Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

12. května 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 90 – Snížení základu daně – Článek 183 – Vrácení nadměrného odpočtu DPH – Úroky z prodlení – Neexistence vnitrostátní právní úpravy – Zásada daňové neutrality – Přímá použitelnost ustanovení unijního práva – Zásada konformního výkladu“

Ve věci C-844/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko) ze dne 24. října 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 15. listopadu 2019, v řízeních

CS,

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, dříve Finanzamt Graz-Stadt

proti

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, dříve Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (zpravodaj) a I. Ziemele, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za rakouskou vládu A. Poschem a F. Koppensteinerem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a L. Mantlem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 21. ledna 2021,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 90 odst. 1 a článku 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), jakož i čl. 27 odst. 2 druhého pododstavce směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, 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 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23).

2 Tato žádost byla předložena v rámci dvou sporů: první probíhá mezi fyzickou osobou CS a Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Rakouský finanční úřad, pobočka pro Judenburg Liezen, Rakousko), dříve Finanzamt Judenburg Liezen (finanční úřad pro Judenburg Liezen), a druhý probíhá mezi Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Rakouský finanční úřad, pobočka pro Štýrský Hradec, Rakousko), dříve Finanzamt Graz-Stadt (finanční úřad pro Štýrský Hradec), a společností technoRent International GmbH se sídlem v Německu.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 90 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„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.“

4 Článek 167 této směrnice zní:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

5 Článek 183 uvedené směrnice stanoví:

„Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné [daně z přidané hodnoty (DPH)], 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.“

Směrnice 2008/9

6 Body 1 až 3 odůvodnění směrnice 2008/9 zní takto:

„(1) Prováděcí předpisy, které stanovila směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku [Úř. věst. 1979, L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79], představují pro správní orgány členských států i pro hospodářské subjekty značné problémy.

(2) Úprava stanovená v uvedené směrnici by měla být změněna, pokud jde o lhůtu, v níž musí být rozhodnutí o žádostech o vrácení daně oznámena hospodářským subjektům. Současně by mělo být stanoveno, že i hospodářské subjekty musí poskytnout odpověď v určitých lhůtách. Postup by měl být navíc zjednodušen a modernizován možností využívat moderní technologie.

(3) Nový postup by měl podpořit postavení hospodářských subjektů, jelikož členské státy budou mít povinnost zaplatit úrok, pokud bude vrácení provedeno pozdě, a bude posíleno právo hospodářských subjektů na odvolání.“

7 Směrnice 2008/9 stanoví – jak vyplývá z jejího článku 1 – prováděcí pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, které splňují podmínky stanovené v článku 3 této směrnice.

8 Článek 19 odst. 2 uvedené směrnice stanoví, že členský stát vrácení daně oznámí osobě povinné k dani své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení daně do čtyř měsíců ode dne, kdy žádost obdržel.

9 Podle článku 21 směrnice 2008/9 platí, že lhůta pro rozhodnutí o vrácení daně činí alespoň šest měsíců, požaduje-li členský stát vrácení daně doplňující údaje, a osm měsíců, požaduje-li tento členský stát další doplňující údaje.

10 Článek 22 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Je-li žádost o vrácení daně schválena, uhradí členský stát vrácení daně schválenou částku daně do deseti pracovních dnů od uplynutí lhůty uvedené v čl. 19 odst. 2, nebo bylo-li požádáno o doplňující nebo další doplňující údaje, od uplynutí lhůt uvedených v článku 21.“

11 Článek 26 uvedené směrnice zní:

„Je-li daň vrácena po posledním dni lhůty podle čl. 22 odst. 1, náleží žadateli od členského státu vrácení daně úrok z částky daně k vrácení, která má být žadateli vyplacena.

[…]“

12 Článek 27 téže směrnice stanoví:

„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.“

Rakouské právo

13 Bundesabgabenordnung (spolkový daňový zákoník) (BGBl. 194/1961), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „BAO“), v § 205, nadepsaném „Úroky z pohledávky“, stanoví:

„(1) Doměřený rozdíl na dani z příjmu nebo na korporační dani vyplývající z daňových výměrů se bez ohledu na zálohy (odstavec 3) po porovnání s platbami předem nebo s dříve vyměřenou daní úročí za období od 1. října roku následujícího po roce, ve kterém vznikla daňová pohledávka, do okamžiku oznámení uvedených daňových výměrů (úroky z pohledávky). Totéž platí obdobně pro rozdíly vyplývající

(a) ze zrušení daňových výměrů,

[…]

(2) Roční úroková sazba odpovídá základní sazbě navýšené o 2 %. Úroky z pohledávky se nestanoví, pokud jejich výše nedosáhne částky 50 eur. Úroky z pohledávky se stanovují nejvýše za období 48 měsíců.

[…]“

14 V ustanovení § 205a BAO, nadepsaného „Úroky na základě odvolání“, který se použije od 1. ledna 2012, je uvedeno:

„(1) V případě snížení již uhrazeného daňového dluhu, jehož výše přímo či nepřímo závisí na tom, jak bylo rozhodnuto o odvolání proti správnímu rozhodnutí, se na žádost osoby povinné k dani vyplatí úroky za období od okamžiku úhrady daně do okamžiku doručení výměru nebo rozhodnutí o snížení daně (úroky na základě odvolání).

[…]

(4) Roční úroková sazba odpovídá základní sazbě navýšené o 2 %. Úroky, které nedosahují částky 50 eur, se nevyplácejí.“

15 Ve vztahu k osobám povinným k dani, které nejsou usazeny v Rakousku ani zde neuskutečňují žádná plnění, ustanovení § 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (nařízení spolkového ministra financí, kterým se upravuje zvláštní postup pro vracení daní zaplacených na vstupu, které si mohou odpočíst zahraniční podnikatelé) ze dne 21. dubna 1995 (BGBl. 279/1995), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (BGBl. II, 158/2014), stanoví – co se týče osob povinných k dani usazených v jiných členských státech – že pokud daňový orgán nevyplatil částku, která má být vrácena, ve lhůtě 4 měsíců a 10 pracovních dnů ode dne, kdy mu byla doručena žádost o vrácení daně, osobě povinné k dani se vyplatí odškodnění za prodlení ve výši 2 % z částky daně, která nebyla včas vrácena. Pokud daňový orgán požaduje doplňující údaje, tato lhůta činí 6 měsíců a 10 pracovních dnů a v případě druhé výzvy 8 měsíců a 10 pracovních dnů. Druhé odškodnění za prodlení ve výši 1 % z částky, která nebyla vrácena, se vyplatí, pokud není daň vrácena nejpozději do tří měsíců po uplynutí uvedené lhůty. A konečně třetí odškodnění za prodlení, rovněž ve výši 1 % z částky, která nebyla vrácena, se vyplatí, pokud není daň vrácena nejpozději do tří měsíců po uplynutí lhůty, v jehož důsledku vznikl nárok na druhé odškodnění za prodlení.

Spory v původních řízeních a předběžné otázky

16 CS provozuje v Rakousku hotel. V předběžném přiznání k DPH za srpen 2007 vykázal nadměrný odpočet DPH ve výši 60 689,28 eura.

17 Finanční úřad pro Judenburg Liezen však po provedení auditu rozhodnutím ze dne 18. října 2007 stanovil, že nadměrný odpočet DPH ve prospěch CS činí pouze 14 689,28 eura.

18 CS se proti tomuto rozhodnutí odvolal. Dne 15. května 2013 Unabhängiger Finanzsenat (nezávislý daňový senát, Rakousko) tomuto odvolání vyhověl. Celá částka nadměrného odpočtu, který CS vykázal, byla následně poukázána na jeho daňový účet.

19 Dne 30. května 2013 podal CS na základě § 205a BAO žádost o vyplacení úroků z dotčeného nadměrného odpočtu DPH, a to za období od 1. ledna 2012, kdy toto ustanovení nabylo účinnosti. Finanční úřad pro Judenburg Liezen tuto žádost rozhodnutím ze dne 10. června 2013 zamítl.

20 CS toto rozhodnutí neúspěšně napadl u Bundesfinanzgericht (spolkový finanční soud, Rakousko). Podle uvedeného soudu se § 205a BAO nepoužije na takové situace, jako je situace v projednávané věci, kdy je osobě povinné k dani vrácen nadměrný odpočet DPH na základě odvolání proti původnímu rozhodnutí finančního úřadu.

21 CS podal proti rozsudku uvedeného soudu opravný prostředek „Revision“ u Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko).

22 V letech 2003–2004 uskutečnila společnost technoRent International v Rakousku několik prodejů různých strojů, které v tomto členském státě podléhaly DPH. V předběžném přiznání k DPH za květen 2005 vykázala tato společnost přeplatek na DPH ve výši 367 081,58 eura z důvodu snížení kupní ceny těchto strojů, ke kterému došlo po jejich prodeji.

23 V souvislosti s prodeji uvedených strojů byl proveden audit, který byl zahájen v červenci 2006. Dne 10. března 2008 byla částka uvedená společností technoRent International připsána na její daňový účet. Po ukončení tohoto auditu však finanční úřad pro Štýrský Hradec dospěl k závěru, že úprava kupní ceny neměla být provedena, a že tedy nevznikl nadměrný odpočet DPH, který by měl být vrácen. Daňová správa následně částku, která byla připsána na daňový účet společnosti technoRent International, odečetla.

24 Tato společnost podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, kterému Unabhängiger Finanzsenat (nezávislý daňový senát) dne 8. dubna 2013 vyhověl. Dne 10. května 2013 byla částka 367 081,58 eura znovu připsána na daňový účet společnosti technoRent International.

25 Dne 21. října 2013 společnost technoRent International na základě judikatury Soudního dvora týkající se DPH požádala o vyplacení úroků z částky 367 081,58 eura za období od července 2005 do května 2013. Rozhodnutím ze dne 4. února 2014 finanční úřad pro Štýrský Hradec této žádosti zčásti vyhověl a přiznal dotčené společnosti úroky za období od 1. ledna 2012, kdy nabyl účinnosti § 205a BAO, do 8. dubna 2013, kdy bylo vydáno rozhodnutí Unabhängiger Finanzsenat (nezávislý daňový senát).

26 Společnost technoRent International podala proti rozhodnutí finančního úřadu pro Štýrský Hradec v rozsahu, v němž jím byla její žádost zčásti zamítnuta, žalobu u Bundesfinanzgericht (spolkový finanční soud). Uvedený soud rozsudkem ze dne 29. května 2017 rozhodl, že společnost technoRent International má s ohledem na judikaturu Soudního dvora týkající se DPH nárok na úroky z prodlení i za období od 2. září 2005 do 9. března 2008.

27 Finanční úřad pro Štýrský Hradec podal proti zmíněnému rozsudku opravný prostředek „Revision“ u Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr).

28 Předkládající soud poznamenává, že rakouské daňové právo neobsahuje žádnou obecnou úpravu týkající se úroků z přeplatků na dani; ustanovení § 205 BAO se týká pouze oblasti daně z příjmu a korporační daně a ustanovení § 205a tohoto zákona upravuje pouze úroky na základě odvolání.

29 Předkládající soud má za to, že pokud jde o opožděné vrácení nadměrného odpočtu DPH, kterého se týká první opravný prostředek „Revision“, jenž u něj byl podán, Soudní dvůr již opakovaně rozhodl, že pokud toto vrácení nebylo provedeno v přiměřené lhůtě, je třeba osobě povinné k dani vyplatit úroky z prodlení. Tato judikatura Soudního dvora se však týkala situací, kdy dotčené právní řády členských států na rozdíl od rakouského práva obsahovaly obecnou úpravu, podle které měl dotyčný členský stát v případě protiprávního prodlení s vrácením nadměrného odpočtu DPH povinnost vyplatit osobě povinné k dani úroky.

30 Vyvstává tedy otázka, zda při neexistenci takové právní úpravy lze vykládat unijní právo a zejména článek 183 směrnice o DPH v tom smyslu, že představuje přímo použitelnou právní úpravu, které se osoba povinná k dani může dovolávat pro účely přiznání úroků z prodlení z důvodu opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH. Uvedený soud v tomto ohledu zdůrazňuje, že čl. 27 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 2008/9 nevychází ze zásady, že osobě povinné k dani musí být podle unijního práva nárok na vyplacení takových úroků z prodlení nutně přiznán. Kdyby však unijní právo muselo být vykládáno v tom smyslu, že takový nárok existuje, toto ustanovení by pozbylo působnosti.

31 Předkládající soud poznamenává, že druhý opravný prostředek „Revision“, který projednává, se netýká nadměrného odpočtu DPH ve smyslu článku 183 směrnice o DPH, nýbrž snížení základu DPH ve smyslu čl. 90 odst. 1 této směrnice. Je tudíž třeba objasnit, zda v případě, že by se na takovou situaci měla uplatnit judikatura Soudního dvora týkající se daní vybraných v rozporu s unijním právem, obsahuje unijní právo přímo použitelnou úpravu, která osobě povinné k dani, jíž daňová správa v takové situaci, jako je situace dotčená v projednávané věci, včas nevrátí přeplatek na DPH, přiznává nárok na úroky z prodlení, takže osoba povinná k dani se tohoto nároku může dovolávat u této správy i správních soudů, ačkoliv vnitrostátní právo s úroky z prodlení v souvislosti se srovnatelnými přeplatky na dani nepočítá.

32 Pokud by takový nárok existoval jak v případě situací uvedených v článku 183 směrnice o DPH, tak v situacích uvedených v čl. 90 odst. 1 této směrnice, vyvstala by kromě toho otázka, od jakého okamžiku je třeba úroky počítat a zda se při neexistenci relevantní úpravy v rakouském právu uplatní právní důsledek stanovený – pokud jde o osoby povinné k dani neusazené v Rakousku – v čl. 27 odst. 2 druhém pododstavci směrnice 2008/9, i když řízení probíhající před předkládajícím soudem nespadají do působnosti této směrnice.

33 Za těchto podmínek se Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Obsahuje unijní právo přímo použitelnou úpravu, jež přiznává osobě povinné k dani, které daňová správa v takové situaci, jaká nastala ve věcech v původních řízeních, včas nevrátí přeplatek na DPH, nárok na úroky z prodlení, kterých se tato osoba může dovolávat u daňové správy nebo správních soudů, ačkoliv vnitrostátní právo takovou úpravu úročení nestanoví?

V případě kladné odpovědi na první otázku:

2) Je v případě pohledávky osoby povinné k dani na DPH, která vznikla v důsledku dodatečného snížení ceny podle čl. 90 odst. 1 směrnice [o DPH], přípustné, aby tato pohledávka začala být úročena až po uplynutí přiměřené lhůty, kterou má daňová správa na posouzení oprávněnosti nároku uplatněného osobou povinnou k dani?

3) Má okolnost, že vnitrostátní právo členského státu neobsahuje úpravu úročení v případě pozdního připsání přeplatků na DPH, za následek, že vnitrostátní soudy musí při výpočtu výše úroků uplatnit ve prospěch osob povinných k dani, které nejsou usazené v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě, právní důsledek stanovený v čl. 27 odst. 2 druhém pododstavci směrnice [2008/9], ačkoliv skutkový stav ve věci v původním řízení nespadá do oblasti působnosti této směrnice?“

K předběžným otázkám

34 Podstatou tří otázek předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, zda musí být unijní právo vykládáno v tom smyslu, že vrácení daně, které je důsledkem opravy základu daně podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, musí v případě, že není provedeno v přiměřené lhůtě, vést stejně jako vrácení nadměrného odpočtu DPH podle článku 183 této směrnice k výplatě úroků, a případně za jakých podmínek.

K výplatě úroků z prodlení

35 Pokud jde o vrácení nadměrného odpočtu DPH na základě článku 183 směrnice o DPH, je třeba připomenout – jak již Soudní dvůr opakovaně zdůraznil – že nárok na odpočet stanovený v článcích 167 a následujících této směrnice je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 38, jakož i ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 33).

36 Cílem režimu odpočtů, a tedy vrácení daně, je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že jsou všechny ekonomické činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 38).

37 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že i když členské státy mají nepochybný rozhodovací prostor pro stanovení podmínek uvedených v článku 183 směrnice o DPH, tyto podmínky nemohou narušovat zásadu daňové neutrality tím, že by na jejich základě byla osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní (rozsudky ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33, a ze dne 14. května 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, bod 35).

38 Uvedené podmínky musí osobě povinné k dani především umožnit, aby za vhodných podmínek dosáhla uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko (rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33).

39 Kdyby přitom osoba povinná k dani v případě, že k vrácení nadměrného odpočtu DPH nedošlo v přiměřené lhůtě, nárok na úroky z prodlení neměla, její situace by tím byla negativně ovlivněna v rozporu se zásadou daňové neutrality.

40 Z toho vyplývá, že i když článek 183 směrnice o DPH nestanoví povinnost výplaty úroků z nadměrného odpočtu DPH, který má být vrácen, ani neupřesňuje, od jakého okamžiku jsou takové úroky splatné, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé v důsledku vrácení nadměrného odpočtu DPH provedeného po uplynutí přiměřené lhůty byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (rozsudky ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25, a ze dne 14. května 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, bod 40).

41 Totéž platí – jak uvedla generální advokátka v bodě 31 svého stanoviska – pokud jde o vrácení DPH v důsledku snížení základu DPH podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

42 I v takové situaci je totiž osoba povinná k dani zatížena příliš vysokou DPH, která jí musí být vrácena, což jí v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžními částkami způsobuje finanční ztráty. Kdyby přitom osoba povinná k dani v případě, že daňová správa tento nadměrný odpočet nevrátí v přiměřené lhůtě, nárok na úroky z prodlení neměla, její situace by tím byla negativně ovlivněna v rozporu se zásadou daňové neutrality.

43 Tento závěr není zpochybněn čl. 27 odst. 2 druhým pododstavcem směrnice 2008/9.

44 V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že i když se toto ustanovení výslovně vztahuje na situaci, kdy právo členského státu úročení pro případ, že vrácení nadměrného odpočtu DPH není provedeno v přiměřené lhůtě, nestanoví, ze znění uvedeného ustanovení nelze nikterak vyvodit, že by bylo v souladu s unijním právem, kdyby výplata úroků v takových situacích nebyla ve vnitrostátním právu upravena.

45 Zadruhé, jak uvedla generální advokátka v bodě 35 svého stanoviska, z bodů 1 až 3 odůvodnění směrnice 2008/9 vyplývá, že ustanovení týkající se prováděcích pravidel pro vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, která platila před přijetím této směrnice, představovala pro správní orgány členských států i pro hospodářské subjekty značné problémy, a že postavení těchto subjektů bylo tudíž třeba podpořit, jelikož členské státy mají povinnost zaplatit úrok, pokud bude vrácení provedeno pozdě.

46 Z toho vyplývá, že čl. 27 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 2008/9 představuje zbytkové ustanovení, jehož cílem je chránit osoby povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně pro případ, že ke dni přijetí této směrnice právo tohoto členského státu v rozporu se zásadou daňové neutrality nestanovilo povinnost uplatnit na vrácení DPH úroky z prodlení.

K povinnostem vnitrostátního soudu

47 Pokud jde o otázku, za jakých podmínek musí vrácení daně, které je důsledkem opravy základu daně podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH nebo vrácení nadměrného odpočtu DPH podle článku 183 této směrnice, vést v případě, že není provedeno v přiměřené lhůtě, k výplatě úroků, je třeba uvést, že tato ustanovení v tomto ohledu neobsahují žádné upřesnění, zejména pokud jde o sazbu úroků, která má být použita, a den, od kterého jsou takové úroky splatné.

48 Je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že postupy pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH upraveného v článku 183 směrnice o DPH spadají v zásadě do procesní autonomie členských států, která je ohraničena zásadami rovnocennosti a efektivity. I když členské státy mají pro stanovení podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nepochybný rozhodovací prostor, tyto podmínky nemohou narušovat zásadu daňové neutrality (rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, body 22 a 24, jakož i citovaná judikatura).

49 Totéž platí – pokud jde o podmínky uplatnění úroků – i pro vracení DPH, které je důsledkem snížení základu DPH na základě čl. 90 odst. 1 této směrnice, jelikož tyto podmínky nejsou v uvedené směrnici upraveny.

50 Pokud jde o situaci dotčenou v původním řízení, ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že rakouské právo neobsahuje úpravu, která by počítala s tím, že takové osoby povinné k dani, jako jsou osoby, jichž se týká tato žádost, mají v případě, že vrácení daně v důsledku opravy základu daně podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH nebo vrácení nadměrného odpočtu DPH podle článku 183 této směrnice není provedeno v přiměřené lhůtě, nárok na výplatu úroků. Pokud jde kromě toho

o článek 27 směrnice 2008/9, skutkové okolnosti věci v původním řízení nespadají do působnosti této směrnice, neboť jejím cílem je – jak plyne z jejího článku 1 – pouze stanovit prováděcí pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, které splňují určité podmínky.

51 S ohledem na rozhodovací prostor, který mají členské státy – jak bylo uvedeno v bodě 48 tohoto rozsudku – pro stanovení podmínek pro vrácení DPH, tudíž článek 27 směrnice 2008/9 nelze použít ani obdobně, a to ani v souvislosti s obdobím, za které jsou podle tohoto ustanovení úroky z prodlení splatné. Jak kromě toho uvedla generální advokátka v bodě 44 svého stanoviska, na úrovni unijního práva neexistuje žádná právní mezera, která by měla být vyplněna takovým obdobným použitím právní úpravy obsažené v uvedeném ustanovení.

52 Je však třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že jak vnitrostátní správní orgány, tak vnitrostátní soudy, jež mají v rámci svých příslušných pravomocí aplikovat ustanovení unijního práva, mají povinnost zajistit plný účinek těchto ustanovení (rozsudek ze dne 5. března 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 91 a citovaná judikatura).

53 Konkrétně je třeba uvést, že zásada konformního výkladu vnitrostátního práva, podle níž je vnitrostátní soud povinen vykládat vnitrostátní právo v co možná největším rozsahu v souladu s požadavky unijního práva, je inherentní systému Smluv v tom, že umožňuje, aby vnitrostátní soud v rámci svých pravomocí zajistil plnou účinnost unijního práva při rozhodování sporu, který mu byl předložen [rozsudek ze dne 19. listopadu 2019, A. K. a další (Nezávislost kárného senátu Nejvyššího soudu), C-585/18, C-624/18 a C-625/18, EU:C:2019:982, bod 159]. Tato povinnost konformního výkladu vnitrostátního práva vyžaduje, aby vnitrostátní soud vzal případně 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 (rozsudek ze dne 4. března 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 59 a citovaná judikatura).

54 Zásada konformního výkladu vnitrostátního práva má nicméně určité meze. Povinnost vnitrostátního soudu přihlížet k obsahu unijního práva, pokud vykládá a používá relevantní pravidla vnitrostátního práva, je omezena obecnými právními zásadami, včetně zásady právní jistoty, a nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem* (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. července 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, bod 44 a citovaná judikatura).

55 V projednávané věci bude muset předkládající soud zejména posoudit, zda lze plný účinek unijního práva zajistit tím, že zohlední veškeré vnitrostátní právo a obdobně použije jeho ustanovení.

56 S ohledem na výše uvedené je třeba na všechny tři otázky odpovědět tak, že čl. 90 odst. 1 a článek 183 směrnice o DPH ve spojení se zásadou daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že vrácení daně, které je důsledkem opravy základu daně podle čl. 90 odst. 1 této směrnice, musí v případě, že není provedeno v přiměřené lhůtě, vést stejně jako vrácení nadměrného odpočtu DPH podle článku 183 uvedené směrnice k výplatě úroků. Předkládající soud musí učinit vše, co je v jeho pravomoci, aby zajistil plný účinek těchto ustanovení na základě výkladu vnitrostátního práva v souladu s unijním právem.

K nákladům řízení

57 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 90 odst. 1 a článek 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení se zásadou daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že vrácení daně, které je důsledkem opravy základu daně podle čl. 90 odst. 1 této směrnice, musí v případě, že není provedeno v přiměřené lhůtě, vést stejně jako vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty podle článku 183 uvedené směrnice k výplatě úroků. Předkládající soud musí učinit vše, co je v jeho pravomoci, aby zajistil plný účinek těchto ustanovení na základě výkladu vnitrostátního práva v souladu s unijním právem.

Podpisy