

Vec C-582/20

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

Dátum podania:

5. november 2020

Vnútroštátny súd:

Înalta Curte de Casație și Justiție

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

23. júl 2020

Navrhovateľka:

SC Cridar Cons SRL

Odporcovia:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Predmet konania vo veci samej

Kasačný opravný prostriedok podaný na Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko) proti rozhodnutiu Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko), ktorým bola zamietnuté odvolanie navrhovateľky SC Cridar Cons SRL, ktorým sa domáhala zrušenia určitých správnych daňových rozhodnutí v oblasti DPH, a to platobného výmeru a rozhodnutia o sťažnosti, ktorú podala voči tomuto platobnému výmeru.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Podľa článku 267 ZFEÚ sa žiada o výklad smernice 2006/112, najmä jej článkov 167, 168 a 178, ako aj článku 47 Charty základných práv Európskej únie.

Prejudiciálne otázky

1. Má sa smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a článok 47 Charty základných práv Európskej únie vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje daňovým orgánom po tom, ako vydali platobný výmer, ktorým sa odmieta priznať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, prerušiť preskúmanie správnej sťažnosti až do výsledku trestného konania, ktorý by mohol poskytnúť ďalšie objektívne skutočnosti týkajúce sa účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode?
2. Je odpoveď Súdneho dvora Európskej únie na predchádzajúcu otázku iná, ak má zdaniteľná osoba v priebehu prerušenia preskúmania správnej sťažnosti možnosť využiť predbežné opatrenia, ktoré pozastavujú účinky odmietnutia práva na odpočítanie DPH?

Uvedené ustanovenia práva Únie a príslušná judikatúra súdov Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä články 167, 168 a 178

Charta základných práv Európskej únie, článok 47

Rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373), body 37 a 38; zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), body 25 a 26, z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297), bod 22; z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), bod 36; z 22. decembra 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), bod 24; zo 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11,

EU:C:2012:549), body 25 a 26; z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), body 28 a 53; z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), bod 26.

Uvedené vnútroštátne ustanovenia

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207/2015 o daňovom poriadku; ďalej len „daňový poriadok“), článok 95 týkajúci sa platobného výmeru a články 113, 118, 127, 128 a 131 týkajúce sa predmetu a pravidiel vykonávania daňovej kontroly, prerušenia daňovej kontroly, ďalšej daňovej kontroly a výsledku daňovej kontroly.

Článok 132 tohto zákona stanovuje povinnosť orgánu daňovej kontroly obrátiť sa na orgány činné v trestnom konaní vzhľadom na zistenia získané v priebehu daňovej kontroly, ktoré by mohli naplniť skutkovú podstatu trestného činu.

Článok 268 ods. 1 tohto istého zákona stanovuje, že proti titulu pohľadávky, ako aj proti ostatným daňovým správnym aktom môže každá osoba, ktorá sa domnieva, že došlo k porušeniu jej práv daňovým správnym aktom, podať sťažnosť, ktorá je správnu žalobou a nezavahuje ho práva podať žalobu.

Článok 273 uvedeného zákona upravuje rozhodnutie o sťažnosti, ktoré je právoplatné v systéme správnych prostriedkov nápravy a ktorým je daňový orgán, ktorý prijal napadnuté daňové správne rozhodnutia, viazaný.

Článok 277 upravuje prerušenie správneho konania o sťažnosti a na tento účel stanovuje, že príslušný rozhodovací orgán môže odôvodneným rozhodnutím prerušiť konanie, okrem iného, ak orgán, ktorý vykonal kontrolnú činnosť sa obrátil na príslušný orgán v súvislosti s okolnosťami nasvedčujúcimi spáchanie trestného činu, pokiaľ ide o dôkazné prostriedky týkajúce sa určenia základu dane, ktorého stanovenie by mohlo mať vplyv na výsledok správneho konania.

Článok 278 tohto istého zákona vo svojom odseku 1 stanovuje, že podanie sťažnosti v správnom konaní nemá za následok odklad výkonu daňového správneho aktu a vo svojom odseku 2, že tento článok však nemá vplyv na právo sťažovateľa požiadať o odklad výkonu daňového správneho aktu podľa *Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ* (zákon č. 554/2004, ktorým sa upravuje konanie vo veciach správneho súdnictva).

Článok 281 stanovuje, že rozhodnutie o sťažnosti sa okrem iného oznámi sťažovateľovi, ktorý môže napadnúť toto rozhodnutie spolu s daňovými aktmi, na ktoré odkazuje, na príslušnom správnom súde.

Článok 350 stanovuje, že v riadne odôvodnených prípadoch možno po začatí trestného konania na základe stanoviska prokuratúry požiadať daňové orgány, aby vykonali daňové kontroly v súlade so stanovenými cieľmi.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (zákon č. 554/2004, ktorým sa upravuje konanie vo veciach správneho súdnictva)

Článok 14 „Odklad výkonu aktu“

„V riadne odôvodnených prípadoch a s cieľom predísť bezprostrednej ujme po tom, čo sa poškodený podľa článku 7 obrátil na orgán verejnej moci, ktorý vydal akt alebo orgán vyššieho stupňa, môže požiadať príslušný súd, aby nariadil odklad výkonu jednostranného správneho aktu až do rozhodnutia súdu rozhodujúceho vo veci samej. Ak poškodená osoba nepodá návrh na zrušenie aktu v lehote 60 dní, odklad výkonu zanikne zo zákona a bez akýchkoľvek formalít. ...“

Článok 15 „Návrh na prerušenie konania v konaní vo veci samej“

„Žalobca môže požiadať o odklad výkonu jednostranného správneho aktu z dôvodov stanovených v článku 14 návrhom na zrušenie napadnutého aktu v celom rozsahu alebo jeho časti adresovaným príslušnému súdu. V takom prípade môže súd nariadiť odklad výkonu napadnutého správneho aktu až do právoplatného a záväzného rozhodnutia vo veci. Návrh na prerušenie konania možno podať buď súčasne s hlavnou žalobou, alebo samostatnou žalobou, až do doby, kým sa nerozhodne vo veci samej. ...“

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 V spoločnosti Cridar Cons SRL, ktorá je ekonomicky činná v oblasti výstavby ciest a diaľnic, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Správa verejných financií župy Bistrița-Năsăud, Rumunsko) vykonala daňovú kontrolu, predmetom ktorej boli povinnosti spojené s daňou z pridanej hodnoty (DPH) za obdobie od 1. januára 2011 do 30. apríla 2014. Správou o daňovej kontrole a platobným výmerom z 15. júla 2014 daňový orgán konštatoval, že hmotnoprávne a formálne požiadavky na priznanie práva na odpočítanie DPH boli splnené a nevzniesol žiadnu námietku v súvislosti s údajnou fiktívnou alebo nereálnou povahou transakcií.
- 2 Začiatkom roka 2015 prokuratúra pri Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) vyhotovila trestný spis, v rámci ktorého vznesla obvinenie pre daňový únik voči viacerým osobám, vrátane voči konateľovi spoločnosti Cridar Cons SRL. V tomto kontexte začiatkom roka 2016 uvedená prokuratúra požiadala Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií v Kluži-Napoca, Rumunsko) o vykonanie ďalšej daňovej kontroly v spoločnosti Cridar Cons SRL, keďže boli dôkazy o tom, že v období od 1. januára 2011 do 31. decembra 2015 uskutočňovala fiktívne nákupy tovaru u viacerých spoločností.
- 3 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Správa verejných financií župy Kluž) vykonala novú vyžiadanú kontrolu v októbri 2016, pričom sa týkala výlučne DPH za obdobie od 1. januára 2011 do 30. apríla 2014. Správou o daňovej

kontrole a platobným výmerom z 3. novembra 2016 uvedený orgán odmietol priznať právo na odpočítanie DPH za všetky transakcie nadobudnutia tovaru, ktoré Cridar Cons SRL nadobudla u piatich spoločnostiach uvedených prokuratúrou a uložil jej dodatočné daňové povinnosti vo výške 2 103 272 rumunských lei (RON) (DPH a daň z príjmov).

- 4 Toto rozhodnutie o odmietnutí bolo založené na viacerých nezrovnalostiach zistených na vstupe u piatich dodávateľov žalobkyne, takže daňová správa dospela k záveru, že existuje dôvodné podozrenie, že nadobudnutia tovaru uskutočnené u piatich dodávateľov žalobkyne boli fiktívne a že následné dodávky žalobkyni nemali žiadny skutočný základ, čo viedlo k umelým situáciám s cieľom vytvoriť potrebné podmienky na to, aby spoločnosť, ktorá je predmetom kontroly fiktívne zvýšila vlastné náklady a odpočítala DPH bez skutočnej ekonomickej činnosti, ktorá by ju odôvodňovala.
- 5 Potom ako daňový orgán vydal tieto daňové akty, sa obrátil na prokuratúru a podal trestné oznámenie z 3. novembra 2016 o skutočnostiach nasvedčujúcich tomu, že v súvislosti s analyzovanými transakciami bol spáchaný daňový podvod. Okrem toho uvedené skutky boli už predmetom vyššie uvedeného trestného konania.
- 6 Dňa 15. novembra 2016 žalobkyňa napadla platobný výmer z 3. novembra 2016. Následne požiadala Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) podľa článku 14 zákona č. 554/2004 o odklad výkonu tohto platobného výmeru až do rozhodnutia súdu rozhodujúceho vo veci samej. Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) vyhovel návrhu na odklad výkonu platobného výmeru a jeho rozhodnutie po zamietnutí odvolania podaného daňovými orgánmi nadobudlo právoplatnosť 17. januára 2019.
- 7 Rozhodnutím o sťažnosti zo 16. marca 2017 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionálne riaditeľstvo pre verejné financie Kluž-Napoca) prerušil preskúvanie daňovej sťažnosti podľa článku 277 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, pričom konštatoval, že „*orgán zodpovedný za preskúvanie sťažnosti nemôže rozhodnúť vo veci samej pred ukončením trestného konania, v ktorom sa potvrdia alebo vyvrátia podozrenia orgánu kontroly o tom, či žalobkyňa skutočne vykonala transakcie*“.
- 8 Dňa 29. júna 2017 žalujúca spoločnosť podala odvolanie voči rozhodnutiu na Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž), pričom sa v prvom rade domáhala zrušenia rozhodnutia o sťažnosti a platobného výmeru z procesných dôvodov a subsidiárne zrušenia rozhodnutia o sťažnosti a uložení povinnosti daňovému orgánu rozhodnúť vo veci samej. Toto odvolanie bolo 29. septembra 2017 zamietnuté, keďže súd sa domnieval, že daňový orgán môže oprávnenne posúdiť vhodnosť prerušenia preskúmania daňovej sťažnosti, aby sa predišlo tomu, že sa vydajú protichodné rozhodnutia, ktorých predmetom je rovnaká právna situácia a že ani nebolo potrebné odložiť výkon platobného výmeru, pretože úspešné uplatnenie návrhu podaného na základe článku 14 zákona č. 554/2004 nemá

právnú silu rozhodnutej veci v rámci preskúmania návrhu podaného podľa článku 15 tohto zákona.

- 9 Cridar Cons SRL podala proti rozsudku Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) kasačný opravný prostriedok na Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 10 Žalobkyňa tvrdí, že hoci jej bolo v spočiatku priznané právo na odpočítanie dane, následne v rámci ďalšej daňovej kontroly, o ktorú výslovne požiadali orgány činné v trestnom konaní, sa na základe dôkazov, ktoré predložili tieto orgány, konštatovalo, že nákupy tovarov, ktoré uskutočnila, boli fiktívne. V štádiu konania o daňovej sťažnosti však orgán zodpovedný za preskúmanie sťažnosti nešúhlasil s týmto výkladom a tvrdil, že jednotka daňovej kontroly mala k dispozícii len určité údaje o tom, že nákupy spoločnosti by mohli byť fiktívne a že tieto aspekty by boli objasnené až v okamihu právoplatného skončenia trestného konania.
- 11 V nadväznosti na toto spresnenie žalobkyňa tvrdí, že jej bol odoprený výkon práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia podmienky – a to preukázania v trestnom konaní, že sa transakcie skutočne uskutočnili – ktorá nie je stanovená ani smernicou 2006/112, ani judikatúrou Súdneho dvora.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 12 Vnútroštátny súd v prvom rade pripomína judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa práva na odpočítanie DPH, formálnych a materiálnych podmienok na výkon tohto práva, ako aj vzťahu medzi právom na odpočítanie dane a cieľom boja proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam stanoveným smernicou 2006/112. Tvrdí tiež, že nemôže určiť, či vzhľadom na túto judikatúru objektívne skutočnosti uvedené v platobnom výmere stačia na odôvodnenie odmietnutia práva na odpočítanie dane, keďže materiálna zákonnosť platobného výmeru nie je predmetom sporu.
- 13 Pri prerušení preskúmania správnej sťažnosti, o ktorom rozhodol daňový orgán, bola zohľadnená skutočnosť, že dôkazy získané v rámci trestného konania by mohli poskytnúť objektívne skutočnosti, ktoré by mohli podporiť podozrenia, ktoré viedli uvedený orgán k odmietnutiu práva na odpočítanie DPH.
- 14 V tomto kontexte žalobkyňa nemôže získať súdne rozhodnutie vo veci samej o sťažnosti, pretože podľa ustálenej praxe súdov týkajúcej sa článku 281 daňového poriadku možno odvolanie proti platobnému výmeru podať len spolu s odvolaním proti rozhodnutiu o správnej sťažnosti. Na rozdiel od svojho názvu „rozhodnutie o sťažnosti“ sa však rozhodnutím zo 16. marca 2017 nerozhodlo o sťažnosti žalobkyne, ale len o prerušení jeho preskúmania.

- 15 Okrem toho podľa článku 278 ods. 1 zákona č. 207/2015 o daňovom poriadku podanie sťažnosti nemá za následok odklad výkonu daňového správneho aktu, a to platí aj počas doby prerušenia preskúmania správnej sťažnosti.
- 16 Odklad výkonu daňového správneho aktu v zmysle článkov 14 a 15 zákona č. 554/2004 až do vyriešenia sporu by mohol napraviť túto situáciu, ale konanie upravené zákonom č. 554/2004 nezaručuje odklad výkonu aktu, keďže súdy posudzujú každý prípad jednotlivo.
- 17 V dôsledku toho sa vnútroštátny súd pýta, či takýto postup, podľa ktorého je najprv vydaný platobný výmer s okamžitými účinkami na účely odmietnutia práva na odpočítanie DPH bez toho, aby daňový orgán v tom čase disponoval všetkými objektívnymi skutočnosťami týkajúcimi sa účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode na DPH, následne v okamihu, keď sa podá správna sťažnosť, sa preskúmanie správnej sťažnosti preruší až do objasnenia skutkového stavu v trestnom konaní, v rámci ktorého prebieha vyšetrovanie, ktorého cieľom je práve vyšetriť účasť zdaniteľnej osoby na predmetnom daňovom podvode, nie je v rozpore so zásadou neutrality uvedenej v smernici 2006/112.
- 18 Okrem toho by takýto postup mohol vyvolať otázky aj o jeho zlučiteľnosti s právom na spravodlivý proces zaručeným článkom 47 Charty základných práv Európskej únie, keďže počas doby, keď je konanie o správnej sťažnosti prerušené, si platobný výmer zachováva svoju vykonateľnosť bez toho, aby zdaniteľná osoba mala možnosť ho napadnúť pred súdom (keďže podanie opravného prostriedku je podmienené prijatím rozhodnutia vo veci samej o správnej žalobe).
- 19 Pokiaľ ide o relevantnú vnútroštátnu judikatúru, keďže možnosť prerušiť preskúmanie odvolania posudzuje súd v každom prípade individuálne, vnútroštátne súdy buď zamietli odvolania, alebo vyhovelí týmto odvolaniam a zrušili rozhodnutie o prerušení preskúmania sťažnosti, keďže daňový orgán bol povinný vecne rozhodnúť o správnej sťažnosti. Boli tiež vydané rozsudky o zrušení rozhodnutia o prerušení konania o správnej sťažnosti z dôvodu, že vzhľadom na to, že daňový úrad mohol vydať platobný výmer bez toho, aby boli potrebné objasnenia v súvislosti s trestným konaním, neexistuje žiadny dôvod, ktorý by mohol brániť rozhodnutiu o správnej sťažnosti.
- 20 Vnútroštátny súd tiež uvádza, že rozhodnutie, ktoré má byť vydané, nemožno napadnúť opravným prostriedkom, takže v súlade s článkom 267 tretím odsekom ZFEÚ je povinný obrátiť sa na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania.