



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

5. října 2023*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zachování účinků vnitrostátní právní úpravy neslučitelné s unijním právem“

Ve věci C-355/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen afdeling Gent (soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Gent, Belgie) ze dne 30. května 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 1. června 2022, v řízení

Osteopathie Van Hauwermeiren BV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení: P. G. Xuereb, předseda senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj), místopředseda Soudního dvora, a I. Ziemele, soudkyně,

generální advokátka: T. Āapeta,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Osteopathie Van Hauwermeiren BV: B. Hermans, S. Lippens a L. Van Lembergen, advocaten,
- za belgickou vládu: P. Cottin, J.-C. Halleux a C. Pochet, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu: I. Herranz Elizalde, jako zmocněnec,
- za Evropskou komisi: J. Jokubauskaitė a W. Roels, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

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 článku 267 SFEU.
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Osteopathie Van Hauwermeiren BV a Belgische Staat (Belgický stát) ve věci správního rozhodnutí, jakož i platebního výměru a dodatečného platebního výměru týkajících se daně z přidané hodnoty (DPH) splatné za období od roku 2013 do roku 2019, dále ve věci pokuty a úroků.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 132 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

- c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě“.

Belgické právo

- 4 Článek 44 zákona o dani z přidané hodnoty (*Belgisch Staatsblad* ze dne 17. července 1969, s. 7046, dále jen „zákon o DPH“), že některá poskytnutí služeb jsou osvobozena od DPH.
- 5 Článek 8 zvláštního zákona ze dne 6. ledna 1989 o Ústavním soudu (*Belgisch Staatsblad* ze dne 7. ledna 1989, s. 315) opravňuje Ústavní soud, aby zachoval některé účinky ustanovení, které zruší.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 6 Osteopathie Van Hauwermeiren je společností s ručením omezeným, která byla osobou povinnou k DPH od 1. ledna 2006 do 30. září 2020, ve vztahu k hospodářské činnosti „ostatní činnosti související se zdravotní péčí“.
- 7 Rozhodnutím ze dne 28. září 2017 položil Grondwettelijk Hof (Ústavní soud, Belgie) Soudnímu dvoru předběžné otázky související zejména s vnitrostátním daňovým režimem použitelným na činnost osteopatů a týkající se výkladu mimo jiné čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, jakož i možnosti vnitrostátního soudu použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje zachovat

některé účinky zrušeného aktu k tomu, aby dočasně zachoval účinek vnitrostátních ustanovení, o nichž rozhodl, že jsou neslučitelná s touto směrnicí, až do doby, než budou uvedena do souladu s uvedenou směrnicí.

- 8 Soudní dvůr odpověděl na tyto otázky v rozsudku ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544).
- 9 V návaznosti na tento rozsudek Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) rozsudkem ze dne 5. prosince 2019 zrušil čl. 44 odst. 1 zákona o DPH v rozsahu, v němž toto ustanovení neumožňovalo přiznat osvobození od DPH služeb chiropraxe nebo osteopatie jiným pracovníkům vykonávajícím lékařská a nelékařská zdravotnická povolání, než jsou ti, jež byli uvedeni v tomto ustanovení, pokud tito pracovníci měli nezbytnou kvalifikaci k poskytování zdravotnické péče, jejíž úroveň kvality byla dostatečně vysoká k tomu, aby byla považována za srovnatelnou s péčí, jež byla nabízena pracovníky vykonávajícími regulovaná lékařská a nelékařská zdravotnická povolání.
- 10 V tomto rozsudku se tento soud rovněž rozhodl využít možnosti, kterou mu poskytuje článek 8 zvláštního zákona ze dne 6. ledna 1989 o Ústavním soudu, a zachovat účinky uvedeného ustanovení pro zdanitelná plnění uskutečněná před 1. říjnem 2019. V tomto ohledu upřesnil, že naléhavé důvody právní jistoty týkající se všech dotčených zájmů, jak veřejných, tak soukromých, zvláště konkrétní nemožnosti dodatečně vrátit neoprávněně vybranou DPH příjemcům dodání zboží nebo poskytnutí služeb osobou povinnou k dani nebo po nich požadovat dodatečné zaplacení v případě protiprávního nevybrání daně, zejména pokud se jedná o velký počet blíže neidentifikovaných osob, nebo pokud osoby povinné k dani nemají účetní systém, který by jim umožňoval dodatečně identifikovat uvedená dodání zboží či poskytnutí služeb a jejich hodnotu, brání uplatnění zrušovacího rozsudku se zpětným účinkem.
- 11 Dne 19. července 2020 podala Osteopathie Van Hauwermeiren přiznání k DPH za druhé čtvrtletí roku 2020, v němž v části týkající se opravy DPH uvedla částku 45 355,81 eura ve svůj prospěch a požádala o vrácení této částky.
- 12 Dne 2. září 2020 vydala belgická daňová správa rozhodnutí, v němž uvedla, že Osteopathie Van Hauwermeiren je povinna uhradit tuto částku DPH, pokutu i úroky.
- 13 Podle této správy platí, že vzhledem k tomu, že Ústavní rozhodl o zachování účinků čl. 44 odst. 1 zákona o DPH u zdanitelných plnění uskutečněných před 1. říjnem 2019, nevztahuje se výjimka upravená v tomto ustanovení na plnění uskutečněná Osteopathie Van Hauwermeiren, za která byla DPH splatná před 1. říjnem 2019. Uvádí, že Osteopathie Van Hauwermeiren tedy nemá nárok na vrácení DPH odvedené z těchto plnění.
- 14 Dne 12. ledna 2021 podala Osteopathie Van Hauwermeiren k rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen afdeling Gent (soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Gent, Belgie), který je předkládajícím soudem, žalobu znějící zejména na určení, že rozhodnutí ze dne 2. září 2020 je protiprávní a neopodstatněné, a dále že není povinna zaplatit částky, které jsou v něm uvedeny, a sice částku DPH ve výši 45 355,81 eura, částku pokuty ve výši 4 530 eur a úroky ve výši 382,63 eura.

- 15 V tomto ohledu Osteopathie Van Hauwermeiren tvrdila, že rozsudek Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) ze dne 5. prosince 2019 nemá být použit z důvodu jeho neslučitelnosti s unijním právem. Z toho podle ní vyplývá, že má nárok na vrácení DPH, kterou odvedla za období předcházející 1. říjnu 2019.
- 16 Za těchto podmínek se rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Gent (soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení v Gentu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Musí být rozsudek ze dne 8. dubna 1976 [Defrenne (43/75, EU:C:1976:56)] vykládán v tom smyslu, že vnitrostátnímu soudu svěřuje autonomní pravomoc – z vlastního podnětu a bez podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU – na základě čistě vnitrostátního ustanovení zachovat pro minulost účinky vnitrostátní právní úpravy o osvobození lékařských a nelékařských zdravotnických služeb od DPH, pokud tento soud poté, co v tomtéž řízení podal Soudnímu dvoru tři žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU, na které Soudní dvůr odpověděl v rozsudku ze dne 27. června 2019, [Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další C-597/17, EU:C:2019:544)], konstatoval, že zpochybňované ustanovení je neslučitelné s unijním právem a částečně zrušil toto ustanovení, přičemž pro minulost zachoval účinky ustanovení vnitrostátního práva, které je v rozporu s unijním právem a tímto způsobem v plném rozsahu zbavil osobu povinnou k DPH nároku na vrácení DPH, která byla vybrána v rozporu s unijním právem?
- 2) Je vnitrostátní soud oprávněn – autonomně a bez podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU – na základě obecného odkazu na ‚naléhavé důvody právní jistoty, které se týkají všech dotčených zájmů, jak veřejných, tak soukromých‘ a na základě tvrzení o ‚konkrétní nemožnosti dodatečně vrátit neoprávněně vybranou DPH příjemcům dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněných osobou povinnou k dani nebo po nich požadovat dodatečné zaplacení v případě protiprávního nevybrání daně, zejména pokud se jedná o velký počet blíže neidentifikovaných osob, nebo pokud osoby povinné k dani nemají účetní systém, který by jim umožňoval dodatečně identifikovat příslušné dodání zboží či poskytnutí služeb a jejich hodnotu‘, zachovat pro minulost účinky ustanovení vnitrostátního práva, u něhož bylo určeno, že je v rozporu se směrnicí o dani z přidané hodnoty, jestliže osobě povinné k dani nebyla poskytnuta možnost prokázat, že se nemůže jednat o takovou ‚konkrétní nemožnost‘“

K předběžným otázkám

K druhé otázce

- 17 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátním soudem a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázky, které mu jsou položeny (rozsudek ze dne 25. května 2023, Danish Fluid System Technologies, C-368/22, EU:C:2023:427, bod 31 a citovaná judikatura).
- 18 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, druhá otázka položená předkládajícím soudem se týká zejména případu, kdy neprávem nebyla vybrána DPH.

- 19 Avšak je třeba uvést, že o takovou okolnost se nejedná ve věci v původním řízení. Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že tato věc se týká opačné situace, a sice situace, kdy daň byla neprávem vybrána.
- 20 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba se zabývat na prvním místě, je, zda vnitrostátní soud může použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje k zachování některých účinků ustanovení vnitrostátního práva, o němž rozhodl, že je neslučitelné se směrnicí 2006/112, přičemž se opírá o údajnou nemožnost dodatečně vrátit neoprávněně vybranou DPH příjemcům plnění uskutečněných osobou povinnou k dani, zejména z důvodu, že se jedná o velký počet dotčených osob, nebo pokud tyto osoby nemají účetní systém, který by jim umožňoval dodatečně identifikovat tato plnění a jejich hodnotu.

K přípustnosti

- 21 Belgická vláda tvrdí, že druhá otázka je nepřípustná.
- 22 Má za to, že touto otázkou se předkládající soud vyslovil k odůvodnění, které Grondwettelijk Hof (Ústavní soud) uvedl v rozsudku ze dne 5. prosince 2019, ačkoli podle vnitrostátních procesních pravidel není oprávněn k přezkumu tohoto odůvodnění. Dále odpověď na uvedenou otázku předpokládá posouzení skutkového stavu, a překračuje tedy pravomoc, kterou článek 267 SFEU přiznává Soudnímu dvoru.
- 23 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU, které je založeno na jasném rozdělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, je ke zjištění a posouzení skutkového stavu sporu v původním řízení i k výkladu a uplatňování vnitrostátního práva příslušný pouze vnitrostátní soud (rozsudek ze dne 31. ledna 2023, Puig Gordi a další, C-158/21, EU:C:2023:57, bod 61, jakož i citovaná judikatura).
- 24 V rámci řízení o předběžné otázce podle článku 267 SFEU tudíž Soudnímu dvoru nepřísluší, aby ověřoval, zda bylo předkládací rozhodnutí přijato v souladu s vnitrostátními pravidly upravujícími organizaci soudů a soudní řízení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. března 2022, Getin Noble Bank, C-132/20, EU:C:2022:235, bod 70).
- 25 A dále je sice pravda, že v rámci tohoto řízení je ke zjištění a posouzení skutkového stavu sporu v původním řízení příslušný pouze vnitrostátní soud (rozsudek ze dne 31. ledna 2023, Puig Gordi a další, C-158/21, EU:C:2023:57, bod 61, jakož i citovaná judikatura), že znění druhé otázky však vyplývá, že touto otázkou předkládající soud vyzývá Soudní dvůr, aby vyložil unijní právo, ale nežádá jej o uplatnění tohoto práva na skutkový stav věci v původním řízení.
- 26 Z toho plyne, že druhá otázka je přípustná.

K věci samé

- 27 Úvodem je třeba připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že na základě zásady loajální spolupráce upravené v čl. 4 odst. 3 SEU jsou členské státy povinny odstranit protiprávní důsledky porušení unijního práva a takovou povinnost má v rámci svých pravomocí každý orgán dotčeného členského státu (rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C-597/17, EU:C:2019:544, bod 54 a citovaná judikatura).

- 28 Pokud tudíž orgány dotčeného členského státu zjistí, že je vnitrostátní právní úprava neslučitelná s unijním právem, musí, přičemž si zachovávají možnost volby opatření, která je třeba přijmout, dbát na to, aby bylo vnitrostátní právo co nejdříve v souladu s unijním právem a aby byla zajištěna plná účinnost práv, která jednotlivcům vyplývají z unijního práva (rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C-597/17, EU:C:2019:544, bod 55, jakož i citovaná judikatura).
- 29 V této souvislosti musí vnitrostátní soudy, jimž je právoplatně předložena žaloba proti vnitrostátní právní úpravě, která je neslučitelná se směrnicí 2006/112, přijmout na základě vnitrostátního práva opatření, která zabraňují uplatňování této právní úpravy (rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C-597/17, EU:C:2019:544, bod 56).
- 30 Dočasné pozastavení vylučovacího účinku, který má unijní právní pravidlo vůči vnitrostátnímu právu, jež je v rozporu s tímto pravidlem může výjimečně a z naléhavých důvodů právní jistoty přiznat pouze Soudní dvůr. Takové omezení časové působnosti výkladu tohoto práva ze strany Soudního dvora lze připustit pouze v samotném rozsudku, kterým se rozhoduje o požadovaném výkladu (rozsudek ze dne 6. října 2020, La Quadrature du Net a další, C-511/18, C-512/18 a C-520/18, EU:C:2020:791, bod 216, jakož i citovaná judikatura).
- 31 Pokud by byly vnitrostátní soudy oprávněny přiznat vnitrostátním ustanovením přednost, byť dočasnou, před unijním právem, s nímž jsou v rozporu, byla by tím narušena přednost a jednotné používání unijního práva (rozsudek ze dne 6. října 2020, La Quadrature du Net a další, C-511/18, C-512/18 a C-520/18, EU:C:2020:791, bod 217, jakož i citovaná judikatura).
- 32 Je třeba rovněž připomenout, že rozsudek vydaný v řízení o rozhodnutí o žádosti o předběžné otázce podle článku 267 SFEU je, pokud jde o výklad unijního práva, pro vnitrostátní soud závazný při řešení sporu, který mu byl předložen [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. února 2022, RS (Účinek rozsudků ústavního soudu), C-430/21, EU:C:2022:99, bod 74].
- 33 Dále vzhledem k tomu, že výklad pravidla unijního práva, který Soudní dvůr podává při výkonu pravomoci, jež je mu svěřena článkem 267 SFEU, vyjasňuje a v případě potřeby upřesňuje význam a působnost tohoto pravidla tak, jak má být nebo mělo být chápáno a uplatňováno od okamžiku jeho vstupu v platnost, je třeba mít za to, že obecný soud je povinen za účelem zajištění plné účinnosti pravidel unijního práva nepoužít ve sporu, který mu byl předložen, posouzení vnitrostátního ústavního soudu, který odmítá vyhovět rozsudku vydanému Soudním dvorem v řízení o předběžné otázce, i když základem uvedeného rozsudku není žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná tímto obecným soudem v souvislosti s tímto sporem [rozsudek ze dne 22. února 2022, RS (Účinek rozsudků ústavního soudu), C-430/21, EU:C:2022:99, bod 77].
- 34 V této souvislosti je třeba uvést, že Soudní dvůr v bodě 63 rozsudku ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544) rozhodl, že za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, nemůže vnitrostátní soud použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje zachovat některé účinky zrušeného aktu, aby dočasně zachoval účinek vnitrostátních ustanovení, o jejichž neslučitelnosti se směrnicí 2006/112 rozhodl, až do jejich uvedení do souladu s touto směrnicí, za účelem zejména omezení rizik právní nejistoty plynoucí ze zpětného účinku tohoto zrušení.
- 35 Skutečnosti, které předkládající soud uvedl v projednávané věci, nemohou odůvodnit odlišný závěr.

- 36 Je tvrzeno, že nelze dodatečně vrátit neoprávněně vybranou DPH příjemcům plnění uskutečněných osobou povinnou k dani, zejména pokud se jedná o velký počet dotčených osob, nebo pokud tyto osoby nemají účetní systém, který by jim umožňoval dodatečně identifikovat tato plnění a jejich hodnotu. Taková úvaha poukazuje na správní a praktické obtíže, se kterými se mohou potýkat příslušné vnitrostátní orgány a hospodářské subjekty při vracení neoprávněně vybrané DPH příjemcům plnění.
- 37 Soudní dvůr přitom upřesnil, že i za předpokladu, že by naléhavé důvody právní jistoty mohly výjimečně vést k dočasnému pozastavení vylučovacího účinku, který vyvolává přímo použitelné pravidlo unijního práva ve vztahu k vnitrostátnímu právu, které je s ním v rozporu, pouhé tvrzení obtíží rozpočtové a administrativní povahy, které by mohly vyplývat ze zrušení zpochybňovaných ustanovení ve věci v původním řízení, nepostačuje k učinění závěru, že jsou dány naléhavé důvody právní jistoty (rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další, C-597/17, EU:C:2019:544, body 59 a 60, jakož i citovaná judikatura).
- 38 Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že správní a praktické obtíže, kterým by mohly čelit příslušné vnitrostátní orgány nebo hospodářské subjekty v rámci zejména identifikace osob, které by měly nárok na vrácení, samy o sobě nemohou prokázat nebezpečí závažných obtíží, a tudíž existenci naléhavých důvodů právní jistoty (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. října 2006, Nádasdi a Németh, C-290/05 a C-333/05, EU:C:2006:652, body 65 a 70, jakož i ze dne 22. září 2016, Microsoft Mobile Sales International a další, C-110/15, EU:C:2016:717, body 63 a 64).
- 39 Vzhledem k výše uvedenému je třeba mít za to, že na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že vnitrostátní soud nemůže použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje k zachování některých účinků ustanovení vnitrostátního práva, o němž rozhodl, že je neslučitelné se směrnicí 2006/112, přičemž se opírá o údajnou nemožnost dodatečně vrátit neoprávněně vybranou DPH příjemcům plnění uskutečněných osobou povinnou k dani zejména z důvodu, že se jedná o velký počet dotčených osob, nebo pokud tyto osoby nemají účetní systém, který by jim umožňoval dodatečně identifikovat tato plnění a jejich hodnotu.

K první otázce

- 40 Vzhledem k odpovědi na druhou otázku není třeba odpovídat na první otázku, jejímž cílem je určení procesních podmínek, za nichž by vnitrostátní soud případně mohl použít ustanovení vnitrostátního práva, které mu umožňuje dočasně zachovat účinky ustanovení vnitrostátního práva, které by zrušil z důvodu jeho neslučitelnosti s unijním právem.

K nákladům řízení

- 41 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Vnitrostátní soud nemůže použít vnitrostátní ustanovení, které jej opravňuje k zachování některých účinků ustanovení vnitrostátního práva, o němž rozhodl, že je neslučitelné se

směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, přičemž se opírá o údajnou nemožnost dodatečně vrátit neoprávněně vybranou daň z přidané hodnoty (DPH) příjemcům plnění uskutečněných osobou povinnou k dani zejména z důvodu, že se jedná o velký počet dotčených osob, nebo pokud tyto osoby nemají účetní systém, který by jim umožňoval dodatečně identifikovat tato plnění a jejich hodnotu.

Podpisy.