



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

23. dubna 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu – Vrácení nadměrného odpočtu DPH – Opožděné vrácení – Výpočet úroků – Podmínky pro přiznání úroku náležejícího osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat s nadměrným odpočtem odpočitatelné DPH zadržovaným v rozporu s unijním právem a úroku náležejícího osobě povinné k dani v důsledku opožděné úhrady dlužné částky finanční správou – Zásady efektivity a rovnocennosti“

Ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18,

jejichž předmětem jsou dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud v Segedínu, Maďarsko) (C-13/18) a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud v Szekszárdu, Maďarsko) (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 řízeních

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

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, P. G. Xuereb a T. von Danwitz (zpravodaj), soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: R. Şereş, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. června 2019,

s přihlédnutím k písemné části řízení:

- za Sole-Mizo Zrt. L. Maklárím, úgyvéd,
- za Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. L. Maklárím, úgyvéd,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: maďarština.

– 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 ředitelství státní správy daní a cel, Maďarsko) na straně druhé ve věci hmotněprávních a procesních podmínek, za kterých se má osobě povinné k dani vrátit nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH), který nemohl být vrácen v přiměřené 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 odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu 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“] podmiňoval vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH úplným zaplacením splatného protiplnění za plnění, které vedlo ke vzniku odpočitatelné DPH, a to včetně DPH (tzv. „podmínka zaplacení protiplnění“). V případě nezaplacení tohoto protiplnění musel být tento nadměrný odpočet 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 č. CXXIII z roku 2011, kterým se za účelem harmonizace mění zákon č. 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 čekat 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 osobě 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 500 000 [maďarských] forintů [(HUF)]. [...]

[...]

6. Pokud finanční správa provede platbu opožděně, 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 způsobem uvedeným v dotyčném rozhodnutí.

(2) Daňový poplatník může podat svou žádost písemně u orgánu finanční správy ve lhůtě 180 dní 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 vyměřením 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 počítané 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 odpočet 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 dní 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 odpočet. Po uplynutí lhůty se nelze domáhat prominutí jejího zmeškání.

(3) Jestliže z daňového přiznání, které bylo pozměněno 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 zaplacená. Nestanoví-li právní předpis jinak, právo požadovat poskytnutí rozpočtové podpory a právo na vrácení přeplatků 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 2 000 [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 odpočtu odpočitatelné DPH, který nemohl být vrácen v přiměřené době z důvodu vnitrostátního ustanovení, o kterém bylo rozhodnuto, že odporuje unijnímu právu. Soudní dvůr však rovněž připomněl, že při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti přísluší stanovení podmínek pro úhradu takových úroků, s výhradou dodržení zásad rovnocennosti a efektivity, členským státům.

- 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 odpočtů odpočitatelné DPH, které nebyly vráceny v přiměřené 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 částečně vyhověl a nařídil, aby byly této společnosti uhrazeny úroky ve výši 99 630 000 HUF (přibližně 321 501 eur), vypočtené podle sazby odpovídající základní sazbě maďarské centrální banky, ale zamítl tuto žádost v rozsahu, v němž zněla na úhradu úroku z prodlení vypočteného podle sazby odpovídající dvojnásobku sazby maďarské 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 104 165 000 HUF (přibližně 338 891 eur) z částky nadměrného odpočtu odpočitatelné 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 maďarské 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 odpočtu odpočitatelné 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 maďarské centrální banky.
- 18 Tento soud si klade otázku, zda je způsob výpočtu úroků z částky DPH, jak byl vymezen zásadním rozhodnutím Nejvyššího soudu č. 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, 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 vnitrostátní 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 (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, efektivit a proporcionalit, vnitrostátní praxi členského státu, která při uplatňování relevantních předpisů v oblasti úroků z prodlení rozlišuje, zda orgán finanční správy nevrátil daň, protože se řídil tehdy platnými vnitrostátními předpisy – které porušovaly [unijní] právo – nebo zda nevrácením daně porušil uvedené předpisy, když v souvislosti s výší úroků splatných z DPH, jejíž vrácení nebylo možné požadovat v přiměřené 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 přiměřené 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 členského 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 Mezőgazdasági u orgánu finanční správy prvního stupně žádost o úhradu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, které nebyly vráceny v přiměřené lhůtě v období od roku 2005 do roku 2011 z důvodu podmínky „zaplaceného protiplnění“. Požadovaná částka činila 74 518 800 HUF (přibližně 240 515 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 Mezőgazdasági 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 částečně vyhověl, a přiznal tak této společnosti na základě ustanovení § 124/D odst. 3 daňového řádu úroky ve výši 34 673 000 HUF (přibližně 111 035 eur) za neoprávněně zadržované částky nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH za období od čtvrtého čtvrtletí roku 2005 do třetího čtvrtletí roku 2011. Ve zbývající části 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 znějící na úhradu úroků z prodlení byla neopodstatněná, jelikož žadatelka nepodala ani mimořádnou žádost o vrácení, ani přiznání k DPH obsahující žádost o vrácení. Zatřetí 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. června 2017 orgán finanční správy druhého stupně, k němuž společnost Dalmandi Mezőgazdasági podala správní opravný prostředek, snížil částku, jež byla této společnosti přiznána z titulu úroků z částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, který nemohl být vrácen z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“, na 34 259 000 HUF (přibližně 111 527 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 7 000 HUF (přibližně 22 eur) za překročení lhůty pro vyřízení žádosti, počítané od dne 9. března 2017, a ve zbývajících částí potvrdil rozhodnutí v prvním stupni.
- 24 Společnost Dalmandi Mezőgazdasági podala k předkládajícímu 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 (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? Vnitrostátní praxe takto uznala uplatňování této podmínky stanovené vnitrostátní právní úpravou, která porušovala unijní právo, do okamžiku, kdy jí vnitrostátní zákonodárce formálně zrušil, za kvazikonformní s právem.

2) Brání [unijní] právo, konkrétně ustanovení směrnice [o DPH] (zejména s ohledem na její článek 183) a zásady rovnocennosti, efektivity a proporcionality, vnitrostátní právní úpravě a praxi členského státu, které při uplatňování relevantních předpisů v oblasti úroků z prodlení rozlišují, zda orgán finanční správy nevrátil daň, protože se řídil tehdy platnými vnitrostátními předpisy – které porušovaly [unijní] právo – nebo zda nevrácením daně porušil uvedené předpisy, když v souvislosti s výší úroků splatných z DPH, jejíž vrácení nebylo možné požadovat v přiměřené 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 tehdy ještě v platnosti, maďarské finanční orgány nejednaly protiprávně, když nepovolily vrácení DPH uvedené na daňovém dokladu v přiměřené 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, jak byly vypočteny pro první období?

- 3) Je v souladu s [unijním] právem, zejména s článkem 183 směrnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe členského státu, která stanoví jako počáteční datum pro výpočet úroků z prodlení (složených úroků) splatných podle ustanovení členského státu na základě prodlení s placením úroků z prodlení z daně zadržované v rozporu s unijním právem (úroky z DPH; v tomto případě jistina) nikoliv původní den splatnosti úroků z DPH (jistiny), ale pozdější okamžik, s ohledem zejména na to, že žádost o zaplacení úroků z daní, které jsou zajištěny nebo nejsou vráceny v rozporu s unijním právem, je subjektivním právem, které vyplývá přímo ze samotného unijního práva?
- 4) Je v souladu s [unijním] právem, [zejména s článkem 183 směrnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe členského státu, podle níž musí osoba povinná k dani podat mimořádnou žádost v případě, že požaduje úroky splatné z důvodu porušení práva v důsledku prodlení ze strany orgánu finanční správy, zatímco v jiných případech nároku na úroky z prodlení není taková mimořádná žádost nutná, protože úroky jsou přiznány i bez návrhu?
- 5) Je-li odpověď na předchozí otázku kladná, je v souladu s [unijním] právem, zejména s článkem 183 směrnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe členského státu, podle níž lze úrok z prodlení (složený úrok) odpovídající prodlení se zaplacením úroků z daně zadržované v rozporu s unijním právem, jak následně konstatoval Soudní dvůr (úroky z DPH; v tomto případě jistina), přiznat pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani podá mimořádnou žádost, prostřednictvím které nepožaduje konkrétně úroky, nýbrž vrácení částky daně odpovídající nezaplaceným plněním dlužné právě v okamžiku, kdy ve vnitrostátním právu bylo zrušeno pravidlo členského státu odporující unijnímu právu, které vyžadovalo zadržení dlužné DPH při uvedení nezaplacení, ačkoliv se úroky z DPH, které jsou základem požadavku složeného úroku, pokud jde o zdaňovací období předcházející mimořádné žádosti, již staly splatnými a dosud nebyly zaplacený?
- 6) Je-li odpověď na předchozí otázku kladná, je v souladu s [unijním] právem, zejména s článkem 183 směrnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe členského státu, která vede ke ztrátě nároku na úrok (složený úrok) odpovídající prodlení se zaplacením úroků z daně zadržované v rozporu s unijním právem, jak následně konstatoval Soudní dvůr (úroky z DPH; v tomto případě jistina), v souvislosti s pohledávkami znějícími na úroky z DPH, které nespádaly do období pro přiznání DPH dotčeného promlčecí lhůtou stanovenou pro podání mimořádné žádosti, jelikož uvedené úroky se staly splatnými dříve?
- 7) Je v souladu s [unijním] právem, zejména s článkem 183 směrnice [o DPH] (s ohledem zejména na zásadu efektivity a na subjektivní povahu nároku na zaplacení úroků z daní, které nejsou vráceny v rozporu s unijním právem), vnitrostátní praxe členského státu, která zbavuje osobu povinnou k dani s konečnou platností možnosti požadovat úroky z daně zadržované v souladu s vnitrostátní právní úpravou, která byla později prohlášena za odporující za odporující [unijnímu] právu a která zakazovala domáhat se vrácení DPH v případě nezaplacení protiplnění, přičemž
- [podle této praxe] nebyla pohledávka na úrok považována za oprávněnou, protože v okamžiku, kdy bylo možné požadovat vrácení daně, bylo ustanovení prohlášené později za odporující [unijnímu] právu platné (jelikož nedošlo k prodlení a orgán finanční správy pouze použil platné právo),
 - a následně, když ve vnitrostátním právním řádu bylo zrušeno ustanovení, které bylo prohlášeno za odporující [unijnímu] právu a které omezovalo nárok na vrácení na základě promlčení?
- 8) Je v souladu s [unijním] právem, zejména s článkem 183 směrnice [o DPH] a se zásadou efektivity, vnitrostátní praxe členského státu, podle níž možnost požadovat úroky z prodlení, které musí být zaplacený z úroků z DPH (jistiny), které přísluší osobě povinné k dani z daně, která nebyla vrácena v okamžiku, kdy bylo možné se jí původně domáhat, kvůli ustanovení vnitrostátního práva, které bylo později prohlášeno za odporující [unijnímu] právu, závisí, pro celé období od roku 2005 do

roku 2011, na tom, zda osoba povinná k dani nyní může žádat o vrácení DPH odpovídající období pro přiznání uvedené daně, během něhož bylo ve vnitrostátním právním řádu zrušeno dotčené ustanovení odporující [unijnímu] právu (září 2011), ačkoliv k zaplacení úroků z DPH (jistiny) do tohoto okamžiku nedošlo, a nedošlo k němu ani později, do okamžiku, kdy byl požadavek předložen vnitrostátnímu soudu?“

- 26 Rozhodnutím předsedy 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 Maďarská vláda namítá nepřípustnost žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce. Podle maďarské vlády Soudnímu dvoru nepřísluší zkoumat otázky vznesené v původních řízeních týkající se úhrady úroků, jejichž sazba, výpočet a procesní pravidla nejsou upraveny unijním právem, ale právem vnitrostátním.
- 28 V rámci své argumentace maďarská 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. Ačkoliv Soudnímu dvoru v tomto ohledu nepřísluší, 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. Ačkoliv při neexistenci unijní právní úpravy přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých musí být takové úroky uhrazeny, zejména sazbu a způsob výpočtu těchto úroků, 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 předběžným otázkám

K první až třetí předběžné otázce ve věci C-13/18, jakož i k první a druhé předběžné otázce a k první části sedmé otázky ve věci C-126/18

- 33 První až třetí otázkou ve věci C-13/18, jakož i první a druhou otázkou a první částí sedmé otázky ve věci C-126/18, jež je třeba zkoumat společně, se předkládající soudy v podstatě tážou, zda unijní právo, a zejména článek 183 směrnice o DPH a zásady efektivity a rovnocennosti a zásady přímého účinku a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové praxi členského státu, jako

je praxe dotčená v původních řízeních, jež spočívá ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou 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 členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními unijního práva, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem. Členské státy tedy v zásadě musí vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem (rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 24 a citovaná judikatura).
- 35 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pokud členský stát vybral daně v rozporu s pravidly unijního práva, právní subjekty mají nárok na vrácení nejen neoprávněně vybrané daně, ale rovněž částek zaplacených tomuto státu nebo tímto státem zadržovaných v přímé souvislosti s touto daní. To zahrnuje rovněž ztráty představované nemožností disponovat peněžními částkami v důsledku předčasné splatnosti daně (rozsudek ze dne 19. července 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 členskému státu povinnost vrátit částky daní vybrané v rozporu s unijními právními předpisy spolu s úroky vyplývá z těchto právních předpisů (rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 26 a citovaná judikatura).
- 37 Při neexistenci unijní právní úpravy přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých musí být takové úroky uhrazeny, včetně příslušné úrokové sazby a způsobu výpočtu těchto úroků (jednoduché nebo složené úroky). Tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, to znamená, že nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných nároků vzniklých na základě vnitrostátního práva, a že v praxi nesmějí znemožňovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 27 a citovaná judikatura). Uvedené podmínky musí kromě toho respektovat zásadu daňové neutrality (rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25 a citovaná judikatura).
- 38 V projednávaném případě si předkládající soudy zaprvé kladou otázku, zda je praxe finanční správy vycházející ze zásadního rozhodnutí Nejvyššího soudu č. 18/2017 v souladu se zásadou rovnocennosti v rozsahu, v němž stanoví, že úroky z částek nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, které finanční správa nemohla vrátit z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“, jsou počítány podle ustanovení § 124/C a § 124/D daňového řádu, a nikoliv na základě ustanovení § 37 odst. 4 a 6 tohoto zákona.
- 39 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) či Kúria (Nejvyšší soud), ve kterém bylo konstatováno, že vnitrostátní právní norma ukládající daňovou povinnost je v rozporu s unijním právem nebo s maďarským Základním zákonem, nebo, jedná-li se o obecní nařízení, s jakýmkoliv jiným právním předpisem, se rovná základní sazbě maďarské centrální banky. Naproti tomu podle týchž informací ustanovení § 37 odst. 6 daňového řádu stanoví uplatnění sazby odpovídající dvojnásobku základní sazby maďarské centrální banky v situaci, kdy finanční správa DPH, jejíž vrácení je požadováno, neuhradí do 30 nebo 45 dnů od obdržení žádosti o vrácení daně.
- 40 Předkládajícím soudům, které jako jediné mají bezprostřední znalost procesních podmínek těchto prostředků nápravy směřujících k vrácení částek uplatňovaných vůči 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 předmět a hlavní znaky údajně podobných prostředků nápravy vnitrostátní povahy. Z tohoto důvodu musí tyto

vnitrostátní soudy ověřit podobnost dotýčných prostředků nápravy z hlediska jejich předmětu, důvodu a hlavních znaků (rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 31).

- 41 S výhradou tohoto ověření, které přísluší předkládajícím soudům, je třeba poukázat na to, že důvodem úroku stanoveného v ustanoveních § 124/C a § 124/D daňového řádu je zřejmě 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 zřejmě týká situace, kdy finanční správa žádost o vrácení DPH nevyřídila ve stanovené lhůtě. Toto ustanovení proto finanční správě ukládá sankci za to, že nedodržela lhůtu, v níž byla povinna vrátit částku, kterou dlužila.
- 42 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 zřejmě 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 předmět a důvod, což však přísluší ověřit předkládajícím soudům.
- 43 Z druhého zásada efektivit vyžaduje, aby vnitrostátní normy upravující výpočet případně dlužných úroků v případě žádosti o vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem nevedla k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o přiměřenou 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 odpočtů DPH, které členský 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 Gabonatermelő és 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 přirůstají 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 odpočtu DPH uplatní sazba ve výši základní sazby maďarské 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 půjčit částku rovnající se nadměrnému odpočtu odpočitatelné DPH od úvěrové instituce, aby tak vyrovnala finanční deficit vyplývající z toho, že jí nebyl vrácen nadměrný odpočet odpočitatelné DPH zadržovaný v rozporu s unijním právem, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím.
- 47 Pokud jde o období, za které přirůstají tyto úroky, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že úroky z částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, který nemohl být vrácen z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“, jsou v souladu s dotčenou vnitrostátní praxí počítány za období, za které je podáváno příznání k DPH. V souladu se zásadním rozhodnutím Nejvyššího soudu č. 18/2017

se tyto úroky počítají od dne následujícího po dni podání přiznání k DPH, v němž osoba povinná k dani uvedla nadměrný odpočet DPH, který musel být z důvodu podmínky „zaplacení protiplnění“ převeden do následujícího zdaňovacího období, do posledního dne pro podání následujícího přiznání k DPH.

- 48 V tomto ohledu ze skutečností, jež společnosti Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági předložily Soudnímu dvoru, jejichž ověření přísluší předkládajícím soudům, vyplývá, že délka období mezi dnem, ke kterému byla stanovena částka úroků z nadměrného odpočtu odpočitatelné 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 přibližně 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 měnovým znehodnocením postihujícím hodnotu příslušné částky, které nastalo v důsledku plynutí času.
- 49 Vnitrostátní praxe, podle které jsou v případě vrácení částky nadměrného odpočtu odpočitatelné 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 úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené 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 měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků, může osobu povinnou k dani připravit o přiměřenou náhradu ztráty způsobené v důsledku nemožnosti disponovat s dotýcnými 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 daně.
- 50 Vzhledem k tomu, co je uvedeno výše, není nutné tyto otázky zkoumat z hlediska zásad přímého účinku a proporcionality.
- 51 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 odpočtů odpočitatelné 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 úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a počítají-li se úroky z dotýcných nadměrných odpočtů 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.

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

- 52 Ve druhé části sedmé otázky ve věci C-126/18 se předkládající soud v podstatě táže, 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 odpočtu odpočitatelné 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 zaprvé o zásadu efektivit, Soudní dvůr uznal slučitelnost stanovení přiměřených 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 přiznaných 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 odpočtů 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 vůči 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 tříletá vnitrostátní promlčecí doba, která plyne ode dne namítaného zaplacení, je přiměřená (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 zdaňovacího 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 efektivit.
- 59 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.
- 60 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 efektivit a rovnocennosti, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi členského státu, jež pro podávání žádostí o úhradu úroků z nadměrného odpočtu odpočitatelné 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

- 61 V rámci své třetí a čtvrtí otázky ve věci C-126/18, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v podstatě táže, zda unijní právo, a konkrétně článek 183 směrnice o DPH a zásada efektivit musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského 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 odpočtu DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem, podmiňuje podáním zvláštní žádosti, ačkoliv v jiných

případech se takový úrok přiznává z úřední povinnosti, a zadruhé stanoví, že tento úrok počíná běžet ode dne uplynutí lhůty 30 nebo 45 dní, kterou má finanční správa pro vyřízení takové žádosti, a nikoliv ode dne, kdy tento nadměrný odpočet vznikl.

- 62 Úvodem je třeba poukázat na to, že se tyto otázky netýkají úroků, které se uplatní na nadměrné odpočty odpočitatelné 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 Mezőgazdasági svou žádost o úhradu úroků z nadměrných odpočtů 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 odpočtů z odpočitatelné DPH, které maďarský stát zadržoval v důsledku podmínky „zaplacení protiplnění“, ale až dne 30. prosince 2016. Žádost společnosti Dalmandi Mezőgazdasági znějící na úhradu úroku z prodlení počítaného ode dne, který nastal před předložením 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 činit odpovědnou za jakékoliv prodlení.
- 63 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 základě unijního práva nahradit ztráty, které byly způsobeny v důsledku nemožnosti osoby povinné k dani disponovat nadměrným odpočtem DPH zadržovaným v rozporu s unijním právem, ale z toho, že finanční správa překročila procesní lhůtu, kterou musí dodržet podle vnitrostátního práva, jelikož takový úrok vzniká z důvodu opožděného zaplacení pohledávky, o které požádala osoba povinná k dani, finanční správou.
- 64 Nic to však nemění na tom, že je-li důvodem vzniku pohledávky, tak jako ve věci v původním řízení, porušení unijního práva členským státem, zásada efektivity vyžaduje, aby tento členský stát v případě, že správa tohoto státu pohledávku uspokojí se zpožděním, uhradil úrok z prodlení, přičemž v případě, že by tato povinnost neexistovala, by členské státy nebyly motivovány k tomu, aby osobám povinným k dani co nejdříve nahradily škodu způsobenou účinky tohoto porušení.
- 65 Pokud jde o podmínky, za kterých jsou takové úroky vypláceny, z judikatury uvedené v bodě 37 tohoto rozsudku vyplývá, při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti přísluší stanovení podmínek pro úhradu takových úroků, s výhradou dodržení zejména zásad rovnocennosti a efektivity, vnitrostátním právním řádům členských států.
- 66 Pokud jde o zásadu efektivity, na kterou se jako jedinou zaměřují třetí a čtvrtá otázka ve věci C-126/18, požadavek, podle kterého musí osoba povinná k dani podat žádost o úhradu úroku z prodlení, který jí přísluší v případě pozdního uspokojení pohledávky, která vznikla v důsledku porušení unijního práva členským státem, finanční správou, jako takový nemůže prakticky znemožnit výkon práva na vrácení nadměrného odpočtu DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem. Jak poznamenala maďarská vláda, osoba povinná k dani finanční správu informuje o existenci své pohledávky právě tím, že podá takovou žádost, která finanční správě umožňuje ověřit výši a právní základ dotyčné pohledávky.
- 67 Vzhledem k procesní autonomii, kterou mají členské státy k tomu, aby ve svém vnitrostátním právu stanovily procesní podmínky úhrady úroků z částek daní, jež byly vybrány v rozporu s unijním právem, není požadavek, podle kterého musí osoba povinná k dani podat žádost o úhradu úroků z prodlení, které jí přísluší v případě pozdního uspokojení pohledávky, která vznikla v důsledku porušení unijního práva členským státem, finanční správou, v rozporu se zásadou efektivity.

- 68 Vnitrostátní praxe, která úrok z prodlení stanovený vnitrostátním právem pro případy úhrady pohledávky na žádost osoby povinné k dani, kterou finanční správa provedla opožděně, počítá od uplynutí lhůty 30 nebo 45 dní, kterou má finanční správa k vyřízení této žádosti, proto taktéž není v rozporu se zásadou efektivity, a to bez ohledu na to, zda tato pohledávka vznikla v kontextu vrácení nadměrného odpočtu DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem.
- 69 Za těchto podmínek je třeba na třetí a čtvrtou otázku ve věci C-126/18 odpovědět tak, že unijní právo, a zejména zásada efektivity, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání praxi členského 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 odpočitatelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem, podmiňuje podáním zvláštní žádosti, ačkoliv 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 odpočet 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 čtvrtou 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 článek 183 směrnice o DPH a zásada efektivity, musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu, podle které úhrada úroku z prodlení, který osobě povinné k dani přísluší z důvodu, že finanční správa ve stanovené lhůtě neuspokojila pohledávku znějící na úrok, který vznikl z titulu vrácení nadměrného odpočtu DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem, může být pro období, ve kterém tento nadměrný odpočet vznikl, přiznána pouze v případě, že z daňového přiznání osoby povinné k dani za období, ve kterém tento členský stát napravil tento rozpor s unijním právem, vyplývá, že došlo k nadměrnému odpočtu odpočitatelné DPH.
- 72 V tomto ohledu z předkládajícího rozhodnutí ve věci C-126/18 vyplývá, že společnosti Dalmandi Mezőgazdasági byla přiznána úrok z prodlení ve výši 7 000 HUF (přibližně 22 eur) za překročení lhůty pro vyřízení její žádosti ze dne 30. září 2016 znějící na úhradu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné 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 maďarský stát napravil tento rozpor s unijním právem, nevyplývá, že došlo k nadměrnému odpočtu odpočitatelné 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 maďarský stát napravil rozpor s unijním právem, nevyplývá, že došlo k nadměrnému odpočtu DPH.

K nákladům řízení

⁷⁵ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporům probíhajícím před předkládajícími soudy, jsou k rozhodnutí o nákladech řízení příslušné uvedené soudy. Výdaje vzniklé předložením 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 členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné daně z přidané hodnoty (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 úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a počítají-li se úroky z dotyčných nadměrných odpočtů 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 členského státu, jež pro podávání žádostí o úhradu úroků z nadměrného odpočtu odpočitatelné 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 členského 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 odpočitatelné daně z přidané hodnoty zadržovaného v rozporu s unijním právem, podmiňuje podáním zvláštní žádosti, ačkoliv 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 odpočet vznikl.

Podpisy.