



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

13. ledna 2022*

„Řízení o předběžné otázce – Společnosti – Korporační daň – Daňová kontrola – Působnost unijního práva – Listina základních práv Evropské unie – Článek 51 odst. 1 – Uplatňování práva Unie – Absence – Čtvrtá směrnice 78/660/EHS – Roční účetní závěrky některých forem společností – Zaúčtování příjmů z práv duševního vlastnictví – Článek 2 odst. 3 – Zásada pravdivého a věrného obrazu – Článek 31 – Ocenění položek uvedených v ročních účetních závěrkách – Dodržování účetních zásad“

Ve věci C-363/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) ze dne 29. června 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 5. srpna 2020, v řízení

Marcas MC Szolgálató Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení J. Passer (zpravodaj), předseda sedmého senátu vykonávající funkci předsedy osmého senátu, F. Biltgen a N. Wahl, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. září 2021,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost Marcas MC Szolgálató Zrt. B. Tóásóem, ügyvéd,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a M. M. Tátraí, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s A. Maddalem, avvocato dello Stato,

* Jednací jazyk: maďarština.

– za Evropskou komisi původně G. Braunem, V. Uherem a L. Havasem, poté G. Braunem, V. Uherem a K. Talabér-Ritz, jako zmocněnci,

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 článků 47 a 54 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), zásad právní jistoty, proporcionality a ochrany legitimního očekávání, jakož i čl. 2 odst. 3 a článku 31 čtvrté směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, založené na čl. [50 odst. 2 písm. g) SFEU], o ročních účetních závěrkách některých forem společností (Úř. věst. 1978, L 222, s. 11; Zvl. vyd. 17/01, s. 21), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003 (Úř. věst. 2003, L 178, s. 16; Zvl. vyd. 17/01, s. 273) (dále jen „čtvrtá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Marcas MC Szolgálató Zrt. (dále jen „společnost Marcas“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „daňová správa“) ohledně rozhodnutí, v němž daňová správa konstatovala, že společnost Marcas má daňový dluh a vyměřila jí úroky z prodlení a daňovou pokutu.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 čtvrté směrnice zní takto:

„1. Roční účetní závěrka obsahuje rozvahu, výsledovku a komentář k účetní závěrce. Tyto dokumenty tvoří jeden celek.

[...]

2. Roční účetní závěrka musí být sestavena jasně a v souladu s touto směrnicí.

3. Roční účetní závěrka musí podávat pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti.

[...]

5. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že uplatňování některého ustanovení této směrnice je v rozporu s povinností uloženou v odstavci 3, je třeba povolit výjimku z daného ustanovení, aby byl podán pravdivý a věrný obraz ve smyslu odstavce 3. Každá taková výjimka musí být uvedena v komentáři k účetní závěrce s řádným odůvodněním a s uvedením jejího vlivu na aktiva, pasiva, finanční pozici a na zisk nebo ztrátu. Členské státy mohou výjimky vymezit a stanovit odpovídající zvláštní pravidla.

[...]“

- 4 Článek 31 této směrnice, který je součástí jejího oddílu 7, nazvaný „Pravidla ocenění“, zní:

„1. Členské státy zajistí, aby položky uvedené ve výročních zprávách [v ročních účetních závěrkách] byly oceněny v souladu s těmito obecnými zásadami:

- a) předpokládá se, že podnik bude pokračovat ve své činnosti;
- b) metody ocenění nelze od jednoho účetního období k druhému měnit;
- c) ocenění musí být provedeno obezřetně; zejména platí, že
 - aa) zahrnout se smějí jen zisky, které byly vytvořeny k rozvahovému dni,
 - bb) je třeba vzít v úvahu všechny závazky vznikající v průběhu daného nebo předchozího účetního období, a to i v případě, že se tyto závazky stanou zřejmými až mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení rozvahy,
 - cc) v úvahu se musí brát všechny odpisy bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk nebo ztráta;
- d) je třeba vzít v úvahu výnosy a náklady účetního období, k němuž se vztahují, bez ohledu na datum příjmu či platby těchto výnosů nebo nákladů;
- e) jednotlivé položky aktiv a pasiv musí být oceněny odděleně;
- f) počáteční stav rozvahy každého účetního období se musí shodovat s konečným stavem rozvahy z předchozího účetního období.

[...]

2. Odchyłky od těchto obecných zásad se povolují jen ve výjimečných případech. Každá taková odchyłka musí být zveřejněna v komentáři k účetní závěrce s náležitým odůvodněním a s uvedením vlivu na stav aktiv nebo pasiv, finanční pozici a zisk nebo ztrátu.“

Maďarské právo

- 5 V ustanovení § 1 odst. 5 a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (zákon č. LXXXI z roku 1996 o korporační dani a o dividendách), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o korporační dani a o dividendách“), je uvedeno:

„Tento zákon musí být vykládán s ohledem na ustanovení zákona o účetnictví a v souladu s nimi. Odchyłky od ustanovení zákona o účetnictví, jejichž cílem je zajistit dodržování zásady pravdivého a věrného obrazu, nemohou vést ke změně výše dlužné daně.“

- 6 V ustanovení § 7 odst. 1 písm. s) zákona o korporační dani a o dividendách je uvedeno:

„Výsledek hospodaření před zdaněním se snižuje o částku odpovídající 50 % výnosu zaúčtovaného jako zisk před zdaněním za zdaňovací období na základě vybraných poplatků, s výhradou ustanovení odstavce 14.“

7 V ustanoveních § 15 a § 16 a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (zákon C z roku 2000 o účetnictví) [*Magyar Közlöny*, 2000/95. (IX. 21.), dále jen „zákon o účetnictví“] jsou zakotveny základní zásady, které musí poplatník dodržovat při sestavování a vedení účetnictví. Jedná se o tyto zásady:

- zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky (§ 15 odst. 1);
- zásada úplnosti (§ 15 odst. 2);
- zásada pravdivosti (§ 15 odst. 3);
- zásada jednoznačnosti (§ 15 odst. 4);
- zásada stálosti účetních metod (§ 15 odst. 5);
- zásada nezměnitelnosti počátečního stavu rozvahy (§ 15 odst. 6);
- zásada nezávislosti účetních období (§ 15 odst. 7);
- zásada obezřetnosti (§ 15 odst. 8);
- zásada nezapočítávání (§ 15 odst. 9);
- zásada pořizovacích nákladů (§ 16 odst. 1);
- zásada zaúčtování do daného účetního období (§ 16 odst. 2);
- zásada přednosti skutečnosti před vnějším zdáním (§ 16 odst. 3);
- zásada relativního významu (§ 16 odst. 4) a
- zásada aktuálního účetnictví (§ 16 odst. 5).

8 V ustanovení § 15 odst. 2 zákona o účetnictví je uvedeno:

„Podnik musí zaúčtovat veškeré události, které mají dopad na aktiva a pasiva a na zisk nebo ztrátu za dané účetní období, a to i události vztahující se k tomuto účetnímu období, které sice nastaly po rozvahovém dni, ale vědělo se o nich již před sestavením rozvahy, a dále události vztahující se k danému účetnímu období, které jsou důsledkem událostí nastalých v tomto účetním období, které končí rozvahovým dnem, a k nimž k tomuto dni ještě nedošlo, ale vědělo se o nich před sestavením rozvahy (zásada úplnosti).“

9 Ustanovení § 15 odst. 7 zákona o účetnictví zní:

„Při určování výše zisku nebo ztráty za určité účetní období musí být zohledněny pouze zaúčtované výnosy z činností vykonávaných v daném období a náklady (výdaje) odpovídající těmto výnosům, a to bez ohledu na finanční plnění. Výnosy a náklady se musí vztahovat k období, v němž ekonomicky vzniknou (zásada nezávislosti účetních období).“

- 10 Ustanovení § 44 odst. 1 a 2 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, daňový řád) [*Magyar Közlöny*, 2003/131. (XI. 14.)], dále jen „dříve platný daňový řád“] zní:

„1) Doklady, účetní knihy a evidence uvedené v právních předpisech, včetně elektronických údajů a informací zaznamenaných na elektronickém nosiči, se vyhotovují a vedou tak, aby na jejich základě bylo možno zjistit a ověřit výši základu daně, daně, osvobození od daně, zvýhodnění a základu a výše finanční podpory, a zároveň zjistit a ověřit, zda byla daň zaplacená nebo zda byla poskytnuta finanční podpora.

2) Nestanoví-li právní předpisy jinak, účetní knihy a evidence musí být vedeny takovým způsobem, že:

- a) záznamy v nich obsažené vycházejí z dokladů uvedených v tomto zákoně, v právních předpisech týkajících se systému účetních dokladů a v dalších právních předpisech;
- b) ve vztahu ke každé dani a finanční podpoře obsahují údaje, na jejichž základě lze stanovit výši daně nebo finanční podpory, a odkaz na příslušné podklady; tyto záznamy je třeba vést průběžně a žádnou informaci nevynechat;
- c) z nich vyplývá výše základu daně nebo finanční podpory vykázaná za dané období;
- d) umožňují kontrolu toho, zda byla daň zaplacená nebo zda byla poskytnuta finanční podpora, a také kontrolu příslušných dokladů.“

- 11 V ustanovení § 49 odst. 1 dříve platného daňového řádu je uvedeno:

„Poplatníci mohou vykázanou daň nebo daň, kterou vykázat opomněli, základ daně [...] a výši finanční podpory opravit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Pokud poplatník před tím, než správce daně zahájí kontrolu, zjistí, že nestanovil základ daně, daň nebo výši finanční podpory v souladu s právními předpisy, nebo pokud je v jeho daňovém přiznání kvůli chybě ve výpočtu nebo chybě v psaní uvedena nesprávná výše základu daně, daně nebo finanční podpory, může své daňové přiznání prostřednictvím dodatečného daňového přiznání upravit.“

- 12 V ustanovení § 87 odst. 1 a 2 dříve platného daňového řádu je uvedeno:

„1) Cílů kontroly prováděné daňovou správou je dosahováno prostřednictvím kontrol:

- a) směřujících k dodatečnému ověření daňových přiznání (včetně zjednodušené kontroly),
- b) týkajících se uplatnění státní záruky,
- c) směřujících k plnění některých daňových povinností,
- d) prováděných za účelem shromáždění údajů nebo ověření pravosti některých ekonomických událostí,
- e) týkajících se plnění povinností v oblasti daní,
- f) prováděných opakovaně v souvislosti s obdobím ukončeným kontrolou,

g) týkajících se skutkových okolností, z nichž vychází předběžné daňové rozhodnutí.

2) Období ukončené kontrolou představuje kontrola podle odstavce 1 písm. a).“

13 Ustanovení § 165 dříve platného daňového řádu zní:

„1) Úroky z prodlení vznikají v případě opožděné platby daně ode dne splatnosti a v případě předčasného přijetí podpory do tohoto dne. [...]

[...]

3) Nastanou-li okolnosti vyžadující mimořádné posouzení, může daňová správa v rozhodnutí o daňovém dluhu z moci úřední nebo na žádost stanovit, že úroky z prodlení vznikají později než ode dne splatnosti daně nebo ode dne přijetí rozpočtové podpory. Úroky z prodlení vzniklé v důsledku daňového dluhu lze vyměřit od původního data splatnosti do dne vydání protokolu o kontrole, a to nejvýše za dobu tří let. Základ pro výpočet úroků z prodlení, které vznikají v případě daňového dluhu, nelze snížit o částku přeplatku, který tatáž daňová správa eviduje ke dni splatnosti v souvislosti s jinou daní.“

14 Ustanovení § 170 odst. 1 a 2 dříve platného daňového řádu zní takto:

„1. Není-li daň zaplacená v plné výši, hradí se daňová pokuta. Není-li stanoveno jinak, výše pokuty činí 50 % nezaplacené částky. [...]

2. Daňový nedoplatek dotyčného poplatníka lze za situace, kdy bylo podáno dodatečné daňové přiznání, považovat za daňový dluh pouze tehdy, pokud tento nedoplatek nebyl zaplacen před datem splatnosti nebo pokud byla poskytnuta finanční podpora. Přeplatek evidovaný k původnímu datu splatnosti lze považovat za splnění povinnosti daň uhradit pouze tehdy, pokud je tento přeplatek evidován i k datu zahájení kontroly.“

15 Ustanovení § 171 odst. 1 dříve platného daňového řádu zní:

„Pokuta může být za okolností, které lze považovat za výjimečné a na jejichž základě lze dospět k závěru, že osoba povinná k dani, [...] jednala s péčí, která od ní mohla být v dané situaci očekávána, bez návrhu nebo na žádost snížena či prominuta. Pokutu je třeba snížit s přihlédnutím ke všem okolnostem daného případu, zejména k výši daňového dluhu, okolnostem jeho vzniku, závažnosti a četnosti protiprávního jednání osoby povinné k dani (jednání či opomenutí).“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 Společnost Marcas získala v roce 2006 ochrannou známku; na základě smluv uzavřených v letech 2011 až 2013 udělila k této ochranné známce několika přidruženým společnostem licenci, a to za poplatek ve výši 2 % čistého prodeje, který tyto společnosti uskuteční pod touto ochrannou známkou. Vyúčtování a fakturace předmětného poplatku probíhaly následovně: společnost Marcas vystavovala čtvrtletní faktury za probíhající čtvrtletí na základě odhadovaného prodeje za toto čtvrtletí, přičemž výsledná částka byla v těchto fakturách zvýšena nebo snížena o rozdíl mezi odhadovaným a skutečným prodejem za předchozí čtvrtletí. Faktury za probíhající čtvrtletí byly hrazeny do 30 dnů ode dne jejich vystavení a vyúčtování skutečného prodeje v tomto čtvrtletí se předkládalo do 30 dnů od termínu splatnosti, aby mohlo být zohledněno ve fakturách za následující čtvrtletí.

- 17 Na základě pověřovacího dopisu ze dne 11. března 2014 přistoupila daňová správa ke kontrole týkající se období od ledna 2010 do prosince 2013, přičemž jejím cílem bylo zjistit, zda společnost Marcas plní své daňové povinnosti, a podle protokolu o kontrole se týkala pouze transakcí souvisejících se zmíněnými poplatky. Na základě této kontroly dospěla daňová správa k závěru, že doklady, účetní knihy a evidence jsou vedeny v souladu s ustanoveními § 44 odst. 1 a 2 dříve platného daňového řádu.
- 18 Na základě pověřovacího dopisu ze dne 18. září 2014 provedla daňová správa dodatečnou kontrolu daňových přiznání společnosti Marcas za zdaňovací období roku 2013, která se týkala všech druhů daní, poplatků a finanční podpor.
- 19 V rozhodnutí ze dne 4. dubna 2016 daňová správa konstatovala, že společnost Marcas vede své účetní knihy a evidence v souladu s ustanoveními zákona o účetnictví, ale že metoda zaúčtování příjmů z poplatků za rok 2013 není v souladu se zásadami úplnosti a nezávislosti účetních období, které jsou uvedeny v § 15 odst. 2 a 7 tohoto zákona, jelikož v prvním čtvrtletí roku 2013 společnost Marcas zaúčtovala částku 961 273,09 eura jako odpočet poplatků za čtvrté čtvrtletí roku 2012 a částku 57 376,17 eura odpovídající poplatkům za čtvrté čtvrtletí roku 2013 zaúčtovala až v prvním čtvrtletí roku 2014.
- 20 Vzhledem k tomu, že vyúčtování za rok 2012 a za čtvrté čtvrtletí roku 2013 byla společnosti Marcas známa před tím, než byly vyhotoveny rozvahy, daňová správa konstatovala, že společnost Marcas zaúčtovala v roce 2013 příjmy ve výši o 1 018 649,26 eura nižší, než činily její skutečné příjmy. Dospěla proto k závěru, že zisk před zdaněním, kterého společnost Marcas dosáhla za zdaňovací období roku 2013, musí být podle § 15 odst. 2 a 7, § 32 odst. 1 a § 44 odst. 1 zákona o účetnictví navýšen, což s ohledem na § 7 odst. 1 písm. s) zákona o korporáční dani a o dividendách vedlo k tomu, že základ korporáční daně byl společnosti Marcas navýšen na 151 223 000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 423 424 eur), na základě čehož muselo být konstatováno, že společnost Marcas má daňový nedoplatek ve výši 28 732 000 HUF (přibližně 80 450 eur).
- 21 Daňová správa podle § 170 odst. 1 a 2 dříve platného daňového řádu konstatovala existenci daňového dluhu, jehož výše odpovídala výši daňového nedoplatku, a společnosti Marcas proto uložila daňovou pokutu ve výši 14 366 000 HUF (přibližně 40 225 eur), tj. 50 % daňového dluhu. Podle § 165 odst. 1 a 3 dříve platného daňového řádu jí rovněž vyměřila úroky z prodlení ve výši 1 281 000 HUF (přibližně 3 587 eur).
- 22 V návaznosti na rozhodnutí ze dne 4. dubna 2016 podala společnost Marcas dodatečné daňové přiznání týkající se jejího daňového dluhu za zdaňovací období let 2011 a 2012 – v něm uvedená výše korporáční daně, která měla být zaplacená, byla o 961 273,09 eura nižší než částka uvedená za zdaňovací období roku 2012. Společnost Marcas nepožádala o vrácení této částky ani o její převod na jiný běžný účet, a ponechala ji na svém běžném daňovém účtu jakožto přeplatek.
- 23 Daňová správa toto rozhodnutí na základě odvolání změnila a daňovou pokutu uloženou společnosti Marcas snížila na částku odpovídající 10 % daňového dluhu.
- 24 Společnost Marcas podala proti tomuto pozměňovacímu rozhodnutí žalobu u Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko), který je předkládajícím soudem.
- 25 Tento soud uvedené rozhodnutí zrušil a daňové správě nařídil, aby přijala nové rozhodnutí.

- 26 V rozhodnutí ze dne 22. srpna 2018 daňová správa připomněla, že důvodem vzniku daňového dluhu nebylo úmyslné jednání společnosti Marcas, nýbrž nesprávný výklad zákona. V témže rozhodnutí daňová správa změnila rozhodnutí ze dne 4. dubna 2016 tak, že snížila daňovou pokutu na částku 2 873 000 HUF (přibližně 8 044 eur), tj. 10 % daňového dluhu, a stanovila výši úroků z prodlení na částku 88 000 HUF (přibližně 246 eur), a ve zbývajících částech toto rozhodnutí potvrdila.
- 27 Společnost Marcas se v žalobě podané u předkládajícího soudu dovolává porušení zásad právní jistoty, spravedlivého procesu a ochrany legitimního očekávání, přičemž zpochybňuje právní základ daňového dluhu, pokuty i úroků z prodlení. Společnost Marcas je toho názoru, že daňová správa ze základních zásad zakotvených v § 15 zákona o účetnictví svévolně vyňala dvě zásady, a sice zásadu úplnosti a zásadu nezávislosti účetních období, s nimiž metoda používaná společností Marcas údajně nebyla v souladu, a vyvodila z toho závěry svědčící v neprospěch této společnosti, ačkoliv zmíněná metoda odpovídala ostatním základním zásadám uvedeným v tomto § 15. Společnost Marcas podotýká, že korporační daň považovanou za daňový dluh uhradila před datem splatnosti a v rámci dodatečného daňového přiznání pak změnila její výši tak, že vykázala přeplatek za rok 2012 a tuto částku ponechala na svém běžném daňovém účtu; daňová správa i přesto konstatovala existenci daňového dluhu. Společnost Marcas rovněž zdůrazňuje, že se platbě daně nechtěla vyhnout. Daňová správa porušila zásadu ochrany legitimního očekávání, jelikož od společnosti Marcas nebylo možno s ohledem na závěry učiněné v rámci předchozích kontrol důvodně očekávat, že bez jakéhokoli upozornění v tomto smyslu používanou účetní metodu změní.
- 28 Daňová správa tvrdí, že v zásadě je nutno dodržovat všechny účetní zásady obsažené v zákoně o účetnictví. Zdůrazňuje, že její první kontrola se týkala pouze toho, zda je způsob vyhotovování a vedení účetnictví v souladu s ustanoveními § 44 odst. 1 a 2 dříve platného daňového řádu.
- 29 Předkládající soud uznává, že spor, který mu byl předložen, se týká určení výše korporační daně, kterou je společnost Marcas povinna uhradit za zdaňovací období roku 2013, a že tento druh daně není na úrovni Evropské unie harmonizován a právní úprava správního daňového řízení zůstává v pravomoci členských států. Uvádí však, že v oblasti korporační daně bylo přijato několik směrnic a že i rozhodnutí Soudního dvora přispěla k tomu, aby byla ustanovení podobného obsahu začleněna do práva obchodních společností v členských státech, pokud jde o otázky vznesené v rámci tohoto sporu.
- 30 Předkládající soud má za to, že s ohledem na značné rozdíly mezi jeho judikaturou a judikaturou Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) má otázka výkladu práva, kterou vyvolává uplatnění zásady ochrany legitimního očekávání, dopad na výsledek uvedeného sporu, a je proto relevantní. Tuto otázku kromě toho nelze vyřešit bez žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a bez výkladu podaného Soudním dvorem.
- 31 Za těchto okolností se Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Brání právo na spravedlivý proces, které je podle článku 47 [Listiny] uznáno jako obecná právní zásada, a základní zásady právní jistoty, proporcionality a ochrany legitimního očekávání postupu daňové správy členského státu, která v rámci dodatečné kontroly daňového přiznání poplatníka – aniž konstatuje, že by tento poplatník porušil nějaké konkrétní ustanovení právních předpisů o účetnictví nebo nějaké hmotněprávní ustanovení týkající se daně, které byla předmětem kontroly, nebo aniž upraví výši dlužné daně s ohledem

na obsah daňového přiznání za zdaňovací období, k nimž se vztahuje hospodářská činnost – bez odůvodnění vyvodí existenci daňového nedoplatku poplatníka, a to pouze proto, že uvedený poplatník své daňové přiznání nese-psal způsobem, který daňová správa očekávala, a sice v souladu se dvěma zásadami daňového práva, které patří mezi účetní zásady stanovené zákonem dotyčného členského státu o účetnictví, ale vyhotovil jej dle vlastního uvážení na základě jiných zásad, které považoval za relevantní pro účtování své hospodářské činnosti?

- 2) Lze [čl. 2 odst. 3 a článek 31 čtvrté směrnice] vykládat s ohledem na právo na spravedlivý proces, které je zakotveno v článku 47 Listiny, a na zásady právní jistoty, proporcionality a ochrany legitimního očekávání, které jsou považovány za obecné zásady unijního práva, v tom smyslu, že pokud daňová správa v případě hospodářské činnosti, jež se vztahuje k několika zdaňovacím obdobím, uplatní jiné účetní zásady než poplatník, a některé položky proto v průběhu času zaúčtuje odlišně, což se dotkne i daňových přiznání za předchozí a následující zdaňovací období, je povinna rozšířit i rozsah kontroly, a to na zdaňovací období, k nimž se hospodářská činnost vztahuje, a která jsou tudíž dotčena závěry souvisejícími se zdaňovacími obdobími, jež jsou předmětem kontroly? Musí daňová správa v rámci dodatečné kontroly daňového přiznání poplatníka zohlednit ve zdaňovacím období, které je předmětem kontroly, položky pozměněné dodatečným daňovým přiznáním, které se týkají předchozího zdaňovacího období, takovým způsobem, že u poplatníka konstatuje v důsledku platby daně před datem splatnosti přeplatek, nebo je v souladu s výše uvedenými zásadami a se zákazem zneužití práva, který je stanoven v článku 54 Listiny, postup daňové správy, která konstatuje, že poplatník má navzdory tomuto přeplatku daňový dluh?
- 3) Lze mít za to, že přiměřenou sankcí za volbu případně nesprávné účetní metody je konstatování daňového nedoplatku považovaného za daňový dluh ve spojení s vyměřením daňové pokuty uložené s ohledem na tento dluh, i kdyby výše této pokuty činila pouhých 10 % [dluhu], a úroků z prodlení, jestliže daň, která je předmětem daného sporu, byla zaplacená před datem splatnosti a až do konce předmětného řízení byla tato částka evidována na běžném daňovém účtu žalobkyně jako přeplatek, a maďarské státní pokladně tedy nevznikla žádná ztráta na daňových příjmech, a neexistují žádné náznaky zneužití?
- 4) Lze zásadu (ochrany) legitimního očekávání vykládat v tom smyslu, že její objektivní základ, tj. očekávání poplatníka v souvislosti s účetními záznamy, je dán za situace, kdy daňová správa provedla u poplatníka již dříve kontrolu, při níž měla za to – ačkoliv v tomto směru neuvedla žádná konkrétní zjištění nebo to lze usuzovat jen z jejího implicitního jednání – že doklady, účetní knihy a evidence jsou vyhotoveny a vedeny v souladu s příslušnými požadavky, nebo se poplatník může dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání pouze tehdy, když daňová správa provede dodatečnou kontrolu daňových přiznání týkajících se jednoho nebo více ukončených zdaňovacích období, která se vztahuje na všechny druhy daní a poplatků, a výslovně vyjádří ve vztahu k účetní praxi poplatníka kladné stanovisko? Postupuje daňová správa v souladu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, pokud v pozdějším rozhodnutí vyvodí z nesrovnalostí v účetnictví daňové důsledky a dovolává se přitom toho, že předchozí kontrola byla jen formální či neúplná nebo toho, že pozitivní stanovisko nebylo zaujato výslovně, aby nemusela připustit, že žalobkyně mohla důvodně očekávat, že její dřívější účetní praxe byla správná?“

K pravomoci Soudního dvora

- 32 Je třeba uvést, že ačkoliv spor v původním řízení vychází z toho, že společnost Marcas podle maďarské daňové správy porušila ustanovení právních předpisů o účetnictví, a ačkoliv jsou v druhé otázce zmíněna ustanovení čtvrté směrnice, nic to nemění na tom, že podstatou otázek, které předkládající soud pokládá Soudnímu dvoru, je to, zda musí být unijní právo, a zejména právo na spravedlivý proces uznané v článku 47 Listiny, zákaz zneužití práva zakotvený v článku 54 Listiny a zásady právní jistoty, proporcionality a ochrany legitimního očekávání, vykládáno v tom smyslu, že brání některým postupům daňové správy členského státu souvisejícím s kontrolou a postihem daňových deliktů v oblasti korporační daně.
- 33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 51 odst. 1 Listiny jsou její ustanovení určena členským státům, výhradně pokud uplatňují právo Unie (rozsudek ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 33).
- 34 V článku 6 odst. 1 SEU stejně tak jako v čl. 51 odst. 2 Listiny je uvedeno, že ustanovení Listiny nikterak nerozšiřují pravomoci Unie vymezené ve Smlouvách [usnesení ze dne 17. července 2014, Yumer, C-505/13, nezveřejněné, EU:C:2014:2129, bod 25 a citovaná judikatura, jakož i rozsudek ze dne 10. června 2021, Land Oberösterreich (Příspěvek na bydlení), C-94/20, EU:C:2021:477, bod 59].
- 35 Podle ustálené judikatury platí, že pokud právní situace nespadá do působnosti unijního práva, Soudní dvůr nemá pravomoc o ní rozhodnout a případně uplatňovaná ustanovení Listiny sama o sobě nemohou tuto pravomoc založit (viz usnesení ze dne 17. července 2014, Yumer, C-505/13, nezveřejněné, EU:C:2014:2129, bod 26 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 6. května 2021, PONS Holding, C-703/20, nezveřejněné, EU:C:2021:365, bod 16).
- 36 Pokud jde o obecné zásady unijního práva, tyto zásady musí dodržovat vnitrostátní právní úprava, která spadá do působnosti unijního práva nebo ho provádí (viz rozsudek ze dne 6. března 2014, Siragusa, C-206/13, EU:C:2014:126, bod 34 a citovaná judikatura).
- 37 Jak přitom uvedla Evropská komise, normy členských států v oblasti daňových kontrol a sankcí za porušení daňových povinností nebyly unijním právem harmonizovány (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 30. září 2015, Balogh, C-424/14, nezveřejněné, EU:C:2015:708, bod 32, a rozsudek ze dne 3. března 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, bod 37). Nelze tudíž mít za to, že by tyto normy jako takové prováděly právo Unie.
- 38 Kromě toho je třeba uvést, že ačkoliv Soudní dvůr konstatoval, že uplatnění práva Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny představují daňové sankce a trestní stíhání pro daňový únik v oblasti daně z přidané hodnoty, jelikož jejich prostřednictvím členské státy plní svoji povinnost přijmout všechna opatření k zajištění výběru daně, z níž plynou příjmy vlastním zdrojům Unie, v plné výši (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 26 a 27), v případě sankcí a daňových postupů v oblasti korporační daně tomu tak není, jelikož tato daň není součástí systému vlastních zdrojů Unie.
- 39 Z toho vyplývá, že Soudní dvůr nemá pravomoc odpovědět na položené otázky v rozsahu, v němž se týkají postupů daňové správy členského státu souvisejících s kontrolou a postihem daňových deliktů v oblasti korporační daně.

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce v rozsahu, v němž se týkají čl. 2 odst. 3 a článku 31 čtvrté směrnice

- 40 Je třeba mít za to, že podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 2 odst. 3 a článek 31 čtvrté směrnice vykládány v tom smyslu, že brání postupu daňové správy členského státu, která zpochybňuje účetní záznamy společnosti s odůvodněním, že se tyto záznamy odchylují od zásad úplnosti a nezávislosti účetních období, které jsou zakotveny v právní úpravě tohoto členského státu, i když byly dodrženy všechny ostatní účetní zásady stanovené v této právní úpravě.
- 41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že i když cílem čtvrté směrnice není stanovit podmínky, za kterých roční účetní závěrky společností mohou nebo mají sloužit jako základ, na kterém daňové orgány členských států určují základ a výši takových daní, jako je korporáční daň dotčená ve věci v původním řízení, není nikterak vyloučeno, aby členské státy využily roční účetní závěrky pro daňové účely jako referenční základ (rozsudek ze dne 7. ledna 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, bod 70). Žádné ustanovení této směrnice kromě toho členským státům nezakazuje korigovat pro daňové účely účinky účetních pravidel obsažených v uvedené směrnici, s cílem určit zdanitelný zisk co nejbližší hospodářské skutečnosti (rozsudek ze dne 3. října 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, bod 28).
- 42 Je třeba rovněž připomenout, že čtvrtá směrnice má zajistit koordinaci vnitrostátních předpisů týkajících se struktury a obsahu ročních účetních závěrek, jakož i výročních zpráv a způsobů oceňování, s cílem chránit společníky a třetí osoby (rozsudky ze dne 7. ledna 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, bod 69, a ze dne 3. října 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, bod 29).
- 43 Čtvrtá směrnice tento cíl spočívající v koordinaci vnitrostátních předpisů týkajících se obsahu ročních účetních závěrek zakládá na zásadě pravdivého a věrného obrazu, jejíž dodržování je jejím prvořadým cílem (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 6. března 2014, Bloomsbury, C-510/12, nezveřejněné, EU:C:2014:154, bod 18 a citovaná judikatura).
- 44 Čtvrtá směrnice v tomto ohledu v čl. 2 odst. 3 stanoví, že roční účetní závěrka musí podávat pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti.
- 45 Uplatňování zásady pravdivého a věrného obrazu se musí v rámci možností řídit obecnými účetními zásadami uvedenými v článku 31 čtvrté směrnice (rozsudek ze dne 15. června 2017, Immo Chiaradia a Docteur De Bruyne, C-444/16 a C-445/16, EU:C:2017:465, bod 42).
- 46 Článek 31 odst. 1 písm. d) uvedené směrnice na základě těchto obecných zásad stanoví, že je třeba vzít v úvahu výnosy a náklady účetního období, k němuž se vztahují, bez ohledu na datum příjmu či platby těchto výnosů nebo nákladů.
- 47 V článku 31 odst. 2 zmíněné směrnice je však uvedeno, že odchylky od uvedených obecných zásad se povolují ve výjimečných případech a každá taková odchylka musí být zveřejněna v komentáři k účetní závěrce s náležitým odůvodněním a s uvedením vlivu na stav aktiv nebo pasiv, finanční pozici a zisk nebo ztrátu.
- 48 Ze znění ustanovení uvedených v bodech 44 až 47 tohoto rozsudku vyplývá, že se v zásadě vyžaduje dodržování všech obecných účetních zásad a že odchylky od těchto zásad jsou možné jen výjimečně a musí o nich být konkrétně pojednáno v komentáři k roční účetní závěrce.

Vzhledem k tomu, že roční účetní závěrky mají podávat pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě dotyčné společnosti, platí, že účelem takových odchylek může být pouze poskytnutí takového pravdivého a věrného obrazu ve výjimečných případech, kdy by dodržení jedné nebo několika obecných účetních zásad dosažení tohoto cíle bránilo.

- 49 Nutnost dodržovat všechny obecné účetní zásady kromě toho vyplývá ze skutečnosti, že každá z těchto zásad se týká specifického požadavku souvisejícího s účtováním transakcí podniků, jehož porušení může samo o sobě – a to i kdyby byly dodrženy všechny ostatní zásady – bránit tomu, aby roční účetní závěrky poskytovaly pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě dotyčné společnosti.
- 50 Maďarská vláda v tomto ohledu správně uvádí, že první a druhá otázka, tak jak byly formulovány předkládajícím soudem, vychází z nesprávného předpokladu, že si hospodářské subjekty mohou svobodně zvolit, jakými obecnými účetními zásadami se budou řídit, a tudíž nemusí dodržovat všechny.
- 51 Kromě toho je třeba uvést – obdobně tomu, co v podstatě podotkla italská vláda – že se zásadami úplnosti a nezávislosti zdaňovacích období lze manipulovat zejména v případě transakcí motivovaných cíli daňového plánování, jakými je předem provedené zaúčtování záporné položky v určitém účetním období nebo pozdější zaúčtování kladné položky za účelem odložení zdanění. Tato manipulace, a to zejména tehdy, jsou-li používány takové dvoufázové systémy fakturace, v jejichž rámci se provádí nejprve fakturace předběžná a následně fakturace opravná, jako je systém používaný ve věci v původním řízení, může být využita i k rozložení výsledku hospodaření dotyčného podniku do několika účetních období za účelem optimalizace daně.
- 52 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, v projednávaném případě vyplývá, že maďarské státní pokladně nevznikla žádná škoda a že se tato státní pokladna nedomnívala, že by společnost Marcas měla v úmyslu dopustit se daňového úniku. Pokud však jde o účetní hledisko, výše uvedené nic nemění na tom – a to s výhradou ověření, které bude muset provést předkládající soud – že roční účetní závěrka společnosti Marcas neposkytla pravdivý a věrný obraz, jelikož za zdaňovací období roku 2013 nebylo provedeno zaúčtování části příjmů z poplatků.
- 53 Ze spisu konečně nikterak nevyplývá – předkládající soud to ovšem bude muset ověřit – že by se společnost Marcas v komentáři ke své roční účetní závěrce dovolávala nějakých odchylek od zásad úplnosti a nezávislosti účetních období a že by v tomto ohledu předložila nějaké doklady.
- 54 S ohledem na výše uvedené je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že čl. 2 odst. 3 a článek 31 čtvrté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání postupu daňové správy členského státu, která zpochybňuje účetní záznamy společnosti s odůvodněním, že tyto záznamy nejsou v souladu se zásadami úplnosti a nezávislosti účetních období, které jsou zakotveny v právní úpravě tohoto členského státu, i když jsou dodrženy všechny ostatní účetní zásady stanovené v této právní úpravě, pokud nedodržení těchto zásad nepředstavuje výjimečnou odchylku nezbytnou pro dodržení zásady pravdivého a věrného obrazu, která byla zveřejněna v komentáři k účetní závěrce s náležitým odůvodněním a s uvedením vlivu na stav aktiv nebo pasiv, finanční pozici a zisk nebo ztrátu.

K nákladům řízení

- 55 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 (osmý senát) rozhodl takto:

- 1) Soudní dvůr Evropské unie nemá pravomoc odpovědět na předběžné otázky položené Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) rozhodnutím ze dne 29. června 2020 v rozsahu, v němž se týkají postupů daňové správy členského státu souvisejících s kontrolou a postihem daňových deliktů v oblasti korporační daně.
- 2) Článek 2 odst. 3 a článek 31 čtvrté směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, založené na čl. [50 odst. 2 písm. g) SFEU], o ročních účetních závěrkách některých forem společností, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání postupu daňové správy členského státu, která zpochybňuje účetní záznamy společnosti s odůvodněním, že tyto záznamy nejsou v souladu se zásadami úplnosti a nezávislosti účetních období, které jsou zakotveny v právní úpravě tohoto členského státu, i když jsou dodrženy všechny ostatní účetní zásady stanovené v této právní úpravě, pokud nedodržení těchto zásad nepředstavuje výjimečnou odchylku nezbytnou pro dodržení zásady pravdivého a věrného obrazu, která byla zveřejněna v komentáři k účetní závěrce s náležitým odůvodněním a s uvedením vlivu na stav aktiv nebo pasiv, finanční pozici a zisk nebo ztrátu.

Podpisy.