

Vec C-430/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

3. jún 2019

Vnútroštátny súd:

Tribunalul Cluj

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

15. máj 2019

Žalobkyňa:

SC C. F. SRL

Žalovaní:

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania vo veci samej

Žaloba vo veci správneho a daňového sporu, ktorú podala žalobkyňa, spoločnosť SC C. F. SRL, v konaní proti Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Okresná správa verejných financií v M., Rumunsko; ďalej len „A. J. F. P. M.“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií v C., Rumunsko; ďalej len „D. G. R. F. P. C.“), týkajúca sa odvolania podaného v správnom konaní proti daňovému správnomu aktu.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Vyšší súd Kluž – sekcia správnych a daňových sporov, pracovnoprávných sporov a sporov vo veciach sociálneho zabezpečenia, Rumunsko) žiada na základe článku 267 ZFEÚ o výklad zásady dodržiavania práv na obranu, a to z hľadiska práva na prístup k správnomu spisu, a tiež o výklad tzv. „teórie nevinného účastníka konania“.

Prejudiciálne otázky

1. Je s ohľadom na zásadu dodržiavania práv na obranu, tak, ako ju doteraz v rámci svojej judikatúry vymedzil Súdny dvor (vo veciach Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda a Ispas), možné a potrebné sankcionovať daňový správny akt vydaný voči súkromnej osobe vyhlásením jeho neplatnosti v prípade, že dotknutá súkromná osoba nemala možnosť prístupu k informáciám, na základe ktorých voči nej príslušný orgán tento daňový správny akt vydal, a to napriek skutočnosti, že v predmetnom akte sa odkazuje na niektoré údaje zo správneho spisu?
2. Bránia zásady neutrality, proporcionality a ekvivalencie uplatňovaniu práva na odpočet, pokiaľ ide o DPH a daň z príjmov právnických osôb, v prípade obchodnej spoločnosti, ktorá sa z daňového hľadiska nedopustila pochybenia a ktorej sa odopiera právo na odpočet v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb z dôvodu daňového postupu jej dodávateľov, o ktorom sa predpokladá, že bol neprimeraný, a to na základe skutočností ako nedostatok ľudských zdrojov či nedostatok dopravných prostriedkov, k čomu sa pridáva skutočnosť, že daňový orgán nepredkladá dôkaz o akejkoľvek činnosti, z ktorej by vyplývala daňová/trestná zodpovednosť príslušných dodávateľov?
3. Je s právom Únie zlučiteľná vnútroštátna prax, ktorá podriadiuje uplatnenie práva na odpočet, pokiaľ ide o DPH a daň z príjmov právnických osôb, tým, že dotknuté subjekty majú okrem daňovej faktúry disponovať inými podpornými

dokladmi, ako napríklad predbežným rozpočtom a dokumentom o postupe prác, t. j. dodatočnými podpornými dokladmi, ktoré vnútroštátne daňové predpisy jasne a presne nevymedzujú?

4. Možno s ohľadom na rozsudok vo veci WebMindLicenses predpokladať, že k daňovému podvodu dochádza v prípade, keď platiteľ dane nadobúda tovar a služby od iného platiteľa dane, na ktorého sa vzťahuje odlišný daňový režim než na platiteľa dane, ktorý je kupujúcim?

Uvedené ustanovenia práva Únie

Zásada dodržiavania práv na obranu, ako aj zásady neutrality, proporcionality a ekvivalencie

Uvedené vnútroštátne predpisy

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207/2015 o daňovom poriadku)

Článok 9 ods. 1 a článok 46 ods. 2 písm. j), v ktorých sa stanovuje povinnosť daňového orgánu poskytnúť platiteľovi dane možnosť vyjadriť svoje stanovisko a uviesť túto skutočnosť v daňovom akte, ktorý vydáva

Článok 278 ods. 1, podľa ktorého odvolanie podané v správnom konaní nemá odkladný účinok, pokiaľ ide o výkon daňového správneho aktu

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015 o daňovom zákonníku) účinný od 1. januára 2016

článok 11 ods. 1

„Pri určovaní výšky dane, poplatku alebo povinného odvodu sociálneho zabezpečenia nemusia daňové orgány prihliadať na plnenie, ktoré nemá hospodársky účel, pričom primerane upravujú daňové účinky takéhoto plnenia, alebo môžu prehodnotiť formu určitej transakcie alebo činnosti, tak, aby odrážala hospodársky obsah uvedenej transakcie alebo činnosti“.

článok 25 ods. 1

„Na účely stanovenia výslednej dane sa za odpočítateľné výdavky považujú výdavky vynaložené na výkon hospodárskych činností, vrátane výdavkov upravených platnými právnymi predpismi, ako aj registračných poplatkov, členských poplatkov a príspevkov zaplatených obchodným a priemyselným komorám, zamestnávateľským zväzom a odborom“.

Článok 299 ods. 1 písm. a), ktorý sa týka povinnosti zdaniteľnej osoby disponovať na účely DPH faktúrou a dôkazom o zaplatení DPH vybranej alebo splatnej na vstupe

Predtým platný daňový zákonník (zákon č. 571/2003) – článok 11 ods. 1, článok 21 ods. 1, článok 146 ods. 1 písm. a) – ustanovenia zodpovedajúce uvedeným článkom nového daňového zákonníka

Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Spoločnosť C. F. SRL je rumunská súkromnoprávna spoločnosť, ktorej predmetom činnosti je využívanie lesných zdrojov. V období od 29. augusta 2016 do 13. apríla 2017 vykonala A. J. F. P. M. v uvedenej spoločnosti daňovú kontrolu. Táto daňová kontrola sa týkala dani z príjmov právnických osôb za obdobie od 1. januára 2011 do 31. decembra 2016 a tiež dane z pridanej hodnoty (DPH) za obdobie od 1. marca 2014 do 31. decembra 2016.
- 2 V dôsledku uvedenej kontroly vyrubil daňový orgán dodatočnú daňovú povinnosť týkajúcu sa dane z príjmov právnických osôb a DPH. Spoločnosť C. F. SRL podala proti rozhodnutiu o vyrubení dane a protokolu o daňovej kontrole, ktoré vydala A. J. F. P. M., odvolanie v správnom konaní. Spoločnosť pritom poukázala na viacero nezrovnalostí súvisiacich s daňovou kontrolou, a to jednak pokiaľ išlo o otázky týkajúce sa daňového konania, jednak v súvislosti s hmotnoprávnymi daňovými otázkami.
- 3 Odvolanie spoločnosti C. F. SRL príslušný daňový orgán čiastočne zamietol ako nedôvodné a čiastočne mu vyhovel, s tým, že jednotke daňovej kontroly uložil povinnosť vykonať novú daňovú kontrolu. Pokiaľ ide o časť odvolania, ktorá sa v správnom konaní zamietla, spoločnosť C. F. SRL podala na Tribunalul Cluj (Vyšší súd Kluž) žalobu o zrušenie príslušných častí napadnutých aktov správneho orgánu. Spoločnosť C. F. SRL sa predovšetkým odvolala na rozsudok Súdneho dvora z 25. októbra 2011, Solvay/Komisia (C-109/10 P, EU:C:2011:686) a navrhla zrušiť správne akty týkajúce sa kontroly z dôvodu, že v správnom konaní jej príslušný správny orgán odoprel právo na prístup k celému správne mu spisu.
- 4 Žalobkyňa požiadala už počas písomnej fázy správneho konania vo veci predbežného odvolania orgány daňovej kontroly o možnosť uplatniť svoje právo na prístup k celému správne mu spisu. Predmetná spoločnosť podala túto žiadosť v čase 6-mesačného prerušenia daňovej kontroly, o ktorom sa rozhodlo s cieľom umožniť vykonanie dozoru iného orgánu zodpovedného za daňovú kontrolu, ktorým je Direcția Regională Antifraudă O. (Regionálne riaditeľstvo pre boj proti podvodom v O., Rumunsko; ďalej len „D. R. A. F. O.“) a obrátiť sa na orgány činné v trestnom konaní. Skúmanie orgánov činných v trestnom konaní sa skončilo prijatím rozhodnutia o zastavení trestného stíhania. Okrem toho spoločnosť C. F. SRL namietala niekoľko procesných nezrovnalostí.

- 5 Pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb a DPH, spoločnosť C. F. SRL bola tiež obvinená z účasti na fiktívnych transakciách. Obchodné transakcie, ktoré C. F. SRL realizovala s dvoma obchodnými partnermi, boli podľa názoru rumunských daňových orgánov fiktívne, keďže dotknutí dodávatelia nemali podľa daňových orgánov technickú a logistickú spôsobilosť na poskytovanie predmetných služieb. Daňové orgány majú v úmysle vyhlásiť zodpovednosť spoločnosti C. F. SRL za údajne neprimerané daňové správanie jej dodávateľov.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 6 V súvislosti s prístupom k aktom týkajúcim sa daňovej kontroly žalobkyňa uvádza, že po obnovení daňovej kontroly nedostala spoločnosť C. F. SRL nijakú informáciu o tom, akým spôsobom túto daňovú kontrolu ovplyvnil dozor ďalšieho kontrolného orgánu. Okrem toho procesných nezrovnalostí zistených žalobkyňou sa podľa jej názoru nebolo možné relevantne dovolať, keďže jej právo na prístup k správne mu spisu vo veci daňovej kontroly sa ani len formálne nespochybnilo.
- 7 A. J. F. P. M. vo svojom vyjadrení k žalobe odkazuje na skutočnosť, že D.R.A.F.O. získalo pôvodné daňové doklady v priebehu roka 2013, pričom následne sa zaslali na Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Prokuratúra pri Vyššom súde Kluž, Rumunsko), ktorá viedla vyšetrovanie voči spoločnosti C. F. SRL vo veci spáchania trestných činov na úseku lesného hospodárstva. Treba tiež poznamenať, že jednotka daňovej kontroly mala skúmať účtovné doklady spoločnosti C. F. SRL v sídle Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Prokuratúra pri Vyššom súde Kluž). A. J. F. P. M. zastáva tiež názor, že právo spoločnosti C. F. SRL na obranu sa dodržalo tým spôsobom, že daňový orgán pozval štatutárny orgán uvedenej spoločnosti do svojich priestorov, aby mu odovzdal kópiu správneho aktu o daňovej kontrole.
- 8 Pokiaľ ide o vyvodenie zodpovednosti za daňový postup dodávateľov, spoločnosť C. F. SRL zastáva na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie o tzv. „teórii nevinného účastníka konania“ názor, že ju nemožno považovať za zodpovednú za údajný neprimeraný daňový postup jej dodávateľov. Spoločnosť C. F. SRL sa domnieva, že nie je možné prijať tvrdenie orgánov daňovej kontroly, podľa ktorého má fiktívny charakter predmetných transakcií vyplývať zo skutočnosti, že okrem daňovej faktúry nemôže predložiť iné podporné doklady, keďže v rámci judikatúry najvyššieho súdneho orgánu Rumunska, t. j. Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko), sa konštatovalo, že jediný podporný doklad, ktorý rumunské daňové predpisy vyžadujú na účely uplatnenia práva na odpočet, jednak pokiaľ ide o DPH, jednak v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb, je daňová faktúra.
- 9 Spoločnosť C. F. SRL spochybňuje aj ďalšie tvrdenie jednotky daňovej kontroly, podľa ktorého má fiktívny charakter transakcií, ktoré boli predmetom skúmania v prejednávanej veci, vyplývať zo skutočnosti, že na uvedené dodávateľské spoločnosti sa vzťahovala daň z príjmov týkajúca sa mikropodnikov vo výške 3 %

z obratu, kým spoločnosť C. F. SRL podliehala dani z príjmov právnických osôb vo výške 16 % z dosiahnutého zisku. Spoločnosť C. F. SRL vyjadrila názor, podľa ktorého nie je s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora vo veci WebMindLincenses (rozsudok zo 17. decembra 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832) možné namietať potenciálnu škodu na úkor štátneho rozpočtu, keďže jej dodávatelia využili právnu možnosť zvoliť si iný daňový režim, než pre ktorý sa rozhodla C. F. SRL.

- 10 Vo vyjadrení k žalobe daňový orgán v plnom rozsahu preberá znenie aktu o daňovej kontrole, pričom A. J. F. P. M. pri tejto príležitosti neodkazuje na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 11 Pokiaľ ide o právnu otázku prístupu k správnomu spisu, vnútroštátny súd sa odvoláva na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa zásady dodržiavania práv na obranu, najmä na rozsudok z 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, bod 36), rozsudok z 3. júla 2014, Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, bod 73) a rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 39).
- 12 Vnútroštátny súd poznamenáva, že rumunský zákonodarca neprijal po vyhlásení rozsudku vo veci Ispas nijaké opatrenie s cieľom upraviť pojem „právo na prístup k správnomu spisu“, presnejšie za akých podmienok sa toto právo realizuje a najmä akú sankciu má uložiť vnútroštátny súd, ak zistí porušenie uvedeného práva. Vnútroštátny súd ďalej konštatuje, že podanie predbežného odvolania v správnom konaní nemá podľa rumunských procesných daňových predpisov odkladný účinok na výkon napadnutého aktu, čo jasne vyplýva zo znenia článku 278 ods. 1 daňového poriadku.
- 13 Vzhľadom na uvedené vyjadruje vnútroštátny súd závažné pochybnosti, pokiaľ ide o sankciu, ktorú má vo vnútroštátnom konaní uplatniť vo vzťahu k správnomu aktu, ktorý vo veci daňovej kontroly vydala A. J. F. P. M., a to z dôvodu porušenia práva na prístup k správnomu spisu. Okrem toho vnútroštátny súd poznamenáva, že ani judikatúra vnútroštátnych súdov vo veci sankcie za nerešpektovanie práv na obranu nie je jednotná.
- 14 Vo veci Ispas Súdny dvor nerozhodoval o otázke, akú procesnú sankciu má vnútroštátny súd uplatniť, ak konštatuje porušenie práva platiteľa dane na prístup k správnomu spisu. Zámerom vnútroštátneho súdu je preto zistiť, aká sankcia sa má podľa názoru Súdneho dvora uložiť v prípade nerešpektovania práv obchodnej spoločnosti, akou je žalobkyňa, na obranu, pokiaľ sa neuznalo právo uvedenej spoločnosti na prístup k správnomu spisu, a to vo vzťahu k právu Únie v oblasti dodržiavania práv na obranu.
- 15 Druhá právna otázka sa týka spôsobu, akým možno podľa práva Európskej únie vyvodit' zodpovednosť obchodnej spoločnosti, akou je žalobkyňa, za údajne

neprimerané konanie jej dodávateľov. Vnútroštátny súd poznamenáva, že A. J. F. P. M v rámci daňovej kontroly nepoukázala na skutočnosť, že by dve spoločnosti, ktoré dodávajú služby v prospech C. F. SRL, nerešpektovali ich povinnosti podať daňové priznanie, ako aj ich účtovné a platobné povinnosti voči štátnemu rozpočtu, ale na skutočnosť, že na obe tieto dodávateľské spoločnosti sa vzťahuje daňový režim, ktorý A. J. F. P. M. považuje za výhodnejší v porovnaní s režimom, ktorému podlieha C. F. SRL. Vnútroštátny súd zastáva názor, že rozdiely medzi daňovým režimom vzťahujúcim sa na poskytovateľa služby a na príjemcu tejto služby, ktoré sú iba výsledkom uplatnenia právnej možnosti, nemôžu predstavovať prípad daňového podvodu. Z tohto dôvodu je podľa názoru uvedeného súdu na účely rozhodnutia sporu v prejednávanej veci mimoriadne potrebný výklad tzv. „teórie nevinného účastníka konania“, ktorý poskytne Súdny dvor s ohľadom na osobitnú situáciu v danej veci a svoju predchádzajúcu judikatúru.

- 16 Pokiaľ ide o judikatúru, vnútroštátny súd odkazuje na rozsudky Európskeho súdu pre ľudské práva (rozsudok ESĽP z 18. júna 2010, *Business Support Center v. Bulharsko*, žaloba č. 6689/03, bod 24 a rozsudok ESĽP z 22. januára 2009, *Bulves AD v. Bulharsko*, žaloba č. 3991/03), ako aj na rozsudky Súdneho dvora (rozsudok z 21. februára 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121; rozsudok z 21. decembra 2011, *Cicala*, C-482/10, EU:C:2011:868, body 17 až 19; rozsudok zo 6. septembra 2012, *Gábor Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549; rozsudok z 13. februára 2014, *Maks Pen EOOD*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 31 a rozsudok z 22. januára 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 52).
- 17 Vnútroštátny súd má pochybnosti aj pokiaľ ide o podporné doklady, ktoré jednotka daňovej kontroly A. J. F. P. M. vyžaduje na odôvodnenie práva na odpočet v oblasti dane z príjmov právnických osôb a DPH. Podľa článku 178 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je jedinou formálnou požiadavkou, ktorú stanovuje právo Únie, že zdaniteľná osoba musí mať daňovú faktúru. V rámci judikatúry Najvyššieho súdu však existujú konkrétne rozhodnutia, z ktorých vyplynulo, že právo na odpočet, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb, podlieha okrem predloženia faktúry aj predloženiu ďalších podporných dokladov. Vnútroštátny súd preto dospel k záveru, že aj z tohto hľadiska je na účely vydania rozhodnutia v prejednávanej veci nevyhnutný výklad zásady prednosti podstaty pred formou, ktorý by zohľadňoval osobitosti danej veci.