



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 13. júla 2023 ^{*i}

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca možnosť prerušiť plynutie premlčacej lehoty, týkajúcej sa úkonu správcu dane v prípade súdneho konania – Opakované daňové konanie – Nariadenie č. 2988/95 – Pôsobnosť – Zásady právnej istoty a efektivity práva Únie“

Vo veci C-615/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Szegedi Törvényszék (súd v Szegede, Maďarsko) zo 4. októbra 2021 a doručený Súdnemu dvoru 4. októbra 2021, ktorý súvisí s konaním:

Napfény-Toll Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu piatej komory, sudcovia D. Gratsias, M. Ilešič a I. Jarukaitis,

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: I. Illéssy, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. novembra 2022,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Napfény-Toll Kft., v zastúpení: L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy a G. Tiborfi, ügyvédek,
- maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a R. Kissné Berta, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: A. Ballesteros Panizo, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: F. Blanc, J. Jokubauskaitė, a A. Sipos, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: maďarčina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 2. februára 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 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 hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Napfény-Toll Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) vo veci práva tejto spoločnosti odpočítať od sumy dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú je povinná zaplatiť, sumu DPH splatnú pri rôznych nadobudnutiach tovaru, ktoré uskutočnila v júni 2010, ako aj v období od novembra 2010 do septembra 2011.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2006/112

- 3 Odôvodnenie 8 smernice 2006/112 znie takto:

„Podľa rozhodnutia Rady 2000/597/ES, Euratom z 29. septembra 2000 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev [(Ú. v. ES L 253, 2000, s. 42; Mim. vyd. 01/003, s. 200)] je rozpočet Európskych spoločenstiev financovaný nezávisle od iných príjmov výhradne z vlastných zdrojov Spoločenstiev. Medzi tieto zdroje patria aj zdroje nadobudnuté z DPH a získané uplatnením spoločnej daňovej sadzby na vymeriavací základ určený jednotným spôsobom v súlade s pravidlami Spoločenstva.“

Nariadenie (ES, Euratom) č. 2988/95

- 4 Článok 1 nariadenia Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 z 18. decembra 1995 o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev (Ú. v. ES L 312, 1995, s. 1; Mim. vyd. 01/001, s. 340) 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 vybraných priamo v mene [S]poločenstiev alebo neoprávnenou výdajovou položkou.“

5 Článok 3 ods. 1 a 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. V prípade mnohoročných programov plyní premlčacia doba až do úplného skončenia programu.

Premlčacia doba sa prerušuje pri akejkoľvek 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.

...

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

Rozhodnutie 2007/436/ES

6 Rozhodnutie Rady zo 7. júna 2007 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev (2007/436/ES, Euratom) (Ú. v. EÚ L 163, 2007, s. 17), ktoré zrušilo a nahradilo rozhodnutie 2000/597, v článku 2 ods. 1 písm. b) stanovuje:

„Príjem z nižšie uvedeného tvorí vlastné zdroje, ktoré sa zahŕňajú do všeobecného rozpočtu Európskej únie:

...

b) ... z uplatňovania jednotnej sadzby platnej pre všetky členské štáty na harmonizované vymeriavacie základy DPH stanovené v súlade s pravidlami Spoločenstva. ...“

Maďarské právo

Právna úprava týkajúca sa pozastavenia plynutia premlčacích lehôt v daňovej oblasti

7 Podľa § 164 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovom konaní [*Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.)], v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „starý Daňový poriadok“) platilo, že:

„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 takéhoto daňového priznania alebo oznámenia, k poslednému dňu kalendárneho roka, v ktorom mala byť daň zaplatená.

...

5. V prípade súdneho preskúmania rozhodnutia daňového orgánu sa plynutie premlčacej doby práva na určenie správnej výšky splatnej dane prerušuje v období od dňa, keď rozhodnutie daňového orgánu druhého stupňa nadobudne právoplatnosť, až do okamihu, keď sa súdne rozhodnutie stane právoplatným, alebo v prípade odvolania až do rozhodnutia o tomto odvolaní.“
- 8 Starý Daňový poriadok bol od 1. januára 2018 zrušený a nahradený ustanoveniami az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (zákon č. CLII z roku 2017 o správe daní) (Magyar Közlöny 2017/192) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej a az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon č. CL z roku 2017, ktorým sa zavádza daňový poriadok) (Magyar Közlöny 2017/192), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „nový Daňový poriadok“).
- 9 Ustanovenie § 203 ods. 3 nového Daňového poriadku v podstate preberá obsah § 164 starého Daňového poriadku. Podľa tohto § 203 ods. 3 platí, že 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 táto premlčacia lehota sa predĺži o 12 mesiacov, najmä pokiaľ súd v rámci preskúmania správnej žaloby proti rozhodnutiu daňového úradu nariadi začatie nového konania.
- 11 Podľa § 271 ods. 1 nového Daňového poriadku treba uplatniť ustanovenia tohto nového zákona, a to vrátane § 203 ods. 7 písm. c) nového Daňového poriadku, na konania začaté alebo opakované po nadobudnutí účinnosti tohto zákona.

Judikatúra týkajúca sa uplatnenia právnej úpravy pozastavenia plynutia premlčacích lehôt v daňovej oblasti

- 12 V rozsudku Kfv.I.35.343/2019/11 Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) v súvislosti s cieľom sledovaným právnou úpravou týkajúcou sa pozastavenia plynutia premlčacích lehôt v daňovej oblasti uviedol:
- „Uplatniteľnosť prerušenia plynutia premlčacej lehoty a jej predĺženia v rámci starého Daňového poriadku nie je podmienená obsahom rozhodnutia, ktorým sa súdne preskúmanie ukončuje, ale samotným ‚súdnym preskúmaním‘. Súdne preskúmanie začína podaním žaloby... Neplatnému rozhodnutiu, hneď ako bola jeho neplatnosť konštatovaná, nemožno priznať žiaden právny účinok *ex tunc*; daňový orgán však z dôvodu súdneho preskúmania môže v lehote uvedenej v tomto starom Daňovom poriadku prijať rozhodnutie, ktoré môže mať právne účinky.“
- 13 Rozhodnutím z 25. januára 2022, teda rozhodnutím vydaným po podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania, Alkotmánybíróság (Ústavný súd, Maďarsko) zrušil § 271 ods. 1 nového Daňového poriadku v rozsahu, v akom zahŕňal pojem „opakované“ v podstate z toho dôvodu, že tento pojem mal za následok, že predĺženie premlčacej lehoty stanovené v § 203 ods. 7 písm. c) tohto nového Daňového poriadku sa retroaktívne vzťahovalo na prebiehajúce opakované konania.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 14 Napfény-Toll si od sumy DPH, ktorú mala zaplatiť, odpočítala sumu DPH splatnú pri rôznych nadobudnutiach tovaru, ktoré uskutočnila v júni 2010, ako aj v období od novembra 2010 do septembra 2011.
- 15 V decembri 2011 Nemzeti Adó -és Vámhivatal Dél-Budapesti Igazgatósága (Národná daňová a colná správa – daňové a colné riaditeľstvo, Budapešť-juh, Maďarsko) začal ako orgán prvého stupňa daňovú kontrolu, ktorá bola oznámená spoločnosti Napfény-Toll 13. decembra 2011.
- 16 Po tejto kontrole sa toto riaditeľstvo domnievalo, že časť DPH, ktorú si Napfény-Toll odpočítala počas dotknutých období, si nemala odpočítavať, pretože časť faktúr predložených na tento účel nezodpovedala žiadnej skutočnej hospodárskej transakcii a ostatné faktúry boli súčasťou daňového podvodu, o ktorom Napfény-Toll vedela. V dôsledku toho rozhodnutím z 8. októbra 2015 (ďalej len „správne rozhodnutie prvého stupňa“) uvedené riaditeľstvo žiadalo od žalobkyne zaplatať 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

- 17 Rozhodnutím z 11. decembra 2015, ktoré bolo doručené 14. decembra 2015 (ďalej len „prvé správne rozhodnutie druhého stupňa“), Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Národná daňová a colná správa – hlavné regionálne daňové riaditeľstvo pre stredné Maďarsko) (ďalej len „generálne riaditeľstvo pre región stredného Maďarsko“), neskôr riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, ktorému bola predložená sťažnosť zo strany spoločnosti Napfény-Toll, ako daňový správny orgán druhého stupňa zrušilo správne rozhodnutie prvého stupňa, pokiaľ ide o úroky z omeškania uložené spoločnosti Napfény-Toll, a v zostávajúcej časti túto sťažnosť zamietol. Napfény-Toll podala žalobu proti prvému správne rozhodnutiu druhého stupňa.
- 18 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) zrušil prvé správne rozhodnutie druhého stupňa a nariadil začať nové konanie. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta Budapešť) na odôvodnenie svojho rozsudku uviedol, že konštatoval, že toto prvé správne rozhodnutie obsahuje rozpor v odôvodnení. Hoci totiž uvedené správne rozhodnutie uvádza iné skutočnosti, ako sú skutočnosti konštatované v správnom rozhodnutí prvého stupňa, zároveň sa v ňom stanovuje, že daňový orgán prvého stupňa správne zistil skutkový stav.

Druhé správne rozhodnutie druhého stupňa

- 19 Rozhodnutím z 5. marca 2018, ktoré bolo spoločnosti Napfény-Toll doručené 7. marca 2018 (ďalej len „druhé správne rozhodnutie druhého stupňa“), generálne riaditeľstvo regiónu stredného Maďarska v podstate potvrdilo správne rozhodnutie prvého stupňa. Týmto rozhodnutím však bola znížená výška úrokov z omeškania, ktoré boli spoločnosti Napfény-Toll uložené.

- 20 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 Napfény-Toll podala žalobu, zrušil druhé správne rozhodnutie druhého stupňa a nariadil začatie nového konanie z dôvodu, že na jednej strane druhé správne rozhodnutie druhého stupňa, ktoré bolo vydané v prvý pracovný deň nasledujúci po vyhlásení rozsudku z 2. marca 2018, vo veľkej miere doslovne prevzalo prvé správne rozhodnutie druhého stupňa bez toho, aby sa v ňom uvádzalo, v akom rozsahu toto druhé správne rozhodnutie zmenilo konštatovanie uvedené v správnom rozhodnutí prvého stupňa, pričom dôsledky vyvodené z tohto rozsudku z 2. marca 2018 boli len formálne, a na druhej strane druhé správne rozhodnutie druhého stupňa stále obsahovalo protichodné konštatovania, pokiaľ ide o existenciu dotknutých transakcií.
- 21 Rozsudkom z 30. januára 2020 Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko), na ktorý podal správca dane odvolanie, potvrdil rozsudok z 5. júla 2018 vo veci samej z dvoch dôvodov. Na jednej strane, keďže odôvodnenie druhého rozhodnutia druhého stupňa preberá odôvodnenie prvého rozhodnutia druhého stupňa, Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) rozhodol, že Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta Budapešť) správne konštatoval, že generálne riaditeľstvo regiónu stredného Maďarska nedodrжал usmernenia stanovené záväzným spôsobom v rozsudku z 2. marca 2018. Hoci toto generálne riaditeľstvo malo, ako samo uviedlo, 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. Na druhej strane Kúria (Najvyšší súd) rovnako ako Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta Budapešť) rozhodol, že druhé správne rozhodnutie druhého stupňa obsahuje rozpor v odôvodnení.

Tretie správne rozhodnutie druhého stupňa

- 22 Rozhodnutím zo 6. apríla 2020 (ďalej len „tretie správne rozhodnutie druhého stupňa“) generálne riaditeľstvo regiónu stredného Maďarska potvrdilo správne rozhodnutie prvého stupňa, pričom zmenilo výšku úrokov z omeškania, ktoré boli spoločnosti Napfény-Toll uložené. Na odôvodnenie svojho stanoviska toto generálne riaditeľstvo uviedlo, že nekonštatovalo existenciu skutočností odlišných od tých, ktoré boli zistené v správnom rozhodnutí prvého stupňa, v ktorom boli tieto skutočnosti správne preukázané.
- 23 Napfény-Toll podala proti tretiemu správne rozhodnutiu druhého stupňa 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 sa právo správcu dane určiť sumy DPH, ktoré sa majú vrátiť, 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, od posledného dňa kalendárneho roka, v ktorom mala byť uvedená daň zaplatená. Právo správcu dane určiť sumy DPH, ktoré sa majú vrátiť za predmetné obdobia, však zaniklo pred dňom vydania tretieho správneho rozhodnutia druhého stupňa. Napfény-Toll totiž zastáva názor, že opakované prijímanie rozhodnutí je v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorú má premlčanie chrániť. Platí to o to viac, že vo veci samej, ak došlo k začatiu nového konania po druhýkrát, bolo to z dôvodu, že generálne riaditeľstvo regiónu stredného Maďarska nedodržalo usmernenia uvedené v prvom súdnom rozhodnutí. Konanie, o ktoré ide vo veci samej, teda trvalo takmer desať rokov od začiatku daňovej kontroly, oznámeného spoločnosti Napfény-Toll, práve z dôvodu pochybenia tohto generálneho riaditeľstva.

- 24 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že § 164 ods. 5 starého Daňového poriadku nestanovuje obmedzenie počtu, koľkokrát môže správca dane zopakovať daňové konanie, ani celkovej dĺžky prerušenia tohto konania. 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 má vnútroštátny súd pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť právnej úpravy dotknutej vo veci samej a s ňou súvisiacej správnej praxe so zásadami právnej istoty a efektivity.
- 25 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 to, koľkokrát sa muselo opakovať to isté správne daňové konanie, bez obmedzenia celkovej doby prerušenia, ak za sebou nasledujú viaceré súdne preskúmania, a to aj v prípade, keď súd posudzujúci rozhodnutie dotknutého správcu dane, ktoré bolo prijaté v rámci opakovaného konania v nadväznosti na predchádzajúce súdne rozhodnutie, konštatuje, že tento správca dane nedodrжал usmernenia uvedené v tomto súdnom rozhodnutí, inak povedané, pokiaľ k tomuto novému súdnemu konaniu došlo v dôsledku chyby uvedeného správcu dane?“

O vývoji nasledujúcom po podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 26 Po podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania zaslal vnútroštátny súd Súdnemu dvoru listom z 3. mája 2022 kópiu rozhodnutia Alkotmánybíróság (Ústavný súd) z 25. januára 2022, ktorým tento súd zrušil § 271 ods. 1 nového Daňového poriadku v rozsahu, v akom toto ustanovenie zahŕňalo pojem „opakované“, ako aj kópiu druhého rozhodnutia Alkotmánybíróság (Ústavný súd) z 26. apríla 2022, tiež v tomto zmysle.
- 27 Listom z 30. júna 2022 Súdny dvor vyzval vnútroštátny súd, aby vzhľadom na určité údaje, ktoré tento súd pôvodne poskytol, potvrdil, že v nadväznosti na rozhodnutie Alkotmánybíróság (Ústavný súd) zrušiť § 271 ods. 1 nového Daňového poriadku v rozsahu, v akom toto ustanovenie zahŕňa pojem „opakované“, konanie vo veci samej v každom prípade nie je premlčané.
- 28 Listom zo 7. júla 2022 vnútroštátny súd v podstate uviedol, že rozhodnutie Alkotmánybíróság (Ústavný súd) malo za následok iba to, že došlo k premlčaniu práva správcu dane určiť sumu vybranej DPH, ktorá mala byť vrátená za kontrolované obdobie v roku 2010. Naopak, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie 2011, tento súd uviedol, že posúdi, či došlo alebo nedošlo k premlčaniu tohto práva správcu dane v závislosti od odpovede, ktorú na položenú otázku poskytne Súdny dvor.

O prejudiciálnej otázke

- 29 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa zásady právnej istoty a efektivity práva Únie majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu a s ňou súvisiacej správnej praxi, podľa ktorej sa vo veciach týkajúcich sa DPH počas trvania súdnych preskúmaní prerušuje plynutie lehoty, v ktorej sa premlčuje právo správcu dane určiť výšku tejto dane, bez ohľadu na počet opakovaní toho istého správneho daňového konania v dôsledku takýchto kontrol a bez obmedzenia kumulatívneho trvania doby, počas ktorej je prerušené plynutie tejto lehoty, a to aj v prípadoch, keď súd rozhodujúci o rozhodnutí dotknutého daňového orgánu prijatom v rámci opakovaného konania v nadväznosti na predchádzajúce súdne rozhodnutie zistí, že tento správca dane nedodržiaval usmernenia uvedené v tomto súdnom rozhodnutí.
- 30 Na úvod treba uviesť, že pri súčasnom stave práva Únie toto právo ani nestanovuje lehotu, v ktorej sa premlčuje právo daňového úradu určiť výšku DPH, a už vôbec nespresňuje prípady, v ktorých by sa plynutie takejto lehoty malo prerušiť.
- 31 Je pravda, že nariadenie č. 2988/95, ktoré bolo spomenuté na pojednávaní pred Súdnym dvorom, stanovuje určité požiadavky v oblasti počítania premlčacích lehôt konaní o nezrovnalostiach uvedených v tomto nariadení a prerušovania ich plynutia. Z článku 1 ods. 2 uvedeného nariadenia však vyplýva, že toto nariadenie sa uplatňuje len v prípade, že dôjde k spôsobeniu škody týkajúcej sa rozpočtu Únie v dôsledku zníženia alebo straty príjmov z vlastných zdrojov vybraných „priamo v mene Únie“. Hoci z odôvodnenia 8 smernice 2006/112 a článku 2 ods. 1 písm. b) rozhodnutia 2007/436 vyplýva, že príjmy pochádzajúce z uplatňovania jednotnej sadzby platnej pre všetky členské štáty na harmonizované vymeriavacie základy DPH predstavujú vlastné zdroje Únie, takže podľa judikatúry Súdného dvora existuje priama súvislosť medzi výberom príjmov z DPH v súlade s uplatniteľným právom Únie a sprístupnením zodpovedajúcich zdrojov DPH do rozpočtu Únie (rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26), nič to však nemení na tom, že DPH nemožno považovať za DPH vybratú priamo v mene Únie v zmysle článku 1 ods. 2 nariadenia č. 2988/95.
- 32 Na jednej strane totiž túto daň vyberajú zdaniteľné osoby, ktoré ju až potom odvádzajú členským štátom. Na druhej strane v súlade s článkom 1 nariadenia Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 z 29. mája 1989 o konečných jednotných dohodách o vyberaní vlastných zdrojov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 155, 1989, s. 9; Mim. vyd. 01/001, s. 197) vlastné zdroje Únie založené na DPH nespočívajú len v percentách príjmov z tejto dane, ale vyplývajú z uplatnenia jednotnej sadzby na vymeriavací základ DPH členských štátov, ktorý sa vypočítava podľa článku 3 tohto nariadenia a podlieha rôznym úpravám stanoveným v ustanoveniach uvedeného nariadenia.
- 33 V tejto súvislosti je pravda, že Súdny dvor uznal uplatniteľnosť Dohovoru vypracovaného na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev, podpísaného v Luxemburgu 26. júla 1995 (Ú. v. ES C 316, 1995, s. 48; Mim. vyd. 19/001, s. 9) na prípady podvodu týkajúceho sa príjmov pochádzajúcich z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH určený podľa pravidiel Únie. V rozpore s jasným znením článku 1 ods. 2 nariadenia č. 2988/95 však článok 1 tohto dohovoru neobsahuje podmienku týkajúcu sa priameho výberu dotknutých príjmov v mene Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i., C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41).

- 34 V prípade neexistencie uplatniteľných ustanovení práva Únie prináleží členským štátom, aby stanovili a uplatňovali pravidlá premlčania v oblasti práva správcu dane určiť výšku splatnej DPH, vrátane pravidiel týkajúcich sa podmienok pozastavenia a/alebo prerušenia tohto premlčania (pozri analogicky rozsudok z 21. januára 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, bod 45).
- 35 Hoci stanovenie a uplatňovanie týchto pravidiel patrí do právomoci členských štátov, členské štáty musia pri výkone tejto právomoci dodržiavať právo Únie, ktoré vyžaduje stanovenie primeraných lehôt, ktoré chránia tak zdaniteľnú osobu, ako aj dotknutý správny orgán (pozri analogicky rozsudok z 8. septembra 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 36).
- 36 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že päťročná premlčacia lehota uplatniteľná na žiadosti o vrátenie preplatkov DPH, ktorá začína plynúť od konca kalendárneho roka, v ktorom uplynula lehota na zaplatenie dane, je v súlade s právom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, bod 43).
- 37 Vzhľadom na túto judikatúru sa premlčacia lehota práva správcu dane určiť výšku splatnej DPH, ktorá tak ako vo veci samej plynie počas obdobia piatich rokov od posledného dňa kalendárneho roka, v ktorom sa malo podať daňové priznanie alebo oznámenie týkajúce sa tejto dane, alebo v prípade nepodania takéhoto priznania alebo oznámenia, od posledného dňa kalendárneho roka, v ktorom mala byť daň zaplatená, musí analogicky považovať za zlučiteľnú s právom Únie.
- 38 Práve v tomto kontexte sa vnútroštátny súd pýta, či sa zásady právnej istoty a efektivity majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa plynutie takejto premlčacej lehoty mohlo prerušiť počas celého trvania súdneho preskúmania.
- 39 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zásada právnej istoty je súčasťou právneho poriadku Únie, a na základe toho ich členské štáty pri výkone právomocí uvedených v bodoch 31 a 32 tohto rozsudku musia dodržiavať (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. decembra 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, bod 30 a citovanú judikatúru, ako aj z 20. mája 2021, BTA Baltic Insurance Company, C-230/20, neuvverejnený, EU:C:2021:410, bod 45).
- 40 Podľa ustálenej judikatúry má táto zásada za cieľ zabezpečiť predvídateľnosť situácií a právnych vzťahov a najmä vyžaduje, aby situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej alebo colnej správe nemohla byť neobmedzene dlho spochybňovaná (rozsudok z 10. decembra 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, bod 31 a citovaná judikatúra), čo znamená, že na to, aby sa táto zdaniteľná osoba mohla účinne dovolávať uplatnenia uvedenej zásady, musí mať možnosť dovolávať sa určitej právnej situácie.
- 41 Keďže však pred uplynutím premlčacej lehoty stanovenej na tento účel správcu dane oznámil dotknutej zdaniteľnej osobe svoj zámer opätovne preskúmať jej daňovú situáciu, a teda implicitne vziať späť svoje rozhodnutie o prijatí jej daňového priznania, táto zdaniteľná osoba sa už nemôže odvolávať na situáciu, ktorá by vznikla na základe tohto priznania, takže v takom prípade a vzhľadom na neexistenciu iných okolností nemôže ísť o porušenie zásady právnej istoty (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 40).
- 42 Navyše vzhľadom na to, že požiadavky vyplývajúce z uplatnenia zásady právnej istoty nie sú absolútne, členské štáty musia dbať na to, aby tieto požiadavky vyvážili ostatné požiadavky vyplývajúce z ich členstva v Únii, najmä tie, ktoré sú pripomenuté v článku 4 ods. 3 ZEÚ, aby

prijali všetky opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy, aby zabezpečili plnenie záväzkov vyplývajúcich zo Zmlúv alebo aktov prijatých inštitúciami na ich základe. Vnútroštátne pravidlá stanovujúce podmienky prerušenia plynutia premlčacej lehoty práva správcu dane určiť výšku splatnej DPH preto musia byť koncipované tak, aby bola vytvorená rovnováha medzi podmienkami vyplývajúcimi z uplatňovania tejto zásady na jednej strane a podmienkami umožňujúcimi skutočné a účinné uplatňovanie smernice 2006/112 na druhej strane, pričom pri posudzovaní tejto rovnováhy sa musia zohľadniť všetky prvky vnútroštátneho systému premlčania (pozri analogicky rozsudok z 21. januára 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, body 49 a 50).

- 43 Hoci vnútroštátna právna úprava a správna prax, ako ich opísal vnútroštátny súd, ktorých predvídateľnosť uplatnenia voči jednotlivcom nie je vo veci samej spochybnená, môžu viesť k predĺženiu takejto premlčacej lehoty, v zásade však nemôžu viesť k tomu, že by situácia dotknutých zdaniteľných osôb mohla byť donekonečna spochybňovaná. Naopak, takéto prerušenie plynutia umožňuje zabrániť tomu, aby skutočné a účinné vykonávanie smernice 2006/112 nebolo možné ohroziť podávaním zdržovacích opravných prostriedkov, a teda aby nebolo ohrozené z dôvodu systematického rizika beztretnosti skutkov zakladajúcich porušenia tejto smernice (pozri analogicky rozsudok z 21. januára 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, body 53 a 56).
- 44 V dôsledku toho treba konštatovať, že zásada právnej istoty nebráni vnútroštátnej právnej úprave a správnej praxi, ktoré stanovujú, že plynutie lehoty, v ktorej sa premlčuje právo správcu dane určiť výšku DPH, sa prerušuje počas celého trvania súdnych preskúmaní, a to bez ohľadu na to, koľkokrát sa dotknuté správne konanie muselo zopakovať v nadväznosti na tieto preskúmania, a bez obmedzenia celkovej dĺžky doby, počas ktorej bolo plynutie tejto lehoty prerušené.
- 45 V druhom rade, pokiaľ ide o zásadu efektivity, ktorú vnútroštátny súd tiež uviedol vo svojej otázke, treba pripomenúť, že táto zásada spolu so zásadou ekvivalencie, ktorej dodržanie uvedený súd nespochybnil, vymedzuje procesnú autonómiu, ktorú majú členské štáty pri stanovovaní podmienok vykonávania práv, ktoré právny poriadok Únie priznáva jednotlivcom, ak právo Únie neobsahuje v tejto súvislosti osobitnú právnu úpravu.
- 46 Pravidlá vnútroštátneho práva týkajúce sa lehôt, v ktorých sa premlčujú práva a povinnosti stanovené v smernici 2006/112, ako aj podmienok prerušenia plynutia týchto lehôt, pritom predstavujú podmienky vykonávania ustanovení tejto smernice, a preto ako také podliehajú dodržiavaniu zásad efektivity a ekvivalencie (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, bod 37; z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38; zo 14. februára 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 35, a z 23. apríla 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 53), čo navyše nie je v prejednávanej veci sporné.
- 47 V dôsledku toho tieto procesné podmienky v súlade so zásadou efektivity nesmú byť upravené takým spôsobom, že by prakticky znemožňovali alebo nadmerne sťažovali výkon práv, ktoré priznáva právny poriadok Únie [pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. júla 2012, Littlewoods Retail a i., C-591/10, EU:C:2012:478, bod 28, a z 28. júna 2022, Komisia/Španielsko (Porušenie práva Únie zákonodarcom), C-278/20, EU:C:2022:503, bod 33].
- 48 Skutočnosť, že vnútroštátna právna úprava alebo vnútroštátna správna prax stanovujú, že plynutie lehoty, v ktorej sa premlčuje právo správcu dane určiť výšku DPH, sa prerušuje počas celého trvania súdnych preskúmaní bez ohľadu na to, koľkokrát sa daňové správne konanie malo po

týchto kontrolách zopakovať, a bez obmedzenia celkovej dĺžky obdobia prerušenia tejto lehoty, však nemôže prakticky znemožniť alebo prinajmenšom nadmerne sťažiť výkon práv, ktoré priznáva právny poriadok Únie.

- 49 Prerušenie plynutia lehoty, v ktorej sa premlčuje právo daňovej správy určiť výšku tejto dane počas celého trvania súdnych preskúmaní, totiž nijako nebráni tejto zdaniteľnej osobe dovoľávať sa práv priznaných právnym poriadkom Únie a najmä smernicou 2006/112, ale naopak, má umožniť uvedenej zdaniteľnej osobe účinne uplatniť práva, ktoré jej vyplývajú z práva Únie, a to pri zachovaní práv správcu dane.
- 50 Okrem toho v prejednávanej veci z opisu skutkového stavu uvedeného v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že žalobkyňa vo veci samej mohla podať žaloby proti po sebe prijatým rozhodnutiam správcu dane a pri týchto opakujúcich sa príležitostiach uplatniť práva, ktoré jej vyplývajú z práva Únie. Konkrétne napriek existencii právnej úpravy a správnej praxe, o ktoré ide vo veci samej, sa táto žalobkyňa mohla na základe zásady právnej istoty dovoľávať povinnosti členských štátov stanoviť primeranú premlčaciu lehotu, v ktorej tento orgán môže opätovne začať konanie o preskúmaní situácie zdaniteľnej osoby. Ako vyplýva zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, a ako navyše na pojednávaní pred Súdnym dvorom potvrdila tak maďarská vláda, ako aj žalobkyňa vo veci samej, právo daňovej správy určiť výšku DPH splatnej z dôvodu transakcií, ku ktorým došlo v júni 2010, zaniklo bez toho, aby sa tomuto správcovi dane podarilo vydať opravný daňový výmer v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112.
- 51 Preto treba konštatovať, že zásada efektivity nebráni ani vnútroštátnej právnej úprave a správnej praxi, ktoré stanovujú, že plynutie lehoty, v ktorej sa premlčuje právo správcu dane určiť výšku DPH, sa prerušuje počas celého trvania súdnych preskúmaní, a to bez ohľadu na to, koľkokrát sa dotknuté daňové správne konanie muselo zopakovať v nadväznosti na tieto preskúmania, a bez obmedzenia celkovej dĺžky doby, počas ktorej bolo plynutie tejto lehoty prerušené.
- 52 V treťom rade treba uviesť, ako uviedol generálny advokát v bodoch 60 až 65 svojich návrhov, že okolnosť, že ani zásada právnej istoty, ani zásada efektivity nebránia takejto právnej úprave a takejto správnej praxi, nevylučuje, že právo Únie prípadne vyžaduje, aby boli vyvozené určité dôsledky z nadmerného počtu opakovaní daňových konaní predtým, ako sa prijme rozhodnutie v súlade so smernicou 2006/112, alebo z neprimeranosti kumulovanej dĺžky doby, počas ktorej bolo prerušené plynutie lehoty, v ktorej sa toto právo správcu dane premlčí.
- 53 Keď totiž vnútroštátny správny orgán vykonáva voči osobe právo Únie, táto osoba má na základe práva na riadnu správu vecí verejných odrážajúceho všeobecnú zásadu práva Únie právo, aby sa jej záležitosti vybavovali v primeranej lehote (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. mája 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, bod 43), a potom v prípade podania žaloby aj právo, aby sa v súlade s článkom 47 druhým odsekom Charty základných práv Európskej únie o jej veci rozhodlo v primeranej lehote.
- 54 V dôsledku toho po opätovnom začatí konania o preskúmaní situácie zdaniteľnej osoby z hľadiska pravidiel spoločného systému DPH zásada riadnej správy vecí verejných a článok 47 Charty základných práv vyžadujú, aby dĺžka trvania takéhoto preskúmania a prípadne následných súdnych preskúmaní nebola neprimeraná vzhľadom na okolnosti, ktorými sa vyznačuje každá vec.
- 55 Hoci akýkoľvek neúspešný pokus správcu dane dosiahnuť súlad so súdnym rozhodnutím uplatňujúcim ustanovenia práva Únie a v dôsledku toho predĺženie trvania správneho konania, ktoré z toho vyplynulo, nemôže predstavovať porušenie práva Únie, mohlo by to tak byť naopak

v prípade, ak toto správne konanie muselo byť zopakované z dôvodu zjavného nedodržania rozhodujúceho dôvodu súdneho rozhodnutia týkajúceho sa uvedeného správneho konania zo strany tohto správneho orgánu, pokiaľ bol tento dôvod v tomto súdnom rozhodnutí uvedený jasne a výslovne.

- 56 Treba však pripomenúť, že nadmerná dĺžka trvania konania, či už správneho alebo súdneho, môže odôvodniť zrušenie rozhodnutia prijatého na jeho konci len v prípade, keď má táto dĺžka trvania vplyv na možnosť dotknutej osoby brániť sa (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. novembra 2013, *Gascogne Sack Deutschland/Komisia*, C-40/12 P, EU:C:2013:768, bod 81, a z 8. mája 2014, *Bolloré/Komisia*, C-414/12 P, neuverejnený, EU:C:2014:301, bod 84).
- 57 Keďže zdaniteľné osoby musia počas plynutia premlčacej lehoty očakávať, že ich právne postavenie, ktoré vzniklo na základe ich daňového priznania, môže byť spochybnené, a následne, keď ich správca dane informuje o opätovnom začatí konania o preskúmaní tejto situácie, že môžu byť povinné odôvodniť informácie uvedené v ich daňovom priznaní, a napokon, ak podajú opravný prostriedok proti opravnému daňovému výmeru vydanému na konci tohto konania, preukázať dôvodnosti svojho tvrdenia prostredníctvom návrhu na vykonanie dôkazov, prináleží im uchovávať všetky relevantné podporné dokumenty týkajúce sa ich daňového priznania, až kým sa rozhodnutia o uložení daňovej povinnosti nestanú právoplatnými. Vzhľadom na prevažujúcu úlohu daňového priznania a listinných dôkazov v spoločnom systéme DPH pri preukazovaní správnosti daňových priznaní zdaniteľných osôb možno teda len za výnimočných okolností preukázať, že neprimeraná dĺžka správneho alebo súdneho konania môže mať vplyv na schopnosť dotknutej osoby brániť sa.
- 58 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva, že posúdenie platnosti tretieho správneho rozhodnutia druhého stupňa vnútroštátnym súdom by záviselo výlučne od dôkazov, na ktoré sa nevzťahuje povinnosť pripomenutá v predchádzajúcom bode a ktoré z dôvodu opakovania daňových konaní alebo kumulovanej dĺžky pozastavenia premlčacej lehoty odvtedy zanikli.
- 59 Tomuto súdu však prináleží, aby určil, či najmä vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci môžu tieto početné opakovania správneho konania a prerušenie plynutia premlčacej lehoty byť znakmi nesplnenia povinností správcu dane alebo vnútroštátnych súdov týkajúcich sa riadnej správy vecí verejných a rozhodovania v primeranej lehote, a či navyše mali vplyv na schopnosť dotknutej osoby brániť sa.
- 60 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položenú otázku odpovedať tak, že zásady právnej istoty a efektivity práva Únie sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu a s ňou súvisiacej správnej praxi, podľa ktorej sa vo veciach týkajúcich sa DPH počas trvania súdnych preskúmaní prerušuje plynutie lehoty, v ktorej sa premlčuje právo správcu dane určiť výšku tejto dane, bez ohľadu na počet opakovaní správneho daňového konania v dôsledku takýchto kontrol a bez obmedzenia kumulatívneho trvania doby, počas ktorej je prerušené plynutie tejto lehoty, a to aj v prípadoch, keď súd rozhodujúci o rozhodnutí dotknutého daňového orgánu prijatom v rámci opakovaného konania v nadväznosti na predchádzajúce súdne rozhodnutie zistí, že tento správca dane nedodrжал usmernenia uvedené v tomto súdnom rozhodnutí.

O trovách

- 61 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (piata komora) rozhodol takto:

Zásady právnej istoty a efektivity práva Únie sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu a s ňou súvisiacej správnej praxi, podľa ktorej sa vo veciach týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty počas trvania súdnych preskúmaní prerušuje plynutie lehoty, v ktorej sa premlčuje právo správcu dane určiť výšku tejto dane, bez ohľadu na počet opakovaní správneho daňového konania v dôsledku takýchto kontrol a bez obmedzenia kumulatívneho trvania doby, počas ktorej je prerušené plynutie tejto lehoty, a to aj v prípadoch, keď súd rozhodujúci o rozhodnutí dotknutého daňového orgánu prijatom v rámci opakovaného konania v nadväznosti na predchádzajúce súdne rozhodnutie zistí, že tento správca dane nedodrжал usmernenia uvedené v tomto súdnom rozhodnutí.

Podpisy

ⁱ — Bod 31 tohto dokumentu bol po jeho prvom on-line sprístupnení predmetom jazykovej úpravy.