Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

zo 4. júna 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zásady práva Únie – Rešpektovanie práva na obhajobu – Daňové konanie – Uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) – Zamietnutie práva na odpočítanie z dôvodu údajne nevhodného správania dodávateľov zdaniteľnej osoby – Správny akt vydaný vnútroštátnymi daňovými orgánmi bez toho, aby sa dotknutému daňovníkovi poskytol prístup k informáciám a dokumentom slúžiacim ako základ uvedeného aktu – Podozrenie z daňového podvodu – Vnútroštátna prax podmieňujúca uplatnenie práva na odpočítanie dane držbou iných dokladov, ako je daňová faktúra – Prípustnosť“

Vo veci C-430/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunalul Cluj (Vyšší súd Kluž, Rumunsko) z 15. mája 2019 a doručený Súdnemu dvoru 3. júna 2019, ktorý súvisí s konaním:

SC C.F. SRL

proti

A.J.F.P.M.

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

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory M. Safjan (spravodajca), sudcovia L. Bay Larsen a C. Toader,

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– SC C. F. SRL, v zastúpení: T. D. Vidrean-Căpuşan a D. F. Paşcu, avocați,

– rumunská vláda, v zastúpení: pôvodne E. Gane, A. Rotăreanu a C.-R. Canțăr, neskôr E. Gane, A. Rotăreanu, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: rumunčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu všeobecnej zásady práva Únie, ktorou je dodržiavanie práva na obhajobu a zásad upravujúcich uplatňovanie spoločného režimu dane z pridanej hodnoty (DPH) členskými štátmi.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou SC C.F. SRL (ďalej len „CF“) na jednej strane a Agenția Județeană a Finanțelor Publice M. (krajský orgán pre verejné financie M., Rumunsko, ďalej len „krajská agentúra“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií C., Rumunsko, ďalej len „regionálne riaditeľstvo“) na druhej strane, ktorého predmetom je návrh na zrušenie daňových správnych aktov, ktorými boli spoločnosti CF uložené dodatočné daňové povinnosti týkajúce sa DPH a dani z príjmov právnických osôb.

Právny rámec Únie

Právo únie

3 Článok 178 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 2006, 347, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

„a) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s oddielmi 3 až 6 kapitoly 3 hlavy XI“.

Rumunské právo

4 Článok 11 ods. 1 Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015 – Daňový zákonník) z 8. septembra 2015 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 688 z 10. septembra 2015, ďalej len „Daňový zákonník“) stanovuje, že pri určovaní výšky dane, poplatku alebo povinného príspevku na sociálne zabezpečenie daňové orgány nemusia zohľadniť transakciu, ktorá nemá hospodársky účel, a to tak, že upravia jej daňové účinky, alebo môžu zmeniť formu transakcie alebo činnosti tak, aby odrážala jej hospodársky obsah.

5 Článok 25 ods. 1 Daňového zákonníka stanovuje, že na účely určenia daňového výsledku sa za odpočítateľné výdavky považujú výdavky vynaložené na účely výkonu hospodárskej činnosti, vrátane výdavkov upravených platnými zákonmi, ako aj registračné poplatky, príspevky a poplatky splatné obchodným a priemyselným komorám, združeniam zamestnávateľov a odborovým organizáciám.

6 Článok 299 ods. 1 písm. a) uvedeného zákonníka stanovuje povinnosť zdaniteľnej osoby na účely DPH mať pri DPH zaplatenej alebo splatnej na vstupe daňovú faktúru a v určitých presne vymedzených prípadoch dôkaz o zaplatení.

7 Podľa článku 6 ods. 1 a 2 Legea nr 207 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207 o Daňovom poriadku) z 20. júla 2015 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 547 z 23. júla 2015), v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „Daňový poriadok“):

„1. Daňový orgán je oprávnený posúdiť v medziach svojich úloh a právomocí relevantnosť daňových skutočností s použitím dôkazných prostriedkov stanovených zákonom a prijať riešenie založené na zákonných ustanoveniach, ako aj na úplných zisteniach týkajúcich sa všetkých okolností konkrétneho prípadu v čase prijatia rozhodnutia. Pri výkone svojej voľnej úvahy musí daňový orgán zohľadniť písomný názor, ktorý príslušný daňový orgán adresoval dotknutému daňovníkovi v rámci činnosti pomoci a orientácie daňovníkov, ako aj riešenie prijaté daňovým orgánom v daňovom správnom akte alebo súdom v skoršom právoplatnom rozhodnutí pre podobné skutočnosti týkajúce sa toho istého daňovníka. V prípade, že daňový orgán konštatuje rozdiely medzi daňovou situáciou daňovníka a informáciami zohľadnenými v písomnom stanovisku alebo v daňovom správnom akte týkajúcom sa toho istého daňovníka, daňový orgán je oprávnený zaznamenávať zistenia v súlade so skutočnou daňovou situáciou a daňovou právnou úpravou a je povinný písomne uviesť dôvody, pre ktoré neberie do úvahy predchádzajúci názor.

2. Daňový orgán vykonáva svoje právo na posúdenie v medziach dôvodov a spravodlivosti, pričom zabezpečuje spravodlivú rovnováhu medzi sledovaným cieľom a prostriedkami na jeho dosiahnutie.“

8 Článok 9 Daňového poriadku s názvom „Právo byť vypočutý“ v odseku 1 stanovuje:

„Správca dane pred prijatím rozhodnutia zaručí, aby daňovník mal možnosť vyjadriť svoje stanovisko k skutočnostiam a okolnostiam relevantným pre prijatie rozhodnutia.“

9 Článok 46 tohto poriadku s názvom „Obsah a odôvodnenie daňového správneho aktu“ v odseku 2 stanovuje:

Daňový správny akt vyhotovený v papierovej podobe obsahuje tieto náležitosti:

…

j) údaje týkajúce sa vypočutia daňovníka.“

10 Článok 49 uvedeného zákonníka s názvom „Neplatnosť daňového správneho aktu“ znie:

„1. Daňový správny akt je neplatný vo všetkých týchto prípadoch:

a) bol prijatý v rozpore s právnymi predpismi v oblasti právomoci;

b) neobsahuje ani jeden z prvkov týkajúcich sa priezviska, mena a postavenia zástupcu daňového orgánu, priezviska, mena alebo názvu daňovníka, predmetu správneho aktu alebo podpisu zástupcu daňového orgánu s výnimkou prípadov uvedených v článku 46 ods. 6, ako aj vydávajúceho daňového orgánu;

c) je postihnutý závažnou a zjavnou chybou. Daňový správny akt je postihnutý závažnou a zjavnou chybou, ak sú dôvody, na ktorých je založené jeho prijatie, natoľko závažné, že ak by boli zamietnuté pred prijatím tohto aktu alebo pri jeho prijatí, nebol by tento akt prijatý.

2. O neplatnosti môže rozhodnúť príslušný daňový orgán alebo orgán zodpovedný za vybavenie sťažnosti na návrh alebo z úradnej moci. Ak príslušný daňový orgán konštatuje neplatnosť, tento orgán vydá rozhodnutie, ktoré sa oznámi daňovníkovi.

3. Daňové správne akty, ktoré porušujú iné právne predpisy než tie, ktoré sú uvedené v odseku 1, môžu byť zrušené. Ustanovenia článku 50 sa použijú *mutatis mutandis*.“

11 Podľa článku 278 ods. 1 toho istého daňového poriadku:

„Podanie správnej sťažnosti nemá za následok odklad výkonu daňového správneho aktu.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Hlavným predmetom činnosti obchodnej spoločnosti CF, založenej podľa rumunského práva v roku 2008, je využívanie lesných zdrojov. V období od 29. augusta 2016 do 13. apríla 2017 u nej bola vykonaná daňová kontrola zo strany krajskej agentúry, ktorá sa týkala jednak dane z príjmov právnických osôb za obdobie od 1. januára 2011 do 31. decembra 2016 a jednak DPH za obdobie od 1. marca 2014 do 31. decembra 2016.

13 Táto daňová kontrola bola pozastavená na šesť mesiacov, aby umožnila regionálnemu riaditeľstvu poverenému bojom proti podvodom viesť vyšetrovanie, na ktorom sa zúčastnila prokuratúra pri Tribunalul Cluj (Krajský súd Kluž, Rumunsko). Trestné stíhanie sa skončilo rozhodnutím o odložení.

14 Krajská agentúra vo svojej správe o daňovej kontrole uviedla, že obchodné transakcie medzi spoločnosťou CF a dvomi jej dodávateľmi boli fiktívne z dôvodu, že títo dvaja dodávatelia, mikropodniky, pre ktoré je sadzba dane 3 % obratu, zatiaľ čo sadzba dane spoločnosti CF bola 16 %, nemali technickú a logistickú spôsobilosť poskytovať služby, ktoré fakturovali spoločnosti CF.

15 Právny zástupca spoločnosti CF bol pozvaný do sídla krajskej agentúry, aby tam dostal kópiu tejto správy o daňovej kontrole.

16 CF spochybnila uvedenú správu o daňovej kontrole a požiadala o prístup k celému svojmu správnemu spisu. Uviedla, že v čase daňovej kontroly nebola informovaná o spôsobe, akým mohlo trestné stíhanie ovplyvniť kontrolu daňových orgánov.

17 Po tom, čo tieto orgány zamietli jej sťažnosť, CF podala žalobu na Tribunalul Cluj (Vyšší súd Kluž), teda súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

18 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa rumunských daňových orgánov bola zodpovednosť spoločnosti CF založená na neprimeranom daňovom správaní jej dodávateľov. Podľa uvedených orgánov fiktívna povaha obchodných transakcií medzi spoločnosťou CF a uvedenými dodávateľmi vyplývala zo skutočnosti, že CF nemohla predložiť iné doklady, ako je daňová faktúra. Podľa rumunskej právnej úpravy však jediným preukazným dokladom, ktorý je daňovník povinný predložiť na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane tak v oblasti DPH, ako aj v oblasti dane z príjmov právnických osôb, je daňová faktúra.

19 Tento súd konštatuje, že nie je možné určiť spôsob, akým bola daňová kontrola vykonávaná krajskou agentúrou ovplyvnená vyšetrovaním, ktoré vedie regionálne riaditeľstvo poverené bojom proti podvodom. Uvedený súd tiež nepozná indície, ktoré viedli daňové orgány k záveru, že obchodné transakcie uskutočnené medzi spoločnosťou CF a jej dodávateľmi boli fiktívne.

20 Za týchto podmienok Tribunalul Cluj (Vyšší súd Kluž) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je s ohľadom na zásadu dodržiavania práv na obhajobu, tak, ako ju doteraz v rámci svojej judikatúry vymedzil Súdny dvor…, 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, hoci tento akt odkazuje na niektoré údaje zo správneho spisu?

2. Bránia zásady neutrality, proporcionality a ekvivalencie uplatňovaniu práva na odpočítanie, 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 odpočítanie 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 nepredložil dôkaz o akejkoľvek činnosti, z ktorej by vyplývala daňová alebo trestnoprávna zodpovednosť uvedených dodávateľov?

3. Je s právom Únie zlučiteľná vnútroštátna prax, ktorá podriaďuje uplatnenie práva na odpočítanie, 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 alebo dokumentom o postupe prác, t. j. dodatočnými podpornými dokladmi, ktoré vnútroštátne daňové predpisy jasne a presne nevymedzujú?

4. Možno s ohľadom na judikatúru vyplývajúcu z rozsudku zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), predpokladať, že k daňovému podvodu dochádza v prípade, keď daňovník nadobúda tovar a služby od iného daňovníka, na ktorého sa vzťahuje odlišný daňový režim než na neho samého?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

21 Rumunská vláda spochybňuje prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania tak z hľadiska článku 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ako aj z dôvodu neexistencie relevantnej právnej úpravy Únie, pokiaľ ide o časť konania vo veci samej týkajúcu sa dane z príjmov právnických osôb.

22 V tejto súvislosti treba na jednej strane pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže návrh vnútroštátneho súdu zamietnuť len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sú mu položené, ako aj na pochopenie dôvodov, pre ktoré sa vnútroštátny súd domnieva, že potrebuje odpovede na tieto otázky, aby mohol rozhodnúť v spore, ktorý prejednáva (rozsudok z 12. decembra 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, bod 24 a citovaná judikatúra).

23 Vzhľadom na uvedené, keďže rozhodnutie vnútroštátneho súdu slúži ako základ pre konanie o návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore podľa článku 267 ZFEÚ, je nevyhnutné, aby vnútroštátny súd v tomto rozhodnutí výslovne uviedol skutkový a právny rámec, do ktorého zapadá

spor vo veci samej a aby aspoň v minimálnej miere objasnil dôvody výberu ustanovení práva Únie, o ktorých výklad žiada, ako aj súvislosť medzi týmito ustanoveniami a vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá sa vzťahuje na spor, o ktorom rozhoduje. Tieto kumulatívne požiadavky týkajúce sa obsahu návrhu na začatie prejudiciálneho konania sú výslovne uvedené v článku 94 rokovacieho poriadku (rozsudok z 12. decembra 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, bod 25 a citovaná judikatúra).

24 Pokiaľ ide konkrétnejšie o požiadavky uvedené v článku 94 rokovacieho poriadku, treba konštatovať, že tento návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahuje základné skutkové okolnosti a poukazuje na znenie ustanovení práva Únie, ako aj vnútroštátneho práva, ktoré možno uplatniť vo veci samej.

25 Pokiaľ ide na druhej strane o časť konania vo veci samej týkajúcu sa dane z príjmov právnických osôb, treba pripomenúť, že ak vnútroštátna právna úprava prispôsobuje riešenia, ktoré prináša pre čisto vnútorné situácie, riešeniam upraveným právom Únie, aby sa napríklad vyhlo vzniku diskriminácie voči tuzemským štátnym príslušníkom alebo prípadným narušeniam hospodárskej súťaže, alebo aby sa zabezpečil jednotný postup v porovnateľných situáciách, existuje určitý záujem Únie na tom, aby sa s cieľom predísť budúcim rozdielom vo výklade vykladali ustanovenia alebo pojmy prebraté z práva Únie jednotným spôsobom bez ohľadu na podmienky, za ktorých sa majú uplatniť (rozsudok z 24. októbra 2019, Belgische Staat, C-469/18 a C-470/18, EU:C:2019:895, bod 22 a citovaná judikatúra).

26 Výklad ustanovení práva Únie Súdnym dvorom vo výlučne vnútroštátnych situáciách je tak odôvodnený tým, že tieto ustanovenia sú na základe vnútroštátneho práva uplatniteľné na takéto situácie priamo a nepodmienene, aby sa zabezpečilo rovnaké zaobchádzanie s vnútroštátnymi situáciami a so situáciami upravenými právom Únie (rozsudok z 24. októbra 2019, Belgische Staat, C-469/18 a C-470/18, EU:C:2019:895, bod 23).

27 Keďže vnútroštátny súd presne uviedol, že o takýto prípad ide v prejednávanej veci, pokiaľ ide o časť konania vo veci samej týkajúcu sa dane z príjmov právnických osôb, treba vzhľadom na vyššie uvedené úvahy konštatovať, že tento návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

O prvej prejudiciálnej otázke

28 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má všeobecná zásada práva Únie týkajúca sa dodržiavania práva na obhajobu vykladať v tom zmysle, že ak zdaniteľná osoba nemala v rámci vnútroštátnych správnych konaní o preskúmaní a určení základu DPH možnosť prístupu k informáciám uvedeným v jej správnom spise, ktoré boli zohľadnené pri prijatí správneho rozhodnutia, ktorým sa jej ukladajú dodatočné daňové povinnosti, táto zásada vyžaduje, aby bolo uvedené rozhodnutie zrušené.

29 Na úvod je potrebné pripomenúť, že dodržiavanie práva na obhajobu predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá sa uplatní vtedy, ak má správny orgán v úmysle prijať voči osobe rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do jej postavenia. Uvedená všeobecná zásada sa uplatňuje za okolností, keď správne orgány podriaďujú daňovníkov daňovej kontrole s cieľom zaručiť výber celej splatnej DPH na území dotknutého členského štátu alebo na boj proti daňovým podvodom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, body 26 a 27, ako aj zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 40).

30 Právo byť vypočutý, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou práva na obhajobu, zaručuje každému možnosť účinne a efektívne vyjadriť svoj názor v priebehu správneho konania, a to predtým, ako bude prijaté akékoľvek rozhodnutie, ktoré môže nepriaznivo ovplyvniť jeho záujmy. Podľa judikatúry Súdneho dvora je účelom pravidla, podľa ktorého sa príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, to, aby príslušný orgán

rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti. Cieľom toho, aby sa zaručila účinná ochrana dotknutej osoby, je najmä umožniť tejto osobe opraviť chybu alebo zohľadniť skutočnosti týkajúce sa jej osobnej situácie, ktoré nasvedčujú tomu, aby rozhodnutie bolo prijaté, nebolo prijaté alebo aby malo určitý obsah (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 41 a citovanú judikatúru).

31 Hoci vnútroštátne daňové orgány nepodliehajú všeobecnej povinnosti poskytnúť úplný prístup k spisu, ktorý majú k dispozícii, ani oznámiť z úradnej moci dokumenty a informácie podporujúce zamýšľané rozhodnutie, nič to nemení na tom, že v správnych konaniach týkajúcich sa kontroly a stanovenia vymeriavacieho základu DPH musí mať jednotlivec možnosť, aby mu boli na jeho žiadosť poskytnuté informácie a dokumenty, ktoré sa nachádzajú v správnom spise a ktoré verejný orgán zohľadnil na účely prijatia svojho rozhodnutia, s výnimkou prípadu, že ciele všeobecného záujmu odôvodňujú obmedzenie prístupu k uvedeným informáciám a dokumentom (rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, body 32 a 39).

32 V prejednávanej veci vnútroštátny súd uvádza, že vnútroštátne daňové orgány odmietli poskytnúť zdaniteľnej osobe relevantné informácie, o ktoré požiadala včas, a nepoukazujú na nijaký cieľ všeobecného záujmu, ktorý by odôvodňoval takéto odmietnutie.

33 V tomto kontexte sa tento súd pýta, či mu prináleží konštatovať absolútnu neplatnosť správneho rozhodnutia, ktorým sa uvedenej zdaniteľnej osobe ukladajú dodatočné daňové povinnosti.

34 V tomto ohľade treba pripomenúť, že ak právo Únie nestanovuje ani podmienky, za ktorých sa musí zabezpečiť dodržiavanie práva na obhajobu, ani dôsledky porušenia tohto práva, tieto podmienky a dôsledky sa určia podľa vnútroštátneho práva, pokiaľ opatrenia prijaté v tomto zmysle sú rovnakej povahy ako tie, ktoré sa vzťahujú na jednotlivcov v porovnateľných situáciách podľa vnútroštátneho práva (zásada ekvivalencie), a nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 75).

35 Pokiaľ ide konkrétnejšie o zásadu efektivity, Súdny dvor rozhodol, že nevyžaduje, aby napadnuté rozhodnutie, ktoré bolo prijaté v rozpore s právom na obhajobu, bolo vo všetkých prípadoch zrušené. Porušenie práva na obhajobu totiž vedie k zrušeniu rozhodnutia prijatého na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie viesť k inému výsledku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, body 78 a 79).

36 Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, v akom rozsahu by konanie o daňovej kontrole mohlo viesť k inému výsledku, ak by CF mohla mať prístup k spisu počas uvedeného správneho konania.

37 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú otázku odpovedať tak, že všeobecná zásada práva Únie spočívajúca v dodržiavaní práva na obhajobu sa má vykladať v tom zmysle, že ak v rámci vnútroštátnych správnych konaní o preskúmaní a určení základu dane na účely DPH zdaniteľná osoba nemala možnosť prístupu k informáciám nachádzajúcim sa v jej správnom spise, ktoré boli zohľadnené pri prijímaní správneho rozhodnutia, ktorým sa jej ukladajú dodatočné daňové povinnosti, a vnútroštátny súd pritom konštatuje, že v prípade neexistencie tejto nezrovnalosti by toto konanie mohlo viesť k inému výsledku, táto zásada vyžaduje, aby toto rozhodnutie bolo zrušené.

O druhej až štvrtej prejudiciálnej otázke

38 Svojou druhou až štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátneho daňového orgánu, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, sa zásady upravujúce uplatňovanie spoločného režimu DPH členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa zdaniteľnej osobe, ktorej je určená táto faktúra, odoprelo právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné.

39 Na úvod treba spresniť, že jedine vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť vplyv výkladu poskytnutého Súdnym dvorom v odpovedi na tieto otázky na časť konania vo veci samej týkajúcu sa dane z príjmov právnických osôb.

40 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora predstavuje právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali na vstupe a využívali pre potreby svojich zdaniteľných transakcií, základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 33 a citovaná judikatúra).

41 Spoločný systém DPH takto zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že samy osebe v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 22 a citovaná judikatúra).

42 Boj proti podvodom, predchádzanie daňovým únikom a boj proti prípadnému zneužívaniu sú cieľom uznaným a podporovaným v smernici o DPH a Súdny dvor opakovane rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34).

43 Je to tak v prípade, ak podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na transakcii, ktorá bola súčasťou podvodu v súvislosti s DPH. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe odoprieť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35).

44 Je úlohou príslušného vnútroštátneho daňového orgánu, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od príjemcu faktúry vyžadoval overenia, ktoré mu neprináležia, preukázal, že tento príjemca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50).

45 Z dôvodu, že právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobu vykonávania dôkazov týkajúcich sa podvodu v oblasti DPH, musí tieto objektívne skutočnosti zistiť príslušný vnútroštátny daňový orgán v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom. Tieto pravidlá však nesmú ohroziť účinnosť práva Únie a musia rešpektovať práva zaručené týmto právom, najmä Chartou základných práv Európskej únie (rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 37 a citovaná judikatúra).

46 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej právo na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli súčasťou podvodu spáchaného subjektom na vstupe, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu (rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 51).

47 Pokiaľ má takáto zdaniteľná osoba indície smerujúce k podozreniu o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, možno jej síce uložiť povinnosť informovať sa o subjekte, od ktorého plánuje kúpiť tovar alebo služby, aby sa ubezpečila o jeho spoľahlivosti, daňový orgán však vo všeobecnosti nemôže od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon tohto práva, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi (rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 52).

48 Keďže predloženie takýchto dodatočných dokladov nie je upravené v článku 178 písm. a) smernice o DPH a môže sa neprimeraným spôsobom dotknúť výkonu práva na odpočítanie, ako aj zásady neutrality, príslušný vnútroštátny daňový orgán nemôže vo všeobecnosti vyžadovať takéto predloženie.

49 Za týchto podmienok treba na druhú až štvrtú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že zásady upravujúce uplatňovanie spoločného systému DPH členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená táto faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné.

O trovách

50 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

1. **Všeobecná zásada práva Únie spočívajúca v dodržiavaní práva na obhajobu sa má vykladať v tom zmysle, že ak v rámci vnútroštátnych správnych konaní o preskúmaní a určení základu dane na účely dane z pridanej hodnoty zdaniteľná osoba nemala možnosť prístupu k informáciám nachádzajúcim sa v jej správnom spise, ktoré boli zohľadnené pri prijímaní správneho rozhodnutia, ktorým sa jej ukladajú dodatočné daňové povinnosti, a vnútroštátny súd pritom konštatuje, že v prípade neexistencie tejto nezrovnalosti by toto konanie mohlo viesť k inému výsledku, táto zásada vyžaduje, aby toto rozhodnutie bolo zrušené.**

2. Zásady upravujúce uplatňovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty (DPH) členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená daňová faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné.

Podpisy