

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 13. októbra 2022 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Harmonizácia daňových právnych predpisov – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Predaj, ktorý nie je zdaniteľný na účely DPH – Nedôvodne fakturovaná a zaplatená DPH – Likvidácia dodávateľa – Zamietnutie vrátenia nedôvodne zaplatenej DPH daňovým orgánom odberateľovi – Zásady efektivity, daňovej neutrality a zákazu diskriminácie“

Vo veci C-397/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) z 25. mája 2021 a doručený Súdnemu dvoru 29. júna 2021, ktorý súvisí s konaním:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsedníčka siedmej komory M. L. Arastey Sahún, sudcovia F. Biltgen (spravodajca) a J. Passer,

generálna advokátka: T. Župeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., v zastúpení: Gy. Hajdu, ügyvéd,
- maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a R. Kissné Berta, splnomocnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: O. Serdula, M. Smolek a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: K. Talabér-Ritz a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou HUMDA Magyar Autó- és Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (ďalej len „Humda“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo pre opravné prostriedky Národnej daňovej a colnej správy, Mažarsko) (ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“) vo veci zamietnutia žiadosti spoločnosti Humda o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorá jej bola omylom fakturovaná za transakciu nepodliehajúcu DPH v Mažarsku a týkajúcu sa nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území iného členského štátu.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 167 smernice o DPH stanovuje:

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

4 Článok 168 písm. a) tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.“

5 Článok 183 uvedenej smernice stanovuje:

„Ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpítej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia.“

Členské štáty však môžu odmietnuť preniesť alebo vrátiť rozdiel, ak výška nadmerného odpítu predstavuje zanedbateľnú sumu.“

Mažarské právo

6 Ustanovenie § 2 písm. a) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) [Magyar Közlöny 2007/155. (XI.16)] v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Dani stanovenej týmto zákonom podlieha:

a) dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré uskutoční zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká, za protihodnotu v tuzemsku.“

7 § 39 tohto zákona stanovuje:

„1. V prípade poskytovania služieb, ktoré sa priamo vzťahujú na nehnuteľný majetok, je miestom poskytovania služieb miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

2. Služby, ktoré sa priamo vzťahujú na nehnuteľný majetok uvedený v odseku 1, zahŕňajú najmä: služby realitných agentov a znalcov, hotelové ubytovacie služby, prevod práv na užívanie nehnuteľností, ako aj služby prípravy a koordinácie uskutočnenia stavených prác.“

8 § 64 ods. 3 adózás rendjér?l szóló 2017. évi CL. törvény (zákon ?. CL z roku 2017, ktorým sa ustanovuje Daňový poriadok) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (aj len „Daňový poriadok“) stanovuje:

„Odchyľne od odseku 1 ak zdaniteľná osoba nepodala žiadosť o vrátenie dane v daňovom priznaní, v daňovom priznaní, ktorým sa ukončuje likvidácia (zjednodušená likvidácia) alebo dobrovoľná likvidácia (zjednodušená dobrovoľná likvidácia), vrátenie požadovanej dane z pridanej hodnoty sa vykoná v lehote 30 dní, ktorá začína plynúť odo dňa prijatia daňového priznania, ale v žiadnom prípade nie pred dátumom splatnosti; táto lehota sa predlžuje na 45 dní v prípade, že výška DPH, ktorá sa má vrátiť, presiahne 1 milión [maďarských forintov (HUF) (približne 2 500 eur)], ak zdaniteľná osoba ku dňu podania daňového priznania zaplatila v plnej výške sumu protihodnoty, vrátane dane, uvedenej na faktúre (alebo faktúrach) týkajúcej sa (týkajúcich sa) každej z transakcií, pri ktorých vzniká právo na prenesenie DPH pri uplatnení svojho práva na odpočítanie dane za príslušné zdaňovacie obdobie na základe faktúry alebo faktúr, ktoré preukazujú uskutočnenie týchto transakcií, alebo ak jej dlh zanikol v celom rozsahu iným spôsobom, a zdaniteľná osoba uvedie vo svojom daňovom priznaní, že uvedená požiadavka je splnená. Ak sa počas tejto lehoty začne alebo prebieha daňová kontrola u zdaniteľnej osoby, ktorá je v likvidácii, týkajúca sa požadovanej rozpočtovej podpory, lehota na poskytnutie rozpočtovej podpory začína plynúť odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o záveroch kontroly. Na účely uplatnenia tohto ustanovenia sa protihodnota bude považovať za zaplatenú, ak sa jej nadobudnutie uskutoční výlučne na základe záruky plnenia, ktorá je vopred stanovená v zmluve.“

9 § 65 ods. 1 Daňového poriadku stanovuje:

„V prípade, ak sa daňový orgán omešká so zaplatením určitej sumy, zaplatí za každý deň omeškania s platbou úroky vo výške úrokov z omeškania. Aj keď dôjde k omeškaniu s platbou, úroky nebudú plynúť, ak žiadosť (daňové priznanie) nemá právny základ, pokiaľ ide o viac ako 30 % požadovanej (priznanej) sumy, alebo ak platba bráni opomenutie zdaniteľnej osoby alebo osoby povinnej poskytnúť údaje.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Spoločnosť, ktorej právnym nástupcom je Humda, sa obrátila na „BHA“ Bíró Hűtéstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (aj len „BHA“) a objednala si u nej poskytnutie služieb v rámci projektu výstavby maďarského pavilónu na svetovej výstave, ktorá sa konala v priebehu roka 2015 v Miláne (Taliansko) (aj len „poskytnutie predmetných služieb“). V súvislosti s týmito službami BHA vystavila deväť faktúr v celkovej výške 486 620 000 HUF (približne 1 230 500 eur). Spoločnosť, ktorej právnym nástupcom je Humda, tieto faktúry uhradila a BHA zaplatila fakturovanú DPH maďarským daňovým úradom. Na základe daňovej kontroly maďarský daňový orgán konštatoval, že podľa maďarských právnych predpisov predmetná DPH nebola splatná v Maďarsku, keďže predmetné poskytovanie služieb sa týkalo nehnuteľností nachádzajúcej sa v Taliansku. Z tohto dôvodu bola predmetná DPH fakturovaná omylom.

11 Humda s cieľom získať späť sumu zodpovedajúcu nedôvodne zaplatenej DPH podala na

Nemzeti Adó ? és Vámhivatal Észak?budapesti Adó ? és Vámigazgatóság (regionálne da?ové a colné riadite?stvo pre Budapeš??Sever Národnej da?ovej a colnej správy, Ma?arsko) žiados? o vrátenie sumy 126 248 760 HUF (približne 320 000 eur), ktorá zodpovedá výške tejto DPH, a o zapltenie úrokov z tejto sumy. Pod?a spoločnosti Humda aj ke? jej prináleží požiada? o vrátenie tejto sumy vystavite?a faktúry v rámci ob?ianskoprávneho konania, ktorý by mal následne upravi? svoju situáciu na príslušnom da?ovom orgáne, v tomto prípade je konfrontovaná so skuto?nos?ou, že BHA je v súdnej likvidácii a pod?a jej likvidátora je poh?adávkou spoločnosti Humda nevyhnutná.

12 Ke?že tento návrh, ako aj následný opravný prostriedok podaný na riadite?stvo pre opravné prostriedky boli zamietnuté, Humda podala na vnútroštátny súd F?városi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapeš?, Ma?arsko) návrh na zmenu alebo zrušenie rozhodnutia prijatého riadite?stvom pre opravné prostriedky. Uvedený návrh je pod?a informácií obsiahnutých v návrhu na za?atie prejudiciálneho konania v podstate založený na rozsudkoch Súdneho dvora z 26. apríla 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302), a z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft. (C?691/17, EU:C:2019:327).

13 Riadite?stvo pre opravné prostriedky tvrdí, že tieto rozsudky nie sú relevantné, ke?že v prejednávanej veci sa poskytovanie predmetných služieb neuskuto?nilo na ma?arskom území a nezaložilo právo spoločnosti Humda na odpo?ítanie. Okrem toho Humda si neželala uplatni? svoje právo na odpo?ítanie dane. V rozsudkoch, na ktoré sa táto spoločnosť odvoláva, sa však Súdny dvor vyjadril k neoprávnenému zaplteniu DPH príjemcom služieb na základe faktúry nesprávne vystavenej na základe bežných pravidiel zda?ovania, zatia? ?o transakcia, ktorej sa faktúra týkala, spadala do režimu prenesenia da?ovej povinnosti. Riadite?stvo pre opravné prostriedky tvrdí, že vzh?adom na to, že poskytovanie predmetných služieb nepatrí do pôsobnosti ma?arských právnych predpisov o DPH, vrátenie, ktoré požaduje Humda, nemožno uskuto?ni?.

14 Vnútroštátny súd sa vzh?adom na uvedené rozsudky pýta, ?i sú uplatnite?né vnútroštátne ustanovenia, ako aj vnútroštátna správna prax zlu?ite?né so smernicou o DPH a konkrétnejšie so zásadami efektivity, neutrality DPH a zákazu diskriminácie. V tejto súvislosti spres?uje, že v prejednávanej veci je vymáhanie neoprávnene zapltenej DPH v rámci ob?ianskoprávneho konania nemožné alebo nadmerne zložité, ke?že po prvé BHA sa medzi?asom dostala do likvidácie, po druhé likvidátor spoločnosti BHA údajne uviedol, že nie je možné, aby zmenil faktúru, ktorú v ?ase svojho pôsobenia vystavila BHA, po tretie BHA nepožiadala o vrátenie neoprávnene zapltenej dane, po štvrté Humda napriek tomu podala ob?ianskoprávnu žalobu proti ma?arským da?ovým orgánom, po piate je nesporné, že DPH bola zapltená do štátnej pokladnice, a po šieste akéko?vek podozrenie z podvodu je vylú?ené.

15 Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, ?i za predpokladu, že Humda je oprávnená požiada? o vrátenie dane priamo ma?arský da?ový orgán, je tento orgán povinný zaplati? úroky z omeškania zo sumy, ktorá sa má vráti?, a ak áno, aké lehoty sa majú na tento ú?el vzia? do úvahy.

16 Za týchto okolností F?városi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapeš?) rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ustanovenia smernice o DPH z h?adiska jej všeobecných zásad, najmä zásady efektivity a da?ovej neutrality, vyklada? v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave a vnútroštátnej praxi, ktorá je na nej založená, pod?a ktorých v prípade, ak zdanite?ná osoba na ú?ely DPH omylom vystaví faktúru s DPH týkajúcu sa dodania oslobodeného od DPH a zaplatí túto da? do štátnej pokladnice preukázate?ným spôsobom, a príjemca faktúry zaplatí túto DPH osobe, ktorá vystavila faktúru, vnútroštátny da?ový orgán nevráti túto DPH vystavite?ovi faktúry a ani príjemcovi faktúry?

2. V prípade, že Súdny dvor Európskej únie odpovie na prvú prejudiciálnu otázku kladne, majú sa ustanovenia smernice o DPH z hľadiska jej všeobecných zásad, najmä zásady efektivity, daňovej neutrality a zákazu diskriminácie, vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade opísanom v [prvej] otázke vôbec neumožňuje príjemcovi faktúry obrátiť sa priamo na vnútroštátny daňový orgán so žiadosťou o vrátenie DPH, alebo to umožňuje len v prípade, ak je nemožné alebo nadmerne ťažké požadovať vrátenie predmetnej sumy DPH iným spôsobom na základe občianskeho práva, najmä ak sa medzičasom vystaviteľ faktúry dostal do likvidácie?

3. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu prejudiciálnu otázku, je vnútroštátny daňový orgán v takom prípade povinný zaplatiť nad rámec DPH, ktorá sa má vrátiť, aj úroky? Ak táto povinnosť existuje, na aké časové obdobie sa vzťahuje? Podlieha táto povinnosť všeobecným pravidlám týkajúcim sa vrátenia DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

17 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa smernica o DPH v spojení so zásadami efektivity a neutrality DPH má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave nemeckého štátu, na základe ktorej zdaniteľná osoba, ktorej iná zdaniteľná osoba poskytla službu, sa nemôže priamo obrátiť na vnútroštátny daňový orgán so žiadosťou o vrátenie sumy zodpovedajúcej DPH, ktorá jej bola týmto dodávateľom neoprávnene fakturovaná a ktorú tento dodávateľ zaplatil do štátnej pokladnice, hoci vymáhanie tejto sumy od dodávateľa nie je možné alebo je príliš zložité, pretože dodávateľ sa dostal do likvidácie.

18 Na úvod treba pripomenúť, že zásada neutrality DPH, ktorá je jadrom spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie, je zabezpečená mechanizmom práva na odpočítanie dane, ktorý má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností a ktorá v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. júla 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, bod 28 a citovanú judikatúru). Je pravda, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania výslovne nevyplýva, že Humda mala právo na odpočítanie nedôvodne fakturovanej a zaplatenej DPH. Keďže však vnútroštátny súd vo svojej prvej a druhej otázke odkazuje na zásadu neutrality DPH, treba s výhradou overenia zo strany vnútroštátneho súdu konštatovať, že Humda alebo spoločnosť, ktorej právnym nástupcom sa stala, mala právo na odpočítanie tejto DPH.

19 So zreteľom na tento predpoklad je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, ak smernica o DPH neobsahuje žiadne ustanovenie týkajúce sa opravy nedôvodne fakturovanej DPH zo strany vystaviteľa faktúry, v zásade prináleží nemeckým štátom, aby stanovili podmienky, za ktorých možno nedôvodne fakturovanú DPH opraviť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 38, ako aj z 2. júla 2020, Terracult, C-7835/18, EU:C:2020:520, bod 26 a citovanú judikatúru).

20 S cieľom zaručiť neutralitu DPH členským štátom prináleží stanoviť v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch, aby každá nedôvodne fakturovaná daň mohla byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru (rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-7835/18, EU:C:2020:520, bod 27 a citovaná judikatúra).

21 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej na jednej strane dodávateľ, ktorý omylom zaplatil daňovým orgánom DPH, môže požiadať o jej vrátenie, a na druhej strane odberateľ týchto služieb môže podľa občianskeho práva podať žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia proti tomuto dodávateľovi, rešpektuje zásady neutrality a efektivity. Takýto systém totiž umožňuje uvedenému odberateľovi, ktorý znášal daň fakturovanú omylom, získať vrátenie súm zaplatených bez právneho dôvodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-735/05, EU:C:2007:167, bod 39).

22 Ak sa vrátenie DPH stane nemožným alebo nadmerne ťažkým, najmä v prípade platobnej neschopnosti dodávateľa, zásady neutrality DPH a efektivity vyžadujú, aby členské štáty stanovili nástroje potrebné na to, aby odberateľovi umožnili získať späť DPH fakturovanú a zaplatenú bez právneho dôvodu, najmä zaslaním jeho žiadosti o vrátenie priamo daňovému orgánu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-735/05, EU:C:2007:167, bod 41, a z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft., C-7691/17, EU:C:2019:327, bod 48).

23 Súdny dvor z toho vyvodil, že členské štáty musia pre dodržanie zásady efektivity upraviť nástroje a procesné postupy potrebné na to, aby mal uvedený odberateľ možnosť získať späť daň fakturovanú bez právneho dôvodu (rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-735/05, EU:C:2007:167, bod 41).

24 S výhradou úvodných úvah uvedených v bode 18 tohto rozsudku je táto judikatúra uplatniteľná na situáciu, o akú ide vo veci samej. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že dodanie predmetných služieb sa týkalo nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom bola DPH omylom zaplatená. Ani vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-735/05, EU:C:2007:167), poskytovanie služieb nepodliehalo DPH v dotknutom členskom štáte, keďže boli poskytnuté v inom členskom štáte. Na druhej strane z tohto návrhu vyplýva, že v prejednáwanej veci nedošlo ani k zneužitiu ani podvodu, keďže dodávateľ a odberateľ služieb boli obaja v dobrej viere. Z toho vyplýva, že vo veci samej, ako aj vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, neexistuje riziko straty daňových príjmov a pre odberateľa služieb je nemožné alebo nadmerne ťažké získať od dodávateľa služieb vrátenie nedôvodne zaplatenej DPH, pretože tento sa medzitým dostal do likvidácie.

25 Na rozdiel od toho, čo tvrdila maďarská vláda vo svojich písomných pripomienkach, uplatniteľnosť judikatúry vyplývajúcej z rozsudku z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-735/05, EU:C:2007:167), na prejednávanú vec, nemôže byť spochybnená z dôvodu, že spor vo veci samej sa netýka práva na odpoveť na strane odberateľa. V tomto rozsudku totiž Súdny dvor neprihliadal k takémuto rozlišovaniu, ale vyjadril sa všeobecne. Okrem toho, ako v prejednáwanej veci, okolnosti veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, sa týkali plnenia nepodliehajúceho DPH v členskom štáte, v ktorom bola táto daň fakturovaná, a rozpočtu, do ktorého bola zaplatená.

26 Treba však dodať, že vnútroštátny zákonodarca má možnosť spojiť formálne povinnosti zdaniteľných osôb so sankciami, ktoré ich podnecujú k tomu, aby dodržiavali uvedené povinnosti, s cieľom zabezpečiť riadne fungovanie systému DPH, a teda že voči zdaniteľnej osobe, ktorej

žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu vyplýva z jej vlastnej nedbanlivosti, možno uložiť správnu sankciu peňažnej povahy (rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 36 a citovaná judikatúra).

27 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že za predpokladu, že by sa preukázala nedbanlivosť zdaniteľnej osoby, toto prislúcha konštatovať vnútroštátnemu súdu, dotknutý členský štát musí použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia ústanne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnou právnou úpravou, čo najmenej ohrozujú zásady stanovené právnou úpravou Únie, akou je zásada neutrality DPH. Vzhľadom na miesto, ktoré má táto zásada v spoločnom systéme DPH, sa teda sankcia spočívajúca v absolútnom odmietnutí práva na vrátenie DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná a bola zaplatená bez právneho dôvodu, javí ako neprimeraná (rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 37 a citovaná judikatúra).

28 Treba ešte pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou o DPH. Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať právnych noriem Únie. V dôsledku toho vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží odmietnuť priznanie práva na vrátenie DPH fakturovanej a zaplatenej bez právneho dôvodu, ak sa na základe objektívnych okolností preukáže, že k uplatneniu tohto práva došlo podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50 a citovanú judikatúru).

29 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, však vyplýva, že právna úprava dotknutá vo veci samej, tak ako ju uplatňuje maarská daňová správa, v skutočnosti vedie k tomu, že za okolností opísaných v prvej otázke a pri neexistencii rizika podvodu alebo zneužitia zo strany dotknutých zdaniteľných osôb sa odberateľovi služby odoprelo vrátenie DPH fakturovanej a zaplatenej bez právneho dôvodu. Z toho vyplýva, že s výhradou overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, je táto právna úprava neprimeraná.

30 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať tak, že smernica o DPH v spojení so zásadami efektivity a neutrality DPH sa má vykladať v tom zmysle, bráni právnej úprave členského štátu, na základe ktorej zdaniteľná osoba, ktorej iná zdaniteľná osoba poskytla službu, sa nemôže priamo obrátiť na vnútroštátny daňový orgán so žiadosťou o vrátenie sumy zodpovedajúcej DPH, ktorá jej bola týmto dodávateľom neoprávnene fakturovaná a ktorú tento dodávateľ zaplatil do štátnej pokladnice, hoci vymáhanie tejto sumy od dodávateľa nie je možné alebo je nadmerne ťažké, pretože dodávateľ je v likvidácii, pričom týmto dvom zdaniteľným osobám nemožno pripísať žiaden podvod alebo zneužitie, takže tomuto členskému štátu nehrozí strata daňových príjmov.

O tretej otázke

31 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorej iná zdaniteľná osoba poskytla službu, môže priamo od daňových orgánov požadovať vrátenie sumy zodpovedajúcej DPH, ktorú jej tento dodávateľ neoprávnene fakturoval a ktorú zaplatil do štátnej pokladnice, sú tieto orgány povinné zaplatiť úroky z tejto sumy, a ak áno, za aké obdobie a akým spôsobom.

32 Pokiaľ ide o povinnosť zaplatiť úroky, treba pripomenúť, že Súdny dvor opakovane rozhodol, že ak členský štát vybral dane v rozpore s pravidlami práva Únie, majú jednotlivci právo na vrátenie nielen neprávom vybratej dane, ale aj súm, ktoré boli tomuto štátu zaplatené alebo ním vybraté v priamej súvislosti s touto daňou. To zahŕňa aj straty spôsobené nemožnosťou disponovať peňažnými sumami v dôsledku predčasnej splatnosti dane. Zásada, podľa ktorej je členský štát povinný vrátiť spoločne s úrokmi aj sumy daní vybraté v rozpore s právom Únie, preto

vyplýva z uvedeného práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. júla 2012, Littlewoods Retail a i., C?591/10, EU:C:2012:478, body 25 a 26, ako aj citovanú judikatúru).

33 Súdny dvor dodal, že pri neexistencii právnej úpravy Únie prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za ktorých majú byť takéto úroky zaplatené, najmä úrokovú sadzbu a spôsob výpočtu týchto úrokov (jednoduché úroky alebo zložené úroky). Tieto podmienky musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť nevýhodnejšie ako podmienky pri podobných nárokoch založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ako ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie (rozsudok z 19. júla 2012, Littlewoods Retail a i., C?591/10, EU:C:2012:478, bod 27, ako aj citovaná judikatúra).

34 Treba však uviesť, že vo veci samej maďarské daňové orgány požadovali zaplatenie predmetnej DPH nie v rozpore s právom Únie, ale na základe článku 203 smernice o DPH, ktorý stanovuje, že „každá osoba, ktorá uvedie DPH na faktúre, je povinná zaplatiť daň uvedenú na tejto faktúre“, takže DPH fakturovaná omylom je splatná. Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že DPH uvedenú na faktúre je povinný zaplatiť vystaviteľ tejto faktúry, a to aj pri absencii akejkoľvek skutočnej zdaniteľnej transakcie (rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA., C?712/17, EU:C:2019:374, bod 26).

35 V dôsledku toho nemožno konštatovať, že v prejednávanej veci bola DPH vybratá „v rozpore s právom Únie“ v zmysle rozsudku z 19. júla 2012, Littlewoods Retail a i. (C?591/10, EU:C:2012:478), takže z tohto rozsudku nemožno vyvodiť žiadne usmernenie, pokiaľ ide o prípadné úroky, ktoré majú daňové orgány zaplatiť v situácii, akou je situácia vo veci samej.

36 V tomto prípade, keďže ako vyplýva z odpovede na prvé dve otázky, členské štáty majú povinnosť stanoviť možnosť úpravy alebo vrátenia DPH fakturovanej a zaplatenej omylom zdaniteľnej osobe, ktorá má právo na odpôčet takto zaplatenej DPH, najmä ak dotknutému členskému štátu nehrozí strata daňových príjmov a takéto vrátenie pohľadávky na DPH možno vzhľadom na jeho povahu prirovnať k „nadmernému odpôčtu“ v zmysle článku 183 smernice o DPH, je v situácii, o akú ide vo veci samej, vhodné odkázať na toto ustanovenie.

37 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že aj keď článok 183 smernice o DPH nestanovuje povinnosť platiť úroky z nadmerného odpôčtu DPH, ktorý sa má vrátiť, ani nespresuje okamih, od ktorého by takéto úroky boli splatné, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby finančné straty vzniknuté v dôsledku vrátenia nadmerného odpôčtu DPH vykonaného po primeranej lehote boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (rozsudok z 12. mája 2021, technoRent International a i., C?844/19, EU:C:2021:378, bod 40).

38 V situácii, o akú ide vo veci samej, ktorá sa vyznačuje tým, že vrátenie DPH dodávateľom služby, ktorý ju omylom fakturoval, je nemožné alebo nadmerne sťažené z dôvodu, že tento dodávateľ je v likvidácii, vzniká zdaniteľnej osobe, ktorá je odberateľom služby a ktorá neoprávnene zaplatila DPH, až do jej vrátenia finančná škoda z dôvodu nedostupnosti sumy zodpovedajúcej výške tejto dane. Za týchto okolností, ak daňový orgán nevráti takúto bezdôvodne zaplatenú DPH v primeranej lehote po tom, čo mu bola doručená žiadosť tejto zdaniteľnej osoby založená na tom, že vymáhanie sumy neoprávnene zaplatenej odberateľovi služby je nemožné alebo nadmerne ťažké, je porušená zásada daňovej neutrality.

39 Pokiaľ ide o pravidlá uplatňovania úrokov z vrátenia nedôvodne vyfakturovanej a zaplatenej DPH, z bodu 33 tohto rozsudku vyplýva, že vzhľadom na neexistenciu ustanovenia smernice o DPH v tomto ohľade tieto pravidlá patria do procesnej autonómie členských štátov, ktorá podlieha zásadám ekvivalencie a efektivity.

40 Pokiaľ ide o zásadu efektivity, ktorá je jedinou zásadou, o ktorú ide v prejednávanej veci, táto zásada vyžaduje, aby vnútroštátne pravidlá týkajúce sa najmä výpočtu prípadne dlhovaných úrokov neviedli k tomu, aby bola zdaniteľná osoba zbavená primeranej náhrady za stratu spôsobenú vrátením DPH, ktoré nebolo vykonané v primeranej lehote. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či je to tak aj v prejednávanej veci so zreteľom na všetky okolnosti tejto veci.

41 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora platí, že tak správne orgány, ako aj vnútroštátne súdy, ktoré sú v rámci svojej právomoci poverené uplatňovať právne predpisy Únie, majú povinnosť zabezpečiť plný účinok týchto ustanovení (rozsudok z 12. mája 2021, *technoRent International a. i.*, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 52, ako aj citovaná judikatúra), prípadne prostredníctvom konformného výkladu vnútroštátneho práva.

42 Povinnosť konformného výkladu vnútroštátneho práva vyžaduje, aby vnútroštátny súd zohľadnil vnútroštátne právo ako celok s cieľom posúdiť, do akej miery možno toto právo uplatniť tak, aby neviedlo k výsledku, ktorý by bol v rozpore s právom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2021, *technoRent International a. i.*, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 53, ako aj citovanú judikatúru).

43 Zásada konformného výkladu vnútroštátneho práva však má určité hranice. Povinnosť vnútroštátneho súdu odvoláva sa na obsah práva Únie pri výklade a uplatňovaní relevantných ustanovení vnútroštátneho práva je tak obmedzená všeobecnými zásadami práva, vrátane zásady právnej istoty, a nemôže slúžiť ako základ na výklad vnútroštátneho práva *contra legem* (rozsudok z 12. mája 2021, *technoRent International a. i.*, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 54, ako aj citovaná judikatúra).

44 V prejednávanej veci vnútroštátnemu súdu prináleží, aby najmä posúdil, či je možné zabezpečiť plný účinok práva Únie zohľadnením celého vnútroštátneho práva a prístupím k uplatneniu ustanovení tohto posledného uvedeného práva *mutatis mutandis*.

45 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 183 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorej iná zdaniteľná osoba poskytla službu, môže priamo od daňového orgánu požadovať vrátenie sumy zodpovedajúcej DPH, ktorú jej tento dodávateľ neoprávnene fakturoval a ktorú tento dodávateľ zaplatil do štátnej pokladnice, je tento orgán povinný zaplatiť úroky z tejto sumy, ak ju nevrátil v primeranej lehote po tom, čo bol o to požiadaný. Spôsoby uplatnenia úrokov z tejto sumy patria do procesnej autonómie členských štátov, ktorá je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity, pričom vnútroštátne pravidlá týkajúce sa najmä výpočtu prípadne dlhovaných úrokov nesmú viesť k tomu, že by zdaniteľná osoba bola zbavená primeranej náhrady za stratu spôsobenú oneskoreným vrátením tejto sumy. Vnútroštátnemu súdu prináleží urobiť všetko, čo patrí do jeho právomoci, aby zabezpečil plný účinok tohto článku 183 tak, že podá výklad vnútroštátneho práva, ktorý je v súlade s právom Únie.

O trovách

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

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

1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami efektivity a neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH)

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni právnej úprave členského štátu, na základe ktorej zdaniteľná osoba, ktorej iná zdaniteľná osoba poskytla službu, sa nemôže priamo obrátiť na vnútroštátny daňový orgán so žiadosťou o vrátenie sumy zodpovedajúcej DPH, ktorá jej bola týmto dodávateľom neoprávnene fakturovaná a ktorú tento dodávateľ zaplatil do štátnej pokladnice, hoci vymáhanie tejto sumy od dodávateľa nie je možné alebo je nadmerne ťažké, pretože dodávateľ je v likvidácii, pričom týmto dvom zdaniteľným osobám nemožno pripísať žiaden podvod alebo zneužitie, takže tomuto členskému štátu nehrozí strata daňových príjmov.

2. Článok 183 smernice 2006/112 v spojení so zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH)

sa má vykladať v tom zmysle, že:

že v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorej iná zdaniteľná osoba poskytla službu, môže priamo od daňového orgánu požadovať vrátenie sumy zodpovedajúcej DPH, ktorú jej tento dodávateľ neoprávnene fakturoval a ktorú tento dodávateľ zaplatil do štátnej pokladnice, je tento orgán povinný zaplatiť úroky z tejto sumy, ak ju nevrátil v primeranej lehote po tom, čo bol o to požiadaný. Spôsoby uplatnenia úrokov z tejto sumy patria do procesnej autonómie členských štátov, ktorá je vymedzená zásadami ekvivalencie a efektivity, pričom vnútroštátne pravidlá týkajúce sa najmä výpočtu prípadne dlhovaných úrokov nesmú viesť k tomu, že by zdaniteľná osoba bola zbavená primeranej náhrady za stratu spôsobenú oneskoreným vrátením tejto sumy. Vnútroštátnemu súdu prináleží urobiť všetko, čo patrí do jeho právomoci, aby zabezpečil plný účinok tohto článku 183 tak, že podá výklad vnútroštátneho práva, ktorý je v súlade s právom Únie.

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.