

Věc C-186/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora**

Datum doručení:

29. dubna 2020

Předkládající soud:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovensko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

5. března 2020

Stěžovatelka:

HYDINA SK s.r.o.

Žalovaný:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Předmět původního řízení

Kasační stížnost podaná společností HYDINA SK s.r.o. (dále jen „stěžovatelka“) ve věci přezkoumání zákonnosti rozhodnutí daňového orgánu o nepřiznání nároku na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a vyměření daně.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Nejvyšší soud Slovenské republiky) předkládá předběžné otázky podle článku 267 SFEU, jejichž předmětem je povaha lhůt pro poskytnutí informací v rámci mezinárodní výměny informací podle nařízení č. 904/2010 v kontextu daňové kontroly, právní následky nedodržení těchto lhůt v souvislosti se zákonností přerušení daňové kontroly a to, zda nedodržení těchto lhůt představuje protiprávní zásah do práv daňového subjektu.

Předběžné otázky

- Je třeba vykládat bod 25 odůvodnění nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, v němž je uvedeno, že „[l]hůty, které toto nařízení stanoví pro poskytnutí informací, je třeba chápat jako maximální dobu“, tak, že se jedná o lhůty, které nelze překročit, a pokud budou překročeny, způsobuje to nezákonnost přerušení daňové kontroly?
- Existuje následek (sankce) za nedodržení lhůt k provedení mezinárodní výměny informací stanovených v nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty ve vztahu k dožádanému a dožadujícímu orgánu?
- Lze kvalifikovat mezinárodní výměnu informací, která překračuje lhůty stanovené v nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, jako protiprávní zásah do práv daňového subjektu?

Uvedené předpisy práva Společenství

Smlouva o fungování Evropské unie, článek 288

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení č. 904/2010“), bod 25 odůvodnění, články 10, 11 a 12

Uvedené vnitrostátní předpisy

Ústava Slovenskej republiky (Ústava Slovenské republiky), čl. 2 odst. 2, čl. 7 odst. 2

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [zákon č. 563/2009 o správě daní (daňový řád) a o změně a doplnění některých zákonů] (dále jen „daňový řád“)

§ 3 odst. 2 druhá věta

Správce daně je povinen zabývat se každou věcí, která je předmětem správy daní, vyřídit ji bezodkladně a bez zbytečných průtahů a použít nejvhodnější prostředky, které vedou ke správnému určení a vyměření daně.

§ 46 odst. 10

Lhůta pro provedení daňové kontroly činí nejvýše jeden rok ode dne jejího zahájení. Na přerušeni daňové kontroly se přiměřeně použije § 61.

§ 61 odst. 1 písm. d)

Správce daně může daňové řízení přerušit, pokud bylo zahájeno řízení o jiné skutečnosti rozhodující pro vydání rozhodnutí nebo je třeba získat informace způsobem podle zvláštního předpisu.21a)

§ 61 odst. 5

Když je daňové řízení přerušeno, lhůty podle tohoto zákona neběží.

Poznámka pod čarou 21a) u § 61 odst. 1 písm. b) odkazuje na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (zákon č. 442/2012 o mezinárodní pomoci a spolupráci při správě daní) a nařízení Rady (EU) č. 904/2010.

Rozsudek Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/46/2015 ze dne 27. července 2016

Usnesení Ústavného súdu Slovenskej republiky (Ústavní soud Slovenské republiky) č.k. IV. ÚS 116/2013-11 ze dne 28. února 2013

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Stěžovatelka si ve zdaňovacím období prosinec 2013 uplatnila nárok na odpočet DPH z důvodu nákupu masa od společnosti ARGUS Plus spol. s r.o. (dále jen „dodavatel“) v celkové hodnotě 1 048 195,99 eura, z toho DPH ve výši 174 699,33 eura.
- 2 Daňový úřad Prešov (daňový úřad v Prešově, dále jen „správce daně“) zahájil dne 21. března 2014 u stěžovatelky daňovou kontrolu, aby zjistil, zda je nárok na vrácení nadměrného odpočtu nebo jeho části za zdaňovací období prosinec 2013 oprávněný. V rámci této kontroly bylo provedeno rozsáhlé dokazování zaměřené na prověření dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi stěžovatelkou a dodavatelem, respektive jeho subdodavatelem (zahraniční společnosti), s cílem zjistit, zda se zdanitelná plnění deklarovaná stěžovatelkou opravdu uskutečnila.
- 3 Vzhledem k tomu, že dodavatel nabyt zboží z Polska, správce daně požádal v rámci tohoto dokazování o mezinárodní výměnu informací za účelem prověření pořízení zboží z jiného členského státu. V důsledku toho daňovou kontrolu od dne 26. srpna 2014 přerušil. Konečná odpověď na mezinárodní výměnu informací byla správci daně doručena dne 11. března 2015, což byl důvod pro pokračování v daňové kontrole. Dne 10. dubna 2015 přijal správce daně rozhodnutí o dalším přerušování daňové kontroly ode dne 20. dubna 2015. V odůvodnění tohoto rozhodnutí správce daně uvedl, že jednatelem dodavatele byla osoba s trvalým pobytem v Maďarsku, a proto požádal o mezinárodní výměnu informací. Poté, co pominuly důvody, pro něž byla kontrola přerušena, daňová kontrola od 1. července 2015 pokračovala dále. Protokol o daňové kontrole byl vypracován dne 16. listopadu 2015 a dne 7. prosince 2015 byla daňová kontrola ukončena převzetím protokolu stěžovatelkou a výzvou k vyjádření k tomuto protokolu.
- 4 Správce daně na základě zjištění vyplývajících z daňové kontroly dospěl k závěru, že dodavatel nevykonával v kontrolovaném zdaňovacím období skutečnou hospodářskou činnost, ve skutečnosti nenabýval právo nakládat se zbožím jako vlastník, nevznikla mu ve smyslu zákona o DPH daňová povinnost z dodání zboží, a stěžovatelka tak nesplnila podmínky pro odpočet daně z nákupu.
- 5 Správce daně s odkazem na výše uvedené vydal dne 30. května 2016 rozhodnutí, kterým určil stěžovatelce za zdaňovací období prosinec 2013 rozdíl na DPH ve výši 174 699,33 eura, to znamená, že nepřiznal nadměrný odpočet ve výši 4780,97 eura a vyměřil daň ve výši 169 918,36 eura.
- 6 Stěžovatelka podala proti tomuto rozhodnutí odvolání u Finančního riaditeľstva Slovenskej republiky (Finanční ředitelství Slovenské republiky), které rozhodnutím ze dne 17. října 2016 rozhodnutí správce daně potvrdilo.
- 7 Stěžovatelka podala proti rozhodnutí Finančního ředitelství Slovenské republiky správní žalobu u Krajského soudu v Prešově (Krajský soud v Prešově, dále jen „krajský soud“), kterou se domáhala, aby krajský soud napadená rozhodnutí

daňových orgánů zrušil a věc jim vrátil k dalšímu řízení. Rozsudkem ze dne 18. ledna 2018 krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl.

- 8 Stěžovatelka podala proti tomuto rozsudku krajského soudu kasační stížnost, kterou se domáhala, aby Nejvyšší soud Slovenskej republiky (dále jen „kasační soud“) napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, případně aby napadený rozsudek změnil a rozhodnutí daňových orgánů zrušil a věc jim vrátil k dalšímu řízení.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 9 Stěžovatelka v kasační stížnosti mimo jiné namítala porušení zásady proporcionality a nezákonnost rozhodnutí. Uvádí, že požadavek přiměřenosti vedení daňové kontroly (zásada proporcionality v daňovém právu) zákonodárce formuloval přesně stanovením omezení časového rozsahu daňové kontroly.
- 10 V souvislosti s namítaným porušením zásady proporcionality stěžovatelka poukázala na § 46 odst. 10 daňového řádu ve spojení s článkem 10 nařízení č. 904/2010. Neztotožnila se s argumentací krajského soudu, že po přerušení daňové kontroly lhůty neběží, jelikož ustanovení nařízení č. 904/2010 upravující mimo jiné mezinárodní výměnu informací jsou předpisem unijního práva, které má v podmínkách Slovenské republiky přednost. Za účelem posouzení, zda byla dodržena maximální doba trvání daňové kontroly, je třeba vymezit den jejího zahájení a následně den jejího ukončení, jelikož tato doba je současně mezí, která určuje zákonnost daňové kontroly. Poukázala na to, že v rámci předmětné daňové kontroly nebyly dodrženy lhůty ve smyslu nařízení č. 904/2010 pro splnění informační povinnosti v rámci mezinárodní pomoci a spolupráce při správě daní ze strany členských států. V této souvislosti zdůraznila, že ve smyslu bodu 25 odůvodnění tohoto nařízení se jedná o lhůty, které je nutno chápat jako lhůty maximální, které nelze překročit, přičemž podle článku 10 tohoto nařízení se tyto informace poskytují bezodkladně, tedy nejpozději do tří měsíců ode dne obdržení žádosti. Pokud však dožádaný orgán má již příslušnou informaci k dispozici, zkracuje se lhůta na jeden měsíc.
- 11 V daném případě daňová kontrola trvala celkem 626 dnů včetně jejího přerušení v délce 202 dnů. Správce daně tak ukončil daňovou kontrolu po uplynutí zákonné lhůty 1 roku ode dne jejího zahájení včetně lhůty maximálně 3 měsíců na její přerušení ve smyslu nařízení č. 904/2010.
- 12 V návaznosti na výše uvedené stěžovatelka poukázala také na bod 12 odůvodnění ve spojení s článkem 7 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, podle kterých by měly být pro poskytování informací podle této směrnice stanoveny lhůty, aby bylo zajištěno, že tato výměna informací bude včasná a účinná. V této souvislosti uvedla, že slovní spojení „pominuly důvody, pro něž bylo řízení přerušeno“ uvedené v § 61 odst. 4 daňového řádu je třeba vykládat v kontextu směrnice 2011/16/EU, a tedy pominutí důvodů, pro něž byla daňová kontrola přerušena, je

ohraničeno maximální délkou lhůt stanovených ve směrnici pro poskytnutí požadovaných informací.

- 13 Stěžovatelka zároveň kasační soud požádala, aby se obrátil na Soudní dvůr Evropské unie v souvislosti s otázkou výkladu lhůt stanovených unijním právem pro poskytnutí informací (v rámci mezinárodní pomoci a spolupráce při správě daní), a posoudil tak následky spojené s nedodržením těchto lhůt na zákonnost přerušení daňové kontroly, resp. s ohledem na možné porušení práv stěžovatelky jako daňového subjektu.

Stručné odůvodnění žádosti

- 14 Kasační soud uvádí, že ústavní zásada legality státní moci vyjádřená v čl. 2 odst. 2 Ústavy Slovenské republiky zakotvuje vázanost státních orgánů Ústavou a zákony. Správce daně tak může při správě daní jednat pouze na základě Ústavy, v jejích mezích a v rozsahu a způsobem, který stanoví zákon. V právním řádu Slovenské republiky představuje daňová kontrola zákonem upravený proces, který slouží především k získání a shromáždění důkazních prostředků nutných pro vydání rozhodnutí správce daně ve vyměřovacím, resp. určovacím řízení. Jednou z podmínek, která má vliv na zákonnost důkazních prostředků a v konečném důsledku i na rozhodnutí správce daně, je důsledné dodržování zákonem stanovené lhůty k provedení daňové kontroly. Daňová kontrola, která trvá déle, než dovoluje zákon, narušuje soulad jejího právně významného výsledku se zákonem nikoliv kvůli jeho formálnímu nedodržení, nýbrž z důvodu intenzity daňové kontroly jako materiální zásahu do individuální sféry kontrolovaného daňového subjektu tvořené jeho základními právy a svobodami. Správce daně je ve smyslu právní úpravy platné ve Slovenské republice časově omezen při provádění daňové kontroly zákonnou lhůtou jednoho roku. Jednou z výjimek je přerušování daňové kontroly z důvodu podané žádosti o mezinárodní výměnu informací, která se do zákonem stanovené lhůty k provedení daňové kontroly nezahrnuje, protože podle § 61 odst. 5 daňového řádu platí, že když je daňové řízení přerušeno, lhůty podle tohoto zákona neběží. Je třeba rovněž poznamenat, že v činnosti správců daně nelze vyloučit případy, že právě využitím institutu přerušování daňové kontroly, přesněji prostřednictvím neúčelného a nepřiměřeného přerušování daňové kontroly za účelem zjištění skutečností z mezinárodní výměny informací rozhodujících pro správné určení daně, dojde k faktickému prodloužení/obejití zákonné lhůty k provedení daňové kontroly. Takovým postupem by docházelo k obcházení zákona, přičemž akceptování tohoto postupu by znamenalo, že daňová kontrola by mohla trvat neomezeně, respektive nepřiměřeně dlouhou dobu nad rámec stanovený zákonem. Uvedeným postupem by též docházelo k oslabení právní jistoty daňových subjektů. Je proto nutné posuzovat účelnost postupu správce daně při vyžádání informací ze zahraničí a přerušování daňové kontroly při dodržení zásady proporcionality.
- 15 Správce daně je povinen provést daňovou kontrolu ve lhůtě nejvýše jednoho roku ode dne jejího zahájení s tím, že v případě jejího přerušování z důvodu potřeby

získat informace podle nařízení č. 904/2010 může provádění daňové kontroly přerušit. Informace, jejichž získání bylo důvodem přerušení daňové kontroly, musí být podle nařízení č. 904/2010 poskytnuty nejpozději do tří měsíců. Je třeba uvést, že ustanovení nařízení č. 904/2010 jsou přímo použitelným předpisem unijního práva, přičemž unijní právo má v podmínkách Slovenské republiky přednost před vnitrostátní právní úpravou. Správní orgány (a tudíž i orgány finanční správy) každého členského státu jsou povinny v případě požadavku týkajícího se poskytnutí informací v rámci správního šetření postupovat v souladu s lhůtami stanovenými v nařízení č. 904/2010. S poukazem na přímé použití tohoto nařízení a vázanost orgánů finanční správy lhůtami z něho plynoucími je proto zřejmé, že poskytnutí informací, tedy provedení mezinárodní výměny informací, musí být uskutečněno ve lhůtách stanovených nařízením č. 904/2010, a to i navzdory tomu, že daňový řád výslovně tuto lhůtu neupravuje, ani na ni žádným způsobem neodkazuje.

- 16 Správce daně musí při provádění daňové kontroly v první řadě dbát na aplikaci nařízení a až subsidiárně na aplikaci daňového řádu. Ustanovení § 61 odst. 1 písm. b) daňového řádu přitom obsahuje odkaz na poznámku pod čarou 21a), která odkazuje na zákon č. 442/2012 o mezinárodní pomoci a spolupráci při správě daní, resp. nařízení č. 904/2010. Kasační soud se v této souvislosti domnívá, že odkaz v poznámce pod čarou 21a) na toto nařízení nelze vykládat svévolně a restriktivně a přisuzovat tomuto nařízení pouze úlohu legitimizovat přerušování řízení, jelikož tento odkaz odkazuje na nařízení jako celek, tj. včetně podmínek provedení mezinárodní výměny informací a lhůty k jejímu uskutečnění. Vystává tedy otázka, zda lze na jedné straně z nařízení vyvozovat legitimní důvod k přerušování řízení a na straně druhé ignorovat jeho další ustanovení, konkrétně článek 10 tohoto nařízení. Eurokonformní výklad výše citovaných ustanovení nasvědčuje závěru, že přerušování daňové kontroly ve smyslu daňového řádu je legitimní pouze po dobu, kterou stanoví nařízení č. 904/2010 k uskutečnění mezinárodní výměny informací, za jejímž účelem byla daňová kontrola přerušena. Přijetí tohoto výkladu by znamenalo, že přerušování daňové kontroly na dobu delší než tři měsíce, tedy maximální dobu, kterou umožňuje předmětné nařízení, vytváří z přerušování daňové kontroly nad rámec této nařízením stanovené lhůty takové přerušování, které jednak nemůže způsobovat zákonem stanovené následky, tedy zastavení lhůt upravených daňovým řádem, a které je v konečném důsledku i v rozporu s požadavkem proporcionality a právní jistoty kontrolovaného daňového subjektu.
- 17 V posuzovaném případě došlo k přerušování daňové kontroly (dvakrát) právě v souvislosti s podáním žádosti o mezinárodní výměnu informací ve smyslu článku 7 nařízení č. 904/2010. V prvním případě byla odpověď dožádaného zahraničního orgánu doručena zjevně po uplynutí tříměsíční lhůty stanovené tímto nařízením, přičemž překročení této lhůty nebylo napraveno postupem ve smyslu článků 11 a 12 nařízení č. 904/2010, které umožňují lhůtu pro poskytnutí požadovaných informací prodloužit. Vzhledem k tomu, že se jednalo o poskytnutí informací, které po doručení správci daně představovaly podklad pro posouzení důvodnosti stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet DPH, kasační soud je toho názoru,

že otázka týkající se výkladu povahy lhůt nařízení č. 904/2010 má pro posouzení zákonnosti rozhodnutí daňových orgánů (z hlediska doby trvání daňové kontroly v souvislosti s jejím přerušением) zásadní význam.

- 18 Pokud má uplynutí zákonem stanovené lhůty k provedení daňové kontroly za následek nezákonnost protokolu z ní získaného, resp. nepřipustnost jeho použití jako podkladu pro uložení daňové povinností, je při přímé použitelnosti nařízení č. 904/2010 třeba definovat povahu lhůt z něho vyplývajících a způsob, jakým má správní soud postupovat v rámci soudního přezkumu v souvislosti s posuzováním zákonnosti doby trvání daňové kontroly. Kasační soud, který si uvědomuje význam stanovení lhůt nařízením č. 904/2010 (zefektivnit a urychlit spolupráci při výměně informací mezi členskými státy Evropské unie v daňových záležitostech), si tedy klade otázku, zda je třeba lhůty stanovené tímto nařízením pro orgány finanční správy v souvislosti se žádostí o mezinárodní výměnu informací nutno v kontextu vnitrostátní právní úpravy, která stanoví lhůty k provedení daňové kontroly, a v souvislosti s uplatněním institutu přerušení daňové kontroly z důvodu žádosti o mezinárodní výměnu informací, chápat tak, že důsledky překročení těchto lhůt nese správce daně, resp. že toto překročení představuje protiprávní zásah do práv kontrolovaného daňového subjektu, a jaké následky/sankce spojuje unijní právo s nedodržením těchto lhůt.
- 19 Kasační soud proto dospěl k závěru, že v projednávané věci je pro účely výkladu dotčených ustanovení unijního práva třeba požádat Soudní dvůr Evropské unie o odpověď na předběžné otázky.