Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 12. mája 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 90 – Zníženie zdaniteľného základu – Článok 183 – Vrátanie nadmerného odpočtu DPH – Úroky z omeškania – Chýbajúca vnútroštátna právna úprava – Zásada daňovej neutrality – Priama uplatniteľnosť ustanovení práva Únie – Zásada konformného výkladu“

Vo veci C-844/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Správny súd, Rakúsko) z 24. októbra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 15. novembra 2019, ktorý súvisí s konaniami:

CS,

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

proti

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, predtým Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory A. Arabadžiev, sudcovia A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (spravodajca) a I. Ziemele,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– rakúska vláda, v zastúpení: A. Posch a F. Koppensteiner, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a L. Mantl, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 21. januára 2021,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 90 ods. 1 a článku 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj článku 27 ods. 2 druhého pododseku smernice Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23).

2 Tento návrh bol podaný v rámci dvoch sporov, v prvom prípade medzi fyzickou osobou CS a Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Daňová správa Rakúska, úrad Judenburg Liezen, Rakúsko), predtým Finanzamt Judenburg Liezen (Daňový úrad Judenburg Liezen) a v druhom prípade medzi Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Daňová správa Rakúska, úrad Graz-mesto, Rakúsko), predtým Finanzamt Graz-Stadt (Daňový úrad Graz-mesto), a obchodnou spoločnosťou so sídlom v Nemecku technoRent International GmbH.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Článok 90 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„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.“

4 Podľa článku 167 tejto smernice:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

5 Článok 183 uvedenej smernice stanovuje:

„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.“

Smernica 2008/9

6 Odôvodnenia 1 až 3 smernice 2008/9 znejú:

„(1) Vykonávacie predpisy, ktoré sú stanovené v smernici Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu [Ú. v. ES L 331, 1979, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79], spôsobujú značné problémy správnym orgánom členských štátov, ako aj podnikateľom.

(2) Úpravy stanovené v uvedenej smernici by sa mali zmeniť a doplniť vzhľadom na lehotu, v rámci ktorej sa rozhodnutia o žiadostiach o vrátenie dane oznamujú podnikateľom. Zároveň by sa malo ustanoviť, že aj podnikatelia musia poskytovať odpovede v stanovených lehotách. Okrem toho je potrebné zjednodušiť a zmodernizovať tento postup využitím moderných technológií.

(3) Nový postup by mal podporiť pozíciu podnikateľov, keďže členské štáty budú povinné platiť úroky, ak daň vrátia neskoro, a keďže sa posilní právo podnikateľov na odvolanie.“

7 Ako vyplýva z článku 1 smernice 2008/9, táto smernica vymedzuje podmienky vrátenia DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky ustanovené v článku 3 tejto smernice.

8 Článok 19 ods. 2 uvedenej smernice stanovuje, že členský štát vrátenia dane oznámi zdaniteľnej osobe svoje rozhodnutie o schválení alebo zamietnutí žiadosti o vrátenie dane do štyroch mesiacov od jej doručenia tomuto členskému štátu.

9 Podľa článku 21 smernice 2008/9 je lehota na rozhodnutie o priznaní takéhoto vrátenia najmenej šesť mesiacov v prípade, ak členský štát vrátenia dane požaduje dodatočné informácie, a osem mesiacov, ak si tento členský štát vyžiadal ďalšie dodatočné informácie.

10 Článok 22 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Ak sa žiadosť o vrátenie dane schváli, členský štát vrátenia dane vráti schválenú sumu najneskôr do 10 pracovných dní od uplynutia lehoty uvedenej v článku 19 ods. 2, alebo ak sa požadovali dodatočné alebo ďalšie dodatočné informácie, od uplynutia lehôt uvedených v článku 21.“

11 Článok 26 uvedenej smernice znie:

„Žiadateľ má od členského štátu vrátenia dane nárok na úrok zo sumy vrátenia dane, ktorá sa má žiadateľovi zaplatiť, ak sa daň vráti po poslednom dátume platby podľa článku 22 ods. 1.

…“

12 Článok 27 tej istej smernice stanovuje:

„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.“

Rakúske právo

13 Bundesabgabenordnung (Spolkový daňový poriadok) (BGBl. 194/1961) v znení uplatňujúcom sa na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „BAO“) v § 205 s názvom „Úroky z pohľadávok“ stanovuje:

„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 pohľadávok). To platí primerane pre rozdiely vyplývajúce zo

a) zrušených 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.

…“

14 § 205a BAO s názvom „Úroky založené na sťažnosti“, účinný od 1. januára 2012 stanovuje:

„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.“

15 Pre zdaniteľné osoby, ktoré nie sú usadené v Rakúsku a ani tam neuskutočňujú transakcie, § 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (nariadenie spolkového ministra financií, ktorým sa stanovuje osobitný postup pri vrátení odpočítateľnej dane zaplatenej na vstupe zahraničným podnikateľom), z 21. apríla 1995 (BGBl. 279/1995), v znení uplatňujúcom sa na skutkové okolnosti vo veci samej (BGBl. II, 158/2014), stanovuje, že pokiaľ ide o zdaniteľné osoby so sídlom v iných členských štátoch, platí, že v prípade, ak po uplynutí lehoty 4 mesiacov a 10 pracovných dní od doručenia žiadosti o vrátenie dane daňovému orgánu tento orgán nezaplatil sumu, ktorá sa má vrátiť, musí sa v prospech zdaniteľnej osoby stanoviť náhrada za omeškanie vo výške 2 % sumy dane, ktorá nebola včas vrátená. V prípade, že si daňový orgán vyžiadal dodatočné informácie, táto lehota je 6 mesiacov a 10 pracovných dní a v prípade druhej výzvy je 8 mesiacov a 10 pracovných dní. Ak sa daň nevráti najneskôr tri mesiace po uplynutí uvedenej lehoty, musí sa stanoviť druhá náhrada za omeškanie vo výške 1 % nevrátenej sumy. Ak sa suma dane nevráti najneskôr tri mesiace po uplynutí lehoty, na základe ktorého vzniká druhá náhrada za omeškanie, musí sa napokon stanoviť tretia náhrada za omeškanie vo výške 1 % nevrátenej sumy.

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

16 CS prevádzkuje hotel v Rakúsku. Vo svojom predbežnom daňovom priznaní k DPH za august 2007 si uplatnil nadmerný odpočet DPH vo výške 60 689,28 eura.

17 Daňový úrad Judenburg Liezen však rozhodnutím z 18. októbra 2007 a po vykonaní auditu stanovil nadmerný odpočet DPH v prospech CS iba vo výške 14 689,28 eura.

18 CS podal sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu. Dňa 15. mája 2013 Unabhängiger Finanzsenat (Nezávislý finančný senát, Rakúsko) vyhovel tejto sťažnosti. V prospech CS sa následne vystavil daňový dobropis s celkovou sumou nadmerného odpočtu, ktorý si uplatnil.

19 Dňa 30. mája 2013 podal CS na základe § 205a BAO žiadosť o zaplatenie úrokov z dotknutého nadmerného odpočtu DPH od 1. januára 2012 ako dňa nadobudnutia účinnosti tohto ustanovenia. Daňový úrad Judenburg Liezen túto žiadosť zamietol rozhodnutím z 10. júna 2013.

20 CS neúspešne napadol toto rozhodnutie pred Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko). Podľa tohto súdu sa § 205a BAO neuplatňuje na situácie, ako je tá v prejednávanej veci, keď sa zdaniteľnej osobe po podaní sťažnosti proti pôvodnému rozhodnutiu daňového úradu prizná vyplatenie nadmerného odpočtu DPH.

21 CS podal proti rozsudku vydanému týmto súdom opravný prostriedok „Revision“ na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko).

22 V rokoch 2003 až 2004 technoRent International uskutočňovala v Rakúsku predaj strojov podliehajúci DPH v tomto členskom štáte. V predbežnom daňovom priznaní k DPH za máj 2005 táto spoločnosť vykázala preplatok DPH vo výške 367 081,58 eura z dôvodu zníženia kúpnej ceny týchto strojov, ku ktorému došlo po ich predaji.

23 Predaj uvedených strojov bol predmetom auditu, ktorý sa začal v júli 2006. Dňa 10. marca 2008 bol spoločnosti technoRent International vystavený daňový dobropis na sumu, ktorú uviedla. Po skončení tohto auditu však Daňový úrad Graz-mesto dospel k záveru, že nemalo dôjsť k úprave kúpnej ceny a že teda nevznikol preplatok na DPH, ktorý by sa mal vrátiť. Daňové orgány následne vybrali sumu, na ktorú bol predtým spoločnosti technoRent International vystavený dobropis.

24 Táto spoločnosť podala proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok, ktorému Unabhängiger Finanzsenat (Nezávislý finančný senát) vyhovel 8. apríla 2013. Dňa 10. mája 2013 bol spoločnosti technoRent International znovu vystavený dobropis na sumu 367 081,58 eura.

25 Dňa 21. októbra 2013 sa technoRent International odvolala na judikatúru Súdneho dvora v oblasti DPH a požiadala o zaplatenie úrokov zo sumy 367 081,58 eura za obdobie od júla 2005 do mája 2013. Rozhodnutím zo 4. februára 2014 Daňový úrad Graz-mesto čiastočne vyhovel tejto žiadosti a priznal úroky za obdobie od 1. januára 2012, keď nadobudol účinnosť § 205a BAO, do 8. apríla 2013, keď prijal svoje rozhodnutie Unabhängiger Finanzsenat (Nezávislý finančný senát).

26 Proti rozhodnutiu Daňového úradu Graz-mesto podala technoRent International žalobu na Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) v rozsahu, v akom sa čiastočne zamietla jej žiadosť. Tento súd rozsudkom z 29. mája 2017 rozhodol, že vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora v oblasti DPH mala technoRent International nárok na úroky z omeškania aj za obdobie od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008.

27 Daňový úrad Graz-mesto podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd).

28 Vnútroštátny súd poznamenáva, že rakúske daňové právo neobsahuje žiadnu všeobecnú úpravu týkajúcu sa uplatňovania úrokov na dobropisy, keďže § 205 BAO sa týka len oblasti daní z príjmov fyzických a právnických osôb a § 205a tohto zákona stanovuje len úroky založené na sťažnosti.

29 Pokiaľ ide o omeškanie s vrátením nadmerného odpočtu DPH, ako je omeškanie uvedené v prvom opravnom prostriedku „Revision“, ktorý bol predložený vnútroštátnemu súdu, podľa neho Súdny dvor už viackrát rozhodol, že je potrebné zaplatiť zdaniteľnej osobe úroky z omeškania vtedy, ak v primeranej lehote nedošlo k tomuto vráteniu. Táto judikatúra Súdneho dvora sa však údajne týka situácií, v ktorých právne poriadky príslušných členských štátov obsahovali na rozdiel od rakúskeho práva všeobecnú právnu úpravu, podľa ktorej bol dotknutý členský štát povinný zaplatiť zdaniteľnej osobe úroky v prípade nezákonného omeškania s vrátením nadmerného odpočtu DPH.

30 Vzniká teda otázka, či v prípade, ak chýba takáto právna úprava, možno právo Únie a najmä článok 183 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že predstavuje priamo uplatniteľnú právnu úpravu, ktorej sa zdaniteľná osoba môže dovolávať, aby jej boli priznané úroky z omeškania z dôvodu omeškania s vrátením nadmerného odpočtu DPH. Uvedený súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že článok 27 ods. 2 druhý pododsek smernice 2008/9 nevychádza zo zásady, že podľa práva Únie musí byť zdaniteľnej osobe nevyhnutne priznané právo na takéto úroky z omeškania. V prípade, že by sa však právo Únie malo vykladať v tom zmysle, že takéto právo existuje, toto ustanovenie by bolo údajne zbavené svojej pôsobnosti.

31 Vnútroštátny súd poznamenáva, že druhý opravný prostriedok „Revision“, ktorý prejednáva, sa netýka nadmerného odpočtu DPH v zmysle článku 183 smernice o DPH, ale zníženia zdaniteľného základu DPH v zmysle článku 90 ods. 1 tejto smernice. Ide teda o objasnenie toho, či v prípade, že by sa na takýto prípad mala uplatniť judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa daní vybratých v rozpore s právom Únie, právo Únie obsahuje priamo uplatniteľnú právnu úpravu, ktorá zdaniteľnej osobe, ktorej daňový orgán v situácii, ako je situácia v prejednávanej veci, nevráti včas preplatok na DPH, priznáva právo na úroky z omeškania, v dôsledku čoho si zdaniteľná osoba môže uplatniť toto právo u týchto správnych orgánov a správnych súdov, hoci vnútroštátne právo neupravuje úroky z omeškania v prípade porovnateľných preplatkov na DPH.

32 Ak by takéto právo existovalo, tak pokiaľ ide o situácie uvedené v článku 183 smernice o DPH, ako aj situácie uvedené v článku 90 ods. 1 tejto smernice, vzniká okrem toho otázka, od ktorého okamihu sa majú úroky počítať, ako aj otázka, či v prípade chýbajúcej úpravy tejto záležitosti v rakúskom práve sa právny dôsledok stanovený v prípade zdaniteľných osôb, ktoré nie sú usadené v Rakúsku, v článku 27 ods. 2 druhom pododseku smernice 2008/9 musí uplatňovať aj v prípade, že konania prebiehajúce pred vnútroštátnym súdom nepatria do pôsobnosti tejto smernice.

33 Za týchto podmienok Verwaltungsgerichtshof (Správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto 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 DPH, 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 na DPH, ktorá vyplynula z dodatočného zníženia odplaty podľa článku 90 ods. 1 smernice [o DPH] prípustné, aby sa úroky začali počítať až po uplynutí primeranej doby, ktorú má finančný úrad na účely kontroly správnosti nároku, ktorý si uplatnila zdaniteľná osoba?

3. Má okolnosť, že vnútroštátne právo členského štátu neobsahuje právnu úpravu úrokov v prípade oneskoreného pripísania preplatku DPH 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] aj v tom prípade, ak konania vo veci samej nepatria do pôsobnosti tejto smernice?“

O prejudiciálnych otázkach

34 Svojimi tromi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má právo Únie vykladať v tom zmysle, že vrátenie dane vyplývajúce z úpravy zdaniteľného základu podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH musí tak isto ako vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa článku 183 tejto smernice viesť k plateniu úrokov, ak sa neuskutočnilo v primeranej lehote, a prípadne akým spôsobom.

O platení úrokov z omeškania

35 Pokiaľ ide o vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa článku 183 smernice o DPH, treba pripomenúť, že ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. tejto smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 38, ako aj z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 33).

36 Cieľom systému odpočtov a teda aj vrátení je totiž úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 38).

37 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok uvedených v článku 183 smernice o DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti (rozsudky z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33, a zo 14. mája 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, bod 35).

38 Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vrátená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom a prijatý spôsob vrátenia v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko (rozsudok z 12. mája 2011, Enel Marica Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 33).

39 Ak by zdaniteľná osoba nemala nárok na úroky z omeškania v prípade, že nedôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH v primeranej lehote, malo by to negatívny vplyv na jej situáciu v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

40 Z toho vyplýva, že aj keď článok 183 smernice o DPH nestanovuje povinnosť platiť úroky z nadmerného odpočtu DPH, ktorý sa má vrátiť, ani nespresňuje okamih, od ktorého by takéto úroky boli splatné, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby finančné straty vzniknuté v dôsledku vrátenia nadmerného odpočtu DPH vykonaného po primeranej lehote boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (rozsudky z 28. februára 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25, a zo 14. mája 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, bod 40).

41 Ako uviedla generálna advokátka v bode 31 svojich návrhov, to isté platí, pokiaľ ide o vrátenie DPH, ktoré vyplýva zo zníženia zdaniteľného základu DPH podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH.

42 V takejto situácii je totiž zdaniteľná osoba tak isto zaťažená preplatkom na DPH, ktorý sa jej musí vrátiť a ktorý v jej neprospech vytvára finančné straty vzhľadom na nedostupnosť dotknutej sumy peňazí. Ak by však v prípade, že daňový úrad nenahradí tento preplatok v primeranej lehote, zdaniteľná osoba nemala nárok na úroky z omeškania, malo by to negatívny vplyv na jej situáciu, čím by bola porušená zásada daňovej neutrality.

43 Tento záver nie je spochybnený článkom 27 ods. 2 druhým pododsekom smernice 2008/9.

44 V tejto súvislosti treba najprv uviesť, že hoci toto ustanovenie výslovne odkazuje na situáciu, v ktorej právo členského štátu neupravuje uplatnenie úrokov v prípade, že nadmerný odpočet DPH nebol vrátený v primeranej lehote, zo znenia tohto ustanovenia nemožno v žiadnom prípade vyvodiť, že nestanoviť vo vnútroštátnom práve platenie úrokov v takýchto situáciách by bolo v súlade s právom Únie.

45 Po druhé, ako uviedla generálna advokátka v bode 35 svojich návrhov, z odôvodnení 1 až 3 smernice 2008/9 vyplýva, že ustanovenia týkajúce sa podrobností vrátenia DPH zdaniteľným osobám neusadeným v členskom štáte vrátenia, ktoré boli účinné pred prijatím tejto smernice, vytvárali značné problémy tak správnym orgánom členských štátov, ako aj podnikom, a že v dôsledku toho bolo potrebné posilniť ich postavenie, keďže v prípade omeškania s vrátením sú členské štáty povinné platiť úroky.

46 Z toho vyplýva, že článok 27 ods. 2 druhý pododsek smernice 2008/9 predstavuje subsidiárne uplatniteľné ustanovenie, ktorého cieľom je chrániť zdaniteľné osoby, neusadené v členskom štáte vrátenia dane, v prípade, že v čase prijatia tejto smernice právo tohto členského štátu v rozpore so zásadou daňovej neutrality neupravovalo povinnosť uplatňovať úroky z omeškania na vrátenie DPH.

O povinnostiach vnútroštátneho súdu

47 Pokiaľ ide o otázku, akým spôsobom vrátenie dane vyplývajúce z úpravy zdaniteľného základu podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH alebo vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa článku 183 tejto smernice, ktoré sa neuskutočnia v primeranej lehote, musia viesť k vyplateniu úrokov, je potrebné uviesť, že tieto ustanovenia neobsahujú v tejto súvislosti žiadne podrobnosti, najmä pokiaľ ide o príslušnú úrokovú sadzbu úrokov a deň, od ktorého sú tieto úroky splatné.

48 Treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že uplatnenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH upraveného v článku 183 smernice o DPH v zásade patrí do procesnej autonómie členských štátov, ktorá je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity. Hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality (rozsudok z 28. februára 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, body 22 a 24, ako aj citovaná judikatúra).

49 To isté platí, pokiaľ ide o podmienky uplatnenia úrokov pri vrátení DPH vyplývajúceho zo zníženia zdaniteľného základu DPH podľa článku 90 ods. 1 tejto smernice, keďže uvedená smernica neupravuje tieto podmienky.

50 Čo sa týka situácie, o ktorú ide vo veci samej, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že rakúske právo neobsahuje právnu úpravu stanovujúcu právo zdaniteľných osôb, ako sú osoby uvedené v tomto návrhu, na vyplatenie úrokov, ak sa vrátenie vyplývajúce z úpravy zdaniteľného základu podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH alebo vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa článku 183 tejto smernice neuskutoční v primeranej lehote. Pokiaľ ide okrem toho o článok 27 smernice 2008/9,

skutkové okolnosti vo veci samej nepatria do pôsobnosti tejto smernice, keďže ako vyplýva z článku 1 tejto smernice, jej cieľom je upraviť iba podrobnosti vrátenia DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a spĺňajú určité podmienky.

51 V dôsledku toho a vzhľadom na slobodu, ktorú majú členské štáty, ako bolo uvedené v bode 48 tohto rozsudku, pokiaľ ide o stanovenie podmienok vrátenia DPH, nemožno pristúpiť k uplatneniu článku 27 smernice 2008/9, a to ani analogicky, vrátane toho, pokiaľ ide o obdobie, za ktoré sa podľa tohto ustanovenia majú platiť úroky z omeškania. Navyše ako uviedla generálna advokátka v bode 44 svojich návrhov, neexistuje ani medzera v právnej úprave na úrovni práva Únie, ktorá by mala byť vyplnená takýmto analogickým uplatnením právnej úpravy uvedenej v tomto ustanovení.

52 Treba však pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora tak správne orgány, ako aj vnútroštátne súdy, ktoré sú v rámci svojej právomoci poverené uplatňovať právne predpisy Únie, majú povinnosť zabezpečiť plný účinok týchto ustanovení (rozsudok z 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 91 a citovaná judikatúra).

53 Predovšetkým zásada konformného výkladu vnútroštátneho práva, podľa ktorej je vnútroštátny súd povinný v čo najväčšej možnej miere vykladať vnútroštátne právo v súlade s požiadavkami práva Únie, je obsiahnutá v systéme Zmlúv, keďže vnútroštátnemu súdu umožňuje v rámci jeho právomocí zaistiť plnú účinnosť práva Únie pri rozhodovaní o sporoch, ktoré mu boli predložené [rozsudok z 19. novembra 2019, A. K. a i. (Nezávislosť disciplinárneho senátu Najvyššieho súdu), C-585/18, C-624/18 a C-625/18, EU:C:2019:982, bod 159]. Táto zásada vyžaduje, aby vnútroštátny súd prípadne zohľadnil vnútroštátne právo ako celok s cieľom posúdiť, do akej miery toto právo možno uplatniť tak, že dosiahnutý výsledok nebude v rozpore s právom Únie (rozsudok zo 4. marca 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, bod 59 a citovaná judikatúra).

54 Zásada konformného výkladu vnútroštátneho práva však má určité obmedzenia. Povinnosť vnútroštátneho súdu odvolávať sa na obsah práva Únie pri výklade a uplatňovaní príslušných ustanovení vnútroštátneho práva je tak obmedzená všeobecnými právnymi zásadami, vrátane zásady právnej istoty, a nemôže slúžiť ako základ na výklad vnútroštátneho práva *contra legem* (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, bod 44 citovanú judikatúru).

55 V prejednávanej veci vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby najmä posúdil, či je možné zabezpečiť plný účinok práva Únie zohľadnením celého vnútroštátneho práva a pristúpením k analogickému uplatneniu ustanovení tohto posledného uvedeného práva.

56 Vzhľadom na uvedené treba na všetky tri otázky odpovedať tak, že článok 90 ods. 1 a článok 183 smernice o DPH v spojení so zásadou daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že vrátenie dane vyplývajúce z úpravy zdaniteľného základu podľa článku 90 ods. 1 tejto smernice musí tak isto ako vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa článku 183 tejto smernice viesť k vyplateniu úrokov, ak sa neuskutočnilo v primeranej lehote. Vnútroštátnemu súdu prináleží urobiť všetko, čo patrí do jeho právomoci, aby zabezpečil plný účinok týchto ustanovení tak, že podá výklad vnútroštátneho práva, ktorý je v súlade s právom Únie.

O trovách

57 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 90 ods. 1 a článok 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadou daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že vrátenie dane vyplývajúce z úpravy zdaniteľného základu podľa článku 90 ods. 1 tejto smernice musí tak isto ako vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty podľa článku 183 uvedenej smernice viesť k vyplateniu úrokov, ak sa neuskutočnilo v primeranej lehote. Vnútroštátnemu súdu prináleží urobiť všetko, čo patrí do jeho právomoci, aby zabezpečil plný účinok týchto ustanovení tak, že podá výklad vnútroštátneho práva, ktorý je v súlade s právom Únie.

Podpisy