

62018CJ0013

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

23. dubna 2020 (*1)

„řízení o p?edb?žné otázce – Dan? – Da? z p?idané hodnoty (DPH) – Sm?rnice 2006/112/ES – Nárok na odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Vrácení nadm?rného odpo?tu DPH – Opožd?né vrácení – Výpo?et úrok? – Podmínky pro p?iznání úroku náležejícího osob? povinné k dani v d?sledku nemožnosti disponovat s nadm?rným odpo?tem odpo?itelné DPH zadržovaným v rozporu s unijním právem a úroku náležejícího osob? povinné k dani v d?sledku opožd?né úhrady dlužné ?ástky finan?ní správou – Zásady efektivity a rovnocennosti“

Ve spojených v?cech C?13/18 a C?126/18,

jejichž p?edm?tem jsou dv? žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podané rozhodnutími Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud v Segedínu, Ma?arsko) (C?13/18) a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud v Szekszárdu, Ma?arsko) (C?126/18) ze dne 2. ledna 2018 a 3. ledna 2018, došlými Soudnímu dvoru ve dnech 8. ledna 2018 a 16. února 2018, v ?ízeních

Sole-Mizo Zrt. (C?13/18),

Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. (C?126/18)

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DV?R (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev, p?edseda senátu, P. G. Xuereb a T. von Danwitz (zpravodaj), soudci,
generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kancelá?e: R. ?ere?, radová,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti řízení a po jednání konaném dne 6. ?ervna 2019,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti řízení:

–

za Sole-Mizo Zrt. L. Maklárím, ?gyvéd,

–

za Dalmandi Mez?gazdasági Zrt. L. Maklárím, ?gyvéd,

–

za ma?arskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocn?nci,

–

za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a A. SPOSEM, jako zmocněnci,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. září 2019,
vydává tento

Rozsudek

1

Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu unijního práva v oblasti nároku na vrácení daní, které byly v členském státě vybrány v rozporu s unijním právem.

2

Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi společnostmi Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) na jedné straně a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Odvolací úřad státní správy daní a cel, Maďarsko) na straně druhé ve věci hmotněprávních a procesních podmínek, za kterých se má osoba povinná k dani vrátit nadměrný odpout daně z přidané hodnoty (DPH), který nemohl být vrácen v primárně době z důvodu podmínky stanovené právní úpravou členského státu, jež byla následně Soudním dvorem prohlášena za odporující unijnímu právu.

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 183 Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) stanoví:

„Pokud za dané zdaňovací období výše odpout daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převezt nadměrný odpout daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpout daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.“

Maďarské právo

Zákon o DPH

4

Ustanovení § 186 odst. 2 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) [Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.), dále jen „zákon o DPH“] podmiňuje vrácení nadměrného odpout odpoutitelné DPH úplným zaplacením splatného protiplnění za plnění, které vedlo ke vzniku odpoutitelné DPH, a to včetně DPH (tzv. „podmínka zaplacení protiplnění“). V případě nezaplacení tohoto protiplnění musel být tento nadměrný odpout převeden do následujícího zdaňovacího období.

5

V rozsudku ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530) Soudní dvůr v podstatě rozhodl, že ustanovení § 186 odst. 2 zákona o DPH je v rozporu s článkem 183 směrnice o DPH.

6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (zákon ? CXXIII z roku 2011, kterým se za účelem harmonizace mění zákon ? CXXVII z roku 2007 o DPH a kterým se upravuje zvláštní postup žádosti o vrácení DPH, dále jen „novela zákona“), zrušil s účinkem od 27. září 2011 ustanovení § 186 odst. 2 až 4 zákona o DPH. Nyní umožňuje vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, aniž je nutné předtím na zaplacení splatného protiplnění za plnění, které vedlo ke vzniku odpočitatelné DPH.

Daňový řád

7

Ustanovení § 37 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon XCII z roku 2003 o daňovém řádu, dále jen „daňový řád“) v odstavcích 4 a 6 stanoví:

„4. Datum splatnosti platby rozpočtové podpory osob povinné k dani se řídí přílohami tohoto zákona nebo zvláštním zákonem. Rozpočtová podpora nebo DPH, jejíž vrácení je požadováno, musí být zaplacena do 30 dnů od obdržení žádosti (daňového přiznání), avšak nikoli před datem splatnosti, přičemž tato lhůta se prodlužuje na 45 dnů, jestliže výše DPH, která má být vrácena, přesahuje 500000 [maďarských] forintů [(HUF)]. [...]

[...]

6. Pokud finanční správa provede platbu opožděnou, zaplatí za každý den prodlení úroky ve výši rovnající se penále z prodlení. [...]

8

Podle ustanovení § 124/C daňového řádu platí, že:

„(1) V případě, že Alkotmánybíróság [Ústavní soud, Maďarsko], Kúria [Nejvyšší soud, Maďarsko] nebo Soudní dvůr Evropské se zpětnou působností konstatují, že právní předpis ukládající daňovou povinnost je v rozporu se Základním zákonem nebo závazným aktem Evropské unie, nebo pokud se jedná o obecní nařízení, s jakýmkoli jiným právním předpisem, a zakládá-li toto soudní rozhodnutí nárok daňového poplatníka na vrácení, poskytne ho orgán finanční správy prvního stupně, v souladu s ustanoveními tohoto článku, na žádost této osoby povinné k dani zpětně uvedeným v dotyčném rozhodnutí.

(2) Daňový poplatník může podat svou žádost písemně u orgánu finanční správy ve lhůtě 180 dnů od zveřejnění nebo oznámení rozhodnutí Alkotmánybíróság [(Ústavní soud, Maďarsko)], Kúria [(Nejvyšší soud, Maďarsko)] nebo Soudního dvora Evropské unie; po uplynutí lhůty se nelze domáhat prominutí jejího zmeškání. Orgán finanční správy žádost odmítne v případě, že je nárok související s vyměněním daně k okamžiku zveřejnění či oznámení rozhodnutí již promlčen.

[...]

(6) Je-li nárok osoby povinné k dani na vrácení daně opodstatněný, orgán finanční správy uhradí – v okamžiku vrácení daně – úroky z daně, která má být vrácena, a to ve výši rovnající se základní sazbě centrální banky a pořítané ode dne zaplacení daně až do dne, kdy se rozhodnutí přiznávající vrácení daně stalo pravomocným. Na vrácení daně vzniká nárok v den, kdy rozhodnutí, kterým bylo přiznáno, nabylo právní moci, a vrácení musí být provedeno do 30 dnů ode dne vzniku nároku. Ustanovení o úhradě rozpočtových podpor se použijí obdobně na vrácení daně upravené tímto ustanovením, s výjimkou ustanovení § 37 odst. 6.“

9

Ustanovení § 124/D, odst. 1 až 3 daňového řádu stanoví:

„(1) Pokud toto ustanovení nestanoví jinak, použijí se na žádosti o vrácení, které jsou založené na nároku na odpouštění DPH, ustanovení § 124/C.

(2) Osoba povinná k dani může uplatnit nárok uvedený výše v odstavci 1 prostřednictvím dodatečného daňového přiznání či dodatečných daňových přiznáních, které se podává (podávají) do 180 dnů ode dne zveřejnění či oznámení rozhodnutí Alkotmánybíróság [Ústavní soud], Kúria [Nejvyšší soud] nebo Soudního dvora Evropské unie a které se vztahuje (vztahují) se k daňovému období nebo daňovým obdobím, ve kterém (ve kterých) vznikl příslušný nárok na odpouštění. Po uplynutí lhůty se nelze domáhat prominutí jejího zmeškání.

(3) Jestliže z daňového přiznání, které bylo pozmeněno dodatečným daňovým přiznáním, vyplývá, že osoba povinná k dani má nárok na vrácení buď z důvodu snížení částky daně, kterou má zaplatit, nebo z důvodu zvýšení částky, která jí má být vrácena [...], použije orgán finanční správy na částku, která má být vrácena, úrokovou sazbu, která odpovídá základní sazbě centrální banky, vypočtenou za období mezi dnem stanoveným k zaplacení v daňovém přiznání nebo v daňových přiznáních dodatečným daňovým přiznáním, nebo dnem splatnosti – případně dnem zaplacení daně, jestliže tento den nastal později – a dnem podání dodatečného daňového přiznání. Vrácení, na které se vztahují ustanovení o vyplácení rozpočtových podpor, musí být provedena do 30 dnů ode dne podání dodatečného daňového přiznání.“

10

Ustanovení § 164 odst. 1 daňového řádu stanoví:

„Právo na vyměření daně zaniká 5 let od uplynutí posledního dne kalendářního roku, ve kterém mělo být podáno daňové přiznání nebo oznámení týkající se této daně, nebo pokud takové daňové přiznání nebo oznámení nebylo podáno, roku, ve kterém měla být daň zaplácena. Nestanoví-li právní předpis jinak, právo požadovat poskytnutí rozpočtové podpory a právo na vrácení příspěvků zanikne 5 let od uplynutí posledního dne kalendářního roku, ve kterém právo požadovat podporu nebo vrácení vzniklo.“

11

Ustanovení § 165 odst. 2 daňového řádu stanoví:

„Sazba penále z prodlení za každý kalendářní den se rovná 1/365 z dvojnásobku základní sazby centrální banky platné ke dni podání žádosti. Na penále z prodlení nelze uplatnit penále z prodlení. Ústřední daňová a celní správa neuloží zaplacení penále z prodlení v případě, že je jejich částka nižší než 2000 [HUF].“

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-13/18

12

V usnesení ze dne 17. července 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nezveřejněné, EU:C:2014:2127, bod 39) měl Soudní dvůr za to, že unijní právo, a zejména článek 183 směrnice o DPH, musí být vykládáno v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu a jeho praxi, které vylučují zaplacení úroků z částky nadměrného odpotitelné DPH, který nemohl být vrácen v příslušné době z důvodu vnitrostátního ustanovení, o kterém bylo rozhodnuto, že odporuje unijnímu právu. Soudní dvůr však rovněž připomíná, že při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti přísluší stanovení podmínek pro úhradu takových úroků, s výhradou dodržení zásad rovnocennosti a efektivity, členským státem.

13

V návaznosti na toto usnesení zavedla maďarská finanční správa praxi, k jejímuž souladu s právními předpisy se vyjádřila Kúria (Nejvyšší soud) ve svém rozsudku č. Kfv.I.35.472/2016/5 ze dne 24. listopadu 2016. Na základě tohoto rozsudku přijal tento soud rozhodnutí (č. EBH2017.K18) s názvem „Přezkum (z hlediska sazby a promlčecí doby) otázky úroků z DPH vzniklých z důvodu platebních podmínek“ (dále jen „zásadní rozhodnutí Nejvyššího soudu č. 18/2017“), které upřesňuje způsob výpočtu úroků z částky DPH, jež nemohla být vrácena z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“. Podle tohoto rozhodnutí je třeba rozlišovat dvě období:

–

pro období mezi dnem následujícím po posledním dni lhůty pro podání přiznání k DPH a dnem uplynutí lhůty pro podání následného daňového přiznání se analogicky použijí ustanovení § 124/C a § 124/D daňového řádu, které upravují případy, kdy Alkotmánybíróság (Ústavní soud) či Kúria (Nejvyšší soud) rozhodnou, že ustanovení odporuje vnitrostátnímu právnímu předpisu vyšší právní síly a

–

pro období mezi dnem splatnosti úroku finanční správou a dnem, kdy tato finanční správa úrok skutečně zaplatila, je třeba použít ustanovení § 37 odst. 6 daňového řádu.

14

Dne 30. prosince 2016 předložila společnost Sole-Mizo finanční správě žádost o úhradu úroků z nadměrných odpotitelné DPH, které nebyly vráceny v příslušné době z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“; dovolávala se přitom usnesení ze dne 17. července 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nezveřejněné, EU:C:2014:2127). Tato žádost se týkala úroků za různá období pro podání daňového přiznání mezi prosincem 2005 a červnem 2011. Vzhledem k prodlení s platbou těchto úroků bylo rovněž požadováno zaplacení úroků z prodlení.

15

Orgán finanční správy prvního stupně rozhodnutím ze dne 3. března 2017 žádosti společnosti Sole-Mizo vyhovět a nařídil, aby byly této společnosti uhrazeny úroky ve výši 99630000 HUF (přibližně 321501 eur), vypočtené podle sazby odpovídající základní sazbě maarské centrální banky, ale zamítl tuto žádost v rozsahu, v němž zněla na úhradu úroku z prodlení vypočteného podle sazby odpovídající dvojnásobku sazby maarské centrální banky z důvodu prodlení s platbou těchto úroků.

16

Rozhodnutím ze dne 19. června 2017 přijatým v návaznosti na správní opravný prostředek podaný společností Sole-Mizo orgán finanční správy druhého stupně změnil toto rozhodnutí a nařídil úhradu úroků ve výši 104165000 HUF (přibližně 338891 eur) z částky nadměrného odpotů odpotitelné DPH, který nebylo možné vrátit z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“. Částka, jež měla být z titulu těchto úroků uhrazena, byla vypočtena na základě ustanovení § 124/C a § 124/D daňového řádu za použití sazby odpovídající základní sazbě maarské centrální banky.

17

Společnost Sole-Mizo ve věci C-13/18 podala proti rozhodnutí orgánu finanční správy druhého stupně žalobu u předkládajícího soudu, přičemž tvrdila, že částka dlužná z titulu úroků z částky nadměrného odpotů odpotitelné DPH, který nebylo možné vrátit z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“, měla být v souladu s ustanovením § 37 odst. 6 daňového řádu rovněž vypočtena za použití zákonné sazby odpovídající dvojnásobku základní sazby maarské centrální banky.

18

Tento soud si klade otázku, zda je způsob výpotů úroků z částky DPH, jak byl vymezen zásadním rozhodnutím Nejvyššího soudu 18/2017, v souladu s unijním právem, a zejména se zásadami rovnocennosti a efektivity.

19

Za těchto podmínek se Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud v Segedínu, Maarsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Brání pravidla [unijního] práva, ustanovení směrnice [o DPH] (zejména s ohledem na její článek 183) a zásady efektivity, přímého úniku a rovnocennosti vnitrostátní praxi členského státu, podle níž se při uplatnění relevantních předpisů v oblasti úroků z prodlení vychází z předpokladu, že vnitrostátní orgán finanční správy se nedopustil porušení práva (nečinnosti) – to znamená, že nebyl v prodlení, pokud jde o nevratnou část DPH odpovídající nezaplaceným plněním poskytnutým osobám povinným k dani – protože v okamžiku, kdy uvedený orgán rozhodl, byla podmínka stanovená vnitrostátní právní úpravou, která porušovala [unijní] právo, platná a Soudní dvůr konstatoval neslučitelnost této podmínky s [unijním] právem až později?

2)

Brání [unijní] právo, konkrétně ustanovení směrnice [o DPH] (zejména s ohledem na její článek

183), a zásady rovnocennosti, efektivity a proporcionality, vnitrostátní praxi maďarského státu, která při uplatnění relevantních předpisů v oblasti úroků z prodlení rozlišuje, zda orgán finanční správy nevrátil daň, protože se šlo o tehdy platnými vnitrostátními předpisy – které porušovaly [unijní] právo – nebo zda nevrácením daně porušil uvedené předpisy, když v souvislosti s výší úroků splatných z DPH, jejich vrácení nebylo možné požadovat v příslušné době v důsledku podmínky vnitrostátního práva, kterou Soudní dvůr prohlásil za odporující unijnímu právu, stanoví dvě následující odlišná období:

–
v prvním období mají osoby povinné k dani právo pouze na úrok z prodlení odpovídající základní sazbě centrální banky, jelikož vzhledem k tomu, že maďarská právní úprava odporující [unijnímu] právu byla v té době ještě v platnosti, maďarské orgány finanční správy nejednaly protiprávně, když nepovolily vrácení DPH uvedené na daňovém dokladu v příslušné době, zatímco

–
ve druhém období musí být zaplacen úrok odpovídající dvojnásobku základní sazby centrální banky, použitelný v [maďarském] právním řádu v případě prodlení, avšak pouze u opožděné platby úroků z prodlení, které byly vypočteny pro první období

3)

Má být článek 183 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že zásada rovnocennosti vylučuje praxi maďarského státu, podle které z nevrácené DPH vyplatí orgán finanční správy úrok odpovídající základní sazbě centrální banky, pokud bylo porušeno unijní právo, zatímco vyplatí úrok odpovídající dvojnásobku základní sazby centrální banky, pokud došlo k porušení vnitrostátního práva“

Věc C-126/18

20

Dne 30. prosince 2016 podala společnost Dalmandi Mezgazdasági u orgánu finanční správy prvního stupně žádost o úhradu úroků z nadměrných odpočetných odpočitatelné DPH, které nebyly vráceny v příslušné lhůtě v období od roku 2005 do roku 2011 z důvodu podmínky „zaplaceného protiplnění“. Požadovaná částka činila 74518800 HUF (přibližně 240515 eur). Pro výpočet požadovaných úroků žádost zohledňovala celou dobu mezi dnem uplynutí lhůty pro vrácení v každém příslušném zdaňovacím období a dnem uplynutí lhůty pro vrácení ve zdaňovacím období, ve kterém byla přijata novela zákona, tj. v projednávaném případě dnem 5. prosince 2011. Žádost pro účely tohoto výpočtu na základě ustanovení § 37 odst. 6 daňového řádu uplatnila sazbu ve výši dvojnásobku základní sazby maďarské centrální banky. Společnost Dalmandi Mezgazdasági kromě toho požadovala úhradu dalšího úroku za období od 5. prosince 2011 do dne skutečného provedení platby, přičemž v tomto případě rovněž použila sazbu stanovenou v ustanovení § 37 odst. 6 daňového řádu.

21

Orgán finanční správy prvního stupně svým rozhodnutím ze dne 10. března 2017 této žádosti vyhověl, a přiznal tak této společnosti na základě ustanovení § 124/D odst. 3 daňového řádu úroky ve výši 34673000 HUF (přibližně 111035 eur) za neoprávněně zadržované částky nadměrných odpočetitelné DPH za období od čtvrtého čtvrtletí roku 2005 do čtvrtého čtvrtletí roku 2011. Ve zbývajících částech žádost zamítl.

22

Rozhodnutí orgánu finanční správy prvního stupně vycházelo ze zásad stanovených v zásadním rozhodnutí Nejvyššího soudu č. 18/2017. Orgán finanční správy zaprvé pro účely stanovení výše dlužných vycházel z ustanovení § 124/C a § 124/D daňového řádu, které ukládají použití sazby ve výši základní sazby maďarské centrální banky. Zadruhé měl tento orgán za to, že žádost společnosti Dalmandi Mezőgazdasági zajišťující na úhradu úroků z prodlení byla neopodstatněná, jelikož žadatelka nepodala ani mimořádnou žádost o vrácení, ani přiznání k DPH obsahující žádost o vrácení. Zatímco orgán finanční správy prvního stupně žádost společnosti Dalmandi Mezőgazdasági o přiznání úroků odmítl, pokud jde o rok 2005, jelikož měl za to, že co se týče prvních tří čtvrtletí tohoto roku, byla tato pohledávka již promlčená.

23

Rozhodnutím ze dne 12. března 2017 orgán finanční správy druhého stupně, k němuž společnost Dalmandi Mezőgazdasági podala správně opravný prostředek, snížil částku, jež byla této společnosti přiznána z titulu úroků z částky nadměrného odpočtu odpočetitelné DPH, který nemohl být vrácen z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“, na 34259000 HUF (přibližně 111527 eur). Tyto úroky byly v souladu se zásadním rozhodnutím Nejvyššího soudu č. 18/2017 vypočteny na základě ustanovení § 124/C a § 124/D daňového řádu podle sazby odpovídající základní sazbě maďarské centrální banky. Orgán finanční správy druhého stupně kromě toho společnosti přiznal úroky z prodlení ve výši 7000 HUF (přibližně 22 eur) za překročení lhůty pro vyřízení žádosti, požávané od dne 9. března 2017, a ve zbývajících částech potvrdil rozhodnutí v prvním stupni.

24

Společnost Dalmandi Mezőgazdasági podala k předkládacímu soudu žalobu proti tomuto rozhodnutí. Zejména tvrdila, že zásadní rozhodnutí Nejvyššího soudu č. 18/2017 je v rozporu se zásadami rovnocennosti, efektivity a přímého účinku unijního práva.

25

Za těchto podmínek se Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud v Szekszárdu, Maďarsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Brání pravidla [unijního] práva, ustanovení směrnice [o DPH] (zejména s ohledem na její článek 183) a zásady efektivity, přímého účinku a rovnocennosti soudní praxi členského státu, podle níž se při uplatňování relevantních předpisů v oblasti úroků z prodlení vychází z předpokladu, že vnitrostátní orgán finanční správy se nedopustil porušení práva (neexistence) – to znamená, že nebyl v prodlení, pokud jde o nevratnou část DPH odpovídající nezaplaceným plněním poskytnutým osobám povinným k dani – protože v okamžiku, kdy uvedený orgán rozhodl, byla podmínka stanovená vnitrostátní právní úpravou, která porušovala [unijní] právo, platná a Soudní

dv?r konstatoval neslu?itelnost této podmínky s [unijním] právem až pozd?ji? Vnitrostátní praxe takto uznala uplat?ování této podmínky stanovené vnitrostátní právní úpravou, která porušovala unijní právo, do okamžiku, kdy jí vnitrostátní zákonodárce formáln? zrušil, za kvazikonformní s právem.

2)

Brání [unijní] právo, konkrétn? ustanovení sm?rnice [o DPH] (zejména s ohledem na její ?lánek 183) a zásady rovnocennosti, efektivity a proporcionality, vnitrostátní právní úprav? a praxi ?lenského státu, které p?i uplat?ování relevantních p?edpis? v oblasti úrok? z prodlení rozlišují, zda orgán finan?ní správy nevrátil da?, protože se ?ídl tehdy platnými vnitrostátními p?edpisy – které porušovaly [unijní] právo – nebo zda nevrácením dan? porušil uvedené p?edpisy, když v souvislosti s výší úrok? splatných z DPH, jejíž vrácení nebylo možné požadovat v p?im??ené dob? v d?sledku podmínky vnitrostátního práva, kterou Soudní dv?r prohlásil za odporující unijnímu právu, stanoví dv? následující odlišná období:

–

v prvním období mají osoby povinné k dani právo pouze na úrok z prodlení odpovídající základní sazba? centrální banky, jelikož vzhledem k tomu, že ma?arská právní úprava odporující [unijnímu] právu byla tehdy ješt? v platnosti, ma?arské finan?ní orgány nejednaly protiprávn?, když nepovolily vrácení DPH uvedené na da?ovém dokladu v p?im??ené dob?, zatímco

–

ve druhém období musí být zaplacen úrok odpovídající dvojnásobku základní sazby centrální banky, použitelný v [ma?arském] právním ?ádu v p?ípad? prodlení, avšak pouze u opožd?né platby úrok? z prodlení, jak byly vypo?teny pro první období?

3)

Je v souladu s [unijním] právem, zejména s ?lánkem 183 sm?rnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe ?lenského státu, která stanoví jako po?áte?ní datum pro výpo?et úrok? z prodlení (složených úrok?) splatných podle ustanovení ?lenského státu na základ? prodlení s placením úrok? z prodlení z dan? zadržované v rozporu s unijním právem (úroky z DPH; v tomto p?ípad? jistina) nikoliv p?vodní den splatnosti úrok? z DPH (jistiny), ale pozd?jší okamžik, s ohledem zejména na to, že žádost o zaplacení úrok? z daní, které jsou zajišt?ny nebo nejsou vráceny v rozporu s unijním právem, je subjektivním právem, které vyplývá p?ímo ze samotného unijního práva?

4)

Je v souladu s [unijním] právem, [zejména s ?lánkem 183 sm?rnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe ?lenského státu, podle níž musí osoba povinná k dani podat mimo?ádnou žádost v p?ípad?, že požaduje úroky splatné z d?vodu porušení práva v d?sledku prodlení ze strany orgánu finan?ní správy, zatímco v jiných p?ípadech nároku na úroky z prodlení není taková mimo?ádná žádost nutná, protože úroky jsou p?iznány i bez návrhu?

5)

Je-li odpov?? na p?edchozí otázku kladná, je v souladu s [unijním] právem, zejména s ?lánkem 183 sm?rnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe ?lenského státu, podle níž lze úrok z prodlení (složený úrok) odpovídající prodlení se zaplacením úrok? z dan? zadržované v rozporu s unijním právem, jak následn? konstatoval Soudní dv?r (úroky z DPH; v tomto p?ípad?

jistina), p?iznat pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani podá mimo?ádnou žádost, prost?ednictvím které nepožaduje konkrétn? úroky, nýbrž vrácení ?ástky dan? odpovídající nezaplaceným pln?ním dlužné práv? v okamžiku, kdy ve vnitrostátním právu bylo zrušeno pravidlo ?lenského státu odporující unijnímu právu, které vyžadovalo zadržení dlužné DPH p?i uvedeném nezaplacení, a?koliv se úroky z DPH, které jsou základem požadavku složeného úroku, pokud jde o zda?ovací období p?edcházející mimo?ádné žádosti, již staly splatnými a dosud nebyly zaplacený?

6)

Je-li odpov?? na p?edchozí otázku kladná, je v souladu s [unijním] právem, zejména s ?lánkem 183 sm?rnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe ?lenského státu, která vede ke ztrát? nároku na úrok (složený úrok) odpovídající prodlení se zaplacením úrok? z dan? zadržované v rozporu s unijním právem, jak následn? konstatoval Soudní dv?r (úroky z DPH; v tomto p?ípad? jistina), v souvislosti s pohledávkami zn?jícími na úroky z DPH, které nespádaly do období pro p?iznání DPH dot?eného proml?ecí lh?tou stanovenou pro podání mimo?ádné žádosti, jelikož uvedené úroky se staly splatnými d?íve?

7)

Je v souladu s [unijním] právem, zejména s ?lánkem 183 sm?rnice [o DPH] (s ohledem zejména na zásadu efektivity a na subjektivní povahu nároku na zaplacení úrok? z daní, které nejsou vráceny v rozporu s unijním právem), vnitrostátní praxe ?lenského státu, která zbavuje osobu povinnou k dani s kone?nou platností možnosti požadovat úroky z dan? zadržované v souladu s vnitrostátní právní úpravou, která byla pozd?ji prohlášena za odporující za odporující [unijnímu] právu a která zakazovala domáhat se vrácení DPH v p?ípad? nezaplacení protipln?ní, p?i?emž

–

[podle této praxe] nebyla pohledávka na úrok považována za oprávn?nou, protože v okamžiku, kdy bylo možné požadovat vrácení dan?, bylo ustanovení prohlášené pozd?ji za odporující [unijnímu] právu platné (jelikož nedošlo k prodlení a orgán finan?ní správy pouze použil platné právo),

–

a následn?, když ve vnitrostátním právním ?ádu bylo zrušeno ustanovení, které bylo prohlášeno za odporující [unijnímu] právu a které omezovalo nárok na vrácení na základ? proml?ení?

8)

Je v souladu s [unijním] právem, zejména s ?lánkem 183 sm?rnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe ?lenského státu, podle níž možnost požadovat úroky z prodlení, které musí být zaplacený z úrok? z DPH (jistiny), které p?ísluší osob? povinné k dani z dan?, která nebyla vrácena v okamžiku, kdy bylo možné se jí p?vodn? domáhat, kv?li ustanovení vnitrostátního práva, které bylo pozd?ji prohlášeno za odporující [unijnímu] právu, závisí, pro celé období od roku 2005 do roku 2011, na tom, zda osoba povinná k dani nyní m?že žádat o vrácení DPH odpovídající období pro p?iznání uvedené dan?, b?hem n?hož bylo ve vnitrostátním právním ?ádu zrušeno dot?ené ustanovení odporující [unijnímu] právu (zá?í 2011), a?koliv k zaplacení úrok? z DPH (jistiny) do tohoto okamžiku nedošlo, a nedošlo k n?mu ani pozd?ji, do okamžiku, kdy byl požadavek p?edložen vnitrostátnímu soudu?“

26

Rozhodnutím p?edsedy Soudního dvora ze dne 12. března 2018 byly věci C-13/18 a C-126/18 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení a rozsudku.

K pravomoci Soudního dvora

27

Ma?arská vláda namítá nepřípustnost žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce. Podle ma?arské vlády Soudnímu dvoru nepřisluší zkoumat otázky vznesené v prvodních řízeních týkající se úhrady úrok?, jejichž sazba, výpočet a procesní pravidla nejsou upraveny unijním právem, ale právem vnitrostátním.

28

V rámci své argumentace ma?arská vláda ve skutečnosti zpochybňuje pravomoc Soudního dvora odpovědět na položené otázky.

29

Je-li Soudnímu dvoru předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, má pravomoc rozhodovat pouze o výkladu Smluv, jakož i o platnosti a výkladu aktů přijatých orgány Unie. Aťkoliv Soudnímu dvoru v tomto ohledu nepřisluší, aby posuzoval slučitelnost vnitrostátní právní úpravy s unijním právem, ani aby vykládal vnitrostátní právní a správní předpisy, má nicméně pravomoc poskytnout předkládajícím soudům veškeré prvky výkladu vztahující se k unijnímu právu, které mu umožní posoudit takovou slučitelnost pro účely rozhodnutí ve věcech, jež mu byly předloženy (rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 31 a citovaná judikatura).

30

V tomto případě je třeba připomenout, že členské státy mají povinnost vrátit daně vybrané v rozporu s unijními právními předpisy spolu s úroky. Aťkoliv při neexistenci unijní právní úpravy přisluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých musí být takové úroky uhrazeny, zejména sazbu a způsob výpočtu těchto úrok?, musí být tyto podmínky nicméně v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity, jakož i se zásadou daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. dubna 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, body 22 a 23, a ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, body 22, 23 a 25 a citovaná judikatura).

31

Předkládající soudy se přitom svými otázkami Soudního dvora tážou na výklad unijního práva, a konkrétně na výklad zásad unijního práva uvedených v předchozím bodě tohoto rozsudku, což spadá do pravomoci Soudního dvora.

32

Za těchto podmínek je třeba mít za to, že Soudní dvůr má pravomoc odpovědět na otázky položené předkládajícími soudy.

K p?edb?žným otázkám

K první až t?etí p?edb?žné otázce ve v?ci C?13/18, jakož i k první a druhé p?edb?žné otázce a k první ?ásti sedmé otázky ve v?ci C?126/18

33

První až t?etí otázkou ve v?ci C?13/18, jakož i první a druhou otázkou a první ?ástí sedmé otázky ve v?ci C?126/18, jež je t?eba zkoumat společn?, se p?edkládající soudy v podstat? tážou, zda unijní právo, a zejména ?lánek 183 sm?rnice o DPH a zásady efektivity a rovnocennosti a zásady p?ímého ú?inky a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové praxi ?lenského státu, jako je praxe dot?ená v p?vodních ?ízeních, jež spo?ívá ve výpo?tu úrok? z nadm?rných odpo?t? odpo?itatelné DPH, zadržovaných tímto ?lenským státem v rozporu s unijním právem déle než po p?im??enou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky.

34

V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nárok na vrácení daní vybraných v ?lenském stát? v rozporu s pravidly unijního práva je d?sledkem a dopl?kem práv p?iznaných jednotlivc?m ustanoveními unijního práva, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem. ?lenské státy tedy v zásad? musí vrátit dan? vybrané v rozporu s unijním právem (rozsudek ze dne 19. ?ervence 2012, Littlewoods Retail a další, C?591/10, EU:C:2012:478, bod 24 a citovaná judikatura).

35

Soudní dv?r rovn?ž rozhodl, že pokud ?lenský stát vybral dan? v rozporu s pravidly unijního práva, právní subjekty mají nárok na vrácení nejen neoprávn?n? vybrané dan?, ale rovn?ž ?ástek zaplacených tomuto státu nebo tímto státem zadržovaných v p?ímé souvislosti s touto daní. To zahrnuje rovn?ž ztráty p?edstavované nemožností disponovat pen?žními ?ástkami v d?sledku p?ed?asné splatnosti dan? (rozsudek ze dne 19. ?ervence 2012, Littlewoods Retail a další, C?591/10, EU:C:2012:478, bod 25 a citovaná judikatura).

36

Z této judikatury vyplývá, že zásada ukládající ?lenskému státu povinnost vrátit ?ástky daní vybrané v rozporu s unijními právními p?edpisy spolu s úroky vyplývá z t?chto právních p?edpis? (rozsudek ze dne 19. ?ervence 2012, Littlewoods Retail a další, C?591/10, EU:C:2012:478, bod 26 a citovaná judikatura).

37

P?i neexistenci unijní právní úpravy p?ísluší vnitrostátnímu právnímu ?ádu každého ?lenského státu stanovit podmínky, za kterých musí být takové úroky uhrazeny, v?etn? p?íslušné úrokové sazby a zp?osobu výpo?tu t?chto úrok? (jednoduché nebo složené úroky). Tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, to znamená, že nesm?jí být mén? p?íznivé než ty, které se týkají obdobných nárok? vzniklých na základ? vnitrostátního práva, a že v praxi nesm?jí znemož?ovat výkon práv p?iznaných právním ?ádem Unie (rozsudek ze dne 19. ?ervence 2012, Littlewoods Retail a další, C?591/10, EU:C:2012:478, bod 27 a citovaná judikatura). Uvedené podmínky musí krom? toho respektovat zásadu da?ové neutrality (rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, bod 25 a citovaná judikatura).

V projednávaném případě si předkládající soudy zaprvé kladou otázku, zda je praxe finanční správy vycházející ze zásadního rozhodnutí Nejvyššího soudu 18/2017 v souladu se zásadou rovnocennosti v rozsahu, v němž stanoví, že úroky z částek nadměrných odpoté odpotitelné DPH, které finanční správa nemohla vrátit z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“, jsou poříhány podle ustanovení § 124/C a § 124/D daňového řádu, a nikoliv na základě ustanovení § 37 odst. 4 a 6 tohoto zákona.

Podle informací uvedených v předkládacích rozhodnutích ustanovení § 124/C a § 124/D daňového řádu stanoví, že úroková sazba, jež se uplatní na částky, které mají být vráceny osobě povinné k dani v návaznosti rozhodnutí Soudního dvora, Alkotmánybíróság (Ústavní soud) a Kúria (Nejvyšší soud), ve kterém bylo konstatováno, že vnitrostátní právní norma ukládající daňovou povinnost je v rozporu s unijním právem nebo s maňarským Základním zákonem, nebo, jedná-li se o obecní nařízení, s jakýmkoliv jiným právním předpisem, se rovná základní sazbě maňarské centrální banky. Naproti tomu podle týchž informací ustanovení § 37 odst. 6 daňového řádu stanoví uplatnění sazby odpovídající dvojnásobku základní sazby maňarské centrální banky v situaci, kdy finanční správa DPH, jejíž vrácení je požadováno, neuhradí do 30 nebo 45 dnů od obdržení žádosti o vrácení daně.

Předkládajícím soudem, které jako jediné mají bezprostřední znalost procesních podmínek těchto prostředků nápravy směřujících k vrácení částek uplatňovaných v této státu, přísluší, aby ověřily, zda procesní podmínky, které mají ve vnitrostátním právu zajistit ochranu práv, jež pro jednotlivce vyplývají z unijního práva, jsou v souladu s uvedenou zásadou, a aby rovněž přezkoumaly předmet a hlavní znaky údajně podobných prostředků nápravy vnitrostátní povahy. Z tohoto důvodu musí tyto vnitrostátní soudy ověřit podobnost dotyčných prostředků nápravy z hlediska jejich předmetu, důvodu a hlavních znaků (rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 31).

S výhradou tohoto ověření, které přísluší předkládajícím soudem, je třeba poukázat na to, že důvodem úroku stanoveného v ustanoveních § 124/C a § 124/D daňového řádu je zejména rozsudek Soudního dvora nebo vyššího vnitrostátního soudu, který se zpětnou účinností konstatuje, že vnitrostátní právní norma ukládající daňovou povinnost odporuje vyšší právní normě. Naproti tomu ustanovení § 37 odst. 4 a 6 tohoto zákona se zejména týká situace, kdy finanční správa žádost o vrácení DPH nevyřídila ve stanovené lhůtě. Toto ustanovení proto finanční správa ukládá sankci za to, že nedodržela lhůtu, v níž byla povinna vrátit částku, kterou dlužila.

Je třeba dodat, jak v podstatě uvedla Evropská komise v písemném vyjádření, že úrok z prodlení stanovený v ustanovení § 37 odst. 6 uvedeného zákona se sice zejména uplatní na období následující po dni, kdy osoba povinná k dani podala žádost o vrácení dlužné částky, avšak je patrné, že úrok stanovený v ustanoveních § 124/C a § 124/D tohoto zákona se uplatní zejména na období před podáním této žádosti. Ustanovení § 124/C a § 124/D daňového řádu a ustanovení § 37 odst. 4 a 6 tohoto zákona tedy podle všeho nemají podobný předmet a důvod, což však

přísluší ověřit předkládajícím soudem.

43

Zadruhé zásada efektivity vyžaduje, aby vnitrostátní normy upravující výpočet případně dlužných úroků v případě žádosti o vrácení nadměrného odpotupodpožitelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem nevedla k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o případnou náhradu za ztrátu, kterou utrpěla v důsledku nemožnosti disponovat příslušnými částkami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. dubna 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, bod 26 a citovaná judikatura).

44

V této souvislosti je třeba připomenout, že vzhledem k účelu úhrady úroků z nadměrných odpotupodpožitelné DPH, které řecký stát zadržuje v rozporu s pravidly unijního práva, spočívajícím v náhradě finančních ztrát, které osobě povinné k dani vznikly v důsledku nemožnosti disponovat příslušnými částkami, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby podmínky úhrady úroků byly stanoveny tak, aby bylo možné nahradit hospodářskou zátěž, která dané osobě vznikla v souvislosti s neoprávněným zadržováním částek daně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. května 2013, Alakor Gabonatermelés Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, body 24 a 27, a ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, body 24, 25 a 29).

45

V projednávaném případě se předkládající soudy tážou, zda je vzhledem k výši úrokové sazby stanovené ustanoveními § 124/C a § 124/D daňového řádu a k období, za které přistávají tyto úroky, praxe finanční správy dotčená v původním řízení v souladu se zásadami, jež byly připomenuty ve dvou předchozích bodech tohoto rozsudku.

46

Pokud jde o tuto úrokovou sazbu, je třeba poukázat na to, že ustanovení § 124/C a § 124/D tohoto zákona stanoví, že se na úroky z nadměrného odpotupodpožitelné DPH uplatní sazba ve výši základní sazby mařarské centrální banky, odpovídající úrokové sazbě, kterou národní centrální banka uplatňuje na hlavní refinanční operace. Nicméně, jak uvedl generální advokát v bodech 72 a 74 svého stanoviska, osoba povinná k dani by v případě, že by si musela přijít částku rovnající se nadměrnému odpotupodpožitelné DPH od úrokové instituce, aby tak vyrovnala finanční deficit vyplývající z toho, že jí nebyl vrácen nadměrný odpotupodpožitelné DPH zadržovaný v rozporu s unijním právem, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úrokovým institucím.

47

Pokud jde o období, za které přistávají tyto úroky, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že úroky z částky nadměrného odpotupodpožitelné DPH, který nemohl být vrácen z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“, jsou v souladu s dotčenou vnitrostátní praxí požítány za období, za které je podáváno přiznání k DPH. V souladu se zásadním rozhodnutím Nejvyššího soudu 18/2017 se tyto úroky požítají od dne následujícího po dni podání přiznání k DPH, v němž osoba povinná k dani uvedla nadměrný odpotupodpožitelné DPH, který musel být z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“ převeden do následujícího daňového období, do posledního dne po podání následujícího přiznání k DPH.

V tomto ohledu ze skutečností, jež společnosti Sole-Mizo a Dalmandi Mezgazdasági předložily Soudnímu dvoru, jejichž ověření přísluší předkládajícím soudům, vyplývá, že délka období mezi dnem, ke kterému byla stanovena částka úroků z nadměrného odpotv odpotitelné DPH, jenž nemohl být vrácen z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“, a dnem skutečného zaplacení těchto úroků, se v případě těchto dvou podniků pohybovala mezi pěti až pětibližně jedenácti lety, přičemž co se tohoto období týče, je patrné, že u něj nebyl stanoven žádný úrok, který by osobě povinné k dani nahradil škodu způsobenou mnovým znehodnocením postihujícím hodnotu příslušné částky, které nastalo v důsledku plynutí času.

Vnitrostátní praxe, podle které jsou v případě vrácení částky nadměrného odpotv odpotitelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem na žádost osoby povinné k dani úroky, které se na tuto částku uplatní, jednak počítány podle sazby, která je nižší než sazba, jež by osoba povinná k dani, která není úřadovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla přejít částku rovnou uvedeně částce, a jednak se počítají za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla mnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků, může osobu povinnou k dani přivést o přiměřenou náhradu ztráty způsobené v důsledku nemožnosti disponovat s dotyčnými částkami, a tudíž nerespektuje zásadu efektivity. Taková praxe je navíc v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daní.

Vzhledem k tomu, co je uvedeno výše, není nutné tyto otázky zkoumat z hlediska zásad přímého účinku a proporcionality.

Vzhledem k tomu, co bylo uvedeno výše, je třeba na první až třetí otázku ve věci C-13/18, jakož i na první a druhou otázku a první část sedmé otázky ve věci C-126/18 odpovědět tak, že unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpotv odpotitelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úřadovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla přejít částku rovnou uvedeně částce, a počítají-li se úroky z dotyčných nadměrných odpotv DPH za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla mnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků.

Ke druhé části sedmé otázky ve věci C-126/18

Ve druhé části sedmé otázky ve věci C-126/18 se předkládající soud v podstatě ptá, zda unijní právo, a zejména zásady efektivity a rovnocennosti, musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu, která pro žádosti o úhradu úroků z nadměrného odpotv odpotitelné DPH zadržovaného v důsledku použití vnitrostátního ustanovení, které bylo prohlášeno za odporující

unijnímu právu, stanoví pětiletou promlčecí lhůtu.

53

V tomto ohledu z judikatury uvedené v bodě 37 tohoto rozhodnutí vyplývá, že při neexistenci unijní právní úpravy přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých musí být uhrazeny úroky z částek daní vybraných v rozporu s unijním právem, s výhradou dodržení zejména zásad rovnocennosti a efektivity.

54

Pokud jde zprv o zásadu efektivity, Soudní dvůr uznal slučitelnost stanovení pětiletých pevných promlčecích lhůt pro podání žaloby s právem Unie, které chrání jak daňového poplatníka, tak dotčený správní orgán, v zájmu právní jistoty. Povaha těchto lhůt totiž není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv priznaných právním řádem Unie, i když uplynutí těchto lhůt již z podstaty věci vede k úplnému nebo částečnému odmítnutí podané žaloby (rozsudek ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 42 a citovaná judikatura).

55

Z judikatury Soudního dvůr totiž vyplývá, že možnost požádat o vrácení nadměrných odpočet DPH bez jakéhokoli časového omezení by byla jednak v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti v této finanční správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (rozsudek ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, bod 16).

56

Soudní dvůr již rozhodl, že pětiletá vnitrostátní promlčecí doba, která plyne ode dne namítaného zaplacení, je pětiletá (rozsudek ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, bod 35 a citovaná judikatura).

57

V projednávaném případě z rozhodnutí předkládajícího soudu ve věci C-126/18 vyplývá, že vnitrostátní praxe dotčená ve věci v původním řízení, vycházející z ustanovení § 164 odst. 1 daňového řádu, osobě povinné k dani umožňuje požadovat úhradu úroků jako náhradu ztrát, které jí v důsledku uplatnění podmínky „zaplacení protiplnění“ vznikly od posledního daňového období v roce 2005. Žádost o úhradu úroků musela být v souladu s touto vnitrostátní praxí podána nejpozději poslední den pátého kalendářního roku následujícího po vstupu novely zákona, která zavedla postup určený k vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH zadržovaného v důsledku podmínky „zaplacení protiplnění“, v účinnost dne 27. září 2011, tedy nejpozději dne 31. prosince 2016.

58

Je tak patrné, že uvedená vnitrostátní praxe pro právo požadovat úroky z nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, který členský stát zadržuje v rozporu s unijním právem, stanoví pětiletou promlčecí lhůtu, která začíná běžet ode dne vstupu vnitrostátní právní úpravy zavádějící postup určený k vrácení tohoto nadměrného odpočtu v účinnost. Je třeba konstatovat, že taková vnitrostátní praxe splňuje požadavky vyplývající ze zásady efektivity.

Pokud jde zadruhé o zásadu rovnocennosti, nemá Soudní dvůr k dispozici žádné poznatky, které by mohly vyvolat pochybnosti o souladu vnitrostátní praxe dotčené v původním řízení s touto zásadou, jelikož pro žádost o úhradu úroků je stanovena tatáž pětiletá promlčecí lhůta, a to bez ohledu na to, zda je žádost podávána na základě porušení unijního práva nebo práva vnitrostátního, jelikož má v obou případech podobný předmět a důvod.

Vzhledem k tomu, co je uvedeno výše, je třeba na druhou část sedmé otázky ve věci C-126/18 odpovědět tak, že unijní právo, a zejména zásady efektivity a rovnocennosti, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi německého státu, jež pro podávání žádostí o úhradu úroků z nadměrného odpotv odpotitelné DPH, který je protiprávně zadržován v důsledku uplatnění vnitrostátního ustanovení, o kterém bylo rozhodnuto, že je v rozporu s unijním právem, stanoví pětiletou promlčecí lhůtu.

Ke třetí a čtvrté otázce ve věci C-126/18

V rámci své třetí a čtvrtí otázky ve věci C-126/18, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v podstatě ptá, zda unijní právo, a konkrétně článek 183 směrnice o DPH a zásada efektivity musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi německého státu, jež zaprvé úhradu úroku z prodlení, který má být zaplacen z důvodu, že finanční správa ve stanovené lhůtě neuhradila pohledávku osoby povinná k dani znějící na úrok, který jí přísluší z titulu vrácení nadměrného odpotv DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem, podmiňuje podáním zvláštní žádosti, aťkoliv v jiných případech se takový úrok příznává z úřední povinnosti, a zadruhé stanoví, že tento úrok počiná běžet ode dne uplynutí lhůty 30 nebo 45 dní, kterou má finanční správa pro vyřízení takové žádosti, a nikoliv ode dne, kdy tento nadměrný odpotv vznikl.

Úvodem je třeba poukázat na to, že se tyto otázky netýkají úroků, které se uplatní na nadměrné odpoty odpotitelné DPH zadržované v rozporu s unijním právem, ale úroku z prodlení stanoveného v ustanovení § 37 odst. 4 a 6 daňového řádu, který se uplatní v případě pozdní úhrady částky, jejíž vrácení požaduje osoba povinná k dani, finanční správou. V tomto ohledu z předkládajícího rozhodnutí ve věci C-126/18 vyplývá, že společnost Dalmandi Mezgazdasági svou žádost o úhradu úroků z nadměrných odpotv této společnosti v různých zdaňovacích obdobích mezi prosincem 2005 a červnem 2011 nepodala ihned poté, co v roce 2011 vstoupila v účinnost novela zákona zavádějící řízení o vrácení nadměrných odpotv z odpotitelné DPH, které maarský stát zadržoval v důsledku podmínky „zaplacení protiplnění“, ale až dne 30. prosince 2016. Žádost společnosti Dalmandi Mezgazdasági znějící na úhradu úroku z prodlení pořítaného ode dne, který nastal před předložení této žádosti a před uplynutím lhůty pro její vyřízení finanční správou, na základě ustanovení § 37 odst. 6 daňového řádu, byla přitom finanční správou zamítnuta z důvodu, že když v této věci nebyla podána žádost, nelze finanční správu řídit odpovědnou za jakékoliv prodlení.

Jak uvedl generální advokát v bodě 100 svého stanoviska, zaplacení úroku z prodlení stanoveného v ustanovení § 37 odst. 4 a 6 daňového řádu nevyplývá přímo z povinnosti na

základ? unijního práva nahradit ztráty, které byly zp?sobeny v d?sledku nemožnosti osoby povinné k dani disponovat nadm?rným odpo?tem DPH zadržovaným v rozporu s unijním právem, ale z toho, že finan?ní správa p?ekro?ila procesní lh?tu, kterou musí dodržet podle vnitrostátního práva, jelikož takový úrok vzniká z d?vodu opožd?ného zaplacení pohledávky, o které požádala osoba povinná k dani, finan?ní správou.

64

Nic to však nem?ní na tom, že je-li d?vodem vzniku pohledávky, tak jako ve v?ci v p?vodním ?ízení, porušení unijního práva ?lenským státem, zásada efektivity vyžaduje, aby tento ?lenský stát v p?ípad?, že správa tohoto státu pohledávku uspokojí se zpožd?ním, uhradil úrok z prodlení, p?i?emž v p?ípad?, že by tato povinnost neexistovala, by ?lenské státy nebyly motivovány k tomu, aby osobám povinným k dani co nejd?íve nahradily škodu zp?sobenou ú?inky tohoto porušení.

65

Pokud jde o podmínky, za kterých jsou takové úroky vypláceny, z judikatury uvedené v bod? 37 tohoto rozsudku vyplývá, p?i neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti p?ísluší stanovení podmínek pro úhradu takových úrok?, s výhradou dodržení zejména zásad rovnocennosti a efektivity, vnitrostátním právním řád?m ?lenských stát?.

66

Pokud jde o zásadu efektivity, na kterou se jako jedinou zam?ují t?etí a ?tvrtá otázka ve v?ci C?126/18, požadavek, podle kterého musí osoba povinná k dani podat žádost o úhradu úroku z prodlení, který jí p?ísluší v p?ípad? pozdního uspokojení pohledávky, která vznikla v d?sledku porušení unijního práva ?lenským státem, finan?ní správou, jako takový nem?že prakticky znemožnit výkon práva na vrácení nadm?rného odpo?tu DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem. Jak poznamenala ma?arská vláda, osoba povinná k dani finan?ní správu informuje o existenci své pohledávky práv? tím, že podá takovou žádost, která finan?ní správ? umož?uje ov?it výši a právní základ doty?né pohledávky.

67

Vzhledem k procesní autonomii, kterou mají ?lenské státy k tomu, aby ve svém vnitrostátním právu stanovily procesní podmínky úhrady úrok? z ?ástek daní, jež byly vybrány v rozporu s unijním právem, není požadavek, podle kterého musí osoba povinná k dani podat žádost o úhradu úrok? z prodlení, které jí p?ísluší v p?ípad? pozdního uspokojení pohledávky, která vznikla v d?sledku porušení unijního práva ?lenským státem, finan?ní správou, v rozporu se zásadou efektivity.

68

Vnitrostátní praxe, která úrok z prodlení stanovený vnitrostátním právem pro p?ípady úhrady pohledávky na žádost osoby povinné k dani, kterou finan?ní správa provedla opožd?n?, po?ítá od uplynutí lh?ty 30 nebo 45 dní, kterou má finan?ní správa k vy?ízení této žádosti, proto taktéž není v rozporu se zásadou efektivity, a to bez ohledu na to, zda tato pohledávka vznikla v kontextu vrácení nadm?rného odpo?tu DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem.

69

Za t?chto podmínek je t?eba na t?etí a ?tvrtou otázku ve v?ci C?126/18 odpov?d?t tak, že unijní právo, a zejména zásada efektivity, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi ?lenského státu, která zaprvé úhradu úroku z prodlení, který osob? povinné k dani p?ísluší z d?vodu, že

finanční správa ve stanovené lhůtě neuspokojila pohledávku na vrácení nadměrného odpotitelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem, podmiňuje podáním zvláštní žádosti, aťkoliv v jiných případech jsou takové úroky přiznávány z úřední povinnosti, a zadruhé tento úrok počítá od uplynutí lhůty 30 nebo 45 dní, kterou má finanční správa k vyřízení takové žádosti, a nikoliv ode dne, kdy tento nadměrný odpotet vznikl.

K páté a šesté otázce ve věci C-126/18

70

Vzhledem k tomu, že pátá otázka ve věci C-126/18 je položena pro případ, že Soudní dvůr odpoví kladně na tvrtou otázku, a k tomu, že šestá otázka v této věci je položena pro případ, že Soudní dvůr odpoví kladně na pátou otázku, není třeba na tyto otázky odpovídat.

K osmé otázce ve věci C-126/18

71

Svou osmou otázkou ve věci C-126/18 se předkládající soud v podstatě táže, zda unijní právo, a zejména články 183 směrnice o DPH a zásada efektivity, musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi maarského státu, podle které úhrada úroku z prodlení, který osobě povinné k dani přísluší z důvodu, že finanční správa ve stanovené lhůtě neuspokojila pohledávku vznikající na úrok, který vznikl z titulu vrácení nadměrného odpotitelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem, může být pro období, ve kterém tento nadměrný odpotet vznikl, přiznána pouze v případě, že z daňového přiznání osoby povinné k dani za období, ve kterém tento maarský stát napravit tento rozpor s unijním právem, vyplývá, že došlo k nadměrnému odpotitelné DPH.

72

V tomto ohledu z předkládajícího rozhodnutí ve věci C-126/18 vyplývá, že společnost Dalmandi Mezőgazdasági byla přiznána úrok z prodlení ve výši 7000 HUF (přibližně 22 eur) za překročení lhůty pro vyřízení její žádosti ze dne 30. září 2016 vznikající na úhradu úroků z nadměrných odpotitelné DPH zadržovaných v rozporu s unijním právem za období následující po podání její žádosti, avšak finanční správa jí odmítla uhradit takový úrok za období, které podání její žádosti předcházelo. Kromě toho je nesporné, že z daňového přiznání této společnosti za období, ve kterém maarský stát napravit tento rozpor s unijním právem, nevyplývá, že došlo k nadměrnému odpotitelné DPH.

73

Jak tedy vyplývá z bodů 67 a 68 tohoto rozsudku, finanční správa nemohla odmítnout úhradu takového úroku z prodlení za období, které následovalo po podání žádosti, aniž porušila zásadu efektivity.

74

Za těchto podmínek není nutné odpovědět na otázku, zda vzhledem k požadavkům vyplývajícím z této zásady mohla finanční správa odmítnout uhradit takový úrok vztahující se k těmto obdobím z jiného důvodu než v důsledku opožděného podání žádosti, a sice z toho důvodu, že z daňového přiznání osoby povinné k dani za období, ve kterém maarský stát napravit rozpor s unijním právem, nevyplývá, že došlo k nadměrnému odpotitelné DPH.

K nákladům řízení

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporům probíhajícím před předkládajícími soudy, jsou k rozhodnutí o nákladech řízení příslušné uvedené soudy. Výdaje vzniklé předložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1)

Unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi řeckého státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočet odpočetelné daně z přidané hodnoty (DPH), zadržovaných tímto řeckým státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úřadovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla přiznat částku rovnou uvedené částce, a požítají-li se úroky z dotčených nadměrných odpočet DPH za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků.

2)

Unijní právo, a zejména zásady efektivity a rovnocennosti, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi řeckého státu, jež pro podávání žádostí o úhradu úroků z nadměrného odpočtu odpočetelné daně z přidané hodnoty, který je protiprávně zadržován v důsledku uplatnění vnitrostátního ustanovení, o kterém bylo rozhodnuto, že je v rozporu s unijním právem, stanoví pětiletou promlčecí lhůtu.

3)

Unijní právo, a zejména zásada efektivity, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi řeckého státu, která zaprvé úhradu úroku z prodlení, který osobě povinné k dani přísluší z důvodu, že finanční správa ve stanovené lhůtě neuspokojila pohledávku na vrácení nadměrného odpočtu odpočetelné daně z přidané hodnoty zadržovaného v rozporu s unijním právem, podmiňuje podáním zvláštní žádosti, aťkoliv v jiných případech jsou takové úroky přiznávány z úřední povinnosti, a zadruhé tento úrok požítá od uplynutí lhůty 30 nebo 45 dní, kterou má finanční správa k vyřízení takové žádosti, a nikoliv ode dne, kdy tento nadměrný odpočet vznikl.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: maďarština.