

## Věc C-519/22

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

4. srpna 2022

**Předkládající soud:**

Fővárosi Törvényszék (Maďarsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

31. května 2022

**Žalobkyně:**

MAX7 Design Kft.

**Žalovaný:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

**Předmět hlavního řízení**

Soudní řízení správní v daňové oblasti

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Daň z přidané hodnoty – Povinnost složit záruku za zaplacení daně – Právní důsledky nesložení záruky za zaplacení daně – Lhůta a forma přijetí opatření, která mají odstranit důvod, ze kterého byla záruka za zaplacení daně uložena

Právní základ: článek 267 SFEU

**Předběžné otázky**

1) Je s ohledem na článek 273 [směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty] a zásadu proporcionality stanovenou v čl. 52 odst. 1 [Listiny základních práv Evropské unie] taková právní úprava členského státu, která stanoví, že daňové identifikační

číslo společnosti nebo její identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty může být odňato v důsledku nesložení záruky za zaplacení daně, která je této společnosti uložena také v případě, že společníci nejsou přímo informováni o tom, že tato záruka byla této společnosti uložena, ani o skutečnosti, že uložení záruky za zaplacení daně této společnosti je odůvodněno tím, že jednatel této společnosti je nebo byl jednatelem v jiné právnické osobě s dosud neuhrazeným daňovým dluhem nebo působí nebo působil ve vedoucí funkci této právnické osoby, v souladu se svobodou podnikání zakotvenou v článku 16 Listiny?

2) Je s ohledem na zásadu nezbytnosti podle článku 273 směrnice [2006/112] a zásadu proporcionality podle čl. 52 odst. 1 Listiny taková právní úprava členského státu, které stanoví, že daňové identifikační číslo společnosti nebo její identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty může být odňato v důsledku nesložení záruky za zaplacení daně, která byla uložena této společnosti, a to i v případě, že minimální lhůta vyžadovaná obecnými ustanoveními právní úpravy členského státu ohledně řádného svolání rozhodovacího orgánu společnosti neumožňuje tomuto orgánu odvolat, před nabytím právní moci rozhodnutí daňového orgánu, kterým byla výše uvedená záruka uložena, jednatele, u něhož existuje překážka, která vedla k uložení takové záruky, a tedy odstranit tuto překážku ve lhůtě, která by způsobila zánik povinnosti složit záruku, což by umožnilo vyhnout se odnětí daňového identifikačního čísla, v souladu se svobodou podnikání zakotvenou v článku 16 Listiny a právem na prostředek nápravy podle článku 47 Listiny?

3) Je se svobodou podnikání zakotvenou v článku 16 Listiny, s jejím nezbytným omezením podle článku 273 směrnice [2006/112] a přiměřeným omezením podle čl. 52 odst. 1 Listiny a s právem na účinnou právní ochranu podle článku 47 Listiny slučitelné, aby právní předpisy členského státu kogentně stanovily, aniž by orgánům odpovědným za uplatňování práva ponechaly prostor pro uvážení, že

a) odstranění překážky, která vedla k uložení záruky za zaplacení daně, společností jako daňovým poplatníkem po nabytí právní moci rozhodnutí o uložení této záruky, nemá vliv na povinnost složit záruku za zaplacení daně, a tedy na možnost odejmout daňové identifikační číslo, a to ani tehdy, když byla tato překážka odstraněna sice po nabytí právní moci rozhodnutí o uložení záruky, ale ve lhůtě stanovené pro složení uvedené záruky?

b) v případě, že nebyla složena záruka za zaplacení daně, nemůže společnost jako daňový poplatník po uplynutí lhůty pro složení této záruky napravit právní důsledky odnětí jejího daňového identifikačního čísla, i když odstranila překážku, která vedla k uložení této záruky, po nabytí právní moci rozhodnutí, kterým byla tato záruka uložena, avšak ve lhůtě stanovené pro složení této záruky?

### Uplatňovaná ustanovení unijního práva

- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), čl. 273 první pododstavec
- Listina základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), články 16 a 47 a čl. 52 odst. 1
- Rozsudek Soudního dvora (devátého senátu) ze dne 26. října 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820) (dále jen „rozsudek BB construct“)

### Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon č. CL z roku 2017, o obecném daňovém řízení; dále jen „zákon o obecném daňovém řízení“), § 19, 24, 26, 28 a 246

Podle uplatněných ustanovení zákona o obecném daňovém řízení se po přidělení daňového identifikačního čísla uloží záruka za zaplacení daní v případě, že jednatel daňového poplatníka dříve zastával stejnou funkci u jiného daňového poplatníka, který během pěti let před datem podání žádosti o přidělení daňového identifikačního čísla zanikl bez právního nástupce s daňovým dluhem přesahujícím 1 milion HUF (přibližně 2 500 eur). Proti rozhodnutí o složení záruky za zaplacení daně lze podat odvolání do osmi dnů od oznámení rozhodnutí. Toto odvolání nemá odkladný účinek na složení výše uvedené záruky.

Složení záruky na zaplacení daně lze provést jednorázovou platbou nebo předložením potvrzení o složení bankovní záruky. Lhůta ke složení záruky je třicet dnů od oznámení rozhodnutí, kterým byla uložena záruka za zaplacení daně. Není-li tato lhůta dodržena, není přípustný žádný návrh na obnovu řízení.

Záruka za zaplacení daně musí být složena i v případě, že po nabytí právní moci rozhodnutí o uložení této záruky dojde ke změně v osobě uvedeného jednatele, v jejímž důsledku pomine důvod pro uložení záruky.

Pokud daňový poplatník nesloží záruku za zaplacení daně ve stanovené lhůtě, daňový orgán nařídí odnětí jeho daňového identifikačního čísla.

V rámci pravidel upravujících registrační řízení pro daňové účely zákon o obecném daňovém řízení stanoví, že daňový orgán odmítne přidělit daňové identifikační číslo, pokud jednatel daňového poplatníka zastává stejnou funkci u jiného daňového poplatníka, který má v době podání žádosti o přidělení daňového identifikačního čísla daňový dluh vyšší než 5 milionů HUF (přibližně 12 500 eur). V takovém případě daňový orgán vyzve daňového poplatníka k odstranění překážek bránících přidělení daňového identifikačního čísla, a to ve lhůtě 45 dnů

od oznámení požadavku. Pokud daňový poplatník tuto povinnost nesplní, daňový orgán nařídí odnětí jeho daňového identifikačního čísla.

– A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (zákon č. V z roku 2013, občanský zákoník; dále jen „občanský zákoník“), § 3:17 a 3:190

Podle uplatněných ustanovení občanského zákoníku musí být společníci svoláni na valnou hromadu společnosti a informováni o pořadu jednání. Mezi odesláním oznámení a konáním valné hromady musí uplynout nejméně patnáct dní.

### **Stručný popis skutkového stavu a původního řízení**

- 1 Rozhodnutím ze dne 19. prosince 2019 uložilo Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (ředitelství daní a cel Budapešť-sever, které je součástí státní daňové a celní správy, Maďarsko; dále jen „daňový orgán prvního stupně“) společnosti MAX7 Design Kft., žalobkyni v původním řízení (dále jen „žalobkyně“), povinnost složit záruku za zaplacení daně ve výši 1 930 979 HUF (přibližně 4 900 eur). Důvodem pro složení takové záruky byla skutečnost, že jeden z jednatelů žalobkyně byl v období od 14. února do 2. června 2017 jednatelem jiné společnosti v likvidaci, která zanikla s daňovým dluhem ve stejné výši jako uložená záruka.
- 2 Daňový orgán prvního stupně zaslal rozhodnutí o uložení této záruky žalobkyni a uvedenému jednatele. V obou případech toto rozhodnutí obdržel jednatel. Datum přijetí bylo 21. prosince 2019. Záruka za zaplacení daně měla být složena do 30 dnů od obdržení rozhodnutí, tedy nejpozději do 20. ledna 2020. Odvolání proti rozhodnutí mělo být podáno do osmi dnů od oznámení. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ani uvedený jednatel takové odvolání nepodali, rozhodnutí nabylo právní moci dne 31. prosince 2019.
- 3 Dne 7. ledna 2020 společníci žalobkyně odvolali uvedeného jednatele a na jeho místo jmenovali jiného. Vzhledem k tomu, že tím odpadl důvod pro složení záruky za zaplacení daně, žalobkyně uvedenou záruku nesložila.
- 4 Daňový orgán prvního stupně rozhodl o odnětí daňového identifikačního čísla žalobkyně a jejího identifikačního čísla pro účely daně z přidané hodnoty z důvodu, že žalobkyně nesložila ve stanovené lhůtě záruku za zaplacení daně. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí správní odvolání. Žalovaný v původním řízení, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní správy daní a cel, Maďarsko; dále jen „žalovaný“), toto rozhodnutí potvrdil.
- 5 Žalobkyně podala proti druhostupňovému rozhodnutí žalobu k Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko), který je předkládajícím soudem. V rámci projednávání této žaloby se předkládající soud obrátil na Soudní dvůr s žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce.

## Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 6 Žalobkyně tvrdí, že článek 273 směrnice 2006/112 a články 16 a 47 a čl. 52 odst. 1 Listiny brání vnitrostátní právní úpravě, na níž jsou založena rozhodnutí daňového orgánu prvního a druhého stupně. Podle této právní úpravy platí, že pokud společnost, která je povinna složit záruku za zaplacení daně, tak neučiní, nemůže být zproštěna právních důsledků z toho vyplývajících, a to ani tehdy, pokud po nabytí právní moci rozhodnutí o složení této záruky, avšak ve lhůtě stanovené pro složení této záruky, odstraní důvod, ze kterého jí byla tato záruka uložena.
- 7 Podle žalobkyně vnitrostátní právní úprava použitelná v projednávané věci nepřiměřeně omezuje její svobodu podnikání.
- 8 Předně společníci žalobkyně nebyli o uložení záruky za zaplacení daně přímo informováni: věděl o něm pouze dotčený jednatel. Proto mohli společníci zasáhnout za účelem odstranění důvodu pro uložení záruky až v okamžiku, kdy rozhodnutí o uložení záruky již nabylo právní moci. Společníci si rovněž nemohli ani přes vynaložení maximální pečlivosti předem ověřit, zda v případě jednatele žalobkyně existují okolnosti, které by odůvodňovaly uložení záruky za zaplacení daně, neboť neexistuje registr, kde by byly tyto skutečnosti uvedeny, a ani si v tomto ohledu nelze vyžádat potvrzení od daňových orgánů.
- 9 Dále vzhledem ke lhůtě pro odvolání proti rozhodnutí o uložení záruky za zaplacení daně měli společníci pouze osm dní na odstranění důvodu pro uložení této záruky. Tato lhůta není přitom v žádném případě dostatečná, protože o odvolání tohoto jednatele musela rozhodnout valná hromada žalobkyně, ale občanský zákoník stanoví lhůtu nejméně patnácti dnů pro řádné svolání této valné hromady. Stejně tak by žalobkyni nepomohlo, kdyby podala odvolání proti rozhodnutí o uložení této záruky, neboť takové odvolání nemá odkladný účinek na výkon rozhodnutí.
- 10 Žalobkyně uvádí, že ačkoli důvod pro složení záruky za zaplacení daně byl odvoláním jednatele odstraněn, nadále měla povinnost tuto záruku složit. Nesložení této záruky ve stanovené lhůtě znemožnilo její činnost, neboť jí bylo odebráno daňové identifikační číslo, což současně vedlo k jejímu zániku bez právního nástupce. To má navíc nepřiměřeně závažné právní důsledky pro nevinné společníky žalobkyně, kteří neměli reálnou možnost včas zasáhnout a odstranit důvod pro uložení záruky za zaplacení daně.
- 11 Podle žalobkyně má odnětí jejího daňového identifikačního čísla rovněž vliv na její účast v systému daně z přidané hodnoty, neboť v důsledku tohoto odnětí nemá možnost ani účtovat, ani odpočítat daň z přidané hodnoty. Žalobkyně se ve vztahu ke směrnici 2006/112 dovolává rozsudků Soudního dvora ve věcech C-146/05, C-385/09 a C-534/16 a ve vztahu k právu na účinnou právní ochranu rozsudků Evropského soudu pro lidská práva ve věcech č. 30696/09 a č. 17153/11.

- 12 Žalovaný se domnívá, že prameny unijního práva a judikatura, na které se žalobkyně odvolává, jsou relevantní pouze v oblasti společného systému daně z přidané hodnoty Evropské unie a ve vztahu k zásadě neutrality DPH, takže je nelze v projednávané věci použít ani analogicky. Žalovaný dále poukázal na to, že rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně neukládalo žalobkyně povinnost odstranit důvod pro složení záruky za zaplacení daně, ale povinnost tuto záruku složit. Proti tomuto rozhodnutí bylo možné se odvolat, avšak žalobkyně odvolání nepodala, takže předmětem řízení v původním řízení již není toto rozhodnutí, ale zákonnost rozhodnutí o odnětí daňového identifikačního čísla.

### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 13 Podle vnitrostátního soudu jsou v projednávané věci splněny podmínky pro to, aby byl výklad ustanovení unijního práva, k nimž se vztahují předběžné otázky, nezbytný.
- 14 Zaprvé, ustanovení unijního práva, kterých se dovolává, jsou relevantní pro původní řízení. Zadruhé, Soudní dvůr dosud tato ustanovení nevyložil. Ačkoli předmětem rozsudku BB construct bylo posouzení článku 273 směrnice 2006/112, toto posouzení nebylo provedeno ve vztahu k maďarskému právu, nýbrž k právu slovenskému; toto posouzení se navíc netýkalo otázky typu řízení, v němž se záruka za zaplacení daně stanoví a vzniká, ale pouze otázky výše této záruky. Zatřetí, odpověď na předběžné otázky není tak zřejmá, aby neponechávala prostor pro důvodné pochybnosti.
- 15 Cílem prvních dvou předběžných otázek je zjistit, zda představuje zákonné a přiměřené omezení svobody podnikání, pokud může daňový orgán podle platné vnitrostátní právní úpravy rozhodnout o záruce za zaplacení daně a jejich právních důsledcích takovým způsobem, že společníci dotčené společnosti nemají reálnou možnost odstranit ve stanovené lhůtě důvod, ze kterého byla tato záruka uložena. Zatímco první předběžná otázka se týká vědomosti společníků, druhá se týká skutečných možností intervence, které společníci mají.
- 16 Pokud jde o druhou předběžnou otázku, žalovaný nepochybně správně poukazuje na to, že daňový orgán prvního stupně neuložil žalobkyni odstranění důvodu pro uložení záruky za zaplacení daně, ale složení této záruky. Má-li však daňový poplatník možnost odstranit důvod, ze kterého byla záruka uložena, je jistě třeba ve vztahu ke svobodě podnikání zkoumat, jak vnitrostátní právo tuto možnost zajišťuje. Zatímco však zákon o obecném daňovém řízení dává možnost odstranit důvod pro uložení záruky za zaplacení daně do osmi dnů, podle občanského zákoníku musí mezi svoláním valné hromady a přijetím rozhodnutí valné hromady uplynout nejméně patnáct dnů. Podle předkládajícího soudu tato právní úprava nepřiměřeně omezuje svobodu podnikání, neboť v praxi se společnost může vyhnout odnětí daňového identifikačního čísla a zániku bez právního nástupce pouze tehdy, pokud složí záruku.

- 17 Předkládající soud se rovněž táže, zda je tato vnitrostátní právní úprava v souladu se zásadou rovného zacházení, vzhledem k tomu, že ačkoli záruka za zaplacení daně může být uložena v případě daňových dluhů přesahujících 1 milion HUF, zákon o obecném daňovém řízení v souvislosti s řízením o registraci pro daňové účely stanoví možnost daňového orgánu odmítnout přidělení daňového identifikačního čísla, pokud je jednatel daňového poplatníka zároveň jednatelem jiné společnosti, která má daňový dluh přesahující 5 milionů HUF. Zatímco na odstranění důvodu, ze kterého byla uložena záruka za zaplacení daně, má společnost pouze 8 dní, v oblasti registrace pro daňové účely je v mnohem závažnějším případě než v případě záruky možné odstranit překážku do 45 dnů. Právním důsledkem nepřijetí opatření je v obou případech odnětí daňového identifikačního čísla daňovým orgánem.
- 18 Třetí předběžná otázka se týká dvou zvláštností vnitrostátních právních předpisů a judikatury týkajících se záruky za zaplacení daně. Zaprvé, i když po nabytí právní moci rozhodnutí o uložení záruky za zaplacení daně odpadl důvod, ze kterého byla záruka uložena, nezaniká tím povinnost takovou záruku složit. Zadruhé v případě, že je daňové identifikační číslo odňato z důvodu nesložení záruky, nemůže daňový poplatník tento důsledek napravit ani odstraněním důvodu, ze kterého byla záruka uložena, ani následným složením záruky.
- 19 Předkládající soud má za to, že s ohledem na článek 273 směrnice 2006/112, článek 16 a čl. 52 odst. 1 Listiny a body 36 až 42 rozsudku BB construct existuje vyšší veřejný zájem na odstranění důvodu, ze kterého byla záruka uložena, než na jejím složení. Vnitrostátní právo by tedy mělo především umožnit odstranění důvodu, ze kterého byla záruka uložena, a ne se snažit vynutit, aby byla záruka složena za všech okolností, i když důvod, ze kterého byla uložena, již byl odstraněn.
- 20 Účastníci původního řízení se rovněž neshodují ohledně povahy lhůty pro složení záruky za zaplacení daně. Vnitrostátní judikatura vykládá tuto lhůtu jako lhůtu prekluzivní, a proto vylučuje, aby v případě odnětí daňového identifikačního čísla mohl daňový poplatník následně napravit nesložení záruky. V projednávané věci to znamená, že i kdyby žalobkyně odstranila důvod pro uložení záruky, definitivně by ztratila možnost napravit odnětí svého daňového identifikačního čísla z důvodu nesložení záruky ve stanovené lhůtě.
- 21 Podle předkládajícího soudu to neodůvodněně a nepřiměřeně omezuje svobodu podnikání, neboť daňový poplatník se může vyhnout odnětí daňového identifikačního čísla pouze tehdy, pokud složí záruku za zaplacení daně, což je povinnost, jež omezuje volné nakládání s prostředky, které má společnost k dispozici. Platná právní úprava je navíc v rozporu i s právem na účinnou právní ochranu, neboť lhůta pro podání odvolání proti rozhodnutí o uložení záruky za zaplacení daně je pouze osmidenní a odvolání nemá odkladný účinek. Pokud je podána žaloba proti odnětí daňového identifikačního čísla, soud nemá prostor pro uvážení, tedy nemůže přihlídnout ke skutečnosti, že v době rozhodnutí o odnětí daňového identifikačního čísla již neexistoval důvod, ze kterého byla uložena

záruka za zaplacení daně. Soud rovněž nemůže zrušením nebo změnou rozhodnutí o odnětí daňového identifikačního čísla osvobodit daňového poplatníka od odnětí daňového identifikačního čísla a s tím spojené ztráty právní subjektivity. V tomto konkrétním případě již obchodní rejstřík zakázal žalobkyni pokračovat v činnosti a nařídil proti ní zahájit řízení o nucené likvidaci. V původním řízení může žalobkyně pokračovat v soudním řízení pouze proto, že současně s podáním žaloby požádala o okamžitou soudní ochranu a předkládající soud této žádosti vyhověl.

PRACOVNÍ DOKUMENT