

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

13. července 2023(*)

„řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví možnost časově neomezeného stavení promlčecí lhůty, v níž může správce daně učinit úkon, v případě soudního řízení – Opakované daňové řízení – Nařízení č. 2988/95 – Oblast působnosti – Zásady právní jistoty a efektivity unijního práva“

Ve věci C-615/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko) ze dne 4. října 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 4. října 2021, v řízení

Napfény-Toll Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení: E. Regan (zpravodaj), předseda senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce pátého senátu, D. Gratsias, M. Ilešič a I. Jarukaitis, soudci,

generální advokát: A. Rantos,

za soudní kancelář: I. Illéssy, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. listopadu 2022,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Napfény-Toll Kft.: L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy a Gy. Tiborfi, úgynédek,
- za maďarskou vládu: M. Z. Fehér a R. Kissné Berta, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu: A. Ballesteros Panizo, jako zmocněnec,
- za Evropskou komisi: F. Blanc, J. Jokubauskaitė, a A. Sipos, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 2. února 2023,

vydává tento

Rozsudek

1 Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu zásad právní jistoty a efektivity unijního práva v souvislosti s použitím směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu

2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Napfény-Toll Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Odvolací řízení státní daňové a celní správy, Maďarsko) ve věci nároku této obchodní společnosti odejít od částky daní z přidané hodnoty (DPH), kterou je povinna odvést, částku DPH splatnou z různých pořízení zboží uskutečněných v prvním pololetí roku 2010, jakož i v období od listopadu 2010 do září 2011.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3 Bod 8 odvodňující směrnice 2006/112 uvádí:

„Podle rozhodnutí Rady 2000/597/ES, Euratom ze dne 29. září 2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství [(Úř. věst. 2000, L 253, s. 42; Zvl. vyd. 01/03, s. 200)] má být rozpočet Evropské unie, aniž jsou dotčeny jiné příjmy, plně financován vlastními zdroji Společenství. Tyto zdroje mají zahrnovat i zdroje vycházející z DPH a získané uplatněním společné sazby daní na vyměňovací základ určený jednotným způsobem podle pravidel Společenství.“

Nařízení (ES, Euratom) č. 2988/95

4 Článek 1 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (Úř. věst. 1995, L 312, s. 1; Zvl. vyd. 01/01, s. 340), stanoví:

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

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

5 Článek 3 odst. 1 a 3 tohoto nařízení stanoví:

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

V případech pokračujících nebo opakovaných nesrovnalostí běží promlčecí doba ode dne, ke kterému nesrovnalost skončila. V případech víceletých programů běží promlčecí doba v každém případě až do definitivního ukončení programu.

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

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

[...]

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

Rozhodnutí 2007/436/ES

6 Rozhodnutí Rady 2007/436/ES, Euratom ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. 2007, L 163, s. 17), které zrušilo a nahradilo rozhodnutí 2000/597, ve svém čl. 2 odst. 1 písm. b) stanoví:

„Vlastní zdroje souhrnného rozpočtu Evropské unie tvoří tyto příjmy:

[...]

b) [...] příjmy z použití jednotné sazby pro všechny členské státy na harmonizovaný vyměňovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Společenství. [...]“

Mažarské právo

Právní úprava týkající se stavení promlžecích lhůt v daňové oblasti

7 Ustanovení § 164 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ?. XCII z roku 2003 o daňovém řízení) [Magyar Közlöny 2003/131 (XI.14.)] ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „dávější daňový řád“), stanovilo:

„1) Právo na vyměnění daně se promlžuje po pěti letech od uplynutí posledního dne kalendářního roku, ve kterém mělo být podáno daňové přiznání nebo oznámení týkající se této daně, nebo pokud takové daňové přiznání nebo oznámení nebylo podáno, od posledního dne kalendářního roku, ve kterém měla být daň zaplacená.

[...]

5) V případě soudního přezkumu rozhodnutí daňového orgánu se běžná promlžecí lhůty pro právo vyměnit správnou částku dlužné daně staví ode dne, kdy rozhodnutí daňového orgánu vydané ve druhém stupni nabude právní moci, do dne, kdy se soudní rozhodnutí stane pravomocným, a tedy v případě opravného prostředku až do rozhodnutí o tomto opravném prostředku.“

8 Dávější daňový řád byl s účinností od 1. ledna 2018 zrušen a nahrazen ustanoveními az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon ?. CLI z roku 2017 o organizaci daňové správy) (Magyar Közlöny 2017/192), ve znění použitelném na spor v původním řízení, jakož i ustanoveními az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon ?. CL z roku 2017, kterým se zavádí daňový řád) (Magyar Közlöny 2017/192), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „nový daňový řád“).

9 Ustanovení § 203 odst. 3 nového daňového řádu v podstatě přebírá obsah § 164 dávějšího daňového řádu. Tento § 203 odst. 3 stanoví, že pokud daňový poplatník podal správní

žalobu proti rozhodnutí daňového orgánu, bŕh promlŕecí lhŕty pro oprávnŕní správce danŕ vymŕŕit správnou ŕástkou dluŕné danŕ se staví mezi dnem, kdy rozhodnutí daňového orgánu vydané ve druhém stupni nabude právní moci, a dnem, kdy se soudní rozhodnutí stane pravomocným, nebo v pŕípadŕ opravného prostŕedku dnem, kdy je o tomto opravném prostŕedku rozhodnuto.

10 Ustanovení ŕ 203 odst. 7 písm. c) tohoto nového daňového ŕádu stanoví, ŕe tato promlŕecí lhŕta se prodluŕuje o dvanáct mŕsícŕ, zejména pokud soud v rámci projednávání správní žaloby podané proti rozhodnutí daňového orgánu naŕídí zahájení nového ŕízení.

11 V souladu s ŕ 271 odst. 1 nového daňového ŕádu je tŕeba ustanovení tohoto nového ŕádu, vŕetnŕ jeho ŕ 203 odst. 7 písm. c), použít na ŕízení zahájená nebo opakovaná po nabytí úŕinnosti tohoto nového ŕádu.

Judikatura týkající se použití pravidel o stavení bŕhu promlŕecích lhŕt v oblasti daní

12 V rozsudku Kfv.I.35.343/2019/11 Kúria (Nejvyšší soud, Maŕarsko) uvedl v souvislosti s cílem sledovaným právní úpravou stavení bŕhu promlŕecích lhŕt v oblasti daní následující:

„V rámci dŕívŕjšího daňového ŕádu podmiŕuje použitelnost stavení a prodlouŕení promlŕecí lhŕty skuteŕnost, ŕe probíhá ‚soudní pŕezkum‘, a nikoliv obsah rozhodnutí, kterým je soudní pŕezkum ukonŕen. Soudní pŕezkum je zahájen podáním žaloby [...] Rozhodnutí, které je od poŕátku neplatné, nelze pŕiznat úŕinky *ex tunc*, jakmile je tato neplatnost konstatována; daňový orgán vŕsak mŕŕe z dŕvodu soudního pŕezkumu pŕijmout ve lhŕtŕ stanovené v dŕívŕjším daňovém ŕádu rozhodnutí, které mŕŕe vyvolávat právní úŕinky.“

13 Rozhodnutím ze dne 25. ledna 2022, které bylo tedy vydáno po pŕedložení ŕádsti o rozhodnutí o pŕedbŕŕné otázce, zruŕil Alkotmánybírósaŕg (Ústavní soud, Maŕarsko) ŕ 271 odst. 1 nového daňového ŕádu v rozsahu, v nŕmŕ obsahoval výraz „opakovanŕ“, v podstatŕ z toho dŕvodu, ŕe tento výraz vedl k tomu, ŕe prodlouŕení promlŕecí lhŕty stanovené v ŕ 203 odst. 7 písm. c) nového daňového ŕádu se zpŕtnŕ vztahovalo na probíhající opakovaná ŕízení.

Spor v pŕvodním ŕízení a pŕedbŕŕná otázka

14 Spoleŕnost Napfény-Toll provedla z ŕáŕtky DPH, kterou byla povinna zaplatit, odpoŕet ŕáŕtky DPH splatné z titulu rŕzných poŕízení zboŕí uskuteŕnŕných v ŕervnu 2010 a v období od listopadu 2010 do záŕí 2011.

15 V prosinci 2011 zahájilo Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (státní daňová a celní správa – ŕeditelství daní a cel pro Budapeŕŕ-jih, Maŕarsko) jakoŕto orgán prvního stupnŕ daňovou kontrolu, která byla spoleŕnosti Napfény-Toll oznámena 13. prosince téhoŕ roku.

16 Po provedení této daňové kontroly mŕlo toto ŕeditelství za to, ŕe ŕáŕt danŕ, u níŕ Napfény-Toll provedla za dotŕená období odpoŕet, nemŕla být odeŕtena, neboŕ nŕkteré faktury pŕedložené za tímto úŕelem neodpovídaly ŕádnému skuteŕnému plnŕní a ostatní byly souŕástí daňového úniku, o nŕmŕ Napfény-Toll vŕdŕla. Uvedené ŕeditelství proto rozhodnutím ze dne 8. ŕíjna 2015 (dále jen „správní rozhodnutí prvního stupnŕ“) požadovalo po ŕalobkyni zaplacení daňového nedoplatku v celkové výŕi 144 785 000 HUF (pŕiblíŕnŕ 464 581 eur) a uložilo jí pokutu ve výŕi 108 588 000 HUF (pŕiblíŕnŕ 348 433 eur), jakoŕ i penále z prodlení ve výŕi 46 080 000 HUF (pŕiblíŕnŕ 147 860 eur).

První správní rozhodnutí vydané ve druhém stupni

17 Rozhodnutím ze dne 11. prosince 2015, doruŕeným dne 14. prosince 2015 (dále jen „první

správní rozhodnutí druhého stupně“), Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (státní daňová a celní správa – generální ředitelství pro region Střední Maďarsko, Maďarsko) (dále jen „generální ředitelství pro Střední Maďarsko“), které se stalo odvolacím ředitelstvím státní daňové a celní správy, k němuž podala Napfény-Toll odvolání, zrušilo jakožto daňový správní orgán druhého stupně správní rozhodnutí vydané v prvním stupni v části týkající se penále uloženého společností Napfény-Toll a ve zbývajících částech tuto stížnost zamítlo. Napfény-Toll podala proti prvnímu správnímu rozhodnutí druhého stupně žalobu.

18 Rozsudkem ze dne 2. března 2018, který nabyl právní moci téhož dne, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) zrušil první správní rozhodnutí druhého stupně a nařídil zahájení nového řízení. K odvodnění svého rozsudku Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti) uvedl, že konstatoval, že toto první správní rozhodnutí je stíženo vadou spočívající v nekonzistentním odvodnění. Uvedené správní rozhodnutí totiž uvádělo jiné skutečnosti, než které byly konstatovány ve správním rozhodnutí prvního stupně, avšak zároveň v něm bylo uvedeno, že daňový orgán prvního stupně správně zjistil skutkový stav.

Druhé správní rozhodnutí vydané ve druhém stupni

19 Rozhodnutím ze dne 5. března 2018, které bylo společností Napfény-Toll doručeno dne 7. března 2018 (dále jen „druhé správní rozhodnutí druhého stupně“), generální ředitelství pro region Střední Maďarsko v podstatě potvrdilo správní rozhodnutí vydané v prvním stupni. Tímto rozhodnutím však byla snížena výše penále uloženého Napfény-Toll.

20 Rozsudkem ze dne 5. července 2018, který nabyl právní moci téhož dne, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti), k němuž podala Napfény-Toll žalobu, zrušil druhé správní rozhodnutí druhého stupně a nařídil zahájení nového řízení z důvodu, zaprvé že druhé správní rozhodnutí druhého stupně, které bylo vydáno první pracovní den po vyhlášení rozsudku ze dne 2. března 2018, z velké části doslovně převzalo první správní rozhodnutí druhého stupně, avšak neuvádělo, v jakém rozsahu toto druhé správní rozhodnutí změnilo konstatování ve správním rozhodnutí prvního stupně, takže důsledky vyplývající z tohoto rozsudku ze dne 2. března 2018 byly pouze formální, a zadruhé že druhé správní rozhodnutí druhého stupně stále obsahovalo protichůdná konstatování, pokud jde o existenci dotčených plnění.

21 Rozsudkem ze dne 30. ledna 2020 potvrdil Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) na základě oprávněného prostředku podaného daňovou správou z věcného hlediska rozsudek ze dne 5. července 2018 ze dvou důvodů. Zaprvé vzhledem k tomu, že odvodnění druhého správního rozhodnutí druhého stupně převzalo odvodnění prvního správního rozhodnutí druhého stupně, Kúria (Nejvyšší soud) rozhodl, že Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti) správně konstatoval, že generální ředitelství pro region Střední Maďarsko nedodrželo závazné pokyny obsažené v rozsudku ze dne 2. března 2018. Aťkoli mělo toto generální ředitelství podle svého tvrzení pouze krátkou dobu do zániku práva vyměřit daň, a tedy i dlužnou částku DPH, nezbavuje ho tato okolnost splnit své zákonné povinnosti. Zadruhé Kúria (Nejvyšší soud) stejně jako Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti) rozhodl, že druhé správní rozhodnutí druhého stupně je stíženo vadou spočívající v nekonzistentním odvodnění.

Třetí správní rozhodnutí druhého stupně

22 Rozhodnutím ze dne 6. dubna 2020 (dále jen „třetí správní rozhodnutí druhého stupně“) generální ředitelství pro region Střední Maďarsko potvrdilo správní rozhodnutí prvního stupně, avšak změnilo výši penále z prodlení uloženého společností Napfény-Toll. K odvodnění svého

stanoviska toto generální ředitelství uvedlo, že neshledalo existenci jiných skutečností, než které byly konstatovány ve správním rozhodnutí prvního stupně, v němž byly tyto skutečnosti správně zjištěny.

23 Proti této správním rozhodnutí druhého stupně podala žalobkyně žalobu k Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko), jenž je předkládajícím soudem, mimo jiné z důvodu, že podle § 164 odst. 1 a 5 důvůžšího daňového řádu zaniká právo správce daně vymáhat částky DPH, které mají být vráceny, pět let od uplynutí posledního dne kalendářního roku, ve kterém mělo být podáno daňové přiznání nebo oznámení týkající se této daně, nebo pokud takové daňové přiznání nebo oznámení podáno nebylo, od posledního dne kalendářního roku, ve kterém měla být tato daň zaplacená. Právo daňového orgánu vymáhat částky DPH, které mají být vráceny za dotčená období, přitom zaniklo přede dnem přijetí této správním rozhodnutí druhého stupně. Napfény-Toll se totiž domnívá, že opakované přijímání rozhodnutí je v rozporu se zásadou právní jistoty, kterou má promlčení chránit. To platí tím spíše, že pokud ve věci dotčené v převodním řízení došlo po druhé k zahájení nového řízení, bylo tomu tak proto, že generální ředitelství pro region Střední Maďarsko nedodrželo pokyny uvedené v prvním soudním rozhodnutí. Řízení dotčené v převodním řízení se tedy protáhlo na téměř deset let od zahájení daňové kontroly oznámené společností Napfény-Toll právě z důvodu pochybení tohoto generálního ředitelství.

24 V této souvislosti předkládající soud uvádí, že § 164 odst. 5 důvůžšího daňového řádu nestanoví omezení ohledně toho, kolikrát může daňová správa daňové řízení opakovat, nebo omezení celkové délky přerušení tohoto řízení. Podle judikatury Kúria (Nejvyšší soud) se však promlčení lhůta staví po celou dobu soudního přezkumu rozhodnutí tohoto správce daně. V případě soudního přezkumu tedy neexistuje žádné časové omezení doby trvání stavení běhu promlčení lhůty, takže právo správce daně stanovit částky DPH, které mají být vráceny, se může prodloužit o několik let nebo v extrémních případech dokonce o desítky let. Z tohoto důvodu má předkládající soud pochybnosti o slučitelnosti právní úpravy dotčené v převodním řízení a související správní praxe se zásadami právní jistoty a efektivy.

25 Za těchto podmínek se Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

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

K řízení následujcímu po předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

26 Po předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce zaslal předkládající soud Soudnímu dvoru dopisem ze dne 3. května 2022 kopii rozhodnutí Alkotmánybíróság (Ústavní soud) ze dne 25. ledna 2022, kterým tento soud zrušil § 271 odst. 1 nového daňového řádu v rozsahu, v němž toto ustanovení obsahovalo výraz „opakované“, jakož i kopii druhého rozhodnutí Alkotmánybíróság (Ústavní soud) ze dne 26. dubna 2022, které bylo rovněž vydáno v tomto smyslu.

27 Dopisem ze dne 30. června 2022 vyzval Soudní dvůr předkládající soud, aby s ohledem na některé údaje, které tento soud předvedl poskytl, potvrdil, že v návaznosti na rozhodnutí Alkotmánybíróság (Ústavní soud) o zrušení § 271 odst. 1 nového daňového řádu v rozsahu, v němž toto ustanovení obsahuje výraz „opakované“, není řízení dotčené ve věci v předním řízení v žádném případě promlčeno.

28 Dopisem ze dne 7. července 2022 předkládající soud v podstatě uvedl, že toto rozhodnutí Alkotmánybíróság (Ústavní soud) vedlo pouze k zániku práva daňových orgánů stanovit výši DPH, která má být vrácena za zdaňovací období roku 2010. Naproti tomu u zdaňovacího období roku 2011 tento soud uvedl, že otázku, zda toto právo správce daně zaniklo, či nikoli, posoudí v závislosti na odpovědi Soudního dvora na položenou otázku.

K předběžné otázce

29 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda zásady právní jistoty a efektivy unijního práva musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu a související správní praxi, podle níž se v oblasti DPH staví po celou dobu soudních přezkumů běh lhůty, v níž zaniká právo správce daně vymáhat tuto daň, bez ohledu na to kolikrát muselo být totéž správní daňové řízení v důsledku těchto přezkumů opakováno, a bez omezení celkového součtu dob stavení této lhůty, a to i v případě, kdy soud, který rozhoduje o rozhodnutí dotčeného daňového orgánu přijatém v rámci opakovaného řízení v návaznosti na dřívější soudní rozhodnutí, konstatuje, že tento daňový orgán nedodržel pokyny uvedené v tomto soudním rozhodnutí.

30 Úvodem je třeba uvést, že za svého současného stavu nestanoví unijní právo lhůtu, v níž zaniká právo správce daně vymáhat DPH, a tím spíše ani neupřesňuje případy, kdy by měl být běh takové lhůty pozastaven.

31 Je pravda, že nařízení č. 2988/95, na které bylo odkázáno na jednání před Soudním dvorem, stanoví určité požadavky na požitání a stavení promlčecích lhůt pro stíhání nesrovnalostí uvedených v tomto nařízení. Z článku 1 odst. 2 uvedeného nařízení však vyplývá, že se toto nařízení použije pouze v případě, že je dotčen rozpočet Unie snížením nebo ztrátou příjmů z vlastních zdrojů „vybíraných přímo ve prospěch Unie“. I když z bodu 8 odvodní směrnice 2006/112 a z čl. 2 odst. 1 písm. b) rozhodnutí 2007/436 vyplývá, že vlastní zdroje Unie zahrnují příjmy z použití jednotné sazby pro všechny členské státy na harmonizovaný vyměnovací základ DPH, takže podle judikatury Soudního dvora existuje spojitost mezi výborem příjmů z DPH v souladu s použitelným unijním právem a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH unijnímu rozpočtu (rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26), nic to nemění na tom, že DPH nelze považovat za daň vybíranou přímo ve prospěch Unie ve smyslu čl. 1 odst. 2 nařízení č. 2988/95.

32 Zaprvé totiž tuto daň vybírají osoby povinné k dani, které ji teprve poté odvádějí členským státům. Zadruhé podle článku 1 nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 ze dne 29. května 1989 o konečné jednotné úpravě vybírání vlastních zdrojů vycházejících z daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1989, L 155, s. 9; Zvl. vyd. 09/01, s. 197) vlastní zdroje Unie z DPH nespočívají

pouze v procentní sazbě ze skutečně vybraných příjmů z uvedené daně, ale vyplývají z použití jednotné sazby na vyměňovací základ DPH členských států, který se vypočítává v souladu s článkem 3 tohoto nařízení a podléhá různým úpravám stanoveným v uvedeném nařízení.

33 V této souvislosti je zřejmé pravda, že Soudní dvůr uznal použitelnost Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, vypracované na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii, která byla podepsána v Lucemburku dne 26. července 1995 (Úř. věst. 1995, C 316, s. 48), na případy podvodů týkajících se příjmů z použití jednotné sazby na harmonizovaný vyměňovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Unie. Článek 1 této úmluvy však na rozdíl od jasněho znění čl. 1 odst. 2 nařízení č. 2988/95 neobsahuje právní podmínku týkající se přímého výberu dotčených příjmů ve prospěch Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další C-105/14, EU:C:2015:555, bod 41).

34 V případě neexistence použitelné právní úpravy unijního práva přísluší členským státům, aby stanovily a uplatňovaly pravidla upravující promlčení v oblasti práva daňového orgánu vyměňovat dlužnou DPH, včetně pravidel upravujících podmínky stavení nebo přerušení tohoto promlčení (obdobně viz rozsudek ze dne 21. ledna 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, bod 45).

35 I když stanovení a uplatňování těchto pravidel spadá do pravomoci členských států, musí tyto státy při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo, které vyžaduje stanovení přiměřených lhůt, které chrání jak osobu povinnou k dani, tak dotčený orgán veřejné moci (obdobně viz rozsudek ze dne 8. září 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 36).

36 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že pětiletá promlčecí lhůta, která se použije na žádosti o vrácení přeplatku DPH a začíná běžet od konce kalendářního roku, ve kterém uplynula lhůta pro zaplacení daně, je v souladu s unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, bod 43).

37 S ohledem na tuto judikaturu musí být lhůta pro promlčení práva správce daně vyměňovat dlužnou DPH, která stejná jako ve věci v původním řízení běží po dobu pěti let od uplynutí posledního dne kalendářního roku, ve kterém mělo být podáno daňové přiznání nebo oznámení týkající se této daně, nebo pokud takové daňové přiznání nebo oznámení nebylo podáno, od posledního dne kalendářního roku, ve kterém měla být daň zaplacená, považována obdobně za lhůtu, která je v souladu s unijním právem.

38 V tomto kontextu se předkládající soud táže, zda zásady právní jistoty a efektivit musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby taková promlčecí lhůta mohla být pozastavena po celou dobu trvání soudního přezkumu.

39 Zprv je třeba připomenout, že zásada právní jistoty je součástí unijního právního řádu, a z tohoto důvodu musí být dodržována členskými státy při výkonu pravomocí uvedených v bodech 31 a 32 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. prosince 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, bod 30 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 20. května 2021, BTA Baltic Insurance Company, C-230/20, nezveřejněný, EU:C:2021:410, bod 45).

40 Podle ustálené judikatury má tato zásada zajistit předvídatelnost právních situací a vztahů, a zejména vyžaduje, aby situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vzhledem k správci daně nebylo možné zásadně neomezeně zpochybňovat (rozsudek ze dne 10. prosince 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, bod 31 a citovaná judikatura), což znamená, že tato osoba povinná k dani musí mít možnost dovolávat se určité právní situace, aby mohla úspěšně uplatňovat použití uvedené zásady.

41 Vzhledem k tomu, že daňová správa oznámila dotčené osobě povinné k dani svůj záměr znovu přezkoumat její daňovou situaci, a vzít tak implicitně zpět své rozhodnutí o akceptaci jejího daňového přiznání, před uplynutím promlčecí lhůty stanovené za tímto účelem, nemůže se již tato osoba povinná k dani dovolávat situace, která by nastala na základě tohoto daňového přiznání, takže zásada právní jistoty nemůže být v takovém případě a vzhledem k neexistenci dalších okolností porušena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag & Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 40).

42 Dále vzhledem k tomu, že požadavky vyplývající z uplatnění zásady právní jistoty nejsou absolutní, musí členské státy dbát na jejich vyvážení s ostatními požadavky vyplývajícími z jejich členství v Unii, zejména s požadavky připomenutými v čl. 4 odst. 3 SEU, uinit veškerá vhodná obecná nebo zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají ze Smluv nebo z akceptovaných orgány na jejich základě. Vnitrostátní pravidla upravující podmínky stavení břhu promlčecí lhůty pro právo správce daně vyměřit dlužnou DPH, musí být tedy koncipována tak, aby bylo dosaženo rovnováhy mezi požadavky na uplatnění této zásady na jedné straně a požadavky umožňujícími efektivní a účinné provedení směrnice 2006/112 na straně druhé, přičemž tato rovnováha musí být posuzována s přihlédnutím ke všem prvkům vnitrostátního režimu promlčení (obdobně viz rozsudek ze dne 21. ledna 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, body 49 a 50).

43 Taková vnitrostátní právní úprava a správní praxe, které popisuje předkládající soud, jejichž předvídatelnost použití vzhledem k daňovým subjektům není ve věci v povodním řízení zpochybňována, mohou sice vést k prodloužení takové promlčecí lhůty, avšak nejsou v zásadě takové povahy, že by situace dotčených osob povinných k dani mohla být zpochybňována po neomezenou dobu. Takové stavení lhůty naopak umožňuje zabránit tomu, aby efektivní a účinné provedení směrnice 2006/112 nemohlo být ohroženo podáváním zdržovacích žalob, a aby tak nebylo narušeno z důvodu systémového rizika beztrestnosti jednání porušujících tuto směrnici (obdobně viz rozsudek ze dne 21. ledna 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, body 53 a 56).

44 V důsledku toho je třeba konstatovat, že zásada právní jistoty nebrání vnitrostátní právní úpravě a správní praxi, které stanoví, že lhůta, v níž zaniká právo správce daně vyměřit DPH, se pozastavuje po celou dobu trvání soudních přezkumů, a to bez ohledu na počet případů, kdy se dotčené správní daňové řízení muselo opakovat v důsledku těchto přezkumů, a bez omezení celkové délky stavení této lhůty.

45 Z druhé, pokud jde o zásadu efektivnosti, kterou předkládající soud rovněž uvedl ve své otázce, je třeba připomenout, že tato zásada spolu se zásadou rovnocennosti, jejíž dodržení nebylo uvedeným soudem zpochybňováno, vymezuje rámec pro procesní autonomii, kterou mají členské státy při vymezení podmínek uplatnění práv, která unijní právní řád přiznává jednotlivcům, pokud unijní právo neobsahuje v tomto ohledu zvláštní právní úpravu.

46 Pravidla vnitrostátního práva upravující lhůty, ve kterých se promlčují práva a povinnosti stanovené směrnicí 2006/112, jakož i podmínky stavení těchto lhůt, představují přitom podmínky provedení ustanovení této směrnice a podléhají z tohoto důvodu dodržování zásad efektivnosti a rovnocennosti (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 20. prosince 2017, Caterpillar

Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, bod 37; ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38; ze dne 14. února 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 35, a ze dne 23. dubna 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezgazdasági, C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 53), což ostatně není v projednávané věci zpochybňováno.

47 V souladu se zásadou efektivit y tedy tyto procesní podmínky nesmí být upraveny tak, aby v praxi znemožňovaly nebo nadměrně ztěžovaly výkon práv priznaných unijním právním řádem [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 28, a ze dne 28. června 2022, Komise v. Španělsko (Porušení unijního práva zákonodárcem), C-278/20, EU:C:2022:503, bod 33].

48 Skutečnost, že vnitrostátní právní úprava nebo vnitrostátní správní praxe stanoví, že lhůta, v níž zaniká právo správce daně vymáhat DPH, se staví po celou dobu trvání soudních přezkumů, bez ohledu na to, kolikrát muselo být správní daňové řízení v návaznosti na tyto přezkumy opakováno, a bez jakéhokoli omezení celkové délky pozastavení této lhůty, však není takové povahy, že by v praxi znemožňovala nebo přinejmenším nadměrně ztěžovala výkon práv priznaných unijním právním řádem.

49 Stavení bhu lhůty, v níž zaniká právo správce daně vymáhat tuto daň, po celou dobu trvání soudních přezkumů, totiž této osobě povinné k dani nijak nebrání v tom, aby se dovolávala práv, která jí přiznává unijní právní řád, a zejména směrnice 2006/112, ale naopak je jeho cílem umožnit uvedené osobě povinné k dani účinně uplatnit práva, která pro ni vyplývají z unijního práva, při souasném zachování práv správce daně.

50 V projednávané věci navíc z popisu skutkového stavu uvedeného v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že žalobkyně v povodním řízení mohla podat žaloby proti rozhodnutím, která postupně přijal správce daně, a při těchto nových příležitostech uplatnit práva, která jí vyplývají z unijního práva. Konkrétně se tato žalobkyně mohla navzdory existenci právní úpravy a správní praxe dotčených ve věci v povodním řízení dovolávat na základě zásady právní jistoty povinnosti členských států stanovit přiměřenou promlčecí lhůtu, v níž tento orgán může znovu zahájit řízení o prošetření situace osoby povinné k dani. Ze spisu, který má k dispozici Soudní dvůr, tak vyplývá, což ostatně potvrdily na jednání před Soudním dvorem jak maarská vláda, tak žalobkyně v povodním řízení, že právo správce daně vymáhat DPH z plnění uskutečněných v červnu roku 2010 zaniklo, aniž se správci daně podařilo vydat opravný výměr v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112.

51 Je tedy třeba konstatovat, že ani zásada efektivit y nebrání vnitrostátní právní úpravě a správní praxi, které stanoví, že lhůta, v níž zaniká právo správce daně vymáhat DPH, se staví po celou dobu trvání soudních přezkumů, a to bez ohledu na to, kolikrát muselo být správní daňové řízení v návaznosti na tyto přezkumy opakováno, a bez jakéhokoli omezení celkové délky pozastavení této lhůty.

52 Zatěť je třeba uvést v souladu s tím, co uvedl generální advokát v bodech 60 až 65 svého stanoviska, že okolnost, že zásada právní jistoty ani zásada efektivit y nebrání takové právní úpravě a takové správní praxi, nevylučuje, aby unijní právo případně vyžadovalo, aby z opakování nadměrného počtu daňových řízení před přijetím rozhodnutí, které je v souladu se směrnicí 2006/112, nebo z nepřiměřenosti celkové délky stavení bhu lhůty, v níž toto právo správce daně zaniká, byly vyvozeny určité důsledky.

53 Pokud totiž vnitrostátní správní orgán uplatňuje vůči určité osobě unijní právo, má tato osoba na základě práva na řádnou správu, které odráží zásadu unijního práva, právo na to, aby její situace byla řešena v přiměřené lhůtě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. května 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, bod 43), a poté, v případě podání žaloby k soudu, právo

na to, aby v souladu s čl. 47 druhým pododstavcem Listiny základních práv Evropské unie byla její vč. rovněž projednána v příslušné lhůtě.

54 Jakmile je tedy opatřeno zahájení řízení o prošetření situace osoby povinné k dani z hlediska pravidel společného systému DPH, zásada řádné správy a čl. 47 Listiny základních práv vyžadují, aby doba trvání takového prošetření a případně následných soudních přezkumů nebyla vzhledem k okolnostem každého případu nepřiměřená.

55 I když každý neúspěšný pokus správce daní vyhovět soudnímu rozhodnutí vydanému na základě ustanovení unijního práva, a z toho plynoucí následné prodloužení délky správního řízení, nemůže představovat porušení unijního práva, mohlo by tomu tak být naopak v případě, kdy toto správní řízení muselo být zopakováno z důvodu, že tento správní orgán zjevně nerespektoval rozhodný důvod soudního rozhodnutí týkajícího se uvedeného správního řízení, pokud byl tento důvod v tomto soudním rozhodnutí jasně a výslovně uveden.

56 Je však třeba připomenout, že nepřiměřená délka řízení, ať již správního nebo soudního, může odvodnit zrušení rozhodnutí, které bylo přijato na jeho konci, pouze za předpokladu, že tato délka řízení měla vliv na možnost dotčené osoby se hájit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. listopadu 2013, *Gascogne Sack Deutschland v. Komise*, C-40/12 P, EU:C:2013:768, bod 81, a ze dne 8. května 2014, *Bolloré v. Komise*, C-414/12 P, nezveřejněný, EU:C:2014:301, bod 84).

57 Vzhledem k tomu, že během promlčecí lhůty musí osoby povinné k dani počítat s tím, že jejich právní situace, která vznikla na základě jejich daňového přiznání, může být zpochybněna, a poté pokud je daňový orgán informuje o opatřném zahájení šetření této situace, že mohou být nuceny odvodnit údaje uvedené v jejich daňovém přiznání, a konečně pokud podávají opravný prostředek proti opravnému výměru vydanému na konci tohoto řízení, že mají povinnost prokázat opodstatněnost svého tvrzení prostřednictvím návrhu důkazů, musí zajistit, aby byly uchovány všechny příslušné podklady týkající se jejich daňového přiznání, dokud daňová rozhodnutí nenabudou právní moci. Vzhledem k převažující úloze daňového přiznání a listinných důkazů ve společném systému DPH při prokazování správnosti daňových přiznání osob povinných k dani by tedy bylo možné prokázat pouze za výjimečných okolností, že nepřiměřená délka správního nebo soudního řízení mohla mít vliv na schopnost dotčené osoby se hájit.

58 V projednávané věci ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, že by posouzení platnosti tetího správního rozhodnutí druhého stupně předkládajícím soudem záviselo výlučně na důkazech, na které se nevztahuje povinnost připomenutá v předchozím bodě, a které z důvodu opakování daňových řízení nebo celkové doby stavení bhu promlčecí lhůty mezitím zanikly.

59 Je však na tomto soudu, aby určil, zda zejména s ohledem na okolnosti projednávané věci mohou tato několikrát opakovaná správní řízení a stavení promlčecí lhůty znamenat nesplnění povinností správce daní nebo vnitrostátních soudů, které spoívají v řádné správě a v přiměřené lhůtě rozhodnout, které mělo navíc vliv na schopnost dotčené osoby se hájit.

60 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že zásady právní jistoty a efektivit unijního práva musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu a související správní praxi, podle nichž se v oblasti DPH staví po celou dobu soudních přezkumů během lhůty, v níž zaniká právo správce daně vymáhat tuto daň, bez ohledu na to kolikrát muselo být správní daňové řízení v důsledku těchto přezkumů opakováno, a bez omezení celkového součtu dob stavení této lhůty, a to i v případě, kdy soud, který rozhoduje o rozhodnutí dotčeného daňového orgánu přijatém v rámci opakovaného řízení v návaznosti na dřívější soudní rozhodnutí, konstatuje, že tento daňový orgán nedodržel pokyny uvedené v tomto soudním rozhodnutí.

K nákladům řízení

61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Zásady právní jistoty a efektivit unijního práva musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu a související správní praxi, podle nichž se v oblasti daně z prodané hodnoty staví po celou dobu soudních přezkumů během lhůty, v níž zaniká právo správce daně vymáhat tuto daň, bez ohledu na to kolikrát muselo být správní daňové řízení v důsledku těchto přezkumů opakováno, a bez omezení celkového součtu dob stavení této lhůty, a to i v případě, kdy soud, který rozhoduje o rozhodnutí dotčeného daňového orgánu přijatém v rámci opakovaného řízení v návaznosti na dřívější soudní rozhodnutí, konstatuje, že tento daňový orgán nedodržel pokyny uvedené v tomto soudním rozhodnutí.

Podpisy

* Jednací jazyk: maďarština.