Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ATHANASIA RANTOSE
přednesené dne 2. února 2023 [1]

Věc C-615/21

Napfény-Toll Kft.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatóság

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Vnitrostátní daňové řízení – Daň z přidané hodnoty – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví přerušení běhu promlčecí doby pro oprávnění k dani v rámci soudního přezkumu bez časového omezení, a to bez ohledu na počet opakovaných daňových řízení – Zásada právní jistoty a zásada efektivity unijního práva“

Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu zásady právní jistoty a zásady efektivity unijního práva v rámci uplatňování směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2] (dále jen „směrnice o DPH“).

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Napfény-Toll Kft. (dále jen „žalobkyně“) a maďarskou daňovou správou ohledně částek daně z přidané hodnoty („DPH“), které společnost odečetla z titulu DPH splatné při různých nákupech zboží zakládajících nárok na odpočet, jež uskutečnila v červnu 2010 a v období od listopadu 2010 do září 2011.

[1] – Původní jazyk: francouzština.

[2] – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

Právní rámec

Unijní právo

3. Článek 1 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství [3] stanoví:

„1. Pro účely ochrany finančních zájmů Evropských společenství se přijímají obecná pravidla týkající se stejnorodých kontrol a správních opatření a sankcí postihujících nesrovnalosti s ohledem na právo Společenství.

2. ‚Nesrovnalostí' se rozumí jakékoli porušení právního předpisu Společenství vyplývající z jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, v důsledku kterého je nebo by mohl být poškozen souhrnný rozpočet Společenství nebo rozpočty Společenstvím spravované, a to buď snížením nebo ztrátou příjmů z vlastních zdrojů vybíraných přímo ve prospěch Společenství, nebo formou neoprávněného výdaje."

4. Článek 3 tohoto nařízení stanoví:

„1. Promlčecí doba pro zahájení stíhání činí čtyři roky od okamžiku, kdy došlo k nesrovnalosti uvedené v čl. 1 odst. 1. […]

V případě pokračujících nebo opakovaných nesrovnalostí běží promlčecí doba ode dne, ke kterému nesrovnalost skončila. […]

Promlčecí doba pro zahájení stíhání se přerušuje každým úkonem příslušného orgánu oznámeným dané osobě, který se týká vyšetřování nebo řízení o nesrovnalosti. Promlčecí doba začíná znovu běžet od provedení každého úkonu způsobujícího přerušení.

Promlčení však nastane nejpozději ke dni, v němž uplynula lhůta rovnající se dvojnásobku promlčecí doby, aniž příslušný orgán uložil sankci, s výjimkou případů, kdy bylo řízení podle čl. 6 odst. 1 pozastaveno.

2. Lhůta pro výkon rozhodnutí, na základě kterého byla uložena správní sankce, činí tři roky. Tato lhůta běží ode dne, kdy rozhodnutí nabude právní moci.

Přerušení a pozastavení se řídí odpovídajícími pravidly vnitrostátního práva.

3. Členské státy si ponechávají možnost uplatňovat delší lhůtu, než která je uvedena v odstavci 1 nebo odstavci 2."

5. Článek 4 odst. 1 a 4 uvedeného nařízení stanoví:

„1. Každá nesrovnalost vede zpravidla k odnětí neoprávněně získané výhody

– formou povinnosti zaplatit nebo nahradit dlužné nebo neoprávněně získané částky,

[…]

[3] – Úř. věst. 1995, L 312, s. 1.

4. Opatření uvedená v tomto článku nejsou považována za sankce.“

6. Článek 6 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„Aniž jsou dotčena správní opatření a sankce Společenství přijaté na základě odvětvových předpisů existujících ke dni vstupu tohoto nařízení v platnost, může být uložení peněžní sankce, jako je správní pokuta, pozastaveno rozhodnutím příslušného orgánu, bylo-li proti dotyčné osobě zahájeno za stejné činy trestní řízení. Pozastavení správního řízení přerušuje běh promlčecí doby stanovené v článku 3.“

Maďarské právo

7. Článek 164 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovém řízení)[4] ve znění platném ke dni sporné daňové kontroly (dále jen „bývalý daňový řád“), stanoví:

„1) Oprávnění vyměřit daň se promlčí po uplynutí pěti let od posledního dne kalendářního roku, ve kterém mělo být přiznání nebo oznámení týkající se této daně učiněno, nebo v případě neexistence daňového přiznání nebo oznámení, v jehož průběhu měla být daň odvedena.

[…]

5) V případě soudního přezkumu rozhodnutí daňového orgánu se běh promlčecí lhůty týkající se oprávnění vyměřit správnou částku dlužné daně přerušuje od okamžiku, kdy rozhodnutí daňového orgánu vydané ve druhém stupni nabylo právní moci, až do okamžiku, kdy se soudní rozhodnutí stane pravomocným, nebo v případě kasačního opravného prostředku až do rozhodnutí o tomto kasačním opravném prostředku.“

8. Dřívější daňový řád byl zrušen a nahrazen od 1. ledna 2018 ustanoveními az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon CLI z roku 2017 o správě daní, dále jen „zákon o správě daní“)[5], jakož i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon CL z roku 2017, kterým se zavádí nový daňový řád, dále jen „nový daňový řád“)[6].

9. Článek 203 odst. 3 nového daňového řádu v podstatě kopíruje obsah článku 164 dřívějšího daňového řádu. Podle tohoto ustanovení, pokud daňový poplatník podal proti rozhodnutí daňového orgánu správní žalobu, běh promlčecí lhůty týkající se oprávnění vyměřit daň se přerušuje od okamžiku, kdy rozhodnutí daňového orgánu vydané v druhém stupni nabylo právní moci, až do okamžiku pravomocného rozsudku nebo v případě kasačního opravného prostředku do doby, než o něm bude rozhodnuto.

10. V článku 203 odst. 7 písm. c) nového daňového řádu se uvádí, že promlčecí lhůta týkající se oprávnění vyměřit daň se prodlužuje o dvanáct měsíců, zejména pokud soud v rámci správní žaloby proti rozhodnutí daňového orgánu nařídí provedení nového řízení.

[4] – *Magyar Közlöny* 2003/131, 14. listopadu 2003, s. 9990.

[5] – *Magyar Közlöny* 2017/192, 22. listopadu 2017, s. 31694.

[6] – *Magyar Közlöny* 2017/192, 22. listopadu 2017, s. 31586.

11. Podle čl. 271 odst. 1 nového daňového řádu, jehož znění je totožné se zněním čl. 139 odst. 1 zákona o správě daní, je třeba ustanovení tohoto zákona, a tedy včetně čl. 203 odst. 7 písm. c) nového daňového řádu, použít na zahájená řízení nebo na řízení opakovaná po nabytí účinnosti tohoto zákona.

Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem

12. Žalobkyně odpočetla od DPH, kterou dlužila, částku této daně dlužnou z titulu zboží, jež nabyla během června 2010, jakož i v období od listopadu 2010 do září 2011.

13. V prosinci 2011 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (ředitelství daní a cel pro Budapešť-jih, Maďarsko, dále jen „žalovaná daňová správa“) jako správce daně prvního stupně zahájila kontrolu, která byla žalobkyni oznámena dne 13. prosince 2011.

14. Po skončení kontroly se tento daňový orgán domníval, že část odečtené DPH neměla být odečtena, protože část faktur předložených za tímto účelem neodpovídala žádné skutečné hospodářské transakci a v případě další části faktur se jednalo o daňový podvod, o němž žalobkyně věděla. Žalovaná daňová správa proto rozhodnutím ze dne 8. října 2015 vyzvala žalobkyni k zaplacení daňových nedoplatků v celkové výši 144 785 000 HUF (přibližně 464 581 eur) a uložila jí pokutu ve výši 108 588 000 HUF (přibližně 348 433 eur) a penále za pozdní platbu ve výši 46 080 000 HUF (přibližně 147 860 eur).

První správní rozhodnutí vydané v druhém stupni

15. Rozhodnutím ze dne 11. listopadu 2015, doručeným dne 14. prosince 2015, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Státní daňová a celní správa – Hlavní regionální daňové ředitelství pro střední Maďarsko, Maďarsko), předchůdce žalované daňové správy, kterému byla předložena stížnost žalobkyně, zrušil jakožto správce daně rozhodnutí prvního stupně, pokud jde o uložené penále za prodlení, zatímco ve zbývající části toto rozhodnutí potvrdil. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu.

16. Rozsudkem ze dne 2. března 2018, který nabyl právní moci téhož dne, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) zrušil rozhodnutí správce daně vydané v druhém stupni a nařídil mu provést nové řízení. Tento soud ve svém rozsudku uvedl, že shledal, že rozhodnutí je zatíženo vadou spočívající v rozporu v odůvodnění. I když totiž rozhodnutí vydané v druhém stupni uvádí jiné skutečnosti než rozhodnutí prvního stupně, současně konstatuje, že daňový orgán prvního stupně správně zjistil skutkový stav.

Druhé správní rozhodnutí vydané ve druhém stupni

17. Rozhodnutím ze dne 5. března 2018, které bylo žalobkyni doručeno dne 7. března 2018, vydala žalovaná daňová správa druhé správní rozhodnutí vydané ve druhém stupni, jímž v podstatě potvrdila rozhodnutí vydané v prvním stupni. Toto rozhodnutí nicméně snížilo výši uloženého penále za prodlení.

18. Rozsudkem ze dne 5. července 2018, který nabyl právní moci téhož dne, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti), k němuž podala žalobkyně žalobu, zrušil druhé rozhodnutí vydané ve druhém stupni a nařídil žalované daňové správě provést nové řízení. V odůvodnění tento soud zaprvé konstatoval, že druhé rozhodnutí vydané ve druhém stupni, které bylo vydáno v první pracovní den po vyhlášení rozsudku ze dne 2. března 2018, do značné míry doslovně přebírá první rozhodnutí vydané ve druhém stupni, aniž uvedl, v jakém rozsahu mění zjištění učiněné správcem daně v prvním stupni. Proto daňová správa splnila povinnosti vyplývající z uvedeného rozsudku pouze formálně. Zadruhé uvedl, že druhé rozhodnutí vydané ve druhém stupni stále obsahuje rozporná zjištění ohledně reálnosti dotčených transakcí.

19. Rozsudkem ze dne 30. ledna 2020 potvrdil Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) na základě odvolání podaného daňovou správou rozsudek ze dne 5. července 2018 ve věci samé. Na jedné straně, pokud odůvodnění druhého rozhodnutí vydaného ve druhém stupni opakovalo odůvodnění prvního rozhodnutí vydané ve druhém stupni, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti) správně konstatoval, že žalovaný daňový orgán nedodržel pokyny závazně stanovené v rozsudku ze dne 2. března 2018. Ačkoli měl tento správní orgán podle svého tvrzení pouze krátkou dobu do promlčení oprávnění vyměřit daň, a tedy i dlužnou částku DPH, nezbavuje ho tato okolnost splnit své zákonné povinnosti. Kromě toho bylo druhé rozhodnutí vydané ve druhém stupni skutečně stiženo vadou, jak konstatoval Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti), a to rozporným odůvodněním.

Třetí správní rozhodnutí vydané v druhém stupni

20. Dne 6. dubna 2020 vydal žalovaný správce daně nové rozhodnutí, v němž potvrdil rozhodnutí vydané v prvním stupni, přičemž změnil uložené penále za prodlení. Na odůvodnění svého stanoviska tento správce daně uvedl, že nezjistil skutečnosti odlišné od těch, které zjistil ve svém rozhodnutí správce daně v prvním stupni, čímž splnil svou povinnost zjistit skutkový stav.

21. Proti tomuto třetímu rozhodnutí podala žalobkyně odvolání k Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu), jenž je předkládajícím soudem, mimo jiné z důvodu, že podle čl. 164 odst. 1 a 5 dřívějšího daňového řádu právo správce daně stanovit částky DPH, které mají být vráceny, se promlčí po pěti letech od posledního dne kalendářního roku, v němž bylo podáno přiznání nebo oznámení týkající se této daně nebo, pokud přiznání nebo oznámení nebylo podáno, roku, v němž měla být tato daň odvedena. Právo správce daně stanovit částky DPH, které mají být vráceny za předmětná období, však zaniklo před datem vydání třetího rozhodnutí vydaného v druhém stupni (tj. 6. dubna 2020). Žalobkyně se domnívá, že opakované přijímání rozhodnutí je v rozporu se zásadou právní jistoty, kterou má promlčení chránit. O to více by tomu tak bylo v původním řízení, pokud by k druhému opakovanému řízení došlo proto, že správce daně nedodržel pokyny obsažené v prvním soudním rozhodnutí. Je tedy vinou správce daně, že řízení trvalo téměř deset let od zahájení kontroly.

22. Předkládající soud připomíná, že čl. 164 odst. 5 dřívějšího daňového řádu nestanoví horní hranici počtu opakovaných řízení, která mohou daňové orgány vést, ani celkovou dobu trvání přerušení. Podle judikatury Kúria (Nejvyšší soud) se však promlčecí lhůta po dobu soudního přezkumu rozhodnutí správce daně přerušuje. Proto neexistuje žádné časové omezení pro přerušení běhu promlčecí lhůty v případě soudního přezkumu, takže právo správce daně stanovit částky DPH, které mají být vráceny, se může prodloužit o několik let nebo v extrémních případech

dokonce o desítky let. Z tohoto důvodu předkládající soud vyjadřuje pochybnosti o slučitelnosti dotčené vnitrostátní právní úpravy a související judikatury se zásadami právní jistoty a efektivity unijního práva.

23. Za těchto podmínek rozhodl Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu) o přerušení řízení a o předložení následující předběžné otázky Soudnímu dvoru:

„Musí být zásada právní jistoty a zásada efektivity, jež tvoří součást [unijního] práva […], vykládány v tom smyslu, že nebrání takové právní úpravě členského státu, která soudu nepřiznává žádný prostor pro uvážení, jako je úprava obsažená v čl. 164 odst. 5 [dřívějšího daňového řádu], jakož i takové praxi založené na této právní úpravě, podle kterých se v oblasti [DPH] prekluzivní lhůta pro vyměření daně daňovou správou staví po celou dobu soudního přezkumu bez ohledu na počet opakovaných správních daňových řízení a bez omezení celkového součtu dob, kdy lhůta neběží, v případě vícenásobného soudního přezkumu, a to i tehdy, když soud, jenž provádí přezkum rozhodnutí vydaného orgánem daňové správy v opakovaném řízení v důsledku dřívějšího soudního rozhodnutí, rozhodne, že orgán daňové správy nerespektoval pokyny obsažené v uvedeném soudním rozhodnutí, tedy když odpovědnost za zahájení nového soudního řízení nese orgán daňové správy[?]“

24. Po předložení této předběžné otázky zaslal předkládající soud dopisem ze dne 3. května 2022 Soudnímu dvoru kopii rozhodnutí Alkotmánybíróság (Ústavní soud, Maďarsko) ze dne 25. ledna 2022, kterým tento soud zrušil odkaz na opakované řízení v čl. 271 odst. 1 nového daňového řádu, a kopii druhého rozhodnutí Alkotmánybíróság (Ústavní soud), rovněž v tomto smyslu, ze dne 26. dubna 2022.

25. Dopisem ze dne 30. června 2022 byl předkládající soud požádán Soudním dvorem prostřednictvím žádosti o informace, aby s ohledem na některé původně poskytnuté údaje potvrdil, že v důsledku rozhodnutí Alkotmánybíróság (Ústavní soud) o zrušení odkazu na opakované řízení podle § 271 odst. 1 nového daňového řádu není původní řízení v žádném případě promlčeno.

26. Dopisem ze dne 7. července 2022 předkládající soud v podstatě uvedl, že rozhodnutí Alkotmánybíróság (Ústavní soud) má jediný účinek, a to ten, že opravňuje daňovou správu, aby stanovila výši vybrané DPH, která má být vrácena za kontrolované období v roce 2010. Pokud však jde o zdaňovací období 2011, bude záležet na odpovědi Soudního dvora, zda je žaloba správce daně promlčena či nikoli.

27. Písemná vyjádření předložily žalobkyně, maďarská a španělská vláda, jakož i Evropská komise. Tyto účastnice řízení rovněž přednesly svá vyjádření na jednání konaném dne 10. listopadu 2022.

Analýza

Úvodní poznámky

28. Úvodem je třeba uvést, že věc v původním řízení se netýká slučitelnosti promlčecí lhůty, v níž může osoba povinná k dani uplatnit svůj nárok na odpočet daně, ani lhůty, v níž může daňová správa zpochybnit přiznání osoby povinné k dani, s unijním právem, ale slučitelnosti přerušení běhu této lhůty v případě soudního řízení, a to bez jakéhokoli časového omezení a bez ohledu na důvody, pro které muselo být případně toto řízení opakováno, s unijním právem.

29. V projednávané věci je třeba konstatovat, že jejím předmětem je specifická situace, kdy na sebe v rámci téhož daňového sporu navazuje několik správních a soudních řízení, aniž by bylo možné věc s konečnou platností vyřešit z důvodů, které podle předkládajícího soudu spočívají na straně daňové správy, a aniž by předmětná daňová právní úprava takovou situaci předpokládala a mohla napravit.

30. Předkládající soud v tomto ohledu připomíná, že podle praxe dotčeného členského státu v případě, že po sobě následuje několik soudních přezkumů, není kumulativní délka přerušení omezena, a to ani tehdy, pokud soud rozhodující o rozhodnutí daňového orgánu přijatém v rámci nového řízení navazujícího na předchozí soudní rozhodnutí konstatuje, že daňový orgán nedodržel pokyny obsažené v předchozím soudním rozhodnutí a že k novému soudnímu řízení došlo vinou tohoto orgánu.

31. V takové situaci se předkládající soud táže, zda je maďarská právní úprava a praxe týkající se přerušení běhu promlčecích lhůt na v podstatě neomezenou dobu slučitelná s unijním právem a do jaké míry může narušit zásadu právní jistoty a zásadu efektivity. Předkládající soud má navíc za to, že výkon práva na odpočet daně stanoveného směrnicí o DPH by se mohl ukázat jako nadměrně obtížný, zejména v takových případech, jako je věc v původním řízení, kdy daňová správa přijme nová rozhodnutí, aniž by se řídila předchozími rozhodnutími příslušných soudů, v krátké době po vydání rozhodnutí nařizujících nové řízení, takže promlčecí lhůta pro uplatnění oprávnění k vyměření daně by se mohla výrazně prodloužit z důvodu přerušení běhu promlčecí lhůty během soudního přezkumu.

32. Za okolností, kdy není zřejmé, že dotčenou situaci lze přičíst nejen (a přímo) právní úpravě dotčené ve věci v původním řízení, ale spíše postupu nebo dokonce nečinnosti daňové správy a případně vnitrostátních soudů, považuji za vhodné tyto dva aspekty v těchto závěrech posoudit odděleně.

K slučitelnosti pravidel o přerušení běhu promlčecí lhůty s unijním právem

33. Před analýzou slučitelnosti maďarské právní úpravy se zásadou efektivity a zásadou právní jistoty co by zásadami unijního práva, jak k tomu vyzývá vnitrostátní soud, je třeba přezkoumat, zda tato právní úprava spadá do působnosti zvláštních ustanovení unijního práva v oblasti daní.

K použitelnosti směrnice o DPH

34. Úvodem je třeba poznamenat, že navzdory skutečnosti, že projednávaná věc se týká sporu souvisejícího s DPH, se předběžná otázka netýká výkladu žádného ustanovení směrnice o DPH. V tomto ohledu směrnice pouze stanoví hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet DPH[7], nestanoví však lhůtu, ve které mohou osoby povinné k dani požádat o vrácení DPH[8], ani lhůtu, v níž musí být po zjištění existence nároku na vrácení určité částky zaplacené daně vrácení provedeno.

[7] – Směrnice o DPH upravuje tyto hmotněprávní a formální podmínky v hlavě X, resp. v kapitolách 1 („Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, článek 168 a násl.) a 4 („Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně“, článek 178 a násl.).

[8] – Rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 35).

K použitelnosti nařízení č. 2988/95

35. Zaprvé je třeba uvést, že z oblasti působnosti nařízení č. 2988/95 vyplývá, že se vztahuje na jakoukoli „nesrovnalost“ zjištěnou správním orgánem a na „[jakékoli] porušení právního předpisu [Unie] vyplývající z jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu“, v důsledku kterého je poškozen souhrnný rozpočet [Unie] nebo rozpočty [Unií] spravované.

36. Soudní dvůr rozhodl, že mezi vlastní zdroje Unie patří mimo jiné příjmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Unie, a existuje přímá spojitost mezi výběrem příjmů z DPH v souladu s použitelným unijním právem, na jedné straně, a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH unijnímu rozpočtu, na straně druhé, neboť jakákoli mezera ve výběru příjmů z DPH je potenciálně příčinou snížení zdrojů z DPH [9]. Z toho lze vyvodit, že promlčecí lhůta, v níž mohou vnitrostátní daňové správy stanovit správnou výši DPH, která má být vrácena za určité období, je upravena nařízením 2988/95.

37. Zadruhé, pokud jde o promlčecí lhůty, čl. 3 odst. 1 nařízení č. 2988/95 stanoví čtyřletou promlčecí lhůtu pro stíhání „nesrovnalostí“, na které se vztahuje toto nařízení. Podle judikatury Soudního dvora se promlčecí lhůta stanovená v tomto článku vztahuje jak na nesrovnalosti vedoucí k uložení správní sankce ve smyslu článku 5 uvedeného nařízení, tak na nesrovnalosti, které jsou předmětem správního opatření ve smyslu článku 4 tohoto nařízení, jehož cílem je odnětí neoprávněně získané výhody, avšak nevykazuje povahu sankce [10].

38. Je však třeba poznamenat, že přijetím nařízení č. 2988/95, a zejména jeho čl. 3 odst. 1 prvním pododstavcem, unijní normotvůrce zamýšlel pouze vymezit minimální dobu použitelnou ve všech členských státech. Podle čl. 3 odst. 3 uvedeného nařízení mohou členské státy uplatňovat delší promlčecí lhůty, než je čtyřletá lhůta stanovená v čl. 3 odst. 1 uvedeného nařízení [11]. Vzhledem k tomu, že tato možnost je implicitně, ale nutně podmíněna tím, že zvolené lhůty jsou přiměřené, bude proto třeba jakoukoli delší lhůtu zkoumat s ohledem na stejné zásady, jaké platí pro lhůty mimo oblast působnosti nařízení [12].

39. Zatřetí je důležité poznamenat, že čl. 3 odst. 1 první pododstavec nařízení 2988/95 stanoví pravidla pro výpočet lhůt. Na jedné straně čl. 3 odst. 1 třetí pododstavec tohoto nařízení stanoví, že promlčecí doba pro stíhání, jímž judikatura šířeji rozumí jakoukoli formu činnosti správního orgánu, se přerušuje každým úkonem příslušného orgánu oznámeným dané osobě, který se týká vyšetřování nebo řízení o nesrovnalosti. Naproti tomu čl. 3 odst. 1 čtvrtý pododstavec uvedeného nařízení stanoví, že promlčení nastane nejpozději ke dni, v němž uplynula lhůta rovnající se dvojnásobku promlčecí doby, aniž příslušný orgán uložil sankci, přičemž toto ustanovení bylo Soudním dvorem vykládáno jako stanovení absolutní hranice [13] s tím, že jedinou výslovně uznanou výjimkou je pozastavení v případě trestního řízení podle s čl. 6 odst. 1 nařízení č. 2988/95. V projednávané věci tomu však tak není, jak vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, tak z odpovědi maďarské vlády při jednání.

[9] – Rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26), jakož i rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 38).

[10] – Rozsudky ze dne 24. června 2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, body 33 a 34), jakož i ze dne 17. září 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 45).

[11] – Viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, IFAP (C-447/20 a C-448/20, EU:C:2022:265, bod 48 a citovaná judikatura).

[12] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 59 a citovaná judikatura).

[13] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. března 2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, bod 54 a citovaná judikatura).

40. Kromě toho se toto nařízení vztahuje pouze na správní řízení a žádné z jeho ustanovení se netýká trvání soudního řízení zahájeného stranou, které byla uložena správní sankce, ani přerušení promlčecích lhůt v případě soudního přezkumu.

41. Z výše uvedeného vyplývá, že i když nařízení č. 2988/95 může být použitelné, pokud jde o vnitrostátní právní úpravu, která stanoví promlčecí lhůtu, v níž může vnitrostátní daňová správa vyměřit daň, taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v projednávané věci, která stanoví přerušení běhu promlčecí lhůty pro vyměření výše DPH po celou dobu soudního přezkumu, je z jeho působnosti vyloučena.

K analýze dotčených právních předpisů z hlediska obecných zásad unijního práva

42. Vzhledem k tomu, že neexistuje unijní právní úprava v této oblasti (a protože ani směrnice o DPH, ani nařízení č. 2988/95 neobsahují zvláštní pravidla, která by umožnila odpovědět na položenou předběžnou otázku), je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora na vnitrostátním právním řádu členských států, aby v souladu se zásadou procesní autonomie členských států, a zejména se zásadami rovnocennosti a efektivity, stanovil pravidla pro promlčení ohledně soudních řízení a přerušení běhu těchto lhůt, pokud tyto státy vykonávají své pravomoci v souladu s unijním právem [14].

43. V tomto ohledu, přestože vnitrostátní soud ve své předběžné otázce odkázal pouze na zásadu právní jistoty a zásadu efektivity, nebrání to tomu, aby byly zohledněny další obecné zásady unijního práva, které mohou být relevantní pro projednávanou věc, a to jak v rámci této analýzy, tak v rámci analýzy, kterou provede Soudní dvůr.

44. Pokud jde v první řadě o zásadu rovnocennosti, ta vyžaduje, aby procesní pravidla pro provádění unijního práva v rámci vnitrostátního práva nebyla přísnější než pravidla pro provádění vnitrostátního práva, jehož cíl nebo důvody jsou podobné. V případě ustanovení o promlčení rovnocennost znamená, že kromě předmětného ustanovení o promlčení existuje ustanovení o promlčení použitelné na vnitrostátní situace, které lze s ohledem na jeho cíl a podstatné náležitosti považovat za podobné [15].

45. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že ze skutečností popsaných předkládajícím soudem, z písemných podání účastníků řízení ani z vysvětlení poskytnutých při jednání nevyplývá, že by procesní pravidla stanovená maďarským daňovým řádem (včetně nařízení dotčeného ve věci v původním řízení) byla méně příznivá, pokud jde o promlčecí lhůty, než pravidla použitelná na vnitrostátní situace, a tato pravidla se použijí jak na žaloby vycházející z porušení unijního práva, tak na žaloby stejné povahy vycházející z porušení vnitrostátního práva.

46. Pokud jde v druhé řadě o zásadu efektivity, tato znamená, že taková vnitrostátní procesní ustanovení, jako jsou ustanovení dotčená ve věci v původním řízení, nesmí být takové povahy, že by v praxi znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných unijním právním řádem [16].

[14] – Rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 34, jakož i citovaná judikatura).

[15] – Rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 38 a citovaná judikatura).

[16] – Rozsudek ze dne 15. března 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, bod 52).

47. Zaprvé je třeba připomenout, že na základě směrnice o DPH mají členské státy dvojí povinnost. Musí tedy na jedné straně zajistit, aby osoby povinné k dani mohly účinně uplatňovat svůj nárok na odpočet DPH, aniž jim v tom brání procesní nebo hmotněprávní pravidla, která jsou neslučitelná s unijním právem, a zejména se směrnicí o DPH. Na druhé straně jsou povinny přijmout veškerá legislativní a správní opatření nezbytná k zajištění výběru DPH splatné na jejich území v plné výši a k boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem [17].

48. Zatímco totiž v projednávaném případě žalobkyně tvrdí, že její nárok na odpočet DPH byl omezen, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány konstatovaly existenci daňového podvodu a toto posouzení nebylo v dosud vydaných rozsudcích v původním řízení zpochybněno. V této souvislosti je třeba poznamenat, že podle judikatury Soudního dvora může členský stát v zásadě pozastavit vrácení DPH až do konečného vyřešení sporu ve správním nebo soudním řízení, neboť odepření nároku na odpočet musí vždy splňovat požadavek proporcionality [18], jehož ověření přísluší vnitrostátnímu soudu.

49. Zadruhé existence promlčecí lhůty v daňové oblasti je ve stejném zájmu osoby povinné k dani i daňové správy, neboť stanovení přiměřených lhůt má chránit jak osobu povinnou k dani, tak daňovou správu tím, že neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku přiznaného unijním právním řádem.

50. V tomto ohledu je třeba rozlišovat mezi lhůtou, v níž mohou osoby povinné k dani uplatnit nárok na odpočet DPH, na jedné straně a promlčecí lhůtou, v níž může daňová správa konat, na straně druhé [19]. V některých rozsudcích tak Soudní dvůr připustil, že činnost správních orgánů může být omezena jinými lhůtami než lhůty platné pro soukromé osoby [20]. Pokud jde o promlčecí lhůtu použitelnou pro daňovou správu, Soudní dvůr již rozhodl, že pětiletá lhůta počítaná od dne, kdy musí být daňové prohlášení v zásadě podáno, je v souladu se zásadou efektivity [21].

51. Je však třeba zdůraznit, že ačkoli je v projednávané věci nastolena otázka možného omezení výkonu nároku žalobkyně na odpočet, netýká se přímo slučitelnosti procesních pravidel upravujících tento nárok s unijním právem, nýbrž vnitrostátních pravidel upravujících promlčecí lhůtu pro konání daňové správy.

52. Zatřetí, pokud jde o přerušení běhu promlčecí lhůty během soudního řízení, je třeba poznamenat, že existence důvodů pro přerušení běhu promlčecí lhůty má zajistit právě dodržení zásady efektivity tím, že zaručuje, že promlčecí lhůta během soudního řízení neuplyne, i když osoba povinná k dani uplatní práva přiznaná unijním právním řádem. Účelem přerušení běhu promlčecí lhůty během soudního řízení je navíc umožnit daňovému orgánu zohlednit výsledek soudního přezkumu. Při neexistenci takové právní úpravy by mohlo dojít ke zneužití práva na odvolání, neboť pokud by v průběhu případného soudního řízení došlo k promlčení (jehož délka

[17] – Viz článek 273 směrnice o DPH a rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 25 a 26.

[18] – Rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, body 54 a 55).

[19] – Na jedné straně, pokud jde o osobu povinnou k dani, existence promlčecí lhůty při výkonu jejích práv jí umožňuje napadnout rozhodnutí daňové správy s cílem požádat o vrácení neoprávněně vyplacených částek nebo částek stanovených zvláštními předpisy pro jednotlivé daně a případně je získat zpět. Na stranu druhou promlčecí lhůta umožňuje daňovým orgánům provést nezbytné kontroly za účelem zjištění daňové situace osoby povinné k dani a zjištění nesrovnalostí a zneužití, ke kterým mohlo dojít, a jejich důsledků, aby se zabránilo ztrátě příjmů z DPH.

[20] – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 49 až 54), v němž Soudní dvůr rozhodl, že zásada efektivity není porušena v případě vnitrostátní promlčecí lhůty, která je údajně výhodnější pro daňovou správu než promlčecí lhůta uplatnitelná vůči jednotlivci.

[21] – Rozsudky ze dne 8. září 2011, Q-Beef et Bosschaert (C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 37), jakož i rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 43).

není v zásadě přesně stanovena a v žádném případě nezávisí na opatřeních přijatých daňovým orgánem, nýbrž na soudním řízení), nemohla by daňová správa provést svá zjištění, i kdyby jinak její rozhodnutí bylo procesně i věcně v souladu se zákonem.

53. Pokud jde v třetí řadě o zásadu právní jistoty, je třeba připomenout, že promlčecí lhůty obecně plní funkci zajištění právní jistoty a pro naplnění této funkce musí být pravidla stanovující tyto lhůty stanovena předem a musí být dostatečně jasná a přesná, aby zaručovala předvídatelnost právních situací a vztahů [22]. Kromě toho je třeba poznamenat, že pravidla týkající se promlčení způsobujícího zánik nároků mají zabránit tomu, aby byl právní stav zpochybňován donekonečna [23].

54. V projednávané věci je nesporné, že pravidla týkající se promlčení a přerušení běhu lhůt jsou osobám povinným k dani známa a vědí, že využití záruk, které mají k dispozici, jako je právo na odvolání, může vést k přerušení běhu promlčecí lhůty.

55. Kromě toho je třeba poznamenat, že pravidla týkající se promlčení způsobujícího zánik nároků mají zabránit tomu, aby byl právní stav zpochybňován donekonečna. Mechanismus promlčení má totiž za cíl nenechat nároky donekonečna nejisté a postihovat situaci, kdy od nich jejich držitel upustí. Tento mechanismus však vyžaduje existenci příčin, které přerušují běh promlčecí lhůty, zejména v případě uplatnění nároků ze strany jejich držitelů, a to konkrétně zavedením opravných prostředků, přičemž tento mechanismus je založen právě na tom, že držitelé své nároky neuplatňují, nebo pokud se rozhodnou je uplatnit, znamená takové rozhodnutí průtahy v řízení. Z toho vyplývá, že přerušení běhu promlčecích lhůt v případě, že osoba povinná k dani uplatní tyto nároky, nelze v zásadě považovat za prvek, který tato práva (donekonečna) zpochybňuje, neboť toto přerušení je spojeno se zahájením nového řízení odlišného od správního řízení, a to řízení o soudním přezkumu, které se řídí jinými pravidly, včetně lhůt platných pro jeho vlastní postupy [24].

56. Soudní dvůr mimo jiné konstatoval, že zásada právní jistoty nebrání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že správce daně ve stanovené promlčecí lhůtě zruší rozhodnutí, jímž přiznal osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, a na základě nové kontroly od ní požaduje vrácení této daně a sankční platby z důvodu prodlení [25]. Pokud byl takový postup daňové správy v rámci správního řízení (a bez zásahu soudního rozhodnutí) posouzen tak, že nezpochybňuje daňovou situaci osoby povinné k dani donekonečna, není pochyb o tom, že skutečnost, že daňová správa přijímá nová rozhodnutí za účelem výkonu vydaných rozsudků, nemůže sama o sobě představovat porušení zásady právní jistoty.

57. Z výše uvedeného vyplývá, že zásady právní jistoty a efektivity nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že běh promlčecí lhůty se přerušuje po dobu trvání soudního řízení v případě, že osoba povinná k dani využije svého práva na odvolání, a prodlužuje se v případě, že je daňové správě nařízeno provést nové řízení. V opačném případě by promlčecí lhůta mohla běžet i v průběhu soudního řízení, včetně řízení o předběžné otázce (a to i v případě, že by rozhodnutí daňové správy bylo zcela důvodné), čímž by toto řízení ztratilo smysl, osoba povinná k dani by byla zbavena možnosti uplatnit své právo na odvolání a navíc by daňová správa nemohla rozhodnout o daňové situaci osoby povinné k dani v rámci výkonu rozhodnutí vnitrostátního soudu.

22 – Rozsudek ze dne 5. března 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, bod 112 a citovaná judikatura).

23 – Rozsudek ze dne 20. května 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, nezveřejněný, EU:C:2021:410, bod 46).

24 – Lhůta použitelná pro soudní řízení, jejíž zavedení je důvodem pro přerušení běhu promlčecí lhůty, se totiž neřídí daňovými předpisy, ale předpisy o soudním řízení.

25 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 40 a 41).

K postupu maďarské daňové správy ohledně přerušení běhu promlčecí lhůty

58. Ze zjištění provedených předkládajícím soudem vyplývá, že prodloužení řízení je zčásti zaviněno daňovou správou, která se při vydání nového rozhodnutí neřídila pokyny uvedenými v příslušném soudním rozhodnutí. Podle tohoto soudu by takové neodůvodněné a nepředvídatelně dlouho trvající prodlužování daňového řízení týkajícího se finančních a věcných podmínek pro nárok na odpočet vedlo k tomu, že by uplatnění nároku na odpočet (DPH) bylo nadměrně ztíženo [26].

59. V této souvislosti, a přestože předkládající soud neučinil žádný návrh v tomto smyslu, je vhodné se zaprvé zeptat, zda je zásada řádné správy v projednávané věci relevantní.

60. Soudní dvůr již totiž ve své judikatuře konstatoval, že uplatňuje-li členský stát unijní právo, platí i v rámci daňové kontroly požadavky plynoucí z práva na řádnou správu – odrážejícího obecnou zásadu unijního práva – a mimo jiné právo každého, aby jeho záležitosti byly řešeny nestranně a v přiměřené lhůtě [27]. Soudní dvůr rovněž poukázal na to, že tato zásada řádné správy po správním orgánu, jako je daňový orgán ve věci v původním řízení, požaduje, aby v rámci svých kontrolních povinností provedl pečlivý a nestranný přezkum všech relevantních aspektů a zajistil tak, že bude mít při přijímání konečného rozhodnutí k tomu účelu co nejúplnější a nejspolehlivější poznatky [28].

61. Předkládajícímu soudu (který jediný má k dispozici všechny okolnosti původního řízení) tedy přísluší posoudit, zda složitost projednávané věci mohla vést k prodloužení řízení nebo zda opakování daňového řízení a několikanásobné přerušení běhu promlčecí lhůty lze přičíst pochybení daňové správy a do jaké míry mohl tento postup způsobit žalobkyni škodu. Jakékoli pochybení daňové správy nebo její neúspěšný pokus o splnění soudního rozhodnutí, i když k němu došlo vícekrát, však nepředstavuje pochybení daňové správy, které by mohlo zpochybnit ustanovení o přerušení běhu promlčecí lhůty.

62. Zadruhé je třeba poznamenat, že maďarská vláda na jednání tvrdila, že vnitrostátní soudy mají k dispozici prostředky nezbytné k nápravě takové situace, jako je situace v projednávaném případě. V případě, že by tedy daňová správa nesplnila (z důvodů, které jsou jí přímo přičitatelné) pokyny, které jí adresoval vnitrostátní soud, mohl by tento soud podle této vlády „převzít“ věc, jež mu byla předložena, a rozhodnout o ní tak, že změní rozhodnutí přijaté daňovou správou, a tím spor definitivně uzavřít.

63. V této souvislosti je třeba připomenout, že čl. 47 odst. 2 Listiny základních práv Evropské unie mimo jiné stanoví, že každý má právo, aby jeho věc byla projednána v přiměřené lhůtě. Z judikatury Soudního dvora je zřejmé, že přiměřený charakter délky řízení musí být posuzován v závislosti na okolnostech vlastních každé věci, a zejména v závislosti na významu sporu pro dotyčnou osobu, složitosti věci a chování žalobce i příslušných orgánů [29].

[26] – S tímto závěrem se ztotožňuje i žalobkyně, která tvrdí, že pomalost řízení byla způsobena nedostatky v prověřování skutečností ze strany daňové správy, což nakonec vedlo k přerušení běhu promlčecí lhůty.

[27] – Rozsudek ze dne 14. května 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, bod 43).

[28] – Rozsudek ze dne 14. května 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, bod 44).

[29] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. září 2008, FIAMM a další v. Rada a Komise (C-120/06 P a C-121/06 P, EU:C:2008:476, bod 212 a citovaná judikatura).

64. Je proto také třeba, aby vnitrostátní příslušný soud ověřil, do jaké míry lze prodloužení řízení přičítat vnitrostátním soudům, pokud by se zjistilo, že ačkoli tyto soudy měly prostředky k nápravě takové situace, nevyužily je. V takové situaci přísluší vnitrostátnímu příslušnému soudu, aby posoudil, zda má být žalobkyni přiznáno odškodnění za prodlení nebo nečinnost, které lze přičíst nejen daňovým orgánům, ale i vnitrostátním soudům.

65. Z výše uvedeného vyplývá, že je věcí příslušného vnitrostátního soudu, aby s přihlédnutím ke všem okolnostem případu, jako je složitost věci, posoudil, zda opakování daňového řízení a dotčené soudní přezkumy byly provedeny zejména z důvodu pochybení daňové správy, nebo zda lze toto prodlení přičíst vnitrostátním soudům, a vyvodil z toho potřebné závěry, včetně existence případného nároku na náhradu škody ve prospěch dotčené osoby povinné k dani.

Závěry

66. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku předloženou Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu) odpověděl následovně:

„Zásada právní jistoty a zásada efektivity unijního práva musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která v oblasti daně z přidané hodnoty přerušuje běh promlčecí lhůty pro uplatnění oprávnění daňového orgánu k vyměření daně po dobu trvání dotčeného soudního přezkumu, i když tento přezkum směřuje proti po sobě vydaným rozhodnutím daňového orgánu týkajícím se téže daně.

Je tedy věcí příslušného vnitrostátního soudu, aby s přihlédnutím ke všem okolnostem případu, jako je složitost věci, posoudil, zda opakování daňového řízení a dotčené soudní přezkumy byly provedeny zejména z důvodu pochybení daňové správy, nebo zda lze toto prodlení přičíst vnitrostátním soudům, a vyvodil z toho potřebné závěry, včetně existence případného nároku na náhradu škody ve prospěch dotčené osoby povinné k dani.“