

**Vec C-615/21**

**Návrh na začatie prejudiciálneho konania**

**Dátum podania:**

4. október 2021

**Vnútroštátny súd:**

Szegedi Törvényszék (Súd v Segedíne, Maďarsko)

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

4. október 2021

**Žalobkyňa:**

Napfény-Toll Kft.

**Žalovaný:**

Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

---

PRACOVNÝ DOKUMENT

## SZEGEDI TÖRVÉNYSZÉK (VŠEOBECNÝ SÚD SEGEDÍN, MAĎARSKO)

[*omissis*]

Szegedi Törvényszék (Všeobecný súd Segedín) rozhodujúci na základe žaloby podanej proti správne rozhodnutiu vydanému v daňovej oblasti v správnom spore medzi spoločnosťou **Napfény-Toll Kft.** [*omissis*] ([*omissis*] Árpádhalom [*omissis*]), **žalobkyňou** a **Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (riaditeľstvo Štátnej finančnej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) [*omissis*] ([*omissis*] Budapešť [*omissis*]), **žalovaným**, vydal

### Uznesenie

ktorého výrok znie takto:

Vnútroštátny súd [*omissis*] podáva na Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa tejto prejudiciálnej otázky:

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 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z r. 2003, ktorým sa stanovuje daňový poriadok, ďalej len „bývalý daňový poriadok“), ktorá neponecháva súdnemu orgánu žiadnu mieru voľnej úvahy, ako aj praxi, ktorá sa opiera o túto právnu úpravu, podľa ktorých sa lehota v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), po uplynutí ktorej sa premlčí právo daňového orgánu na určenie dane, preruší počas celej doby súdnych preskúmaní bez ohľadu na počet opakovaných správnych daňových konaní, bez obmedzenia celkovej doby prerušenia, ak za sebou nasledujú viaceré súdne preskúmania, a to aj v prípade, keď súd posudzujúci rozhodnutie daňového orgánu, ktoré bolo prijaté v rámci opakovaného konania v nadväznosti na predchádzajúce súdne rozhodnutie, konštatuje, že daňový orgán nedodrжал usmernenia obsiahnuté v tomto súdnom rozhodnutí, inak povedané, pokiaľ k tomuto novému súdnemu konaniu došlo v dôsledku chyby uvedeného daňového orgánu?

[*omissis*] [procesný úkon podľa vnútroštátneho práva]

### Odôvodnenie

**Skutkové okolnosti:**

[1] Žalobkyňa odpočítala od dane, ktorú mala zaplatiť, sumu DPH zahrnutú do protiplnenia za výrobky, ktoré kúpila v júni 2010, ako aj v priebehu obdobia od novembra 2010 do septembra 2011 (ďalej len „posudzované obdobie“).

[2] Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (daňové a colné riaditeľstvo, Budapešť-juh) ako prvostupňový daňový orgán začal, na základe poverovacej listiny [*omissis*] z 9. decembra 2011, ktorá bola žalobkyni doručená 13. decembra 2011, kontrolu týkajúcu sa posudzovaného obdobia. Táto kontrola odhalila, že časť výrobkov kúpených žalobkyňou v skutočnosti nepochádzala od podnikov, ktoré vystavili faktúry adresované žalobkyni.

**Prvostupňové rozhodnutie**

[3] Daňový orgán prvého stupňa, ktorý v rozhodnutí [*omissis*] z 8. októbra 2015 konštatoval daňové nedoplatky žalobkyne v celkovej výške 144 785 000 maďarských forintov (HUF), jej uložil daňovú pokutu vo výške 108 588 000 HUF a vyrubil úroky z omeškania vo výške 46 080 000 HUF, a odsúdil žalobkyňu na zaplatenie všetkých týchto súm.

[4] Podľa odôvodnenia rozhodnutia časť z dotknutých faktúr nezodpovedala žiadnej skutočnej hospodárskej transakcii a pokiaľ ide o ostatné faktúry, tie síce bolo možné priradiť k určitej hospodárskej transakcii, ale boli poznačené daňovým podvodom, o ktorom žalobkyňa vedela.

**Prvé rozhodnutie vydané na druhom stupni**

[5] Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Krajské daňové riaditeľstvo stredného Maďarska, ktoré je súčasťou Národnej daňovej a colnej správy) – predchodca žalovaného – na ktoré žalobkyňa podala sťažnosť, rozhodnutím [*omissis*] z 11. novembra 2015 zmenilo prvostupňové rozhodnutie pokiaľ ide o úroky z omeškania a zvyšnú časť rozhodnutia potvrdilo. Toto rozhodnutie bolo doručené 14. decembra 2015.

**Prvý rozsudok**

[6] Na základe žaloby podanej žalobkyňou, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko) rozsudkom [*omissis*] z 2. marca 2018, ktorý sa v ten deň stal právoplatným, zrušil druhostupňové rozhodnutie a uložil povinnosť začať nové konanie z dôvodu, že toto rozhodnutie bolo protichodné: obsahovalo skutočnosti odlišné od tých, ktoré boli konštatované v prvostupňovom rozhodnutí, ale zároveň uvádzalo, že prvostupňový daňový orgán správne preukázal skutkový stav. Nestranná úloha žalovaného v rámci nového konania, tak ako je definovaná v tomto rozsudku, pozostávala v uvedení, vo výroku rozhodnutia, zmeny odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia a následne v určení, v odôvodnení, v akej miere

zistenie skutočností stanovené daňovým orgánom prvého stupňa nebolo zachované a ktoré skutočnosti boli namiesto toho uvedené.

### ***Druhé rozhodnutie vydané na druhom stupni***

[7] Žalovaný rozhodnutím [*omissis*] z 5. marca 2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie, pri znížení sumy úrokov z omeškania, pričom zmenil jeho odôvodnenie. Žalovaný viedol nové konanie v súlade s ustanoveniami a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól 2004. évi CXL. törvény (zákon č. CXL z r. 2004 o všeobecných pravidlách správneho konania a služieb, ďalej len „zákon o správnom konaní“) a ustanoveniami bývalého daňového poriadku.

[8] Žalovaný doručil toto rozhodnutie žalobkyni 7. marca 2018.

### ***Druhý rozsudok***

[9] Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť) na základe žaloby žalobkyne rozsudkom [*omissis*] z 5. júla 2018, ktorý sa stal v ten deň právoplatným, vyhlásil rozhodnutie žalovaného za neplatné a uložil mu povinnosť začať nové konanie. V odôvodnení tohto rozsudku je žalovanému vytýkané, že v rámci opakovaného konania splnil povinnosti, ktoré mu stanovil súd, len z formálneho hľadiska: rozhodnutie žalovaného prijaté v prvý pracovný deň po vyhlásení rozsudku z veľkej časti doslovne preberá prvé rozhodnutie vydané na druhom stupni, bez uvedenia, v akom rozsahu mení konštatovania zistené prvostupňovým orgánom a okrem toho naďalej obsahuje protichodné tvrdenia, ktoré sa navzájom vylučujú pokiaľ ide skutočnosť dotknutých transakcií. To všetko má za následok, že toto rozhodnutie je neplatné podľa § 109 ods. 4 a § 121 ods. 1 písm. f) zákona o správnom konaní.

### ***Rozsudok vydaný v odvolacom konaní***

[10] Na základe odvolania podaného žalovaným, Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) rozsudkom [*omissis*] z 30. januára 2020 potvrdil rozsudok vo veci samej.

[11] Podľa odôvodnenia tohto súdu vyplýva, že rozhodnutie žalovaného zrušené súdom bolo protichodné a jeho odôvodnenie ostalo nezmenené po opakovanom konaní, takže súd prvého stupňa správne konštatoval, že žalovaný nedodrжал usmernenia stanovené záväzným spôsobom v predchádzajúcom rozsudku a že rozhodnutie napadnuté žalobou je neplatné.

[12] Kúria (Najvyšší súd) rozhodol, že okolnosť uvádzaná žalovaným v jeho odvolaní, a síce, že disponoval iba 17 dňami predtým, než by sa premlčalo jeho právo na určenie dane, ho nemohla oslobodiť od výkonu jeho zákonných povinností.

[13] Zároveň konštatoval, že po 1. januári 2018 mal daňový orgán povinnosť znovu viesť konanie v nadväznosti na rozsudok na základe nových procesných pravidiel, vzhľadom na dátum prvého rozsudku, a síce 2. marca 2018.

### ***Tretie rozhodnutie vydané na druhom stupni (rozhodnutie žalovaného)***

[14] Žalovaný svojím rozhodnutím [omissis] zo 6. apríla 2020 – ktoré je napadnuté v tomto konaní – (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie, pričom zmenil ustanovenia týkajúce sa úrokov z omeškania.

[15] Žalovaný, odkazujúc na povinnosť týkajúcu sa nového konania obsiahnutú v prvom rozsudku, uviedol, že nezistil skutočnosti, ktoré by boli odlišné od tých uvedených v prvostupňovom rozhodnutí, že daňový orgán prvého stupňa splnil svoju povinnosť objasniť skutkový stav a že riadne preskúmal a zistil skutkový stav.

### ***Návrh***

[16] Žalobkyňa vo svojej žalobe, ktorú počas konania viac krát spresnila a doplnila s cieľom zohľadniť obhajobu, navrhuje zrušiť rozhodnutie žalovaného, s účinkom aj vo vzťahu k prvostupňovému rozhodnutiu; uvádza predovšetkým, že právo daňového orgánu na určenie dane zaniklo, pri uplatnení § 164 ods. 1 a 5 bývalého daňového poriadku, pred dátumom vydania tohto rozhodnutia, čo bráni novému meritórnemu preskúmaniu rozhodnutia žalovaného.

[17] Žalobkyňa uvádza, že podľa § 164 ods. 1 bývalého daňového poriadku sa právo na určenie dane premlčí uplynutím lehoty piatich rokoch od posledného dňa kalendárneho roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo oznámenie týkajúce sa tejto dane, alebo pri absencii daňového priznania alebo oznámenia, v priebehu roka, v ktorom vznikla povinnosť zaplatiť daň.

[18] Je síce pravda, že § 164 ods. 13 bývalého daňového poriadku, ktorý je v platnosti od 1. januára 2012, stanovuje, že v prípadoch, ktoré uvádza, sa premlčacia lehota práva na určenie dane predlžuje o šesť mesiacov, ale podľa prechodného ustanovenia § 189 ods. 2 bývalého daňového poriadku je toto ustanovenie uplatniteľné len na konania začaté 1. januára 2012 alebo neskôr.

[19] Vzhľadom na to, že daňová kontrola začala odovzdaním poverovacej listiny žalobkyni 13. decembra 2011, § 164 ods. 13 bývalého daňového poriadku nie je v prejednávanej veci uplatniteľný.

[20] Článok 164 ods. 5 bývalého daňového poriadku, podľa ktorého v prípade súdneho preskúmania rozhodnutia daňového orgánu premlčacia lehota prestáva plynúť od okamihu, kedy sa rozhodnutie druhostupňového daňového orgánu stalo právoplatným, až do právoplatnosti súdneho rozhodnutia o ňom, alebo v prípade odvolania až do rozhodnutia o tomto odvolaní, nemôže byť predmetom

extenzívneho výkladu na účely zohľadnenia dĺžky trvania súdneho preskúmania rozhodnutí vydaných v rámci opakovaných konaní. Extenzívny výklad by vážne zasiahol do právnej istoty, ktorú má premlčanie chrániť, v tom, že opakované spochybňovanie na súdoch rozhodnutí [správnych], ktoré sa jedno po druhom len z formálneho hľadiska zosúladi s rozsudkami, na ktoré nadväzujú, by predĺžilo premlčaciu lehotu o niekoľko rokov z dôvodu týchto prípadných viacnásobných prerušení.

[21] Premlčacia lehota stanovená v § 164 ods. 1 bývalého daňového poriadku zodpovedá, vo vzťahu k rozpočtovým rokom dotknutým kontrolou, 1 827 dňom v prípade roku 2010 a 1 828 dňom v prípade roku 2011.

[22] V prejednávanej veci bola teda premlčacia lehota prerušená výlučne medzi okamihom, kedy sa stalo právoplatným prvé druhostupňové rozhodnutie (14. decembra 2015) a okamihom, kedy sa stal právoplatným prvý rozsudok (2. marca 2018), teda počas 810 dní. Ak spočítame 1 809 dní, alebo, v závislosti od prípadu, 1 444 dní, ktoré uplynuli medzi okamihom, kedy premlčacia lehota začala plynúť (31. decembra 2010, alebo prípadne 31. decembra 2011) a dátumom, kedy bola táto lehota prerušená (14. decembra 2015) so 775 dňami, ktoré uplynuli medzi koncom prerušenia premlčacej lehoty (2. marca 2018) a dátumom, kedy bolo rozhodnutie žalovaného doručené žalobkyňi (15. apríla 2020), musíme konštatovať, že právo na určenie dane zaniklo pre všetky rozpočtové obdobia dotknuté kontrolou.

[23] Podľa žalobkyne právo na určenie dane zaniklo najneskôr vo februári 2020 pre všetky rozpočtové obdobia dotknuté kontrolou, a to aj v prípade, ak by sa mal § 164 ods. 5 bývalého daňového poriadku vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje aj na súdne preskúmania začaté v nadväznosti na opakované konania.

[24] Žalovaný v odvolaní, ktorý podal proti druhému rozsudku, totiž uviedol, že vzhľadom na to, že [prvý] rozsudok sa stal právoplatným 2. marca 2018, mal k dispozícii iba 17 dní, a táto skutočnosť bola potvrdená rozsudkom o odvolaní.

[25] Po vyhlásení rozsudku o odvolaní (30. januára 2020) bola premlčacia lehota, ktorá ešte mala plynúť, teda v rozsahu 17 dní, pred odpočítaním počtu dní zahrnutých do obdobia medzi vyhlásením prvého rozsudku (2. marca 2018) a dátumom, kedy sa stalo právoplatným druhostupňové rozhodnutie (7. marca 2018), počas ktorých premlčacia lehota začala znova plynúť. Počet dní, ktoré uplynuli medzi vyhlásením rozsudku o odvolaní a prijatím rozhodnutia žalovaného (6. apríla 2020), tak presahuje dĺžku zostávajúcej premlčacej lehoty.

[26] V prípade, ak by vnútroštátny súd neprijal tento výklad vyššie uvedených zákonných ustanovení, žalobkyňa navrhuje obrátiť sa na Súdny dvor, aby posúdil, či je prax členského štátu, ktorá umožňuje opakované prerušenie premlčacej lehoty z dôvodu súdneho preskúmania, zlučiteľná so zásadou právnej istoty a ochrany dôvery v právo Únie.

**Obhajoba**

[27] Žalovaný, odvolávajúc sa, pokiaľ ide o prerušenie premlčacej lehoty, na rozsudok [*omissis*] Kúria (Najvyšší súd), v ktorom tento súd odkazuje na svoje skoršie rozhodnutia, najmä uviedol, že pravidlá bývalého daňového poriadku týkajúce sa premlčania nemožno ignorovať, a to ani v prípade, keď súdne preskúmanie viedlo ku konštatovaniu neplatnosti. § 164 ods. 5 bývalého daňového poriadku upravuje prerušenie premlčacej lehoty v prípade, keď je rozhodnutie daňového orgánu predmetom súdneho preskúmania. V rámci uplatňovania bývalého daňového poriadku je to samotné „súdne preskúmanie“ a nie obsah rozhodnutia, ktorým je ukončené, ktoré podmieňuje uplatniteľnosť prerušenia a predĺženia premlčacej lehoty. Odvolávajúc sa na obsah tohto rozhodnutia Kúria (Najvyšší súd), žalovaný namieta proti podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

**Právny kontext:****Právo Únie**

[28] Článok 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii (ďalej len „ZEÚ“) stanovuje, že podľa zásady lojálnej spolupráce sa Únia a členské štáty vzájomne rešpektujú a vzájomne si pomáhajú pri vykonávaní úloh, ktoré vyplývajú zo zmlúv.

Členské štáty prijímú všetky opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy, aby zabezpečili plnenie záväzkov vyplývajúcich zo zmlúv alebo z aktov inštitúcií Únie.

....

[29] Podľa článku 113 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“), Rada jednomyseľne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme pravidlá na zosúladovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a zabránilo narušovaniu hospodárskej súťaže.

[30] Podľa článku 288 tretieho odseku ZFEÚ je smernica záväzná pre každý členský štát, ktorému je určená, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom sa voľba foriem a metód ponecháva vnútroštátnym orgánom.

[31] Podľa článku 267 ZFEÚ má Súdny dvor Európskej únie právomoc vydať predbežný nález o otázkach, ktoré sa týkajú:

- a) výkladu zmlúv;
- b) platnosti a výkladu aktov inštitúcií, orgánov alebo úradov alebo agentúr Únie. Ak sa takáto otázka položí v konaní pred vnútroštátnym súdnym orgánom

a tento súdny orgán usúdi, že rozhodnutie o nej je nevyhnutné pre vydanie jeho rozhodnutia, môže sa obrátiť na Súdny dvor Európskej únie, aby o nej rozhodol.

### *Maďarské právo*

[32] Ustanovenia správneho konania boli v Maďarsku predmetom novej kodifikácie, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2018, v rámci ktorej zákonodarca zrušil zákon o správnom konaní a bývalý daňový poriadok. Od tohto dátumu sa už ustanovenia všeobecného správneho konania neuplatňujú na daňové konanie, ktoré je teraz upravené ustanoveniami az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon CLI z r. 2017 o správe daní, ďalej len „zákon o správe daní“), ako aj az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon CL z r. 2017 o daňovom poriadku, ďalej len „nový daňový poriadok“).

[33] Podľa § 164 ods. 1 bývalého daňového poriadku, ktorý bol účinný v čase odovzdania poverovacej listiny, sa právo na určenie dane premlčí uplynutím lehoty piatich rokov od posledného dňa kalendárneho roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo oznámenie, ktoré sa tejto dane týka, alebo pri absencii daňového priznania alebo oznámenia, roka, v ktorom vznikla povinnosť zaplatiť daň. ...

[34] § 164 ods. 5 bývalého daňového poriadku stanovuje, že v prípade súdneho preskúmania rozhodnutia daňového orgánu premlčacia lehota práva na určenie danej prestane plynúť v okamihu, keď sa rozhodnutie druhostupňového daňového orgánu stalo právoplatným, a až dovtedy, kým sa stane právoplatným súdne rozhodnutie, alebo v prípade odvolania, až do rozhodnutia o tomto odvolaní.

[35] Podľa § 203 ods. 3 nového daňového poriadku účinného od dátumu nadobudnutia jeho účinnosti, pokiaľ daňovník podal žalobu v správnom konaní proti rozhodnutiu daňového orgánu, premlčacia lehota práva na určenie dane prestane plynúť od okamihu, kedy rozhodnutie druhostupňového daňového orgánu nadobudlo právoplatnosť, až do okamihu nadobudnutia právoplatnosti súdneho rozhodnutia, alebo v prípade odvolania, až do rozhodnutia o tomto odvolaní. (Od 1. januára 2019 toto pravidlo spustilo prerušenie lehoty ku dňu vzniku práva na podanie žaloby).

[36] [§ 203] ods. 7 nového daňového poriadku stanovuje, že premlčacia lehota práva na určenie dane sa predĺži jedenkrát o 12 mesiacov, pokiaľ

...

c) v rámci správnej žaloby proti rozhodnutiu daňového orgánu súd nariadi viesť nové konanie.

[37] Podľa § 271 ods. 1 nového daňového poriadku [ktorého znenie je totožné so znením § 139 ods. 1 zákona o správe daní] treba ustanovenia tohto zákona uplatňovať na konania začaté a konania opakované po nadobudnutí jeho účinnosti.



[38] Podľa § 109 ods. 4 zákona o správnom konaní je správny orgán viazaný výrokom a odôvodnením rozhodnutia, ktoré prijal súd s právomocou rozhodovať o správnych žalobách, a v novom konaní a pri prijímaní nového rozhodnutia musí postupovať v súlade s nimi.

[39] § 121 ods. 1 písm. f) zákona o správnom konaní stanovuje, že... rozhodnutie sa zruší, ak je obsah rozhodnutia v rozpore s ustanoveniam § 109 ods. 3 a 4.

### **Vnútroštátna judikatúra:**

[40] Kúria (Najvyšší súd) v odôvodnení svojho rozsudku [omissis] [citovaného v bode 27 vyššie] uvádza:

[41] [17] Kúria (Najvyšší súd), s odvolaním sa na [viaceré] skoršie rozhodnutia [omissis] konštatoval, že pravidlá bývalého daňového poriadku týkajúce sa premlčania nie je možné ignorovať, a to ani v prípade, keď súdne preskúmanie vedie ku konštatovaniu neplatnosti.

[42] [18] Bývalý daňový poriadok obsahuje pravidlá, ktoré sú vlastné daňovej oblasti, týkajúce sa výpočtu a právnych účinkov premlčania práva na určenie dane v prípade správnej žaloby a opakovaného správneho konania začatého v nadväznosti na ňu. Podanie správnej žaloby proti právoplatnému správnomu rozhodnutiu má za následok prerušenie premlčacej lehoty až do prijatia právoplatného súdneho rozhodnutia, alebo – v prípade odvolania – až do prijatia rozhodnutia o odvolaní [§ 164 ods. 5 bývalého daňového poriadku], ale okrem toho je táto lehota predĺžená aj vtedy, ak súd nariadi nové konanie [§ 16[4] ods. 13 písm. c) bývalého daňového poriadku]. Z tohto dôvodu premlčacia lehota, ktorá plynula až do nadobudnutia právoplatnosti správneho rozhodnutia, začne znova plynúť od uverejnenia právoplatného súdneho rozhodnutia, pričom dĺžka konania o žalobe nie je zahrnutá do výpočtu premlčacej lehoty. Premlčacia lehota, ktorá plynula až do prijatia právoplatného správneho rozhodnutia, začne znova plynúť od prijatia rozhodnutia o správnej žalobe, a je potrebné

- podľa § 16[4] ods. 13 písm. c) daňového poriadku, v znení účinnom v okamihu začatia spornej kontroly,
- k nej pridať šesť mesiacov.

[43] [19] § 164 ods. 5 bývalého daňového poriadku stanovuje prerušenie premlčania v prípade, keď je rozhodnutie daňového orgánu predmetom súdneho preskúmania. V rámci bývalého daňového poriadku je to samotné „súdne preskúmanie“ a nie obsah rozhodnutia, ktorým je ukončené, ktoré podmieňuje uplatniteľnosť prerušenia a predĺženia premlčacej lehoty. Súdne preskúmanie začína podaním žaloby a preskúmanie nie je nevyhnutne totožné s meritórnym preskúmaním rozhodnutia daňového orgánu; súdne preskúmanie tiež umožňuje súdu konštatovať neplatnosť zistenú *ex offio*. Pravidlá bývalého daňového poriadku – vrátane jeho § 143 ods. 1 – neumožňujú robiť rozlíšenie, v závislosti

od obsahu, medzi rozhodnutiami ukončujúcimi súdne preskúmanie. Žiaden právny účinok *ex tunc* nemožno priradiť k neplatnému rozhodnutiu, akonáhle bola táto neplatnosť konštatovaná; daňový orgán však z dôvodu súdneho preskúmania môže prijať rozhodnutie, ktoré môže mať právne účinky, v lehote uvedenej v bývalom daňovom poriadku.

### **Názor vnútroštátneho súdu v súvislosti s prípustnosťou návrhu na začatie prejudiciálneho konania:**

[44] Vnútroštátny súd začína pripomenutím, že § 164 ods. 5 bývalého daňového poriadku, ako aj, pre konania začaté alebo znovu začaté po 1. januári 2018, § 203, ods. 3 nového daňového poriadku, ktorého znenie je v podstate rovnaké, stanovujú prerušenie [premlčania] práva daňového orgánu na určenie dane tak s ohľadom na dĺžku súdneho preskúmania druhostupňových správnych rozhodnutí, ktoré prijali v rámci pôvodného konania alebo v rámci znovu začatých konaní, ako aj s ohľadom na preskúmanie zo strany Kúria (Najvyšší súd) opravných prostriedkov podaných proti súdnym rozhodnutiam, bez stanovenia hornej hranice, pokiaľ ide o počet opakovaných konaní, alebo celkovej dĺžky prerušenia. Vnútroštátny súd je tiež viazaný výkladom uvedeným v rozsudku [*omissis*] Kúria (Najvyšší súd) [citovaný v bode 27 vyššie] v súvislosti s otázkou prerušenia a predĺženia premlčacej lehoty v prípade súdneho preskúmania neplatných správnych rozhodnutí.

[45] V prejednávanej veci tak podľa maďarskej právnej úpravy a judikatúry Kúria (Najvyšší súd), ktoré musia byť obligatórne zohľadnené, bola premlčacia lehota prerušená počas súdneho preskúmania, v rámci pôvodného konania a v rámci znovu začatých konaní, ako aj počas odvolacieho konania pred Kúriou (Najvyšší súd) a napokon počas trvania tohto sporu. Vzhľadom na to, že podľa § 271 ods. 1 nového daňového poriadku je to už § 203 ods. 7 tohto poriadku, ktorý sa uplatňuje na [prvé] opakované konanie, čo znamená, že premlčacia lehota dvanástich dní, ktorá má ešte plynúť podľa bývalého daňového poriadku po [treťom] rozhodnutí žalovaného, sa predĺži o dvanásť mesiacov, bude mať daňový orgán v nadväznosti na rozsudok v tomto spore k dispozícii jeden rok a dvanásť dní, čo sa vzhľadom na uvedenú maďarskú právnu úpravu a judikatúru môže prejaviť dodatočným predĺžením konania, ktoré by mohlo dokonca dosiahnuť niekoľko rokov.

[46] Vnútroštátny súd na úvod tiež pripomína, že ak prijmeme odlišný výklad než ten vyššie uvedený, teda v prípade, keď by právo Únie bránilo uplatňovaniu, v prípade súdneho preskúmania neplatných rozhodnutí, pravidla, ktoré stanovuje prerušenie premlčacej lehoty, právo daňového orgánu na určenie dane v prejednávanej veci by zaniklo do sedemnástich dní od prijatia prvého rozsudku, pretože by bolo nesporne premlčané v marci 2018, keďže ani § 164 ods. 13 bývalého daňového poriadku, ktorý od 1. januára 2015 stanovuje predĺženie premlčacej lehoty o [12] mesiacov v prípade súdneho preskúmania, nemôže byť uplatnený v prípade znovu začatých konaní.

[47] Rada prijala na základe článku 288 ZFEÚ smernicu 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“).

[48] Smernica o DPH neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie o premlčaní práva daňového orgánu na určenie dane.

[49] Článok 4 ods. 3 ZEU (predtým zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, ďalej len článok 5 Zmluvy) ukladá členským štátom povinnosť prijať všetky opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy, aby zabezpečili plnenie záväzkov vyplývajúcich zo zmlúv alebo z aktov inštitúcií Únie.

[50] Podľa ustálenej judikatúry, od rozsudku z 10. apríla 1984, Von Colson a Kamann, povinnosť členských štátov vyplývajúca z určitej smernice dosiahnuť výsledok stanovený touto smernicou, ako aj ich povinnosť prijať všetky potrebné opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy na zabezpečenie plnenia tejto povinnosti vyplývajúca z článku 5 Zmluvy, sa vzťahujú na všetky orgány členských štátov vrátane súdnych orgánov v rozsahu ich právomocí. Ako vyplýva z rozsudkov Súdneho dvora z 13. novembra 1990, Marleasing (C-106/89, Zb. s. 1-4135, bod 8) a zo 16. decembra 1993, Wagner Miret (C-334/92, Zb. s. 1-6911, bod 20), pri uplatňovaní vnútroštátneho práva, či už ide o ustanovenia skoršie alebo neskoršie ako smernica, je vnútroštátny súd, ktorý je povolaný na jeho výklad, povinný v čo najväčšej možnej miere vykladať toto právo v zmysle znenia a účelu smernice, aby bol dosiahnutý výsledok, ku ktorému smeruje smernica a prispôbiť sa tak článku 189 tretiemu odseku Zmluvy (rozsudok zo 14. júla 1994, Faccini Dori, C- 91/92, EU:C:1994:292, bod 26).

[51] Podľa bodu 114 rozsudku z 5. októbra 2004, Pfeiffer a i. (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584), požiadavka konformného výkladu vnútroštátneho práva je obsiahnutá v systéme Zmluvy, keďže vnútroštátnemu súdu umožňuje v rámci jeho právomocí zaistiť úplnú efektivitu práva Únie, keď rozhoduje o spore, ktorý mu bol predložený.

[52] Z bodu 115 tohto rozsudku, ako aj z judikatúry, ktorá je v ňom citovaná vyplýva, že hoci sa zásada konformného výkladu vnútroštátneho práva takto stanovená právom Únie týka v prvom rade vnútorných ustanovení prijatých na účely prebratia predmetnej smernice, neobmedzuje sa však na výklad týchto ustanovení, ale vyžaduje, aby vnútroštátny súd zohľadnil celé vnútroštátne právo na účely posúdenia, v akej miere môže prijať také uplatnenie, ktoré nebude viesť k výsledku odporujúcemu tomu, ktorý sleduje smernica.

[53] Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, ktorá má za cieľ prebratie ustanovení smerníc do vnútroštátneho právneho poriadku predmetného členského štátu, musí rešpektovať tieto všeobecné zásady práva Únie (rozsudok z 10. septembra 2009, Plantanol, C- 201/08, EU:C:2009:539, bod 44).

[54] Zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery sú súčasťou právneho poriadku Únie. Z tohto dôvodu musia byť dodržiavané inštitúciami Únie, ale tiež členskými štátmi pri výkone právomocí, ktoré im priznávajú smernice Únie (rozsudku z 3. decembra 1998, Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589, bod 26; z 26. apríla 2005, „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, bod 32, ako aj z 21. február 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 18).

[55] Výklad základných zásad systému DPH tak patrí do právomoci Súdneho dvora, a to aj v prípade, keď sa netýkajú ustanovení o prebratí smernice DPH. Súdny dvor podal výklad zásady právnej istoty, ako aj zásady ochrany legitímnej dôvery bez toho, aby priamo odkázal na ustanovenia smernice o DPH, alebo ustanovenia ZFEÚ (napríklad rozsudky z 12. mája 2021, technoRent International a i., C- 844/19, EU:C:2021:378 a z 21. marca 2018, Volkswagen, C- 533/16, EU:C:2018:204).

[56] Zásada právnej istoty rozvinutá Súdny dvorom vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej správe nemohla donekonečna spochybňovať (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 46 a citovaná judikatúra).

[57] Pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, Súdny dvor konštatoval, že vyžaduje, aby boli právne pravidlá jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky, s cieľom umožniť dotknutým osobám orientáciu v situáciách a právnych vzťahoch v pôsobnosti právneho poriadku Únie (rozsudok z 31. januára 2013, LVK, C- 643/11, EU:C:2013:55, bod 51).

[58] Možnosť predĺženia, v podstate časovo neobmedzeného, daňového konania spojeného s odpočtom dane vznáša tiež otázku o účinnosti práva na odpočítanie dane ako základnej zásady spoločného systému DPH, zakotvanej v mnohých rozsudkoch Súdneho dvora (napríklad uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fövállalkozó, C- 610/19, EU:C:2020:673, bod 40 a citovaná judikatúra).

[59] Sporné ustanovenia, otvárajúc v podstate možnosť časovo neobmedzeného prerušenia premlčacej lehoty, môžu byť spochybnené aj s ohľadom na základné zásady práva Únie, ako sú zásada právnej istoty a efektivity.

[60] Preskúvanie otázky, či taká vnútroštátna právna úprava, akou je tá, ktorá je sporná v prejednávanej veci, je v súlade s týmito základnými zásadami systému DPH, preto podľa vnútroštátneho súdu patrí do právomoci Súdneho dvora pri uplatnení článku 267 ZFEÚ.

### **Odôvodnenie otázky a hľadisko vnútroštátneho súdu**

[61] Ako uviedol vnútroštátny súd v súvislosti s prípustnosťou otázky, odkazujúc na judikatúru Súdneho dvora, zásada právnej istoty, ako aj zásada ochrany legitímnej dôvery sú neoddeliteľnou súčasťou právneho poriadku Únie.

[62] Prerušenie premlčacej lehoty počas súdneho preskúmania je upravené v podstate rovnakým spôsobom v § 164 ods. 5 bývalého daňového poriadku a v § 203 ods. 3 nového daňového poriadku.

[63] Žiadne z týchto ustanovení neobsahuje časové obmedzenie týkajúce sa prerušenia, ani nestanovuje výnimku pokiaľ ide o rozhodnutia daňovej správy, o ktorých sa súd domnieva, že nemajú byť predmetom meritórneho posúdenia.

[64] Podľa rozsudku Kúria (Najvyšší súd) [omissis] uvádzaného žalovaným [uvedený v bode 27 vyššie] sa premlčanie prerušuje aj počas súdneho preskúmania rozhodnutia daňovej správy, ktoré je neplatné. Vnútroštátny súd je aj v tomto konaní viazaný týmto výkladom Kúria (Najvyšší súd).

[65] Z ustanovení maďarského práva, ako aj z relevantnej judikatúry Kúria (Najvyšší súd) teda vyplýva, že neexistuje časové obmedzenie prerušenia premlčacej lehoty, vyplývajúceho zo súdneho preskúmania, a že ani súdne konania vedené v nadväznosti na neplatné rozhodnutie daňového orgánu nepredstavujú výnimku.

[66] Pokiaľ ide o prejednávajúcu vec, [druhý] druhostupňové rozhodnutie bolo vydané v nasledujúci pracovný deň po tom, ako sa prvý rozsudok stal právoplatným, zatiaľ čo počas druhého opakovaného konania uplynulo celkovo 76 dní premlčacej lehoty.

[67] Zdá sa, že v takom prípade, akým je prejednávaná vec, pokiaľ daňový orgán v nadväznosti na súdne rozhodnutia nariaďujúce začatie nového konania opakovane prijme nezákonné rozhodnutia (teda neplatné) v tak krátkom čase, lehota, v ktorej sa premlčí právo daňového orgánu na určenie dane, sa môže predĺžiť o viacero rokov, či v extrémnom prípade o desiatky rokov.

[68] Podľa vnútroštátneho súdu je cieľom premlčania prispieť k právnej istote.

[69] Daňová kontrola vedená proti žalobkyni začala 13. decembra 2011, 8. októbra 2015 bolo prijaté prvostupňové rozhodnutie, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného zo 6. apríla 2020, ktoré je predmetom tohto sporu. Medzi týmito dvomi rozhodnutiami daňový orgán začal dvakrát konanie na druhom stupni z dôvodu súdneho rozhodnutia. K prvému opakovanému konaniu došlo z dôvodu protichodného charakteru prvého rozhodnutia vydaného na druhom stupni, k druhému opakovanému konaniu došlo preto, že žalovaný nepostupoval podľa usmernení obsiahnutých v prvom súdnom rozhodnutí, na základe čoho bolo druhé správne rozhodnutie vydané na druhom stupni neplatné. Z dôvodu chyby daňového orgánu sa tak konanie predĺžilo asi o desať rokov od začatia kontroly.

[70] Žiadne z týchto opakovaných konaní nevedlo k preskúmaniu akéhokoľvek dôkazu. Pred týmto súdnym konaním neboli rozhodnutia daňového orgánu o zamietnutí práva na odpočítanie dane za posudzované obdobie súdom ani raz meritórne preskúmané.

[71] Žalovaný v rozhodnutí, ktoré je predmetom tohto konania, zopakoval skutočnosti preukázané v prvostupňovom rozhodnutí, domnievajúc sa, že tieto skutočnosti boli presné, bez toho, aby viedol nové dôkazné konanie, a potvrdil toto rozhodnutie, pričom spresnil odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia.

[72] Keďže dôkazné prostriedky, na ktorých sa zakladá rozhodnutie zo 6. apríla 2020, boli k dispozícii už 6. októbra 2015 – k dátumu prijatia prvostupňového rozhodnutia, podľa daňového orgánu nebolo potrebné zozbierať nové dôkazy a predĺženie konania teda nebolo opodstatnené žiadnym platným dôvodom, ale vyplývalo výlučne z medzier druhostupňového rozhodnutia.

[73] Zásada efektivity, ktorú Súdny dvor skúma pravidelne vo veciach v oblasti DPH vyžaduje, aby procesné pravidlá členských štátov neznemožňovali alebo neprimerane nesťažili výkon práv založených na práve Únie (pozri, pokiaľ ide o tento pojem, rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade, C- 95/07 a C- 96/07, EU:C:2008:267, bod 46).

[74] Súdny dvor vo viacerých rozsudkoch týkajúcich sa zamietnutia práva na odpočítanie dane rozhodol, že právo zdaniteľných osôb odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar a služby prijaté na vstupe, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, právo na odpočítanie dane uvedené v článkoch 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľné osoby, ktoré ho chcú využiť, spĺňajú tak hmotnoprávne, ako aj formálne požiadavky alebo podmienky, ktorým toto právo podlieha (uznesenie z 3. septembra 2020, Vikingo Fövállalkozó, C- 610/19, EU:C:2020:673, bod 40).

[75] Podľa vnútroštátneho súdu má neoprávnené predĺženie daňového konania - na dobu, ktorú nie je možné určiť - smerujúceho k preskúmaniu finančných a hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane, za následok neprimerané sťaženie výkonu práva na odpočítanie dane.

[76] Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy má vnútroštátny súd pochybnosť o súlade vyššie uvedenej právnej úpravy a s ňou súvisiacej judikatúry so zásadami Únie, akými sú zásada právnej istoty a zásada efektivity.

[77] *[omissis]*

[78] *[omissis]* [procesné úkony podľa vnútroštátneho práva]

Segedín, 4. októbra 2021

*[omissis]*

[podpisy]