



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

13. října 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Tržby, které nejsou předmětem DPH – Bezdůvodně naučtovaná a odvedená DPH – Likvidace poskytovatele – Odmítnutí vrátit bezdůvodně odvedenou DPH příjemci správcem daně – Zásady efektivity, daňové neutrality a zákazu diskriminace“

Ve věci C-397/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (soud pro Budapešť – hlavní město, Maďarsko) ze dne 25. května 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 29. června 2021, v řízení

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení M. L. Arastey Sahún, předsedkyně senátu, F. Biltgen (zpravodaj) a J. Passer, soudci,

generální advokátka: T. Čapeta,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.: Gy. Hajduem, ügyvéd,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a R. Kissné Berta, jako zmocněnci,
- za českou vládu O. Serdulou, M. Smolkem a J. Vláčilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi K. Talabér-Ritz a V. Uherem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: maďarština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (dále jen „Humda“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní správy daní a cel, Maďarsko) (dále jen „odvolací ředitelství“), jehož předmětem je zamítnutí žádosti společnosti Humda ze strany odvolacího ředitelství, která se týkala vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jež jí byla chybně načtená v souvislosti s plněním, které nepodléhá v Maďarsku DPH a týká se nemovitosti nacházející se v jiném členském státě.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 167 směrnice o DPH stanoví:
„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“
- 4 Článek 168 písm. a) této směrnice stanoví:
„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:
a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.“
- 5 Článek 183 téže směrnice 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

- 6 Podle § 2 písm. a) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)], ve znění použitelném na spor v původním řízení, platí, že:

„Předmětem daně stanovené tímto zákonem jsou:

- a) dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

- 7 V ustanovení § 39 tohoto zákona je uvedeno:

„1) Místem poskytnutí služby přímo související s nemovitostí, je místo, kde se nemovitost nachází.

2) Služby přímo související s nemovitostí uvedené v odstavci 1 zahrnují zejména: služby realitních kanceláří a znalců, služby komerčního ubytování, převod užívacích práv k nemovitému majetku a služby přípravy nebo koordinace provádění prací na nemovitém majetku.“

- 8 V ustanovení § 64 odst. 3 adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon č. CL z roku 2017 o daňovém řízení), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „daňový řád“), se stanoví:

„Aniž je dotčen odstavec 1, pokud osoba povinná k dani nepožádá o vrácení v daňovém tvrzení, kterým končí nucená likvidace (zjednodušená nucená likvidace) nebo dobrovolná likvidace (zjednodušená dobrovolná likvidace), vrátí se požadované DPH do 30 dnů od doručení daňového tvrzení, avšak nikoli přede dnem splatnosti; tato lhůta se prodlužuje na 45 dnů, jestliže výše DPH, která má být vrácena, přesahuje 1 milion [maďarských forintů (HUF) (přibližně 2 500 eur)], pokud tato osoba zaplatila ke dni podání daňového tvrzení v plné výši částku protiplnění uvedeného na faktuře včetně daně za každé plnění – jehož provedení dokládá faktura (nebo faktury) na základě kterého (nebo kterých) uplatní nárok na odpočet za předmětné zdaňovací období – tvořící právní základ pro přenesení daně, nebo pokud její dluh před tímto datem zanikl jiným způsobem a uvedená osoba ve svém tvrzení uvede, že tato podmínka byla splněna. Je-li v průběhu této lhůty zahájena nebo probíhá-li u osoby povinné k dani, která je v likvidaci, daňová kontrola týkající se požadované rozpočtové podpory, začíná lhůta pro přiznání rozpočtové podpory běžet ode dne právní moci rozhodnutí o výsledcích kontroly. Pro účely tohoto ustanovení je protiplnění považováno za zaplacené, jestliže je zadržováno výlučně z důvodu předem smluvně ujednané záruky za splnění.“

- 9 Podle § 65 odst. 1 daňového řádu platí:

„Pokud správce daně provede platbu opožděně, zaplatí za každý den prodlení úroky ve výši odpovídající penále z prodlení. I když dojde k prodlení se zaplacením, nárok na úroky nevznikne, jestliže žádost (tvrzení) není právně odůvodněná ohledně z více než 30 % požadované (tvrzené) částky nebo jestliže zaplacení brání opomenutí osoby povinné k dani nebo osoby, která je povinna sdělit údaje.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 Společnost, do jejíž práv vstoupila společnost Humda, uzavřela se společností „BHA“ Bíró Hűtéstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (dále jen „BHA“) smlouvu o poskytování služeb v rámci projektu výstavby maďarského pavilonu na světové výstavě Expo 2015 v Miláně (Itálie) (dále jen „poskytování dotčených služeb“). V souvislosti s těmito službami služba vystavila společnost BHA devět faktur zahrnujících DPH na celkovou částku 486 620 000 HUF (přibližně 1 230 500 eur). Tyto faktury zaplatila společnost, jejíž právní nástupkyní je společnost Humda, a společnost BHA odvedla naúčtovanou DPH maďarskému správci daně. Během kontroly maďarský správce daně zjistil, že podle maďarských právních předpisů nebyla dotčená DPH v Maďarsku splatná, protože se poskytování dotčených služeb týkalo nemovité věci nacházející se v Itálii. Dotčená DPH byla tudíž naúčtována chybně.
- 11 Společnost Humda s cílem získat zpět částku bezdůvodně odvedené DPH podala u Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (Oblastní daňové a celní ředitelství pro Budapešť-Sever státní daňové a celní správy, Maďarsko) žádost o vrácení částky 126 248 760 HUF (přibližně 320 000 eur), která odpovídala částce této DPH, spolu s úroky z této částky. Podle společnosti Humda by se sice měla domáhat úhrady této částky v rámci občanskoprávního řízení po vystaviteli faktury, který by měl následně vyřešit její situaci u příslušného daňového orgánu, ale v tomto případě je konfrontována se skutečností, že společnost BHA vstoupila do nucené likvidace a podle jejího likvidátora je pohledávka společnosti Humda nedobytná.
- 12 Vzhledem k tomu, že uvedená žádost, jakož i následné odvolání k odvolacímu ředitelství byly zamítnuty, podala společnost Humda žalobu k předkládajícímu soudu, kterým je Fővárosi Törvényszék (soud pro Budapešť-Hlavní město, Maďarsko), kterou se v podstatě domáhala změny nebo zrušení rozhodnutí přijatého odvolacím ředitelstvím. Uvedená žaloba se podle informací obsažených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce opírá hlavně o rozsudky Soudního dvora ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), a ze dne 11. dubna 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).
- 13 Odvolací ředitelství tvrdí, že tyto rozsudky jsou irelevantní, jelikož v projednávané věci nebyly dotčené služby poskytnuty na maďarském území a na jejich základě nevznikl společnosti Humda nárok na odpočet. Posledně uvedená společnost si ostatně nepřála uplatnit nárok na odpočet. V rozsudcích, na které se tato společnost odvolává, přitom Soudní dvůr rozhodoval o bezdůvodném zaplacení DPH příjemcem služeb poskytovatelům služeb na základě faktury, která byla nesprávně vystavena na základě pravidel pro běžné zdanění, ačkoli plnění, kterého se tato faktura týkala, podléhalo režimu přenesení daňové povinnosti. Odvolací ředitelství tvrdí, že vzhledem k tomu, že poskytování dotčených služeb nespadá do působnosti maďarských právních předpisů o DPH, nemůže být vrácení požadované společností Humda provedeno.
- 14 Předkládající soud se s ohledem na uvedené rozsudky táže, zda jsou použitelná vnitrostátní ustanovení, jakož i vnitrostátní správní praxe slučitelné se směrnicí o DPH, a konkrétně se zásadami efektivit, neutrality DPH a zákazu diskriminace. V tomto ohledu předkládající soud upřesňuje, že v projednávaném případě je vymáhání bezdůvodně zaplacené DPH v rámci občanskoprávního řízení nemožné nebo příliš obtížné, neboť zaprvé společnost BHA v mezidobí vstoupila do likvidace, zadruhé likvidátor této společnosti uvedl, že není možné, aby změnil fakturu vystavenou v té době společností BHA, zatřetí posledně uvedená společnost nepožádala o vrácení bezdůvodně zaplacené daně, začtvrté společnost Humda nicméně podala občanskoprávní žalobu proti maďarskému správci daně, zapáté je nesporné, že DPH byla odvedena do státní pokladny, a zašesté je vyloučeno jakékoli podezření z daňového úniku.

- 15 Předkládající soud si rovněž klade otázku, zda v případě, že je společnost Humda oprávněna podat žádost o vrácení daně přímo maďarskému správci daně, je tento správce povinen zaplatit úrok z prodlení z částky, která má být vrácena, a pokud ano, jaké lhůty je třeba za tímto účelem zohlednit.
- 16 Za těchto podmínek se Fővárosi Törvényszék (soud pro Budapešť-Hlavní město) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být ustanovení směrnice o DPH a v jejich světle obecné zásady, zejména zásady efektivity a daňové neutrality, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě a od ní se odvíjející vnitrostátní praxi, podle nichž v případě, že osoba povinná k DPH omylem vystaví fakturu s DPH na plnění osvobozené od DPH, příjemce faktury zaplatí DPH vystaviteli faktury a tento odvede DPH z předmětného plnění do státního rozpočtu, vnitrostátní daňový orgán nevrátí DPH ani vystaviteli faktury, ani příjemci faktury?
- 2) V případě, že Soudní dvůr Evropské unie odpoví na předchozí otázku kladně, musí být ustanovení směrnice o DPH a v jejich světle obecné zásady, zejména zásady efektivity, daňové neutrality a zákazu diskriminace, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která za situace popsané v [první] otázce příjemci faktury vůbec neumožňuje obrátit se přímo na vnitrostátní daňový orgán s žádostí o vrácení DPH, nebo mu to umožňuje pouze tehdy, je-li vymáhání částky odpovídající dotčené DPH jinak podle občanského práva nemožné nebo příliš obtížné, zejména pokud je vystavitel faktury mezitím v likvidaci?
- 3) V případě kladné odpovědi na předchozí předběžnou otázku je daňový orgán členského státu za takové situace povinen zaplatit úroky z částky DPH, která má být vrácena? V případě, že je k tomu povinen, k jakému období se tato povinnost vztahuje? Řídí se tato povinnost obecnými pravidly pro vrácení DPH?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 17 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda směrnice o DPH musí být ve světle zásad efektivity a neutrality DPH vykládána v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž osoba povinná k dani, které jiná osoba povinná k dani poskytla službu, nemůže přímo od správce daně požadovat vrácení částky odpovídající DPH, kterou jí tento poskytovatel bezdůvodně naučtoval a kterou odvedla do státní pokladny, i když je vymožení této částky od uvedeného poskytovatele nemožné nebo příliš obtížné, neboť je tento poskytovatel v likvidaci.
- 18 Úvodem je třeba připomenout, že zásada neutrality DPH, která je ústředním prvkem společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy, je zajištěna mechanismem nároku na odpočet, jehož cílem je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností, a zaručuje tedy neutralitu daňové zátěže všech těchto činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto v zásadě samy podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. července 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, bod 28 a citovaná judikatura). Je pravda, že z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce výslovně nevyplývá, že by společnost Humda měla nárok na odpočet DPH, která byla omylem naučtována a odvedena. Nicméně vzhledem k tomu,

že předkládající soud v první a druhé otázce odkazuje na zásadu neutrality DPH, je třeba mít za to, s výhradou ověření ze strany uvedeného soudu, že společnost Humda nebo společnost, jejíž je právní nástupkyní, měla nárok na odpočet této DPH.

- 19 V souvislosti s tímto předpokladem je třeba připomenout ustálenou judikaturu, podle níž vzhledem k tomu, že směrnice o DPH neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo opravu částky DPH bezdůvodně naúčtované vystavitelem faktury, je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za nichž lze opravit DPH, která byla naúčtována bezdůvodně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 38, jakož i ze dne 2. července 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 26 a citovaná judikatura).
- 20 Za účelem zajištění neutrality DPH přísluší členským státům, aby ve svém vnitrostátním právním řádu stanovily možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru (rozsudek ze dne 2. července 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27 a citovaná judikatura).
- 21 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že vnitrostátní právní úprava, podle které poskytovatel, který omylem poukázal DPH orgánům daňové správy, může požadovat její vrácení a příjemce služby může na poskytovateli vymáhat občanskoprávní žalobou vydání bezdůvodného obohacení, respektuje zásady neutrality DPH a efektivity. Takový systém totiž příjemci služby, kterému byla omylem naúčtována daň, umožňuje, aby mu byly vráceny bezdůvodně zaplacené částky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 39).
- 22 Pokud je vrácení DPH nemožné či příliš náročné, zejména pak v případě platební neschopnosti poskytovatele, zásady neutrality DPH a efektivity vyžadují, aby členské státy upravily nástroje potřebné k tomu, aby příjemci bylo umožněno získat zpět bezdůvodně naúčtovanou a zaplacenou DPH, zejména tím, že se obrátí se svou žádostí o vrácení DPH přímo na správce daně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 41, a ze dne 11. dubna 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, bod 48).
- 23 Soudní dvůr z toho vyvodil, že členské státy musí upravit nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby uvedenému příjemci bylo umožněno, v zájmu zachování zásady efektivity, získat zpět bezdůvodně naúčtovanou daň (rozsudek ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, bod 41).
- 24 S výhradou úvodních úvah uvedených v bodě 18 tohoto rozsudku lze tuto judikaturu vztáhnout na takovou situaci, jako je situace dotčená v původním řízení. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce totiž vyplývá, že se poskytování dotčených služeb týkalo nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, než ve kterém byla DPH omylem odvedena. Ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), přitom rovněž poskytování služeb nepodléhalo DPH v dotyčném členském státě, jelikož tyto služby byly poskytnuty v jiném členském státě. Z této žádosti dále vyplývá, že v projednávaném případě nedošlo k daňovému úniku ani zneužití, jelikož poskytovatel i příjemce služeb jednali v dobré víře. Z toho vyplývá, že ve věci v původním řízení, jakož i ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, neexistuje riziko ztráty daňových příjmů a pro příjemce je nemožné nebo příliš obtížné získat od poskytovatele zpět bezdůvodně zaplacenou DPH, jelikož tento poskytovatel skončil mezitím v likvidaci.

- 25 Na rozdíl od toho, co uvedla maďarská vláda v písemném vyjádření, nelze použitelnost judikatury vycházející z rozsudku ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* na projednávanou věc zpochybnit z důvodu, že spor v původním řízení se netýká nároku příjemce služeb na odpočet. V uvedeném rozsudku totiž Soudní dvůr neměl takové rozlišení na zřeteli, ale vyjádřil se obecně. Kromě toho se stejně jako v projednávané věci okolnosti věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, týkaly plnění, které nepodléhá DPH v členském státě, v němž byla tato daň účtována a do jehož rozpočtu byla odvedena.
- 26 Je však třeba dodat, že členské státy mají právo podmínit formální povinnosti osob povinných k dani sankcí, která je pro tyto osoby pobídkou k dodržování uvedených povinností za účelem zajištění řádného fungování systému DPH, a že osobě povinné k dani, jejíž žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH je důsledkem její vlastní nedbalosti, lze uložit peněžitou správní sankci (rozsudek ze dne 2. července 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 36 a citovaná judikatura).
- 27 V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že v případě prokázání nedbalosti na straně osoby povinné k dani, přičemž učinění takového závěru je na vnitrostátních soudech, musí dotyčný členský stát využít prostředků, které umožní účinně dosáhnout cíle vnitrostátní právní úpravy, avšak zároveň co nejméně naruší zásady stanovené dotčenými unijními předpisy, jako je zásada neutrality DPH. Vzhledem k postavení, které tato zásada zaujímá v rámci společného systému DPH, se tudíž sankce spočívající v úplném odepření nároku na vrácení chybně naúčtované a bezdůvodně odvedené DPH jeví jako nepřiměřená (rozsudek ze dne 2. července 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 37 a citovaná judikatura).
- 28 Je třeba dále připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je zajisté cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH. Soudní dvůr rovněž opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí tudíž odmítnout uznat nárok na vrácení bezdůvodně naúčtované a odvedené DPH, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50 a citovaná judikatura).
- 29 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, však vyplývá, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, jak ji uplatňuje maďarská daňová správa, ve skutečnosti za okolností popsaných v první otázce a při neexistenci jakéhokoli rizika daňového úniku nebo zneužití ze strany dotyčných osob povinných k dani vede k odmítnutí vrátit příjemci bezdůvodně naúčtovanou a zaplacenou DPH. Z toho vyplývá, s výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, že je tato právní úprava nepřiměřená.
- 30 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH, vykládaná ve světle zásad efektivity a neutrality DPH, musí být vykládaná v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž osoba povinná k dani, které jiná osoba povinná k dani poskytla službu, nemůže přímo od správce daně požadovat vrácení částky odpovídající DPH, kterou jí tento poskytovatel bezdůvodně naúčtoval a kterou odvedla do státní pokladny, i když je vymožení této částky od uvedeného poskytovatele nemožné nebo příliš obtížné, neboť je tento poskytovatel v likvidaci, a i když těmito dvěma osobám povinným k dani nelze přičíst žádný daňový únik nebo zneužití, takže nehrozí riziko ztráty daňových příjmů pro tento členský stát.

K třetí otázce

- 31 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být směrnice o DPH vykládána v tom smyslu, že v případě, kdy osoba povinná k dani, které jiná osoba povinná k dani poskytla službu, může přímo od správce daně požadovat vrácení částky odpovídající DPH, kterou jí tento poskytovatel bezdůvodně naučtoval a kterou odvedla do státní pokladny, je tento správce daně povinen zaplatit úrok z této částky, a pokud ano, za jaké období a za jakých podmínek.
- 32 Pokud jde o povinnost zaplatit úroky, je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně 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. Z unijního práva tedy vyplývá zásada ukládající členskému státu povinnost vrátit částky daní vybrané v rozporu s unijními právními předpisy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, body 25 a 26, jakož i citovaná judikatura).
- 33 Soudní dvůr dodal, že 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 jejího výpočtu (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 priznaných právním řádem Unie (rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 27, jakož i citovaná judikatura).
- 34 Je však nutno konstatovat, že ve věci v původním řízení maďarský správce daně požadoval zaplacení dotčené DPH nikoli v rozporu s unijními právními předpisy, ale na základě článku 203 směrnice o DPH, který stanoví, že „daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře“, takže chybně naučtovaná DPH je splatná. V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění (rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 26).
- 35 Nelze tudíž mít za to, že v projednávaném případě byla DPH vybrána „v rozporu s unijním právem“ ve smyslu rozsudku ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další (C-591/10, EU:C:2012:478), takže z uvedeného rozsudku nelze vyvodit žádný závěr, pokud jde o případné úroky, které musí správce daně zaplatit v takové situaci, jako je situace v původním řízení.
- 36 Avšak vzhledem k tomu, že členské státy jsou povinny, jak vyplývá z odpovědi na první dvě otázky, stanovit možnost opravy nebo vrácení omylem naučtované DPH a odvedené osobou povinnou k dani, která má nárok na odpočet takto odvedené DPH, zejména pokud neexistuje riziko ztráty daňových příjmů dotyčného členského státu a pokud lze takové vrácení pohledávky na DPH vzhledem k její povaze přirovnat k „nadměrnému odpočtu DPH“ ve smyslu článku 183 směrnice o DPH, je třeba v situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, odkázat na posledně uvedené ustanovení.
- 37 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že i když článek 183 směrnice o DPH nestanoví povinnost výplaty úroků z nadměrného odpočtu DPH, který má být vrácen, ani neupřesňuje, od jakého okamžiku jsou takové úroky splatné, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby

finanční ztráty vzniklé v důsledku vrácení nadměrného odpočtu DPH provedeného po uplynutí přiměřené lhůty byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (rozsudek ze dne 12. května 2021, technoRent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 40).

- 38 V takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, která se vyznačuje tím, že vrácení DPH poskytovatelem služby, který ji omylem naúčtoval, je nemožné nebo příliš obtížné z důvodu, že je tento poskytovatel v likvidaci, přitom osoba povinná k dani, která je příjemcem služby a která bezdůvodně naúčtovanou DPH zaplatila, nese při čekání na vrácení uvedené DPH finanční újmu z důvodu nedostupnosti částky odpovídající výši této daně. Za takových okolností, pokud správce daně nevrátí tuto bezdůvodně zaplacenou DPH v přiměřené lhůtě poté, co obdrží žádost osoby povinné k dani v tomto smyslu z důvodu, že vymáhání bezdůvodně zaplacené částky poskytovateli služby je nemožné nebo příliš obtížné, je porušena zásada daňové neutrality.
- 39 Pokud jde o způsob účtování úroků v případě vrácení bezdůvodně naúčtované a odvedené DPH, z bodu 33 tohoto rozsudku vyplývá, že vzhledem k tomu, že směrnice o DPH v tomto ohledu neobsahuje žádné ustanovení, je tato úprava věcí procesní autonomie členských států, která se řídí zásadami rovnocennosti a efektivity.
- 40 Pokud jde o zásadu efektivity, která je jedinou zásadou dotčenou v projednávané věci, tato zásada vyžaduje, aby vnitrostátní pravidla týkající se zejména výpočtu případně dlužných úroků nevedla k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o přiměřenou náhradu za ztrátu vzniklou v důsledku vrácení DPH, k němuž by nedošlo v přiměřené lhůtě. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit na základě všech konkrétních okolností věci v původním řízení, zda tomu tak je v projednávaném případě.
- 41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že jak vnitrostátní správní orgány, tak vnitrostátní soudy, jež mají v rámci svých příslušných pravomocí aplikovat ustanovení unijního práva, mají povinnost zajistit plný účinek těchto ustanovení (rozsudek ze dne 12. května 2021, technoRent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 52, jakož i citovaná judikatura), případně prostřednictvím konformního výkladu vnitrostátního práva.
- 42 Povinnost konformního výkladu vnitrostátního práva vyžaduje, aby vnitrostátní soud vzal v úvahu veškeré vnitrostátní právo za účelem posouzení, v jakém rozsahu může být použito tak, aby nedošlo k výsledku, který by byl v rozporu s unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2021, technoRent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 53, jakož i citovaná judikatura).
- 43 Zásada konformního výkladu vnitrostátního práva má nicméně určité meze. Povinnost vnitrostátního soudu přihlížet k obsahu unijního práva, pokud vykládá a používá relevantní pravidla vnitrostátního práva, je totiž omezena obecnými právními zásadami, včetně zásady právní jistoty, a nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem* (rozsudek ze dne 12. května 2021, technoRent International a další, C-844/19, EU:C:2021:378, bod 54, jakož i citovaná judikatura).
- 44 V projednávané věci bude muset předkládající soud posoudit, zda lze plný účinek unijního práva zajistit tím, že zohlední veškeré vnitrostátní právo a bude případně aplikovat *mutatis mutandis* jeho ustanovení.

- 45 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že článek 183 směrnice o DPH, vykládaný ve světle zásady neutrality DPH, musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy osoba povinná k dani, které jiná osoba povinná k dani poskytla službu, může přímo od správce daně požadovat vrácení částky odpovídající DPH, kterou jí tento poskytovatel bezdůvodně naúčtoval a kterou odvedla do státní pokladny, je tento správce daně povinen zaplatit úrok z této částky, pokud ji nevrátil v přiměřené lhůtě poté, co o to byl požádán. Způsob účtování úroků z této částky spadá do oblasti procesní autonomie členských států, která se řídí zásadami rovnocennosti a efektivity, přičemž vnitrostátní pravidla týkající se zejména výpočtu případně dlužných úroků nesmí vést k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o přiměřenou náhradu za ztrátu vzniklou opožděným vrácením této částky. Předkládající soud musí učinit vše, co je v jeho pravomoci, aby zajistil plný účinek tohoto článku 183 na základě výkladu vnitrostátního práva, který bude konformní s unijním právem.

K nákladům řízení

- 46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

- 1) **Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, vykládaná ve světle zásad efektivity a neutrality daně z přidané hodnoty (DPH),**

musí být vykládána v tom smyslu, že

brání právní úpravě členského státu, podle níž osoba povinná k dani, které jiná osoba povinná k dani poskytla službu, nemůže přímo od správce daně požadovat vrácení částky odpovídající DPH, kterou jí tento poskytovatel bezdůvodně naúčtoval a kterou odvedla do státní pokladny, i když je vymožení této částky od uvedeného poskytovatele nemožné nebo příliš obtížné, neboť je tento poskytovatel v likvidaci, a i když těmto dvěma osobám povinným k dani nelze přičíst žádný daňový únik nebo zneužití, takže nehrozí riziko ztráty daňových příjmů pro tento členský stát.

- 2) **Článek 183 směrnice 2006/112, vykládaný ve světle zásady neutrality daně z přidané hodnoty (DPH),**

musí být vykládán v tom smyslu, že

v případě, kdy osoba povinná k dani, které jiná osoba povinná k dani poskytla službu, může přímo od správce daně požadovat vrácení částky odpovídající DPH, kterou jí tento poskytovatel bezdůvodně naúčtoval a kterou odvedla do státní pokladny, je tento správce daně povinen zaplatit úrok z této částky, pokud ji nevrátil v přiměřené lhůtě poté, co o to byl požádán. Způsob účtování úroků z této částky spadá do oblasti procesní autonomie členských států, která se řídí zásadami rovnocennosti a efektivity, přičemž vnitrostátní pravidla týkající se zejména výpočtu případně dlužných úroků nesmí vést k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o přiměřenou náhradu za

ztrátu vzniklou opožděným vrácením této částky. Předkládající soud musí učinit vše, co je v jeho pravomoci, aby zajistil plný účinek tohoto článku 183 na základě výkladu vnitrostátního práva, který bude konformní s unijním právem.

Podpisy