



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

30. září 2021 \*

„Řízení o předběžné otázce – Správní spolupráce a boj proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH) – Nařízení (EU) č. 904/2010 – Články 10 až 12 – Výměna informací – Daňová kontrola – Lhůty – Přerušování daňové kontroly v případě výměny informací – Překročení lhůty stanovené pro sdělení informací – Dopad na zákonnost přerušování daňové kontroly“

Ve věci C-186/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího soudu Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky) ze dne 5. března 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 29. dubna 2020, v řízení

**HYDINA SK s.r.o.**

proti

**Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky,**

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, E. Regan (zpravodaj), předseda pátého senátu, a I. Jarukaitis, soudce,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. dubna 2021,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost HYDINA SK s.r.o. M. Kvasňovským, advokátem,
- za slovenskou vládu B. Ricziovou, jako zmocněnkyní,
- za českou vládu M. Smolkem, O. Serdulou a J. Vláčilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaité a A. Tokárem, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: slovenština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 10 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností HYDINA SK s.r.o. a Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky (Finanční ředitelství Slovenské republiky) (dále jen „finanční ředitelství“) ve věci daňové kontroly prováděné v návaznosti na žádost o odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) v souvislosti s dodáním zboží.

### **Právní rámec**

#### ***Unijní právo***

- 3 Body 5, 7, 8 a 25 odůvodnění nařízení č. 904/2010 uvádějí:
  - „(5) Opatření pro harmonizaci daní přijatá k dokončení vnitřního trhu by [...] měla zahrnovat vytvoření společného systému pro spolupráci mezi členskými státy, zejména pokud jde o výměnu informací, při které si mají být příslušné orgány členských států navzájem nápomocny a mají spolupracovat s [Evropskou k]omisi, aby zajistily správné uplatňování DPH na dodání zboží, poskytnutí služeb, porřízení zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží.
- [...]
- (7) Pro účely výběru splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH. V důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatňování daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatňování daně spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě.
- (8) Kontrola správného uplatňování DPH u přeshraničních plnění zdanitelných v jiném členském státě, než kde je usazen dodavatel nebo poskytovatel, závisí v mnoha případech na informacích, které má členský stát usazení k dispozici nebo které může snáze získat. Účinný dohled nad těmito plněními proto závisí na tom, aby členský stát usazení tyto informace shromažďoval nebo byl schopen je shromažďovat.
- [...]
- (25) Lhůty, které toto nařízení stanoví pro poskytnutí informací, je třeba chápat jako maximální dobu, která nemá být překročena, přičemž platí zásada, že v zájmu účinné spolupráce by informace, které již má dožádaný členský stát k dispozici, měly být poskytnuty neprodleně.“

4 Článek 1 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.

Za tímto účelem stanoví toto nařízení pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Vymezuje zejména pravidla a postupy, které členským státům umožňují shromažďovat a vyměňovat uvedené informace elektronickými prostředky.“

5 Článek 10 uvedeného nařízení stanoví:

„Dožádaný orgán poskytne informace podle článků 7 a 9 co nejrychleji, nejpozději však do tří měsíců ode dne obdržení žádosti.

Pokud však dožádaný orgán má již příslušnou informaci k dispozici, zkracuje se lhůta na jeden měsíc.“

6 Článek 11 téhož nařízení stanoví:

„V určitých zvláštních skupinách případů se dožádaný orgán a dožadující orgán mohou dohodnout na lhůtách odlišných od lhůt stanovených v článku 10.“

7 Článek 12 nařízení č. 904/2010 uvádí:

„Pokud není dožádaný orgán schopen odpovědět na žádost ve stanovené lhůtě, uvědomí písemně a bez odkladu dožadující orgán o důvodech, které brání včasné odpovědi, a o datu, kdy pravděpodobně bude moci odpovědět.“

### ***Slovenské právo***

8 Ustanovení § 3 odst. 2 druhé věty zákona č. 563/2009 Z. z. o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [zákon č. 563/2009 o správě daní (daňový řád) a o změně a doplnění některých zákonů], ze dne 1. prosince 2009, ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „daňový řád“), stanoví:

„Správce daně je povinen zabývat se každou věcí, která je předmětem správy daní, vyřídit ji bezodkladně a bez zbytečných průtahů a použít nejvhodnější prostředky, které vedou ke správnému určení a vyměření daně.“

9 Ustanovení § 46 odst. 10 daňového řádu stanoví:

„Lhůta pro provedení daňové kontroly činí nejvýše jeden rok ode dne jejího zahájení. Na přerušení daňové kontroly se přiměřeně použije § 61.“

10 Ustanovení § 61 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanoví:

„Správce daně může daňové řízení přerušit, pokud bylo zahájeno řízení o jiné skutečnosti rozhodující pro vydání rozhodnutí nebo je třeba získat informace způsobem podle zvláštního předpisu.“

11 Tento § 61 odst. 1 písm. b) obsahuje poznámku pod čarou 21a), která jako příklad takového zvláštního předpisu uvádí zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (zákon č. 442/2012 o mezinárodní pomoci a spolupráci při správě daní), ze dne 5. prosince 2012, a nařízení č. 904/2010.

12 Ustanovení § 61 odst. 5 daňového řádu stanoví:

„Když je daňové řízení přerušeno, lhůty podle tohoto zákona neběží.“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

13 Žalobkyně v původním řízení, kterou je společnost usazená na Slovensku, uplatnila ve zdaňovacím období prosinec 2013 nárok na odpočet DPH z důvodu nákupu masa uvedeného na fakturách vystavených společností ARGUS Plus spol. s r.o., která je rovněž usazena v tomto členském státě.

14 Daňový úřad Prešov (Daňový úřad v Prešově, Slovensko) (dále jen „správce daně“) zahájil daňovou kontrolu, aby zjistil, zda tento nárok a žádost o vrácení příslušné částky nadměrného odpočtu nebo jeho části za toto zdaňovací období jsou oprávněné.

15 Za účelem přezkumu, zda byly splněny podmínky zakládající nárok na odpočet DPH, provedl správce daně rozsáhlé dokazování zaměřené na prověření vztahů mezi společností ARGUS Plus a žalobkyní v původním řízení. Správce daně v této souvislosti dvakrát přerušil daňovou kontrolu žalobkyně v původním řízení z důvodu žádostí o informace, jež zaslal příslušným orgánům dvou členských států v souladu s postupem upraveným nařízením č. 904/2010, s cílem určit, zda zboží fakturované žalobkyni v původním řízení společností ARGUS bylo skutečně dodáno.

16 První žádost o informace byla adresována příslušným orgánům Polské republiky, tedy členského státu, v němž společnost ARGUS Plus toto zboží koupila, což vedlo k přerušení daňové kontroly v období od 26. srpna 2014 do 11. března 2015, přičemž správce daně v kontrole pokračoval až po obdržení odpovědi od polských orgánů, k čemuž došlo po uplynutí tříměsíční lhůty stanovené v článku 10 nařízení č. 904/2010. Kromě toho nebyly uplatněny články 11 a 12 tohoto nařízení.

17 Druhá žádost o informace byla adresována příslušným orgánům Maďarska s cílem získat protokol o výsledku maďarského státního příslušníka, který je jednatelem společnosti ARGUS Plus, což opět vedlo k přerušení daňové kontroly v období od 20. dubna do 1. července 2015.

18 Správce daně dospěl na základě daňové kontroly k závěru, že žalobkyně v původním řízení nepředložila žádný důkaz, že během zdaňovacího období prosinec 2013 společnost ARGUS Plus skutečně dodala zboží uvedené na fakturách, které byly žalobkyni v původním řízení předloženy. Konstatoval, že během tohoto zdaňovacího období nevykonávala společnost ARGUS Plus skutečnou hospodářskou činnost, ve skutečnosti nenabývala právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník, a tudíž nemohla uvedené zboží dodávat jiným osobám povinným k dani.

19 Za těchto okolností přijal správce daně dne 30. května 2016 rozhodnutí, kterým žalobkyni v původním řízení určil za uvedené zdaňovací období rozdíl na DPH ve výši 174 699,33 eura.

20 Žalobkyně v původním řízení se proti tomuto rozhodnutí odvolala. Finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 17. října 2016 rozhodnutí správce daně potvrdilo.

- 21 Žalobkyně v původním řízení podala proti tomuto rozhodnutí finančního ředitelství žalobu ke Krajskému soudu v Prešove (Krajský soud v Prešově, Slovensko). V rámci této žaloby se dovolávala zejména nepřiměřené celkové délky trvání daňové kontroly. Zdůraznila, že podle § 46 odst. 10 daňového řádu nesmí délka této kontroly přesáhnout jeden rok ode dne jejího zahájení. V projednávané věci přitom byla daňová kontrola zahájena dne 21. března 2014 a ukončena dne 7. prosince 2015.
- 22 Rozsudkem ze dne 18. ledna 2018 Krajský soud v Prešove (Krajský soud v Prešově) uvedenou žalobu zamítl. Pokud jde o délku daňové kontroly, tento soud uvedl, že z § 61 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že když je daňová kontrola přerušena, lhůta stanovená v čl. 46 odst. 10 tohoto zákona neběží, což znamená, že se pro účely počítání této lhůty nebere v úvahu období, během něhož byla daňová kontrola přerušena. Vzhledem k tomu, že ve věci v původním řízení byla daňová kontrola přerušena z důvodu dvou žádostí o informace podaných na základě nařízení č. 904/2010, Krajský soud v Prešove (Krajský soud v Prešově) rozhodl, že žalobní důvod uplatněný žalobkyní v původním řízení týkající se délky trvání této kontroly je neopodstatněný.
- 23 Nejvyšší soud Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky), k němuž byla podána kasační stížnost proti uvedenému rozsudku, zaprvé uvádí, že i když nezbytnost získat informace na základě nařízení č. 904/2010 odůvodňuje přerušování daňové kontroly, nic to nemění na tom, že ve smyslu článku 10 tohoto nařízení, vykládaného ve světle bodu 25 odůvodnění tohoto nařízení, musí dožádané orgány sdělit tyto informace nejpozději do tří měsíců ode dne, kdy obdržely žádost o informace. V projednávaném případě však tato lhůta nebyla dodržena. Kromě toho překročení uvedené lhůty nebylo napraveno ani postupem podle článků 11 a 12 uvedeného nařízení, které umožňuje lhůtu prodloužit.
- 24 Uvedený soud poukazuje na to, že poznámka pod čarou 21a), vložená do § 61 odst. 1 písm. b) daňového řádu, odkazuje na celé nařízení č. 904/2010 jakožto příklad zvláštního předpisu, jehož použitím lze odůvodnit přerušování daňové kontroly, a klade si otázku, zda lze na straně jedné z tohoto nařízení dovodit legitimní důvod k přerušování daňové kontroly a na straně druhé ignorovat ustanovení tohoto nařízení, zejména jeho článek 10. Má totiž za to, že tuto poznámku pod čarou nelze vykládat tak, že přiznává uvedenému nařízení pouze funkci legitimizovat přerušování kontroly, ale že je mimoto třeba přihlídnout ke lhůtám, které stanoví.
- 25 Zadruhé je podle předkládajícího soudu nezbytné upřesnit povahu povinností, které vyplývají ze lhůt stanovených tímž nařízením pro příslušné orgány členských států, jakož i důsledky jejich překročení s ohledem na případné zásahy do práv daňových subjektů.
- 26 Uvedený soud má za to, že za účelem posouzení zákonnosti délky trvání daňové kontroly je nevyhnutelné posoudit i zákonnost délky přerušování daňové kontroly, a to zejména s ohledem na zásady proporcionality a právní jistoty.
- 27 Za těchto podmínek se Nejvyšší soud Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je třeba vykládat bod 25 odůvodnění [nařízení č. 904/2010], v němž je uvedeno, že ‚[l]hůty, které toto nařízení stanoví pro poskytnutí informací, je třeba chápat jako maximální dobu‘, tak, že se jedná o lhůty, které nelze překročit, a pokud budou překročeny, způsobuje to nezákonnost přerušování daňové kontroly?

- 2) Existuje následek (sankce) za nedodržení lhůt k provedení mezinárodní výměny informací stanovených v [nařízení č. 904/2010] ve vztahu k dožádanému a dožadujícímu orgánu?
- 3) Lze mezinárodní výměnu informací, která překračuje lhůty stanovené v [nařízení č. 904/2010], kvalifikovat jako protiprávní zásah do práv daňového subjektu?“

### **K předběžným otázkám**

- 28 Podstatou tří otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být článek 10 nařízení č. 904/2010 vykládaný ve světle bodu 25 odůvodnění tohoto nařízení vykládan v tom smyslu, že stanoví lhůty, jejichž překročení může mít dopad na zákonnost přerušování daňové kontroly stanoveného vnitrostátním právem dožadujícího členského státu do doby, než mu dožádaný členský stát sdělí informace požadované v rámci mechanismu správní spolupráce zavedeného tímto nařízením.
- 29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora je při výkladu ustanovení unijního práva třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (viz zejména rozsudky ze dne 6. října 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, bod 61 a citovaná judikatura, a ze dne 24. března 2021, A, C-950/19, EU:C:2021:230, bod 34).
- 30 Pokud jde o znění článku 10 nařízení č. 904/2010, ten stanoví, že dožádaný orgán musí sdělit informace požadované dožadujícím orgánem co nejdříve, nejpozději však tři měsíce ode dne obdržení žádosti, a tato lhůta se zkracuje na dobu nejvýše jednoho měsíce v případě, že dožádaný orgán již má dotyčné informace k dispozici.
- 31 Jak vyplývá z bodu 25 odůvodnění tohoto nařízení, tento článek 10 tudíž stanoví maximální lhůty, ve kterých musí dožádaný orgán poskytnout dožadujícímu orgánu informace požadované tímto orgánem.
- 32 V souladu s judikaturou připomenutou v bodě 29 tohoto rozsudku je však pro určení působnosti článku 10 nařízení č. 904/2010 nezbytné zohlednit rovněž články 11 a 12 tohoto nařízení, které spolu s tímto článkem 10 tvoří oddíl 2 kapitoly II uvedeného nařízení, nadepsaný „Lhůta pro poskytnutí informací“.
- 33 Článek 11 nařízení č. 904/2010 v tomto ohledu stanoví, že v určitých zvláštních skupinách případů se dožádaný orgán a dožadující orgán mohou dohodnout na lhůtách odlišných od lhůt stanovených v článku 10. Článek 12 tohoto nařízení stanoví, že pokud není dožádaný orgán schopen odpovědět na žádost ve stanovené lhůtě, uvědomí písemně a bez odkladu dožadující orgán o důvodech, které brání včasné odpovědi, a o datu, kdy pravděpodobně bude moci odpovědět.
- 34 Z těchto článků vyplývá, že unijní normotvůrce výslovně předvídal možnost příslušných daňových orgánů členských států odpovědět na žádost o informace po uplynutí lhůt stanovených v článku 10 nařízení č. 904/2010.
- 35 Kromě toho z článků 11 a 12 nařízení č. 904/2010 rovněž vyplývá, že se lhůty stanovené v článku 10 tohoto nařízení netýkají vztahů mezi příslušnými daňovými orgány, které mají spolupracovat v rámci mechanismu zavedeného uvedeným nařízením, a osobami povinnými

k dani, nýbrž pouze vztahů mezi těmito orgány. Dotyčné daňové orgány se totiž mohou v souladu s tímto článkem 11 dohodnout na delší lhůtě, aniž je stanoveno, že jsou povinny konzultovat dotyčnou osobu povinnou k dani, a podle tohoto článku 12 je to pouze dožadující orgán, a nikoli osoba povinná k dani, kdo je dožádaným orgánem vyrozuměn o nemožnosti odpovědět na žádost ve stanovené lhůtě.

- 36 Kromě toho ani články 10 až 12 nařízení č. 904/2010, ani žádné jiné ustanovení tohoto nařízení nestanoví žádný důsledek pro případ, že příslušné daňové orgány překročí jednu ze lhůt vyplývajících z použití uvedených článků, ať už pro tyto orgány, nebo pro osoby povinné k dani.
- 37 Ze znění těchto ustanovení i z kontextu, jehož součástí je tento článek 10, tedy vyplývá, že překročení jedné z lhůt stanovených tímto článkem nezakládá dotyčné osobě povinné k dani žádný nárok a nemá žádné zvláštní důsledky, a to ani pro zákonnost přerušení daňové kontroly stanoveného vnitrostátním právem dožadujícího členského státu do doby, než dožádaný členský stát sdělí požadované informace.
- 38 Tento výklad je potvrzen cílem sledovaným nařízením č. 904/2010.
- 39 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že cílem toto nařízení je podle jeho čl. 1 odst. 1 stanovit podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto právních předpisů, a za tímto účelem stanoví pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování této daně, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s uvedenou daní.
- 40 Jak vyplývá z bodů 5 a 7 odůvodnění nařízení č. 904/2010, cílem tohoto nařízení je tedy prostřednictvím vytvoření společného systému pro spolupráci mezi členskými státy, zejména pokud jde o výměnu informací, pomoci zajistit správné vyměření DPH, zejména pokud jde o činnosti vykonávané na území některého z nich, avšak u nichž je příslušná DPH splatná v jiném členském státě. Jak totiž uznal unijní normotvůrce v bodě 8 odůvodnění tohoto nařízení, kontrola správného uplatňování DPH u přeshraničních plnění zdanitelných v jiném členském státě, než kde je usazen poskytovatel nebo dodavatel, závisí v mnoha případech na informacích, které má k dispozici nebo může snáze získat členský stát usazení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 43).
- 41 Je tedy třeba konstatovat, že cílem nařízení č. 904/2010 je umožnit správní spolupráci za účelem výměny informací, které mohou být pro daňové orgány členských států nezbytné (rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 48).
- 42 Naproti tomu vzhledem k neexistenci výslovného ustanovení v tomto smyslu v nařízení č. 904/2010 nelze toto nařízení vykládat tak, že přiznává osobám povinným k dani zvláštní práva (obdobně viz rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, bod 105 a citovaná judikatura).
- 43 Toto nařízení mimoto nestanoví maximální dobu trvání daňové kontroly nebo podmínky jejího přerušení v případě zahájení postupu výměny informací, jež toto nařízení upravuje. Osoba povinná k dani se tudíž uvedeného nařízení nemůže dovolávat k tomu, aby napadla zákonnost přerušení daňové kontroly vedené vůči ní z důvodu nepřiměřené délky jejího trvání.

- 44 Vzhledem ke všem předchozím úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 10 nařízení č. 904/2010 vykládaný ve světle bodu 25 odůvodnění tohoto nařízení musí být vykládán v tom smyslu, že nestanoví lhůty, jejichž překročení může mít dopad na zákonnost přerušení daňové kontroly stanoveného právem dožadujícího členského státu do doby, než mu dožádaný členský stát sdělí informace požadované v rámci mechanismu správní spolupráce zavedeného tímto nařízením.

#### **K nákladům řízení**

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

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

**Článek 10 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty vykládaný ve světle bodu 25 odůvodnění tohoto nařízení musí být vykládán v tom smyslu, že nestanoví lhůty, jejichž překročení může mít dopad na zákonnost přerušení daňové kontroly stanoveného právem dožadujícího členského státu do doby, než mu dožádaný členský stát sdělí informace požadované v rámci mechanismu správní spolupráce zavedeného tímto nařízením.**

Podpisy.