Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GERARDA HOGANA
přednesené dne 11. září 2019 [1]

Spojené věci C-13/18 a C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce od Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Segedíně, Maďarsko)]
a
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce od Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Szekszárdu, Maďarsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice č. 2006/112/ES – Nesplnění povinnosti členským státem – Odpovědnost členského státu – Právo na plnou náhradu škody nebo právo na přiměřenou náhradu škody – Výpočet úroků pro náhradu způsobené škody – Zásady efektivity a rovnocennosti – Oblast působnosti“

1. Tyto dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Segedíně, Maďarsko) a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Szekszárdu, Maďarsko) se týkají rozsahu práva na náhradu škody za nesplnění povinností členského státu vyplývajících z unijního práva.

2. Tyto žádosti byly podány v rámci řízení mezi společností Sole-Mizo Zrt (C-13/18), společností Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací oddělení Národního daňového a celního úřadu, Maďarsko). Týkají se legality vnitrostátní praxe zavedené maďarskou vládou za účelem kompenzace plátců DPH za použití podmínky stanovené vnitrostátním právem, která byla následně Soudním dvorem prohlášena za neslučitelnou s unijním právem. Jak se pokusím vysvětlit, tato vnitrostátní praxe v některých ohledech překračuje meze toho, co ukládá unijní právo, zatímco v jiných ohledech tyto požadavky nesplňuje.

3. Před posouzením položených otázek je však nejprve třeba uvést příslušná ustanovení unijního a vnitrostátního práva.

1 – Původní jazyk: angličtina.

I. Unijní právo

A. Směrnice 2006/112

4. Článek 183 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") 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."

B. Vnitrostátní právní úprava

1. Pravidla upravující postup vracení DPH

5. Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (zákon č. CXXIII z roku 2011, kterým se mění zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty a pravidla týkající se zvláštního postupu pro žádosti o vrácení daně, dále jen „pozměňující zákon") obsahuje následující ustanovení:

„§ 1

1) Částky, u nichž osoba povinná k dani nemohla v posledním přiznání k DPH, které měla osoba povinná k dani podat před vstupem tohoto zákona v platnost (dále jen „přiznání"), uplatnit své právo na vrácení podle § 186 odst. 2 až 4 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH"], které byly tímto zákonem zrušeny – pouze ve výši částky, kterou osoba povinná k dani přiznala jako daň z nezaplacených pořízení – mohou být předmětem žádosti o vrácení předložené daňovým orgánům osobou povinnou k dani až do 20. října 2011, a to na formuláři poskytnutém k tomuto účelu; bez ohledu na tuto lhůtu může osoba povinná k dani v daňovém přiznání odpovídajícím režimu, do které osoba povinná k dani spadá, použít výše uvedené částky jako položku snižující částku daně, kterou je povinna odvést, nebo uplatnit nárok na vrácení daně v jeho daňovém přiznání. Tato žádost se považuje za daňové přiznání ve smyslu ustanovení adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon XCII z roku 2003, kterým se stanoví daňový řád). Lhůtu pro podání této žádosti nelze prodloužit.

2) V žádosti podané do 20. října 2011 může osoba povinná k dani správce daně pouze žádat, aby provedl nový přezkum daňového přiznání za dobu před vstupem tohoto zákona v platnost, a to za účelem přezkumu již dříve nastalých právních důsledků, a to pouze tehdy, jestliže mu byla rozhodnutím, které se stalo pravomocným po předchozím přezkumu, uložena daňové pokuta nebo úrok z prodlení na základě § 186 odst. 2 až odst. 4 [zákona o DPH], který byl zrušen tímto zákonem, nebo § 48 odst. 7 általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [zákon LXXIV z roku 1992 o dani z přidané hodnoty; dále jen „původní zákon o DPH]. Osoba povinná k dani může takovou žádost podat i v případě, že nepostupovala podle výše uvedeného ustanovení odstavce 1. Lhůta pro podání této žádosti je lhůtou prekluzivní, kterou nelze osobě povinné k dani prominout.

[…]

§ 3

Ustanovení § 186 odst. 2 až odst. 4 [zákona o DPH], který byl zrušen tímto zákonem, a § 48 odst. 7 [původního zákona o DPH] se nepoužijí na řízení, která probíhají ke dni vstupu tohoto zákona v platnost nebo na řízení, která jsou zahájena po tomto datu.“

2. Maďarský daňový řád

6. Ustanovení § 37 odst. 4 a odst. 6 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon XCII z roku 2003, kterým se stanoví daňový řád) stanovilo ve svém původním znění, které cituje maďarská vláda v jejích podáních a které bylo jako jediné předloženo Soudnímu dvoru [2], následující:

„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 forintů [(HUF)]. […]

[…]

6) Pokud správce daně provede platbu po uplynutí lhůty splatnosti, zaplatí úroky ve výši rovnající se penále z prodlení za každý den prodlení. […]“

7. Ustanovení § 124/C daňového řádu, ve znění citovaném předkládajícím soudem [3], stanoví:

„1. V případě, že Alkotmánybíróság [(Ústavní soud, Maďarsko)], Kúria [(Nejvyšší soud, Maďarsko)] nebo Soudní dvůr Evropské unie 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 vyhlášku, s jakýmkoli jiným právním předpisem, a zakládá-li toto soudní rozhodnutí nárok daňového poplatníka na náhradu podle tohoto ustanovení, poskytne ji prvotní daňový orgán na žádost tohoto poplatníka způsobem uvedeným v dotyčném rozhodnutí.

2. Daňový poplatník může podat svou žádost písemně u daňového orgánu 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 vydání potvrzení o nároku. Daňový orgán odmítne žádost v případě, že je nárok na náhradu škody již promlčen v den zveřejnění či oznámení rozhodnutí.

[…]

6) Je-li nárok osoby povinné k dani na vrácení daně opodstatněný, daňový orgán zaplatí – 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. Vrácení daně je splatné v den, kdy rozhodnutí o něm nabylo právní moci, a musí být zaplaceno do 30 dnů ode dne jeho splatnosti. Ustanovení o placení rozpočtových podpor se použijí obdobně na náhradu, která se řídí tímto ustanovením, s výjimkou § 37 odst. 6.“

2 – Zdá se však, že i přes několik změn zůstal obsah tohoto ustanovení v zásadě stejný, s výjimkou, že se 45 denní lhůta se nyní uplatní pro náhradu přesahující částku 1 000 000 forintů (HUF).

3 – Zdá se, že ve znění tohoto ustanovení platném do 31. prosince 2011, nebyl Kúria mezi danými uveden.

8. Ustanovení § 124/D odst. 1 až odst. 3 tohoto daňového řádu, ve znění citovaném předkládajícím soudem, 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 (dodatečných daňových přiznání), které se podává (podávají) do 180 dní ode dne zveřejnění či oznámení rozhodnutí Alkotmánybíróság [(Ústavní soud, Maďarsko)] nebo Soudního dvora Evropské unie, které se vztahuje (vztahují) k daňovému roku nebo daňovým rokům, ve kterém (ve kterých) vzniklo příslušné právo na odpočet. Po uplynutí lhůty se nelze domáhat vydání potvrzení o nároku.

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 – rovněž s přihlédnutím k podmínkám pro vrácení daně vyčíslené záporně v souladu s právními předpisy o DPH platným ke dni vzniku nároku na odpočet – použije daňový orgán 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. Náhrada, na kterou se vztahují ustanovení o vyplácení rozpočtových podpor, musí být provedena do 30 dnů ode dne předložení opravného daňového přiznání.“

9. Ustanovení § 135 odst. 4 tohoto daňového řádu, ve znění citovaném předkládajícím soudem, stanoví:

„Pokud je rozhodnutí vydané daňovým orgánem nebo daň vyměřená tímto orgánem na základě informací, které mu byly sděleny, protiprávní a osoba povinná k dani má tedy nárok na vrácení daně, daňový orgán zaplatí úroky z částky, která má být vrácena, ve stejné sazbě jako v případě penále z prodlení, ledaže chyba při vyměření daně vyplývá z důvodů, za které je odpovědná osoba povinná k dani nebo osoba, která má povinnost poskytnout údaje.“

10. Ustanovení § 164 odst. 1 daňového řádu, ve znění citovaném předkládajícím soudem, stanoví:

„Právo na vyměření daně zaniká 5 let po posledním dni kalendářního roku, ve kterém mělo být podáno daňové přiznání nebo oznámení týkající se této daně, nebo pokud se takové daňové přiznání nebo oznámení nepodává, během lhůty pro zaplacení daně. Nestanoví-li právní předpis jinak, právo požadovat poskytnutí rozpočtové podpory a právo na vrácení přeplatků zanikne 5 let od posledního dne kalendářního roku, ve kterém vzniklo právo požadovat podporu nebo vrácení.“

11. Ustanovení § 165 odst. 2 tohoto řádu, ve znění citovaném předkládajícím soudem, 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 za prodlení. Ústřední daňová a celní správa neuloží zaplacení penále z prodlení v případě, že je nižší než 2 000 HUF.“

II. Skutkové okolnosti sporu

12. Ustanovení § 48 odst. 7 původního zákona o DPH, který platil od 1. ledna 2005 do 31. prosince 2007, a následně § 186 odst. 2 zákona o DPH, který platil od 1. ledna 2008 do 26. září 2011, podmínily vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH (tj. částky, který zůstává po odečtení splatné DPH od odpočitatelné DPH) úplným zaplacením plnění, která byla základem pro odpočitatelné DPH (dále jen „podmínka zaplacení plnění“). V případě nezaplacení tohoto plnění musel být tento nadměrný odpočet převeden do následujícího zdaňovacího období, což znamená, že byl odečten od částky DPH, která měla být zaplacena v následujícím období.

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

14. Pozměňovací zákon, který byl v návaznosti na tento rozsudek přijat maďarským parlamentem, § 186 odst. 2 až odst. 4 zákona o DPH zrušil s účinkem od 27. září 2011. Nyní umožňuje vrácení nadměrného odpočtu DPH, aniž je nutné čekat na zaplacení splatného plnění týkajícího se transakcí, ohledně kterých vznikl nárok na odpočitatelnou DPH. V tomto ohledu předkládající soud ve věci C-126/18 uvedl, že v souladu s touto legislativou mohou osoby povinné k dani:

– požádat o mimořádné vrácení daně prostřednictvím žádosti o zaplacení zadržované DPH, která musí být podána v promlčecí lhůtě,

– nárokovat tuto platbu v jejich daňových přiznáních nebo

– použít zadrženou DPH v jejich daňových přiznáních k snížení splatné daně.

15. V usnesení ze dne 17. července 2014 ve věci Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, nezveřejněno, EU:C:2014:2127, bod 39, dále jen „usnesení ve věci Delphi“) Soudní dvůr konstatoval, že unijní právo, a zejména článek 183 směrnice o DPH, musí být vykládáno v tom smyslu, že brání takovým právním předpisům a takové praxi členského státu, které vylučují zaplacení úroků z částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, která nemohla být vrácena v přiměřené době z důvodu existence vnitrostátního ustanovení, které bylo posouzeno jako neslučitelné s unijním právem. Soudní dvůr nicméně dále konstatoval, že při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti přísluší vnitrostátnímu právu, aby v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity určil podmínky pro zaplacení takových úroků.

16. V návaznosti na usnesení ve věci Delphi maďarská daňová správa vypracovala správní postup, o kterém rozhodl Kúria (Nejvyšší soud) ve svém rozhodnutí č. Kfv.I.35.472/2016/5 ze dne 24. listopadu 2016, které zase sloužilo jako východisko pro zásadní rozhodnutí (č. EBH2017.K18) nazvané „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“).

17. Podle zásadního rozhodnutí Nejvyššího soudu č. 18/2017 se pro účely výpočtu úroků z prodlení z částky DPH, která nebyla řádně vrácena z důvodu existence předchozí podmínky zaplacení plnění, rozlišují dvě období:

– Pro období mezi dnem následujícím po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání a dnem uplynutí lhůty pro podání dalšího daňového přiznání se analogicky použijí ustanovení § 124/C a § 124/D daňového řádu, které upravují případ, kdy Alkotmánybíróság (Ústavní soud) nebo Kúria (Nejvyšší soud) dospějí k závěru, že právní předpis odporuje vnitrostátnímu právnímu předpisu vyšší právní síly. Podle uvedeného rozhodnutí totiž daňový orgán ani v jednom případě právo neporušil, ale uplatnila tehdy platné vnitrostátní právní předpisy. Podle těchto dvou ustanovení je použitelná úroková sazba rovna jednoduché základní sazbě centrální banky.

– Pro období počínající dnem splatnosti úroků, které má zaplatit daňový orgán, a končící dnem, kdy příslušný daňový orgán skutečně úroky zaplatil, se použije § 37 odst. 6 daňového řádu. Úroková sazba je tedy stejná jako sazba penále z prodlení za každý den prodlení, konkrétně dvojnásobek základní sazby centrální banky. Tento úrok se počítá ode dne, kdy daňový orgán obdrží mimořádnou žádost o vrácení daně nebo daňové přiznání obsahující nárok na její vrácení.

III. Skutkový stav a žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

A. Věc C-13/18

18. Dne 30. prosince 2016 společnost Sole-Mizo předložila daňovému orgánu v souladu s usnesením ve věci Delphi žádost o zaplacení úroků z částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, která nebyla včas zaplacena z důvodu uplatnění původní podmínky zaplaceného plnění. Tato žádost se týkala různých oznamovacích období od prosince 2005 do června 2011. Rovněž byly požadovány složené úroky z důvodu pozdní úhrady těchto úroků.

19. Rozhodnutím ze dne 3. března 2017 daňový orgán na prvním stupni částečně vyhověl žádosti společnosti Sole-Mizo a nařídil zaplacení úroků ve výši 99 630 000 HUF (přibližně 321 501 eur), přičemž zamítl žádost společnosti o složené úroky z důvodu opožděné platby tohoto úroku.

20. V rozhodnutí ze dne 19. června 2017, které bylo přijato na základě stížnosti společnosti Sole-Mizo, odvolací daňový orgán změnil první rozhodnutí tak, že rozhodl ve prospěch společnosti Sole-Mizo a nařídil zaplacení částky ve výši 104 165 000 HUF (přibližně 338 891 eur). To bylo provedeno s použitím sazby odpovídající základní sazbě centrální banky. Pokud jde o tu část prvního rozhodnutí, kterým byla zamítnuta žádost o zaplacení složeného úroku, daňový orgán druhého stupně ji zrušil a vrátil původnímu daňovému orgánu k výpočtu tohoto úroku.

21. Společnost Sole-Mizo podala u vnitrostátního soudu žalobu proti rozhodnutí odvolacího daňového orgánu ze dne 19. června 2017, ve které namítala, že dlužné úroky určené k náhradě škody vzniklé z důvodu uplatnění podmínky zaplaceného plnění by měly být rovněž stanoveny ve výši odpovídající dvojnásobku základní sazby centrální banky v souladu s § 37 odst. 6 daňového řádu.

22. Vnitrostátní soud proto klade otázku, zda by měl být dlužný úrok vypočten s použitím sazby, která odpovídá základní sazbě centrální banky, nebo s použitím sazby odpovídající dvojnásobku této základní sazby. Tento soud vyjadřuje zejména pochybnosti ohledně dodržení zásady rovnocennosti, zakotvené v unijním právu, v zásadním rozhodnutí Nejvyššího soudu č. 18/2017, podle kterého se § 37 odst. 6 daňového řádu nepoužije analogicky na „první období“, jelikož se daňový orgán nedopustil žádného protiprávního jednání, neboť pouze použil tehdy platná ustanovení vnitrostátního práva. Podle vnitrostátního soudu unijní právo takovému odůvodnění brání.

23. Za těchto podmínek se Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovněprávní soud v Segedíně, Maďarsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je v souladu s unijním právem, ustanoveními [směrnice o DPH] (zejména s ohledem na její článek 183) a se zásadou efektivity, zásadou přímého účinku a zásadou rovnocennosti praxe členského státu, podle které se při přezkumu relevantních ustanovení týkajících se úroků z prodlení vychází z toho, že se Národní daňový úřad (dále jen „Úřad“) nedopustil pochybení [OMISSIS] – tedy že nejednal se zpožděním, pokud jde o nevratnou část DPH odpovídající nezaplaceným plněním osob povinných k dani – protože v okamžik, kdy Úřad přijal rozhodnutí, platila vnitrostátní právní úprava porušující unijní právo a Soudní dvůr prohlásil neslučitelnost požadavku stanoveného v uvedené právní úpravě až později?

2) Je v souladu s unijním právem, ustanoveními směrnice o DPH (zejména s ohledem na její článek 183) a se zásadou efektivity, zásadou přímého účinku a zásadou rovnocennosti praxe členského státu, podle které se při přezkumu relevantních ustanovení týkajících se úroků z prodlení rozlišuje, zda Úřad nevrátil daň v souladu s tehdy platnými vnitrostátními ustanoveními – která navíc porušovala unijní právo – nebo zda nevrátil daň v rozporu s uvedenými ustanoveními, a která ohledně částky úroků z DPH, jejíž vrácení nemohlo být požadováno v rozumné lhůtě v důsledku vnitrostátního práva, o kterém Soudní dvůr rozhodl, že je v rozporu s unijním právem, stanoví dvě ohraničená období, takže

   – v prvním období mají osoby povinné k dani právo obdržet pouze úroky z prodlení odpovídající základní sazbě centrální banky, přičemž s ohledem na to, že maďarská právní úprava porušující unijní právo byla tehdy ještě v platnosti, maďarské orgány nejednaly v rozporu se zákonem, když nepovolily vyplacení DPH zahrnuté ve fakturách v rozumné lhůtě, zatímco

   – ve druhém období se úrok ve výši dvojnásobku základní sazby centrální banky – použitelný podle právního řádu dotčeného státu navíc v případě prodlení – vyplácí pouze za pozdní vyplacení základního úroku z prodlení za 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 Úřad úrok odpovídající základní sazbě centrální banky, pouze pokud bylo porušeno unijní právo, zatímco vyplatí úrok odpovídající dvojnásobku základní sazby centrální banky, pokud došlo k porušení vnitrostátního práva?“

B. Věc C-126/18

24. Dne 30. prosince 2016 společnosti Dalmandi předložila prvostupňovému daňovému orgánu žádost o zaplacení úroků z částek DPH, které nebyly zaplaceny včas mezi roky 2005 a 2011 z důvodu uplatnění podmínky zaplaceného plnění. Požadovaná částka činila 74 518 800 HUF (přibližně 240 515 eur). Pro výpočet úroků ohledně náhrady přímo vzniklé škody vzala žádost v úvahu celou dobu mezi dnem splatnosti částky k vrácení za každé příslušné daňové období a dnem splatnosti částky k vrácení ve zdaňovacím období, ve kterém byl přijat pozměňovací zákon, konkrétně dnem 5. prosince 2011. Pro účely tohoto výpočtu byla použita sazbu ve výši dvojnásobku základní sazby centrální banky podle § 37 odst. 6 daňového řádu. Kromě toho se společnost Dalmandi domáhala zaplacení dalšího úroku za období od 5. prosince 2011 do dne uskutečnění platby, přičemž také použila sazbu uvedenou v § 37 odst. 6 daňového řádu.

25. Prvostupňový daňový orgán svým rozhodnutím ze dne 10. března 2017 částečně vyhověl žádosti společnosti Dalmandi tím, že jí přiznal úroky ve výši 34 673 000 HUF (přibližně 111 035 eur) za neoprávněně zadržené částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH za období od čtvrtého čtvrtletí roku 2005 do září (třetího čtvrtletí) roku 2011, přičemž žádost v zbývající části zamítl.

26. Jeho rozhodnutí bylo založeno na zásadách stanovených v zásadním rozhodnutí Nejvyššího soudu č. 18/2017. Zaprvé ohledně žádosti o přiznání úroků uplatnil § 124/C a § 124/D daňového řádu. Zadruhé žádost společnosti Dalmandi o zaplacení složeného úroku považoval za neopodstatněnou, jelikož žadatelka nepodala ani mimořádnou žádost o vrácení, ani daňové přiznání, které by obsahovalo žádost o vrácení. Zatřetí, pokud jde o rok 2005, žádost společnosti Dalmandi o přiznání úroků zamítl, jelikož považoval žádost ohledně tří prvních čtvrtletí uvedeného roku za promlčenou.

27. Rozhodnutím ze dne 12. června 2017 odvolací daňový orgán, k němuž společnost Dalmandi podala opravný prostředek, snížil částku úroků přiznaných společnosti Dalmandi na 34 259 000 HUF a potvrdil rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně ve zbývající části.

28. Společnost Dalmandi podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu. Jako hlavní bod zopakovala své předchozí žádosti, které předložila daňovým orgánům. Konkrétně tvrdila, že zásadní rozhodnutí Nejvyššího soudu č. 18/2017, o které se opíral odvolací daňový orgán ve svém rozhodnutí ze dne 12. června 2017, je v rozporu se zásadami rovnocennosti, efektivity a přímého účinku unijního práva, když i) konstatovalo, že § 37 odst. 6 daňového řádu není použitelný z důvodu, že se daňový orgán nedopustil žádného protiprávního jednání při uplatnění tehdy platného vnitrostátního práva, ii) vyloučilo, aby bylo možné vytýkat daňovému orgánu nečinnost v případě, že nebyla podána mimořádná žádost o vrácení, a iii) určilo jako den, od kterého se promlčecí lhůta počítá, den předcházející dni, kterým se stal nárok na úroky splatným.

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

„1) Je soudní praxe členského státu, podle níž se při zkoumání relevantních předpisů v oblasti úroků […] vychází z předpokladu, že vnitrostátní daňový orgán se nedopustil porušení práva (nečinnosti) – to znamená, že nebyl v prodlení, pokud jde o neodpočitatelnou část daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odpovídající nezaplaceným nabytím osob povinných k dani – protože v okamžiku, kdy uvedený orgán rozhodl, byla vnitrostátní právní úprava, která porušovala [unijní] právo, platná a Soudní dvůr konstatoval neslučitelnost jí stanoveného požadavku s [unijním] právem až později, v souladu s ustanoveními [unijního] práva, směrnicí [o DPH] (zejména s ohledem na její článek 183) a zásadami efektivity, přímého účinku a rovnocennosti? Vnitrostátní praxe takto uznala uplatňování tohoto požadavku stanoveného vnitrostátní právní úpravou, která porušovala unijní právo, do okamžiku, kdy jej vnitrostátní zákonodárce formálně zrušil, za kvazikonformní s právem.

2) Je v souladu s [unijním] právem, zejména s ustanoveními směrnice o DPH (zejména s ohledem na její článek 183) a zásadami efektivity, přímého účinku a rovnocennosti právní úprava a praxe členského státu, které při zkoumání relevantních předpisů v oblasti úroků z prodlení rozlišují, zda daňový orgán nevrátil daň, protože se řídil tehdy platnými vnitrostátními předpisy – které nadto porušovaly právo Společenství – nebo zda nevrácením daně taková ustanovení porušil, a které v souvislosti s výší úroků splatných z DPH, jejíž vrácení nebylo možné požadovat v přiměřené lhůtě v důsledku požadavku vnitrostátního práva, který Soudní dvůr prohlásil za odporující unijnímu právu, stanoví dvě odlišná období, přičemž

   – 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 právu Společenství byla tehdy ještě platná, maďarské daňové orgány nejednaly protiprávně, když nepovolily odvedení DPH uvedené na fakturách v přiměřené lhůtě, zatímco

   – ve druhém období musí být zaplacen úrok odpovídající dvojnásobku základní sazby centrální banky – použitelný kromě toho v právním řádu dotčeného členského státu v případě prodlení – avšak pouze u opožděné platby úroků z prodlení odpovídajících prvnímu období?

3) Je v souladu s [unijním] právem, článkem 183 směrnice o DPH a zásadou efektivity praxe členského státu, která stanoví jako počáteční datum pro výpočet […složeného úroku … splatný] 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 zadržovány nebo nejsou poskytnuty v rozporu s unijním právem, je subjektivním právem, které vyplývá přímo ze samotného unijního práva?

4) Je v souladu s [unijním] právem, článkem 183 směrnice o DPH a zásadou efektivity 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 daňového orgánu, zatímco v jiných případech nároku na úroky z prodlení není taková mimořádnou žádost nutná, protože úroky jsou přiznány i bez návrhu?

5) Je-li odpověď na předchozí otázku kladná, je v souladu s právem Společenství, článkem 183 směrnice o DPH a zásadou efektivity praxe členského státu, podle níž lze složený úrok (úroky z úroků) odpovídající prodlení se zaplacením úroků z daně zadržované v rozporu s unijním právem, jak 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 částku daně odpovídající nezaplaceným nabytím dlužnou právě v okamžiku, kdy ve vnitrostátním právu bylo zrušeno pravidlo členského státu odporujícího unijnímu právu, které vyžadovalo zadržení dlužné DPH při uvedeném 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 zaplaceny?

6) Je-li odpověď na předchozí otázku kladná, je v souladu s [unijním] právem, článkem 183 směrnice o DPH a zásadou efektivity praxe členského státu, která vede ke ztrátě nároku na složený úrok (úroky z úroků) odpovídající prodlení se zaplacením úroků z daně zadržované v rozporu s unijním právem, jak konstatoval Soudní dvůr (úroky z DPH; v tomto případě jistina), v souvislosti se žádostmi o zaplacení úroků z DPH, které nespadaly 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 a článkem 183 směrnice o DPH (s ohledem zejména na zásadu efektivity a na subjektivní povahu nároku na zaplacení úroků z daní, které jsou zadržovány nebo nejsou poskytnuty v rozporu s unijním právem) 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 právu Společenství a která zakazovala domáhat se DPH v souvislosti s určitými nezaplacenými nabytími, přičemž

   – [podle této praxe] nebyla žádost o zaplacení úroků považována v okamžiku, kdy byl možné požadovat vrácení daně, za odůvodněnou, protože ustanovení prohlášené později za odporující [unijnímu] právu bylo platné (jelikož nedošlo k prodlení a daňový orgán pouze uplatnil 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, článkem 183 směrnice o DPH a zásadou efektivity praxe členského státu, podle níž možnost požadovat úroky z prodlení, které musí být zaplaceny 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 pravidlu 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?“

IV. Analýza

A. K přípustnosti předběžných otázek

30. Maďarská vláda tvrdí, že předložené otázky jsou nepřípustné, jelikož přezkoumání otázky vznesené v původním řízení ohledně zaplacení úroků nepřísluší Soudnímu dvoru, ale spíše vnitrostátnímu soudu. I když právo na úroky ve věcech, jako jsou tyto, vychází z unijního práva, z ustálené judikatury vyplývá, že je na členských státech, aby stanovily způsob výpočtu a úhrady těchto úroků. Prostor pro uvážení, který členské státy v tomto ohledu mají, je sice dán nezbytností zajistit dodržování zásad rovnocennosti a efektivity, avšak ověření dodržování těchto zásad je alespoň v první instanci ponecháno výlučně vnitrostátním soudům.

31. Je třeba bez dalšího poznamenat, že ačkoli maďarská vláda poukazuje na nepřípustnost předběžných otázek, její argumenty se ve skutečnosti týkají pravomoci Soudního dvora rozhodovat o těchto otázkách, a to v zásadě z toho důvodu, že pouze vnitrostátní soudy mohou rozhodovat, zda jsou vnitrostátní právní předpisy v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity.

32. Z tohoto hlediska je pravda, že článek 267 SFEU neopravňuje Soudní dvůr k tomu, aby použil pravidla unijního práva na určitý případ, nýbrž pouze k tomu, aby se vyjádřil k výkladu Smluv a aktů přijatých unijními orgány[4]. Je však třeba poznamenat, že se položené otázky netýkají ani konkrétního použití unijního práva v původním řízení, ani přesného určení výše náhrady škody pro žalobce, ale výkladu některých ustanovení nebo zásady unijního práva za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávaných věcech. Zejména otázka, zda a v jakém rozsahu mají členské státy určitý prostor pro určení způsobu výpočtu náhrady škody, která má být přiznána z důvodu použití ustanovení, které bylo posouzeno jako odporující unijnímu právu, je samo o sobě věcí výkladu unijního práva. Z toho všeho vyplývá, že Soudní dvůr má pravomoc o této věci rozhodovat.

33. Mám tedy za to, že Soudní dvůr má pravomoc odpovědět na předběžné otázky, a neměl by rozhodnout tak, že položené otázky jsou nepřípustné.

B. Úvodní poznámky

34. Před posouzením různých otázek, které tyto dvě věci nastolují, je potřebné uvést několik úvodních poznámek ke kontextu, v němž byly vzneseny.

35. V rozsudku ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530), Soudní dvůr konstatoval, že Maďarsko tím, že uplatnilo podmínku zaplaceného plnění na žádosti o vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, porušilo článek 183 směrnice o DPH, jakož i zásadu daňové neutrality. V tomto ohledu se nebudu vracet k důvodům, které vedly k tomuto rozsudku. Je však třeba zdůraznit, že na základě přednosti unijního práva vyplynula z tohoto zjištění pro Maďarsko povinnost vyvodit z tohoto rozsudku nezbytné důsledky.

4 – Viz například rozsudek ze dne 16. července 2015, ČEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, bod 71).

36. Mezi tyto povinnosti patří zrušení podmínky zaplaceného plnění ze strany tohoto členského státu [5], vrácení nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, které ještě existovaly ke dni vydání rozsudku ze dne 28. července 2011 ve věci Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530) [6], a poskytnutí náhrady osobám povinným k dani ohledně ztrát, které utrpěly z důvodu uplatnění této podmínky [7]. Projednávané věci se týkají pouze této posledně uvedené povinnosti. V tomto ohledu je třeba připomenout, že skutečnost, že členský stát porušil unijní právo, sama o sobě nestačí k tomu, aby byl shledán odpovědný za způsobenou škodu. Pro vznik odpovědnosti členského státu musí být splněny tři podmínky stanovené ve věci Francovich [8]: i) cílem porušené právní normy Unie musí být přiznání práv jednotlivcům, ii) porušení této normy je dostatečně závažné a iii) musí existovat přímá příčinná souvislost mezi tímto porušením povinnosti a ztrátou či škodou vzniklou jednotlivcům [9]. Kromě toho podle ustálené judikatury týkající se odpovědnosti orgánu Unie, která je podle mého názoru analogicky použitelná také v případě odpovědnosti jednotlivých členských států [10], musí být vzniklá škoda skutečná a určitá [11]. Vzhledem k tomu, že ve věci v původním řízení mohl být nadměrný odpočet odpočitatelné DPH znovu použit v následujícím daňovém přiznání za účelem započtení proti určité části dlužné DPH, je otázka, zda je škoda, jejíž náhrada je požadována, skutečná a určitá [12].

37. Je však nutné zdůraznit, že v usnesení ve věci Delphi byl Soudní dvůr velmi konkrétní: osoby povinné k dani, kterým byl vrácen nadměrný odpočet [odpočitatelné] DPH až po přiměřené době, mají právo na úrok z prodlení v souladu s unijním právem [13]. Ve světle tohoto usnesení je zřejmé, že Maďarsko má povinnost zaplatit odpovídající úroky jako náhradu osobám povinným k dani, které utrpěly finanční ztrátu v důsledku použití podmínky zaplaceného plnění.

38. Jedinými otázkami, které je potřebné vyřešit, tak zůstávají otázky týkající se rozsahu náhrady, která má být poskytnuta, a opatření, které Maďarsko musí přijmout, aby umožnilo osobám povinným k dani uplatnit své právo na náhradu vyplývající z unijního práva. Právě tyto dvě otázky jsou nyní řešeny v těchto spojených věcech. Proto je potřebné tyto dvě věci chápat takové, jaké skutečně jsou, a to

5 – Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že „zásada přednosti unijního práva vyžaduje, aby vnitrostátní soudy, jež mají v rámci svých pravomocí uplatňovat ustanovení unijního práva, měly povinnost zajistit plný účinek těchto ustanovení tak, že na základě své vlastní pravomoci podle potřeby nepoužijí jakékoli odporující vnitrostátní ustanovení, aniž nejprve budou muset žádat o odstranění tohoto vnitrostátního ustanovení legislativní cestou nebo jakýmkoliv jiným ústavním postupem či na toto odstranění čekat“ (rozsudek ze dne 4. prosince 2018, Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, bod 35).

6 – V této věci Soudní dvůr konstatoval jasně: osobám povinným k dani by v zásadě mělo být vráceno vše jako důsledek a doplněk práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními unijního práva zakazujícím takové daně, poplatky nebo poplatky. Rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121), bod 24). Situace by však byla jiná, jestliže by se zjistilo, že osoba povinná platit daně nebo poplatky je přenesla na jiný subjekt, aniž byla dotčen její tržní podíl či zisk. Viz rozsudek ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další (C-398/09, EU:C:2011:540, body 17 a 18).

7 – Právo jednotlivců na náhradu za jakékoli porušení unijního práva ze strany členského státu, které vyplývá z unijního práva, je důsledkem zásady přednosti unijního práva. Rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, body 84 a 106), ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, bod 125). Podle judikatury Soudního dvora je toto právo „inherentní systému smluv, na kterých je Unie založena“. Viz například rozsudky ze dne 22. dubna 1997, Sutton (C-66/95, EU:C:1997:207) bod 31), a ze dne 19. června 2014, Specht a další (C-501/12 až C-506/12, C-540/12 a C-541/12, EU:C:2014:2005, bod 98).

8 – Rozsudek ze dne 19. listopadu 1991, Francovich a další (C-6/90 a C-9/90, EU:C:1991:428, bod 40).

9 – Viz například rozsudek ze dne 26. ledna 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, bod 30).

10 – S ohledem na zásadu ochrany legitimního očekávání nebo na pravidlo *nemo pot venire contra factum proprium* zakotvené v unijním právu – viz například rozsudek ze dne 6. listopadu 2014, Itálie v. Komise (C-385/13 P, nezveřejněný, EU:C:2014:2350, bod 67), který odpovídá zásadě estoppel v common law, se domnívám, že judikatura týkající se žaloby na náhradu škody proti unijním orgánům je použitelná na žaloby na náhradu škody proti členským státům.

11 – Viz například rozsudek ze dne 14. října 2014, Giordano v. Komise (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, bod 36).

12 – Pokud totiž osoba povinná k dani uplatnila nárok po odepření vrácení nadměrného odvodu DPH, lze předpokládat, že chtěla vrácení dosáhnout hned a nechtěla jej uplatnit v příštím daňovém přiznání. Naproti tomu, s výhradou důkazu o opaku, pokud jde o osoby povinné k dani, které uplatnily nárok po vydání rozsudku ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530), nelze předpokládat, že si přáli dosáhnout takového vrácení.

13 – Usnesení ze dne 17. července 2014, Delphi Hungary Autóalkosz Gyártó (C-654/13, nezveřejněné, EU:C:2014:2127). Jakmile je někomu znemožněno disponovat i jen po krátkou dobu s peněžní částkou, je třeba mít za to, že utrpěl škodu. Viz rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, bod 32).

konkrétně jako věci týkající se rozsahu povinnosti členských států zaplatit škodu, kterou způsobily v důsledku toho, že řádně neuplatňovaly unijní právo. Pokud jde o první věc, je třeba připomenout, že pokud jsou splněny podmínky uvedené ve věci Francovich, mohou se členské státy vyhnout odpovědnosti pouze ve třech konkrétních případech.

39. Zaprvé povinnost zaplatit náhradu může být podle vnitrostátního práva promlčena. Navrhuji zde proto přezkoumat tuto věc v rámci sedmé otázky.

40. Zadruhé poškozený se mohl na jeho sám ztrátě podílet. Tato výjimka se samozřejmě ve věci v původním řízení nepoužije [14].

41. Třetí výjimka se může uplatnit, pokud by výše předmětné náhrady mohla mít takové dalekosáhlé finanční důsledky pro dotyčný stát, že by to mohlo narušit stabilitu jeho veřejných financí. Nicméně, snad jen s výjimkou několika velmi výjimečných situací [15], je to vždy *pouze* Soudní dvůr, který je oprávněn časovou působnost unijního práva omezit či odložit za účelem zohlednění mimořádných okolností [16]. Členské státy se tedy nemohou před jejich vlastními vnitrostátními soudy dovolávat své vlastní dobré víry nebo existence výjimečných okolností, jako například nebezpečí plynoucí z nezaplacení pro veřejné finance, když žádají o snížení náhrady, která by jinak byla splatná – samozřejmě za předpokladu, že jsou splněny podmínky uvedené ve věci Francovich [17]. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci Maďarsko tyto otázky před Soudním dvorem nevzneslo, a vzhledem k tomu, že se nezdá, že by nastaly takové výjimečné okolnosti, jako jsou okolnosti uvedené v judikatuře Soudního dvora, je tato výjimka pro účely projednávané věci irelevantní.

42. Vzhledem k tomu, že se dvě poslední výjimky zde neuplatní a členský stát byl shledán odpovědným za škodu, předmětnou otázkou je pouze rozsah náhrady, která musí být poskytnuta.

43. V tomto ohledu je třeba uvést, že podle některých rozsudků mají jednotlivci nárok na plnou náhradu utrpěné škody [18], přičemž podle některých jiných rozsudků, zejména v daňových záležitostech, ve kterých se jednalo a značné částky, mají členské státy povinnost pouze zajistit *přiměřenou* náhradu utrpěné škody [19].

44. Já osobně se domnívám, že tyto dvě judikaturní linie si ve skutečnosti vzájemně neodporují. Podle mého názoru se Soudní dvůr použitím pojmu „přiměřené“ snažil zdůraznit skutečnost, že v některých zvláštních případech bude muset být prima facie povinnost poskytnout *plnou náhradu* za škody způsobené porušením unijního práva posouzena v některých případech s ohledem na praktičnost a obecnou prospěšnost. Jinými slovy, i když jsou podmínky ve věci Francovich splněny, právo jednotlivce odvozené z unijního práva na získání plné náhrady za všechna porušení tohoto práva není absolutní. Tento názor zastávám z následujících důvodů.

14 – Analogicky viz rozsudek ze dne 3. února 1994, Grifoni v. Komise (C-308/87, EU:C:1994:38, bod 16).

15 – Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Inter-Environnement Wallonie a Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972), body 201 až 205 a rozsudky ze dne 8. září 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503), bod 67, a ze dne 28. února 2012, Inter-Environnement Wallonie a Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103), bod 63, ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 61).

16 – Za tím účelem viz rozsudky ze dne 17. května 1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, bod 41); ze dne 8. září 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, bod 67); a ze dne 28. července 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, bod 33).

17 – K tomu aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě zásadní kritéria, a to dobrá víra dotčených členských států a riziko závažných obtíží. Viz rozsudek ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 45). Podle ustálené judikatury finanční důsledky, které mohou pro členský stát vyplývat z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, neodůvodňují samy o sobě omezení časových účinků tohoto rozsudku. Například viz rozsudek ze dne 29. července 2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, bod 34).

18 – Viz například rozsudky ze dne 2. srpna 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, bod 26), a ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 95).

19 – Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail Ltd a další (C-591/10, EU:C:2012:478, bod 29).

45. Zaprvé v některých případech unijní právo samo stanoví zvláštní pravidlo pro výpočet náhrady, která má být poskytnuta. Jak však uvedl Soudní dvůr, směrnice o DPH ani žádný jiný unijní akt nestanoví způsob výpočtu úroků splatných v případě opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH. Tato výjimka se tedy nepoužije v tomto případě.

46. Zadruhé, pokud je přesné určení utrpěné škody nadměrně složité, může být náhrada vypočtena na základě metody, která, aniž je nutně přesná, je určena k tomu, aby co nejvíce zajistila plnou náhradu vzniklé škody [20].

47. Zatřetí, jestliže mají pravidla pro poskytnutí náhrady přijatá členskými státy za cíl poskytnout alespoň částku blížící se plné náhradě za škodu utrpěnou v důsledku porušení unijního práva, jsou praktická opatření pro dosažení tohoto cíle nezbytně odpovědností členských států, neboť takový cíl vyžaduje zohlednění některých vnitrostátních hospodářských proměnných. Členské státy jsou proto oprávněny s ohledem na stávající ekonomické ukazatele určit, které ukazatele nebo sazby mají být zohledněny. Nemohou si samozřejmě zvolit takovou sazbu, jejíž uplatňování by nemělo za cíl alespoň plnou náhradu vzniklé skutečné a určité ztráty nebo škody.

48. Mám tedy za to, že když se Soudní dvůr ve svém usnesení ze dne 17. července 2014, Delphi Hungary Autókomrész Gyártó (C-654/13, nezveřejněno, EU:C:2014:2127), odvolával na svůj rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail Ltd a další (C-591/10, EU:C:2012:478), ve kterém bylo v bodě 27 konstatováno, že „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)“, záměrem Soudního dvora nebylo odchýlit se od zásady plné náhrady, nýbrž poukázat na skutečnost, že přesná sazba, která má být použita – a která představuje náhradu v plné výši – závisí na situaci, která v každém členském státě momentálně převládá [21].

49. Kromě těchto situací má každá osoba, která utrpěla škodu v důsledku porušení unijního práva, nárok na plnou náhradu, jakmile jsou splněny tři podmínky stanovené ve věci Francovich pro to, aby byla založena odpovědnost členského státu. Poskytnutím něčeho, co se alespoň blíží plné náhradě, je totiž nezbytné k zajištění plné účinnosti unijního práva, jak vyžaduje zásada přednosti tohoto práva [22] a jak vyplývá ze základního práva na účinnou soudní ochranu zakotvenou v článku 47 prvním pododstavci Listiny.

50. Z toho vyplývá, že ve věci v původním řízení mají dotčené osoby povinné k dani, které utrpěly finanční ztrátu z důvodu uplatnění podmínky zaplaceného plnění, v zásadě právo na takovou peněžní částku, která odpovídá plné náhradě. Zejména vzhledem k tomu, že maďarská vláda nepředložila věc Soudnímu dvoru při projednávání věci Komise v. Maďarsko, kdy by tvrdila, že existují výjimečné okolnosti odůvodňující dočasně odložit časovou působnost unijního práva, nemůže již toto tvrzení činit. V každém případě dotčené částky, i když jsou vysoké, nejsou takového významu, aby ohrožovaly stabilitu veřejných financí tohoto členského státu.

20 – Viz například rozsudek ze dne 27. ledna 2000, Mulder a další v. Rada a Komise (C-104/89 a C-37/90, EU:C:2000:38, bod 51 a 63). Judikatura týkající se ztráty šance poskytuje vhodný příklad této výjimky. Viz zejména rozsudek Soudu pro veřejnou službu ze dne 13. března 2013, AK v. Komise (F-91/10, EU:F:2013:34, bod 92). Podle mého názoru je toto tím, na co Soudní dvůr poukazoval, když v některých případech se odvolal na pojem „odpovídající náhrada“ nebo konstatoval, že „odškodnění v podobě úroků může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta“ „za účelem zajištění [stanovení] náhrady prostřednictvím pravidel, jež jsou pro daňovou správu snadno použitelná o kontrolovatelná“. Viz rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, bod 32). Tento výklad je podpořen skutečností, že ve stejném rozhodnutí v bodě 37 Soudní dvůr konstatoval, že osoba povinná k dani by byla mít možnost dosáhnout „uspokojení celé pohledávky vzniklé z nadměrného odpočtu DPH *bez jakéhokoli finančního rizika*“ – kurzivou zvýraznil autor stanoviska – což značí, že Soudní dvůr se nechtěl odchýlit od zásady práva na plnou náhradu.

21 – Jak Soudní dvůr konstatoval, pokud „musí totiž stát poskytnout náhradu za důsledky způsobené škody v souladu s vnitrostátními právními předpisy upravujícími odpovědnost“, potom to je předmětem „práva na náhradu škody majícího svůj základ přímo v [unijním] právu, pokud jsou tyto podmínky splněny“ Viz například usnesení ze dne 23. dubna 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, bod 126).

22 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. prosince 2018, Minister for Justice and Equality and Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, bod 39).

51. Kromě toho v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, a v rozsahu, v němž je vzniklá škoda ve formě odebrání práva disponovat s určitou částkou peněz po omezenou dobu, musí být tato škoda vypočtena s ohledem na cenu, kterou by někdo musel zaplatit za půjčení stejné peněžní částky od úvěrové instituce. Tato náhrada proto musí být ve formě úroku. Nejedná se však přísně vzato o úroky z prodlení, jak ji obvykle pojímá judikatura Soudního dvora.

52. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že různé druhy úroku a jejich označení se v jednotlivých členských státech liší, a že judikatura Soudního dvora nebyla vždy konzistentní při používání některých pojmů. Konkrétně se jeví, že pojem „úroky z prodlení" byl někdy používán ve smyslu francouzského pojmu „Intérêt moratoire"[23], který vyžaduje existenci uznaného dluhu, avšak v jiných případech byl použit v obecnějším smyslu, když označoval jakýkoli druh úroku souvisejícího s opožděnými platbami, a to bez ohledu na to, zda mají povahu sankce nebo kompenzace[24]. Navrhuji proto zaměřit se na účel různých druhů úroků, než na jejich názvy nebo popisy, které se mohou lišit v závislosti na vnitrostátním právu a praxi.

53. Pokud jde o druhou otázku, a sice způsob, jakým má být náhrada placena členskými státy, z ustálené judikatury vyplývá, že tyto podmínky spadají do procesní autonomie každého členského státu[25]. Při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti totiž přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby stanovil *podmínky* – a nikoliv jejich výši – za jakých musí být úroky zaplaceny[26]. Tyto podmínky však musí být v souladu se zásadami rovnocennosti a účinnosti opatření[27].

54. Zásada efektivity vyžaduje, aby členské státy zavedly systém procesních opatření a řízení, které neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných unijním právním řádem[28]. Proto procesní postupy upravující tato opatření nesmí být koncipovány tak, aby znemožňovaly nebo nadměrně ztěžovaly výkon práv přiznaných jednotlivcům právním řádem Unie[29]. V širším slova smyslu, uvedená zásada vyžaduje, aby práva jednotlivců odvozená z unijního práva, byla skutečně uplatňována[30].

55. Pokud jde o zásadu rovnocennosti, ta vyžaduje, aby se dotčené vnitrostátní pravidlo použilo bez rozdílu na žaloby, které jsou založeny na porušení unijního práva a na porušení vnitrostátního práva, mají-li podobný předmět a důvody, a to s ohledem jak na účel, tak na podstatné náležitosti namítaných podobných vnitrostátních žalob[31]. Za účelem ověření, zda byla ve věci v původním řízení dodržena zásada rovnocennosti, je tedy třeba posoudit, zda kromě takového ustanovení o promlčení, jaké je předmětem původního řízení, které se použije na žaloby, jež mají ve vnitrostátním právu zajistit ochranu práv, která jednotlivci požívají na základě práva Unie, existuje ustanovení o promlčení použitelné na žaloby vnitrostátní povahy, a zda obě tato ustanovení o promlčení mohou být z hlediska jejich cíle a jejich podstatných náležitostí považována za podobná[32].

23 – Viz například rozsudek ze dne 12. února 2015, Komise v. IPK International, (C-336/13 P, EU:C:2015:83, bod 30).

24 – Viz rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, body 28 a 29. V zásadě se úroky, které mají za cíl kompenzovat dobu, která uplynula před soudním určením výše škody, bez ohledu na případné prodlení přičitatelné dlužníkovi, označují jako „kompenzační úroky" a jsou součástí poskytnuté náhrady. Viz rozsudek ze dne 10. ledna 2017, Gascogne Sack Deutschland a Gascogne v. Evropská unie (T-577/14, EU:T:2017:1, bod 168 a citovaná judikatura).

25 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. října 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, bod 17).

26 – Viz například usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 21. října 2015, Kovozber (C-120/15, nezveřejněné, EU:C:2015:730, bod 30).

27 – Pokud vyvstane otázka, zda vnitrostátní procesní ustanovení znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje výkon práv přiznaných jednotlivcům právním řádem Unie, musí být analyzována s přihlédnutím k místu dotčených pravidel v řízení jako celku, k průběhu tohoto řízení a zvláštnostem těchto pravidel u různých vnitrostátních soudních orgánů. Rozsudek ze dne 6. října 2015, Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, bod 36).

28 – Rozsudek ze dne 13. března 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, bod 43).

29 – Rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, bod 32).

30 – Viz například rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 41).

31 – V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail Ltd a další (C-591/10, EU:C:2012:478, bod 31, jakož i citovaná judikatura).

32 – Rozsudek ze dne 15. dubna 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, bod 20).

56. Předběžné otázky je proto třeba zkoumat ve světle těchto zásad.

57. Konečně vzhledem k tomu, že osoby povinné k dani mají v zásadě právo obdržet alespoň něco, co odpovídá plné náhradě za utrpěnou škodu, navrhuji společně přezkoumat různé otázky týkající se slučitelnosti metody výpočtu výše náhrady použité v rámci dotčené vnitrostátní praxe s unijním právem.

C. Ke třem otázkám ve věci C-13/18 a k prvním dvěma otázkám ve věci C-126/18

58. Podstatou tří otázek předkládajícího soudu ve věci C-13/18 a prvních dvou otázek předkládajícího soudu ve věci C-126/18 je, zda musí být článek 183 směrnice o DPH, jakož i zásady efektivity a rovnocennosti opatření, a také i zásady přímého účinku a proporcionality vykládány v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi spočívající ve výpočtu úroků, které jsou splatné z důvodu použití podmínky zaplaceného plnění, podle sazby odpovídající sazbě centrální banky, a nikoli dvojnásobku této sazby, jak je stanoveno v dotčené vnitrostátní právní úpravě pro případ opožděného zaplacení splatných dluhů státní správou.

59. Vzhledem k tomu, že právo na něco, co představuje buď plnou náhradu, nebo něco, co se tomu blíží, vyplývá ze zásady přednosti unijního práva, navrhuji přezkoumat tři otázky ve věci C-13/18, jakož i první dvě otázky ve věci C-126/18, v tomto kontextu.

1. Slučitelnost vnitrostátní praxe s právem na plnou náhradu

60. Jak jsem již uvedl, unijní právo v zásadě vyžaduje plnou náhradu škody, a to za předpokladu, že jsou samozřejmě splněny podmínky uvedené ve věci Francovich. Aby bylo možné posoudit slučitelnost dotčené vnitrostátní praxe s unijním právem, je třeba jednak určit škodu způsobenou použitím podmínky zaplaceného plnění, a také zda náhrada poskytnutá vnitrostátní praxí má za cíl plně nahradit vzniklé ztráty a škody.

61. Jak jsem vysvětlil výše, škoda způsobená v původním řízení spočívá v neoprávněném odnětí práva na vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH ve lhůtách stanovených vnitrostátními právními předpisy [33]. Vzhledem k tomu, že osoby povinné k dani byly nicméně oprávněny použít tento nadměrný odpočet v následujícím přiznání k DPH k započtení proti dluhu na DPH, lze takovou škodu v praxi považovat za ekvivalent opožděné platby [34]. Stejně jako v případě opožděné platby je proto třeba i) stanovit dobu, během níž byla osoba povinná k dani omezena na svých právech (dále jen „referenční období“), ii) a na částku nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, ohledně které dotčená osoba nemohla získat náhradu, použít úrokovou sazbu zohledňující důsledky tohoto omezení za účelem vyčíslení výše splatné náhrady.

62. Za okolností ve věci v původním řízení je počátek referenčního období shodný se dnem, ve kterém měl být nadměrný odpočet odpočitatelného DPH vrácen osobě povinné k dani, pokud by nebyla uplatněna podmínka zaplaceného plnění.

33 – Na rozdíl od stanoviska zastávaného Komisí v průběhu jednání mám za to, že dotčené osoby povinné k dani utrpěly škodu, která nesouvisí se ušlým ziskem, nýbrž se snížením jejich cash flow. V každém případě podotýkám, že Soudní dvůr již rozhodl, že ušlý zisk je třeba nahradit. Viz rozsudek ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 91).

34 – Viz například rozsudek ze dne 6. července 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, bod 22).

63. V tomto ohledu je třeba připomenout, že je na členských státech, aby určily den, kdy má být náhrada poskytnuta, pokud je tento den v přiměřené lhůtě po podání přiznání k DPH (dále jen „přiměřená lhůta pro vrácení“) [35].

64. Pokud jde o poslední den této přiměřené lhůty pro vrácení, je vzhledem ke škodě v dotčené věci v původním řízení třeba rozlišovat dvě hypotézy, v závislosti na tom, zda dotčená osoba nakonec splnila podmínku zaplaceného plnění, nebo zda dotčená osoba neměla jinou možnost než převést nadměrný odpočet odpočitatelné DPH do následujícího daňového přiznání.

65. Pokud jde o první případ, vzhledem k tomu, že utrpěná škoda zanikla ke dni, kdy byla DPH s konečnou platností vrácena, představuje toto datum poslední den přiměřené lhůty pro vrácení.

66. Ve druhém případě závisí poslední den přiměřené lhůty pro vrácení na tom, zda byl nadměrný odpočet odpočitatelné DPH v plné výši použit v následujícím daňovém přiznání k započtení proti jakémukoliv dluhu na DPH. Pokud by tomu tak bylo, škoda zanikla ke dni, kdy by byla osoba povinná k dani povinna tento dluh zaplatit, pokud by nadměrný odpočet odpočitatelné DPH nebyl použit k započtení proti tomuto dluhu. V případě, kdy nadměrný odpočet odpočitatelné DPH nebyl použit v plné výši z důvodu neexistence dostatečně vysokého dluhu na DPH, se účinky uplatnění podmínky zaplaceného plnění vztahují i na následující přiznání k DPH. Z toho v zásadě vyplývá, že u každého z těchto následujících zdaňovacích období je třeba rozlišovat mezi tou částí nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, která je nová, a tou která byla přenesena z předchozích daňových přiznání. Pokud jde o část týkající se přeneseného původního nadměrného odpočtu, neměla by být použita žádná přiměřená lhůta pro vrácení, neboť kdyby byl osobě povinné k dani nadměrný odpočet vrácen, měla by možnost příslušnou částku používat bez přerušení.

67. To vše postačuje k prokázání toho, že přesné vyčíslení škody utrpěné v rámci tohoto řízení je relativně komplikované.

68. V této souvislosti lze říct, že dotčená vnitrostátní praxe zjednodušuje výpočet, který má být proveden. Ze spisu vyplývá, že Maďarsko považuje za počátek přiměřené lhůty pro vrácení, která je použita pro výpočet výše škody, den následující po uplynutí lhůty pro podání přiznání k DPH. To znamená, že náhrada je vypočítávána tak, že za počáteční den je považován nikoliv den, kdy měla být náhrada poskytnuta, ale den následující po uplynutí lhůty pro podání přiznání k DPH, ve kterém osoba povinná k dani uvedla zápornou výši DPH.

69. Pokud jde o datum skončení lhůty použité pro výpočet škody, vnitrostátní praxe za tento den považuje poslední den lhůty pro podání dalšího daňového přiznání. V důsledku toho se pro každé vykazované daňové období vypočítává nová výše škody na základě předpokladu, že došlo ke konsolidaci utrpěné škody k poslednímu dni lhůty pro podání přiznání k DPH, v němž osoba povinná k dani uvedla záporné přiznání k DPH.

70. I když se tato metoda liší od metody, která by mohla být použita pro výpočet škody s exaktní účetní přesností, její výhodou je zjednodušení tohoto výpočtu, neboť pro následná použití nerozlišuje mezi částí nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH, která se vztahuje k převedenému předchozímu nadměrnému odpočtu, a novým nadměrným odpočtem. Vzhledem k tomu, že se nepoužívá žádná lhůta pro zaplacení, důvod pro pozdější nadměrný odpočet odpočitatelné DPH není důležitý. Z tohoto důvodu je tato metoda pro osoby povinné k dani ještě výhodnější než ta, která umožňuje plnou náhradu, neboť se neuplatní žádná lhůta odpovídající běžně používané lhůtě pro vrácení.

35 – Rozsudky ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 24), ze dne 28. února 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25), a ze dne 6. července 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, bod 20). V projednávané věci vnitrostátní soudy neupřesnily lhůtu, ve které maďarská správa vrátila nadměrný odpočet odpočitatelné DPH, když byla *od počátku* splněna podmínka akvizice. Avšak společnost Sole Mizo uvedla, že toto období je 45 dnů.

71. Jak jsem již uvedl, Soudní dvůr připouští, že pokud je přesné určení vzniklé škody obtížné, může se použít metoda založená na rozumné míře pravděpodobnosti, pokud výše náhrady není nadměrně dotčena. Vzhledem k tomu, že přesné určení vzniklé škody je zde obtížné vypočítat přesně, mám za to, že Maďarsko bylo v zásadě oprávněno tento výpočet zjednodušit.

72. Pokud jde o úrokovou sazbu, která má být uplatněna za účelem zajištění plné náhrady, měla by tato sazba odpovídat sazbě, kterou by osoba povinná k dani zaplatila za získání částky odpovídající nadměrnému odpočtu odpočitatelné DPH od úvěrové instituce. Lze proto předpokládat, že použitelná úroková sazba je stejná jako sazba použitá příslušnou centrální bankou pro velmi krátkodobé úvěry, pokud je tato sazba zvýšena tak, aby odrážela marži, kterou úvěrové instituce běžně používají [36]. Pokud by si osoba povinná k dani musela půjčit částku za účelem vyřešení problému s cash flow způsobeného tím, že jí nebyl vrácen nadměrný odpočet odpočitatelné DPH, musela by tato osoba zaplatit vyšší částku, než je sazba uplatňovaná příslušnou centrální bankou, neboť tato sazba je dostupná pouze úvěrovým institucím.

73. Na první pohled se může zdát, že metoda použitá ve věci v původním řízení je v souladu s požadavky EU. Při bližším zkoumání však lze konstatovat, že metoda výpočtu použitá dotčenou vnitrostátní praxí obsahuje dva prvky, které podle mého názoru nejsou v souladu se zásadou plné náhrady.

74. První z nich se týká použité sazby. Tato sazba, kterou stanoví vnitrostátní praxe, skutečně odpovídá sazbě používané centrální bankou, aniž je jakkoliv zvýšena s ohledem na marži, kterou úvěrové instituce obvykle používají. I když je na členských státech, aby si zvolily úrokovou sazbu použitelnou v závislosti na své hospodářské situaci [37], nic to nemění na tom, že k tomu, aby došlo k plné náhradě (nebo aby se to blížilo této částce), nemůže být zvolená sazba omezena na základní sazbu uplatňovanou centrální bankou.

75. Druhý prvek, mnohem významnější, souvisí se „snížením hodnoty peněz“ způsobené plynutím času. Pojem „plná náhrada“ totiž znamená, jako tomu je ve věci v původním řízení, že výše škody je vypočtena ke dni, kdy s konečnou platností vznikla, než ke dni, kdy byla konstatována daňovým orgánem či vnitrostátním soudem, přičemž další úrok odpovídající vzniklému snížení hodnoty peněz od daného okamžiku musí být přidán k vyplacené náhradě [38].

76. Podle mého názoru je to platba tohoto úroku, kterou měl Soudní dvůr na mysli v bodě 34 usnesení ze dne 17. července 2014, Delphi Hungary Autókomrész Gyártó (C-654/13, nezveřejněno, EU:C:2014:2127), když měl za to, že „osoby povinné k dani, které získaly vrácení nadměrného odpočtu DPH po uplynutí přiměřené lhůty, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu, mají nárok na zaplacení úroků z prodlení podle unijního práva“ [39].

77. V tomto ohledu musím rovněž poukázat na to, že tento úrok musí být vypočítán nikoliv na základě sazby účtované úvěrovými institucemi (nebo centrální bankou), ale spíše na základě míry inflace, jelikož projednávaná věc se v základu týká snížení peněžní hodnoty utrpěné škody od okamžiku její konsolidace s konečnou platností.

36 – Pro porovnání viz čl. 99 odst. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, Euratom) 2018/1046 ze dne 18. července 2018, kterým se stanoví finanční pravidla pro souhrnný rozpočet Unie, mění nařízení (EU) č. 1296/2013, (EU) č. 1301/2013, (EU) č. 1303/2013, (EU) č. 1304/2013, (EU) č. 1309/2013, (EU) č. 1316/2013, (EU) č. 223/2014, (EU) č. 283/2014 a rozhodnutí 541/2014/EU a zrušuje nařízení (EU, Euratom) č. 966/2012 (Úř. věst. 2018, L 193, s. 1) nebo čl. 2 odst. 6 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2011/7/EU ze dne 16. února 2011 o postupu proti opožděným platbám v obchodních transakcích (Úř. věst. 2011, L 48, s. 1).

37 – Viz výše bod 48.

38 – Viz například rozsudek ze dne 27. ledna 2000, Mulder a další v. Rada a Komise (C-104/89 a C-37/90, EU:C:2000:38, bod 51).

39 – Neoficiální překlad. Viz rovněž rozsudek ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 23). V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že v zájmu zajištění plné náhrady bud úrok nadále růst, aby nahradil snížení hodnoty peněz, a to až do okamžiku, kdy bude náhrada skutečně zaplacena.

78. V projednávané věci vyplývá z informací poskytnutých předkládajícími soudy, které byly potvrzeny účastníky řízení v odpovědi na písemnou otázku, že dotčená vnitrostátní praxe neumožňuje zaplacení složených úroků, ale že tento úrok začíná plynout ode dne následujícího po uplynutí 45 denní lhůty pro poskytnutí náhrady ohledně přiznání k DPH [40] za září 2011, přičemž po zohlednění nepracovních dnů připadá tento den na 6. prosince 2011.

79. Škoda utrpěná osobou povinnou k dani však mohla vzniknout a mohla zaniknout dávno před tímto dnem, jelikož, jak již bylo uvedeno výše, osoby povinné k dani mohly splnit podmínku zaplaceného plnění předtím, než musely podat svoje další přiznání k DPH, nebo mohly použít nadměrný odpočet odpočitatelné DPH k započtení proti dluhu na DPH v jejich následujícím daňovém přiznání [41].

80. Zdá se totiž, že složený úrok stanovený vnitrostátní praxí má jinou povahu, jelikož je takový úrok splatný z důvodu opožděné platby náhrady ze strany státní správy po podání žádosti o zaplacení, a nikoli z důvodu škody, která vznikla osobám povinným k dani v důsledku uplatnění podmínky zaplaceného plnění.

81. V důsledku toho musím poznamenat, že dotčená vnitrostátní praxe ve věci v původním řízení jednoduše neumožňuje zaplacení jakéhokoli úroku určeného k náhradě za snížení hodnoty peněz vzniklé ode dne konsolidace výše škody, což je den, kdy je vypočítána částka náhrady – v tomto případě datum uplynutí lhůty pro podání dalšího daňového přiznání – do dne, kdy je výše náhrady určena státní správou nebo soudem a stane se vykonatelnou pohledávkou [42].

82. Vzhledem k tomu, že z tohoto důvodu, dle mého názoru, vnitrostátní praxe nezajišťuje přiměřenou náhradu za škodu utrpěnou dotčenými osobami povinnými k dani, musí být prohlášena za odporující unijnímu právu.

2. Alternativní řešení

83. V případě, že by však Soudní dvůr dospěl k závěru, že požadovaná náhrada se nemusí blížit částce představující plnou náhradu, nebo by z jiného důvodu nesouhlasil s výše uvedenou analýzou, navrhuji nyní přednést alternativní řešení k vzneseným otázkám. Domnívám se, že je jasné, že v každém případě je rozhodovací postup členských států, pokud jde o určení použitelné metody výpočtu, omezen zásadami efektivity a rovnocennosti. Zbytek tohoto stanoviska vychází z tohoto předpokladu.

84. Zásada efektivity vyžaduje, aby opatření stanovená vnitrostátními právními předpisy umožňovaly jednotlivcům uplatnit svá práva, která jim vyplývají z unijního práva, smysluplným – a nikoli pouze teoretickým – způsobem. Tato zásada by tedy měla být vykládána tak, že vyžaduje, aby opatření zakotvená vnitrostátním právem zaručovala jednotlivcům právo požadovat náhradu škody, která jim vznikla v důsledku porušení unijního práva, a to vždy za předpokladu, že jsou samostatně splněny podmínky uvedené ve věci Francovich.

40 – Daňové přiznání pro září 2011 je to přiznání, které pokrývá období, ve kterém došlo k přijetí pozměňovacího zákona.

41 – Z logického hlediska je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že metoda výpočtu použitá ve vnitrostátní praxi spočívá v tom, že se každé přiznání posuzuje nezávisle na ostatních, a tudíž se má za to, že každá škoda vyplývající z uplatnění podmínky zaplaceného plnění byla konsolidována na konci každého úkonu, měl být uplatněn úrok za účelem náhrady ztráty peněžních prostředků vzniklé v důsledku ukončení každého úkolu.

42 – Je velmi pravděpodobné, že důvodem pro to je skutečnost, že § 165 odst. 2 daňového řádu stanoví, že „poplatek za prodlení sám o sobě nemůže vést k uložení poplatku za prodlení“. Pokud by však toto ustanovení mělo být vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby úroky nahrazovaly finanční ztráty, mám za to, že toto ustanovení musí být považováno za odporující unijnímu právu.

85. I v případě, že by náhrada, kterou jsou členské státy povinny poskytnout podle věci Francovich, nedosáhla plné náhrady, i přesto se domnívám, že členské státy by měly jednotlivcům poskytnout náhradu za snížení peněžní hodnoty této náhrady, jestliže byla tato náhrada vypočtena na základě minulé události, jako je tomu ve věci v původním řízení, konkrétně ke dni konsolidace škody [43].

86. Mám tedy za to, že i kdyby ve věci v původním řízení nemusela výše náhrady, kterou musí členské státy poskytnout, dosáhnout hodnoty plné náhrady, je třeba mít za to, že dotčená vnitrostátní praxe nezajišťuje přiměřenou náhradu.

87. Co se týče zásady rovnocennosti, jak již bylo uvedeno, tato zásada vyžaduje, aby se všechna pravidla použitelná na žaloby uplatňovala bez rozdílu na žaloby týkající se porušení unijního práva na jedné straně a na podobné žaloby týkající se porušení vnitrostátního práva na straně druhé [44]. Je však zřejmé, že tato zásada nezavazuje členský stát k tomu, aby použil své nejvýhodnější podmínky uvedené ve vnitrostátním právu, které se týkají náhrady, také na všechny žaloby na vrácení poplatků nebo daní vybraných v rozporu s unijním právem [45].

88. Vnitrostátní praxe týkající se náhrad v dotčené věci v původním řízení stanoví, že se nepoužije § 37 odst. 6 daňového řádu, který stanoví použití úrokové sazby rovnající se dvojnásobku sazby maďarské centrální banky, ale § 124/C a § 124/D odst. 6 daňového řádu, které stanoví použití sazby rovnající se základní sazbě maďarské centrální banky.

89. Ze znění § 124/C a § 124/D daňového řádu však vyplývá, že se použijí nejen v případě rozhodnutí Soudního dvora, kterým bylo konstatováno, že takové vnitrostátní právo, jako je vnitrostátní právo uplatňované v Maďarsku, je v rozporu s unijním právem, ale i v případě, že Alkotmánybíróság (Ústavní soud) nebo Kúria (Nejvyšší soud) konstatují, že vnitrostátní právní předpisy jsou v rozporu s maďarským základním zákonem, nebo v případě obecního nařízení s jakýmkoliv jiným právním předpisem.

90. Za těchto podmínek se zdá – ačkoli je na předkládajícím soudu, aby to ověřil – že § 124/C a § 124/D daňového řádu představují *lex specialis*, který má zvláště upravovat důsledky rozsudku, kterým nadřízený soud rozhodne o rozporu vnitrostátní normy s nadřazenou normou, a který se stejnou měrou uplatňuje na žaloby založené na unijním právu a na žaloby založené výlučně na vnitrostátním právu.

91. Je sice pravda, že důvod, který Kúria uvedla pro odůvodnění použití § 124/C a § 124/D, a nikoli § 37 odst. 6 daňového řádu, by mohl být považováno z určitého pohledu za poněkud překvapivý. Podle tohoto soudu je totiž použití těchto dvou ustanovení odůvodněno skutečností, že za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, daňové orgány neporušily platné vnitrostátní právní předpisy, když uplatnily podmínku zaplaceného plnění, neboť tato podmínka byla v té době v platnosti. Takto formulované vysvětlení se však jeví jako popření skutečnosti, že původní podmínka zaplaceného plnění byla od počátku v rozporu s unijním právem.

43 – Viz analogicky například rozsudky ze dne 2. srpna 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, bod 31), a ze dne 4. prosince 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, bod 68).

44 – Rozsudek ze dne 28. ledna 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, bod 71).

45 – Rozsudek ze dne 17. listopadu 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, bod 20).

92. I když lze vysvětlení Kúria (Nejvyšší soud) považovat za poněkud překvapivé, nemá to samo o sobě žádný vliv na slučitelnost vnitrostátní praxe s unijním právem. K tomuto závěru jsem dospěl proto, neboť jakmile jsou opatření poskytnutá jednotlivcům členskými státy v souladu s unijním právem, skutečnost, že důvody pro jejich použití jsou chybné, neznamená, že odporují unijnímu právu. Vzhledem k tomu, že se §124/C a §124/D použijí bez rozdílu jak na opatření vyplývající z unijního práva, tak na opatření vyplývající výlučně z vnitrostátního práva, nelze konstatovat žádné porušení zásady rovnocennosti [46].

93. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji odpovědět na tři otázky položené ve věci C-13/18 a na první dvě otázky ve věci C-126/18 takto: zásada přednosti unijního práva musí být v takové situaci, jako je situace popsaná předkládajícími soudy, vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která vypočítává úroky určené k náhradě škody způsobené uplatněním podmínky zaplaceného plnění na základě sazby odpovídající sazbě použité příslušnou centrální bankou na hlavní refinanční operace, aniž se tato sazba buď zvýší tak, aby odrážela sazbu, kterou by mohla získat osoba povinná k dani, která není úvěrovou institucí, aby si vypůjčila stejnou částku, nebo je poskytnut úrok, který by kompenzoval snížení peněžní hodnoty splatné náhrady, pokud byla posledně uvedená částka vypočtena ke dni, ke kterému byla tato škoda konsolidována.

D. K šesti posledním otázkám položeným předkládajícím soudem ve věci C-126/18

94. Před přezkoumáním posledních šesti otázek položených předkládajícím soudem ve věci C-126/18 bych chtěl uvést několik úvodních poznámek.

95. Zaprvé připomínám, že předkládající soud ve své předběžné otázce ve věci C-126/18 zmiňuje článek 183 směrnice o DPH, což je ustanovení, které Maďarsko nesplnilo s ohledem na podmínku již zaplaceného plnění. Avšak vzhledem k tomu, že tento článek nezmiňuje žádná procesní pravidla, nezdá se, že by toto ustanovení bylo relevantní. Kromě toho, i když předkládající soud odkazuje pouze na zásadu efektivity ve svých otázkách, mám za to, že je třeba rovněž přezkoumat vznesené otázky z hlediska zásady rovnocennosti, jelikož tyto dvě zásady stanoví meze procesní autonomie členských států při organizování jejich kompenzačních opatření.

96. Zadruhé vzhledem k tomu, že dotčená vnitrostátní praxe umožňuje zaplacení složeného úroku pouze v případě opožděné platby úroků, jejichž účelem je náhrada za uplatnění podmínky zaplaceného plnění, mám za to, že pokud se tyto otázky týkají „složených úroků“, ve skutečnosti odkazují na úrok z prodlení dlužný ve vztahu k opožděnému vyplacení náhrady, vypočtený od okamžiku vzniku škody [47]. V každém případě, s ohledem na moji odpověď uvedenou v bodech 78 až 80 tohoto stanoviska, zbývá analyzovat podmínky, podle kterých musí být takové úroky z prodlení vyplaceny.

46 – Obdobně viz rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 40). Rovněž připomínám, že v kontextu přímých žalob Soudní dvůr konstatoval, že vykazuje-li odůvodnění rozsudku porušení unijního práva, ale jeho výrok se jeví jako opodstatněný z jiných právních důvodů, musí být kasační opravný prostředek zamítnut. Viz například rozsudek ze dne 7. června 2018, Ori Martin v. Soudní dvůr Evropské unie (C-463/17 P, EU:C:2018:411, bod 24).

47 – S ohledem na typologii existujících zájmů v unijním právu, jak uvedl generální advokát Y. Bot ve svém stanovisku ve věci Komise v. IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), mám za to, že úroky určené k náhradě škody vzniklé z použití podmínky zaplaceného plnění, jakož i úroky, které měly být poskytnuty za účelem náhrady snížení hodnoty peněz, spadají pod pojem „kompenzační úroky“, a že v kontextu věci v původním řízení by měl být pojem „úroky z prodlení“ použit jako odkaz na úroky z prodlení splatné v případě opožděné platby kompenzačních úroků.

97. Zatřetí posledních šest otázek položených ve věci C-126/18 může naznačovat, že podmínky pro získání úroků jsou velmi restriktivní. Popis skutkových okolností předkládajícím soudem však naznačuje, že dotčená vnitrostátní praxe není tak omezující, jak to tyto otázky zřejmě naznačují. Zdá se totiž, že osoby povinné k dani, které byly postiženy uplatněním tzv. podmínky zaplaceného plnění, byly nicméně oprávněny získat úroky z prodlení, i když nepředložily žádnou mimořádnou žádost, pokud po uplatnění jejich nároku daňový orgán nezaplatil náhradu ve lhůtě stanovené v § 37 odst. 4 maďarského daňového řádu [48].

98. Je však věcí předkládajícího soudu ve věci C-126/18, aby ověřil, že hypotézy uvedené v předběžných otázkách odpovídají skutečným předmětným okolnostem ve věci v původním řízení.

1. Ke třetí otázce

99. Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu ve věci C-126/18 je, zda musí být zásada efektivity a zásada rovnocennosti vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, nepovažuje za den, od kterého se počítá úrok z prodlení dlužný z důvodu opožděného vyplacení náhrady, ani den, ke kterému došlo ke vzniku škody, ani den, ke kterému se úroky vyplacené jako náhrada za hlavní škodu staly splatnými, ale den pozdější.

100. V tomto ohledu bych rád zdůraznil, že podle mého názoru povinnost poskytnout náhradu, která v zásadě dosahuje plné náhrady škody způsobené porušením unijního práva, jako taková nezakládá povinnost dotčeného členského státu zaplatit úroky z prodlení v případě opožděné platby této náhrady. Platba takových úroků totiž nevyplývá přímo z porušení unijního práva dotčeným členským státem, nýbrž z objektivní okolnosti, že dotyčný stát zaplatil splatnou pohledávku pozdě.

101. V tomto ohledu se domnívám, že zásada efektivity vyžaduje, aby členské státy ve svých právních předpisech zakotvily zaplacení úroků z prodlení v případě opožděné platby splatné náhrady za porušení povinností státu vyplývající z unijního práva. V opačném případě by členské státy neměly žádnou motivaci k vyplacení náhrady jednotlivcům, kteří byli ovlivněni následky porušení unijního práva, což je situace, která by vedla k tomu, že by jejich právo na plnou náhradu bylo zbaveno jakékoli účelnosti [49].

102. Ve věci v původním řízení se jeví, že společnost Dalmandi má za to, že úroky z prodlení by měly být použity ode dne, kdy byla podmínka zaplaceného plnění zrušena, nebo dokonce ode dne, kdy Soudní dvůr vydal svůj rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530), neboť daňový orgán jí měl automaticky pokynout náhradu za použití této podmínky.

103. Je pravda, že pokud Soudní dvůr zjistí, že použitím vnitrostátního práva členský stát nesplnil povinnosti, které pro něho vyplývají z unijního práva, zásada přednosti unijního práva vyžaduje, aby tento členský stát neprodleně přijal nezbytná opatření ke zrušení těchto právních předpisů a aby je vnitrostátní orgány okamžitě přestaly uplatňovat [50].

48 – Kromě toho se zdá, že společnost Dalmandi dostala úroky z prodlení z důvodu opožděného zaplacení náhrady, na kterou měla tato společnost nárok poté, co předložila příslušnou žádost.

49 – V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 30. června 2016, Ciup (C-288/14, nezveřejněný, EU:C:2016:495, bod 46). Vzhledem k tomu, že povinnost zaplatit úroky z prodlení vyplývá ze zásady efektivity a práva na plnou náhradu škody, mohou členské státy stanovit sazbu tohoto úroku z prodlení za podmínky, že tato sazba nahradí ztrátu částky odpovídající výši této škody a budou motivací pro státní správu k neprodlené výplatě náhrady škody.

50 – Rozsudek ze dne 13. července 1972, Komise v. Itálie (48/71, EU:C:1972:65, bod 7). Ve věci v původním řízení to znamenalo, že Maďarsko mělo z vlastního podnětu povinnost přestat uplatňovat podmínku týkající se placeného nabytí a vrátit nadměrné odpočty odpočitatelné DPH, které stále existovaly v den vydání rozsudku ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530).

104. Avšak ani zásada přednosti unijního práva, ani zásada účinnosti opatření nevyžadují, aby členské státy spontánně poskytly náhradu škody, kterou způsobily v důsledku porušení unijního práva, nebo dokonce aby přerušily promlčecí lhůty tím, že by organizovaly, jak to učinilo Maďarsko, správní řízení týkající se náhrad.

105. Je pravda, že shledá-li Soudní dvůr, že právní nebo správní opatření přijaté orgány členského státu je v rozporu s unijním právem, je tento stát povinen zrušit dotyčné opatření a za použití podmínek uvedených ve věci Francovich nahradit jakékoliv způsobené protiprávní následky [51].

106. Jak však opakovaně uvedl Soudní dvůr, procesní pravidla upravující zaplacení náhrady za porušení unijního práva závisí na vnitrostátním právu, které může vyžadovat podání žádosti pro zaplacení náhrady [52]. Takže pouhá skutečnost, že Maďarsko ihned po vyhlášení rozsudku ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530), nebo dokonce i po přijetí pozměňujícího zákona nezaplatilo samo od sebe žádnou náhradu osobám povinným k dani, které utrpěly škodu v důsledku uplatnění podmínky zaplaceného plnění, automaticky nevede k uplatnění úroků z prodlení ve vztahu k této náhradě. *Pouze* v případě, že vnitrostátní právní úprava stanoví, že v případě, že je vnitrostátní právní předpis prohlášen soudem za porušující právní normy vyšší právní síly, se takové úroky počítají *ipso iure* od vydání takového rozsudku, je dotčený členský stát na základě zásady rovnocennosti automaticky povinen uplatnit úroky z prodlení.

107. Vzhledem k tomu, že členské státy tak nejsou sami od sebe povinny poskytovat náhradu za škodu, kterou způsobily porušením unijního práva, samozřejmě s výhradou podmínek uvedených ve věci Francovich, vyplývá z toho, že členský stát může v zásadě stanovit, že úroky z prodlení nebudou narůstat ode dne vzniku škody.

108. Stejně tak nejsou členské státy povinny stanovit, že takový úrok musí být vyplacen bezprostředně poté, co příslušný orgán nebo soud rozhodne, že tato škoda musí být nahrazena.

109. Je pravda, že v případě opožděné platby náhrady splatné podle unijního práva musí členské státy zakotvit právo na zaplacení těchto úroků. Není však možné od státní správy očekávat, aby tuto náhradu zaplatila okamžitě, jakmile došlo ke konstatování existence škody [53]. Zásada efektivity proto nezavazuje členské státy, aby stanovily, že počátečním dnem pro výpočet úroku z prodlení by měl být den, kdy vznikla škoda, nebo den, kdy se poprvé stala náhrada za hlavní škodu splatnou, avšak tento den musí nastat v přiměřené lhůtě poté, co bylo o existenci škody rozhodnuto příslušným správním orgánem nebo soudem.

110. Vnitrostátní praxi v původním řízení chápu tak, že zakotvuje povinnost zaplacení takových úroků, pokud státní správa nezaplatila úroky k náhradě způsobené škody do 30 dnů (v některých případech 45 dnů) od podání žádosti o náhradu, což se jeví jako přiměřená lhůta pro to, aby státní správa mohla posoudit opodstatněnost žádosti. Taková lhůta tedy nemůže být považována za odporující zásadě efektivity.

111. Pokud jde o zásadu rovnocennosti, vzhledem k tomu, že předkládající soud ve věci C-126/18 je jediný, kdo může vědět, jak se tento druh úroků uplatňuje za jiných okolností, přísluší tomuto předkládajícímu soudu, aby ověřil, že v projednávaném případě nejsou uplatňovány kratší lhůty v případě, že dotyčný členský stát musí zaplatit náhradu z důvodu, který vyplývá výlučně z vnitrostátního daňového práva.

51 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 1960, Humblet v. Belgický stát (6/60-IMM, EU:C:1960:48, s. 569).

52 – Rozsudek ze dne 4. října 2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807), bod 123. Toto řešení je zcela logické, jelikož přesná náhrada způsobené škody vyžaduje, aby byly pro účely vyčíslení škody zohledněny některé skutkové údaje, které mohou znát pouze dotčené osoby.

53 – Obdobně viz rozsudek ze dne 15. března 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, bod 20).

112. V této souvislosti navrhuji odpovědět na třetí otázku tak, že zásady efektivity a rovnocennosti opatření musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi, která za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, považuje za počáteční den pro výpočet úroků z prodlení, dlužných z důvodu opožděného vyplacení náhrady, nikoliv den, kdy se poprvé staly splatné úroky jako náhrada za hlavní škodu, ale až pozdější den, za předpokladu, že zaprvé tento den nebude odložen až po uplynutí přiměřené lhůty potom, co bylo rozhodnuto o povinnosti zaplatit tuto náhradu, a zadruhé stejný den se použije také v případě opožděné platby náhrady, která je výlučně založena na vnitrostátním právu.

2. K čtvrté otázce

113. Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu ve věci C-126/18 je, zda zásada efektivity a rovnocennosti musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která od osob povinných k dani vyžaduje, aby za účelem získání úroků z prodlení podaly mimořádnou žádost, zatímco v jiných případech, kdy je na úrok z prodlení také nárok, není taková žádost požadována, neboť tento druh úroků je přiznán automaticky.

114. V tomto ohledu mám za to, že požadavek, aby osoby povinné k dani podaly samostatný druh žádosti, není jako takový v rozporu se zásadou efektivity. Takový požadavek totiž nemá podle pojmu použitého Soudním dvorem za následek v podstatně znemožnění nebo nadměrné ztížení výkonu práv přiznaných unijním právním řádem [54]. Pokud by však měl být tento požadavek použit se zpětnou účinností na osoby povinné k dani, které podaly žalobu k tomuto soudu, před tím, než rozhodl o slučitelnosti podmínky zaplacení plnění s unijním právem, tento požadavek by zbavil (nebo by přinejmenším mohl zbavit) tyto úkony jakéhokoliv užitečného účinku, a měl by tedy být považován za odporující zásadě efektivity [55].

115. Pokud jde o zásadu rovnocennosti, tak takto formulovaná otázka naznačuje porušení této zásady. Jak již bylo vysvětleno, zásada rovnocennosti vyžaduje, aby se stejná procesní pravidla vztahovala jak na žaloby vyplývající z unijního práva, tak na podobné žaloby vyplývající z vnitrostátního práva [56].

116. Ve věci v původním řízení však některé skutečnosti obsažené ve spise mohou naznačovat, že v rozporu s předpoklady, na nichž je založena čtvrtá otázka, jak ji formuloval předkládající soud, je podání mimořádné žádosti vyžadováno nejen za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení (konkrétně porušení unijního práva), ale i v jiných situacích, které spadají výlučně do vnitrostátního práva.

117. V důsledku toho navrhuji přeformulovat čtvrtou otázku a odpovědět na ni v tom smyslu, že zásady efektivity a rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi, která vyžaduje, aby osoby povinné k dani musely podat mimořádnou žádost na přiznání úroků z prodlení, pokud se tento požadavek uplatní stejným způsobem bez ohledu na to, zda škoda, jejíž zaplacení je opožděno, vznikla v důsledku porušení unijního nebo vnitrostátního práva.

54 – Rozsudek ze dne 11. dubna 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, bod 39).

55 – V souladu s judikaturou Soudního dvora mohou členské státy uplatňovat nová pravidla na budoucí účinky situací vyplývajících z předchozích právních předpisů. Viz rozsudek ze dne 29. června 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, bod 25). Zásada ochrany legitimního očekávání však brání tomu, aby změna vnitrostátní právní úpravy zbavila osobu povinnou k dani se zpětnou účinností nároku, který nabyla na základě dřívější právní úpravy. Rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 39).

56 – Rozsudek ze dne 28. ledna 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, bod 71). Tato zásada však nebude porušena, pokud vnitrostátní právní předpisy vyžadují podání zvláštní žádosti na zaplacení úroků z prodlení, zatímco u jiných druhů úroků takový požadavek není. Vzhledem k tomu, že zásada rovnocennosti pouze vyžaduje, aby se stejná procesní pravidla použila na žaloby založené na unijním právu a na podobné žaloby založené na vnitrostátním právu, nebrání použití různých procesních pravidel na odlišné druhy úroků.

3. K páté a osmé otázce

118. Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásada efektivity a zásada rovnocennosti vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž mohou být úroky z prodlení přiznány pouze v případě, že osoba povinná k dani předložila žádost, ve které nejsou konkrétně požadovány úroky, ale spíše náhrada za jejich nadměrný odpočet odpočitatelné DPH, který stále existuje ke dni, kdy byla zrušena podmínka zaplaceného plnění.

119. Tato otázka je podobná osmé otázce, v níž se předkládající soud táže, zda zásada efektivity a zásada rovnocennosti brání vnitrostátní praxi, podle níž lze požadovat úroky z prodlení pouze v případě, kdy osoba povinná k dani může požadovat náhradu za nadměrný odpočet odpočitatelné DPH za zdaňovací období, během kterého byla zrušena podmínka zaplacení plnění.

120. Budu se proto těmito dvěma otázkami zabývat společně, i když mám za to, že mezi oběma těmito otázkami existuje drobný rozdíl: pátá otázka se týká formálního požadavku, a to konkrétně požadavku na to, aby osoba povinná k dani podala žádost, která se netýká dluhu, jehož zaplacení je opožděno, zatímco osmá otázka se týká hmotněprávní podmínky, aby osoba povinná k dani byla oprávněna uplatnit nárok na vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH za zdaňovací období, během kterého bylo zrušeno ustanovení, které bylo v rozporu s unijním právem.

121. V tomto ohledu musím připustit, že praxe, která osobě povinné k dani ukládá, aby podala mimořádnou žádost o úroky z prodlení, je sice neobvyklá, ale jako taková nemá za následek v podstatně znemožnění nebo nadměrné ztížení výkonu práv přiznaných unijním právním řádem. Taková podmínka tedy není v rozporu se zásadou efektivity, jsou-li splněny následující dvě podmínky.

122. Zaprvé osoba povinná k dani musí být nejprve poměrně jasně a včas informována o nutnosti podat tento druh žádosti pro přiznání úroků z prodlení.

123. Zadruhé tento požadavek nesmí zastírat žádnou hmotněprávní podmínku. Tento požadavek zejména nemůže vést k omezení vyplacení úroků z prodlení osobám povinným k dani, které stále mají nadměrný odpočet DPH v momentě, kdy byla podmínka zaplaceného plnění zrušena. Škoda, která je základem dluhu, mohla skutečně vzniknout dlouho před zdaňovacím obdobím, které předcházelo zdaňovacímu období, během něhož byla zrušena podmínka zaplaceného plnění. V takovém případě by osoba povinná k dani měla mít nárok na úroky z prodlení v případě opožděného zaplacení náhrady za tuto škodu – pokud nebyly stanoveny – i v případě, že již nemá nadměrný odpočet odpočitatelné DPH.

124. Mám tedy za to, že zásada efektivity brání tomu, aby členské státy omezovaly platby úroků z prodlení osobám povinným k dani, které mají stále nadměrný odpočet odpočitatelné DPH v době, kdy byla podmínka zaplacení plnění zrušena.

125. Pokud jde o zásadu rovnocennosti, může tato zásada být rovněž porušena, pokud jsou požadavky uvedené v otázce pět a osm použity pouze v případě opožděné platby náhrady za porušení unijního práva, a nikoli v případě porušení předpisů vnitrostátního práva. Není však k dispozici dostatek informací pro určení, zda tomu tak je ve věci v původním řízení [57].

126. Jinak by tomu však samozřejmě bylo, pokud by se požadavek nadměrného odpočtu DPH a požadavek data, k němuž byla zrušena podmínka zaplacení plnění, týkaly pouze nároků na úroky z prodlení za opožděné vyplacení náhrady za velmi specifické období, ve kterém by byl nadměrný odpočet odpočitatelné DPH uveden v přiznání k DPH před přijetím pozměňujícího zákona.

57 – Zejména vzhledem k tomu, že takový požadavek by vedl k zavedení zvláštní lhůty pro přiznání úroků z prodlení, je třeba proto ověřit, zda se takový požadavek se uplatní i v obdobných situacích, které vycházejí výlučně z vnitrostátního práva.

127. V takovém případě nelze podle mého názoru konstatovat žádné porušení zásady efektivity vzhledem k tomu, že dotčený požadavek by nebránil zaplacení úroku z prodlení za opožděně vyplacenou náhradu škody, jež ještě před tímto obdobím vznikla osobě povinné k dani, která již neměla přístup k odečitatelné DPH, když byla zrušena podmínka zaplaceného plnění. Tento požadavek by totiž jednoduše odpovídal ověření existence jakékoliv skutečné újmy prostřednictvím požadavků na dotčené osoby, aby uvedly, zda mají nadměrný odpočet odpočitatelné DPH pro aktuální zdaňovací období.

128. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na pátou a osmou otázku tak, že zásada efektivity a zásada rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi, podle níž mohou být úroky z prodlení přiznány pouze v případě, že osoba povinná k dani podala žádost, jejíž obsah se netýká zaplacení náhrady za všechnu škodu způsobenou použitím podmínky zaplaceného plnění, ale vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH ke dni zrušení této podmínky, pokud k podání takové žádosti osoba povinná k dani nemusí mít k tomuto dni k dispozici nadměrný odpočet odpočitatelné DPH, a jestliže se tento požadavek uplatní také v případě opožděné platby náhrady za porušení vnitrostátního práva.

4. K šesté otázce

129. Podstatou šesté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásada efektivity a zásada rovnocennosti vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi členského státu, podle níž se úroky z prodlení vztahují pouze na částku finanční ztráty, která nastala během zdaňovacího období DPH, které předcházelo podání žádosti.

130. V tomto ohledu je třeba připomenout, že ve věci v původním řízení došlo ke vzniku škody potom, co byl nadměrný odpočet odpočitatelné DPH uveden v daňovém přiznání a daňový orgán ho nenahradil ve lhůtě stanovené vnitrostátním právem.

131. Taková vnitrostátní praxe, jako je vnitrostátní praxe ve věci v původním řízení, která stanoví, že úroky z prodlení se uplatní pouze u takové škody, ke které došlo během zdaňovacího období, které předchází podání této žádosti, jednak vyžaduje podání žádosti pro každé zdaňovací období, ale také zavádí promlčecí dobu. Tato promlčecí doba odpovídá zbývající délce zdaňovacího období, během něhož došlo k finanční újmě, prodloužená o trvání následujícího zdaňovacího období. Nyní navrhuji přezkoumat tyto dva účinky vnitrostátní praxe odděleně.

132. Pokud z vnitrostátní praxe vyplývá povinnost osob povinných k dani podat žádost v konkrétním případě, kdy tvrdí, že utrpěly ztrátu a škodu, nejeví se být tato praxe v rozporu se zásadami efektivity nebo rovnocennosti, za předpokladu, že se stejná podmínka použije i v případě opožděné platby dluhu vyplývajícího z porušení pravidla vnitrostátního práva [58].

133. Pokud má tato vnitrostátní praxe za následek zavedení promlčecí lhůty, mohlo by být v rozporu se zásadou efektivity, pokud by tato promlčecí lhůta byla příliš krátká na to, aby umožnila běžně obezřetnému a opatrnému jednotlivci podat žádost o přiznání úroků z prodlení s ohledem na rozsah formálních požadavků v tomto ohledu požadovaných a s ohledem na rozsah relevantních informací, které byly této osobě poskytnuty.

134. To je rovněž případ v situaci, kdy byla vnitrostátní praxe uplatněn zpětně, tj. na období předcházející jejímu přijetí, a tím se stala překážkou pro jakékoli vyplacení úroků z prodlení za opožděné vyplacení náhrady ve vztahu k jakémukoli období předcházející období vznesení nároku. V takové situaci by osoba povinná k dani zjevně nemohla lhůtu dodržet, jelikož by nemohla předvídat její stanovení. Tyto dvě otázky musí posoudit předkládající soud.

58 – Viz podrobnější analýzu v bodech 114 a 121 tohoto stanoviska.

135. Pokud jde o zásadu rovnocennosti, je věcí předkládajícího soudu, aby určil, zda se alespoň v jednom srovnatelném případě použije stejná lhůta u dluhu vyplývajícího výlučně z vnitrostátního práva.

136. Navrhuji tedy odpovědět na šestou otázku v tom smyslu, že zásada efektivity a rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi, podle níž se uplatní úroky z prodlení pouze na částku finanční ztráty vzniklé ve zdaňovacím období DPH, které předchází zrušení podmínky zaplaceného plnění, pokud není promlčecí doba zavedená touto vnitrostátní praxí příliš krátká na to, aby běžně obezřetnému a opatrnému jednotlivci umožnila podat žádost o přiznání úroků z prodlení, a pokud se taková podmínka neuplatní retroaktivně a pokud se vztahuje rovněž na případy opožděné platby dluhu vyplývajícího z porušení pravidla vnitrostátního práva.

5. K sedmé otázce

137. Podstatou sedmé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásady efektivity a rovnocennosti vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která s konečnou platností zbavuje osobu povinnou k dani možnosti požadovat úroky z prodlení z toho důvodu, že zaprvé byla podmínka zaplaceného plnění v okamžiku uplatnění uvedeného ustanovení platná, a zadruhé promlčecí lhůta pro podání takové žádosti uplynula.

138. Pokud jde o první část otázky, je třeba znovu připomenout, že zaplacení úroků z prodlení je nezbytné k zajištění užitečného účinku práva každého jednotlivce na přiznání plné náhrady za jakoukoli škodu způsobenou porušením unijního práva členským státem. Mám tedy za to, že skutečnost, že ustanovení, které bylo následně prohlášeno za odporující unijnímu právu, bylo platné v okamžiku jeho uplatnění, pravděpodobně nebude odůvodňovat nemožnost uplatnění úroků z prodlení [59].

139. Pokud jde o druhou část otázky, připomínám, že Soudní dvůr již uznal slučitelnost určení přiměřených lhůt pro zahájení řízení s unijním právem [60], i když uplynutí těchto lhůt nutně znamená úplné nebo částečné zamítnutí žaloby [61]. Aby však byly lhůty pro podání žaloby na náhradu škody způsobené porušením unijního práva slučitelné s unijním právem, musí být v souladu se zásadou rovnocennosti a zásadou efektivity.

140. Ve věci v původním řízení stanoví vnitrostátní praxe dvojí promlčecí lhůtu [62].

141. První se týká zdaňovacího období, za které lze požadovat náhradu. Podle informací obsažených ve spise předloženém Soudnímu dvoru, vnitrostátní praxe stanoví na základě § 164 odst. 1 daňového řádu, že pouze škoda, která vznikla po posledním zdaňovacím období v roce 2005, může být nahrazena.

59 – V případě věci v původním řízení však byl tento důvod předložen nikoliv za účelem odůvodnění nezaplacení úroku z prodlení, ale úrokové sazby rovnající se dvojnásobku sazby vnitrostátní centrální banky pro výpočet náhrady za použití podmínky zaplaceného plnění.

60 – Viz například rozsudek ze dne 19. června 2014, Specht a další (C-501/12 až C-506/12, C-540/12 a C-541/12, EU:C:2014:2005, bod 115).

61 – Rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 42).

62 – Tato dvojí lhůta znamená, že přijetí pozměňovacího zákona přerušilo běh promlčecích lhůt.

142. Taková promlčecí lhůta se nejeví být v rozporu se zásadou efektivity, neboť neznemožňuje ani nadměrně neztěžuje výkon práv přiznaných jednotlivcům unijním právním řádem [63]. Soudní dvůr již totiž uznal slučitelnost tříletých [64], nebo dokonce dvouletých promlčecích lhůt s unijním právem [65]. Kromě toho se tato lhůta nejeví být v rozporu se zásadou rovnocennosti, jelikož se zdá, že tatáž pětiletá promlčecí lhůta se použije na kompenzační opatření vyplývající z porušení vnitrostátního práva. Je však věcí předkládajícího soudu, aby tento bod ověřil.

143. Druhá promlčecí lhůta se týká lhůty, během níž osoby povinné k dani musely podat svou žádost o náhradu.

144. V tomto bodě lze z popisu skutkových okolností ve věci C-126/18, které byly rovněž zmíněny během jednání maďarskou vládou, vyvodit, že i když osoby povinné k dani nepodaly mimořádnou žádost, měly pět let od zrušení původní podmínky zaplaceného plnění k podání žádosti na přiznání náhrady.

145. Vzhledem k tomu, že promlčecí lhůta neběží od vzniku škody, zdá se, že vnitrostátní praxe vede v zásadě k rozšíření původní promlčecí lhůty stanovené v § 164 odst. 1 daňového řádu [66]. Pokud je to pravda, Maďarsko daleko přesáhlo rámec toho, co bylo vyžadováno unijním právem, a sice stanovit dostatečně dlouhou promlčecí lhůtu, aby jednotlivci mohli vykonávat svá práva, která jim přiznává unijní právní řád. Nevím proto, jak by v tomto kontextu mohlo dojít k porušení zásady efektivity.

146. Pokud jde o zásadu rovnocennosti, ze spisu nevyplývá, že by byla použita příznivější promlčecí lhůta, pokud Nejvyšší soud nebo Kúria zjistí, že ustanovení je v rozporu s normou vyšší právní síly.

147. Navrhuji tedy odpovědět na sedmou otázku v tom smyslu, že zásady efektivity a rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která s konečnou platností zbavuje osobu povinnou k dani možnosti požadovat úroky z prodlení, neboť podmínka zaplaceného plnění byla platná v okamžiku uplatnění tohoto požadavku. Tyto zásady však nebrání vnitrostátní praxi, která s konečnou platností zbavuje osobu povinnou k dani možnosti žádat o úroky z prodlení, jelikož promlčecí lhůta pro podání takové žádosti uplynula, jestliže tato promlčecí lhůta i) není nepřiměřeně krátká a ii) se použije rovněž na opožděné platby za dluhy, které se vztahují ke škodě způsobené ustanovením, které bylo v rozporu s vnitrostátním právním předpisem. Aby se předešlo případným pochybnostem, musím říct, že je zřejmé, že v projednávané věci použitá pětiletá promlčecí lhůta nemůže být sama o sobě považována za nepřiměřeně krátkou.

63 – Pokud tedy Soudní dvůr shledá, že vnitrostátní právní předpisy jsou v rozporu s unijním právem, nejsou dotčené členské státy povinny přezkoumávat situace, které se staly konečnými po vyčerpání dostupných prostředků nápravy, nebo po uplynutí promlčecích lhůt stanovených pro takové opravné prostředky. Viz například rozsudek ze dne 8. března 1988, Brown v. Soudní dvůr (125/87, EU:C:1988:136, bod 14) a obdobně rozsudky ze dne 30. září 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, bod 38), ze dne 16. března 2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, bod 20), a ze dne 10. července 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 58).

64 – Rozsudek ze dne 15. dubna 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, bod 28).

65 – Rozsudek ze dne 15. prosince 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, bod 25). V případě unijní daně placené úředníky a zaměstnanci orgánů je lhůta pro podání opravného prostředku lhůta stanovená ve služebním řádu úředníků Evropské unie a pracovním řádu ostatních zaměstnanců Evropské unie. Podle judikatury Tribunálu činí lhůta tři měsíce od výplatní pásky, která poprvé a jednoznačně ukazuje rozhodnutí peněžité povahy. Viz například rozsudek ze dne 14. prosince 2017, Campo a další v. ESVČ (T-577/16, nezveřejněný, EU:T:2017:909, body 34 až 36).

66 – Na základě tohoto ustanovení by Maďarsko mohlo odmítnout vyhovět žádostem týkajícím se škod, ke kterým došlo více než pět let po posledním dni kalendářního roku, ve kterém mělo být podáno přiznání nebo oznámení týkající se této daně, nebo pokud takové přiznání nebo oznámení nebylo učiněno, během něhož měla být daň zaplacena.

V. Závěry

148. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na otázky položené Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Segedíně, Maďarsko) a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Szekszárdu, Maďarsko) následovně:

„1) Zásada přednosti unijního práva musí být v takové situaci, jako je situace popsaná předkládajícími soudy, vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která vypočítává úroky určené k náhradě škody způsobené uplatněním podmínky zaplaceného plnění na základě sazby odpovídající sazbě použité příslušnou centrální bankou na hlavní refinanční operace, aniž se tato sazba buď zvýší tak, aby odrážela sazbu, kterou by mohla získat osoba povinná k dani, která není úvěrovou institucí, aby si vypůjčila stejnou částku, nebo je poskytnut úrok, který by kompenzoval snížení peněžní hodnoty splatné náhrady, pokud byla posledně uvedená částka vypočtena ke dni, ke kterému byla škoda s konečnou platností vznikla.

2) Zásady efektivity a rovnocennosti opatření musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi, která za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, považuje za počáteční den pro výpočet úroků z prodlení za opožděné vyplacení náhrady nikoliv den, kdy se poprvé staly splatné úroky jako náhrada za hlavní škodu, ale až pozdější den, za předpokladu, že zaprvé tento den nebude odložen až po uplynutí přiměřené lhůty potom, co bylo rozhodnuto o povinnosti zaplatit tuto náhradu, a zadruhé stejný den se použije také v případě opožděné platby náhrady, která je výlučně založena na vnitrostátním právu.

3) Zásady efektivity a rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi, která vyžaduje, aby osoby povinné k dani musely podat mimořádnou žádost na přiznání úroků z prodlení, pokud se tento požadavek uplatní stejným způsobem bez ohledu na to, zda škoda, jejíž zaplacení je opožděno, vznikla v důsledku porušení unijního nebo vnitrostátního práva.

4) Zásady efektivity a rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi, podle níž mohou být úroky z prodlení přiznány pouze v případě, že osoba povinná k dani podala žádost, jejíž obsah se netýká zaplacení náhrady za všechnu škodu způsobenou použitím podmínky zaplaceného plnění, ale vrácení nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH ke dni zrušení této podmínky, pokud k podání takové žádosti osoba povinná k dani nemusí mít k tomuto dni k dispozici nadměrný odpočet odpočitatelné DPH, a jestliže se tento požadavek uplatní také v případě opožděné platby náhrady za porušení vnitrostátního práva.

5) Zásady efektivity a rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi, podle níž se použijí úroky z prodlení pouze na částku finanční ztráty vzniklé ve zdaňovacím období DPH, které předchází zrušení podmínky zaplaceného plnění, pokud není takto zavedená promlčecí doba příliš krátká na to, aby běžně obezřetnému a opatrnému jednotlivci umožnila podat žádost o přiznání úroků z prodlení, a pokud se taková podmínka také vztahuje na případy opožděné platby dluhu vyplývajícího z porušení pravidla vnitrostátního práva.

6) Zásady efektivity a rovnocennosti musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která s konečnou platností zbavuje osobu povinnou k dani možnosti požadovat úroky z prodlení, neboť v okamžiku uplatnění tohoto požadavku byla platná podmínka zaplaceného plnění. Tyto zásady však nebrání vnitrostátní praxi, která s konečnou platností zbavuje osobu povinnou k dani možnosti žádat o úroky z prodlení, jelikož promlčecí lhůta pro podání takové žádosti uplynula, jestliže tato promlčecí lhůta i) není nepřiměřeně krátká a ii) se použije rovněž na opožděné platby za dluhy, které se vztahují ke škodě způsobené ustanovením, které bylo v rozporu s vnitrostátním právním předpisem.“