud není v přiměřené lhůtě vrácen. Neexistuje však přímo použitelné ustanovení směrnice upravující konkrétní úročení těchto nároků. Je proto na předkládajícím soudu, aby učinil vše, co je v jeho pravomoci, aby dosáhl výsledku, který bude v souladu s unijním právem, například analogickým použitím nebo rozšiřujícím výkladem vnitrostátního práva v souladu s právem Unie.“

20 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. ledna 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, body 42 a 43), ze dne 4. července 2006, Adeneler a další (C-212/04, EU:C:2006:443, bod 112) a ze dne 14. července 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 27).