

Vec C-277/24 [Adjak]ⁱ

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

Dátum podania:

22. apríl 2024

Vnútroštátny súd:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

25. január 2024

Žalobkyňa:

M. B.

Žalovaný:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

ⁱ Názov tejto veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu ani názvu žiadneho z účastníkov konania.

Predmet konania vo veci samej

Návrh na umožnenie účasti bývalej členky riadiaceho orgánu spoločnosti s ručením obmedzeným v konaní o určení daňovej povinnosti v rámci DPH voči tejto spoločnosti

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad právnych predpisov Únie, smernica o DPH; článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálna otázka

Majú sa články 205 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1 v znení zmien) v spojení s článkom 2 Zmluvy o Európskej únii (Ú. v. EÚ C 202, zo 7. júna 2016, s. 13; právny štát, rešpektovanie ľudských práv) a s článkom 17 (Vlastnícke právo), článkom 41 (Právo na dobrú správu vecí verejných) a článkom 47 (Právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces) Charty základných práv Európskej únie (Ú. v. EÚ C 202, 2016, s. 389), ako aj právo zaručené Európskou úniou: zásada proporcionality, právo na spravodlivý proces a právo na obranu vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave a vnútroštátnej praxi, ktorá sa uplatňuje na jej základe, podľa ktorých je fyzická osoba [člen riadiaceho orgánu právnickej osoby], ktorá môže spoločne a nerozdielne zodpovedať celým svojim súkromným majetkom za daňové povinnosti právnickej osoby v oblasti DPH, zbavená práva aktívne sa zúčastniť konania o určení vyššie uvedenej daňovej povinnosti právnickej osoby na základe konečného rozhodnutia daňového orgánu a zároveň samostatného konania o určení spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti uvedenej fyzickej osoby za daňové povinnosti právnickej osoby v oblasti DPH, táto osoba nemá primerané prostriedky na účinné spochybnenie predchádzajúcich zistení a posúdení o existencii alebo výške daňovej povinnosti právnickej osoby – obsiahnutých v konečnom rozhodnutí daňového orgánu vydanom predtým bez účasti tejto fyzickej osoby, ktoré následne stanovuje judikát v tomto konaní podľa vnútroštátneho ustanovenia potvrdeného vnútroštátnou praxou?

Citované právne predpisy Európskej Únie

ZEÚ: článok 2

Charta základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“): článok 17 ods. 1, článok 41 ods. 1, článok 47

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH«): články 205 a 273

Citované vnútroštátne právne predpisy

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Ústava Poľskej republiky z 2. apríla 1997)

ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa: (zákon z 29. augusta 1997 – Daňový poriadok)

článok 107 – určuje podmienky spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti tretích osôb celým svojim majetkom za daňový nedoplatok zdaniteľnej osoby

článok 116 – určuje podmienky spoločnej a nerozdielne zodpovednosti, okrem iného: členov riadiaceho orgánu za daňové nedoplatky spoločnosti

článok 133 – určuje, kto môže byť účastníkom daňového konania

Zhrnutie skutkového stavu a priebehu konania

Žalobkyňa M. B. návrhom z 22. augusta 2022 požiadala prednostu daňového úradu (ďalej len „orgán prvého stupňa“) o schválenie postavenia účastníčky v daňovom konaní vedenom voči spoločnosti B. sp. z o.o. (ďalej len „spoločnosť“) v rámci preverovania spoločnosti z dôvodu zúčtovania dane z tovarov a služieb (DPH) za obdobie od júna do októbra 2016 a o sprístupnenie spisu v predmetných konaní, pričom návrh odôvodňuje skutočnosťou, že bola predsedníčkou riadiaceho orgánu spoločnosti v rokoch 2014 až 2018 a má najväčšie znalosti o fungovaní spoločnosti v danom období, na ktoré sa vzťahuje konanie.

Uznesením orgán prvého stupňa odmietol vyhovieť návrhu žalobkyne s odkazom na to, že z ustanovení Ordynacja podatkowa (Daňový poriadok) vyplýva, že pri „vybavovaní záležitostí“ môže účastníka konania zastúpiť len opatrovník v prípadoch, keď účastník konania nemôže robiť právne úkony z dôvodu absencie orgánov (ako tomu bolo v tomto prípade) a právo nazerať do spisu má len účastník konania.

Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa žalobu, v dôsledku ktorej riaditeľ daňovej správy (ďalej len „orgán druhého stupňa“) rozhodnutie v celom rozsahu zrušil a konanie vo veci zastavil. Orgán druhého stupňa poukázal na to, že o tom, či je daný subjekt účastníkom daňového konania, rozhoduje daňový orgán, ktorý je oprávnený samostatne a objektívne posúdiť, či osoba, ktorá žiadosť predkladá, má skutočne aktívnu legitimitáciu. Podľa orgánu druhého stupňa žalobkyňa nespadá do žiadnej z kategórií subjektov uvedených v článku 133 Ordynacja podatkowa (Daňový poriadok). Preto orgán druhého stupňa konštatoval, že

neexistuje právny základ, na základe ktorého by orgán prvého stupňa mohol vydať napadnuté uznesenie.

Žalobkyňa v žalobe podanej na wojewódzki sąd administracyjny (Vojvodský správny súd, Poľsko) (vnútroštátny súd, ktorý predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania) zdôvodnila, že bola jedinou členkou riadiaceho orgánu spoločnosti v období, ktorého sa konanie týka. Práve preto má najväčšie poznatky o predmete jej činnosti a tieto poznatky sú v prebiehajúcom konaní rozhodujúce. Orgán prvého stupňa uviedol, že postačuje, že žalobkyňu vypočul ako svedka. Keďže toto vypočutie bolo jednorazové a konalo sa pred 2 až 3 rokmi a v súčasnosti sa v konaní stále pokračuje zisťovaním dôkazov, tak v tejto súvislosti je jedno vypočutie nedostatočné. Navyše v súlade s Ordynacja podatkowa (Daňový poriadok) sa prípadné neuspokojené nároky dotknú žalobkyne ako fyzickej osoby, čím je jej návrh odôvodnený.

Stručné odôvodnenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 1 Následkom uplatňovania Ordynacja podatkowa (Daňový poriadok), o ktorý sa opiera doterajšia vnútroštátna prax je, že v daňovom konaní týkajúcom sa DPH je jediným účastníkom konania taká právnická osoba, akou je obchodná spoločnosť (platca DPH). Také osoby ako žalobkyňa (bývalá členka riadiaceho orgánu spoločnosti) a to aj napriek tomu, že spoločne a nerozdielne zodpovedajú za daňové záväzky spoločnosti (článok 116 Daňového poriadku), vrátane DPH, nemajú v tomto konaní postavenie účastníka konania, z ktorým sa spája množstvo procesných záruk aktívnej účasti v konaní, vrátane práva na opravné prostriedky proti rozhodnutiam daňových orgánov.
- 2 Vnútroštátna prax vychádza z toho, že na rozhodnutie o spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti člena riadiaceho orgánu existujú dva druhy konaní: (1) vymeriavacie konanie – o určení výšky daňovej povinnosti spoločnosti, v ktorom je účastníkom konania len spoločnosť (platca DPH); (2) konanie vo veci daňovej zodpovednosti tretích osôb (vrátane bývalej členky riadiaceho orgánu), keď si spoločnosť (ako zdaniteľná osoba) nesplní svoje daňové povinnosti. V druhom konaní je účastníkom konania bývalá členka riadiaceho orgánu spoločnosti. Predmetom tohto druhého konania však nie je samotné určenie výšky DPH. Konanie o spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti bývalej členky riadiaceho orgánu spoločnosti za záväzky spoločnosti súvisiace s DPH sa preto vedie na základe daňového rozhodnutia vydaného predtým v konaní o vymeraní dane, ktorého bola účastníkom. len spoločnosť. Takéto rozhodnutie možno teda považovať za judikát v konaní týkajúcom sa bývalej členky riadiaceho orgánu spoločnosti. Vnútroštátne ustanovenia Ordynacja podatkowa (Daňový poriadok) a vnútroštátna prax totiž nestanovujú možnosť, aby bývalý člen riadiaceho orgánu spochybnil výšku daňovej povinnosti spoločnosti, ktorá je povinná platiť daň v rámci samostatného (následného) konania o zodpovednosti tretích osôb. V konaní o určení spoločnej a nerozdielnej daňovej zodpovednosti člena riadiaceho orgánu spoločnosti sa zisťuje len to, či sú splnené podmienky na vznik

takejto zodpovednosti, ktoré odôvodňujú postúpenie daňového nedoplatku, ktorý už bol určený rozhodnutím daňového orgánu. Osvojenie si názoru, že bývalý člen riadiaceho orgánu spoločnosti nemá postavenie účastníka konania vo vymeriavacom konaní vedenom voči spoločnosti, zbavuje túto osobu aj práva na účinný prostriedok nápravy, ktorým je podanie návrhu na začatie mimoriadneho konania (obnovenie konania, zrušenie rozhodnutia).

- 3 Podstatný význam pre formovanie diskutovanej vnútroštátnej praxe pri uplatňovaní článku 133 § 1 Ordynacja podatkowa (Daňový poriadok) mal rozsudok Trybunał Konstytucyjny (Ústavný súd, Poľsko), v ktorom sa uvádza, že toto ustanovenie nie je v rozpore s ústavou a zhodné je aj s judikatúrou správnych súdov, ktorá sa predsa uplatňovala ešte pred vydaním tohto rozsudku (napr. rozsudky uvádzajúce názor, že člen riadiaceho orgánu spoločnosti s.r.o. nie je účastníkom konania vo veci daňových povinností spoločnosti, vrátane dlhov na DPH).
- 4 V článku 273 smernice o DPH je uvedené, že členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH. Tento typ právnej úpravy, ktorá existuje v poľskom práve a vzťahuje sa na DPH, uplatňuje zodpovednosť tretích strán za daňové záväzky spoločnosti.
- 5 Mechanizmus spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti bývalého člena riadiaceho orgánu spoločnosti za daňové povinnosti tejto spoločnosti je potrebný na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom v zmysle článku 273 smernice o DPH, v súlade s povinnosťou stanovenou v článku 325 ods. 1 ZFEÚ. Toto tvrdenie nemôže spochybniť okolnosť, že osoby považované za spoločne a nerozdielne zodpovedné podľa tohto mechanizmu nie sú sami platcami DPH. Podstata sporu sa však týka procesných záruk, ktoré by mali byť týmto osobám poskytnuté v súvislosti s ich prípadnou zodpovednosťou uhradiť dlh spoločnosti na DPH zo svojho osobného majetku. Zároveň článok 273 smernice o DPH dáva členským štátom možnosť voľnej úvahy vo výbere prostriedkov, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.
- 6 Ďalej v súlade s článkom 205 smernice o DPH v situáciách uvedených v článkoch 193 až 200 a v článkoch 202, 203 a 204 uvedenej smernice môžu členské štáty stanoviť, že osoba iná ako osoba povinná platiť DPH ručí spoločne a nerozdielne za platbu DPH. Zatiaľ čo článok 193 smernice o DPH zavádza základnú zásadu, že DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202 tejto smernice. Z kontextu, ktorý tvoria články 193 až 205 smernice o DPH, vyplýva, že článok 205 tejto smernice je súčasťou súboru ustanovení, ktorých cieľom je identifikovať osobu povinnú platiť DPH v závislosti od rôznych situácií. Zároveň cieľom týchto ustanovení je zabezpečenie štátnej pokladni efektívneho výberu DPH od osoby, ktorá je v danej situácii najvhodnejšia.

- 7 V rozsudku Súdneho dvora EÚ z 13. októbra 2022, Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, Súdny dvor Európskej únie rozhodol, že článok 273 smernice o DPH a zásada proporcionality, sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej mechanizmus spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti za dlhy právnickej osoby na dani z pridanej hodnoty (DPH) za týchto okolností:
- osoba, ktorá je spoločne a nerozdielne zodpovedná, je konateľom právnickej osoby alebo členom jej správneho orgánu,
 - táto spoločná a nerozdielna zodpovednosť vzniká len subsidiárne, ak sa preukáže, že od právnickej osoby nie je možné vybrať dlžné sumy DPH.
- 8 V tom istom rozsudku Súdny dvor Európskej únie rozhodol, že článok 273 smernice o DPH a zásada proporcionality, sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej mechanizmus spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti, ktorý sa vzťahuje na úroky z omeškania, ktoré dlží právnická osoba z dôvodu nezaplatenia DPH v záväzných lehotách stanovených ustanoveniami tejto smernice, ktoré bolo spôsobené úkonmi, ktoré osoba označená za spoločne a nerozdielne zodpovednú neuskutočnila v dobrej viere.
- 9 Uplatnením vyššie uvedeného výkladu smernice o DPH na okolnosti prejednávanej veci by bolo potrebné povedať, že v situácii, keď sa daňový orgán snaží vo vymeriavacom konaní o určení DPH vedenom voči spoločnosti zistiť okolnosti, ktorými sú existencia a výška tejto daňovej povinnosti, už v štádiu týchto určovaní by mal mať člen riadiaceho orgánu (alebo bývalý člen riadiaceho orgánu) nárok na postavenie účastníka konania. V opačnom prípade to môže viesť k tomu, že daňový orgán urobí svojvoľné zistenia, proti ktorým sa nebude možné brániť v ďalšom štádiu konania.
- 10 V práve Únie je vlastnícke právo chránené najmä článkom 17 Charty. K obmedzeniu vlastníckeho práva (zmenšeniu „majetku“) z titulu verejných odvodov a daní môže dôjsť len za podmienok, ktoré stanovuje zákon. S prihliadnutím na rozsah právnej ochrany vlastníckych práv (majetku) uvedený vyššie v rámci práva Únie a medzinárodného práva je potrebné na túto problematiku nazerať cez prizmu ochranných opatrení vyplývajúcich z článku 13 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „EDLP“), ktorý stanovuje, že každý, koho práva a slobody priznané týmto dohovorom boli porušené, má právo na účinný opravný prostriedok pred vnútroštátnym orgánom, aj keď k tomuto porušeniu došlo osoby pri plnení úradných povinností.
- 11 Ďalej článok 41 Charty zakladá právo na [riadnu] správu vecí verejných, ktoré odráža všeobecnú zásadu práva Únie (rozsudok Súdneho dvora z 8. mája 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, bod 49). Presadzovanie tohto práva zahŕňa najmä právo byť vypočutý, čo nemožno riešiť len formálne, ale malo by zaručiť, že

daňové orgány budú s vypočúvaným subjektom zaobchádzať s rešpektom k jeho záujmom.

- 12 Ďalej je potrebné uviesť, že zásada účinnej súdnej ochrany predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá vyplýva z ústavných tradícií spoločných všetkým členským štátom, je zakotvená v článkoch 6 a 13 Európskeho dohovoru o ľudských právach a bola takisto potvrdená v článku 47 Charty základných práv Európskej únie [rozsudok Súdneho dvora z 13. marca 2007, Unibet (London) Ltd a Unibet (International) Ltd proti Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163]. Pojem účinná právna ochrana je širší ako účinná súdna ochrana, pretože prvý pojem zahŕňa aj ochranu v konaní pred správnyimi orgánmi, zatiaľ čo druhý zahŕňa ochranu poskytovanú súdmi. Z článku 47 Charty vyplýva právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom, okrem iného aj právo na to, aby záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom. Európsky súd pre ľudské práva opakovane uviedol, že článok 13 EDLP vyžaduje, aby vnútroštátne právne poriadky poskytovali účinné opravné prostriedky. Vnútroštátne opatrenie patriace do procesnej autonómie členských štátov nemôže v praxi znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie (rozsudky Súdneho dvora z 15. apríla 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, bod 17; zo 17. novembra 1998, Aprile, C-228/96 a C-228/96, EU:C:1998:544, bod 18).
- 13 Právo na obranu sa uznáva ako všeobecná zásada práva Únie, ktorá zaručuje primeranú možnosť účinne uviesť svoje tvrdenia pred prijatím rozhodnutia, ktoré by mohlo nepriaznivo ovplyvniť záujmy dotknutého subjektu. Avšak podľa ustálenej judikatúry súdom členských štátov prislúcha, aby v zmysle zásady lojálnej spolupráce uvedenej v článku 4 ods. 3 ZEÚ zabezpečili súdnu ochranu práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z práva Únie. Článok 19 ods. 1 ZEÚ okrem iného ukladá členským štátom povinnosť ustanoviť v oblastiach, na ktoré sa vzťahuje právo Únie, účinné prostriedky nápravy potrebné na zabezpečenie účinnej právnej ochrany (pozri rozsudky Súdneho dvora z 8. novembra 2016, Lesoochránárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, bod 50; ako aj z 9. februára 2017, M, C-560/14, EU:C:2017:101, bod 30 a citovaná judikatúra). Zásada účinnej súdnej ochrany práv právnických osôb podľa práva Únie sa skladá z viacerých zložiek, ktoré zahŕňajú najmä právo na obranu, zásadu rovnosti zbraní, právo na prístup k súdu, ako aj právo poradiť sa, obhajovať sa, či nechať sa zastupovať (rozsudok Súdneho dvora zo 6. novembra 2012, Otis a i., C-99/11, EU:C:2012:684, bod 48). Právo byť vypočutý v každom konaní je neoddeliteľnou súčasťou dodržiavania práva na obranu a zaručuje každému primeranú možnosť účinne a efektívne uviesť svoje tvrdenia počas správneho konania a pred vydaním akéhokoľvek rozhodnutia, ktoré by mohlo nepriaznivo ovplyvniť jeho záujmy (rozsudky Súdneho dvora z 11. decembra 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, body 34, 36; z 9. februára 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, body 25 a 31). Také základné práva, akým je dodržiavanie práva na obranu – vrátane práva byť vypočutý – nie sú absolútnymi výsadami, ale môžu zahŕňať aj obmedzenia. Tieto obmedzenia však musia skutočne zodpovedať cieľom všeobecného záujmu, ktoré sleduje

dotknuté opatrenie, a vzhľadom na sledovaný cieľ nesmú predstavovať neprimerané narušenie samotnej podstaty takto zabezpečených práv (pozri analogicky rozsudky Súdneho dvora z 10. septembra 2013, G. a R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, bod 33; z 11. decembra 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, bod 43; ako aj zo 7. júla 2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, bod 37). Existencia porušenia práva na obranu a práva na účinnú súdnu ochranu musí byť preskúmaná v závislosti od osobitných okolností každého konkrétneho prípadu, najmä od povahy príslušného aktu a kontextu, v ktorom bol prijatý, ako aj v závislosti od všetkých právnych pravidiel upravujúcich danú oblasť (pozri rozsudky Súdneho dvora z 18. júla 2013, Komisia a i./Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P a C-595/10 P, EU:C:2013:518, bod 102; z 9. februára 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, bod 33).

- 14 Právo na prístup k dôkazom zahŕňa dôkazy zhromaždené správnym orgánom v priebehu konania, ako aj dôkazy použité v paralelných konaniach, napr. počas trestného alebo správneho konania, pokiaľ orgán mieni založiť svoje rozhodnutie na dôkazoch získaných v týchto konaniach. Adresát rozhodnutia musí mať pred vydaním rozhodnutia možnosť odvolať sa na tieto dôkazy. Preto sprístupnenie dôkazov účastníkovi v neskoršom štádiu – ku ktorému došlo len v rámci súdneho konania začatého proti rozhodnutiu prijatému správnymi orgánmi – nemôže v zásade „zhojiť“ porušovanie práv účastníka na obranu počas fázy správneho konania (pozri rozsudok Súdneho dvora zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, body 52 a 57). Právo na plné sprístupnenie dôkazného materiálu je v judikatúre súdu spojené so zásadou „rovnosti zbraní“. Táto zásada ako neoddeliteľná súčasť zásady účinnej súdnej ochrany vyplýva z práva na spravodlivý proces a zaručuje rovnaké zaobchádzanie so stranami pred súdom. Obmedzenie práva účastníka konania na plné sprístupnenie dôkazov, však môže byť odôvodnené potrebou ochrany právneho záujmu ostatných účastníkov konania alebo ochrany utajovaných skutočností. V takom prípade na zabezpečenie účinnosti prostriedku nápravy musí mať súd k dispozícii potrebné informácie, vrátane dôverných informácií a informácií týkajúcich sa obchodného tajomstva. Na to, aby mohol pri plnej znalosti skutkového stavu rozhodnúť o tom, či je možné uvedené informácie poskytnúť, by mal analyzovať všetky relevantné skutkové a právne okolnosti (rozsudok Súdneho dvora zo 7. septembra 2021, UAB „Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras“/UAB „Ecoservice Klaipėda“ a i., C-927/19, EU:C:2021:700, body 129 a 135).
- 15 Procesná situácia jednotlivca by sa mala formovať aj s prihliadnutím na zásadu proporcionality, ktorá vyžaduje, aby opatrenia stanovené v ustanovení práva Únie boli primerané na dosiahnutie cieľov sledovaných dotknutou právnou úpravou a nešli nad rámec toho, čo je potrebné na ich dosiahnutie (rozsudok z 8. júna 2010, Vodafone a i., C-58/08, EU:C:2010:321, bod 51). Zásada proporcionality vyžaduje dosiahnutie rovnováhy medzi protichodnými záujmami a primeranú rovnováhu medzi požiadavkami všeobecného záujmu spoločnosti na jednej strane a požiadavkami ochrany základných práv jednotlivca na druhej strane (pozri rozsudok ESĽP z 26. apríla 1991, Ezelin v. Francúzsko, 11800/85, § 52). V súlade

so zásadou proporcionality členské štáty musia použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie (pozri rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 46, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 52). Takto, hoci je legitímne, že cieľom členského štátu je čo najúčinnnejšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií, takéto opatrenia nesmú prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa (pozri citovaný rozsudok Súdneho dvora Molenheide a i., bod 47 a rozsudok Súdneho dvora z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30 a rozsudok Súdneho dvora z 21. februára 2008, Netto Supermarkt GmbH & Co/Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, body 18 a 19). Zásada proporcionality vyžaduje – ak existuje možnosť výberu medzi niekoľkými vhodnými opatreniami – musia sa použiť tie najmenej zaťažujúce a spôsobené nevýhody nesmú byť neprimerané sledovaným cieľom, ako je zabezpečenie riadneho výberu DPH (pozri rozsudok z 12. júla 2001, Jippes a i., C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81).

- 16 Preto je potrebné súhlasiť sa s názorom, že vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy a vnútroštátnej praxe, odňatie práva žalobkyni aktívne sa zúčastňovať na daňovom konaní, dôsledkom ktorého bude určený dlh spoločnosti na dani z pridanej hodnoty (platca DPH), za ktorý je žalobkyňa spoločne a nerozdielne zodpovedná a môže ručiť celým svojím osobným majetkom, vyvoláva dôvodné pochybnosti. V prvom rade tieto pochybnosti vznikajú na základe nedodržania noriem vyplývajúcich z článku 2 ZEÚ, najmä z hľadiska právneho štátu, ako aj dodržiavania ľudských práv (článok 17 Charty). Fyzická osoba zbavená práva zúčastniť sa na konaní, ktoré sa v konečnom dôsledku týka jej majetku, je v tomto smere fakticky zbavená svojprávnosti a o jej majetku rozhoduje daňový orgán. Ďalšie pochybnosti vznikajú v súvislosti s tým, že bývalej členke riadiaceho orgánu spoločnosti (platca DPH) nebol poskytnutý účinný a primeraný prostriedok nápravy na spochybnenie existencie a výšky dlhu na DPH (z dôvodu odňatia práva žalobkyni, aktívne sa ako účastníčka, zúčastňovať na daňovom konaní o existencii a výške daňového záväzku). Účastník konania je takto zbavený práva na spravodlivý proces v jeho individuálnom prípade, pretože určená výška a existencia daňovej povinnosti spoločnosti sa – podľa právoplatného rozhodnutia vydaného bez účasti tretej osoby – následne stáva zodpovednosťou tejto tretej osoby, ktorá však nemá primeraný a účinný právny prostriedok nápravy na spochybnenie zistení správcu dane, ktorý rozhodoval o existencii a výške dlhu na DPH vo vzťahu k spoločnosti. Okolnosti oslobodenia v článku 116 daňového poriadku poskytujú určité možnosti vyhnúť sa spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti za záväzky spoločnosti, ale neumožňujú spochybňovať existenciu alebo výšku daňovej povinnosti spoločnosti. V dôsledku toho nedávajú jednotlivcovi skutočné právo brániť svoje práva. Ďalej sú tu pochybnosti o tom, že bývalej členke riadiaceho orgánu spoločnosti (platca DPH) nebolo poskytnuté právo na ochranu jej majetku. Správne vymeriavacie konanie vedené bez účasti tejto osoby má bezprostredný a priamy dosah na jej práva, vrátane jej majetku. Je potrebné uviesť, že existujú pochybnosti o tom, že bývalej členke riadiaceho

orgánu spoločnosti (platca DPH) nebolo poskytnuté právo na riadnu správu vecí verejných, z čoho vyplýva žalobkyni právo podať na súd žalobu na začatie konania vo veci samej v daňovom prípade. Odňatie práva žalobkyni aktívne sa zúčastňovať na daňovom konaní ako účastníčka konania, vylučuje možnosť následného podania odvolania na správny súd proti rozhodnutiu o určení výšky dlhu spoločnosti na DPH. To vyvoláva pochybnosti z hľadiska nezabezpečenia práva žalobkyne na obranu. Obranu tu treba chápať ako právo napadnúť existenciu a výšku záväzku, ktorý sa voči žalobkyni uplatňuje. Žalobkyni navyše nie sú sprístupnené dôkazy zhromaždené daňovým orgánom. V tomto štádiu jej nie je umožnené podať návrhy na vykonanie dôkazov a nemá právo zúčastniť sa napríklad výsluchu svedkov. Je preto otázne, či tento stav vo veci samej umožňuje uviesť, že „rovnosť zbraní“ medzi žalobkyňou a daňovým orgánom je zachovaná. Tu však vznikajú pochybnosti z hľadiska dodržania zásady proporcionality, pretože v tomto prípade je potrebné vyváženie spoločenského záujmu – ku ktorému nepochybne dochádza v konaní o určení výšky dlhu spoločnosti na DPH – so záujmom jednotlivca, ktorý v konečnom dôsledku za tento dlh spoločnosti na dani z pridanej hodnoty môže ručiť svojim vlastným majetkom. Vnútroštátny súd má preto pochybnosti o tom, či je v súlade so zásadou proporcionality také procesné postavenie tretej osoby, ktorá môže byť zodpovedná za záväzky spoločnosti v oblasti DPH, ktoré vedie k tomu, že táto osoba nemôže účinne namietat výšku daňovej povinnosti, za ktorú je spoločne a nerozdielne zodpovedná so spoločnosťou. Preto existujú aj závažné pochybnosti o tom, že bývalá členka riadiaceho orgánu spoločnosti (platca DPH) je zbavená práva byť vypočítaná, pretože jej dôkazy zostávajú nezohľadnené.

- 17 V tejto súvislosti je tiež dôležité uviesť názor vyjadrený Súdny dvorom Európskej únie vo vyššie uvedenom rozsudku zo 16. októbra 2019, vec C-189/18, že smernica o DPH, zásada rešpektovania práva na obhajobu a článok 47 „Charty“ sa majú vykladať v tom zmysle, že v zásade nebránia právnej úprave alebo vnútroštátnej praxi členského štátu, podľa ktorej je daňový orgán v rámci overenia práva na odpočítanie DPH uplatneného zdaniteľnou osobou viazaný skutkovými zisteniami a právnymi kvalifikáciami, ktoré už vykonal v rámci súvisiacich správnych konaní vedených voči dodávateľom tejto zdaniteľnej osoby, z ktorých vychádzajú právoplatné rozhodnutia konštatujúce existenciu podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustili dodávatelia, a to pod podmienkou, že po prvé neoslobodzuje daňový orgán od povinnosti oboznámiť zdaniteľnú osobu s dôkazmi, vrátane dôkazov pochádzajúcich z týchto súvisiacich konaní, na základe ktorých plánuje prijať rozhodnutie, a táto zdaniteľná osoba tak nie je zbavená práva účinne spochybniť v rámci konania, ktoré sa jej týka, tieto skutkové zistenia a právne kvalifikácie, že po druhé uvedená zdaniteľná osoba môže mať počas tohto konania prístup ku všetkým dôkazom získaným v rámci týchto súvisiacich správnych konaní alebo akýchkoľvek konaní, na ktorých uvedený daňový orgán plánuje založiť svoje rozhodnutie, ako aj k dôkazom, ktoré môžu byť užitočné na jej obhajobu, s výnimkou prípadu, že by ciele všeobecného záujmu odôvodňovali obmedzenie tohto prístupu, a že po tretie súd rozhodujúci o žalobe proti tomuto rozhodnutiu môže overiť zákonnosť získania a použitia týchto dôkazov, ako aj zistení vykonaných v správnych

rozhodnutiach prijatých voči uvedeným dodávateľom, ktoré sú rozhodujúce pre výsledok žaloby.

- 18 Preto, ak je potrebné oboznámiť jednotlivca s dôkazovým materiálom získaným v iných konaniach – za okolností opísaných vo vyššie uvedenom rozsudku Súdneho dvora Európskej únie – treba vychádzať z toho, že ustanovenia smernice o DPH, zásada rešpektovania práva na obhajobu a článok 47 Charty nebránia tomu, aby tretia osoba, ktorá môže spoločne a nerozdielne zodpovedať za záväzky spoločnosti (za obdobie, v ktorom bola členkou správnej rady zastupujúcou túto spoločnosť), mala postavenie účastníka vo vymeriavacom konaní vedenom voči spoločnosti, čo zahŕňa právo oboznámiť sa s dôkazmi, na základe ktorých má daňový orgán určiť výšku dlhu na dani, ktorú môže v konečnom dôsledku znášať táto tretia osoba.
- 19 Vnútroštátny súd tiež odkazuje na prejudiciálne otázky, ktoré položil vo veci C-278/24, ktoré sa žalobkyne v prejednávanej veci netýkajú, ale vznesené otázky s ňou súvisia.

PRACOVNÝ DOKUMENT