Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GERARD HOGAN
prednesené 11. septembra 2019[1]

Spojené veci C-13/18 a C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovnoprávny súd Segedín, Maďarsko)]
a
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovnoprávny súd Szekszárd, Maďarsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Nesplnenie povinností členským štátom – Zodpovednosť členských štátov – Právo na plnú náhradu alebo právo na primeranú náhradu – Výpočet úroku z dôvodu náhrady spôsobenej škody – Zásady efektivity a ekvivalencie – Pôsobnosť“

1. Tieto dva návrhy na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podali Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovnoprávny súd Segedín, Maďarsko) a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovnoprávny súd Szekszárd, Maďarsko), sa týkajú rozsahu práva na náhradu za nesplnenie povinností členského štátu podľa práva Únie.

2. Tieto návrhy boli podané v rámci sporov medzi spoločnosťami Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18), na jednej strane a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Odvolacie oddelenie národného daňového a colného úradu v Maďarsku) na druhej strane. Týkajú sa zákonnosti vnútroštátnej praxe zavedenej maďarskou vládou s cieľom odškodniť platiteľov DPH za uplatňovanie podmienky stanovenej vnútroštátnym právom, ktorá bola následne vyhlásená Súdnym dvorom za odporujúcu právu Únie. Ako vysvetlím nižšie, zdá sa, že táto vnútroštátna prax v niektorých ohľadoch prekračuje rámec toho, čo vyžaduje právo Únie, zatiaľ čo v iných ohľadoch nespĺňa jeho požiadavky.

3. Pred preskúmaním položených otázok je však potrebné najskôr určiť príslušné ustanovenia práva Únie a vnútroštátneho práva.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

I. Právo Únie

A. Smernica 2006/112

4. Článok 183 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“) stanovuje:

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

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

B. Vnútroštátne právo

1. Pravidlá upravujúce postup vrátenia 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, ktorým sa na účely harmonizácie mení zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty a ktorým sa upravuje osobitný postup vrátenia dane; ďalej len „novela zákona“) obsahuje tieto ustanovenia:

„§ 1

1. Sumy, v prípade ktorých si zdaniteľná osoba nemohla v poslednom daňovom priznaní k DPH, ktoré mala táto osoba podať pred nadobudnutím účinnosti tohto zákona (ďalej len ‚daňové priznanie‘) uplatniť svoje právo na vrátenie podľa § 186 ods. 2 až 4 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [(zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len ‚zákon o DPH‘)], ktoré boli týmto zákonom zrušené – iba vo výške sumy, ktorú zdaniteľná osoba priznala ako daň z nezaplatených nadobudnutí – môžu byť predmetom žiadosti o vrátenie predloženej daňovým orgánom zdaniteľnou osobou do 20. októbra 2011, a to na formulári poskytnutom na tento účel; bez ohľadu na túto lehotu môže zdaniteľná osoba v daňovom priznaní zodpovedajúcom režimu, do ktorého zdaniteľná osoba spadá, použiť vyššie uvedené sumy ako položku znižujúcu sumu dane, ktorú je povinná zaplatiť, alebo uplatniť si v daňovom priznaní právo na vrátenie dane. Táto žiadosť sa považuje za daňové priznanie v zmysle ustanovenia adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [(zákon č. XCII z roku 2003, ktorým sa ustanovuje daňový poriadok)]. Lehotu na podanie tejto žiadosti nemožno predĺžiť.

2. V žiadosti podanej do 20. októbra 2011 môže zdaniteľná osoba daňové orgány len žiadať, aby vykonali nové preskúmanie daňového priznania za dobu pred nadobudnutím účinnosti tohto zákona, a to na účely preskúmania právnych dôsledkov, ktoré nastali už skôr, a to len vtedy, ak jej bola rozhodnutím, ktoré sa stalo právoplatným po predchádzajúcom preskúmaní, uložená daňová pokuta alebo úrok z omeškania na základe § 186 ods. 2 až 4 [zákona o DPH], ktorý bol zrušený týmto zákonom, alebo § 48 ods. 7 általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [(zákon č. LXXIV z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty; ďalej len ‚pôvodný zákon o DPH‘)]. Zdaniteľná osoba môže takúto žiadosť podať aj v prípade, že nepostupovala podľa vyššie uvedených ustanovení odseku 1. Lehota na podanie tejto žiadosti je lehotou prekluzívnou, ktorú nemožno zdaniteľnej osobe odpustiť.

…

§ 3

Ustanovenia § 186 ods. 2 až 4 [zákona o DPH], ktorý bol zrušený týmto zákonom, a § 48 ods. 7 [pôvodného zákona o DPH] sa neuplatňujú na konania, ktoré prebiehajú v čase nadobudnutia účinnosti tohto zákona a ani na konania, ktoré sa začnú po tomto dátume."

2. Maďarský daňový poriadok

6. § 37 ods. 4 a 6 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, ktorým sa ustanovuje daňový poriadok; ďalej len „daňový poriadok") znel vo svojej pôvodnej verzii, ktorú cituje maďarská vláda vo svojich podaniach a ktorá bola ako jediná predložená Súdnemu dvoru [2] takto:

„4. Dátum splatnosti platby rozpočtovej podpory zdaniteľnej osobe sa riadi prílohami tohto zákona alebo osobitným zákonom. Rozpočtová podpora alebo DPH, ktorej vrátenie sa požaduje, musí byť zaplatená do 30 dní od doručenia žiadosti (daňového priznania), ale nie pred dátumom splatnosti, pričom táto lehota sa predlžuje na 45 dní, ak výška DPH, ktorá sa má vrátiť, presahuje 500 000 forintov [(HUF)]. …

…

6. Ak správca dane vykoná platbu oneskorene, zaplatí úroky vo výške rovnajúcej sa penále z omeškania za každý deň omeškania. …"

7. § 124/C daňového poriadku v znení citovanom vnútroštátnymi súdmi [3] stanovuje:

„1. V prípade, ak Alkotmánybíróság [(Ústavný súd, Maďarsko)], Kúria [(Najvyšší súd, Maďarsko)] alebo Súdny dvor Európskej únie skonštatujú, s retroaktívnym účinkom, že právny predpis ukladajúci daňovú povinnosť je v rozpore so základným zákonom alebo záväzným aktom Európskej únie, alebo ak ide o obecné nariadenie, s akýmkoľvek iným právnym predpisom, a ak toto súdne rozhodnutie zakladá nárok zdaniteľnej osoby na náhradu podľa tohto odseku, poskytne ju prvotný daňový orgán na žiadosť tejto zdaniteľnej osoby spôsobom uvedeným v príslušnom rozhodnutí.

2. Zdaniteľná osoba môže predložiť písomnú žiadosť daňovému orgánu v lehote 180 dní od uverejnenia alebo oznámenia rozhodnutia Alkotmánybíróság [(Ústavný súd)], Kúria [(Najvyšší súd)] alebo Súdneho dvora Európskej únie; po uplynutí lehoty sa nemožno domáhať vydania potvrdenia o nároku. Daňový orgán odmietne žiadosť v prípade, že je nárok na náhradu škody v deň uverejnenia alebo oznámenia rozhodnutia už premlčaný.

…

6. Ak je nárok zdaniteľnej osoby na vrátenie dane opodstatnený, daňový orgán zaplatí – v okamihu vrátenia dane – úroky z dane, ktorá sa má vrátiť, a to vo výške rovnajúcej sa základnej sadzbe centrálnej banky a počítané odo dňa zaplatenia dane až do dňa, keď sa rozhodnutie priznávajúce vrátenie dane stalo právoplatným. Vrátenie dane je splatné v deň, keď rozhodnutie o ňom nadobudlo právoplatnosť, a musí byť zaplatené do 30 dní odo dňa jeho splatnosti. Ustanovenia o platení rozpočtových podpôr sa použijú *mutatis mutandis* na náhradu, ktorá sa riadi týmto odsekom, s výnimkou § 37 ods. 6."

2 Zdá sa, že napriek niekoľkým zmenám sa obsah tohto ustanovenia v zásade nezmenil, s tou výnimkou, že 45-dňová lehota sa teraz uplatňuje, ak žiadosť o úhradu prevyšuje sumu 1 000 000 forintov [(HUF)].

3 Zdá sa, že vo verzii tohto ustanovenia uplatniteľnej do 31. decembra 2011 Kúria nebol medzi uvedenými súdmi uvedený.

8. § 124/D ods. 1 až 3 daňového poriadku v znení citovanom vnútroštátnymi súdmi, stanovuje:

„1. Pokiaľ toto ustanovenie neurčuje inak, použijú sa na žiadosti o vrátenie, ktoré sú založené na práve na odpočet DPH, ustanovenia § 124/C.

2. Zdaniteľná osoba môže uplatniť nárok uvedený v odseku 1 prostredníctvom dodatočného daňového priznania, ktoré sa podáva do 180 dní od uverejnenia alebo oznámenia rozhodnutia Alkotmánybíróság [(Ústavný súd)] alebo Súdneho dvora Európskej únie – ktoré sa vzťahuje k daňovému roku alebo daňovým rokom, v ktorom (v ktorých) vzniklo príslušné právo na odpočet. Po uplynutí lehoty sa nemožno domáhať vydania potvrdenia o nároku.

3. Ak z daňového priznania, ktoré bolo upravené dodatočným daňovým priznaním, vyplýva, že zdaniteľná osoba má nárok na vrátenie buď z dôvodu zníženia sumy dane, ktorú má zaplatiť, alebo z dôvodu zvýšenia sumy, ktorá jej má byť vrátená – takisto s prihliadnutím na podmienky na vrátenie dane vyčíslenej záporne v súlade s právnymi predpismi o DPH platnými ku dňu vzniku nároku na odpočet –, uplatňuje daňový orgán na sumu, ktorá sa má vrátiť, úrokovú sadzbu, ktorá zodpovedá základnej sadzbe centrálnej banky, vypočítanú za obdobie medzi dňom určeným na zaplatenie v daňovom priznaní alebo v daňových priznaniach upravených dodatočným daňovým priznaním, alebo dňom splatnosti – alebo dňom zaplatenia dane, ak tento deň nastal neskôr, – a dňom podania dodatočného daňového priznania. Náhrada, na ktorú sa vzťahujú ustanovenia o vyplácaní rozpočtových podpôr, musí byť vyplatená do 30 dní odo dňa predloženia dodatočného daňového priznania.“

9. § 135 ods. 4 tohto daňového poriadku v znení citovanom vnútroštátnymi súdmi, stanovuje:

„Ak je rozhodnutie vydané daňovým orgánom alebo stanovenie výšky dane zo strany daňového orgánu na základe informácií, ktoré mu boli oznámené, nezákonné a zdaniteľná osoba má teda nárok na vrátenie dane, daňový orgán zaplatí úroky zo sumy, ktorá sa má vrátiť v rovnakej sadzbe ako v prípade penále z omeškania, ibaže chyba pri vyrubení dane vyplýva z dôvodov, za ktoré je zodpovedná zdaniteľná osoba alebo osoba, ktorá má povinnosť poskytnúť údaje.“

10. § 164 ods. 1 daňového poriadku v znení citovanom vnútroštátnymi súdmi stanovuje:

„Právo na vyrubenie dane zaniká 5 rokov po poslednom dni kalendárneho roka, v ktorom malo byť podané daňové priznanie alebo oznámenie týkajúce sa tejto dane, alebo ak sa takéto daňové priznanie alebo oznámenie nepodáva, počas lehoty na zaplatenie dane. Pokiaľ právne predpisy nestanovujú inak, právo požadovať poskytnutie rozpočtovej podpory a právo na vrátenie preplatkov zanikne 5 rokov od posledného dňa kalendárneho roka, v ktorom vzniklo právo požadovať podporu alebo vrátenie. …“

11. § 165 ods. 2 daného poriadku v znení citovanom vnútroštátnymi súdmi stanovuje:

„Sadzba penále z omeškania za každý kalendárny deň sa rovná 1/365 z dvojnásobku základnej sadzby centrálnej banky platnej v deň podania žiadosti. Na penále z omeškania nie je možné uplatniť penále za omeškanie. Ústredná daňová a colná správa neuloží zaplatenie penále z omeškania v prípade, že sú nižšie ako 2 000 HUF.“

II. Okolnosti predchádzajúce sporu

12. Ustanovenia § 48 ods. 7 pôvodného zákona o DPH, ktorý bol účinný v období od 1. januára 2005 do 31. decembra 2007 a následne § 186 ods. 2 zákona o DPH, ktorý bol účinný od 1. januára 2008 do 26. septembra 2011 podmieňovali vrátenie nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH (t. j. sumy, ktorá zostáva po odpočítaní splatnej DPH od odpočítateľnej DPH) úplným zaplatením plnenia, ktoré bolo základom pre odpočítateľnú DPH (ďalej len „podmienka zaplateného plnenia“). V prípade nezaplatenia tohto plnenia musel byť tento nadmerný odpočet prevedený do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, čo znamená, že bol odpočítaný od sumy DPH, ktorá mala byť zaplatená v nasledujúcom období.

13. Súdny dvor v rozsudku z 28. júla 2011, Komisia/Nemecko (C-274/10, EU:C:2011:530), určil, že § 186 ods. 2 zákona o DPH bol v rozpore s článkom 183 smernice o DPH.

14. Novela zákona, ktorá bola v nadväznosti na tento rozsudok prijatá maďarským parlamentom, zrušila § 186 ods. 2 až 4 zákona o DPH s účinnosťou od 27. septembra 2011. Teraz umožňuje vrátenie nadmerného odpočtu DPH bez potreby čakať na zaplatenie splatného plnenia týkajúceho sa transakcií, v súvislosti s ktorými vznikol nárok na odpočítateľnú DPH. V tejto súvislosti vnútroštátny súd vo veci C-126/18 uviedol, že v súlade s touto právnou úpravou môžu zdaniteľné osoby:

– požiadať o mimoriadne vrátenie dane prostredníctvom žiadosti o zaplatenie zadržiavanej DPH, ktorá musí byť podaná v premlčacej lehote,

– uplatniť si nárok na túto platbu vo svojich daňových priznaniach alebo

– použiť zadržanú DPH vo svojich daňových priznaniach k zníženiu splatnej dane.

15. V uznesení zo 17. júla 2014 vo veci Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neuverejnené, EU:C:2014:2127, bod 39; ďalej len „uznesenie vo veci Delphi“), Súdny dvor konštatoval, že právo Únie, a najmä článok 183 smernice o DPH, treba vykladať v tom zmysle, že bráni právnym predpisom a takej praxi členského štátu, ktoré vylučujú zaplatenie úrokov zo sumy nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH, ktorá nemohla byť vrátená v primeranej lehote z dôvodu existencie vnútroštátneho ustanovenia, ktoré bolo posúdené ako nezlučiteľné s právom Únie. Súdny dvor však ďalej konštatoval, že v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti je úlohou vnútroštátneho práva, aby v súlade so zásadami ekvivalencie a efektivity určilo podmienky na zaplatenie takýchto úrokov.

16. V nadväznosti na uznesenie vo veci Delphi maďarská daňová správa vypracovala správny postup, o ktorom rozhodol Kúria (Najvyšší súd) v rozhodnutí č. Kfv.I.35.472/2016/5 z 24. novembra 2016, ktoré zase slúžilo ako východisko pre zásadné rozhodnutie (č. EBH2017.K18) s názvom „Preskúmanie otázky úrokov z DPH vzniknutých z dôvodu platobných podmienok (z hľadiska sadzby a premlčacej doby)“ (ďalej len „zásadné rozhodnutie Najvyššieho súdu č. 18/2017“).

17. Podľa zásadného rozhodnutia Najvyššieho súdu č. 18/2017 sa na účely výpočtu úrokov z omeškania zo sumy DPH, ktorá nebola riadne vrátená z dôvodu existencie predchádzajúcej podmienky zaplateného plnenia, rozlišujú dve obdobia:

– pre obdobie medzi dňom nasledujúcim po poslednom dni lehoty na podanie daňového priznania pre DPH a dňom uplynutia lehoty na podanie ďalšieho daňového priznania sa analogicky použijú ustanovenia § 124/C a § 124/D daňového poriadku, ktoré upravujú prípad, keď Alkotmánybíróság (Ústavný súd) alebo Kúria (Najvyšší súd) dospejú k záveru, že právny predpis odporuje vnútroštátnemu právnemu predpisu vyššej právnej sily. Podľa tohto rozhodnutia totiž daňový orgán ani v jednom prípade právo neporušil, ale uplatnil vtedy platné vnútroštátne právne predpisy. Podľa týchto dvoch zákonných ustanovení je použiteľná úroková sadzba rovnajúca sa jednoduchej základnej sadzbe centrálnej banky,

– pre obdobie začínajúce dňom splatnosti úrokov, ktoré má zaplatiť daňový orgán, a končiace dňom, keď príslušný daňový orgán skutočne úroky zaplatil, sa použije § 37 ods. 6 daňového poriadku. Úroková sadzba je teda rovnaká ako sadzba penále z omeškania za každý deň omeškania, konkrétne dvojnásobok základnej sadzby centrálnej banky. Tento úrok sa počíta odo dňa, keď daňový orgán dostane mimoriadnu žiadosť o vrátenie dane alebo daňové priznanie obsahujúce nárok na jej vrátenie.

III. Skutkový stav a návrhy na začatie prejudiciálneho konania

A. Vec C-13/18

18. Dňa 30. decembra 2016 spoločnosť Sole-Mizo predložila daňovému orgánu v súlade s uznesením vo veci Delphi žiadosť o zaplatenie úrokov zo sumy nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH, ktorá nebola včas zaplatená z dôvodu uplatnenia pôvodnej podmienky zaplateného plnenia. Táto žiadosť sa týkala rôznych oznamovacích období od decembra 2005 do júna 2011. Tiež sa požadovali zložené úroky z dôvodu oneskorenej úhrady týchto úrokov.

19. Daňový orgán prvého stupňa rozhodnutím z 3. marca 2017 čiastočne vyhovel žiadosti spoločnosti Sole-Mizo a nariadil zaplatenie úrokov z omeškania vo výške 99 630 000 HUF (približne 321 501 eur), pričom zamietol žiadosť spoločnosti v rozsahu, v akom sa týkala zložených úrokov z dôvodu oneskorenej úhrady týchto úrokov.

20. V rozhodnutí z 19. júna 2017, ktoré bolo prijaté na základe sťažnosti spoločnosti Sole-Mizo, daňový orgán druhého stupňa zmenil prvé rozhodnutie tak, že rozhodol v prospech spoločnosti Sole-Mizo a nariadil zaplatenie sumy vo výške 104 165 000 HUF (približne 338 891 eur). Uplatnil úrokovú sadzbu zodpovedajúcu základnej sadzbe centrálnej banky. Pokiaľ ide o tú časť prvého rozhodnutia, na základe ktorej bola zamietnutá žiadosť o zaplatenie zložených úrokov, daňový orgán druhého stupňa ju zrušil a vrátil pôvodnému daňovému orgánu na výpočet týchto úrokov.

21. Sole-Mizo podala na vnútroštátnom súde žalobu proti rozhodnutiu odvolacieho daňového orgánu z 19. júna 2017, v ktorej namietala, že dlžné úroky určené na náhradu škody vzniknutej z dôvodu uplatnenia podmienky zaplateného plnenia by mali byť stanovené aj vo výške zodpovedajúcej dvojnásobku základnej sadzby centrálnej banky v súlade s § 37 ods. 6 daňového poriadku.

22. Vnútroštátny súd preto kladie otázku, či by mal byť dlžný úrok vypočítaný s použitím sadzby, ktorá zodpovedá základnej sadzbe centrálnej banky, alebo s použitím sadzby zodpovedajúce dvojnásobku tejto základnej sadzby. Tento súd vyjadruje najmä pochybnosti o dodržaní zásady ekvivalencie, zakotvenej v práve Únie, v zásadnom rozhodnutí Najvyššieho súdu č. 18/2017, podľa ktorého sa § 37 ods. 6 daňového poriadku neuplatňuje analogicky na „prvé obdobie“, pretože sa daňový orgán nedopustil žiadneho porušenia, keďže len použil vtedy platné ustanovenia vnútroštátneho práva. Podľa vnútroštátneho súdu právo Únie bráni takému odôvodneniu.

23. Za týchto okolností Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovnoprávny súd Segedín, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je v súlade s ustanoveniami práva [Únie], ustanoveniami [smernice o DPH] (najmä s ohľadom na jej článok 183) a so zásadami efektivity, priameho účinku a ekvivalencie taká vnútroštátna prax členského štátu, podľa ktorej sa pri preskúmaní relevantných ustanovení v oblasti [úrokov] vychádza z predpokladu, že sa vnútroštátny daňový orgán nedopustil porušenia právnych predpisov, t. j. že nebol v omeškaní, pokiaľ ide o neodpočítateľnú časť dane z pridanej hodnoty (ďalej len ‚DPH‘)… zodpovedajúcu nadobudnutiam tovarov, za ktoré zdaniteľné osoby nezaplatili, keďže v čase

rozhodnutia vnútroštátneho daňového orgánu bola v účinnosti vnútroštátna právna úprava, ktorá bola v rozpore s právom [Únie], a nezlučiteľnosť požiadavky stanovenej v tejto vnútroštátnej úprave s právom [Únie] konštatoval Súdny dvor až neskôr?

2. Je v súlade s právom [Únie], najmä s ustanoveniami smernice o DPH (najmä s ohľadom na jej článok 183) a so zásadami ekvivalencie, efektivity a proporcionality, taká vnútroštátna prax členského štátu, podľa ktorej sa pri preskúmaní relevantných ustanovení v oblasti [úrokov] rozlišuje v závislosti od toho, či k nevráteniu dane daňovým orgánom došlo v súlade s vtedy platnými ustanoveniami vnútroštátneho práva, ktoré sú v rozpore s právom [Únie], alebo či k nevráteniu dane došlo v rozpore s týmito ustanoveniami, a ktorá, pokiaľ ide o úroky z DPH, ktoré nemohli byť vrátené v primeranej lehote z dôvodu požiadavky vnútroštátneho práva, ktorá bola vyhlásená Súdnym dvorom za nezlučiteľnú s právom Únie, stanovuje dve odlišné obdobia, pre ktoré je charakteristické, že:

   – v prvom období majú zdaniteľné osoby nárok len na [úroky], ktoré zodpovedajú základnej sadzbe centrálnej banky pri zohľadnení skutočnosti, že vzhľadom na to, že maďarská právna úprava, ktorá je v rozpore s právom [Únie], bola ešte v tom čase platná, maďarské orgány nekonali protiprávne, keď nepovolili v primeranej lehote vyplatenie DPH uvedenej na faktúrach, kým

   – v druhom období je potrebné vyplatiť úrok zodpovedajúci dvojnásobku základnej sadzby centrálnej banky, ktorý je v maďarskom právnom poriadku uplatniteľný okrem iného v prípade omeškania, len pri oneskorenom zaplatení [úrokov] za prvé obdobie?

3. Má sa článok 183 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zásada ekvivalencie bráni vnútroštátnej praxi, podľa ktorej z nevrátenej DPH zaplatí daňový orgán v prípade porušenia práva Únie len úroky, ktoré zodpovedajú (jednoduchej) základnej sadzbe centrálnej banky, kým v prípade porušenia vnútroštátneho práva zaplatí dvojnásobok základnej sadzby centrálnej banky?“

B. Vec C-126/18

24. Dňa 30. decembra 2016 Dalmandi predložila daňovému orgánu prvého stupňa žiadosť o zaplatenie úrokov zo súm DPH, ktoré neboli zaplatené včas medzi rokmi 2005 a 2011 z dôvodu uplatnenia podmienky zaplateného plnenia. Požadovaná suma predstavovala 74 518 800 HUF (približne 240 515 eur). Pri výpočte úrokov v súvislosti s náhradou priamo vzniknutej škody žiadosť zohľadňovala celú dobu medzi dňom splatnosti sumy, ktorá mala byť vrátená za každé príslušné daňové obdobie, a dňom splatnosti sumy, ktorá mala byť vrátená v zdaňovacom období, v ktorom bola prijatá novela zákona, konkrétne dňom 5. decembra 2011. Na účely tohto výpočtu bola použitá sadzba vo výške dvojnásobku základnej sadzby centrálnej banky podľa § 37 ods. 6 daňového poriadku. Okrem toho sa Dalmandi domáhala zaplatenia ďalšieho úroku za obdobie od 5. decembra 2011 do dňa uskutočnenia platby, pričom tiež použila sadzbu uvedenú v § 37 ods. 6 daňového poriadku.

25. Daňový orgán prvého stupňa rozhodnutím z 10. marca 2017 čiastočne vyhovel žiadosti spoločnosti Dalmandi tým, že jej priznal úroky vo výške 34 673 000 HUF (približne 111 035 eur) za neoprávnene zadržanú sumu nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH za obdobie od štvrtého štvrťroka 2005 do septembra (tretieho štvrťroka) 2011, pričom žiadosť v zostávajúcej časti zamietol.

26. Rozhodnutie tohto orgánu bolo založené na zásadách stanovených v zásadnom rozhodnutí Najvyššieho súdu č. 18/2017. Po prvé pri žiadosti o priznanie úrokov uplatnil § 124/C a § 124/D daňového poriadku. Po druhé žiadosť spoločnosti Dalmandi o zaplatenie zloženého úroku považoval za nedôvodnú, pretože táto spoločnosť nepodala ani mimoriadnu žiadosť o vrátenie, ani daňové priznanie, ktoré by obsahovalo žiadosť o vrátenie. Po tretie, pokiaľ ide o rok 2005, žiadosť spoločnosti Dalmandi o priznanie úrokov zamietol, pretože považoval žiadosť s ohľadom na prvé tri štvrťroky uvedeného roka za premlčanú.

27. Rozhodnutím z 12. júna 2017 daňový orgán druhého stupňa, na ktorý Dalmandi podala opravný prostriedok, znížil sumu úrokov priznaných spoločnosti Dalmandi na 34 259 000 HUF a potvrdil rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa v zostávajúcej časti.

28. Dalmandi podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na vnútroštátny súd. Ako hlavný bod zopakovala svoje predchádzajúce tvrdenia, ktoré predložila daňovým orgánom. Konkrétne argumentovala, že zásadné rozhodnutie Najvyššieho súdu č. 18/2017, o ktoré sa opieral daňový orgán druhého stupňa vo svojom rozhodnutí z 12. júna 2017, je v rozpore so zásadami ekvivalencie, efektivity a priameho účinku práva Únie, keď (i) konštatoval, že § 37 ods. 6 daňového poriadku nie je uplatniteľný z dôvodu, že sa daňový orgán nedopustil žiadneho protiprávneho konania pri uplatnení vtedy platného vnútroštátneho práva; (ii) vylúčil, že bolo možné vytýkať daňovému orgánu nečinnosť v prípade, že nebola podaná mimoriadna žiadosť o vrátenie, a (iii) určil ako deň, od ktorého sa počíta premlčacia lehota, deň predchádzajúci dňu, od ktorého sa stal nárok na úroky splatným.

29. Za týchto okolností Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovnoprávny súd Szekszárd, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je v súlade s ustanoveniami práva [Únie], ustanoveniami smernice [o DPH] (najmä s ohľadom na jej článok 183) a so zásadami efektivity, priameho účinku a ekvivalencie taká súdna prax členského štátu, podľa ktorej sa pri preskúmaní relevantných ustanovení v oblasti [úrokov] vychádza z predpokladu, že sa vnútroštátny daňový orgán nedopustil porušenia právnych predpisov (nečinnosti), t. j. že nebol v omeškaní, pokiaľ ide o neodpočítateľnú časť dane z pridanej hodnoty (ďalej len ‚DPH‘) zodpovedajúcu nadobudnutiu tovarov, za ktoré zdaniteľné osoby nezaplatili, keďže v čase rozhodnutia vnútroštátneho daňového orgánu bola v účinnosti vnútroštátna právna úprava, ktorá bola v rozpore s právom [Únie], a nezlučiteľnosť požiadavky stanovenej v tejto vnútroštátnej úprave s právom Spoločenstva konštatoval Súdny dvor až neskôr? Vnútroštátna prax tak uznávala uplatnenie tejto požiadavky stanovenej vnútroštátnymi právnymi predpismi a porušujúcej právo Únie ako takmer zlučiteľné s právom Únie až do okamihu, keď ju vnútroštátny zákonodarca formálne zrušil.

2. Je v súlade s právom [Únie], najmä s ustanoveniami smernice o DPH (najmä s ohľadom na jej článok 183) a so zásadami ekvivalencie, efektivity a proporcionality, taká vnútroštátna právna úprava a prax členského štátu, podľa ktorej sa pri preskúmaní relevantných ustanovení v oblasti [úrokov] rozlišuje v závislosti od toho, či k nevráteniu dane daňovým orgánom došlo v súlade s vtedy platnými ustanoveniami vnútroštátneho práva, ktoré sú v rozpore s právom [Únie], alebo či k nevráteniu dane došlo v rozpore s týmito ustanoveniami, a ktorá, pokiaľ ide o úroky vzniknuté z DPH, ktoré nemohli byť vrátené v primeranej lehote z dôvodu požiadavky stanovenej vnútroštátnym právom, ktorá bola vyhlásená Súdnym dvorom za nezlučiteľnú s právom Únie, stanovuje dve odlišné obdobia, pre ktoré je charakteristické, že:

   – v prvom období majú zdaniteľné osoby nárok len na [úroky], ktoré zodpovedajú základnej sadzbe centrálnej banky pri zohľadnení skutočnosti, že vzhľadom na to, že maďarská právna úprava, ktorá je v rozpore s právom [Únie], bola ešte v tom čase platná, maďarské orgány nekonali protiprávne, keď nepovolili v primeranej lehote zaplatenie DPH uvedenej na faktúrach, kým

– v druhom období je potrebné vyplatiť úrok zodpovedajúci dvojnásobku základnej sadzby centrálnej banky, ktorý je v maďarskom právnom poriadku uplatniteľný okrem iného v prípade omeškania, len pri oneskorenom zaplatení [úrokov] tak, ako boli vyčíslené pre prvé obdobie?

3. Je v súlade s právom [Únie], s článkom 183 smernice o DPH a so zásadou efektivity, taká prax členského štátu, ktorá nestanovuje ako dátum, od ktorého sa počíta… zložený úrok…, splatný podľa právnych predpisov členského štátu v dôsledku neskorého zaplatenia úrokov z omeškania zo zadržanej dane v rozpore s právom Únie (úroky z DPH; v tomto prípade istina), pôvodný dátum splatnosti úrokov z DPH (istiny), ale neskorší okamih, najmä vzhľadom na to, že žiadosť o zaplatenie úrokov z daní, ktoré sú zadržiavané alebo nevrátené v rozpore s právom Únie, je subjektívnym právom, ktoré vyplýva priamo zo samotného práva Únie?

4. Je v súlade s právom [Únie], s článkom 183 smernice o DPH a so zásadou efektivity taká prax členského štátu, podľa ktorej musí zdaniteľná osoba predložiť samostatnú žiadosť v prípade, že požaduje úroky splatné z dôvodu porušenia práva v dôsledku omeškania zo strany daňového orgánu, kým v iných prípadoch sa takáto samostatná žiadosť nevyžaduje, pretože úrok sa priznáva *ex offo*?

5. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku, je v súlade s právom [Únie], s článkom 183 smernice o DPH a so zásadou efektivity taká prax členského štátu, podľa ktorej možno priznať zložený úrok (úroky z úrokov) zodpovedajúci neskorému zaplateniu úrokov z dane zadržanej v rozpore s právom Únie, ako konštatoval Súdny dvor (úroky z DPH; v tomto prípade istina), iba vtedy, ak zdaniteľná osoba predloží osobitnú žiadosť, v ktorej sa konkrétne nedomáha úrokov, ale dani pripadajúcej na nadobudnutie tovaru, za ktorý sa nezaplatilo, splatnej práve v čase, keď došlo vo vnútroštátnom práve k zrušeniu právneho predpisu členského štátu, ktorý bol v rozpore s právom Únie a ktorý stanovoval povinnosť zadržať DPH z dôvodu tohto nezaplatenia, aj keď už boli úroky z DPH, ktoré tvoria základ nároku zloženého úroku, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobia predchádzajúce osobitnej žiadosti, splatné a neboli ešte zaplatené?

6. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku, je v súlade s právom [Únie], s článkom 183 smernice o DPH a so zásadou efektivity, taká prax členského štátu, ktorá vedie k strate nároku na zložený úrok (úroky z úrokov) zodpovedajúcemu neskorému zaplateniu úrokov z dane zadržanej v rozpore s právom Únie na základe rozhodnutia Súdneho dvora (úroky z DPH; v tomto prípade istina) v súvislosti s nárokmi na zaplatenie úrokov z DPH, ktoré nespadali do lehoty na podanie priznania DPH ovplyvnenej premlčacou lehotou stanovenou na predloženie osobitnej žiadosti, keďže tieto úroky sa stali splatnými predtým?

7. Je v súlade s právom [Únie], s článkom 183 smernice o DPH (najmä vzhľadom na zásadu efektivity a na subjektívnu povahu nároku na zaplatenie úroku z dane, ktorá v rozpore s právom nebola vrátená) taká prax členského štátu, ktorá definitívne zbavuje zdaniteľnú osobu možnosti domáhať sa zaplatenia úrokov zo zadržanej dane podľa vnútroštátnej právnej úpravy neskôr vyhlásenej za nezlučiteľnú s právom [Únie] a ktorá zakazuje domáhať sa DPH v súvislosti s určitými nadobudnutiami tovarov, za ktoré sa nezaplatilo, takže

   – [podľa tejto praxe] sa nárok na zaplatenie úrokov nepovažoval v čase, keď sa bolo možné domáhať [vrátenia] dane, za opodstatnený, keďže právny predpis, ktorý bol neskôr vyhlásený za nezlučiteľný s právom [Únie], bol účinný (z dôvodu, že nedošlo k omeškaniu a daňový orgán uplatnil len účinné právo),

   – a následne, keď ustanovenie vyhlásené za nezlučiteľné s právom [Únie], ktoré obmedzovalo nárok na vrátenie dane, bolo vo vnútroštátnom právnom poriadku zrušené z dôvodu premlčania?

8. Je v súlade s právom [Únie], s článkom 183 smernice o DPH a so zásadou efektivity taká prax členského štátu, podľa ktorej možnosť domáhať sa úrokov z omeškania, ktoré sa majú vyplatiť z úrokov z DPH (istina), ktoré prináležia zdaniteľnej osobe za daň, ktorá jej nebola vrátená v čase, keď sa jej mohla pôvodne domáhať z dôvodu ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré bolo neskôr vyhlásené za nezlučiteľné s právom [Únie], závisí pre celé obdobie od roku 2005 do roku 2011 od toho, či je zdaniteľná osoba v súčasnosti v situácii, že môže žiadať vrátenie DPH zodpovedajúcej lehote na podanie daňového priznania v súvislosti s takouto daňou, počas ktorej bolo vo vnútroštátnom právnom poriadku zrušené ustanovenie odporujúce predmetnému právu Spoločenstva (september 2011), aj keď k zaplateniu úrokov z DPH (istina) nedošlo ani pred týmto okamihom, ani následne pred uplatnením tohto nárok pred vnútroštátnym súdom?“

IV. Analýza

A. O prípustnosti prejudiciálnych otázok

30. Maďarská vláda tvrdí, že predložené otázky sú neprípustné, pretože preskúmanie problematiky nastolenej vo veciach samých v súvislosti so zaplatením úrokov neprislúcha Súdnemu dvoru, ale skôr vnútroštátnemu súdu. Aj keď právo na úroky vo veciach, ako sú tieto, vychádza z práva Únie, z ustálenej judikatúry vyplýva, že je na členských štátoch, aby stanovili spôsob výpočtu a úhrady týchto úrokov. Miera voľnej úvahy, ktorú členské štáty v tomto ohľade majú, je síce daná nevyhnutnosťou zabezpečiť dodržiavanie zásad ekvivalencie a efektivity, avšak overenie dodržiavania týchto zásad je prinajmenšom na prvom stupni ponechané výlučne vnútroštátnym súdom.

31. Je potrebné bez ďalšieho poznamenať, že hoci maďarská vláda poukazuje na neprípustnosť prejudiciálnych otázok, jej argumenty sa v skutočnosti týkajú právomoci Súdneho dvora rozhodovať o týchto otázkach, a to v zásade z toho dôvodu, že iba vnútroštátne súdy môžu rozhodovať, či sú vnútroštátne právne predpisy v súlade so zásadami ekvivalencie a efektivity.

32. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že je pravda, že článok 267 ZFEÚ neumožňuje Súdnemu dvoru uplatniť právo Únie na konkrétny prípad, ale môže sa iba vyjadriť k výkladu Zmlúv a aktov prijatých inštitúciami Únie.[4] Treba však poznamenať, že položené otázky sa netýkajú ani konkrétneho uplatňovania práva Únie vo veciach samých, ani presného určenia výšky náhrady škody pre žalobcov, ale výkladu niektorých ustanovení alebo zásad práva Únie za takých okolností, ako sú okolnosti v týchto veciach. Najmä otázka, či a v akom rozsahu majú členské štáty určitý priestor pre určenie spôsobu výpočtu náhrady škody, ktorá má byť priznaná z dôvodu použitia ustanovení, ktoré boli posúdené ako odporujúce právu Únie, je sama osebe vecou výkladu práva Únie. Z toho všetkého vyplýva, že Súdny dvor má právomoc o tejto veci rozhodovať.

33. Domnievam sa teda, že Súdny dvor má právomoc odpovedať na otázky, a nemal by rozhodnúť tak, že položené otázky sú neprípustné.

B. Úvodné pripomienky

34. Pred posúdením viacerých otázok, ktoré tieto dve veci nastoľujú, je potrebné uviesť niekoľko úvodných pripomienok ku kontextu, v ktorom boli vznesené.

4 Pozri napríklad rozsudok zo 16. júla 2015, ČEZ Razpredelenie Bălgarija (C-83/14, EU:C:2015:480, bod 71).

35. V rozsudku z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530), Súdny dvor konštatoval, že Maďarsko tým, že na žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH uplatnilo podmienku zaplateného plnenia, porušilo článok 183 smernice o DPH, ako aj zásadu daňovej neutrality. V tomto ohľade sa nebudem vracať k dôvodom, ktoré viedli k tomuto rozsudku. Je však potrebné zdôrazniť, že na základe prednosti práva Únie vyplynula z tohto zistenia pre Maďarsko povinnosť vyvodiť z tohto rozsudku potrebné dôsledky.

36. Medzi tieto povinnosti patrí zrušenie podmienky zaplateného plnenia zo strany tohto členského štátu [5], vrátenie nadmerných odpočtov odpočítateľnej DPH, ktoré ešte existovali ku dňu vydania rozsudku z 28. júla 2011 vo veci Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530) [6] a poskytnutia náhrady zdaniteľným osobám s ohľadom na straty, ktoré utrpeli z dôvodu uplatnenia tejto podmienky. [7] Prejednávané veci sa týkajú len tejto poslednej uvedenej povinnosti. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že skutočnosť, že členský štát porušil právo Únie, sama osebe nestačí na to, aby bol uznaný zodpovedným za spôsobenú škodu. Pre vznik zodpovednosti členského štátu musia byť splnené tri podmienky stanovené vo veci Francovich [8] (ďalej len „podmienky vyplývajúce z rozsudku vo veci Francovich“): (i) cieľom porušenej právnej normy Únie musí byť priznanie práv jednotlivcom; (ii) porušenie tejto normy je dostatočne závažné, a (iii) musí existovať priama príčinná súvislosť medzi týmto porušením a stratou či škodou vzniknutou jednotlivcom. [9] Okrem toho podľa ustálenej judikatúry týkajúcej sa zodpovednosti orgánu Únie, ktorá je podľa môjho názoru analogicky použiteľná aj v prípade zodpovednosti jednotlivých členských štátov [10] musí byť vzniknutá škoda skutočná a určitá. [11] Vzhľadom na to, že vo veciach samých mohol byť nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH znovu použitý v nasledujúcom daňovom priznaní na účely započítania s časťou dlžnej DPH, je otázka, či je škoda, ktorej náhrada sa žiada, skutočná a určitá. [12]

37. Je však nutné zdôrazniť, že v uznesení vo veci Delphi bol Súdny dvor veľmi konkrétny: zdaniteľné osoby, ktorým bol vrátený nadmerný odpočet [odpočítateľnej] DPH až po určitej dobe, majú nárok na úrok z omeškania v súlade s právom Únie. [13] Vo svetle tohto uznesenia je zrejmé, že Maďarsko má povinnosť zaplatiť príslušné úroky ako náhradu zdaniteľným osobám, ktoré utrpeli finančnú stratu v dôsledku uplatnenia podmienky zaplateného plnenia.

5 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora „prednosť práva Únie vyžaduje, aby vnútroštátne súdy, ktoré sú v rámci svojej právomoci poverené uplatňovať právne predpisy Únie, majú povinnosť zabezpečiť plný účinok týchto predpisov, pričom v prípade potreby z vlastnej iniciatívy neuplatnia akékoľvek odporujúce ustanovenie vnútroštátneho práva, bez toho, aby bolo treba žiadať alebo čakať na jeho predchádzajúce zrušenie zákonodarnou cestou alebo akýmkoľvek iným ústavným postupom“ (rozsudok zo 4. decembra 2018, The Minister for Justice and Equality a Commissioner of the Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, bod 35).

6 V tejto veci sa Súdny dvor vyjadril jasne: zdaniteľným osobám by v zásade malo byť vrátené všetko ako dôsledok a doplnok práv priznaných jednotlivcom ustanoveniami práva Únie zakazujúcim takéto dane, poplatky alebo clá. Pozri rozsudok z 28. februára 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, bod 24). Situácia je však iná, ak sa preukáže, že osoba povinná platiť dane alebo poplatky ich skutočne preniesla na iné osoby bez toho, aby to ovplyvnilo jej trhové podiely alebo zisky. Pozri rozsudok zo 6. septembra 2011, Lady & Kid a i. (C-398/09, EU:C:2011:540, body 17 a 18).

7 Právo jednotlivcov na náhradu škody za každé porušenie práva Únie, ktorého sa dopustil členský štát, vyplýva z práva Únie a je dôsledkom zásady nadradenosti práva Únie. Pozri rozsudky z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i. (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, body 84 a 106), a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 125). Podľa judikatúry Súdneho dvora je toto právo vlastné systému Zmlúv, na ktorých je založená Európska únia. Pozri napríklad rozsudok z 19. júna 2014, Specht a i. (C-501/12 až C-506/12, C-540/12 a C-541/12, EU:C:2014:2005, bod 98).

8 Rozsudok z 19. novembra 1991, Francovich a i. (C-6/90 a C-9/90, EU:C:1991:428, bod 40).

9 Pozri napríklad rozsudok z 26. januára 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, bod 30).

10 Pozri v súvislosti so zásadou ochrany legitímnej dôvery alebo *nemo potest venire contra factum proprium* pravidlom zakotveným v práve Únie – napríklad rozsudok zo 6. novembra 2014, Taliansko/Komisia (C-385/13 P, neuverejnený, EU:C:2014:2350, bod 67) – ktoré zodpovedajú zásade estoppel v common law, sa domnievam, že judikatúra týkajúca sa žaloby o náhradu škody proti inštitúciám Únie je použiteľná na žaloby o náhradu škody voči členským štátom.

11 Pozri napríklad rozsudok zo 14. októbra 2014, Giordano/Komisia (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, bod 36).

12 Ak totiž zdaniteľné osoby uplatnili nárok po odopretí vrátenia nadmerného odpočtu DPH, možno predpokladať, že chceli náhradu dosiahnuť hneď a nechceli ho uplatniť v budúcom daňovom priznaní. Naproti tomu, s výhradou dôkazu o opaku, pokiaľ ide o zdaniteľné osoby, ktoré uplatnili po vydaní rozsudku z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530), nemožno predpokladať, že si priali dosiahnuť predmetnú náhradu.

13 Uznesenie zo 17. júla 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neuverejnené, EU:C:2014:2127, bod 34). Ak je niekomu znemožnené disponovať i len na krátku dobu s peňažnou sumou, treba sa domnievať, že utrpel škodu. Pozri rozsudok z 28. februára 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, bod 32).

38. Preto jedinými otázkami, ktoré je potrebné vyriešiť, sú otázky týkajúce sa rozsahu náhrady, ktorá má byť poskytnutá, a opatrení, ktoré Maďarsko musí prijať, aby umožnilo zdaniteľným osobám uplatniť svoje právo na náhradu vyplývajúce z práva Únie. Práve tieto dve otázky sú v súčasnosti v týchto spojených veciach riešené. Preto je potrebné tieto dve veci chápať také, aké skutočne sú, a to konkrétne ako veci týkajúce sa rozsahu povinnosti členských štátov zaplatiť škodu, ktorú spôsobili v dôsledku toho, že riadne neuplatňovali právo Únie. Pokiaľ ide o prvú otázku, treba pripomenúť, že pokiaľ sú splnené podmienky vyplývajúce z rozsudku vo veci Francovich, môžu sa členské štáty vyhnúť zodpovednosti iba v troch konkrétnych prípadoch.

39. Po prvé povinnosť zaplatiť náhradu môže byť podľa vnútroštátneho práva premlčaná. Navrhujem preto preskúmať túto možnosť v rámci siedmej otázky.

40. Po druhé poškodený sa mohol na ním utrpenej strate sám podieľať.[14] Táto výnimka sa samozrejme vo veciach samých neuplatňuje.

41. Tretia výnimka sa môže uplatniť, ak by výška predmetnej náhrady mohla mať také ďalekosiahle finančné dôsledky pre tento štát, že by to mohlo narušiť stabilitu jeho verejných financií. Možno však len s výnimkou niekoľkých veľmi výnimočných okolností[15] je to vždy *len samotný* Súdny dvor, ktorý je oprávnený časovú pôsobnosť práva Únie obmedziť či odložiť v dôsledku zohľadnenia výnimočných okolností.[16] Členské štáty sa teda nemôžu pred ich vlastnými vnútroštátnymi súdmi dovolávať svojej vlastnej dobrej viery alebo existencie výnimočných okolností, ako napríklad nebezpečenstva pre stabilitu verejných financií, keď žiadajú o zníženie náhrady, ktorá by inak bola splatná – samozrejme za predpokladu, že sú splnené podmienky vyplývajúce z rozsudku vo veci Francovich.[17] Vzhľadom na to, že v tejto veci Maďarsko tieto otázky pred Súdnym dvorom nevznieslo, a na to, že sa nezdá, že by nastali také výnimočné okolnosti, ako sú okolnosti uvedené v judikatúre Súdneho dvora, je táto výnimka na účely tejto veci irelevantná.

42. Vzhľadom na to, že sa dve posledné výnimky v týchto veciach neuplatnia a členský štát bol uznaný za zodpovedného za škodu, predmetnou otázkou je iba rozsah náhrady, ktorá musí byť poskytnutá.

43. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že podľa niektorých rozsudkov majú jednotlivci nárok na *plnú* náhradu spôsobenej škody[18], pričom podľa niektorých iných rozsudkov, najmä v daňových otázkach, v ktorých išlo o značné sumy, sú členské štáty povinné len zabezpečiť *primeranú* náhradu spôsobenej škody.[19]

14 Pozri analogicky rozsudok z 3. februára 1994, Grifoni/Komisia (C-308/87, EU:C:1994:38, bod 16).

15 Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Inter-Environnement Wallonie a Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, body 201 až 205); pozri tiež rozsudky z 8. septembra 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, bod 67); z 28. februára 2012, Inter-Environnement Wallonie a Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, bod 63), a z 27. júna 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a i. (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 61).

16 Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. mája 1990, Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, bod 41); z 8. septembra 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, bod 67), a z 28. júla 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, bod 33).

17 K tomu, aby bolo možné o takom obmedzení rozhodnúť, je nevyhnutné, aby boli splnené dve zásadné kritériá, a to dobrá viera dotknutých členských štátov a riziko vážnych ťažkostí. Pozri rozsudok z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 45). Podľa ustálenej judikatúry finančné dôsledky, ktoré môžu pre členský štát vyplývať z rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní, neodôvodňujú samy osebe časové obmedzenie účinkov tohto rozsudku. Pozri napríklad rozsudok z 29. júla 2010, Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, bod 34).

18 Pozri napríklad rozsudky z 2. augusta 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, bod 26), a z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i. (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 95).

19 Pozri rozsudok z 19. júla 2012, Littlewoods Retail Ltd a i. (C-591/10, EU:C:2012:478, bod 29).

44. Ja osobne sa domnievam, že tieto dve línie judikatúry si v skutočnosti vzájomne neodporujú. Podľa môjho názoru sa Súdny dvor použitím pojmu „primeraná“ snažil zdôrazniť skutočnosť, že v niektorých osobitných situáciách bude musieť byť na prvý pohľad zrejmá povinnosť poskytnúť plnú náhradu za škody spôsobené porušením práva Únie posúdená v niektorých prípadoch s ohľadom na praktickosť a všeobecnú prospešnosť. Inými slovami, aj keď sú podmienky vyplývajúce z rozsudku vo veci Francovich splnené, právo jednotlivca odvodené z práva Únie na získanie plnej náhrady za všetky porušenia tohto práva nie je absolútne. Tento názor zastávam z nasledujúcich dôvodov.

45. Po prvé v niektorých prípadoch právo Únie samo stanovuje osobitné pravidlo pre výpočet náhrady, ktorá má byť poskytnutá. Ako však uviedol Súdny dvor, ani smernica o DPH, a ani žiadny iný akt Únie neustanovuje spôsob výpočtu úrokov splatných v prípade oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu DPH. Táto výnimka sa teda v tejto veci neuplatňuje.

46. Po druhé, ak je presné určenie spôsobenej škody nadmerne zložité, môže byť náhrada vypočítaná podľa metodiky, ktorá je bez toho, aby musela byť nevyhnutne presná, určená na to, aby čo najviac zabezpečila plnú náhradu vzniknutej škody. [20]

47. Po tretie, ak majú pravidlá pre poskytnutie náhrady prijaté členskými štátmi za cieľ poskytnúť aspoň sumu blížiacu sa úplnej náhrade škody utrpenú v dôsledku porušenia práva Únie, sú praktické opatrenia na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutne zodpovednosťou členských štátov, keďže takýto cieľ si vyžaduje zohľadnenie niektorých vnútroštátnych hospodárskych premenných. Členské štáty sú preto oprávnené vzhľadom na existujúce ekonomické ukazovatele určiť, ktoré ukazovatele alebo sadzby majú byť zohľadnené. Nemôžu si samozrejme zvoliť takú sadzbu, ktorej uplatňovanie by nemalo za cieľ aspoň úplnú náhradu vzniknutej skutočnej a určitej straty alebo škody.

48. Preto sa domnievam, že keď Súdny dvor vo svojom uznesení zo 17. júla 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neuverejnené, EU:C:2014:2127), odkázal na svoj rozsudok z 19. júla 2012, Littlewoods Retail Ltd a i. (C-591/10, EU:C:2012:478), kde v bode 27 určil, že „prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu stanoviť podmienky, za ktorých majú byť takéto úroky zaplatené, najmä úrokovú sadzbu a spôsob výpočtu týchto úrokov (jednoduché úroky alebo zložené úroky)“, nebolo zámerom Súdneho dvora odchýliť sa od zásady úplnej náhrady, ale poukázať na skutočnosť, že presná sadzba, ktorá má byť použitá – a ktorá predstavuje náhradu v plnej výške – závisí od situácie, ktorá v každom členskom štáte momentálne prevláda. [21]

49. Okrem týchto situácií má každá osoba, ktorej bola spôsobená škoda v dôsledku porušenia práva Únie, nárok na úplnú náhradu, ak sú splnené tri podmienky vyplývajúce z rozsudku vo veci Francovich na to, aby bola založená zodpovednosť členského štátu. Poskytnutie niečoho, čo sa aspoň blíži úplnej náhrade, je nevyhnutné na zabezpečenie plnej účinnosti práva Únie, ako to vyžaduje zásada prednosti tohto práva [22] a ako to vyplýva zo základného práva na účinnú súdnu ochranu zakotveného v článku 47 prvom odseku Charty.

20 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. januára 2000, Mulder a i./Rada a Komisia (C-104/89 a C-37/90, EU:C:2000:38, bod 63). Judikatúra týkajúca sa straty šance poskytuje vhodný príklad tejto výnimky. Pozri najmä rozsudok Súdu pre verejnú službu z 13. marca 2013, AK/Komisia (F-91/10, EU:F:2013:34, bod 92). Podľa môjho názoru je toto tým, na čo Súdny dvor poukazoval, keď sa v niektorých prípadoch odvolal na pojem „zodpovedajúca náhrada“ alebo konštatoval, že „odškodnenie v podobe úrokov môže byť v konkrétnych prípadoch vyššie alebo nižšie než skutočná strata“ „na účely zabezpečenia [stanovenia] náhrady… prostredníctvom právnych predpisov, ktoré sú pre správcu dane ľahko použiteľné a kontrolovateľné“. Pozri rozsudok z 28. februára 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, bod 36). Tento výklad je podporený skutočnosťou, že v rovnakom rozsudku v bode 37 Súdny dvor konštatoval, že zdaniteľná osoba by mala mať možnosť dosiahnuť „získanie celej pohľadávky vyplývajúcej z nadmerného odpočtu DPH *bez akéhokoľvek finančného rizika*“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát), čo znamená, že Súdny dvor sa nechcel odchýliť od zásady práva na úplnú náhradu škody.

21 Ako konštatoval Súdny dvor, ak „musí štát napraviť následky spôsobenej škody v rámci vnútroštátneho práva zodpovednosti za spôsobenú škodu“, podlieha to „nároku na náhradu škody, ktorý má v prípade splnenia týchto podmienok svoj základ priamo v práve [Únie]“. Pozri napríklad uznesenie z 23. apríla 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, bod 126).

22 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. decembra 2018, The Minister for Justice and Equality a Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, bod 39).

50. Z toho vyplýva, že vo veciach samých majú dotknuté zdaniteľné osoby, ktoré utrpeli finančnú stratu z dôvodu uplatnenia podmienky zaplateného plnenia, v zásade právo na takú peňažnú sumu, ktorá zodpovedá plnej náhrade. Najmä vzhľadom na to, že maďarská vláda nepredložila argumentáciu Súdnemu dvoru pri prejednávaní veci Komisia/Maďarsko, kedy mohla tvrdiť, že existujú výnimočné okolnosti odôvodňujúce dočasne odložiť časovú pôsobnosť práva Únie, nemôže už toto tvrdenie predložiť. V každom prípade dotknuté sumy, aj keď sú vysoké, nie sú takého významu, aby ohrozovali stabilitu verejných financií tohto členského štátu.

51. Okrem toho v takej situácii, ako je situácia vo veciach samých, a v rozsahu, v akom je vzniknutá škoda vo forme odobratia práva disponovať s určitou sumou peňazí po obmedzenú dobu, musí byť táto škoda vypočítaná z hľadiska ceny, ktorú by jednotlivec musel zaplatiť za požičanie rovnakej peňažnej sumy od úverovej inštitúcie. Táto náhrada preto musí byť vo forme úroku. Nejde však prísne vzaté o úroky z omeškania, ako ich obvykle poníma judikatúra Súdneho dvora.

52. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že rôzne druhy úroku a ich označenie sa v jednotlivých členských štátoch líšia, a že judikatúra Súdneho dvora nebola vždy konzistentná pri používaní niektorých pojmov. Konkrétne sa zdá, že pojem „úroky z omeškania“ bol niekedy používaný v zmysle francúzskeho pojmu „intérêt moratoire“ [23], ktorý vyžaduje existenciu uznaného dlhu, avšak v iných prípadoch bol použitý vo všeobecnejšom zmysle, keď označoval akýkoľvek druh úroku súvisiaceho s oneskorenými platbami, a to bez ohľadu na to, či majú povahu sankcie alebo kompenzácie. [24] Navrhujem preto zamerať sa na účel rôznych druhov úrokov, než na ich názvy alebo opisy, ktoré sa môžu líšiť v závislosti od vnútroštátneho práva a praxe.

53. Pokiaľ ide o druhú otázku, a síce spôsob, akým má byť náhrada členskými štátmi zaplatená, z ustálenej judikatúry vyplýva, že tieto podmienky patria do procesnej autonómie každého členského štátu. [25] Pri neexistencii právnej úpravy Únie v tejto oblasti je totiž vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby stanovil *podmienky* – a nie ich *výšku* –, za akých musia byť úroky zaplatené. [26] Tieto podmienky však musia byť v súlade so zásadami ekvivalencie a efektivity opatrení. [27]

54. Zásada efektivity vyžaduje, aby členské štáty zaviedli systém opravných prostriedkov a postupov, ktoré neznemožňujú alebo výrazne nesťažujú výkon práv priznaných právom Únie. [28] Preto procesné pravidlá upravujúce tieto opravné prostriedky nesmú byť koncipované tak, aby bol znemožnený alebo nadmerne sťažený výkon práv priznaných jednotlivcom právom Únie. [29] V širšom slova zmysle, táto zásada vyžaduje, aby práva jednotlivcov odvodené z práva Únie boli skutočne uplatňované. [30]

55. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, tá vyžaduje, aby sa predmetné vnútroštátne pravidlo použilo bez rozdielu na žaloby, ktoré sú založené na porušení práva Únie a na porušení vnútroštátneho práva, ak majú podobný predmet a dôvody, a to vzhľadom tak na účel, ako aj na podstatné náležitosti namietaných podobných vnútroštátnych žalôb. [31] S cieľom overiť, či bola vo veciach samých dodržaná

23 Pozri napríklad rozsudok z 12. februára 2015, Komisia/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, bod 30).

24 Pozri rozsudok z 28. februára 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, body 28 a 29). V zásade sa úroky, ktoré majú za cieľ kompenzovať dobu, ktorá uplynula pred súdnym určením výšky škody, bez ohľadu na prípadné omeškanie pripísateľné dlžníkovi, označujú ako „kompenzačné úroky“ a sú súčasťou poskytnutej náhrady. Pozri rozsudok z 10. januára 2017, Gascogne Sack Deutschland a Gascogne/Európska únia (T-577/14, EU:T:2017:1, bod 168 a citovaná judikatúra).

25 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. októbra 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, bod 17).

26 Pozri napríklad uznesenie z 21. októbra 2015, Kovozber (C-120/15, neuverejnené, EU:C:2015:730, bod 30).

27 Ak sa vynára otázka, či vnútroštátne procesné ustanovenie prakticky znemožňuje, alebo nadmerne sťažuje uplatňovanie práv, ktoré jednotlivcom priznáva právny poriadok Únie, sa musí skúmať s prihliadnutím na postavenie predmetných ustanovení v celom konaní, priebeh tohto konania a osobitosti týchto ustanovení na rôznych stupňoch vnútroštátnych súdov. Rozsudok zo 6. októbra 2015, Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, bod 36).

28 Rozsudok z 13. marca 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, bod 43).

29 Rozsudok z 12. decembra 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, bod 32).

30 Pozri napríklad rozsudok z 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 41).

31 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. júla 2012, Littlewoods Retail Ltd a i. (C-591/10, EU:C:2012:478, bod 31 a citovaná judikatúra).

zásada ekvivalencie, je teda potrebné posúdiť, či okrem ustanovenia o premlčaní, o aké ide vo veciach samých, ktoré sa použije na žaloby určené vo vnútroštátnom práve na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivci požívajú na základe práva Únie, existuje ustanovenie o premlčaní uplatniteľné na žaloby vnútroštátnej povahy, a či tieto dve ustanovenia o premlčaní môžu byť z hľadiska ich cieľa a ich podstatných náležitostí považované za podobné. [32]

56. Prejudiciálne otázky je preto potrebné skúmať z hľadiska týchto zásad.

57. Napokon vzhľadom na to, že zdaniteľné osoby majú v zásade právo dostať aspoň určitú sumu, ktorá zodpovedá úplnej náhrade za spôsobenú škodu, navrhujem spoločne preskúmať rôzne otázky týkajúce sa zlučiteľnosti metódy výpočtu výšky náhrady použitej v rámci príslušnej vnútroštátnej praxe s právom Únie.

C. O troch otázkach vo veci C-13/18 a o prvých dvoch otázkach vo veci C-126/18

58. Podstatou troch otázok vo veci C-13/18 a prvých dvoch otázok vo veci C-126/18 položených vnútroštátnym súdom je, či sa článok 183 smernice o DPH, ako aj zásady efektivity a ekvivalencie opravných prostriedkov, a tiež aj zásady priameho účinku a proporcionality majú vykladať v situácii, akou je situácia vo veciach samých v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi spočívajúcej vo výpočte úrokov, ktoré sú splatné z dôvodu použitia podmienky zaplateného plnenia, podľa sadzby zodpovedajúcej sadzbe centrálnej banky, a nie dvojnásobku tejto sadzby, ako je stanovené v dotknutej vnútroštátnej právnej úprave pre prípad oneskoreného zaplatenia splatných dlhov štátnou správou.

59. Vzhľadom na to, že právo na plnenie, ktoré predstavuje buď úplnú náhradu, alebo sumu, ktorá sa tomu blíži, vyplýva zo zásady prednosti práva Únie, navrhujem preskúmať tri otázky vo veci C-13/18, ako aj prvé dve otázky vo veci C -126/18, v tomto kontexte.

1. Zlučiteľnosť vnútroštátnej praxe s právom na plnú náhradu

60. Ako som už uviedol, právo Únie v zásade vyžaduje plnú náhradu škody, a to za predpokladu, že sú samozrejme splnené podmienky vyplývajúce z rozsudku vo veci Francovich. Aby bolo možné posúdiť zlučiteľnosť predmetnej vnútroštátnej praxe s právom Únie, je potrebné jednak určiť škodu spôsobenú použitím podmienky zaplateného plnenia, a tiež to, či náhrada poskytnutá vnútroštátnou praxou má za cieľ plne nahradiť vzniknuté straty a škody.

61. Ako som vysvetlil vyššie, škoda spôsobená vo veciach samých spočíva v neoprávnenom odňatí práva na vrátenie nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH v lehotách stanovených vnútroštátnymi právnymi predpismi. [33] No vzhľadom na to, že platitelia dane boli oprávnení použiť tento nadmerný odpočet v nasledujúcom priznaní k DPH na započítanie s dlhom na DPH, možno takú škodu v praxi považovať za ekvivalent oneskorenej platby. [34] Rovnako ako v prípade oneskorenej platby je preto potrebné (i) stanoviť dobu, počas ktorej bola zdaniteľná osoba obmedzená na svojich právach (ďalej len „referenčné obdobie“), (ii) a uplatniť na sumu nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH, vo vzťahu ku ktorej dotknutá osoba nemohla získať náhradu, úrokovú sadzbu zohľadňujúcu dôsledky tohto obmedzenia na účely vyčíslenia výšky splatnej náhrady.

32 Rozsudok z 15. apríla 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, bod 20).

33 Na rozdiel od stanoviska zastávaného Komisiou v priebehu rokovaní sa domnievam, že dotknuté zdaniteľné osoby utrpeli škodu, ktorá nesúvisí s ušlým ziskom, ale so znížením ich peňažných tokov. V každom prípade podotýkam, že Súdny dvor už rozhodol, že ušlý zisk je potrebné nahradiť. Pozri rozsudok z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i. (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 91).

34 Pozri napríklad rozsudok zo 6. júla 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, bod 22).

62. Za okolností, o aké ide vo veciach samých, je začiatok referenčného obdobia zhodný s dňom, v ktorom mal byť nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH vrátený zdaniteľnej osobe, ak by nebola uplatnená podmienka zaplateného plnenia.

63. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že je na členských štátoch, aby určili deň, kedy má byť náhrada poskytnutá, ak je tento deň v primeranej lehote po podaní daňového priznania k DPH (ďalej len „primeraná lehota na vrátenie“). [35]

64. Pokiaľ ide o posledný deň tejto primeranej lehoty na vrátenie, je vzhľadom na škodu vo veciach samých potrebné rozlišovať dve hypotézy v závislosti na tom, či dotknutá osoba nakoniec splnila podmienku zaplateného plnenia, alebo či dotknutá osoba nemala inú možnosť ako preniesť nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH do nasledujúceho daňového priznania.

65. Pokiaľ ide o prvý prípad, vzhľadom na to, že utrpená škoda zanikla ku dňu, kedy bola DPH definitívne vrátená, predstavuje tento dátum posledný deň primeranej lehoty na vrátenie.

66. V druhom prípade závisí posledný deň primeranej lehoty na vrátenie od toho, či bol nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH v plnej výške použitý v nasledujúcom daňovom priznaní na započítanie s dlhom na DPH. Ak by to tak bolo, škoda by zanikla ku dňu, keď bola zdaniteľná osoba povinná tento dlh na DPH zaplatiť, ak by nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH nebol použitý na započítanie s týmto dlhom. V situácii, keď nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH nebol použitý v plnej výške z dôvodu neexistencie dostatočne vysokého dlhu na DPH, sa účinky uplatnenia podmienky zaplateného plnenia vzťahujú aj na nasledujúce priznanie k DPH. Z toho v zásade vyplýva, že v prípade každého z týchto nasledujúcich zdaňovacích období je potrebné rozlišovať medzi tou časťou nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH, ktorá je nová, a tou, ktorá bola prenesená z predchádzajúcich daňových priznaní. Pokiaľ ide o časť týkajúcu sa preneseného pôvodného nadmerného odpočtu, nemala by byť uplatnená žiadna primeraná lehota na vrátenie, lebo keby bol zdaniteľnej osobe nadmerný odpočet vrátený, mala by možnosť príslušnú sumu užívať bez prerušenia.

67. Vyššie uvedené preukazuje, že presné vyčíslenie škody v rámci týchto sporov je relatívne komplikované.

68. V tejto súvislosti možno povedať, že predmetná vnútroštátna prax zjednodušuje výpočet, ktorý má byť vykonaný. Zo spisu vyplýva, že Maďarsko považuje za začiatok primeranej lehoty na vrátenie, ktorá je použitá na výpočet výšky škody, deň nasledujúci po uplynutí lehoty na podanie priznania k DPH. To znamená, že náhrada sa vypočítava tak, že za počiatočný deň nie je považovaný deň, kedy mala byť náhrada poskytnutá, ale deň nasledujúci po uplynutí lehoty na podanie priznania k DPH, v ktorom zdaniteľná osoba uviedla zápornú výšku DPH.

69. Pokiaľ ide o dátum skončenia lehoty použitý na výpočet škody, vnútroštátna prax za tento deň považuje posledný deň lehoty na podanie ďalšieho daňového priznania. V dôsledku toho sa pre každé vykazované daňové obdobie DPH vypočítava nová výška škody na základe predpokladu, že došlo ku konsolidácii spôsobenej škody k poslednému dňu lehoty na podanie priznania k DPH, v ktorom zdaniteľná osoba uviedla zápornú výšku DPH.

70. Aj keď sa táto metóda líši od metódy, ktorá by mohla byť použitá na výpočet spôsobenej škody s exaktnou účtovnou presnosťou, jej výhodou je zjednodušenie tohto výpočtu, pretože nerozlišuje v súvislosti s ďalšími zdaňovacími obdobiami medzi časťou nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH, ktorá sa vzťahuje k jeho prenesenému predchádzajúcemu nadmernému odpočtu, a novým nadmerným

35 Rozsudky z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 24); zo 6. júla 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, bod 20), a z 28. februára 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25). V tejto veci vnútroštátne súdy nespresnili lehotu, v ktorej maďarská verejná správa vrátila nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH, keď bola *ab initio* splnená podmienka nadobudnutia. Sole Mizo však uviedla, že toto obdobie je 45 dní.

odpočtom. Vzhľadom totiž na to, že sa nepoužíva žiadna lehota na zaplatenie, dôvod pre neskorší nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH nie je dôležitý. Táto metóda je pre zdaniteľné osoby preto ešte výhodnejšia ako tá, ktorá umožňuje úplnú náhradu, pretože sa neuplatňuje žiadna lehota zodpovedajúca bežne používanej lehote na vrátenie.

71. Ako som už uviedol, Súdny dvor pripúšťa, že ak je presné určenie vzniknutej škody ťažké, môže sa použiť metóda založená na rozumnej miere pravdepodobnosti, ak výška náhrady nie je nadmerne dotknutá. Keďže presné určenie vzniknutej škody je v tomto prípade ťažké presne vypočítať, domnievam sa, že Maďarsko bolo v zásade oprávnené tento výpočet zjednodušiť.

72. Pokiaľ ide o úrokovú sadzbu, ktorá sa má uplatniť na účely dosiahnutia úplnej náhrady, mala by táto sadzba zodpovedať sadzbe, ktorú by platiteľ dane zaplatil za získanie sumy zodpovedajúcej nadmernému odpočtu odpočítateľnej DPH od úverovej inštitúcie. Možno preto predpokladať, že použiteľná úroková sadzba je rovnaká ako sadzba použitá príslušnou centrálnou bankou pre veľmi krátkodobé úvery, ak je táto sadzba zvýšená tak, aby odrážala maržu, ktorú úverové inštitúcie bežne používajú.[36] Ak by si zdaniteľná osoba totiž musela požičať danú sumu na účely vyriešenia problému s tokom peňazí spôsobeného tým, že jej nebol vrátený nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH, musela by táto osoba zaplatiť vyššiu sumu, než je sadzba uplatňovaná príslušnou centrálnou bankou, pretože táto sadzba je dostupná iba úverovým inštitúciám.

73. Na prvý pohľad sa môže zdať, že metóda použitá vo veciach samých je v súlade s požiadavkami EÚ. Pri bližšom skúmaní však možno konštatovať, že metóda výpočtu použitá v predmetnej vnútroštátnej praxi obsahuje dva prvky, ktoré podľa môjho názoru nie sú v súlade so zásadou úplnej náhrady.

74. Prvý z nich sa týka použitej sadzby. Táto sadzba, ktorú stanovuje vnútroštátna prax, skutočne zodpovedá sadzbe používanej centrálnou bankou, bez toho, aby bola akokoľvek zvýšená vzhľadom na maržu, ktorú úverové inštitúcie obvykle používajú. Aj keď je na členských štátoch, aby si zvolili úrokovú sadzbu použiteľnú v závislosti od svojej hospodárskej situácii[37], nič to nemení na tom, že na to, aby došlo k úplnej náhrade (alebo aby sa to blížilo k tejto sume), nemôže byť zvolená sadzba obmedzená na základnú sadzbu uplatňovanú centrálnou bankou.

75. Druhý prvok, oveľa významnejší, súvisí so znížením hodnoty peňazí spôsobenej plynutím času. Pojem úplná náhrada totiž znamená, ako vo veciach samých, že výška škody je vypočítaná ku dňu, kedy s konečnou platnosťou vznikla – a nie v čase, keď bola konštatovaná daňovým orgánom či vnútroštátnym súdom –, pričom ďalší úrok zodpovedajúci zníženiu hodnoty peňazí, ktorý vznikol od daného okamihu, musí byť pripočítaný k vyplatenej náhrade.[38]

76. Podľa môjho názoru je to platba tohto úroku, ktorú mal Súdny dvor na mysli v bode 34 uznesenia zo 17. júla 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neuverejnené, EU:C:2014:2127), keď konštatoval, že „zdaniteľné osoby, ktorým bol vrátený nadmerný odpočet DPH po uplynutí primeranej lehoty, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, majú nárok na zaplatenie úrokov z omeškania podľa práva Únie“[39].

36 Pre porovnanie pozri článok 99 ods. 2 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ, Euratom) 2018/1046 z 18. júla 2018 o rozpočtových pravidlách, ktoré sa vzťahujú na všeobecný rozpočet Únie, o zmene nariadení (EÚ) č. 1296/2013, (EÚ) č. 1301/2013, (EÚ) č. 1303/2013, (EÚ) č. 1304/2013, (EÚ) č. 1309/2013, (EÚ) č. 1316/2013, (EÚ) č. 223/2014, (EÚ) č. 283/2014 a rozhodnutia č. 541/2014/EÚ a o zrušení nariadenia (EÚ, Euratom) č. 966/2012 (Ú. v. EÚ L 193, 2018, s. 1) alebo článok 2 ods. 6 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2011/7/EÚ zo 16. februára 2011 o boji proti oneskoreným platbám v obchodných transakciách (Ú. v. EÚ L 48, 2011, s. 1).

37 Pozri bod 48 vyššie.

38 Pozri napríklad rozsudok z 27. januára 2000, Mulder a i./Rada a Komisia (C-104/89 a C-37/90, EU:C:2000:38, bod 51).

39 Pozri tiež rozsudok z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 23). V tejto súvislosti by sa malo zdôrazniť, že s cieľom zabezpečiť úplnú náhradu budú úroky naďalej rásť, aby nahradili zníženie hodnoty peňazí, a to až do okamihu, kedy bude náhrada skutočne zaplatená.

77. V tomto ohľade musím tiež poukázať na to, že tento úrok sa musí vypočítať nie na základe sadzby účtovanej úverovými inštitúciami (alebo centrálnou bankou), ale skôr na základe miery inflácie, keďže táto vec sa v podstate týka zníženia peňažnej hodnoty utrpenej škody od okamihu jej definitívneho vzniku.

78. V prejednávanej veci vyplýva z informácií poskytnutých vnútroštátnymi súdmi, ktoré boli potvrdené účastníkmi konania v odpovedi na písomnú otázku, že predmetná vnútroštátna prax neumožňuje zaplatenie zloženého úroku, ale že tento úrok začína plynúť odo dňa nasledujúceho po uplynutí 45 dňovej lehoty pre poskytnutie náhrady s ohľadom na priznanie k DPH [40] za september 2011, pričom po zohľadnení nepracovných dní je týmto dňom 6. december 2011.

79. Škoda utrpená zdaniteľnou osobou však mohla vzniknúť a mohla zaniknúť dávno pred týmto dňom, pretože, ako už bolo uvedené vyššie, zdaniteľné osoby mohli splniť podmienku zaplateného plnenia predtým, než museli podať svoje ďalšie priznanie k DPH, alebo mohli použiť nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH na započítanie s dlhom na DPH v ich nasledujúcom daňovom priznaní. [41]

80. Zdá sa totiž, že zložený úrok stanovený vnútroštátnou praxou má inú povahu, keďže je taký úrok splatný z dôvodu oneskorenej platby náhrady zo strany štátnej správy po podaní žiadosti o zaplatenie, a nie z dôvodu škody, ktorá vznikla zdaniteľným osobám v dôsledku uplatnenia podmienky zaplateného plnenia.

81. V dôsledku toho musím poznamenať, že predmetná vnútroštátna prax vo veciach samých jednoducho neumožňuje zaplatenie každého úroku určeného ako náhradu za zníženie hodnoty peňazí, ktorá vznikla odo dňa definitívneho vzniku škody, čo je deň, kedy je vypočítaná suma náhrady – v tomto prípade dátum uplynutia lehoty na podanie ďalšieho daňového priznania – do dňa, kedy je výška náhrady určená štátnou správou alebo súdom a stane sa vykonateľnou pohľadávkou. [42]

82. Vzhľadom na to, že z tohto dôvodu podľa môjho názoru vnútroštátna prax nezabezpečuje primeranú náhradu za škodu spôsobenú dotknutým zdaniteľným osobám, musí byť konštatované, že je v rozpore s právom Únie.

2. Alternatívne riešenie

83. V prípade, že by Súdny dvor dospel k záveru, že požadovaná náhrada sa nemusí blížiť k sume predstavujúcej úplnú náhradu, alebo by z iného dôvodu nesúhlasil s vyššie uvedenou analýzou, navrhujem teraz predniesť alternatívne riešenie k vzneseným otázkam. Domnievam sa, že je jasné, že v každom prípade je rozhodovací postup členských štátov, pokiaľ ide o určenie použiteľnej metódy výpočtu, obmedzený zásadami efektivity a ekvivalencie. Nasledujúca časť týchto návrhov vychádza z tohto predpokladu.

40 Daňové priznanie pre september 2011 je to priznanie, ktoré pokrýva obdobie, v ktorom došlo k prijatiu novely zákona.

41 Z logického hľadiska, vzhľadom na to, že metóda výpočtu použitá vo vnútroštátnej praxi spočíva v tom, že sa každé zdaňovacie obdobie posudzuje nezávisle na ostatných, a teda sa treba domnievať, že každá škoda vyplývajúca z uplatnenia podmienky zaplateného plnenia s konečnou platnosťou vznikla na konci každého zdaňovacieho obdobia, mal byť uplatnený úrok na účely náhrady straty peňažných prostriedkov vzniknutý ku koncu každého zdaňovacieho obdobia.

42 Je veľmi pravdepodobné, že dôvodom je to, že § 165 ods. 2 daňového poriadku stanovuje, že „sankcia za omeškanie nemôže sama osebe viesť k uplatneniu sankcie za omeškanie“. Ak by sa však toto ustanovenie malo vykladať v tom zmysle, že vylučuje záujem na kompenzácii zníženia hodnoty peňazí, potom sa domnievam, že toto ustanovenie sa musí vyhlásiť za odporujúce právu Únie.

84. Zásada efektivity vyžaduje, aby opravné prostriedky stanovené vnútroštátnymi právnymi predpismi umožňovali jednotlivcom uplatniť svoje práva, ktoré im vyplývajú z práva Únie, zmysluplným – a nie iba teoretickým – spôsobom. Táto zásada by sa teda mala vykladať tak, že vyžaduje, aby opravné prostriedky zakotvené vnútroštátnym právom zaručovali jednotlivcom právo požadovať náhradu škody, ktorá im vznikla v dôsledku porušenia práva Únie, a to vždy za predpokladu, že sú samostatne splnené podmienky vyplývajúce z rozsudku vo veci Francovich.

85. Aj v prípade, že by náhrada, ktorú sú členské štáty povinné poskytnúť podľa rozsudku vo veci Francovich, nedosiahla sumu úplnej náhrady, sa aj napriek tomu domnievam, že členské štáty by mali jednotlivcom poskytnúť náhradu za zníženie peňažnej hodnoty tejto náhrady, ak bola táto náhrada vypočítaná na základe minulej udalosti, ako vo veciach samých, konkrétne ku dňu, kedy škoda definitívne nastala.[43]

86. Zastávam teda názor, že aj keby vo veciach samých nemusela výška náhrady, ktorú musia členské štáty poskytnúť, dosiahnuť výšku úplnej náhrady, je potrebné konštatovať, že dotknutá vnútroštátna prax nezabezpečuje primeranú náhradu.

87. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, ako som už uviedol, táto zásada vyžaduje, aby sa všetky pravidlá uplatniteľné na žaloby uplatňovali bez rozdielu na žaloby týkajúce sa porušenia práva Únie na jednej strane a na podobné žaloby týkajúce sa porušenia vnútroštátneho práva na strane druhej.[44] Je však zrejmé, že táto zásada nezaväzuje členský štát k tomu, aby rozšíril svoje najvýhodnejšie pravidlá vnútroštátneho práva, ktoré sa týkajú náhrady, na všetky žaloby na vrátenie poplatkov alebo daní vybratých v rozpore s právom Únie.[45]

88. Vnútroštátna prax v súvislosti s náhradami, o aké ide vo veciach samých, stanovuje, že sa nepoužije § 37 ods. 6 daňového poriadku, ktorý stanovuje použitie úrokovej sadzby, ktorá sa rovná dvojnásobku sadzby maďarskej centrálnej banky, ale § 124/C a § 124/D daňového poriadku, ktoré stanovujú použitie sadzbou rovnajúcou sa základnej sadzbe maďarskej centrálnej banky.

89. Zo znenia § 124/C a § 124/D daňového poriadku však vyplýva, že sa použijú nielen v prípade rozhodnutia Súdneho dvora, ktorým bolo konštatované, že také vnútroštátne právo, ako je vnútroštátne právo uplatňované v Maďarsku, je v rozpore s právom Únie, ale aj v prípade, že Alkotmánybíróság (Ústavný súd) alebo Kúria (Najvyšší súd) konštatujú, že vnútroštátne právne predpisy sú v rozpore s maďarským základným zákonom, alebo v prípade obecného nariadenia, s akýmkoľvek iným právnym predpisom.

90. Za týchto podmienok sa zdá – hoci je na vnútroštátnom súde, aby to určil – že § 124/C a § 124/D daňového poriadku predstavujú *lex specialis*, ktorý má zvlášť upravovať dôsledky rozsudku, ktorým nadriadený súd rozhodne o rozpore vnútroštátnej normy s nadradenou normou a ktorý sa rovnakou mierou uplatňuje na žaloby založené na práve Únie a na žaloby založené výlučne na vnútroštátnom práve.

91. Je síce pravda, že dôvod, ktorý Kúria (Najvyšší súd) uviedol pre odôvodnenie uplatnenia § 124/C a § 124/D, a nie § 37 ods. 6 daňového poriadku, by mohol byť považovaný za trochu prekvapivý. Podľa tohto súdu je totiž použitie týchto dvoch ustanovení odôvodnené skutočnosťou, že za takých okolností, ako sú okolnosti vo veciach samých, daňové orgány neporušili platné vnútroštátne právne predpisy, keď uplatnili podmienku zaplateného plnenia, pretože táto podmienka bola v tom čase v platnosti. Takto formulované vysvetlenie sa však javí ako popretie skutočnosti, že pôvodná podmienka zaplateného plnenia bola *ab initio* v rozpore s právom Únie.

43 Pozri analogicky rozsudky z 2. augusta 1993, Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, bod 31), a zo 4. decembra 2003, Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, bod 68).

44 Rozsudok z 28. januára 2015, Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, bod 71).

45 Rozsudok zo 17. novembra 1998, Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, bod 20).

92. Aj keď je možné vysvetlenie, ktoré poskytol Kúria (Najvyšší súd), považovať za trochu prekvapivé, nemá to samo osebe žiadny vplyv na zlučiteľnosť vnútroštátnej praxe s právom Únie. K tomuto záveru som dospel preto, lebo ak sú opatrenia poskytnuté jednotlivcom členskými štátmi v súlade s právom Únie, skutočnosť, že dôvody pre ich použitie sú nesprávne, neznamená, že odporujú právu Únie. V dôsledku toho vzhľadom na to, že sa §124/C a 24/D použijú bez rozdielu tak na opravné prostriedky vyplývajúce z práva Únie, ako aj na opravné prostriedky vyplývajúce výlučne z vnútroštátneho práva, nemožno konštatovať žiadne porušenie zásady ekvivalencie.[46]

93. Vzhľadom na predchádzajúce odôvodnenie navrhujem odpovedať na tri otázky položené vo veci C-13/18 a na prvé dve otázky vo veci C-126/18 takto: zásada prednosti práva Únie sa má v situácii, ako je situácia opísaná vnútroštátnymi súdmi, vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, ktorá počíta úroky určené na náhradu škody spôsobenej uplatnením podmienky zaplateného plnenia na základe sadzby použitej príslušnou centrálnou bankou na hlavné refinančné operácie, bez toho, aby sa táto sadzba buď zvýšila tak, aby odrážala sadzbu, ktorú by mohla získať zdaniteľná osoba, ktorá nie je úverovou inštitúciou v prípade požičania rovnakej sumy, alebo bez toho, aby bol poskytnutý úrok, ktorý by kompenzoval zníženie peňažnej hodnoty splatnej náhrady, ak bola posledná uvedená suma vypočítaná ku dňu, ku ktorému táto škoda definitívne vznikla.

D. O posledných šiestich otázkach vznesených vnútroštátnym súdom vo veci C-126/18

94. Pred preskúmaním posledných šiestich otázok položených vnútroštátnym súdom vo veci C-126/18 by som rád uviedol niekoľko predbežných pripomienok.

95. Po prvé pripomínam, že vnútroštátny súd vo svojich prejudiciálnych otázkach vo veci C-126/18 uvádza článok 183 smernice o DPH, čo je ustanovenie, v súlade s ktorým Maďarsko vzhľadom na pôvodnú podmienku zaplateného plnenia nepostupovalo. Vzhľadom na to, že tento článok neuvádza žiadne procesné pravidlá, sa však nezdá, že by toto ustanovenie bolo relevantné. Okrem toho, aj keď vnútroštátny súd vo svojich otázkach odkazuje len na zásadu efektivity, domnievam sa, že je tiež potrebné preskúmať vznesené otázky z hľadiska zásady ekvivalencie, keďže tieto dve zásady stanovujú hranice procesnej autonómie členských štátov pri organizovaní ich kompenzačných opravných prostriedkov.

96. Po druhé vzhľadom na to, že predmetná vnútroštátna prax umožňuje zaplatenie zloženého úroku iba v prípade oneskorenej platby úrokov, ktorých účelom je náhrada za použitie podmienky zaplateného plnenia, myslím si, že v prípade, keď sa tieto otázky odvolávajú na „zložené úroky“, v skutočnosti odkazujú na splatný úrok z omeškania vo vzťahu k oneskorenému vyplateniu náhrady, vypočítaný v tomto prípade od okamihu vzniku škody.[47] V každom prípade vzhľadom na moju odpoveď uvedenú v bodoch 78 až 80 vyššie zostáva analyzovať podmienky, podľa ktorých musia byť takéto úroky z omeškania vyplatené.

46 Pozri analogicky rozsudok z 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 40). Takisto poznamenávam, že v kontexte priamych žalôb Súdny dvor konštatoval, že ak odôvodnenie rozsudku konštatuje porušenie práva Únie, ale jeho výrok sa javí ako dôvodný z iných právnych dôvodov, musí byť odvolanie zamietnuté. Pozri napríklad rozsudok zo 7. júna 2018, Ori Martin/Súdny dvor Európskej únie (C-463/17 P, EU:C:2018:411, bod 24).

47 Vzhľadom na typológiu existujúcich záujmov v práve Únie, ako uviedol generálny advokát Bot v návrhoch, ktoré predniesol vo veci Komisia/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170) sa domnievam, že úroky určené na náhradu škody vzniknutej z uplatnenia podmienky zaplateného plnenia, ako aj úroky, ktoré mali byť poskytnuté na účely náhrady zníženia hodnoty peňazí, patria pod pojem „kompenzačné úroky“, a že v kontexte veci samej by mal byť pojem „úroky z omeškania“ použitý ako odkaz na úroky z omeškania splatné v prípade oneskorenej platby kompenzačných úrokov.

97. Po tretie posledných šesť otázok položených vo veci C-126/18 môže naznačovať, že podmienky na získanie úrokov sú veľmi reštriktívne. Opis skutkových okolností vnútroštátnym súdom však naznačuje, že predmetná vnútroštátna prax nie je tak reštriktívna, ako to tieto otázky naznačujú. Zdá sa totiž, že zdaniteľné osoby, ktoré boli postihnuté uplatnením tzv. podmienky zaplateného plnenia, boli oprávnené získať úroky z omeškania, hoci nepredložili žiadnu osobitnú žiadosť, ak po uplatnení ich nároku daňový orgán nezaplatil náhradu v lehote stanovenej v § 37 ods. 4 maďarského daňového poriadku. [48]

98. Je však na vnútroštátnom súde, aby vo veci C-126/18 overil, či hypotézy uvedené v otázkach zodpovedajú skutočným okolnostiam vo veci samej.

1. O tretej otázke

99. Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd vo veci C-126/18 v podstate pýta, či sa musia zásada efektivity a zásada ekvivalencie vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, ktorá za okolností, ako sú okolnosti vo veci samej, nepovažuje za prvý deň, od ktorého sa počíta úrok z omeškania dlžný z dôvodu oneskoreného vyplatenia náhrady ani deň, ku ktorému došlo ku vzniku škody, ani deň, ku ktorému sa úrok vyplatený ako náhrada za hlavnú škodu stal splatný, ale neskorší deň.

100. V tomto ohľade si dovoľujem zdôrazniť, že podľa môjho názoru povinnosť poskytnúť náhradu, ktorá v zásade dosahuje úplnú náhradu škody spôsobenej porušením práva Únie, ako taká nezakladá povinnosť príslušného členského štátu zaplatiť úroky z omeškania v prípade oneskorenej platby tejto náhrady. Platba takýchto úrokov totiž nevyplýva priamo z porušenia práva Únie dotknutým členským štátom, ale z objektívnej okolnosti, že príslušný štát zaplatil splatnú pohľadávku neskoro.

101. V tejto súvislosti sa domnievam, že zásada efektivity vyžaduje, aby členské štáty vo svojich právnych predpisoch zakotvili zaplatenie úrokov z omeškania v prípade oneskorenej platby splatnej náhrady za porušenie povinností štátu vyplývajúcej z práva Únie. V opačnom prípade by členské štáty nemali žiadnu motiváciu na zaplatenie náhrady jednotlivcom, ktorí boli ovplyvnení následkami porušenia práva Únie, čo je situácia, ktorá by viedla k tomu, že by ich právo na úplnú náhradu bolo zbavené akejkoľvek efektivity. [49]

102. Vo veci samej sa javí, že Dalmandi presadzuje názor, že úroky z omeškania by mali byť uplatnené od dňa, kedy bola podmienka zaplateného plnenia zrušená, alebo dokonca odo dňa, keď Súdny dvor vydal svoj rozsudok z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530), keďže daňový orgán jej mal automaticky za uplatňovanie tejto podmienky poskytnúť náhradu.

103. Je pravda, že ak Súdny dvor zistí, že uplatňovaním vnútroštátneho práva členský štát neplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva Únie, zásada prednosti práva Únie vyžaduje, aby tento členský štát bezodkladne prijal potrebné opatrenia na zrušenie týchto právnych predpisov a aby ich vnútroštátne orgány okamžite prestali uplatňovať. [50]

48 Okrem toho sa zdá, že Dalmandi dostala úroky z omeškania z dôvodu oneskoreného zaplatenia náhrady, na ktorú mala táto spoločnosť nárok po tom, čo predložila príslušnú žiadosť.

49 Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 30. júna 2016, Ciup (C-288/14, neuverejnený, EU:C:2016:495, bod 46). Vzhľadom na to, že povinnosť zaplatiť úroky z omeškania vyplýva zo zásady efektivity a práva na úplnú náhradu škody, môžu členské štáty stanoviť sadzbu takéhoto úroku pod podmienkou, že táto sadzba nahradí stratu sumy zodpovedajúcej tejto škode a bude motiváciou pre štátnu správu k bezodkladnej úhrade náhrady škody.

50 Rozsudok z 13. júla 1972, Komisia/Taliansko (48/71, EU:C:1972:65, bod 7). V prejednávanej veci to znamenalo, že Maďarsko malo z vlastného podnetu povinnosť prestať uplatňovať podmienku týkajúcu sa zaplateného nadobudnutia a vrátiť nadmerné odpočty odpočítateľnej DPH, ktoré stále existovali v deň vydania rozsudku z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530).

104. Ani zásada prednosti práva Únie, ani zásada efektivity opravných prostriedkov však nevyžadujú, aby členské štáty spontánne poskytli náhradu škody, ktorú spôsobili v dôsledku porušenia práva Únie, alebo dokonca aby prerušili plynutie premlčacích lehôt tým, že by iniciovali, ako to urobilo Maďarsko, správne konania týkajúce sa náhrad.

105. Je pravda, že ak Súdny dvor zistí, že legislatívne alebo administratívne opatrenie prijaté orgánmi členského štátu je v rozpore s právom Únie, tento štát je povinný zrušiť príslušné opatrenie a pri použití podmienok vyplývajúcich z rozsudku vo veci Francovich nahradiť akékoľvek spôsobené nezákonné následky. [51]

106. Ako však opakovane uviedol Súdny dvor, procesné pravidlá upravujúce zaplatenie náhrady za porušenie práva Únie závisia od vnútroštátneho práva, ktoré môže vyžadovať podanie žiadosti o zaplatenie náhrady. [52] Samotná skutočnosť, že Maďarsko hneď po vyhlásení rozsudku z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530), alebo dokonca ani po prijatí novely zákona nezaplatilo samo od seba žiadnu náhradu zdaniteľným osobám, ktorým bola spôsobená škoda v dôsledku uplatnenia podmienky zaplateného plnenia, tak automaticky nevedie k uplatneniu úrokov z omeškania vo vzťahu k tejto náhrade. Len ak vnútroštátna právna úprava stanovuje, že v prípade, že je vnútroštátny predpis vyhlásený súdom za porušujúci právne normy vyššej právnej sily, sa takéto úroky počítajú *ipso iure* od vyhlásenia takéhoto rozsudku, je príslušný členský štát na základe zásady ekvivalencie automaticky povinný uplatniť úroky z omeškania.

107. Vzhľadom na to, že členské štáty tak nie sú samy od seba povinné poskytovať náhradu škody, ktorú spôsobili porušením práva Únie, samozrejme s výhradou podmienok vyplývajúcich z rozsudku vo veci Francovich, vyplýva z toho, že členský štát môže v zásade stanoviť, že úroky z omeškania nevzniknú odo dňa vzniku škody.

108. Rovnako členské štáty nie sú povinné stanoviť, že takýto úrok musí byť vyplatený bezprostredne po tom, čo príslušný orgán alebo súd rozhodne, že táto škoda musí byť nahradená.

109. Je pravda, že v prípade oneskorenej platby náhrady splatnej podľa práva Únie musia členské štáty zakotviť právo na zaplatenie týchto úrokov. Nie je však možné od štátnej správy očakávať, aby túto náhradu zaplatila okamžite, ak došlo ku konštatovaniu existencie škody. [53] Zásada efektivity preto nezaväzuje členské štáty, aby stanovili, že počiatočným dňom pre výpočet úrokov z omeškania by mal byť deň, kedy vznikla škoda, alebo deň, kedy sa prvýkrát stala náhrada za hlavnú škodu splatnú, ale tento deň musí nastať v primeranej lehote po tom, čo bolo o existencii škody rozhodnuté príslušným správnym orgánom alebo súdom.

110. Vnútroštátnej praxi, o akú ide vo veci samej, rozumiem tak, že zakotvuje povinnosť zaplatenia takýchto úrokov, ak štátna správa nezaplatila úroky k náhrade spôsobenej škody do 30 dní (v niektorých prípadoch 45 dní) od podania žiadosti o náhradu, čo sa javí ako primeraná lehota na to, aby štátna správa mohla posúdiť opodstatnenosť žiadosti. Takúto lehotu teda nemožno považovať za odporujúcu zásade efektivity.

111. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, vzhľadom na to, že vnútroštátny súd vo veci C-126/18 je jediný, kto môže vedieť, ako sa tento druh úrokov uplatňuje za iných okolností, prináleží tomuto vnútroštátnemu súdu, aby overil, či v tomto prípade nie sú uplatňované kratšie lehoty v prípade, že členský štát musí zaplatiť náhradu z dôvodu, ktorý vyplýva výlučne z vnútroštátneho daňového práva.

51 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. decembra 1960, Humblet/Belgický štát (6/60-IMM, EU:C:1960:48, s. 569).

52 Rozsudok zo 4. októbra 2018, Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, bod 123). Toto riešenie je celkom logické, pokiaľ si presná náhrada spôsobenej škody vyžaduje, aby sa pri vyčíslení škody zohľadnili niektoré faktické parametre, ktoré môžu poznať iba dotknuté osoby.

53 Pozri analogicky rozsudok z 15. marca 2018, Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, bod 20).

112. V tejto súvislosti navrhujem odpovedať na tretiu otázku tak, že zásady efektivity a ekvivalencie opravných prostriedkov sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej praxi, ktorá za okolností, ako sú okolnosti vo veci samej, považuje za počiatočný deň pre výpočet úrokov z omeškania, dlžných z dôvodu oneskoreného vyplatenia náhrady, nie deň, kedy sa prvýkrát stali splatné úroky ako náhrada za hlavnú škodu, ale až neskorší deň, za predpokladu, že po prvé tento deň nenastane až po uplynutí primeranej lehoty po tom, čo bolo rozhodnuté o povinnosti zaplatiť túto náhradu, a po druhé, že rovnaký deň sa uplatňuje aj v prípade oneskorenej platby náhrady, ktorá je výlučne založená na vnútroštátnom práve.

2. O štvrtej otázke

113. Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd vo veci C-126/18 v podstate pýta, či sa majú zásady efektivity a ekvivalencie vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, ktorá od zdaniteľných osôb vyžaduje, aby na účely získania úrokov z omeškania podali osobitnú žiadosť, zatiaľ čo v iných prípadoch, keď je na úrok z omeškania tiež nárok, nie je takáto žiadosť požadovaná, pretože tento druh úrokov je priznaný automaticky.

114. V tomto ohľade sa domnievam, že požiadavka, aby zdaniteľné osoby podali samostatný druh žiadosti, nie je ako taká v rozpore so zásadou efektivity. Takáto požiadavka totiž nemá podľa pojmu použitého Súdnym dvorom taký účinok, aby prakticky znemožnila alebo nadmerne sťažila výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie.[54] Ak by však mala byť táto požiadavka uplatnená so spätnou účinnosťou na zdaniteľné osoby, ktoré podali žalobu predtým, než Súdny dvor rozhodol o zlučiteľnosti podmienky zaplateného plnenia s právom Únie, táto požiadavka by zbavila (alebo by prinajmenšom mohla zbaviť) tieto žaloby akéhokoľvek potrebného účinku,[55] a preto by mala byť považovaná za odporujúcu zásade efektivity.

115. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, to, ako je táto otázka formulovaná, naznačuje porušenie tejto zásady. Ako už bolo vysvetlené, zásada ekvivalencie vyžaduje, aby sa rovnaké procesné pravidlá vzťahovali tak na žaloby vyplývajúce z práva Únie, ako aj na podobné žaloby vyplývajúce z vnútroštátneho práva.[56]

116. Vo veci samej však niektoré skutočnosti obsiahnuté v spise môžu naznačovať, že v rozpore s predpokladmi, na ktorých je založená štvrtá otázka, ako ju formuloval vnútroštátny súd, je podanie osobitnej žiadosti vyžadované nielen za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej (konkrétne porušenie práva Únie), ale aj v iných situáciách, ktoré patria výlučne do pôsobnosti vnútroštátneho práva.

117. V dôsledku toho navrhujem preformulovať štvrtú otázku a odpovedať na ňu v tom zmysle, že zásady efektivity a ekvivalencie sa majú vykladať tak, že nebránia vnútroštátnej praxi, ktorá vyžaduje, aby zdaniteľné osoby museli podať osobitnú žiadosť o priznanie úrokov z omeškania, ak sa táto požiadavka uplatňuje rovnako bez ohľadu na to, či škoda, ktorej zaplatenie sa oneskorí, vznikla v dôsledku porušenia práva Únie alebo vnútroštátneho práva.

54 Rozsudok z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, bod 39).

55 V súlade s judikatúrou Súdneho dvora môžu členské štáty uplatňovať nové pravidlá na budúce účinky situácií, ktoré nastali podľa predchádzajúcich právnych predpisov. Pozri rozsudok z 29. júna 1999, Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, bod 25). Legislatívna zmena, ktorá spätne zbavuje zdaniteľnú osobu práva, ktoré odvodzuje z predchádzajúcich právnych predpisov, je nezlučiteľná so zásadou ochrany legitímnej dôvery. Rozsudok z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 39).

56 Rozsudok z 28. januára 2015, *Starjakob* (C-417/13, EU:C:2015:38, bod 71). Táto zásada však nebude porušená, ak sa vo vnútroštátnych právnych predpisoch vyžaduje zavedenie osobitnej žiadosti na zaplatenie úrokov z omeškania, zatiaľ čo takáto požiadavka neexistuje pre ostatné druhy úrokov. Vzhľadom na to, že zásada ekvivalencie vyžaduje iba to, aby sa rovnaké procesné pravidlá uplatňovali na žaloby založené na práve Únie a na podobné žaloby založené na vnútroštátnom práve, nevylučuje to, aby sa na odlišné druhy úrokov uplatňovali odlišné procesné pravidlá.

3. O piatej a ôsmej otázke

118. Piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú zásady efektivity a ekvivalencie vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej môžu byť úroky z omeškania priznané iba v prípade, že zdaniteľná osoba predložila žiadosť, v ktorej nie sú špecificky požadované úroky, ale skôr náhrada za nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH, ktorý stále existuje k dátumu, kedy bola zrušená podmienka zaplateného plnenia.

119. Táto otázka je podobná ôsmej otázke, v ktorej sa vnútroštátny súd pýta, či zásada efektivity a zásada ekvivalencie bránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej je možné požadovať úroky z omeškania iba v prípade, keď zdaniteľná osoba môže požadovať náhradu za nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH za zdaňovacie obdobie, počas ktorého bola zrušená podmienka zaplateného plnenia.

120. Budem sa preto týmito dvoma otázkami zaoberať spoločne, aj keď som presvedčený, že medzi oboma týmito otázkami existuje drobný rozdiel: piata otázka sa týka formálnej požiadavky, a to konkrétne požiadavky na to, aby zdaniteľná osoba podala žiadosť, ktorá sa netýka dlhu, ktorého zaplatenie sa oneskorí, zatiaľ čo ôsma otázka sa týka hmotnoprávnej podmienky, konkrétne aby bola zdaniteľná osoba oprávnená uplatniť nárok na vrátenie nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH za zdaňovacie obdobie, počas ktorého bolo zrušené ustanovenie, ktoré bolo v rozpore s právom Únie.

121. V tomto ohľade musím pripustiť, že prax, ktorá zdaniteľnej osobe ukladá, aby podala osobitnú žiadosť o úroky z omeškania, je síce nezvyčajná, ale ako taká nemá za následok praktické znemožnenie alebo nadmerné sťaženie výkonu práv priznaných právom Únie. Takáto podmienka teda nie je v rozpore so zásadou efektivity, ak sú splnené nasledujúce dve podmienky.

122. Po prvé zdaniteľná osoba musí byť najprv pomerne jasne a včas informovaná o potrebe podať tento druh žiadosti pre priznanie úrokov z omeškania.

123. Po druhé táto požiadavka nesmie zakrývať žiadnu hmotnoprávnu podmienku. Táto požiadavka najmä nemôže viesť k obmedzeniu vyplatenia úrokov z omeškania zdaniteľným osobám, ktoré stále majú nadmerný odpočet DPH v momente, keď bola podmienka zaplateného plnenia zrušená. Škoda, ktorá je základom dlhu, mohla skutočne vzniknúť dlho pred zdaňovacím obdobím, ktoré predchádzalo zdaňovaciemu obdobiu, počas ktorého bola zrušená podmienka zaplateného plnenia. V takom prípade by zdaniteľná osoba mala mať nárok na úroky z omeškania v prípade oneskoreného zaplatenia náhrady za túto škodu – ak neboli stanovené – aj v prípade, že už nemá nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH.

124. Domnievam sa preto, že zásada efektivity bráni tomu, aby členské štáty obmedzovali platby úrokov z omeškania zdaniteľným osobám, ktoré majú stále nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH v čase, keď bola podmienka zaplatenia plnenia zrušená.

125. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, táto zásada môže byť tiež porušená, ak sú požiadavky uvedené v otázke päť a osem uplatňované iba v prípade oneskorenej platby náhrady za porušenie práva Únie, a nie v prípade porušenia predpisov vnútroštátneho práva. Nie je však k dispozícii dostatok informácií na určenie, či to tak je vo veci samej. [57]

57 Najmä vzhľadom na to, že takáto požiadavka by viedla k zavedeniu osobitnej lehoty na priznanie úrokov z omeškania, treba preto overiť, či sa takáto požiadavka uplatní aj v obdobných situáciách, ktoré vychádzajú výlučne z vnútroštátneho práva.

126. Inak by to však samozrejme bolo, pokiaľ ide o požiadavku zdaniteľnej osoby, aby mohla žiadať o náhradu za nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH za zdaňovacie obdobie, počas ktorého bolo zrušené ustanovenie, ktoré bolo v rozpore s právom Únie, ak by sa toto ustanovenie uplatňovalo len na žiadosti o zaplatenie úrokov z omeškania za oneskorené vyplatenie náhrady za veľmi špecifické obdobie, v ktorom by bol nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH uvedený v priznaní k DPH pred prijatím novely zákona.

127. V takom prípade nemožno podľa môjho názoru konštatovať žiadne porušenie zásady efektivity vzhľadom na to, že predmetná požiadavka by nebránila zaplateniu úroku z omeškania za oneskorene vyplatenú náhradu škody, ktorá ešte pred týmto obdobím vznikla zdaniteľnej osobe, ktorá už nemala prístup k odpočítateľnej DPH, keď bola zrušená podmienka zaplateného plnenia. Táto požiadavka by totiž jednoducho zodpovedala overeniu existencie akejkoľvek skutočnej ujmy prostredníctvom požiadania dotknutých osôb, aby uviedli, či majú nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH pre aktuálne zdaňovacie obdobie.

128. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem odpovedať na piatu a ôsmu otázku tak, že zásady efektivity a ekvivalencie sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej môžu byť úroky z omeškania priznané iba v prípade, že zdaniteľná osoba podala žiadosť, ktorej obsah sa netýka zaplatenia náhrady za všetku škodu spôsobenú použitím podmienky zaplateného plnenia, ale vrátenia nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH ku dňu zrušenia tejto podmienky, ak na podanie takejto žiadosti zdaniteľná osoba nemusí mať k tomuto dňu k dispozícii nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH a ak sa táto požiadavka uplatní tiež v prípade oneskorenej platby náhrady za porušenie vnútroštátneho práva.

4. O šiestej otázke

129. Svojou šiestou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú zásady efektivity a ekvivalencie vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi členského štátu, podľa ktorej sa úroky z omeškania vzťahujú len na sumu finančnej straty, ktorá nastala počas zdaňovacieho obdobia DPH, ktoré predchádzalo podaniu žiadosti.

130. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že vo veci samej došlo k vzniku škody po tom, čo bol nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH uvedený v daňovom priznaní a daňový orgán ho nenahradil v lehote stanovenej vnútroštátnym právom.

131. Taká vnútroštátna prax, akou je vnútroštátna prax vo veci samej, ktorá stanovuje, že úroky z omeškania sa uplatnia len na takú škodu, ku ktorej došlo počas zdaňovacieho obdobia, ktoré predchádza podaniu tejto žiadosti, jednak vyžaduje podanie žiadosti pre každé zdaňovacie obdobie, ale tiež zavádza premlčaciu dobu. Táto premlčacia doba zodpovedá zostatku doby zdaňovacieho obdobia, počas ktorého došlo k finančnej ujme, predĺžená o trvanie nasledujúceho zdaňovacieho obdobia. Navrhujem preskúmať tieto dva účinky vnútroštátnej praxe oddelene.

132. Pokiaľ z vnútroštátnej praxe vyplýva povinnosť zdaniteľných osôb podať žiadosť v konkrétnom prípade, keď tvrdia, že utrpeli stratu a škodu, nejaví sa byť táto prax v rozpore so zásadami efektivity alebo ekvivalencie za predpokladu, že sa rovnaká podmienka uplatní aj v prípade oneskorenej platby dlhu vyplývajúceho z porušenia pravidla vnútroštátneho práva. [58]

58 Pozri podrobnejšiu analýzu v bodoch 114 a 121 vyššie.

133. Ak má táto vnútroštátna prax za následok zavedenie premlčacej lehoty, mohlo by byť v rozpore so zásadou efektivity, ak by táto premlčacia lehota bola príliš krátka na to, aby umožnila primerane obozretnému jednotlivcovi podať žiadosť o priznanie úrokov z omeškania vzhľadom na rozsah formálnych požiadaviek v tomto ohľade požadovaných a vzhľadom na rozsah relevantných informácií, ktoré boli tejto osobe poskytnuté.

134. Týka sa to aj situácie, keď bola vnútroštátna prax uplatňovaná retroaktívne, t. j. na obdobie predchádzajúce jej prijatiu, a tým sa stala prekážkou pre akékoľvek vyplatenie úrokov z omeškania za oneskorené vyplatenie náhrady vo vzťahu k akémukoľvek obdobiu predchádzajúcemu obdobiu vznesenia nároku. V takejto situácii by zdaniteľná osoba zjavne nemohla lehotu dodržať, pretože by nemohla predvídať jej určenie. Tieto dve otázky musí posúdiť vnútroštátny súd.

135. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, je úlohou vnútroštátneho súdu, aby určil, či sa aspoň v jednom porovnateľnom prípade použije rovnaká lehota pri dlhu vyplývajúcom výlučne z vnútroštátneho práva.

136. Navrhujem preto odpovedať na šiestu otázku tak, že zásady efektivity a ekvivalencie sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej sa uplatnia úroky z omeškania iba na sumu finančnej straty vzniknutej v zdaňovacom období DPH, ktoré predchádzalo zavedeniu žiadosti, pokiaľ nie je premlčacia lehota zavedená touto vnútroštátnou praxou príliš krátka na to, aby bolo umožnené primerane obozretnému jednotlivcovi podať žiadosť o priznanie úrokov z omeškania, a ak sa takáto podmienka neuplatní retroaktívne a ak sa vzťahuje aj na prípady oneskoreného zaplatenia dlhu vyplývajúceho z porušenia pravidiel vnútroštátneho práva.

5. O siedmej otázke

137. Svojou siedmou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či musia byť zásady efektivity a ekvivalencie vykladané v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, ktorá s konečnou platnosťou zbavuje zdaniteľnú osobu možnosti požadovať úroky z omeškania z dôvodu, že po prvé bola podmienka zaplateného plnenia v okamihu uplatnenia uvedeného nároku platná a po druhé premlčacia lehota na uplatnenie tohto nároku uplynula.

138. Pokiaľ ide o prvú časť otázky, treba znova pripomenúť, že zaplatenie úrokov z omeškania je nevyhnutné na zabezpečenie potrebného účinku práva každého jednotlivca na priznanie úplnej náhrady za akúkoľvek škodu spôsobenú porušením práva Únie členským štátom. Zastávam teda názor, že skutočnosť, že ustanovenie, ktoré bolo následne vyhlásené za odporujúce právu Únie, bolo platné v čase jeho uplatnenia, pravdepodobne nebude odôvodňovať nemožnosť uplatnenia úrokov z omeškania.[59]

139. Pokiaľ ide o druhú časť otázky, pripomínam, že Súdny dvor už uznal zlučiteľnosť určenia primeraných lehôt pre začatie konania s právom Únie,[60] aj keď uplynutie týchto lehôt nutne znamená úplné alebo čiastočné zamietnutie žaloby.[61] Aby však boli lehoty na podanie žaloby na náhradu škody spôsobenej porušením práva Únie zlučiteľné s právom Únie, musia byť v súlade so zásadami ekvivalencie a efektivity.

140. Vnútroštátna prax stanovuje vo veci samej dvojakú premlčaciu lehotu.[62]

59 V prípade prejednávanej veci však bol tento dôvod predložený nie na odôvodnenie nezaplatenia úroku z omeškania, ale úrokovej sadzby rovnajúcej sa dvojnásobku sadzby vnútroštátnej centrálnej banky pre výpočet náhrady za uplatnenie podmienky zaplateného plnenia.

60 Pozri napríklad rozsudok z 19. júna 2014, Specht a i. (C-501/12 až C-506/12, C-540/12 a C-541/12, EU:C:2014:2005, bod 115).

61 Rozsudok z 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 42).

62 Táto dvojitá lehota znamená, že prijatie novely zákona prerušilo plynutie premlčacích lehôt.

141. Prvá sa týka zdaňovacieho obdobia, za ktoré možno požadovať náhradu. Podľa informácií obsiahnutých v spise predloženom Súdnemu dvoru, vnútroštátna prax stanovuje na základe § 164 ods. 1 daňového poriadku, že len škoda, ktorá vznikla po poslednom zdaňovacom období v roku 2005, môže byť nahradená.

142. Takáto premlčacia lehota sa nejaví byť v rozpore so zásadou efektivity, pretože neznemožňuje ani nadmerne nesťažuje výkon práv vyplývajúcich jednotlivcom z práva Únie.[63] Súdny dvor už totiž uznal zlučiteľnosť trojročných[64] a dokonca aj dvojročných[65] premlčacích lehôt s právom Únie. Okrem toho sa táto lehota nejaví byť v rozpore so zásadou ekvivalencie, keďže sa zdá, že tá istá päťročná premlčacia lehota sa uplatňuje na kompenzačné opatrenia vyplývajúce z porušenia vnútroštátneho práva. Je však úlohou vnútroštátneho súdu, aby tento bod overil.

143. Druhá premlčacia lehota sa týka lehoty, počas ktorej zdaniteľné osoby museli podať svoju žiadosť o náhradu.

144. V tomto bode možno z opisu skutkových okolností vo veci C-126/18, ktoré boli tiež spomenuté počas rokovaní maďarskou vládou, vyvodiť, že aj keď zdaniteľné osoby nepodali osobitnú žiadosť, mali päť rokov od zrušenia pôvodnej podmienky zaplateného plnenia na podanie žiadosti o priznanie náhrady.

145. Vzhľadom na to, že premlčacia lehota neplynie od vzniku škody, zdá sa, že vnútroštátna prax vedie v zásade k rozšíreniu pôvodnej premlčacej lehoty stanovenej v § 164 ods. 1 daňového poriadku.[66] Ak je to pravda, Maďarsko išlo ďaleko nad rámec toho, čo požadovalo právo Únie, a to určiť dostatočne dlhú premlčaciu lehotu, aby si jednotlivci mohli uplatniť svoje práva, ktoré im priznáva právo Únie. Neviem preto, ako by v tomto kontexte mohlo dôjsť k porušeniu zásady efektivity.

146. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, zo spisu nevyplýva, že by bola použitá priaznivejšie premlčacia lehota, ak Kúria (Najvyšší súd) zistí, že ustanovenie je v rozpore s normou vyššej právnej sily.

147. Navrhujem preto odpovedať na siedmu otázku v tom zmysle, že zásady efektivity a ekvivalencie sa majú vykladať tak, že bránia vnútroštátnej praxi, ktorá s konečnou platnosťou zbavuje zdaniteľnú osobu možnosti požadovať úroky z omeškania z dôvodu, že bola v okamihu uplatnenia tohto nároku platná podmienka zaplateného plnenia. Tieto zásady však nebránia vnútroštátnej praxi, ktorá s konečnou platnosťou zbavuje zdaniteľnú osobu možnosti požadovať úroky z omeškania, pretože premlčacia lehota na podanie takejto žiadosti uplynula, ak táto premlčacia lehota (i) nie je neprimerane krátka a (ii) ak sa uplatňuje aj na oneskorené platby za dlhy, ktoré sa vzťahujú ku škode spôsobenej ustanovením, ktoré bolo v rozpore s vnútroštátnym právnym predpisom. Aby sa predišlo akýmkoľvek pochybnostiam, podľa môjho názoru je zrejmé, že v tejto veci použitá päťročná premlčacia lehota nemôže byť sama osebe považovaná za neprimerane krátku.

63 Ak teda Súdny dvor zistí, že vnútroštátne právne predpisy sú v rozpore s právom Únie, nie sú dotknuté členské štáty povinné preskúmavať situácie, ktoré sa stali právoplatnými po vyčerpaní dostupných opravných prostriedkov, alebo po uplynutí premlčacích lehôt stanovených pre takéto opravné prostriedky. Pozri napríklad rozsudok z 8. marca 1988, Brown/Súdny dvor (125/87, EU:C:1988:136, bod 14), a analogicky rozsudky z 30. septembra 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, bod 38); zo 16. marca 2006, Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, bod 20), a z 10. júla 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 58).

64 Rozsudok z 15. apríla 2010, Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, bod 28).

65 Rozsudok z 15. decembra 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, bod 25). V prípade dane Spoločenstva platenej štátnymi zamestnancami a zamestnancami inštitúcií je lehotou na odvolanie lehota stanovená v Služobnom poriadku úradníkov Európskej únie a v Podmienkach zamestnávania ostatných zamestnancov Európskej únie. Podľa judikatúry Všeobecného súdu je táto lehota 3 mesiace od výplaty mzdy, ktorá jasne a prvýkrát odráža rozhodnutie peňažnej povahy. Pozri napríklad rozsudok zo 14. decembra 2017, Campo a i./EEAS (T-577/16, neuverejnený, EU:T:2017:909, bod 34 až 36).

66 Na základe tohto ustanovenia by Maďarsko mohlo odmietnuť vyhovieť žalobám týkajúcim sa škôd, ku ktorým došlo viac ako 5 rokov po poslednom dni kalendárneho roka, v ktorom malo byť podané priznanie alebo oznámenie týkajúce sa tejto dane, alebo ak takéto priznanie alebo oznámenie nebolo podané, počas ktorého mala byť daň zaplatená.

V. Návrh

148. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem Súdnemu dvoru, aby odpovedal na otázky položené Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovnoprávny súd Segedín, Maďarsko) a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovnoprávny súd Szekszárd, Maďarsko) takto:

1. Zásada prednosti práva Únie sa má v situácii, ako je situácia opísaná vnútroštátnymi súdmi, vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, ktorá počíta úroky určené na náhradu škody spôsobenej uplatnením podmienky zaplateného plnenia na základe sadzby použitej príslušnou centrálnou bankou na hlavné refinančné operácie bez toho, aby sa táto sadzba buď zvýšila tak, aby odrážala sadzbu, ktorú by mohla získať zdaniteľná osoba, ktorá nie je úverovou inštitúciou v prípade požičania rovnakej sumy, alebo bez toho, aby bol poskytnutý úrok, ktorý by kompenzoval zníženie peňažnej hodnoty splatnej náhrady, ak bola posledná uvedená suma vypočítaná ku dňu, ku ktorému táto škoda definitívne vznikla.

2. Zásady efektivity a ekvivalencie opravných prostriedkov sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej praxi, ktorá za okolností, ako sú okolnosti vo veci samej, považuje za počiatočný deň pre výpočet úrokov z omeškania, dlžných z dôvodu oneskoreného vyplatenia náhrady, nie deň, keď sa prvýkrát stali splatné úroky ako náhrada za hlavnú škodu, ale až neskorší deň, a to za predpokladu, že po prvé tento deň nenastane až po uplynutí primeranej lehoty po tom, čo bolo rozhodnuté o povinnosti zaplatiť túto náhradu, a po druhé, že rovnaký deň sa uplatňuje aj v prípade oneskorenej platby náhrady, ktorá je výlučne založená na vnútroštátnom práve.

3. Zásady efektivity a ekvivalencie sa majú vykladať tak, že nebránia vnútroštátnej praxi, ktorá vyžaduje, aby zdaniteľné osoby museli podať osobitnú žiadosť o priznanie úrokov z omeškania, ak sa táto požiadavka uplatňuje rovnako bez ohľadu na to, či škoda, ktorej zaplatenie sa oneskorí, vznikla v dôsledku porušenia práva Únie, alebo vnútroštátneho práva.

4. Zásady efektivity a ekvivalencie sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej môžu byť úroky z omeškania priznané iba v prípade, ak zdaniteľná osoba podala žiadosť, ktorej obsah sa netýka zaplatenia náhrady za všetku škodu spôsobenú použitím podmienky zaplateného plnenia, ale vrátenia nadmerného odpočtu odpočítateľnej DPH ku dňu zrušenia tejto podmienky, ak na podanie takejto žiadosti zdaniteľná osoba nemusí mať k tomuto dňu k dispozícii nadmerný odpočet odpočítateľnej DPH a ak sa táto požiadavka uplatní tiež v prípade oneskorenej platby náhrady za porušenie vnútroštátneho práva.

5. Zásady efektivity a ekvivalencie sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej sa uplatnia úroky z omeškania iba na sumu finančnej straty vzniknutej v zdaňovacom období DPH, ktoré predchádzalo zavedeniu žiadosti, pokiaľ nie je premlčacia lehota zavedená touto vnútroštátnou praxou príliš krátka na to, aby bolo umožnené primerane obozretnému jednotlivcovi podať žiadosť o priznanie úrokov z omeškania, ak sa takáto podmienka neuplatní retroaktívne a ak sa vzťahuje aj na prípady oneskoreného zaplatenia dlhu vyplývajúceho z porušenia pravidiel vnútroštátneho práva.

6. Zásady efektivity a ekvivalencie sa majú vykladať tak, že bránia vnútroštátnej praxi, ktorá s konečnou platnosťou zbavuje zdaniteľnú osobu možnosti požadovať úroky z omeškania z dôvodu, že bola v okamihu uplatnenia tohto nároku platná podmienka zaplateného plnenia. Tieto zásady však nebránia vnútroštátnej praxi, ktorá s konečnou platnosťou zbavuje zdaniteľnú osobu možnosti požadovať úroky z omeškania, pretože premlčacia lehota na podanie takejto žiadosti uplynula, ak táto premlčacia lehota (i) nie je neprimerane krátka a (ii) ak sa uplatňuje aj na oneskorené platby za dlhy, ktoré sa vzťahujú na škodu spôsobenú ustanovením, ktoré bolo v rozpore s vnútroštátnym právnym predpisom.