



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 5. října 2017¹

Věc C-387/16

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
za účasti:
Nidera B.V.,
Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 183 – Odpočet daně na vstupu – Vrácení daňového přeplatku – Zaplacení úroků z důvodu vrácení daňového přeplatku po lhůtě – Možnost snížení dlužných úroků z důvodů nezávislých na vůli osoby povinné k dani – Neutralita daně – Zásada rovnocennosti a efektivity – Právní jistota a ochrana legitimního očekávání“

Úvod

1. Daňový přeplatek musí být osobě povinné k dani vrácen v přiměřené lhůtě. V případě překročení této lhůty náleží osobě povinné k dani náhrada v podobě úroků z prodlení. Tyto zásady vyplývají z ustanovení unijního práva a judikatury Soudního dvora. V krajních případech však uplatnění těchto zásad může vést k tomu, že osoba povinná k dani obdrží z důvodu úroků částky dosahující značné výše v porovnání s částkou daně, která má být vrácena. Předkládající soud se tedy v projednávané věci ptá, zda je uplatnění výše uvedených zásad za takových zvláštních okolností omezené. Podle mého názoru nikoli, a to z důvodů, které uvedu v tomto stanovisku.

Právní rámec

Unijní právo

2. Článek 183 první pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty² stanoví:

„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.“

1 – Původní jazyk: polština.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

Litevské právo

3. Podle litevského práva je zásada vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) stanovena v čl. 91 odst. 10 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon o dani z přidané hodnoty). Toto vrácení probíhá podle zásad stanovených v Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (zákon o správě daní).

4. Podle čl. 87 odst. 6, 7 a 9 tohoto zákona se neoprávněně vybrané daně vrací na žádost osoby povinné k dani v zásadě do 30 dnů. V situacích, které vyžadují provedení daňové kontroly, musí být vrácení provedeno do 20 dnů ode dne vydání rozhodnutí, kterým se po provedení daňové kontroly potvrzuje oprávněnost vrácení daně. V případě nedodržení výše uvedených lhůt pro vrácení daňového přeplatku se k částce vrácené daně přičtou úroky ve výši rovnající se výši úroků vybíraných od osoby povinné k dani za prodlení s platbou daně.

5. Podle článku 99 tohoto zákona určuje výši úroků ministr financí na základě průměrné roční procentní sazby státních dluhopisů emitovaných za poslední tři měsíce. Výše úroku se vypočte tak, že se tato průměrná procentní sazba zvýší o deset procentních bodů.

Skutkový stav, řízení a předběžná otázka

6. Nidera B.V., společnost založená podle nizozemského práva (dále jen „Nidera“), nakoupila v únoru a květnu 2008 od litevských producentů obiloviny a zaplatila za tato dodání DPH ve výši 11 743 259 LTL (přibližně 3 400 000 eur). Společnost Nidera poté vyvezla tyto obiloviny do třetích zemí s nulovou sazbou DPH.

7. Dne 12. srpna 2008 byla společnost Nidera v Litvě zaregistrována jako osoba povinná k DPH a v přiznání k DPH za období od 12. do 31. srpna 2008 požádala o vrácení DPH zaplacené z plnění uskutečněných v únoru a květnu 2008. Litevské daňové orgány jí rozhodnutím ze dne 19. března 2009 odmítly požadovaný přeplatek vrátit, přičemž tvrdily, že vzhledem k tomu, že společnost Nidera nebyla v den uskutečnění plnění zaregistrována jako osoba povinná k DPH, nemá nárok na odpočet daně na vstupu.

8. Společnost Nidera zahájila v této věci soudní řízení, které vedlo k vydání rozhodnutí o předběžné otázce ze strany Soudního dvora³. V důsledku tohoto rozhodnutí byla společnosti Nidera dne 22. prosince 2010 vrácena daň ve výši 11 743 259 LTL, tedy ve výši odpovídající částce zaplacené daně. Společnost Nidera poté požádala o zaplacení úroků z prodlení při vrácení DPH. Daňové orgány jí za období ode dne rozhodnutí Soudního dvora až do dne vrácení daně zaplatily úroky z prodlení ve výši 214 902,27 LTL (přibližně 60 000 eur). Odvolání společnosti Nidera proti tomuto rozhodnutí podané k vyššímu daňovému orgánu bylo zamítnuto.

9. Společnost Nidera následně podala žalobu k Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionální správní soud ve Vilniusu, Litva), kterou se domáhala toho, aby uvedený soud výše uvedené rozhodnutí zrušil a uložil správním orgánům zaplacení úroků za období od 21. listopadu 2008, tj. dne zahájení daňové kontroly, do dne vrácení DPH částku ve výši 3 864 706,66 LTL (přibližně 1 100 000 eur). Tento soud žalobě společnosti Nidera částečně vyhověl tím, že jí přiznal úroky za období od 17. února 2009. Daňový orgán se proti tomuto rozsudku odvolal k Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva), který je v projednávané věci předkládajícím soudem.

3 – Rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

10. Předkládající soud má pochybnosti o tom, zda je oprávněn omezit výši úroků z prodlení při vrácení neoprávněně zaplacené DPH v případě, že částka úroků dosahuje značné výše ve vztahu k jistině nebo ztrátě, která osobě povinné k dani skutečně vznikla. Za těchto podmínek se Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 183 [směrnice 2006/112] ve spojení se zásadou daňové neutrality vykládán v tom smyslu, že brání snížení úroků obvykle vyplatitelných na základě vnitrostátního práva z přeplatku na DPH (nadměrného odpočtu), u něhož nedošlo k vrácení (započtení) v příslušné lhůtě, pokud toto snížení zohledňuje jiné okolnosti než ty, které vycházejí z jednání samotné osoby povinné k dani, jako je například vztah mezi úroky a výší přeplatku, u něhož nedošlo k vrácení v příslušné lhůtě, období, po které nebyl přeplatek vrácen, a důvody, pro něž nedošlo k vrácení, jakož i skutečné ztráty vzniklé osobě povinné k dani?“

11. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla Soudnímu dvoru dne 12. července 2016. Písemná vyjádření předložily: společnost Nidera, litevská a česká vláda, jakož i Evropská komise. Společnost Nidera, litevská vláda a Komise byly zastoupeny na jednání dne 8. června 2017.

Analýza

12. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu v projednávané věci je, zda musí být článek 183 směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou daňové neutrality vykládán v tom smyslu, že nebrání snížení částky úroků, které náleží osobě povinné k dani z důvodu prodlení s vrácením přeplatku na DPH, v porovnání s částkou úroků, na kterou by tato osoba měla nárok na základě běžných zásad, z důvodů, které nesouvisí s jednáním této osoby povinné k dani a jež vyplývají ze značné výše těchto úroků ve vztahu k jistině a ke skutečně vzniklým ztrátám osoby povinné k dani.

Povinnost vrácení daňového přeplatku

13. Úvodem je třeba připomenout, že povinnost vrácení přeplatku na DPH, na základě článku 183 směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou daňové neutrality – spolu s úroky v případě, že k vrácení nedošlo v přiměřené lhůtě – vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora⁴. Výchozím bodem pro výpočet částky úroků by mělo být v zásadě datum, k němuž mělo k vrácení dojít⁵. Lhůtu pro vrácení lze prodloužit z důvodu potřeby provedení daňové kontroly za účelem určení nároku na vrácení daně, ale v případě, že doba trvání této kontroly překračuje čas, který je potřebný k jejímu provedení, osobě povinné k dani rovněž náleží úroky⁶.

14. Podobné zásady, tj. povinnost vrácení spolu s úroky, se uplatní i v souvislosti s daní vybranou v rozporu s unijním právem⁷. Je třeba uvést, že se to týká i daně, která – stejně jako v projednávané věci – byla sice vybrána v souladu s unijním právem, ale zamítnutí jejího vrácení bylo s tímto právem v rozporu.

4 – Viz nedávný rozsudek ze dne 6. července 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, body 18 až 22 a citovaná judikatura).

5 – Tamtéž, bod 23.

6 – Tamtéž, bod 24.

7 – Viz nedávný rozsudek ze dne 30. června 2016, Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, bod 32 a citovaná judikatura).

15. Považuji tedy za nesporné, že společnost Nidera má na základě článku 183 směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou daňové neutrality nárok na vrácení DPH, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, spolu s úroky vypočítanými ode dne vrácení této daně, určeného v souladu s litevskými předpisy, po ukončení daňové kontroly⁸. Litevské daňové orgány tedy dne 19. března 2009 vydaly chybné rozhodnutí o zamítnutí vrácení daně, které je v rozporu s unijním právem.

16. Předkládající soud, aniž toto právo v zásadě zpochybňuje, vznáší nicméně otázku, zda za takových zvláštních okolností původního řízení, kdy dlouhé prodlení při vrácení daně způsobilo, že má osoba povinná k dani nárok na velmi vysoké úroky ve vztahu k jistině, které mohou přesahovat výši ztráty, jež jí skutečně vznikla z důvodu nevrácení daně, existuje možnost omezit částku těchto úroků soudním rozhodnutím.

Zásady rovnocennosti a efektivity

17. Pravidla pro vrácení daňových přeplatků nebo neoprávněně vybraných daní, včetně případných úroků, stanoví právní úprava členských států v souladu se zásadou procesní autonomie. Tato pravidla však musí být v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity⁹.

Zásada rovnocennosti

18. Zásada rovnocennosti vyžaduje, aby pravidla týkající se vrácení daně, na které osoba povinná k dani získává nárok podle unijního práva, nebyla méně příznivá než pravidla týkající se obdobných práv podle vnitrostátního práva.

19. Z ustanovení litevského práva uvedených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle mého názoru nevyplývá jednoznačné oprávnění soudů snížit částku úroků, které jsou vypláceny osobám povinným k dani z důvodu prodlení s vrácením daně, pokud jde o částku těchto úroků vyplývajících z právních ustanovení. Předkládací rozhodnutí v této souvislosti neobsahuje ani informaci o praxi litevských soudů. Je tedy obtížné posoudit, zda by snížení úroků v případě vrácení daně na základě unijního práva představovalo méně příznivé zacházení ve srovnání se zásadami vrácení daní prováděného podle vnitrostátního práva.

20. Otázku dodržování zásady rovnocennosti tedy musí v konečném důsledku posoudit předkládající soud. Mám však za to, že pokud v litevském právu chybějí jednoznačné předpisy, které by soudy opravňovaly ke snížení úroků, a pokud neexistuje ani ustálená soudní praxe, která potvrzuje takové jednání soudů při vrácení daní podle vnitrostátního práva, bylo by snížení úroků splatných z důvodu vrácení daně podle unijního práva, zejména pokud by mělo precedenční povahu, v rozporu se zásadou rovnocennosti. Pokud by předkládající soud rozhodl, že tomu tak je, postačovalo by to podle mého názoru samo o sobě ke kladné odpovědi na předběžnou otázku.

8 – Otázka data, od kterého je třeba počítat úroky, o které se jedná ve věci v původním řízení, není předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Připomenu jen, že soud prvního stupně ve věci v původním řízení rozhodl, že se úroky musí počítat ode dne 17. února 2009. Je však třeba zdůraznit, že navzdory tvrzení litevských daňových orgánů bylo odmítnutí vrátit dotčenou daň v rozporu s unijním právem od samého počátku, a nikoliv až ode dne vydání rozsudku Soudního dvora ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627). Rozsudky Soudního dvora vydávané v rámci řízení o předběžné otázce mají totiž deklaratorní povahu a určují výklad ustanovení unijního práva, jak měla být používána ode dne jejich vstupu v platnost (zejména viz rozsudky ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, bod 16; ze dne 19. října 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, bod 33; ze dne 14. dubna 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, bod 53). Výjimečně je sice možné omezit časové účinky rozsudku (viz rozsudek ze dne 14. dubna 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, bod 54), ale ve vztahu k rozsudku ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) tak Soudní dvůr neučinil.

9 – Viz nedávný rozsudek ze dne 30. června 2016, Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, bod 34 a citovaná judikatura).

Zásada efektivit

21. Zásada efektivit zase vyžaduje, aby pravidla pro uplatňování nároků uvedená ve vnitrostátním právu v praxi neznemožňovala nebo nadměrně neztěžovala výkon práv vyplývajících z unijního práva. Odpověď na otázku týkající se možnosti snížit úroky, jež náleží osobě povinné k dani z důvodu prodlení při vrácení daňového přeplatku, vyžaduje s ohledem na zásadu efektivit rozsáhlejší analýzu.

22. Jak vyplývá z výše uvedené judikatury, má osoba povinná k DPH podle článku 183 směrnice 2006/112 nárok na vrácení zaplacené daně v případě, že částka této daně převyšuje částku, kterou je osoba povinná k dani oprávněna si odečíst. Vyplývá to z konstrukce DPH, která má zatěžovat spotřebu zboží nebo služeb a kterou nemají pociťovat hospodářské subjekty. Z této konstrukce vyplývá zásada neutrality DPH pro osoby povinné k dani.

23. K vrácení daně by mělo dojít v přiměřené lhůtě stanovené vnitrostátními předpisy členských států. Překročení přiměřené lhůty pro vrácení daně by mělo být spojeno s náhradou škody vzniklé z tohoto důvodu osobě povinné k dani tak, aby tato osoba nenesla žádné finanční riziko s tím spojené¹⁰.

24. Ztráty, které mohou osobě povinné k dani vzniknout z důvodu prodlení s vrácením daně, mohou být různé. Vyplývají především z nemožnosti disponovat s peněžními prostředky, které by za běžných okolností, tedy v případě vrácení daně včas, měla k dispozici a které jsou „zmrazeny“ na účtu daňového orgánu.

25. Ztráty tohoto druhu není snadné přesně vypočítat, jelikož spočívají převážně v ušlém zisku (*lucrum cessans*), kterého by osoba povinná k dani mohla dosáhnout investováním peněžních prostředků buď v rámci své podnikatelské činnosti, nebo prostřednictvím finančních nástrojů. Vyskytují se zde tedy obtíže typické pro výpočet budoucích příjmů, které jsou v podstatě nejisté a nejsou nepodmíněné.

26. Z tohoto důvodu je obecně akceptovanou formou náhrady tohoto druhu ztrát platba úroků, které představují formu paušálního odškodnění. Taková forma odškodnění umožňuje věřiteli (v tomto případě osobě povinné k dani) získat přiměřenou náhradu bez nutnosti velmi obtížně prokazovat skutečnou výši ztráty a mimoto nevystavuje dlužníka povinnosti zaplatit částky v nepředvídatelné, případně velmi vysoké výši.

27. Úroky z prodlení hrají také další roli, jelikož jsou sankcí, jež má přinutit dlužníka k tomu, aby zaplatil částku dlužnou věřiteli ve stanovené lhůtě, jinak se částka zvýší o úroky. Domnívám se však, že v případě, že je dlužníkem stát a věřitelem osoba povinná k dani, nepoměr ve finančním potenciálu obou stran způsobuje, že právě kompenzační funkce úroků hraje nejdůležitější roli. Ačkoliv pro státní rozpočet představuje jednotlivá pohledávka vůči konkrétní osobě povinné k dani nepatrnou částku, v rozpočtu osoby povinné k dani obvykle představuje důležitou položku, a někdy dokonce může rozhodnout o její okamžité platební neschopnosti.

28. Úroky z prodlení jsou obvykle stanoveny na úrovni průměrných nákladů na získání peněžních prostředků na bankovním trhu. Odškodnění v podobě úroků má tedy ještě další výhodu, neboť umožňuje věřiteli získat potřebné prostředky ve formě bankovního úvěru se zárukou, že získá v podobě úroků z prodlení částku, která přibližně odpovídá nákladům na získání tohoto úvěru.

10 – Viz rozsudek ze dne 6. července 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, body 20 a 22, jakož i citovaná judikatura).

29. Výše úroků z prodlení je obvykle stanovena vnitrostátními právními předpisy členských států. Z hlediska unijního práva platí, že pokud není tato výše stanovena na zjevně nízké úrovni, což by bylo v rozporu se zásadou efektivity, mohou členské státy v rámci své procesní autonomie svobodně stanovit výši úroků, která bude závazná v jejich vnitrostátním právu. Takto stanovená výše úroku umožňuje jak věřitelům, tak i dlužníkům přesně předvídat výši jejich budoucích finančních nároků nebo finančních povinností. Jde tedy o záruku právní jistoty.

30. Pokud tedy z článku 183 směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou daňové neutrality vyplývá nárok osoby povinné k dani na vrácení daňového přeplatku v přiměřené lhůtě, a v případě překročení této přiměřené lhůty i nárok na náhradu ztrát vzniklých v souvislosti s prodlením s vrácením daně, znamená to podle mého názoru nárok na vyplacení úroku z důvodu prodlení s vrácením daně v plné výši stanovené právními předpisy dotyčného členského státu. Omezení práva na vyplacení úroku je tudíž třeba považovat za neslučitelné se zásadou efektivity, jelikož znamená, že výkon práva vyplývajícího z unijního práva – a spočívajícího v nároku na odškodnění za ztrátu vzniklou v důsledku prodlení s vrácením daně – bude znemožněn nebo přinejmenším nadměrně ztížen. Navíc by takové omezení bylo zároveň v rozporu se zásadou právní jistoty a ochranou legitimního očekávání, jelikož osoba povinná k dani, která je věřitelem daňových orgánů, má právo očekávat vyplacení úroků v plné výši v souladu s právními předpisy. Omezení práva na vyplacení úroků v plné výši by bylo možné jen ve zvláštních případech, kdyby uvedené prodlení s vrácením daně zapříčinila osoba povinná k dani. V projednávané věci tomu tak není.

31. Podle mého názoru je třeba za omezení, které je v rozporu se zásadou efektivity, považovat rovněž možnost snížení částky úroků, které náleží osobě povinné k dani, soudem v případě, kdy značné prodlení s vrácením daně, které však nezavinila osoba povinná k dani, vedlo ke vzniku práva osoby povinné k dani na vyplacení obzvláště vysokých úroků ve vztahu k jistině, které mohou překračovat skutečnou škodu, která vznikla osobě povinné k dani z důvodu prodlení s vrácením daně.

32. Takové snížení částky dlužných úroků by však bylo nutně spojeno s potřebou prokázání výše skutečné škody ze strany osoby povinné k dani¹¹. Jak jsem však uvedl výše, takové prokázání je zvláště obtížné, neboť jde o ztráty v podobě nedosažených příjmů, a tak z povahy věci obtížné jednoznačně vypočítat a prokázat. Potřeba předložit takový důkaz by však výkon práva osob povinných k dani na vrácení daně spolu s odškodněním za případné prodlení s tímto vrácením nadměrně ztížila a v mnoha případech by pravděpodobně tento výkon práva zcela znemožnila. Obtíže spojené s takovým způsobem náhrady škody za uvedené prodlení je vidět nejlépe tehdy, porovná-li se s velmi jednoduchým mechanismem placení úroků z prodlení v předem stanovené výši.

33. Je pravda, jak uvádí předkládající soud, že v některých případech může částka úroků skutečně překračovat skutečnou škodu, která osobě povinné k dani vznikla. Jde však o běžný jev spojený s uplatňováním odškodnění v paušální výši, které z povahy věci odráží přibližnou a statisticky pravděpodobnou ztrátu, jaká mohla osobě povinné k dani vzniknout, a nikoli ztrátu, která jí skutečně vznikla. Odškodnění v podobě úroků může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta, avšak to podle mého názoru neodůvodňuje jeho nepoužití.

34. Ve zvláštních situacích, například pokud prodlení s platbou dluhu způsobí úpadek věřitele, může tento věřitel (nebo jeho nástupce) dosáhnout vyššího odškodnění, než jsou úroky z prodlení. To platí i pro vztahy mezi státem a osobami povinnými k dani. Takové rozhodnutí však závisí pouze na vůli věřitele. Možnost dosáhnout odškodnění, které přesahuje částku úroků, nicméně věřitele nezbavuje záruky, které představují úroky.

11 – Připomínám, že v litevském právu neexistují žádná přesná ustanovení, která by stanovila pravidla pro takové snížení úroků ze strany soudů, a je obtížné si představit, že by je soud zcela svévolně snížil, aniž by zohlednil skutečnou ztrátu, která osobě povinné k dani vznikla.

35. Stejně tomu tak je, pokud jde o vztah mezi částkou úroků a částkou jistiny. Částka úroků je odvozena z částky jistiny a doby trvání prodlení s vrácením daně. Byla-li tato doba obzvláště dlouhá, může se částka úroků rovnat jistině, nebo ji dokonce překračovat. Odráží však pouze dlouhou dobu prodlení. Podstatou institutu úroků z prodlení je předpoklad, že kdyby věřitel celou dobu trvání prodlení s platbou dluhu s dlužnými peněžními prostředky disponoval, mohl by z nich mít příjem, jehož celková nahromaděná částka by závisela na času a rovněž by se mohla rovnat původně investované částce nebo ji překročit. Jím získaná podobná částka z titulu úroků tedy nepředstavuje žádné bezdůvodné obohacení, ale jen náhradu za ztrátu možnosti získat příjmy z důvodu prodlení s vrácením jistiny.

36. Konečně je třeba připomenout, že právě členské státy v rámci své procesní autonomie stanoví výši úroků z prodlení, včetně prodlení s vrácením daňového přeplatku. Pokud tedy stát uzná, že výše úroků stanovená ve vnitrostátním právu překračuje přiměřenou náhradu škody, která tímto prodlením vznikla, má možnost jejího snížení zákonnou cestou. Dokud však nedojde k takovému zákonnému snížení, mají osoby povinné k dani, kterým právo na vrácení daně vyplývá z unijního práva, nárok na vyplacení úroků v plné výši vyplývající z platných právních předpisů.

Úvahy k argumentům litevské vlády

37. Litevská vláda se ve svých vyjádřeních v projednávané věci dovolává ještě argumentu, podle něhož úroky z prodlení s vrácením daňového přeplatku stanovené v litevském právu nepředstavují náhradu škody, která vznikla osobě povinné k dani z důvodu prodlení s vrácením daně, ale mají jen sankční povahu a slouží k tomu, aby daňové orgány přinutily k tomu, aby co nejrychleji splnily povinnost vrátit daň. Litevská vláda se odvolává na skutečnost, že tyto úroky jsou stanoveny ve stejné výši jako sankční úroky, které mají zaplatit osoby povinné k dani z prodlení s placením daně, přičemž jejich výše dvakrát převyšuje sazbu úroků z prodlení v soukromoprávních vztazích. V souvislosti s tím by podle názoru litevské vlády měla být sazba kompenzačních úroků stanovena až předkládajícím soudem v původním řízení.

38. Tento argument mě nepřesvědčuje z několika důvodů.

39. Zprvée žádné informace obsažené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ani ve vyjádřeních zúčastněných nenaznačují, že by existovala jakákoli praxe takového soudního určování sazby kompenzačních úroků namísto sazby úroků, která je upravena v ustanoveních litevského práva pro případ prodlení s vrácením daně. Zástupce litevské vlády na jednání v každém případě potvrdil, že pokud je mu známo, má projednávaná věc charakter precedentu. Uvedené je třeba chápat tak, že v jiných případech, včetně případu, kdy k vrácení daně dochází výlučně na základě vnitrostátního práva, se osobám povinným k dani vyplácí úroky ve výši stanovené právními předpisy. Uplatnění teorie litevské vlády na projednávanou věc by tedy znamenalo méně výhodné zacházení s nárokem vyplývajícím z unijního práva, což by bylo v rozporu se zásadou rovnocennosti a bylo by již z tohoto důvodu vyloučeno¹².

40. Zadruhé, jak jsem již uvedl¹³, mají úroky z prodlení obvykle jak kompenzační, tak i sankční funkci, avšak ve vztazích mezi státem a osobami povinnými k dani je význam těchto dvou funkcí různý. Je pravda, že v případě, kdy osoba povinná k dani vystupuje v roli dlužníka, má sankční funkce úroků větší význam, protože ztráty státního rozpočtu z důvodu nezaplacení daně jednou osobou povinnou jsou relativně nízké. Jinak je tomu však v opačné situaci, kdy je stát dlužníkem osoby povinné k dani z důvodu povinnosti vrátit daň. V takovém případě je totiž efektivnost sankční funkce úroků dost často omezená a naopak vystupuje do popředí jejich kompenzační funkce, protože ztráty, které vznikly osobě povinné k dani z důvodu prodlení s vrácením daně, mohou být potenciálně velmi významné ve

¹² – Viz bod 20 výše.

¹³ – Viz bod 27 výše.

vztahu k jejím celkovým finančním zdrojům. Nemohu tedy souhlasit s tvrzením litevské vlády, že úroky z prodlení, které má stát vyplatit osobě povinné k dani z důvodu prodlení s vrácením přeplatku, plní stejnou, výlučně nebo hlavně sankční funkci, jako úroky z prodlení s placením daně ze strany osoby povinné k dani. Skutečnost, že tyto úroky byly stanoveny na stejné úrovni, je technickou volbou litevského zákonodárce.

41. Zatřetí teze, kterou předložila litevská vláda, by znamenala, že litevské právo v podstatě vůbec nestanoví sazby úroků, které mají být vyplaceny osobám povinným k dani z důvodu prodlení s vrácením daně. To by však v případech, kdy k takovému vrácení dochází podle unijního práva, bylo v rozporu s judikaturou citovanou výše¹⁴ a se zásadou efektivity. Právo na vrácení daně spolu s úroky z prodlení totiž neznamená pouze právo očekávat případné vyplacení úroku ve výši, kterou stanoví soud v rámci soudního řízení, ale právo na vyplacení úroku v předem známé výši, která je *a priori* upravena v právních předpisech. Naproti tomu litevská vláda zřejmě přeceňuje rozsah diskreční pravomoci svěřené členským státům při definování zásad pro vrácení přeplatku na DPH. Pokud totiž čl. 183 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví, že členské státy stanoví podmínky, za kterých se uskuteční vrácení přeplatku na DPH, musí způsob stanovení těchto podmínek splňovat určitá minimální kritéria předvídatelnosti a právní jistoty. Totéž platí i pro stanovení výše úroků, na jaké má osoba povinná k dani právo v případě prodlení s vrácením daně, jelikož právo na vyplacení úroků v případě prodlení je prvkem práva na vrácení daňového přeplatku. Ke stanovení podmínek vrácení, včetně výše úroků, tedy nemůže docházet tak, jak by chtěla litevská vláda, tj. *ad hoc* cestou soudních rozhodnutí v jednotlivých případech, které se týkají konkrétních osob povinných k dani. Podle mého názoru by takový mechanismus byl v rozporu se zásadou efektivity, jelikož nezbytným prvkem účinného uplatňování nároků vyplývajících z unijního práva je jistota, pokud jde o rozsah těchto práv, a ochrana legitimních očekávání v dané oblasti.

42. Litevská vláda konečně navrhuje snížit úroky z prodlení s vrácením daně stanovené v litevském právu tím způsobem, že by se omezily na jeden element sazby těchto úroků, tj. na výši průměrné úrokové sazby ze státních dluhopisů.

43. Odhlédneme-li od problému pravděpodobné neslučitelnosti takového řešení se zásadou rovnocennosti, je třeba uvést, že státní dluhopisy mají jako finanční nástroje, které jsou považovány za velmi bezpečné, obvykle velmi nízkou úrokovou sazbu, která je mnohem nižší, než je průměrná úroková sazba za půjčky na bankovním trhu. Úroky z prodlení s vrácením daně ve výši omezené na úroveň úrokové sazby ze státních dluhopisů by podle mého názoru nesplňovaly svou kompenzační funkci, neboť by neumožňovaly ani kompenzaci nákladů na získání chybějících finančních prostředků na bankovním trhu. Takové úroky by tedy nesplňovaly úlohu náhrady škody, která vznikla osobě povinné k dani z důvodu prodlení s vrácením daně, a přenášely by na ni částečně finanční riziko spojené s tímto prodlením. Stanovení úroku na tak nízké úrovni by tedy bylo v rozporu se zásadou efektivity.

Shrnutí

44. Jsem tudíž toho názoru, že článek 183 směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou daňové neutrality a ve světle zásady rovnocennosti a efektivnosti vyžaduje, aby v případě, že daňové orgány nedodrží přiměřenou lhůtu pro vrácení přeplatku na DPH, kterou stanoví vnitrostátní právo, byl osobě povinné k dani vyplacen tento přeplatek spolu s úrokem z prodlení v plné výši stanovené platným vnitrostátním právem, pokud prodlení s vrácením daně nebylo způsobeno jednáním osoby povinné k dani.

¹⁴ – Viz výše body 13 a 14.

Závěry

45. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva) takto:

„Článek 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být ve spojení se zásadou daňové neutrality vykládán v tom smyslu, že brání snížení částky úroků, které náleží osobě povinné k dani z důvodu prodlení s vrácením přeplatku na DPH, v porovnání s částkou, na kterou by tato osoba měla nárok na základě běžných zásad, z důvodů, které nesouvisí s jednáním této osoby povinné k dani.“