

# Anonymizované znenie

Preklad

C-844/19 – 1

Vec C-844/19

## Návrh na začatie prejudiciálneho konania

### Dátum podania:

15. november 2019

### Vnútroštátny súd:

Verwaltungsgerichtshof

### Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

24. október 2019

### Navrhovatelia v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

CS

Finanzamt Graz-Stadt

---

[omissis]

Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko)

[omissis]

24. október 2019

Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) [omissis] 1. v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ č. Ro 2017/15/0035, ktorý podal CS, bytom v [omissis] proti rozhodnutiu Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) z 29. mája 2017 [omissis], ktorým sa zamietla žiadosť o priznanie úrokov v nadväznosti na odvolanie a 2. v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ č. Ro 2018/15/0026, ktorý podal Finanzamt Graz-Stadt (Finančný úrad Graz – mesto), so sídlom 8010 Graz [omissis] proti rozhodnutiu Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) zo 7. septembra 2018 [omissis] o určení výšky úrokov (zúčastnená osoba: technoRent International GmbH v Gräfelding, Spolková republika Nemecko [omissis]) vydal toto

#### **Uznesenie:**

Súdnemu dvoru Európskej únie sa predkladá v súlade s článkom 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Vyplýva z práva Únie priamo uplatniteľná úprava, ktorá zdaniteľnej osobe, ktorej Finančný úrad v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, včas nevrátil preplatok na dani z pridanej hodnoty, priznáva nárok na úroky z omeškania, pričom si tento nárok môže uplatniť na finančnom úrade, resp. v konaní pred správnymi súdmi, aj napriek tomu, že vnútroštátne právo takúto právnu úpravu úrokov nepozná?

V prípade kladnej odpovede na 1. prejudiciálnu otázku:

2. Je aj v prípade pohľadávky zdaniteľnej osoby na daň z pridanej hodnoty, ktorá vyplynula z dodatočného zníženia odplaty podľa článku 90 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty prípustné, aby sa úroky začali počítať až po uplynutí primeranej doby, ktorú má finančný úrad na účely kontroly správnosti nároku, ktorý si zdaniteľná osoba uplatnila?
3. Má okolnosť, že vnútroštátne právo členského štátu neobsahuje právnu úpravu úrokov v prípade oneskoreného pripísania preplatku dane z pridanej hodnoty za následok, že vnútroštátne súdy sú povinné pri určovaní výšky úrokov uplatniť právnu postupnosť upravenú v článku 27 ods. 2 druhej zarážke smernice Rady 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, aj v tom prípade, ak konania vo veci samej nepatria do pôsobnosti tejto smernice?

### **Odôvodnenie:**

- 1 A. Skutkový stav a doterajšie konanie:
- 2 1. Konanie o opravnom prostriedku „Revision“ 2017/15/0035
- 3 Navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ bydliskom v Rakúsku [ďalej len „navrhovateľ“] vo svojom predbežnom priznaní k dani z pridanej hodnoty za august 2007 vykázal 13. septembra 2007 nadmerný odpočet dane vo výške 60 689,28 eura.
- 4 Finanzamt (Finančný úrad, Rakúsko) tento rozdiel najskôr nepripísal v prospech daňového účtu navrhovateľa, ale vykonal daňovú kontrolu. V rámci tejto kontroly vznikol spor o výške odpočítateľnej dane za zriadenie prístavby k hotelovej prevádzke navrhovateľa. Finančný úrad preto určil výšku nadmerného odpočtu dane rozhodnutím z 18. októbra 2007 na sumu nižšiu o 46 000 eur, teda vo výške 14 689,28 eura.
- 5 Navrhovateľ sa proti tomuto rozhodnutiu odvolal.
- 6 Unabhängiger Finanzsenat (Nezávislý finančný senát, Rakúsko) rozhodnutím z 15. mája 2013 odvolaniu vyhovel a výška dane z obratu sa stanovila v súlade s požiadavkami navrhovateľa. Suma odpočítanej dane sa v prospech daňového účtu navrhovateľa pripísala 22. mája 2013.
- 7 Podaním z 30. mája 2013 požiadal navrhovateľ o priznanie úrokov v nadväznosti na odvolanie podľa § 205a Bundesabgabenordnung (Spolkový daňový poriadok, ďalej len „BAO“) za daňový dobropis za obdobie od 1. januára 2012, pretože 1. januára 2012 nadobudlo účinnosť ustanovenie § 205a BAO, ktoré v zmysle eurokonformného výkladu zakladá nárok na úroky z omeškania z preplatku na dani.
- 8 Finančný úrad zamietol tento návrh rozhodnutím z 10. júna 2013.
- 9 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) vo svojom náleze, proti ktorému bol podaný opravný prostriedok na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd), zamietol sťažnosť podanú proti zamietavému rozhodnutiu.
- 10 Na účely odôvodnenia Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) v zásade uviedol, že z ustanovenia § 205a BAO síce vyplýva právo na úroky, ak zníženie (pôvodne sporného) daňového dlhu, ktorý si zdaniteľná osoba splnila voči Finančnému úradu, vyplynie z konania o opravnom prostriedku, nie však v prípade, ak sa tak, ako v prejednávanej veci, v rámci opravného konania rozhodne o priznaní daňového dobropisu.

- 11 Navrhovateľ sa proti tomuto rozhodnutiu Bundesfinanzgerichts (Spolkový finančný súd) bráni opravným prostriedkom „Revision“, ktorý predložil na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd).
- 12 Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) nariadil v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ pojednávanie. V rámci pojednávania navrhovateľ uviedol, že z práva Únie mu vyplýva nárok na úroky z omeškania z preplatku na dani. Finanzverwaltung (Daňová správa, Rakúsko) namieta, že z práva Únie nevyplýva priamo uplatniteľný nárok na úroky z omeškania. Doterajšia judikatúra Súdneho dvora sa vždy týkala prípadov, v ktorých vnútroštátna právna úprava poznala režimy úrokov z omeškania.
- 13 2. Konanie o opravnom prostriedku „Revision“ č. Ro 2018/15/0026
- 14 Zúčastnená osoba, spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom v Nemecku, predávala v rokoch 2003 a 2004 v Rakúsku mechanizmy a tieto obchodné transakcie podrobila v Rakúsku dani z pridanej hodnoty. V roku 2005 si v rámci predbežného priznania pre daň z pridanej hodnoty uplatnila za máj 2005 nárok na dobropis dane s odôvodnením, že dodatočne došlo k zníženiu odplaty (§ 16 UStG 1994) vo výške 367 081,58 eura.
- 15 Dobropis dane bol preskúmaný v rámci úradnej daňovej kontroly, ktorá sa začala v júli 2006 a skončila v júni 2008 a v priebehu preskúmavacieho konania bol 10. marca 2008 pripísaný v prospech daňového účtu zúčastnenej osoby. Vzhľadom na skorší dlh vo výške 18 000 eur, ktorý v minulosti vznikol na daňovom účte, predstavoval preplatok zúčastnenej osoby sumu 345 000 eur.
- 16 Po skončení kontroly však Finančný úrad dospel k záveru, že úprava výšky odplaty sa nemala vykonať a že zúčastnenej osobe nevznikla pohľadávka na daň z pridanej hodnoty. Rozhodnutím z 13. októbra 2008 určil Finančný úrad daň pridanej hodnoty za rok 2005 vo výške 2 734,36 eura, na základe čoho mu vznikla dodatočná pohľadávka vo výške 367 081,58 eura. Zúčastnená osoba uspokojila túto dodatočnú pohľadávku jednak prostredníctvom aktív na svojom daňovom konte a jednak formou platby v prospech Finančného úradu.
- 17 Unabhängiger Finanzsenat (Finančný senát) rozhodnutím o odvolaní z 8. apríla 2013 vyhovel odvolaniu zúčastnenej osoby namierenému proti výmeru dane z pridanej hodnoty z 13. októbra 2008. Suma 367 081,58 eura bola zúčastnenej osobe pripísaná 10. mája 2013.
- 18 Písomným podaním z 21. októbra 2013 požiadala zúčastnená osoba s odkazom na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (okrem iného rozsudok z 19. júla 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10) o priznanie úrokov zo sumy 367 081,58 eura za obdobie od júla 2005 do mája 2013.
- 19 Finančný úrad rozhodol o tomto návrhu rozhodnutím zo 4. februára 2014 v tom zmysle, že nárok na úroky existuje len za obdobie od 1. januára 2012 do 8. apríla 2013 (vo výške 10 021,32 eura). Zúčastnená osoba uspokojila dodatočnú

pohľadávku Finančného úradu vo výške 367 081,58 eura uvedenej vo výmere dane z 13. októbra 2008. Daň, ktorá bola v priebehu sporového konania zaplatená Finančnému úradu zakladá podľa § 205a BAO právo na úroky v nadväznosti na opravný prostriedok, pričom § 205a BAO nadobudol účinnosť 1. januára 2012.

- 20 Sťažnosti namierenej proti rozhodnutiu zo 4. februára 2014 vyhovel Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) nálezom z 29. mája 2017 sčasti tým, že zúčastnenej osobe priznal nárok na úroky z omeškania aj za obdobie od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008, pričom celková suma úrokov z omeškania sa zvýšila na 51 170,02 eura.
- 21 V súvislosti s obdobiem od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) svoje rozhodnutie nezaložil na ustanovení § 205a BAO, pretože počas tohto obdobia ešte zúčastnená osoba nezaplatila daň Finančnému úradu. Na účely odôvodnenia nároku na úroky z omeškania za toto obdobie sa Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) odvoláva na právo Únie, konkrétne na rozsudok Súdneho dvora z 19. júla 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10. Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) uvádza, že zúčastnená osoba nemohla so sumou vo výške 367 081,58 eura nakladať počas obdobia od uplatnenia nároku do vystavenia dobropisu 10. marca 2008. Podľa judikatúry Súdneho dvora má tento účastník za príslušné obdobie nárok na úroky, pričom úroky začínajú plynúť 46. deň po predložení predbežného daňového priznania pre daň z pridanej hodnoty, a teda 2. septembra 2005 (rozsudok Súdneho dvora z 12. mája 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, bod 61). Nároku na úroky nebráni ani to, že daňový orgán podrobil dobropis dane z pridanej hodnoty svojej kontrole.
- 22 Zúčastnená osoba mohla sumou 367 081,58 eura disponovať od 10. marca 2008. Ročný výmer dane pre obdobie roku 2005 z 13. októbra 2008 na tejto skutočnosti nič nemení, pretože zúčastnená osoba podala proti tomuto výmeru opravný prostriedok, pričom žiadosť o uspokojenie dodatočnej pohľadávky vyplývajúcej z tohto výmeru vo výške 367 081,58 eura podľa vnútroštátneho práva (§ 212a BAO) nenadobudne právne účinky až do rozhodnutia o opravnom prostriedku a získania možnosti disponovať s touto peňažnou čiastkou.
- 23 Opravný prostriedok „Revision“, ktorý podal Finančný úrad proti nálezu Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) z 29. mája 2017 je namierený výlučne proti priznaniu úrokov z omeškania za obdobie od 2. septembra 2005 do 9. marca 2008.
- 24 Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) nariadil v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ pojednávanie. V rámci pojednávania Finančná správa spochybnila, že z práva Únie vyplýva priamy nárok na úroky z omeškania. Vnútroštátny právny poriadok v Rakúsku, na rozdiel od právneho poriadku v konaní, ktoré viedlo k vyhláseniu rozsudku vo veci *Littlewoods Retail Ltd*, v ktorom posudzoval Súdny dvor úroky z omeškania z preplatku na dani, neposkytuje nijaký právny základ pre úroky z omeškania z daňového preplatku,



ktorý je predmetom sporu v tejto veci. Na základe článku 27 smernice 2008/9/ES taktiež nemožno konštatovať ani rozpor s právom Únie, ak členský štát neupravuje možnosť úročenia daňových preplatkov.

- 25 B. Relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva:
- 26 V prvom rade treba poznamenať, že rakúske daňové právo neobsahuje nijakú všeobecnú právnu úpravu úročenia daňových dlhov alebo daňových dobropisov. Ustanovenie § 205 BAO upravuje (najdlhšie za dobu 48 mesiacov od októbra, ktorý nasleduje po daňovom roku) „úroky z dodatočnej pohľadávky“ (v prospech daňového veriteľa) a „úroky z dobropisu“ (v prospech zdaniteľnej osoby), ktoré môžu vyplývať z rozdielu medzi predbežnými platbami a sumou dane určenou v ročnom daňovom výmere, len v oblasti dane z príjmov a daní zo zisku právnických osôb. V prípade, ak z daňového predpisu vyplynie dodatočná pohľadávka a zdaniteľná osoba sa proti nej odvolá, ale v priebehu odvolacieho konania túto pohľadávku uspokojí v prospech Finančného úradu, pričom následne sa daňová dodatočná pohľadávka v zmysle rozhodnutia o opravnom prostriedku zníži, ustanovenie § 205a BAO stanovuje povinnosť zaplatiť v nadväznosti na opravný prostriedok úroky za obdobie od zaplatenia do oznámenia rozhodnutia opravnom prostriedku, ktorým sa znížila suma dane.
- 27 Rakúsky Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) v § 21 ods. 1 UStG 1994 okrem iného stanovuje, že predbežný nadmerný odpočet (dane zaplatenej na vstupe voči dani z pridanej hodnoty) uplatnený v období pre podávanie predbežných priznaní (kalendárny mesiac) sa vo všeobecnosti pripíše v prospech daňového účtu zdaniteľnej osoby, pričom dobropis nadobudne účinnosť v deň podania predbežného priznania, najskôr však v deň, ktorý nasleduje po skončení obdobia pre predkladanie predbežných priznaní a priamo sa započíta s daňovými dlhmi zapísanými v daňovom konte resp. sa sprístupní zdaniteľnej osobe. Úročenie dostupných peňažných prostriedkov vyplývajúcich z preplatku na daňovom účte zákon neupravuje.
- 28 Bundesabgabenordnung (Spolkový daňový poriadok) v § 217 upravuje penále v prípade nezaplatenia dane najneskôr v deň splatnosti. Prvé penále tvoria 2 % sumy dane, ktorá nebola zaplatená včas, druhé a tretie penále (vždy vo výške 1 %) sa zaplatia po uplynutí ďalších troch mesiacov.
- 29 Čo sa týka podnikateľov, ktorí nemajú sídlo v tuzemsku a v tuzemsku nemajú ani nijaký obrat, Verordnung des Bundesministers für Finanzen (nariadenie Spolkového ministerstva financií) (BGBl. č. 279/1995, v znení BGBl. II č. 158/2014), ktorým sa preberá smernica 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, predpokladá vrátenie odpočítanej dane v rámci samostatného postupu. V prípade podnikateľov so sídlom na ďalšom území Spoločenstva upravuje toto nariadenie v § 3 povinnosť zaplatiť penále z omeškania: Ak po uplynutí štyroch mesiacov

a desiatich pracovných dní odo dňa podania žiadosti o vrátenie daňovému orgánu, Finančný úrad nezaplatí sumu, ktorá sa má vrátiť, vznikne zdaniteľnej osobe nárok na penále z omeškania vo výške 2 % zo sumy dane, ktorá jej nebola včas vrátená. Ak si daňový orgán vyžiada doplňujúce informácie, vzniká nárok na zaplataenie penále v prípade jedinej výzvy najskôr po uplynutí desiatich pracovných dní po uplynutí šesťmesačnej lehoty a v prípade druhej výzvy najskôr uplynutím desiatich pracovných dní po uplynutí osemmesačnej lehoty od podania žiadosti o vrátenie. O povinnosti zaplatiť druhé a tretie penále (vždy vo výške 1 % nevrátenej sumy dane) sa rozhodne v prípade, ak sa suma dane nevráti najneskôr v lehote ďalších troch mesiacov.

- 30 C. Vysvetlenie k prejudiciálnym otázkam:
- 31 1. Podstata nároku na zaplataenie úrokov, ktorý si možno priamo uplatniť v zmysle ustanovení práva Únie
- 32 Konanie o opravnom prostriedku Revision č. Ro 2017/15/0035 sa týka neskorého vrátenia nadmerného odpočtu dane.
- 33 Súdny dvor v rozsudkoch z 12. mája 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, z 24. októbra 2013, *Raßnaria Steaua Romana*, C-431/12, zo 6. júla 2017, *Giencore Agriculture*, C-254/16 a z 28. februára 2018, *Nidera BV*, C-387/16 rozhodol v prípadoch nadmerných odpočtov dane, na základe výkladu článku 183 smernice o DPH, že zdaniteľnej osobe sa musia vyplatiť úroky z omeškania, ak sa jej v rámci primeranej lehoty nevyplati nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty. Konania vo veciach samých, ktoré viedli k vyhláseniu uvedených rozsudkov Súdneho dvora majú spoločné, že dotknutá vnútroštátna právna úprava obsahovala ustanovenia, z ktorých štátu vyplývala povinnosť zaplatiť zdaniteľnej osobe v prípade nezákonného oneskoreného vrátenia dane, úroky z omeškania. V rakúskom vnútroštátnom práve takáto norma chýba. Neexistujú nijaké zákonné ustanovenia, ktoré by zdaniteľnej osobe v prípade oneskoreného uspokojenia pohľadávok dane priznávali právo na úroky z omeškania. Ustanovenia § 205 a § 205a BAO, ktoré sa príležitostne uvádzajú v literatúre, sa na takýto prípad neuplatnia. Jednak znenie týchto ustanovení a jednak ich účel a systematika vylučujú uplatnenie na oneskorené pripísanie pohľadávok dane [pozri rozsudok VwGH (Najvyšší správny súd) z 31. marca 2017, Ra 2016/13/0034].
- 34 Vzhľadom na to, že vnútroštátne právo nepriznáva právo na úroky, vzniká otázka, či právo Únie, a najmä článok 183 smernice o DPH, obsahuje priamo uplatniteľnú právnu úpravu, na ktorú sa môže zdaniteľná osoba odvolávať v konaní pred finančným úradom a súdmi na účely priznania nároku na úroky z omeškania za oneskorené vyplatenie preplatkov dane zaplatenej na vstupe.
- 35 V tejto súvislosti treba tiež prihliadnuť na tú skutočnosť, že článok 27 smernice 2008/9/ES (pozri v tejto súvislosti bod 3) obsahuje právnu úpravu pre prípad, že vnútroštátne právo členského štátu takýto úrok nepozná. Článok 27 smernice 2008/9/ES teda nevychádza z predpokladu, že zdaniteľnej osobe sa na základe

práva Únie musí nevyhnutne priznať nárok na úroky z omeškania. Ak by právo Únie aj napriek tomu upravovalo nárok na úroky z omeškania, bol by článok 27 ods. 2 druhý pododsek smernice 20089/ES zbavený svojho účinku (pozri v tejto súvislosti, aj keď k článku 26 ods. 2 tejto smernice, rozsudok Súdneho dvora z 2. mája 2019, *Sea Chefs Cruise*, C-133/18, bod 45).

- 36 Konanie o opravnom prostriedku „Revision“ č. 2018/15/0026 sa netýka nadmerného odpočtu dane a preto o ňom nemožno rozhodnúť na základe článku 183 smernice o DPH. V prípade tohto konania ide o pohľadávku na dani zdaniteľnej osoby voči finančnému úradu, ktorá môže vyplynúť z dodatočného zníženia odplaty. V zmysle ustanovenia § 16 ods. 1 a 3 UStG 1994, ktoré bolo prijaté na účely prevzatia článku 90 ods. 1 smernice o DPH, je podnikateľ, ktorý v minulosti vykonal transakciu, povinný znížiť príslušnú dlžnú sumu dane, ak sa dohodnutá kúpna cena dodatočne zníži alebo ak sa stane nevykonalnou. V súlade s § 16 ods. 1 UStG 1994 sa úprava vykoná za zdaniteľné obdobie, počas ktorého došlo k zmene odplaty, teda v prejednávacom prípade počas zdaniteľného obdobia, počas ktorého sa pohľadávka na zaplatenie kúpnej ceny stala nevykonalnou (máj 2005).
- 37 Otázkou úrokov z omeškania v prípade pohľadávok podnikateľa týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty, ktoré nevyplývajú z nadmerného odpočtu dane, ale možno ich pripísať iným okolnostiam, sa Súdny dvor, pokiaľ je súdu známe, doposiaľ vysporiadal len v rozsudku z 19. júla 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10, pričom aj pre konanie vo veci samej, ktoré viedlo k vyhláseniu tohto rozsudku je podstatné, že vnútroštátne právo už poznalo právnu úpravu úročenia príslušných daňových preplatiek. Tento rozsudok sa týka pohľadávky dane z pridanej hodnoty, ktorej výška bola v minulosti nesprávne vypočítaná na základe príliš vysokej hodnoty protiplnenia (kúpna cena tovarov). V tomto rozsudku Súdny dvor odvodzuje nárok na úroky z omeškania z judikatúry týkajúcej sa vrátenia „daní vybratých ... v rozpore s pravidlami práva Únie“ (pozri rozsudok *Littlewoods Retail Ltd*, bod 24).
- 38 V prípade opravného prostriedku „Revision“ č. 2018/15/0026 vzniká otázka, či dodatočné zníženie sumy odplaty, v tomto prípade v dôsledku dodatočnej nevykonalnosti pohľadávok na zaplatenie kúpnej ceny, možno posúdiť ako prípad „daní vybratých v rozpore s pravidlami práva Únie“. Ak by sa judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa „daní vybratých v rozpore s pravidlami práva Únie“ uplatnila na takýto prípad, vzniká ďalšia otázka, či z práva Únie vyplýva priamo uplatniteľná právna úprava, ktorá zdaniteľnej osobe, ktorej Finančný úrad včas nepripísal preplatiek na dani v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, priznáva nárok na úroky z omeškania, a teda že si aj napriek tomu, že vnútroštátne právo nepozná úroky z omeškania pre porovnateľné daňové preplatky, môže takýto nárok uplatniť na finančnom úrade, resp. v konaní pred správnymi súdmi.
- 39 2. Začiatok plynutia úrokov



- 40 Ak by sa zdaniteľnej osobe mal v prípade oneskorenia finančného úradu priznať na základe práva Únie priamo uplatniteľný nárok na úroky z omeškania, vzniká otázka, ktorý okamih je rozhodujúci pre začiatok počítania úrokov, pričom v rozsudkoch vo veciach *Enel Maritsa Iztok 3*, *Rafmaria Steaua Romana*, *Giencore Agriculture a Nidera BV*, ktoré sa týkali úrokov z omeškania v prípade oneskoreného pripísania nadmerného odpočtu dane a teda výkladu článku 183 smernice o DPH, Súdny dvor rozhodol, že úroky začínajú plynúť až po skončení primeranej doby, ktorú má Finančný úrad k dispozícii na účely preskúmania správnosti nároku na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.
- 41 K úrokom z omeškania v prípade pohľadávok zdaniteľnej osoby týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty, ktoré nevyplývajú z preplatku dane zaplatenej na vstupe, existuje len rozsudok Súdneho dvora vo veci *Littlewoods Retail Ltd.* V tomto rozsudku sa neuvádzajú nijaké informácie o začiatku plynutia úrokov. Ako už bolo uvedené, rozsudok vychádza z judikatúry Súdneho dvora v oblasti „daní vybratých v rozpore s pravidlami práva Únie“, v ktorej sa, pokiaľ je súdu známe, neuvádza nijaký výrok, v zmysle ktorého by úroky mali začať plynúť až po skončení primeraného obdobia. Podľa Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) by sa však mali výroky Súdneho dvora o začatí plynutia úrokov, ktoré vyslovil v súvislosti s nadmernými odpočtami dane podľa článku 183 smernice o DPH, preniesť aj na prípady, keď pohľadávka zdaniteľnej osoby na daň voči Finančnému úradu nevyplýva z preplatkov dane zaplatenej na vstupe. Aj v takýchto prípadoch sa totiž musí finančnému úradu poskytnúť primeraná doba, aby mohol posúdiť zákonnosť pohľadávky uplatňovanej zdaniteľnou osobou a zaistiť tak výkon smernice o DPH v súlade so zákonom.
- 42 Vzťah k smernici 2008/9/ES (pozri bod 3) nebol dostatočne objasnený, aj čo sa týka začiatku plynutia úrokov.
- 43 3. Vzťah k smernici Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008
- 44 Ak by Súdny dvor dospel k záveru, že z práva Únie vyplýva priamy nárok na úroky z omeškania, bude vnútroštátny súd nútený vytvoriť pravidlo pre uplatnenie takehoto nároku. V tejto súvislosti by bolo možné uplatniť rôzne právne nástroje vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, pričom vzťah k smernici 2008/9/ES nie je jasný.
- 45 Článok 27 smernice 2008/9/ES obsahuje právnu úpravu úrokov z omeškania pre prípad oneskoreného vrátenia dane zaplatenej na vstupe. Keďže článok 27 ods. 2 druhý pododsek stanovuje, že: „ak neexistuje žiaden úrok podľa vnútroštátneho práva vo vzťahu k vráteniam dane usadeným zdaniteľným osobám“, použije sa primerane právna úprava, ktorú členský štát uplatňuje na oneskorené platby DPH zdaniteľnej osoby.
- 46 Z článku 27 smernice 2008/9/ES totiž vyplýva, že normotvorca Únie vychádza z možnosti, že vnútroštátne právo neobsahuje nijakú úpravu režimov úročenia. Podľa normotvorcu Únie nie je takýto právny stav automaticky v rozpore

s právom Únie, ale požaduje, aby sa v takejto situácii primerane uplatnili úpravy členských štátov týkajúce sa omeškania. V každom prípade vychádza normotvorca Únie z predpokladu, že v prípade, ak neexistuje právna úprava podľa článku 27 smernice 2008/9/ES, nemá zdaniteľná osoba so sídlom v inom členskom štáte nijaký nárok na úroky z omeškania, ak takýto nárok nevyplýva už z ustanovení vnútroštátneho práva.

- 47 Rakúske vnútroštátne právo neupravuje úroky v prípade oneskoreného pripísania nadmerného odpočtu dane. Vzniká preto otázka, či má uvedené za následok, že vnútroštátne súdy majú povinnosť uplatniť právne následky vyplývajúce z článku 27 ods. 2 druhého pododseku smernice 2008/9/ES aj v tom prípade, ak v konaní vo veci samej nepatria do pôsobnosti tejto smernice. Uplatnenie článku 27 ods. 2 druhého pododseku by v Rakúsku znamenalo, že úroky by sa paušálne platili spolu s prvým penále vo výške 2 % a tiež spolu s druhým a tretím penále, vždy vo výške 1 %, nie však s dodatočným úrokom.
- 48 Smernica 2008/9/ES upravuje v článkoch 19, 21 a 22 aj doby, ktoré sa finančnému úradu poskytnú na účely kontroly zákonnosti vrátenia požadovanej dane. Podľa článku 27 smernice začínajú úroky plynúť až po skončení takejto doby. Vnútroštátny súd si však kladie otázku, či sa doby upravené v tejto smernici použijú aj v takých prípadoch, o aký ide v konaní vo veci samej, teda v situáciách, ktoré priamo nepatria do pôsobnosti smernice.
- 49 Výklad práva Únie nie je vo všeobecnosti s ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti natoľko jasný, aby bolo možné vylúčiť akékoľvek pochybnosti v zmysle judikatúry vo veci CILFIT (rozsudok Súdneho dvora zo 6. októbra 1982, 283/81).
- 50 Vzhľadom na to sa Súdnemu dvoru v súlade s článkom 267 ZFEÚ predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach.

[omissis]