



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ATHANASIOS RANTOS
prednesené 2. februára 2023¹

Vec C-615/21

**Napfény-Toll Kft.
proti**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Szegedi Törvényszék (súd v Segedíne, Maďarsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Vnútroštátne daňové konanie – Daň z pridanej hodnoty – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca prerušenie plynutia premlčacej lehoty práva na určenie dane v rámci súdneho preskúmania, bez časového obmedzenia a bez ohľadu na počet opakovaných správnych daňových konaní – Zásady právnej istoty a efektivity práva Únie“

Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásad právnej istoty a efektivity práva Únie v kontexte uplatňovania smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty² (ďalej len „smernica o DPH“).
2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Napfény-Toll Kft. (ďalej len „žalobkyňa“) a maďarským správcom dane vo veci súm dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú táto spoločnosť odpočítala z titulu DPH splatnej pri rôznych nadobudnutiach tovaru, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane, ktoré uskutočnila v júni 2010 a v období od novembra 2010 do septembra 2011.

¹ Jazyk prednesu: francúzština.

² Ú. v. EÚ I 347, 2006, s. 1.

Právny rámec

Právo Únie

3. Článok 1 nariadenia Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 z 18. decembra 1995 o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev³ stanovuje:

„1. Na účely ochrany finančných záujmov Európskych spoločenstiev sa týmto prijíma všeobecná úprava týkajúca sa jednotných kontrol a správnych opatrení a sankcií, ktoré sa týkajú protiprávneho konania s ohľadom na právo Spoločenstva.

2. „Nezrovnalosť“ je akékoľvek porušenie ustanovenia práva Spoločenstva vyplývajúce z konania alebo opomenutia hospodárskeho subjektu, dôsledkom čoho je alebo by bolo poškodenie všeobecného rozpočtu Spoločenstiev alebo rozpočtov nimi spravovaných, buď zmenšením, alebo stratou výnosov plynúcich z vlastných zdrojov vyberaných priamo v mene Spoločenstiev alebo neoprávnenou výdajovou položkou.“

4. Článok 3 tohto nariadenia stanovuje:

„1. Premlčacia doba konania je štyri roky od času spáchania nezrovnalosti uvedenej v článku 1 ods. 1 ...

V prípade pokračujúcej alebo opakujúcej sa nezrovnalosti, premlčacia doba začína plynúť odo dňa, keď sa nezrovnalosť skončila. ...

Premlčacia doba sa prerušuje pri akomkoľvek akte príslušného orgánu, o ktorom je daná osoba upovedomená a týka sa vyšetrovania alebo právneho konania v súvislosti s nezrovnalosťou. Premlčacia doba začína plynúť znova po každom akte prerušenia.

Premlčanie sa však stane účinným najneskôr v deň, keď vyprší dvojnásobok premlčacej doby bez toho, aby príslušný orgán uložil sankciu, s výnimkou prípadu, keď bolo správne konanie prerušené v zmysle článku 6 ods. 1.

2. Lehota na vykonanie rozhodnutia ukladajúceho správnu sankciu je tri roky. Toto obdobie sa začína dňom, keď sa rozhodnutie stáva konečným.

Prípady prerušenia premlčacej doby a prerušenia správneho konania sú upravené príslušnými ustanoveniami vnútroštátneho práva.

3. Členské štáty si zachovávajú možnosť uplatňovať dlhšie doby a lehoty ako tie, ktoré sú ustanovené v odsekoch 1 a 2 v tomto poradí.“

5. Článok 4 ods. 1 a 4 uvedeného nariadenia stanovuje:

„1. Je všeobecným pravidlom, že pri akejkoľvek nezrovnalosti sa neprávom získaná výhoda odníme:

– povinnosťou zaplatiť alebo vrátiť dlžné alebo neprávom získané sumy,

³ Ú. v. ES L 312, 1995, s. 1; Mim. vyd. 01/001, s. 340.

...

4. Opatrenia ustanovené v tomto článku sa nepovažujú za tresty.“

6. Podľa článku 6 ods. 1 toho istého nariadenia:

„Bez ohľadu na správne opatrenia Spoločenstva a sankcie..., uloženie finančných sankcií, ako sú správne pokuty možno pozastaviť rozhodnutím príslušného orgánu, ak sa začalo trestné konanie voči danej osobe v súvislosti s tými istými skutočnosťami. Prerúšením správneho konania premlčacia doba ustanovená v článku 3 neplynie.“

Maďarské právo

7. Podľa § 164 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovom konaní)⁴ v znení účinnom v čase spornej daňovej kontroly (ďalej len „starý Daňový poriadok“):

„1. Právo na určenie dane sa premlčí po uplynutí piatich rokov od posledného dňa kalendárneho roka, v ktorom malo byť podané daňové priznanie alebo oznámenie týkajúce sa tejto dane, alebo v prípade nepodania daňového priznania alebo oznámenia, v ktorom mala byť daň zaplatená.

...

5. V prípade súdneho preskúmania rozhodnutia daňového orgánu premlčacia lehota práva na určenie správnej výšky splatnej dane prestáva plynúť od okamihu, keď rozhodnutie daňového orgánu druhého stupňa nadobudne právoplatnosť, až do okamihu právoplatnosti súdneho rozhodnutia, alebo v prípade odvolania až do rozhodnutia o tomto odvolaní.“

8. Starý Daňový poriadok bol zrušený a s účinnosťou od 1. januára 2018 nahradený ustanoveniami az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon CLI z roku 2017 o správe daní, ďalej len „zákon o správe daní“)⁵, ako aj so adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon CL z roku 2017, ktorým sa zavádza daňový poriadok, ďalej len „nový Daňový poriadok“)⁶.

9. Ustanovenie § 203 ods. 3 nového Daňového poriadku v podstate preberá obsah § 164 starého Daňového poriadku. Podľa tohto ustanovenia ak daňovník podal správnu žalobu proti rozhodnutiu daňového orgánu, premlčacia lehota práva na určenie správnej výšky splatnej dane sa prerušuje od okamihu, keď rozhodnutie daňového orgánu druhého stupňa nadobudne právoplatnosť, až do okamihu právoplatnosti súdneho rozhodnutia, alebo v prípade odvolania až do rozhodnutia o tomto odvolaní

10. Ustanovenie § 203 ods. 7 písm. c) nového Daňového poriadku stanovuje, že premlčacia lehota práva na určenie dane sa predĺži o 12 mesiacov, najmä pokiaľ súd v rámci správnej žaloby proti rozhodnutiu daňového úradu nariadi začatie nového konania.

⁴ Magyar Közlöny 2003/131, 14. novembra 2003, s. 9990.

⁵ Magyar Közlöny 2017/192, 22. novembra 2017, s. 31694.

⁶ Magyar Közlöny 2017/192, 22. novembra 2017, s. 31586.

11. Podľa § 271 ods. 1 nového Daňového poriadku, ktorého znenie je totožné so znením § 139 ods. 1 zákona o správe daní, treba uplatniť ustanovenia tohto zákona, a teda vrátane § 203 ods. 7 písm. c) nového Daňového poriadku, na konania začaté alebo opakované po nadobudnutí účinnosti tohto zákona.

Spor vo veci samej, prejudiciálna otázka a konanie na Súdnom dvore

12. Žalobkyňa odpočítala od DPH, ktorú mala zaplatiť, sumu tejto dane splatnej za tovar, ktorý nadobudla v júni 2010, ako aj v období od novembra 2010 do septembra 2011.

13. V decembri 2011 Nemzeti Adó -és Vámhivatal Dél-Budapesti Igazgatósága (Národná daňová a colná správa – daňové a colné riaditeľstvo, Budapešť-juh, Maďarsko, ďalej len „žalovaný správca dane“) začal ako daňový orgán prvého stupňa kontrolu, ktorá bola oznámená žalobkyni 13. decembra 2011.

14. Po tejto kontrole sa tento správca dane domnieval, že časť odpočítanej DPH nemala byť odpočítaná, pretože časť faktúr predložených na tento účel nezodpovedala žiadnej skutočnej hospodárskej transakcii a ostatné faktúry sa týkali daňového podvodu, o ktorom žalobkyňa vedela. V dôsledku toho rozhodnutím z 8. októbra 2015 žalovaný správca dane žiadal od žalobkyne zaplataenie daňového nedoplatku v celkovej výške 144 785 000 maďarských forintov (HUF) (približne 464 581 eur) a uložil jej pokutu vo výške 108 588 000 HUF (približne 348 433 eur), ako aj úroky z omeškania vo výške 46 080 000 HUF (približne 147 860 eur).

Prvé správne rozhodnutie druhého stupňa

15. Rozhodnutím z 11. novembra 2015, ktoré bolo doručené 14. decembra 2015, Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Národná daňová a colná správa – hlavné regionálne daňové riaditeľstvo pre stredné Maďarsko, Maďarsko), predchodca žalovaného správcu dane, ktorému žalobkyňa predložila sťažnosť, ako daňový orgán druhého stupňa zrušil rozhodnutie prvého stupňa, pokiaľ ide o úroky z omeškania, a zvyšnú časť tohto rozhodnutia potvrdil. Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu.

16. Rozsudkom z 2. marca 2018, ktorý nadobudol právoplatnosť v ten istý deň, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) rozhodol o zrušení rozhodnutia daňového orgánu druhého stupňa a uložil uvedenému orgánu povinnosť začať nové konanie. Na odôvodnenie svojho rozsudku tento súd uviedol, že tohto rozhodnutie obsahuje rozpor v odôvodnení. Hoci totiž rozhodnutie druhého stupňa uvádza iné skutočnosti, ako sú skutočnosti konštatované v rozhodnutí prvého stupňa, zároveň sa v ňom stanovuje, že daňový orgán prvého stupňa správne zistil skutkový stav.

Druhé správne rozhodnutie druhého stupňa

17. Rozhodnutím z 5. marca 2018, ktoré bolo žalobkyni doručené 7. marca 2018, žalovaný správca dane prijal druhé správne rozhodnutie druhého stupňa, ktoré v podstate potvrdilo rozhodnutie prvého stupňa. Týmto rozhodnutím však bola znížená výška úrokov z omeškania.

18. Rozsudkom z 5. júla 2018, ktorý nadobudol právoplatnosť v ten istý deň, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta Budapešť), na ktorý žalobkyňa podala žalobu, zrušil druhé rozhodnutie druhého stupňa a nariadil žalovanému správcovi dane, aby začal nové konanie. Na odôvodnenie svojho rozhodnutia tento súd na jednej strane uviedol, že druhé rozhodnutie druhého stupňa, ktoré bolo prijaté v prvý pracovný deň po vyhlásení rozsudku z 2. marca 2018, z veľkej časti doslovne preberá prvé rozhodnutie druhého stupňa bez toho, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu mení konštatovanie daňového orgánu prvého stupňa. V dôsledku toho si správca dane splnil povinnosti, ktoré mu vyplývali z uvedeného rozsudku, len formálne. Na druhej strane druhé rozhodnutie druhého stupňa naďalej obsahuje rozporné zistenia, pokiaľ ide o reálnosť dotknutých transakcií.

19. Rozsudkom z 30. januára 2020 Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko), na ktorý podal správca dane odvolanie, potvrdil rozsudok z 5. júla 2018 vo veci samej. Na jednej strane, keďže odôvodnenie druhého rozhodnutia druhého stupňa preberá odôvodnenie prvého rozhodnutia druhého stupňa, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta Budapešť) správne konštatoval, že žalovaný správca dane nedodrжал usmernenia stanovené záväzným spôsobom v rozsudku z 2. marca 2018. Hoci tento správca dane mal, ako sám uviedol, len krátky čas do premlčania práva na určenie dane a následne sumy DPH, ktorá sa má vrátiť, táto okolnosť ho nezbavuje výkonu jeho zákonných povinností. Okrem toho druhé rozhodnutie druhého stupňa obsahovalo, ako konštatoval Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta Budapešť), rozpor v odôvodnení.

Tretie správne rozhodnutie druhého stupňa

20. Dňa 6. apríla 2020 žalovaný správca dane prijal nové rozhodnutie, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie, pričom zmenil uložené úroky z omeškania. Na odôvodnenie svojho stanoviska tento správca dane uviedol, že vo svojom rozhodnutí nezistil skutočnosti odlišné od tých, ktoré zistil prvostupňový daňový orgán, ktorý splnil svoju povinnosť zistiť skutkový stav.

21. Žalobkyňa podala proti tomuto tretiemu rozhodnutiu žalobu na Szegedi Törvényszék (súd v Segedíne, Maďarsko), ktorý je vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, najmä z dôvodu, že podľa § 164 ods. 1 a 5 starého Daňového poriadku právo správcu dane určiť sumy DPH, ktoré sa majú vrátiť, sa premlčí po uplynutí piatich rokov od posledného dňa kalendárneho roka, v ktorom bolo podané daňové priznanie alebo oznámenie týkajúce sa tejto dane, alebo v prípade nepodania daňového priznania alebo oznámenia, v ktorom mala byť daň zaplatená. Právo správcu dane určiť sumy DPH, ktoré sa majú vrátiť za predmetné obdobia, však zaniklo pred dátumom vydania tretieho rozhodnutia druhého stupňa (teda 6. apríla 2020). Žalobkyňa totiž zastáva názor, že opakované prijímanie rozhodnutí je v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorú má premlčanie chrániť. Vo veci samej to platí o to viac, ak by sa druhé opakované konanie uskutočnilo z dôvodu, že správca dane nekonal v súlade s usmerneniami obsiahnutými v prvom súdnom rozhodnutí. Z dôvodu chyby správcu dane sa tak konanie predĺžilo asi o desať rokov od začatia kontroly.

22. Vnútroštátny súd uvádza, že § 164 ods. 5 starého Daňového poriadku nestanovuje hornú hranicu, pokiaľ ide o počet opakovaných konaní, ktoré správca dane môže viesť, alebo celkovú dĺžku trvania prerušenia. Podľa judikatúry Kúria (Najvyšší súd) sa však plynutie premlčacej lehoty prerušuje na celú dobu súdneho preskúmania rozhodnutia správcu dane. V dôsledku toho neexistuje časové obmedzenie prerušenia premlčacej lehoty v prípade súdneho preskúmania, takže právo správcu dane určiť sumy DPH, ktoré sa majú vrátiť, môže byť predĺžené o niekoľko

rokov, ba dokonca v extrémnych prípadoch o niekoľko desaťročí. Z tohto dôvodu vnútroštátny súd vyjadruje pochybnosť o zlučiteľnosti dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy a súvisiacej judikatúry so zásadami právnej istoty a efektivity práva Únie.

23. Za týchto okolností Szegedi Törvényszék (súd v Segedíne) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa zásada právnej istoty, ako aj zásada efektivity, ktoré sú súčasťou práva Únie, vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave členského štátu, akou je § 164 ods. 5 [starého Daňového poriadku], ktorá neponecháva súdnemu orgánu žiadnu mieru voľnej úvahy, ako aj praxi, ktorá sa opiera o túto právnu úpravu, podľa ktorých sa lehota v oblasti [DPH], po uplynutí ktorej sa premlčí právo správcu dane na určenie dane, preruší počas celej doby súdnych preskúmaní bez ohľadu na počet opakovaných správnych daňových konaní, bez obmedzenia celkovej doby prerušenia, ak za sebou nasledujú viaceré súdne preskúmania, a to aj v prípade, keď súd posudzujúci rozhodnutie správcu dane, ktoré bolo prijaté v rámci opakovaného konania v nadväznosti na predchádzajúce súdne rozhodnutie, konštatuje, že správca dane nedodrжал usmernenia obsiahnuté v tomto súdnom rozhodnutí, inak povedané, pokiaľ k tomuto novému súdnemu konaniu došlo v dôsledku chyby uvedeného správcu dane?“

24. Po podaní tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd zaslal Súdnemu dvoru listom z 3. mája 2022 kópiu rozhodnutia Alkotmánybíróság (Ústavný súd, Maďarsko) z 25. januára 2022, ktorým tento súd zrušil odkaz na opakované konania § 271 ods. 1 nového Daňového poriadku, ako aj kópiu druhého rozhodnutia Alkotmánybíróság (Ústavný súd), takisto v tomto zmysle, z 26. apríla 2022.

25. Listom z 30. júna 2022 Súdny dvor vyzval vnútroštátny súd na základe žiadosti o informácie, aby vzhľadom na určité informácie, ktoré boli pôvodne poskytnuté, potvrdil, že po rozhodnutí Alkotmánybíróság (Ústavný súd) o zrušení odkazu na opakované konania v § 271 ods. 1 nového Daňového poriadku nie je konanie vo veci samej v žiadnom prípade premlčané.

26. Listom zo 7. júla 2022 vnútroštátny súd v podstate uviedol, že rozhodnutie Alkotmánybíróság (Ústavný súd) malo za následok iba to, že právo správcu dane určiť sumu vybranej DPH, ktorá má byť vrátená za kontrolované obdobie v roku 2010, sa premlčalo. Naopak, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie roku 2011, či bolo konanie správcu dane premlčané alebo nie, bude závisieť od odpovede Súdného dvora.

27. Písomné pripomienky predložili žalobkyňa, maďarská a španielska vláda, ako aj Európska komisia. Títo účastníci konania okrem toho predniesli svoje vyjadrenia na pojednávaní, ktoré sa konalo 10. novembra 2022.

Analýza

Úvodné pripomienky

28. Na úvod treba uviesť, že spor vo veci samej sa netýka zlučiteľnosti premlčacej lehoty, v ktorej môže zdaniteľná osoba uplatniť svoje právo na odpočítanie dane, ani lehoty, v ktorej môže správca dane spochybniť priznania uskutočnené zdaniteľnou osobou, s právom Únie, ale zlučiteľnosti prerušenia plynutia takejto lehoty v prípade súdnych konaní, a to bez časového obmedzenia a bez ohľadu na dôvody, pre ktoré sa tieto konania museli opakovať, s právom Únie.

29. V tomto prípade treba konštatovať, že prejednávaná vec patrí do osobitného kontextu, v ktorom v rámci toho istého daňového sporu nasledovali viaceré správne a súdne konania bez toho, aby táto vec mohla byť s konečnou platnosťou rozhodnutá z dôvodov, ktoré podľa vnútroštátneho súdu možno pripísať správcovi dane a bez toho, aby predmetná daňová právna úprava takúto situáciu upravovala a mohla ju napraviť.

30. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti tvrdí, že podľa praxe dotknutého členského štátu, ak po sebe nasleduje viacero súdnych preskúmaní, celková dĺžka prerušenia nie je obmedzená, a to ani vtedy, ak súd rozhodujúci o rozhodnutí daňového orgánu prijatom v novom konaní nadväzujúcom na predchádzajúce súdne rozhodnutie konštatuje, že daňový orgán nekonal v súlade s usmerneniami obsiahnutými v predchádzajúcom súdnom rozhodnutí a že k novému súdnemu konaniu došlo z dôvodu chyby uvedeného orgánu.

31. V takom prípade sa vnútroštátny súd pýta, či je maďarská právna úprava a prax v oblasti prerušenia plynutia premlčacích lehôt na v podstate neobmedzenú dobu zlučiteľná s právom Únie, a v akom rozsahu môže porušovať zásady právnej istoty a efektivity. Tento súd okrem toho konštatuje, že výkon práva na odpočítanie upravený v smernici o DPH by mohol byť nadmerne sťažený, najmä v prípadoch, o aké ide vo veci samej, keď správca dane prijme nové rozhodnutia bez toho, aby sa riadil predchádzajúcimi rozhodnutiami vydanými príslušnými súdmi, a to v krátkej lehote po rozhodnutiach nariaďujúcich nové konania, takže premlčacia lehota na uplatnenie práva na určenie dane by mohla byť výrazne predĺžená z dôvodu prerušenia plynutia premlčacej lehoty počas súdneho preskúmania.

32. V takomto kontexte, keď nie je zrejmé, že predmetnú situáciu možno pripísať nielen (a priamo) právnej úprave dotknutej vo veci samej, ale skôr postupu alebo dokonca nečinnosti správcu dane, a prípadne vnútroštátnych súdov, považujem za vhodné preskúmať tieto dva aspekty v rámci týchto návrhov samostatne.

O zlučiteľnosti právnej úpravy týkajúcej sa prerušenia plynutia premlčacej lehoty s právom Únie

33. Predtým, ako pristúpim k analýze zlučiteľnosti maďarskej právnej úpravy so zásadami efektivity a právnej istoty práva Únie, ako nás vyzýva vnútroštátny súd, je potrebné preskúmať, či táto právna úprava patrí do pôsobnosti osobitných ustanovení práva Únie v daňovej oblasti.

O uplatniteľnosti smernice o DPH

34. Na úvod treba poznamenať, že napriek skutočnosti, že prejednávaná vec patrí do rámca sporu týkajúceho sa DPH, prejudiciálna otázka sa netýka výkladu žiadneho ustanovenia smernice o DPH. V tejto súvislosti sa táto smernica obmedzuje na stanovenie hmotnoprávných a formálnych podmienok týkajúcich sa práva na odpočítanie DPH⁷, pričom nestanovuje lehotu, v rámci ktorej môžu zdaniteľné osoby podať žiadosť o vrátenie DPH,⁸ ani lehoty, v ktorých musí po zistení existencie nároku na vrátenie určitej sumy zaplatenej dane dôjsť k tomuto vráteniu.

⁷ Smernica o DPH upravuje tieto hmotnoprávne ako aj formálne podmienky v hlave X, resp. v kapitolách 1 („Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, článok 168 a nasl.) a 4 („Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“, článok 178 a nasl.).

⁸ Rozsudok zo 14. februára 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, bod 35).

O uplatniteľnosti nariadenia č. 2988/95

35. Po prvé treba uviesť, že z pôsobnosti nariadenia č. 2988/95 vyplýva, že toto nariadenie sa vzťahuje na každú „nezrovnalosť“ konštatovanú správnym orgánom a „[akékoľvek] porušenie ustanovenia práva [Únie] vyplývajúce z konania alebo opomenutia hospodárskeho subjektu“, ktoré by malo za následok poškodenie všeobecného rozpočtu a vlastných zdrojov [Únie].

36. Súdny dvor pritom rozhodol, že vlastné zdroje Únie zahŕňajú najmä príjmy pochádzajúce z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH stanovený v súlade s pravidlami Únie, a že existuje priama súvislosť medzi výberom príjmov z DPH v súlade s uplatniteľným právom Únie na jednej strane a poskytnutím zodpovedajúceho zdroja založeného na DPH v rozpočte Únie na strane druhej, lebo akýkoľvek výpadok vo výbere týchto príjmov spôsobuje potenciálne zníženie tohto druhu zdroja finančných prostriedkov.⁹ Z toho možno vyvodiť, že na premlčaciu lehotu, v ktorej môžu vnútroštátne daňové orgány určiť správnu výšku DPH, ktorá sa má vrátiť za určité obdobie, sa vzťahuje nariadenie č. 2988/95.

37. Pokiaľ ide po druhé o premlčaciu lehotu, článok 3 ods. 1 nariadenia č. 2988/95 stanovuje štvorročnú premlčaciu lehotu konaní, pokiaľ ide o „nezrovnalosti“ upravené v tomto nariadení. Podľa judikatúry Súdneho dvora sa premlčacia lehota stanovená v tomto článku vzťahuje tak na nezrovnalosti vedúce k uloženiu správnej sankcie v zmysle jeho článku 5, ako aj na nezrovnalosti, ktoré sú predmetom správneho opatrenia v zmysle článku 4 uvedeného nariadenia, ktorého cieľom je odňatie neoprávnene získanej výhody a ktoré nemá povahu sankcie.¹⁰

38. Treba však poznamenať, že prijatím nariadenia č. 2988/95, najmä jeho článku 3 ods. 1 prvého pododseku, mal normotvorca Únie v úmysle len definovať minimálnu lehotu, ktorá sa má uplatňovať vo všetkých členských štátoch. Podľa článku 3 ods. 3 tohto nariadenia môžu totiž členské štáty uplatňovať dlhšie premlčacie lehoty ako štvorročná lehota stanovená v článku 3 ods. 1 tohto nariadenia.¹¹ Vzhľadom na to, že táto možnosť je implicitne ale nevyhnutne podmienená tým, že zvolené lehoty sú primerané, každá dlhšia lehota sa preto bude musieť skúmať s ohľadom na rovnaké zásady, ako sú zásady vzťahujúce sa na lehoty, ktoré nepatria do pôsobnosti tohto nariadenia.¹²

39. Po tretie treba uviesť, že nariadenie č. 2988/95 v článku 3 ods. 1 prvom pododseku stanovuje pravidlá týkajúce sa počítania lehôt. Na jednej strane totiž článok 3 ods. 1 tretí pododsek uvedeného nariadenia stanovuje, že premlčacia doba pre stíhanie, ktorým judikatúra v širšom zmysle rozumie akúkoľvek formu konania zo strany správneho orgánu, sa prerušuje pri akomkoľvek akte týkajúcom sa vyšetrovania alebo právneho konania v súvislosti s nezrovnalosťou. Na druhej strane článok 3 ods. 1 štvrtý pododsek toho istého nariadenia stanovuje, že premlčacia lehota uplynie najneskôr v deň, keď uplynie doba rovnajúca sa dvojnásobku premlčacej lehoty bez toho, aby príslušný orgán uložil sankciu, pričom toto ustanovenie Súdny dvor vykladal tak, že stanovuje absolútnu hranicu,¹³ pričom jedinou výslovnou uznanou výnimkou je prerušenie plynutia premlčacej lehoty v prípade trestného konania v súlade

⁹ Rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26), ako aj z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 38).

¹⁰ Rozsudky z 24. júna 2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, body 33 a 34), a zo 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 45).

¹¹ Pozri rozsudok zo 7. apríla 2022, IFAP (C-447/20 C-448/20, EU:C:2022:265, bod 48 a citovaná judikatúra).

¹² Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 59 a citovaná judikatúra).

¹³ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. marca 2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, bod 54 a citovaná judikatúra).

s článkom 6 ods. 1 nariadenia č. 2988/95. To však neplatí v prejednávanej veci, ako to vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z odpovede, ktorú v tejto súvislosti poskytla maďarská vláda na pojednávaní.

40. Okrem toho sa toto nariadenie vzťahuje len na správne konania a žiadne z jeho ustanovení sa nevzťahuje na trvanie súdneho konania, ktoré začal účastník, ktorému bola uložená správna sankcia, ani na prerušenie premlčacích lehôt v prípade súdneho preskúmania.

41. Z vyššie uvedeného vyplýva, že hoci sa nariadenie č. 2988/95 môže uplatňovať na vnútroštátne predpisy stanovujúce premlčaciu lehotu, v ktorej môžu vnútroštátne daňové orgány určiť daň, taká právna úprava, o akú ide v prejednávanej veci, ktorá stanovuje prerušenie premlčacej lehoty na určenie výšky DPH počas celého obdobia súdneho preskúmania, je vylúčená z jeho pôsobnosti.

O analýze predmetnej právnej úpravy z hľadiska všeobecných zásad práva Únie

42. V prípade neexistencie právnej úpravy Únie v danej oblasti (a vzhľadom na to, že ani smernica o DPH, ani nariadenie č. 2988/95 neobsahujú osobitné pravidlá umožňujúce poskytnúť odpoveď na položenú prejudiciálnu otázku), je podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora úlohou vnútroštátneho právneho poriadku členských štátov stanoviť pravidlá týkajúce sa premlčania súdnych konaní a pozastavenia týchto lehôt v súlade so zásadou procesnej autonómie členských štátov a najmä so zásadami ekvivalencie a efektivity, za predpokladu, že tieto štáty vykonávajú svoje právomoci v súlade s právom Únie.¹⁴

43. Hoci v tejto súvislosti vnútroštátny súd v znení svojej prejudiciálnej otázky odkázal len na zásadu právnej istoty a zásadu efektivity, táto okolnosť nebráni tomu, aby sa tak v rámci tejto analýzy, ako aj v rámci analýzy, ktorú má vykonať Súdny dvor, zohľadnili ďalšie všeobecné zásady práva Únie, ktoré môžu byť relevantné v rámci prejednávanej veci.

44. Pokiaľ ide v prvom rade o zásadu ekvivalencie, táto zásada vyžaduje, aby procesné pravidlá vykonávania práva Únie stanovené vnútroštátnym právom neboli reštriktívnejšie ako procesné pravidlá vykonávania vnútroštátneho práva, ktoré má podobný cieľ alebo dôvod. V prípade pravidiel premlčania dodržiavanie zásady ekvivalencie znamená, že okrem predmetného pravidla premlčania existuje pravidlo premlčania uplatniteľné na vnútroštátne situácie, ktoré vzhľadom na svoj predmet a podstatné prvky možno považovať za podobné.¹⁵

45. V tejto súvislosti treba konštatovať, že ani zo skutkových okolností opísaných vnútroštátnym súdom, ani z písomných pripomienok účastníkov konania, ani zo spresnení predložených na pojednávaní nevyplýva, že by procesný režim uvedený v maďarskom daňovom poriadku (vrátane nariadenia dotknutého vo veci samej) bol v oblasti premlčacích lehôt menej priaznivý ako režim uplatniteľný na vnútroštátne situácie, a že tento režim sa uplatňuje tak na žaloby založené na porušení práva Únie, ako aj na žaloby rovnakej povahy založené na porušení vnútroštátneho práva.

46. Pokiaľ ide v druhom rade o zásadu efektivity, táto zásada znamená, že ustanovenia upravujúce vnútroštátne konanie nemôžu byť takej povahy, že prakticky znemožňujú alebo nadmerne sťažujú výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie.¹⁶

¹⁴ Rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, body 34 a 35, ako aj citovaná judikatúra).

¹⁵ Rozsudok z 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 38 a citovaná judikatúra).

¹⁶ Rozsudok z 15. marca 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, bod 52).

47. Po prvé treba pripomenúť, že v rámci smernice o DPH podliehajú členské štáty dvojitej povinnosti. Na jednej strane teda musia zabezpečiť, aby zdaniteľné osoby mohli účinne uplatňovať svoje právo na odpočítanie DPH bez toho, aby im v tom bránili procesné alebo hmotnoprávne pravidlá, ktoré sú nezlučiteľné s právom Únie, a najmä so smernicou o DPH. Na druhej strane sú povinné prijať všetky legislatívne a správne opatrenia potrebné na zabezpečenie výberu splatnej DPH na ich území v plnej výške, ako aj na boj proti podvodom a daňovým únikom.¹⁷

48. Hoci v prejednávanej veci žalobkyňa tvrdí, že jej právo na odpočítanie DPH bolo obmedzené, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že správca dane konštatoval existenciu daňového podvodu, a že toto posúdenie ešte nebolo spochybnené v rozsudkoch, ktoré boli doteraz vyhlásené vo veci samej. V tejto súvislosti treba poznamenať, že podľa judikatúry Súdneho dvora môže členský štát v zásade pozastaviť vrátenie DPH až do konečného vyriešenia sporu v rámci správneho alebo súdneho konania, keďže odopretie práva na odpočítanie musí vždy spĺňať požiadavku proporcionality,¹⁸ čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

49. Po druhé existencia premlčacej lehoty v daňovej oblasti má rovnaký význam pre daňovníka ako pre správcu dane, keďže stanovenie primeraných lehôt má chrániť daňovníka, ako aj správcu dane tým, že neznemožňuje alebo nadmerne nestážuje výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie.

50. V tejto súvislosti je potrebné stanoviť rozdiel medzi lehotou, v ktorej môžu zdaniteľné osoby uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH na jednej strane, a premlčacou lehotou, v ktorej môže konať správca dane.¹⁹ Súdny dvor preto v niektorých rozsudkoch pripustil, že konanie správneho orgánu môže byť obmedzené lehotami, ktoré sa odlišujú od lehôt uplatniteľných na jednotlivcov.²⁰ Pokiaľ ide o premlčaciu lehotu, ktorá sa uplatňuje na správcov daní, Súdny dvor už rozhodol, že lehota piatich rokov, ktorá začína plynúť odo dňa, keď musí byť podané daňové priznanie, je v súlade so zásadou efektivity.²¹

51. Treba však spresniť, že hoci je v prejednávanej veci nastolená problematika prípadného obmedzenia výkonu práva žalobkyne na odpočítanie, netýka sa priamo zlučiteľnosti procesných pravidiel upravujúcich uvedené právo s právom Únie, ale vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá upravuje premlčaciu lehotu na konanie správcu dane.

52. Po tretie, pokiaľ ide o prerušenie plynutia premlčacej lehoty počas súdneho konania, je potrebné uviesť, že existencia dôvodov na prerušenie plynutia premlčacej lehoty má zabezpečiť práve dodržiavanie zásady efektivity tým, že zaručuje, že premlčacia lehota počas súdneho konania neplynie, aj keď daňovník uplatňuje práva priznané právnym poriadkom Únie. Okrem toho účelom prerušenia plynutia premlčacej lehoty počas súdneho konania je umožniť daňovému orgánu zohľadniť výsledok súdneho preskúmania. V prípade neexistencie takejto právnej úpravy

¹⁷ Pozri článok 273 smernice o DPH a rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, body 25 a 26).

¹⁸ Rozsudok z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, body 54 a 55).

¹⁹ Na jednej strane, pokiaľ ide o daňovníka, existencia premlčacej lehoty v rámci výkonu jeho práv mu umožňuje napadnúť rozhodnutia správcu dane s cieľom požiadať o vrátenie a prípadne získať späť sumy zaplatené bez právneho dôvodu alebo upravené osobitnou právnou úpravou pre každú daň. Na druhej strane premlčacia lehota umožňuje daňovým orgánom vykonávať kontroly potrebné na určenie daňovej situácie daňovníka, ako aj na odhalenie nezrovnalostí a zneužití, ku ktorým mohlo dôjsť, a ich následkov s cieľom vyhnúť sa strate príjmov z DPH.

²⁰ Pozri najmä rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 49 až 54), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že zásada efektivity nie je porušená v prípade vnútroštátnej premlčacej lehoty, ktorá je údajne pre daňovú správu výhodnejšia ako lehota, ktorú možno uplatniť voči jednotlivcom.

²¹ Rozsudky z 8. septembra 2011, Q-Beef a Bosschaert (C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 37), ako aj z 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, bod 43).

by však právo podať žalobu mohlo byť predmetom zneužitia práva, pretože v prípade, ak by k premlčaniu došlo v priebehu prípadného súdneho konania (ktorého dĺžka trvania v zásade nie je stanovená presne a v každom prípade by závisela nie od opatrení prijatých daňovými orgánmi, ale od súdneho konania), správca dane by nemohol dospieť k zisteniam, aj keby sa jeho rozhodnutie ukázalo ako v súlade so zákonom z procesného aj hmotnoprávneho hľadiska.

53. V treťom rade, pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, treba pripomenúť, že premlčacie lehoty vo všeobecnosti plnia funkciu zabezpečenia právnej istoty a že na to, aby pravidlá upravujúce tieto lehoty plnili túto funkciu, musia byť stanovené vopred a musia byť dostatočne jasné a presné, aby sa zabezpečila predvídateľnosť situácií a právnych vzťahov.²² Okrem toho je cieľom pravidiel týkajúcich sa premlčacích lehôt zabezpečiť, aby daňová situácia zdaniteľnej osoby vo vzťahu k správcovi dane nemohla byť donekonečna spochybniteľná.²³

54. V tomto prípade je pritom nesporné, že v prejednávanej veci sú pravidlá týkajúce sa premlčania a prerušenia premlčacích lehôt známe daňovníkom, ktorí vedia, že uplatnenie záruk, ktoré majú k dispozícii, akým je právo podať žalobu, môže viesť k pozastaveniu premlčacej lehoty.

55. Okrem toho treba uviesť, že cieľom pravidiel týkajúcich sa premlčania je práve zabrániť tomu, aby bola právna situácia donekonečna spochybniteľná. Mechanizmus premlčania má totiž za cieľ neponechať práva neisté donekonečna a sankcionovať situácie, kedy od nich ich majiteľ upustí. Tento mechanizmus si však vyžaduje existenciu dôvodov prerušujúcich plynutie premlčacej lehoty, najmä v prípade uplatnenia práv ich majiteľmi, konkrétne zavedením opravných prostriedkov, pričom takýto mechanizmus je založený práve na skutočnosti, že ich majitelia svoje práva neuplatňujú, alebo že ak sa ich rozhodnú uplatniť, takéto rozhodnutie znamená oneskorenie konania. Z toho vyplýva, že skutočnosť, že premlčacie lehoty sú prerušené, pokiaľ daňovník vykonáva tieto práva, v zásade nemožno považovať za skutočnosť, ktorá (donekonečna) spochybňuje tieto práva, keďže toto prerušenie je spojené so začatím nového konania odlišného od správneho konania, a to konania o súdnom preskúmaní, ktoré sa riadi odlišnými pravidlami, a to aj pokiaľ ide o lehoty uplatniteľné na jeho vlastné postupy.²⁴

56. Súdny dvor však už rozhodol, že zásada právnej istoty nebráni praxi vnútroštátnych daňových orgánov, spočívajúcej v tom, že v rámci prekluzívnej lehoty odvolajú rozhodnutie, ktorým uznali zdaniteľnej osobe právo na odpočet DPH, pričom od nej v nadväznosti na novú kontrolu žiadajú túto daň zvýšenú o úroky z omeškania.²⁵ Ak by sa takýto postup správcu dane v rámci správneho konania (a bez zásahu súdneho rozhodnutia) posudzoval tak, že daňová situácia zdaniteľnej osoby nie je donekonečna spochybniteľná, niet pochyb o tom, že skutočnosť, že správca dane prijíma nové rozhodnutia na účely výkonu vydaných rozsudkov, nemôže sama osebe predstavovať porušenie zásady právnej istoty.

57. Z vyššie uvedeného vyplýva, že zásady právnej istoty a efektivity nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že plynutie premlčacej lehoty sa prerušuje počas celej doby trvania súdneho konania v prípade, že daňovník uplatní svoje právo na odvolanie, a že sa predlžuje v prípade, že sa správcovi dane nariadi vykonať nové konanie. V opačnom prípade by premlčacia lehota mohla plynúť aj počas súdneho konania, vrátane konania o návrhu na začatie prejudiciálneho konania (a to aj v prípade, že by rozhodnutie správcu dane bolo celkom

²² Rozsudok z 5. marca 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, bod 112 a citovaná judikatúra).

²³ Rozsudok z 20. mája 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, neuvverejnený, EU:C:2021:410, bod 46).

²⁴ Lehota uplatniteľná na súdne konanie, ktorého začatie je dôvodom prerušenia plynutia premlčacej lehoty, totiž nie je upravená daňovou právnou úpravou, ale pravidlami týkajúcimi sa súdnych konaní.

²⁵ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 40 a 41).

dôvodné), čím by sa toto konanie stalo bezpredmetným, daňovník by bol zbavený možnosti uplatniť svoje právo podať odvolanie a okrem toho by správca dane nemohol pri výkone rozhodnutia vnútroštátneho súdu rozhodnúť o daňovej situácii daňovníka.

O praxi maďarskej daňovej správy týkajúcej sa pozastavenia premlčacej lehoty

58. Zo zistení vnútroštátneho súdu vyplýva, že predĺženie konania možno pripísať čiastočne správcovi dane, ktorý nedodrжал usmernenia uvedené v príslušnom súdnom rozhodnutí, keď prijímal nové rozhodnutie. Podľa tohto súdu by takéto neodôvodnené predlžovanie daňového konania týkajúceho sa preskúmania finančných a hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie na dobu, ktorú nemožno predvídať, viedlo k nadmernému sťaženiu výkonu práva na odpočítanie (DPH).²⁶

59. V tomto kontexte a napriek tomu, že vnútroštátny súd nepodal návrh v tomto zmysle, treba v prvom rade položiť otázku týkajúcu sa relevantnosti zásady riadnej správy vecí verejných v prejednávanej veci.

60. Súdny dvor už totiž vo svojej judikatúre stanovil, že ak členský štát vykonáva právo Únie, v rámci daňovej kontroly sa uplatňujú požiadavky vyplývajúce z práva na riadnu správu vecí verejných odrážajúceho všeobecnú zásadu práva Únie a najmä právo každého, aby sa jeho záležitosti vybavili nestranne a v primeranej lehote.²⁷ Súdny dvor tiež uviedol, že táto zásada riadnej správy vecí verejných od správcu dane, ako je správca dane dotknutý vo veci samej, vyžaduje, aby v rámci svojich kontrolných povinností vykonal náležité a nestranné preskúmanie všetkých relevantných aspektov a zabezpečil tak, že bude mať pri prijímaní svojho rozhodnutia na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy.²⁸

61. Prináleží teda vnútroštátnemu súdu (ktorý jediný disponuje všetkými okolnosťami veci samej) určiť, či zložitosť prejednávanej veci mohla viesť k predĺženiu konania, alebo či opakovanie daňových konaní a viacnásobné prerušenia premlčacej lehoty možno pripísať nesplneniu povinnosti správcom dane, ako aj v akom rozsahu mohol tento postup spôsobiť žalobkyňi škodu. Pochybenie správcu dane však samo osebe nepredstavuje pochybenie, ktoré by mohlo spochybniť ustanovenia týkajúce sa prerušenia premlčania, akúkoľvek chybu, ktorej sa tento orgán dopustil, alebo akýkoľvek jeho neúspešný pokus podriaďiť sa súdnemu rozhodnutiu aj v prípade, ak k tomu došlo viackrát.

62. V druhom rade treba uviesť, že maďarská vláda na pojednávaní tvrdila, že vnútroštátne súdy majú k dispozícii potrebné prostriedky, ktoré im v zásade umožňujú napraviť situáciu, o akú ide v prejednávanej veci. V prípade, že by správca dane nevyhovел príkazom, ktoré mu uložil vnútroštátny súd (z dôvodov, ktoré sú mu priamo pripísateľné), tento súd by podľa tejto vlády mohol „prevziať“ vec, ktorá mu bola predložená, a rozhodnúť o nej tak, že zmení rozhodnutie prijaté správcom dane, a tým s konečnou platnosťou ukončí spor.

²⁶ S týmto zistením súhlasí aj žalobkyňa, ktorá tvrdí, že pomalosť konania bola spôsobená nedostatkami v preskúmaní skutkového stavu vykonaného správcom dane, ktoré napokon viedlo k prerušeniu premlčacej lehoty.

²⁷ Rozsudok zo 14. mája 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, bod 43).

²⁸ Rozsudok zo 14. mája 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, bod 44).

63. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 47 druhý odsek Charty základných práv Európskej únie stanovuje najmä, že každý má právo na to, aby jeho vec bola prejednaná v primeranej lehote. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že primeranosť lehoty na rozhodnutie sa posudzuje v závislosti od okolností vlastných každej veci a najmä v závislosti od významu sporu pre dotknutú osobu, zložitosti veci, ako aj od správania žalobcu a príslušných orgánov.²⁹

64. Je teda tiež potrebné, aby vnútroštátny súd overil, v akom rozsahu by sa predĺženie konania mohlo pripísať vnútroštátnym súdom, ak by sa preukázalo, že hoci tieto súdy disponujú prostriedkami na nápravu takejto situácie, nevyužili ich. V takomto prípade je úlohou vnútroštátneho súdu, aby preskúmal, či je potrebné priznať žalobkyni náhradu škody z dôvodu omeškania alebo nesplnenia povinnosti, ktoré možno pripísať nielen daňovým orgánom, ale aj vnútroštátnym súdom.

65. Z vyššie uvedeného vyplýva, že je úlohou príslušného vnútroštátneho súdu, aby vzhľadom na všetky okolnosti prejednávanej veci, ako je zložitosť veci, posúdil, či sa opakovanie daňového konania a dotknuté súdne preskúmania vykonali hlavne z dôvodu pochybenia správcu dane, alebo či toto oneskorenie možno pripísať vnútroštátnym súdom a vyvodiť z toho potrebné závery, vrátane existencie prípadného práva na náhradu škody v prospech dotknutého daňovníka.

Návrh

66. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Szegedi Törvénytörvény (súd v Segedíne, Maďarsko), takto:

Zásady právnej istoty a efektivity práva Únie sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa v oblasti dane z pridanej hodnoty prerušuje plynutie premlčacej lehoty na uplatnenie práva správcu dane určiť daň počas celej doby trvania dotknutého súdneho preskúmania, aj keď toto preskúmanie smeruje proti po sebe vydaným rozhodnutiam daňového orgánu týkajúcim sa tej istej dane.

Je však úlohou príslušného vnútroštátneho súdu, aby vzhľadom na všetky okolnosti prejednávanej veci, ako je zložitosť veci, posúdil, či sa opakovanie daňového konania a dotknuté súdne preskúmania vykonali hlavne z dôvodu pochybenia správcu dane, alebo či toto oneskorenie možno pripísať vnútroštátnym súdom a vyvodiť z toho potrebné závery, vrátane existencie prípadného práva na náhradu škody v prospech dotknutého daňovníka.

²⁹ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. septembra 2008, FIAMM a i./Rada a Komisia (C-120/06 P a C-121/06 P, EU:C:2008:476, bod 212 a citovaná judikatúra).