

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

11. dubna 2019 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet daní z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu – Článek 199 odst. 1 písm. a) – Přenesení daňové povinnosti – Situace, kdy příjemce služeb neoprávněně zaplatí daň poskytovatelům na základě nesprávně vystavené faktury podle obecných pravidel zdanění – Rozhodnutí daňového orgánu, kterým je konstatován daňový dluh příjemce služeb a zamítnuta žádost o odpočet daní – Neprozkoumání možnosti vrácení daní daňovým orgánem“

Ve věci C-691/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Budapešti, Maďarsko) ze dne 29. listopadu 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 11. prosince 2017, v řízení

PORR Építési Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení C. Lycourgos (zpravodaj), předseda senátu, E. Juhász a M. Ilešič, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. ledna 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za PORR Építési Kft. É. Radnai a G. Hajduem, ügyvédek,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi K. Talabér-Ritz a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze

dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. v. st. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. v. st. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“), jakož i zásad proporcionality, daňové neutrality a efektivity.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi PORR Építési Kft. (dále jen „PORR“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (vrchní úřední správa daní a cel, Maňarsko) (dále jen „daňová správa“) ve věci dodatečného daňového výměru vystaveného společnosti PORR z důvodu neuplatnění vnitrostátních ustanovení týkajících se mechanismu přenesení daňové povinnosti v případě daní z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 167 směrnice 2006/112 stanoví:

„Nárok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídající daní.“

4 Článek 168 této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plátců osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plátce uskutečňuje, odpovídat od daní, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]

5 Článek 178 uvedené směrnice stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daní musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

[...]

f) má-li povinnost odvést daň jako pořizovatel nebo příjemce v případech, na které se vztahují články 194 až 197 a článek 199, musí splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy.“

6 Článek 199 odst. 1 též směrnice stanoví:

„Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

a) provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 14 odst. 3;

[...]

7 Článek 226 směrnice 2006/112 stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daní z přidané hodnoty povinné pouze tyto údaje:

[...]

11a) je-li osobou povinnou odvést daň pořízovatel nebo příjemce, poznámka „daň odvede zákazník“;

[...]

8) Článek 226 směrnice 2006/112/ES zní před vstupem v platnost směrnice 2010/45 takto:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

11) v případě osvobození od daně nebo je-li pořízovatel nebo příjemce osobou povinnou odvést daň, odkaz na použitelné ustanovení této směrnice nebo na odpovídající vnitrostátní ustanovení anebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je osvobozeno od daně nebo předmetem postupu přenesení daňové povinnosti;

[...]

Maďarské právo

9) Ustanovení § 70 odst. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ? CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na v?c v ?vodním ?ízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Při dodávání zboží a poskytování služeb zahrnuje základ daně:

[...]

b) související náklady, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořízovatele zboží nebo příjemce služby, a to zejména provize nebo poplatky za jiný druh zprostředkování, balné, platby za opravu a pojistné.

[...]

10) Ustanovení § 119 odst. 1 tohoto zákona stanoví

„Pokud tento zákon nestanoví jinak, nárok na odpout daně vzniká v okamžiku stanovení dlužné daně odpovídající dani na vstupu (§ 120) [...]“

11) Ustanovení § 120 uvedeného zákona stanoví:

„Pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková, používá ?i jiným způsobem využívá výrobky nebo služby pro účely zdaněných dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má tato osoba nárok odpout od daně, kterou je povinna odvést, částku, kterou

a) jí účtovala jiná osoba povinná k dani – v?etn? osob nebo subjekt? podléhajících zjednodušené korporační dani – ve vztahu k pořízení zboží nebo služeb;

b) jí naúčtovala jiná osoba povinná k dani jako daň dlužnou v souvislosti s nabytím zboží nebo služeb, v?etn? pořízení zboží uvnitř Společenství;

[...]

12 Ustanovení § 127 zákona o DPH zní takto:

„1. Pro uplatnění nároku na odpočet je objektivní podmínkou, aby osoba povinná k dani měla osobně v držení:

a) v případě upraveném v § 120 písm. a) fakturu vystavenou na její jméno a prokazující uskutečnění plnění;

b) v případech uvedených v článku 120 písm. b):

ba) v případech dodání zboží uvnitř Společenství fakturu vystavenou na její jméno a prokazující uskutečnění plnění,

bb) ve všech ostatních případech, na které se nevztahuje písmeno ba) rovněž fakturu vystavenou na její jméno a prokazující uskutečnění plnění, nebo pokud v okamžiku vyměření daně, která má být odvedena, osoba povinná k dani nemá k dispozici fakturu, veškeré doklady nezbytné k přesnému určení daně, která má být odvedena;

[...]

4. Výše daně odpočitatelné na vstupu nemůže převyšovat částku uvedenou jako daň v dokladu podle odstavce 1, nebo kterou lze jako takovou na základě tohoto dokladu vypočítat.

[...]

13 Ustanovení § 169 zákona o DPH stanoví:

„Faktura musí obsahovat následující informace:

[...]

j) přenesenou daň, pokud tento zákon takový údaj nevyžaduje;

k) v případě osvobození od daně nebo v případě, kdy je pořizovatel zboží nebo příjemce služeb povinen odvést daň, odkaz na příslušné ustanovení právního předpisu nebo jiný jasný odkaz na skutečnost, že dodávání zboží nebo poskytování služeb

ka) je osvobozeno od daně nebo

kb) podléhá dani u pořizovatele zboží nebo příjemce služby;

[...]

14 Ustanovení § 142 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Daň zaplatí osoba, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby:

[...]

b) v případě stavebních nebo montážních prací nebo jiných prací, které mohou být kvalifikovány jako poskytování služeb za účelem výstavby, rozšíření, přestavby a jakékoli jiné změny nemovitostí, včetně úplné demolice budovy, za podmínky, že k výstavbě, rozšíření,

přestavby a jakékoli jiné změny uvedených nemovitostí je nutné stavební povolení, což je okolnost, kterou musí příjemce služby předem a písemně oznámit poskytovateli služeb;

[...]"

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (daňové úředitelství pro velké daňové subjekty státní správy daní a cel, Maňarsko) provedlo následnou kontrolu daňových přiznání PORR týkajících se daní a veřejných dotací za roky 2010 a 2011.

16 Rozhodnutím ze dne 13. března 2015 uložil tento daňový orgán společnosti PORR povinnost uhradit částky 88 644 000 maňarských forintů (HUF) (přibližně 275 000 eur) odpovídající nedoplatku na DPH, 26 593 000 HUF (přibližně 82 200 eur) jakožto daňovou pokutu, 13 908 000 HUF (přibližně 43 000 eur) jakožto penále a 500 000 HUF (přibližně 1 550 eur) jakožto pokutu za nesplnění povinnosti.

17 Poté, co PORR podala správní odvolání proti rozhodnutí ze dne 13. března 2015, potvrdila daňová správa uvedené rozhodnutí, pokud jde o dodatečné výměry DPH.

18 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce totiž vyplývá, že v rámci výstavby dálnice přijala PORR nejméně od tří dodavatelů faktury vystavené podle obecného režimu zdanění, na kterých byla uvedena DPH. PORR uhradila tyto faktury, odpovídala uvedeným částkám DPH a poté požádala o jejich vrácení. Daňová správa však měla za to, že ekonomická plnění uvedená na dotčených fakturách se vztahovala k hlavní činnosti výstavby a podle použitelných vnitrostátních pravidel se na ně vztahoval režim přenesení povinnosti k DPH. Vystavitelé faktur je tedy měli vystavit bez uvedení DPH nebo měli uvést, že se na ně vztahuje režim přenesení daňové povinnosti.

19 Daňová správa tedy dospěla k závěru, že PORR by mohla mít nárok na odpočet částek DPH uvedených na těchto fakturách jen na základě § 120 písm. b) zákona o DPH, a nikoli na základě § 120 písm. a) tohoto zákona. Uvedla, že nedošlo k dvojímu zdanění a že chybná fakturace nezbavuje PORR uložených sankcí. Zdraznila rovněž, že vystavitelé faktur, o které se jedná ve věci v povodním řízení, mohli být vyzváni, aby tyto faktury opravili.

20 PORR podala proti rozhodnutí daňové správy žalobu k Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovní spory hlavního města Budapešti, Maňarsko). Ve své žalobě tvrdí, že daňová správa nesprávně kvalifikovala skutečnosti, když měla za to, že se na faktury, o které se jedná ve věci v povodním řízení, vztahuje režim přenesení daňové povinnosti.

21 PORR podprůměrně tvrdí, že i kdyby se na tyto faktury skutečně vztahoval režim přenesení daňové povinnosti, daňová správa by ji rovněž zbavila nároku na odpočet DPH. Tato společnost zdrazňuje, že daňová správa nezpochybnila existenci operací uskutečněných se společnostmi, které vystavily faktury, a dodává, že tyto společnosti pravděpodobně splnily svou povinnost zaplatit vybranou DPH, tj. odvedly DPH do státního rozpočtu.

22 PORR tak poznamenává, že daňová správa nesplnila svou povinnost ověřit, zda vystavitelé faktur, o které se jedná ve věci v povodním řízení, zaplatili DPH a zda ještě měli možnost opravit tyto faktury. Má za to, že tato správa tím spíše nezohlednila okolnost, že taková oprava byla pravděpodobně vyloučena vzhledem k tomu, že oprava z vlastního podnětu je zakázána v případě kontroly dřívějších daňových přiznání. Tato společnost tudíž tvrdí, že je s konečnou platností zbavena možnosti uplatnit nárok na odpočet.

23 Daťová správa ve své žalobní odpovědi tvrdí, že uznala nárok PORR na odpotet DPH zaplacené na vstupu a týkající se faktur vystavených podle režimu p'enesení daťové povinnosti, což podle ní vylučuje nebezpečí dvojího zdanění.

24 F'városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovní spory hlavního města Budapešti) odkazuje na judikaturu Soudního dvora, podle které platí, že pokud se vrácení DPH zaplacené omylem daťovým orgánem stane nemožným nebo nep'ím'ným obtížným, zejména v p'ípadě platební neschopnosti prodávajícího, zásada efektivity vyžaduje, aby dot'ený po'izovatel zboží mohl podat svou žádost o vrácení p'ímo daťovým orgánem. Má tedy za to, že 'lenské státy musí upravit nástroje a procesní podmínky pot'ebné k tomu, aby uvedený po'izovatel mohl, v zájmu zachování zásady efektivity, získat zp't neoprávn'nou náú'tovanou dať.

25 Daťová správa měla podle p'edkládajícího soudu ov'it, zda vystavitelé faktur mohli vrátit žalobkyni v p'vodním řízení neprávem zaplacené částky DPH a zda měli nárok získat tyto částky zp't od této správy. Má totiž za to, že vzhledem k tomu, že řízení o daťové kontrole bylo zahájeno – což bránilo jakékoli opravě z vlastního podnetu – měla daťová správa napravit situaci. Soud si rovněž klade otázku, v jakém řízení, a sice v soudním řízení správním nebo v novém řízení p'ed daťovou správou, musí mít žalobkyně možnost získat neoprávn'nou zaplacené částky DPH.

26 Za t'chto podmínek se p'edkládající soud rozhodl p'erušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující p'ed'žné otázky:

„1) Musí být ustanovení sm'rnice [2006/112] a konkrétní zásady proporcionality, daťové neutrality a efektivity, vykládána v tom smyslu, že brání takové praxi daťového orgánu 'lenského státu, v rámci které tento orgán, aniž došlo k daťovému podvodu, odep'el p'i vym'ování daní nárok na odpotet, který lze uplat'ovat na základě faktury na DPH vystavené podle obecného režimu zdanění, nebo? měl za to, že správně měla být faktura za dot'ené plnění vystavena podle režimu p'enesení daťové povinnosti, p'í'emž p'ed odep'ením nároku na odpotet nebylo zjiš'ováno,

– zda vystavitel faktury mohl p'ijemci faktury vrátit neoprávn'nou zaplacenou částku DPH ani

– zda vystavitel faktury může v souladu s právem (podle vnitrostátního práva 'lenského státu rámce) fakturu opravit z vlastního podnetu, a tím u daťového orgánu dosáhnout vrácení daní, kterou neoprávn'nou zaplatil?

2) Musí být ustanovení sm'rnice [2006/112], konkrétní zásady proporcionality, daťové neutrality a efektivity, vykládána v tom smyslu, že brání takové praxi daťového orgánu 'lenského státu, v rámci které tento orgán p'i vym'ování daní odep'el nárok na odpotet, který lze uplatnit na základě faktury na DPH vystavené podle obecného režimu zdanění, nebo? měl za to, že správně měla být faktura za dot'ené plnění vystavena podle režimu p'enesení daťové povinnosti, avšak daťový orgán v okamžiku vym'ování daní nerozhodl o povinnost vrátit p'ijemci faktury neoprávn'nou zaplacenou dať, p'estože vystavitel faktury odvedl náú'tovanou dať do státního rozpo'tu?“

K p'ed'žným otázkám

27 Podstatou otázek p'edkládajícího soudu, jimiž je t'eba se zabývat společně, je, zda sm'rnice 2006/112, jakož i zásady proporcionality, daťové neutrality a efektivity musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi daťového orgánu, v rámci které tento orgán, aniž má podezření na podvod, odep'e podniku nárok na odpotet DPH, kterou tento podnik jakožto

příjemce služeb, neoprávněně zaplatil poskytovateli těchto služeb na základě faktury vystavené tímto poskytovatelem podle obecných pravidel týkajících se povinnosti k DPH, aťkoli se na relevantní plnění vztahoval mechanismus přenesení daňové povinnosti, aniž daňový orgán

– před odepřením nároku na odpočet prozkoumá, zda vystavitel této nesprávné faktury může vrátit příjemci faktury neoprávněně zaplacenou částku DPH a v souladu s použitelnou vnitrostátní právní úpravou může z vlastního podniku opravit uvedenou fakturu za účelem získání zpět daně, kterou neoprávněně odvedl do státního rozpočtu, nebo

– rozhodne, že sám vrátí příjemci této faktury daň, kterou neoprávněně zaplatil vystaviteli této faktury a tento vystavitel poté neoprávněně odvedl do státního rozpočtu.

28 Úvodem je třeba uvést, že předkládací rozhodnutí neobsahuje žádnou skutečnost umožňující Soudnímu dvoru posoudit užitečnost výkladu zásady proporcionality pro účely odpovědi na položené otázky. Odpověď na tyto otázky bude tudíž omezena na výklad relevantních ustanovení směrnice 2006/112, jakož i zásad daňové neutrality a efektivity.

29 Zprv je třeba ověřit, zda je odepření nároku na odpočet DPH příjemci služeb, který se nachází v takové situaci, jako je situace PORR, v souladu s těmito ustanoveními a těmito zásadami.

30 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti nedochází mezi poskytovatelem a příjemcem služeb k žádné platbě DPH, příjemce je povinen odvést za uskutečnění plnění DPH na vstupu a zároveň si v zásadě může tutéž daň odpočíst, takže daňové správy již není dlužena žádná částka (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 41 a citovaná judikatura).

31 Je třeba rovněž zdůraznit, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (rozsudky ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37, a ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 42).

32 Cílem režimu odpočtu je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jejích ekonomických činností. Společný systém DPH zajišťuje tudíž neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, bod 24, a ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 43).

33 Kromě toho je třeba připomenout, že co se týče pravidel uplatnění nároku na odpočet DPH v režimu přenesení daňové povinnosti podle čl. 199 odst. 1 směrnice 2006/112, osoba povinná k dani, která je jakožto příjemce služeb povinná odvést příslušnou DPH, není povinná mít pro účely uplatnění nároku na odpočet daň fakturu vystavenou v souladu s formálními podmínkami této směrnice a musí pouze splnit formální požadavky předepsané dotýkajícím se státem při provedení volby, kterou mu umožňuje čl. 178 písm. f) uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 44 a citovaná judikatura).

34 Z předkládacího rozhodnutí v projednávaném případě vyplývá, že faktury, o které se jedná ve věci v povodním řízení, neobsahovaly povinné údaje vyžadované § 169 odst. 1 písm. k) zákona o DPH a PORR nesprávně zaplatila vystavitelům těchto faktur částku DPH, která byla na nich chybně uvedena, zatímco na základě režimu přenesení daňové povinnosti měla jakožto

příjemce služeb přímo odvést DPH dačovým orgánem v souladu s § 142 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, kterým Maarsko provedlo volbu upravenou v čl. 199 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.

35 Kromě toho, že uvedené faktury nesplňovaly formální požadavky stanovené vnitrostátní právní úpravou, která provedla tuto směrnici, nebyl splněn ani vnitřní požadavek tohoto mechanismu, a sice požadavek, aby osoba povinná k dani, která žádá o odpočet, zaplatila DPH dačovým orgánem. Tato situace zabránila příslušnému dačovému orgánu provést kontrolu uplatnění režimu přenesení dačové povinnosti a vyvolala riziko ztráty dačových příjmů dotyčného členského státu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, body 45 a 46).

36 Dále DPH, kterou PORR zaplatila poskytovatelům služeb, kteří byli vystaviteli faktur, nebyla dlužná, zatímco uplatnění nároku na odpočet se omezuje pouze na dlužnou dač, tj. dač vztahující se k plnění, které je předmětem DPH, nebo dač odvedenou v dlužné výši (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 47).

37 Vzhledem k tomu, že PORR nesplnila hmotněprávní vnitřní požadavek mechanismu přenesení dačové povinnosti a DPH, kterou zaplatila poskytovatelům služeb, nebyla dlužná, tato společnost se nemohla dovolávat nároku na odpočet uvedené DPH.

38 Z druhé je třeba posoudit, zda v souladu s judikaturou Soudního dvora a s tvrzením PORR musí dačový orgán před odepřením nároku na odpočet DPH, kterou omylem zaplatila osoba povinná k dani vystavitelům takových faktur, jako jsou faktury, o které se jedná ve věci v původním řízení, ověřit, zda tito vystavitelé mohou tyto faktury opravit a vrátit této osobě povinné k dani částku DPH, která je na nich uvedena. PORR tvrdí, že pokud by bylo připsáno, že dačový orgán může odepřít příjemci faktur nárok na odpočet DPH, aniž zároveň vyžaduje od vystavitele těchto faktur, aby uplatnili mechanismus přenesení dačové povinnosti a opravili uvedené faktury, bylo by na příjemce uvedených faktur uplatněno dvojí zdanění. PORR má v projednávaném případě za to, že vnitrostátní pravidla použitelná na dačové kontroly neumožňovala vystavitelům faktur, aby je opravili.

39 V této souvislosti je třeba připomenout, že při neexistenci unijní právní úpravy ve věci žádostí o vrácení daní jsou procesní podmínky, jejichž cílem je zajistit ochranu práv, která jednotlivcům vyplývají z unijního práva, ve sféře vnitrostátního právního řádu každého členského státu, a to na základě zásady procesní autonomie členských států, při němž podmínky, za kterých mohou být tyto žádosti podávány, musí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, to znamená že nesmí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě ustanovení vnitrostátního práva, ani nesmí v praxi znemožňovat nebo nepřiměřeně ztěžovat výkon práv přiznaných unijním právním řádem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, body 50 a 52, jakož i citovaná judikatura).

40 V tomto rámci Soudní dvůr připustil, že systém, v němž poskytovatel služeb, který omylem odvedl DPH dačovým orgánem, může požadovat její vrácení a příjemce těchto služeb se může po tomto poskytovateli občanskoprávní žalobou domáhat vydání bezdůvodného obohacení, je v souladu se zásadami neutrality a efektivity. Takový systém totiž uvedenému příjemci, kterému byla omylem naúčtována dač, umožňuje, aby mu byly vráceny neoprávněně zaplacené částky (rozsudky ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, body 38 a 39, jakož i ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 51).

41 S výhradou ověření, které musí provést předkládající soud, maarská vláda v projednávaném případě jak ve svém písemném vyjádření, tak na jednání před Soudním dvorem potvrdila, že maarský právní systém, zvláště pak procesní podmínky, které stanoví v oblasti žádostí o vrácení neoprávněně naúčtovaných daní, jednak umožňuje příjemci služeb, jenž je

příjemcem faktur, kterými byla omylem naúčtována DPH, podat proti poskytovateli služeb, kteří vydali tyto faktury občanskoprávní žalobu, aby získal zpět neoprávně zaplacené částky, a jednak umožňuje poskytovateli těchto služeb, aby od daňového orgánu žádali vrácení DPH, kterou neoprávně zaplatili.

42 Avšak je třeba uvést, že pokud se v situaci, kdy poskytovatel služeb skutečně zaplatil DPH do státního rozpočtu, ukáže, že je nemožné či nepřiměřené náročné, aby poskytovatel služeb vrátil DPH příjemci služeb, zejména v případě platební neschopnosti uvedeného poskytovatele služeb, může zásada efektivity vyžadovat, aby se příjemce služeb mohl se žádostí o vrácení DPH obrátit přímo na daňové orgány. V takové případě musí členské státy upravit nástroje a procesní pravidla potřebné k tomu, aby bylo uvedenému příjemci služeb umožněno získat v zájmu zachování zásady efektivity zpět neoprávně naúčtovanou daň (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 53).

43 Na jednání před Soudním dvorem PORR uvedla, že jeden z poskytovatelů služeb, kteří vystavili faktury, o něž se jedná ve věci v povodním řízení, je nebo byl předem insolventního řízení. S výhradou ověření, která musí učinit předkládající soud, takový závěr je nepřímým důkazem toho, že pro PORR mohlo být nemožné nebo nepřiměřené obtížné získat vrácení DPH, kterou mu tento poskytovatel neoprávně naúčtoval.

44 Je třeba dodat, že z informací uvedených předkládajícím soudem vyplývá, že kromě toho, že nic v projednávaném případě nenasvědčuje tomu, že došlo k podvodu, poskyvatel služeb, kteří vystavili faktury, o které se jedná ve věci v povodním řízení, DPH odvedli do státního rozpočtu, takže státnímu rozpočtu kvůli tomu, že tyto faktury byly nesprávně vystaveny podle obecného režimu zdanění, a nikoliv podle režimu přenesení daňové povinnosti, nevznikla žádná ztráta.

45 Za těchto podmínek platí, že v případě, kdy se ukáže, že je nemožné nebo nepřiměřené obtížné, aby poskyvatel služeb, o které se jedná ve věci v povodním řízení, vrátili PORR neoprávně naúčtovanou DPH, zejména v případě platební neschopnosti těchto poskytovatelů, PORR by měla mít možnost podat žádost o vrácení přímo daňovému orgánu. Tato žádost by však byla odlišná od žádosti o odpočet DPH, která je předem povodního řízení.

46 Kromě toho, pokud jde o otázku vznesenou předkládajícím soudem, která se týká případné povinnosti daňového orgánu ověřit, že je v souladu s právem rovněž možné opravit dotčené faktury a od vystavitelů těchto faktur získat zpět daň neoprávně odvedenou do státního rozpočtu, je třeba připomenout, že povodní řízení se týká zamítnutí daňovým orgánem žádosti o odpočet DPH podané příjemcem uvedených faktur. Možnost vystavitelů takových faktur opravit je nebo získat zpět daň neoprávně odvedenou do státního rozpočtu, je zajisté – jak bylo uvedeno v bodech 42 až 45 tohoto rozsudku – skutečností, kterou je třeba ověřit za účelem určení, zda dotčený příjemce faktur musí mít možnost podat žádost o vrácení přímo daňovému orgánu. Naproti tomu není tato skutečnost relevantní pro ověření, zda je v takové situaci, jako je situace ve věci v povodním řízení, zamítnutí daňovým orgánem žádosti o odpočet DPH podané příjemcem dotčených faktur v souladu s unijním právem.

47 Z toho vyplývá, že pokud maarský systém umožňuje PORR získat zpět DPH, kterou neoprávně zaplatila vystavitelům dotčených faktur, daňový orgán není povinen před zamítnutím žádosti o odpočet DPH ověřit, zda tito vystavitelé mohou opravit tyto faktury na základě vnitrostátní právní úpravy, ani nařídít takovou opravu.

48 Z výše uvedeného vyplývá, že směrnice 2006/112, jakož i zásady daňové neutrality a efektivity musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi daňového orgánu, v rámci které tento orgán, aniž má podezření na podvod, odepře podniku nárok na odpočet DPH, kterou tento

podnik jakožto příjemce služeb, neoprávněně zaplatil poskytovateli těchto služeb na základě faktury vystavené tímto poskytovatelem podle obecných pravidel týkajících se povinnosti k DPH, aťkoli se na relevantní plnění vztahoval mechanismus přenesení daňové povinnosti, aniž daňový orgán

- před odepřením nároku na odpočet prozkoumá, zda vystavitel této nesprávné faktury mohl vrátit příjemci faktury neoprávněně zaplacenou částku DPH a v souladu s použitelnou vnitrostátní právní úpravou mohl z vlastního podniku opravit uvedenou fakturu za účelem získání zpět daně, kterou neoprávněně odvedl do státního rozpočtu, nebo
- rozhodne, že sám vrátí příjemci této faktury daň, kterou neoprávněně zaplatil vystaviteli této faktury a tento vystavitel poté neoprávněně odvedl do státního rozpočtu.

Tyto zásady však vyžadují, aby v případě, že se ukáže, že je nemožné nebo nepřiměřené obtížné, aby poskytovatel služeb vrátil příjemci služeb neoprávněně naúčtovanou DPH, zejména pak v případě platební neschopnosti poskytovatele, mohl příjemce služeb podat žádost o vrácení přímo daňovému orgánu.

K nákladům řízení

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (desátý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, jakož i zásady daňové neutrality a efektivity musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi daňového orgánu, v rámci které tento orgán, aniž má podezření na podvod, odepře podniku nárok na odpočet daně z prodané hodnoty, kterou tento podnik jakožto příjemce služeb, neoprávněně zaplatil poskytovateli těchto služeb na základě faktury vystavené tímto poskytovatelem podle obecných pravidel týkajících se povinnosti k dani z prodané hodnoty (DPH), aťkoli se na relevantní plnění vztahoval mechanismus přenesení daňové povinnosti, aniž daňový orgán

- před odepřením nároku na odpočet prozkoumá, zda vystavitel této nesprávné faktury mohl vrátit příjemci faktury neoprávněně zaplacenou částku DPH a v souladu s použitelnou vnitrostátní právní úpravou mohl z vlastního podniku opravit uvedenou fakturu za účelem získání zpět daně, kterou neoprávněně odvedl do státního rozpočtu, nebo
- rozhodne, že sám vrátí příjemci této faktury daň, kterou neoprávněně zaplatil vystaviteli této faktury a tento vystavitel poté neoprávněně odvedl do státního rozpočtu.

Tyto zásady však vyžadují, aby v případě, že se ukáže, že je nemožné nebo nepřiměřené obtížné, aby poskytovatel služeb vrátil příjemci služeb neoprávněně naúčtovanou DPH, zejména pak v případě platební neschopnosti poskytovatele, mohl příjemce služeb podat žádost o vrácení přímo daňovému orgánu.

Podpisy.

*– Jednací jazyk: maďarština.