Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 24. februára 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Články 167 a 168 – Právo na odpočítanie dane – Zamietnutie – Daňový podvod – Vykonávanie dôkazov – Prerušenie konania o správnej sťažnosti týkajúcej sa daňového výmeru, ktorým sa nepriznáva právo na odpočítanie dane, až do skončenia trestného konania – Procesná autonómia členských štátov – Zásada daňovej neutrality – Právo na riadnu správu vecí verejných – Článok 47 Charty základných práv Európskej únie“

Vo veci C-582/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko) z 23. júla 2020 a doručený Súdnemu dvoru 5. novembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

SC Cridar Cons SRL

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia I. Jarukaitis (spravodajca), M. Ilešič, D. Gratsias a Z. Csehi,

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– SC Cridar Cons SRL, v zastúpení: C. F. Costaș, S. I. Puț a A. Tomuța, avocați,

– rumunská vláda, v zastúpení: E. Gane, R. I. Hațieganu a A. Rotăreanu, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: rumunčina.

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

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 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“) a článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou SC Cridar Cons SRL (ďalej len „Cridar“) na jednej strane a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Župná správa verejných financií Kluž, Rumunsko) (ďalej len „AJFP Cluj“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Kluž-Napoca) (ďalej len „DGRFP Cluj-Napoca“) na druhej strane vo veci rozhodnutia, ktorým sa prerušuje konanie o správnej sťažnosti podanej proti daňovému výmeru, ktorým sa nepriznáva právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH), až do skončenia konania v trestnej veci.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 167 smernice o DPH stanovuje:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

4 Článok 168 tejto smernice spresňuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

…“

Rumunské právo

Daňový poriadok

5 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zákon č. 207/2015 o daňovom poriadku), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „daňový poriadok“), v článku 118 ods. 3 stanovuje, že „daňová kontrola sa vykonáva len raz pre každý druh daňovej pohľadávky a za každé zdaňovacie obdobie“.

6 Článok 128 daňového poriadku, nazvaný „Opätovná daňová kontrola“, v odseku 1 stanovuje:

„Odchylne od článku 118 ods. 3 môže vedúci orgánu daňovej kontroly rozhodnúť, že opätovne preskúma určité druhy daňových povinností za zdaňovacie obdobie v nadväznosti na nové dodatočné údaje, o ktorých tento orgán v čase daňovej kontroly nevedel a ktoré majú vplyv na jej výsledky.“

7 Podľa článku 131 tohto poriadku s názvom „Výsledok daňovej kontroly“:

„(1) Výsledok daňovej kontroly sa písomne zaznamená v správe o daňovej kontrole, ktorá zo skutkového a právneho hľadiska opisuje zistenia orgánu daňovej kontroly, ako aj daňové dôsledky týchto zistení.

…

(4) Správa daňovej kontroly je podkladom na vydanie:

a) daňového výmeru v prípade rozdielov smerom nahor alebo nadol v porovnaní s hlavnými daňovými povinnosťami v súvislosti s rozdielmi základu dane,

…“

8 Článok 132 uvedeného poriadku, nazvaný „Podanie podnetov na orgány činné v trestnom konaní“, v odseku 1 stanovuje:

„Orgán daňovej kontroly je povinný podať podnet na príslušné súdne orgány v súvislosti so zisteniami, ktoré boli vykonané v rámci daňovej kontroly a ktoré môžu za podmienok stanovených trestným zákonom obsahovať znaky skutkovej podstaty trestného činu.“

9 Článok 268 toho istého poriadku, nazvaný „Možnosť podať sťažnosť“, v odseku 1 stanovuje:

„Sťažnosť možno v súlade s touto hlavou podať proti oznámeniu o dlhu, ako aj proti akémukoľvek inému daňovému správnemu aktu. Sťažnosť je prostriedkom autoremedúry a osobu, ktorá sa domnieva, že jej daňovým správnym aktom bola spôsobená ujma, nezbavuje práva na súdny prostriedok nápravy.“

10 Článok 277 daňového poriadku, nazvaný „Prerušenie správneho konania o sťažnosti“, znie:

„(1) Orgán poverený posudzovaním sťažnosti môže odôvodneným rozhodnutím prerušiť konanie, ak:

a) orgán, ktorý vykonal kontrolu, podal na príslušné orgány podnet v súvislosti so zistením, že existuje podozrenie o spáchaní trestného činu, pokiaľ ide o dôkazné prostriedky na určenie základu dane, pričom tento čin by mal rozhodujúci vplyv na riešenie, ktoré bude dané v rámci správneho konania;

…

(4) Konečné rozhodnutie trestnoprávneho súdu, ktorým sa rozhodne o občianskoprávnej žalobe, možno uplatniť voči orgánom povereným posudzovaním sťažností, pokiaľ ide o sumy, v súvislosti s ktorými štát vystupoval ako poškodená strana.“

11 Podľa článku 278 tohto poriadku s názvom „Odklad výkonu daňového správneho aktu“:

„(1) Podanie správnej sťažnosti nemá za následok odklad výkonu daňového správneho aktu.

(2) Ustanovenia tohto článku nemajú vplyv na právo sťažovateľa požiadať o odklad výkonu daňového správneho aktu podľa [Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (zákon č. 554/2004 o správnom súdnom konaní)]

…“

12 Článok 281 uvedeného poriadku, nazvaný „Oznámenie rozhodnutia a opravné prostriedky“, v odseku 2 stanovuje:

„Sťažovateľ alebo osoby zúčastnené na konaní o sťažnosti môžu napadnúť rozhodnutia o sťažnosti, ako aj daňové správne akty, na ktoré sa tieto rozhodnutia odvolávajú na príslušnom správnom súde…“

13 Článok 350 toho istého poriadku, nazvaný „Spolupráca s orgánmi činnými v trestnom konaní“, v odsekoch 2 a 3 stanovuje:

„(2) V riadne odôvodnených prípadoch môže byť [Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) (Národná agentúra daňovej správy, Rumunsko)] poverená vykonaním daňových kontrol v súlade so stanovenými cieľmi po začatí trestného konania a na základe stanoviska prokurátora.

(3) Výsledky kontrol stanovených v odsekoch 1 a 2 sa zaznamenajú v zápisniciach, ktoré predstavujú dôkazné prostriedky. Zápisnice nie sú dokladom o daňovej pohľadávke v zmysle tohto poriadku.“

14 Rozsudkom č. 72 z 29. januára 2019 Curtea Constituțională (Ústavný súd, Rumunsko) konštatoval protiústavnosť výrazu „ktoré predstavujú dôkazné prostriedky“ uvedeného v tomto článku 350 ods. 3.

Zákon o správnom súdnom konaní

15 Zákon č. 554/2004 o správnom súdnom konaní, v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o správnom súdnom konaní“), obsahuje článok 2 ods. 1, ktorý uvádza tieto definície:

„Na účely tohto zákona:

…

ș) ‚bezprostredne hroziaca ujma‘ znamená: budúca a predvídateľná majetková ujma alebo prípadne predvídateľné vážne narušenie fungovania orgánu verejnej moci alebo služby vo verejnom záujme;

t) ‚náležite odôvodnené prípady‘: skutkové a právne okolnosti, ktoré môžu vyvolať vážnu pochybnosť o zákonnosti správneho aktu;

….“

16 Článok 14 zákona o správnom súdnom konaní, nazvaný „Odklad výkonu aktu“, v odseku 1 stanovuje:

„V náležite odôvodnených prípadoch a s cieľom predísť bezprostredne hroziacej ujme môže poškodená osoba po podaní návrhu… na orgán verejnej moci, ktorý vydal akt, alebo nadriadený orgán, požiadať príslušný súd, aby nariadil odklad výkonu jednostranného správneho aktu až do rozhodnutia súdu vo veci samej. Ak poškodená osoba nepodá žalobu o neplatnosť aktu v lehote 60 dní, odklad výkonu automaticky a bez akýchkoľvek formalít zaniká.“

17 Článok 15 tohto zákona, nazvaný „Návrh na odklad výkonu súdom“, stanovuje:

„(1) O odklad výkonu jednostranného správneho aktu môže žalobca požiadať z dôvodov uvedených v článku 14 a návrhom adresovaným súdu, ktorý má právomoc rozhodnúť o úplnom alebo čiastočnom zrušení napadnutého aktu. V takom prípade môže súd nariadiť odklad výkonu napadnutého správneho aktu až do právoplatného a neodvolateľného rozhodnutia vo veci. Návrh na odklad výkonu možno podať spolu so žalobou vo veci samej alebo v samostatnej žalobe, až kým sa nerozhodne vo veci samej.

…

(4) Ak sa vyhovie žalobe vo veci samej, odklad výkonu nariadený v súlade s článkom 14 sa automaticky predĺži až do právoplatného a neodvolateľného rozhodnutia vo veci, aj keď žalobca nepožiadal o odklad výkonu správneho aktu podľa odseku 1.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Cridar, spoločnosť pôsobiaca v oblasti výstavby ciest a diaľnic, bola predmetom daňovej kontroly týkajúcej sa DPH za obdobie od 1. januára 2011 do 30. apríla 2014. Počas tejto kontroly jej Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Župná správa verejných financií Bistrița-Năsăud, Rumunsko) priznala právo na odpočítanie DPH za plnenia uvedené v jej účtovníctve.

19 Na začiatku roka 2015 Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (Prokuratúra pri Odvolacom súde Kluž, Rumunsko) (ďalej len „prokuratúra“) preskúmala spis v trestnej veci č. 363/P/2015, v ktorom boli vznesené obvinenia z daňového podvodu voči viacerým osobám, vrátane konateľa spoločnosti Cridar. V neurčený deň v roku 2016 prokuratúra požiadala DGRFP Cluj-Napoca o vykonanie opätovnej daňovej kontroly v spoločnosti Cridar z dôvodu, že existovali skutočnosti o tom, že v období od 1. januára 2011 do 31. decembra 2015 táto spoločnosť uskutočnila fiktívne nákupy od viacerých iných spoločností. DGRFP Cluj-Napoca poverilo vykonaním tejto opätovnej kontroly AJFP Cluj. Konala sa od 4. do 17. októbra 2016 a týkala sa len obdobia, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly uvedenej v predchádzajúcom bode.

20 Vo svojej správe o daňovej kontrole z 3. novembra 2016 a svojom daňovom výmere z toho istého dňa AJFP Cluj na rozdiel od stanoviska prijatého v roku 2014 odmietla priznať spoločnosti Cridar právo na odpočítanie DPH za všetky plnenia spočívajúce v nákupoch uskutočnených touto spoločnosťou od piatich spoločností uvedených prokuratúrou (ďalej len „dotknuté nákupy“) a uložila spoločnosti Cridar dodatočné daňové povinnosti vo výške 2 103 272 rumunských lei (RON) (približne 425 000 eur) na účely DPH a dani z príjmov právnických osôb. V súlade s článkom 128 daňového poriadku AJFP Cluj tiež zrušila daňový výmer za rok 2014 a zohľadnila všetky výsledky poslednej daňovej kontroly v oblasti DPH. Tento nový daňový výmer sa zakladal na sérii nezrovnalostí zistených na vstupe na úrovni piatich dodávateľov spoločnosti Cridar alebo ich dodávateľov, na základe ktorých AJFP Cluj dospela k záveru, že existovalo dôvodné podozrenie, že vznikla umelá situácia, aby Cridar fiktívne zvýšila svoje výdavky a odpočítala príslušné sumy DPH bez toho, aby došlo ku skutočným hospodárskym plneniam.

21 Po vydaní týchto aktov sa daňové orgány obrátili na prokuratúru s vyšetrovacím spisom týkajúcim sa týchto daňových podvodov v súvislosti s kontrolovanými plneniami. Trestné stíhanie týkajúce sa týchto skutkov už bolo začaté a bolo predmetom vyšetrovacieho spisu č. 363/P/2015.

22 Dňa 11. novembra 2016 podala Cridar na DGRFP Cluj-Napoca sťažnosť proti daňovému výmeru z 3. novembra 2016 a na základe článku 14 zákona o správnom súdnom konaní podala návrh na odklad výkonu tohto výmeru, ktorému Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko) vyhovel rozsudkom vyhláseným v roku 2016 a nariadil odklad výkonu tohto daňového výmeru až do rozhodnutia súdu. Uvedený rozsudok nadobudol právoplatnosť.

23 Rozhodnutím o sťažnosti zo 16. marca 2017, uvedenom v predchádzajúcom bode, DGRFP Cluj-Napoca zamietlo výhrady procesnej povahy, ktoré predložila Cridar, ale nariadilo prerušiť rozhodovanie o vecnej stránke daňovej sťažnosti podľa článku 277 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, pričom uviedlo, že orgán poverený posudzovaním sťažnosti sa nemôže vyjadriť k vecnej stránke predtým, než bude vydané rozhodnutie v trestnej veci a nebudú potvrdené alebo vyvrátené podozrenia kontrolných orgánov v súvislosti s otázkou, či skutočne došlo k dotknutým nákupom.

24 Žalobou podanou 29. júna 2017 Cridar navrhla, aby Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) v prvom rade zrušil toto rozhodnutie zo 16. marca 2017 z procesných dôvodov a subsidiárne zrušil uvedené rozhodnutie a nariadil DGRFP Cluj-Napoca, aby rozhodol o vecnej stránke jej sťažnosti. Cridar okrem toho podala návrh na odklad výkonu daňového výmeru až do právoplatného rozhodnutia vydaného v trestnom konaní podľa článku 15 zákona o správnom súdnom konaní.

25 Rozsudkom z 29. septembra 2017 tento súd túto žalobu zamietol. Usúdil najmä, že DGRFP Cluj-Napoca je oprávnené posúdiť možnosti na prerušenie konania o daňovej sťažnosti, aby sa predišlo vydaniu protichodných rozhodnutí týkajúcich sa tej istej právnej situácie. Z toho vyvodil, že rozhodnutie tohto orgánu prerušiť konanie o daňovej sťažnosti až dovtedy, kým trestnoprávny súd určí, či skutočne došlo k dotknutým nákupom, bolo zákonné. Uvedený súd tiež zamietol návrh na odklad výkonu daňového výmeru, až kým nebude právoplatne nerozhodnuté v trestnom konaní, keďže v prípade uvádzaných dôvodov nezákonnosti sa nezdá, že ide o nezákonný akt, a bezprostredne hroziaca ujma nebola preukázaná. V tejto súvislosti uviedol, že rozhodnutie uvedené v bode 22 tohto rozsudku, ktorým sa vyhovelo návrhu na odklad výkonu podanému na základe článku 14 zákona o správnom súdnom konaní, nemá právnu silu rozhodnutej veci na účely prijatia rozhodnutia o podobnom návrhu založenom na článku 15 toho zákona z dôvodu rozdielu týkajúceho sa časových účinkov oboch predmetných konaní.

26 Dňa 11. októbra 2017 podala Cridar proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. V rámci tohto kasačného opravného prostriedku táto spoločnosť najmä tvrdí, že v rozhodnutí zo 16. marca 2017, ktorým sa rozhodlo o jej daňovej sťažnosti, DGRFP Cluj-Napoca na rozdiel od toho, čo bolo konštatované v rámci druhej daňovej kontroly, uviedlo, že boli zistené skutočnosti o tom, že predmetné nákupy mohli byť fiktívne, a že o otázke, či tieto nákupy sú alebo nie sú fiktívne, sa rozhodne až pri konečnom rozhodnutí v trestnej veci. Tvrdí, že z dôvodu týchto protichodných výkladov týkajúcich sa predložených dôkazov, ich právneho významu, ako aj orgánu, ktorý môže rozhodnúť, či ide o fiktívne alebo skutočné plnenia, sa daňovník ocitá v zajatí a nemá žiadnu možnosť uplatniť svoje právo na odpočítanie dane. Zdá sa teda, že vnútroštátna právna úprava stanovila dodatočnú podmienku priznania práva na odpočítanie DPH, a to potvrdenie trestnoprávnym súdom, že dotknuté plnenia sa skutočne uskutočnili, ktorá nevyplýva ani z uplatniteľných ustanovení práva Únie, ani z judikatúry Súdneho dvora.

27 Vnútroštátny súd spresňuje, že vzhľadom na skutočnosť, že spor, o ktorom rozhoduje, sa netýka vecnej stránky zákonnosti daňového výmeru z 3. novembra 2016, nemôže určiť, či skutočnosti, ktoré sú v ňom uvedené, sú vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora dostatočné na odôvodnenie nepriznania práva na odpočítanie DPH.

28 Tento súd okrem toho poznamenáva, že Cridar nemôže teraz dosiahnuť súdne riešenie o vecnej stránke jej sťažnosti, keďže v súlade s vnútroštátnou judikatúrou možno daňový výmer napadnúť na súde z hľadiska článku 281 daňového poriadku len vtedy, ak je rozhodnutie o vecnej stránke sťažnosti napadnuté súčasne s týmto výmerom. V prejednávanej veci však daňový orgán, ktorý vydal rozhodnutie zo 16. marca 2017, len prerušil konanie. Uvedený súd dodáva, že podľa článku 278 ods. 1 tohto poriadku podanie správnej sťažnosti nemá za následok odklad výkonu daňového správneho aktu, a to ani za obdobie, počas ktorého sa konanie o sťažnosti, ktorého predmetom je tento akt, preruší. Okrem toho konštatuje, že daňový výmer má vždy za následok prenesenie daňového zaťaženia na zdaniteľnú osobu.

29 Vzhľadom na tieto skutočnosti si vnútroštátny súd kladie otázku, či je v rozpore so zásadou daňovej neutrality zakotvenej v smernici o DPH skutočnosť, že daňový orgán najprv vydá daňový výmer, ktorý vyvoláva bezprostredné účinky tým, že nepriznáva právo na odpočítanie DPH, hoci v tom čase nemá k dispozícii všetky objektívne skutočnosti týkajúce sa účasti zdaniteľnej osoby na podvode na DPH, a potom rozhodne o prerušení konania o sťažnosti podanej proti tomuto výmeru až dovtedy, kým sa neobjasnia skutočnosti v rámci trestného konania, kde sa má rozhodnúť o účasti zdaniteľnej osoby na uvedenom podvode. Pýta sa tiež, či je takýto postup

v súlade s právom na spravodlivý proces zaručeným článkom 47 Charty, ak si daňový výmer počas prerušenia konania o sťažnosti, ktorého je predmetom, zachová svoju vykonateľnosť, bez toho, aby mala zdaniteľná osoba možnosť napadnúť uvedený výmer na súde, keďže takáto možnosť je podmienená prijatím rozhodnutia o vecnej stránke sťažnosti. Domnieva sa, že analýza by sa mohla odlišovať podľa toho, či je zdaniteľnej osobe priznaný alebo nepriznaný odklad výkonu napadnutých aktov za podmienok stanovených v článkoch 14 a 15 zákona o správnom súdnom konaní, čo by mohlo dočasne vylúčiť účinky nepriznania práva na odpočítanie DPH.

30 Za týchto podmienok Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa [smernica o DPH] a článok 47 [Charty] vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje daňovým orgánom po tom, ako vydali daňový výmer, ktorým odmietli priznať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, prerušiť konanie o správnej žalobe [podanej proti tomuto výmeru] až do skončenia trestného konania, ktoré by mohlo priniesť dodatočné objektívne skutočnosti týkajúce sa účasti zdaniteľnej osoby na predmetnom daňovom podvode?

2. Mohla by byť odpoveď [Súdneho dvora] na predchádzajúcu otázku iná, ak by sa zdaniteľnej osobe počas prerušenia konania o správnej sťažnosti vyhovelo v súvislosti s predbežnými opatreniami, ktoré by mohli pozastaviť účinky nepriznania práva na odpočítanie DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

31 Svojimi dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú smernica o DPH a článok 47 Charty vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá oprávňuje vnútroštátne daňové orgány prerušiť konanie o správnej sťažnosti podanej proti daňovému výmeru, ktorým sa zdaniteľnej osobe nepriznáva právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu účasti tejto zdaniteľnej osoby na daňovom podvode, a to až do skončenia trestného konania, ktoré by mohlo priniesť dodatočné objektívne skutočnosti týkajúce sa tejto účasti, a či je v tejto súvislosti relevantná skutočnosť, že by tejto zdaniteľnej osobe mohol byť počas tohto prerušenia konania priznaný odklad výkonu tohto výmeru.

32 V tejto súvislosti treba po prvé pripomenúť, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali a použili pre potreby svojich zdaniteľných plnení, 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 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľné osoby, ktoré ho chcú uplatniť, spĺňajú tak hmotnoprávne, ako aj formálne náležitosti alebo požiadavky, ktorým toto právo podlieha (rozsudky zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 33 a citovaná judikatúra, ako aj z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 31).

33 Vzhľadom na to je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam cieľom, ktorý smernica o DPH uznáva a podporuje, a Súdny dvor opakovane rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Vnútroštátnym orgánom a súdom teda prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočítanie

dane, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudky zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34 a citovaná judikatúra, ako aj z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45).

34 Je to tak v prípade, keď sa podvodu na DPH dopustí samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, keď zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa podieľa na plnení, ktoré je súčasťou takéhoto podvodu. Priznanie práva na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe odmietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb podieľa na plnení predstavujúcom daňový podvod na DPH páchaný dodávateľom alebo iným hospodárskym subjektom, ktorý na vstupe alebo na výstupe vstupuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35 a citovanú judikatúru, ako aj z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 46).

35 Keďže odopretie práva na odpočítanie dane predstavuje výnimku z uplatnenia základnej zásady, ktorú toto právo predstavuje, daňovým orgánom prináleží z právneho hľadiska dostatočne preukázať objektívne skutočnosti, na základe ktorých je možné dospieť k záveru, že sa zdaniteľná osoba dopustila podvodu na DPH alebo že vedela alebo mala vedieť, že plnenie, ktoré uvádza ako základ práva na odpočítanie dane, je súčasťou takého podvodu (rozsudky zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 36 a citovanú judikatúru, ako aj z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 50).

36 Keďže právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobov vykonávania dôkazov v oblasti podvodu na DPH, daňový orgán musí tieto objektívne skutočnosti preukázať v súlade s pravidlami stanovenými vnútroštátnym právom. Tieto pravidlá však nesmú ohroziť účinnosť práva Únie a musia rešpektovať práva zaručené týmto právom, najmä Chartou [pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 37 a citovanú judikatúru, ako aj zo 4. júna 2020, C.F. (Daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, bod 45].

37 Na základe toho a za týchto podmienok Súdny dvor v rozsudku zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), v bode 68 tohto rozsudku rozhodol, že právo Únie nebráni tomu, aby daňový orgán mohol v rámci správneho konania na účely konštatovania existencie zneužívajúceho konania v oblasti DPH použiť skutočnosti získané v ešte neskončenom paralelnom vnútroštátnom trestnom konaní týkajúcom sa zdaniteľnej osoby s výhradou, že budú dodržané práva zaručené právom Únie, osobitne Chartou. Rovnako v bode 38 rozsudku zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), v podstate rozhodol, že s touto výhradou musí mať vnútroštátny daňový úrad na účely konštatovania existencie podvodu na DPH možnosť oprieť sa o skutočnosti získané v rámci neskončených trestných konaní, ktoré sa netýkajú zdaniteľnej osoby, alebo získané v priebehu súvisiacich správnych konaní, v ktorých zdaniteľná osoba nebola účastníkom konania.

38 Právo Únie preto v zásade a s výhradou dodržania práv zaručených týmto právom, osobitne Chartou, nemôže brániť ani tomu, aby daňové orgány mohli v rámci preskúmania správnej sťažnosti podanej proti daňovému výmeru konštatujúcemu nepriznanie práva na odpočítanie DPH prerušiť konanie o tejto sťažnosti, aby získali dodatočné objektívne skutočnosti preukazujúce účasť zdaniteľnej osoby na daňovom podvode, na ktorom sa zakladá toto

nepriznanie práva na odpočítanie dane. Ak totiž s touto výhradou právo Únie nebráni tomu, aby daňový úrad použil skutočnosti získané v rámci trestného konania na to, aby v rámci správneho konania dospel k záveru o existencii podvodu alebo zneužívajúceho konania v oblasti DPH, nemôže v zásade a s tou istou výhradou brániť ani tomu, aby takéto správne konanie bolo prerušené, a to ani v štádiu rozhodovania o sťažnosti podanej proti daňovému výmeru, ktorým sa nepriznáva právo na odpočítanie DPH, najmä preto, aby sa zabránilo prijatiu protichodných rozhodnutí, ktoré by mohli ohroziť právnu istotu, alebo ako vo veci samej, aby sa umožnilo prípadné zhromaždenie dodatočných dôkazov, ktoré by mohol následne použiť na účely preskúmania tejto sťažnosti.

39 Keďže však v takejto situácii daňový výmer, ktorým sa zdaniteľnej osobe nepriznáva právo na odpočítanie DPH, už bol vydaný, a vzhľadom na skutočnosť, že toto právo predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, treba pripomenúť, že zásady upravujúce uplatnenie spoločného systému DPH členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, bránia tomu, aby sa na základe jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátneho daňového úradu, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych plnení, 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 predložiť iné skutočnosti o tom, že vykonané hospodárske plnenia sú skutočné [pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 50, ako aj zo 4. júna 2020, C.F. (Daňová kontrola), C-430/19, EU:C:2020:429, body 44 a 49]. Ani priznanie práva na odpočítanie dane nemožno odmietnuť na základe domnienok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 52 a citovanú judikatúru).

40 V prejednávanej veci vnútroštátny súd vo svojej prvej otázke výslovne uvádza, že prerušenie konania, o ktoré ide vo veci samej, bolo nariadené z dôvodu, že trestné konanie, do ktorého skončenia bolo toto prerušenie nariadené, môže poskytnúť „dodatočné“ objektívne skutočnosti týkajúce sa účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode, na ktorom sa zakladá nepriznanie práva na odpočítanie dane konštatované v uvedenom daňovom výmere.

41 Keďže sa však predložené otázky zakladajú na tomto skutkovom predpoklade, ktorý však musí overiť vnútroštátny súd, a Súdny dvor ho nemôže spochybniť vzhľadom na jasné rozdelenie úloh medzi ním a vnútroštátnymi súdmi v rámci konania upraveného v článku 267 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 19, ako aj z 9. septembra 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, bod 13 a citovanú judikatúru), je na účely poskytnutia úplnej odpovede vnútroštátnemu súdu potrebné tento predpoklad považovať za preukázaný a pokračovať v analýze.

42 Za týchto okolností vzhľadom na to, že vo veci samej ide nielen o spôsoby vykonávania dôkazov vnútroštátnymi daňovými orgánmi, ale aj o rozhodnutie o prerušení konania o správnej sťažnosti, treba po druhé vzhľadom na autonómiu, ktorou disponujú členské štáty, pokiaľ ide o organizáciu ich správnych konaní, pripomenúť, že v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v danej oblasti procesné pravidlá, ktorých cieľom je zabezpečiť ochranu práv, ktoré daňovníkom vyplývajú z práva Únie, vyplývajú z právneho poriadku každého členského štátu, pod podmienkou, že takéto pravidlá nie sú menej priaznivé ako pravidlá upravujúce obdobné situácie vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a že nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, body 28 a 29, ako aj citovanú judikatúru).

43 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, nič v spise predloženom Súdnemu dvoru nenaznačuje, že by článok 277 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, na základe ktorého bolo nariadené prerušenie konania vo veci samej, platil osobitne na kontroly povinností v oblasti DPH, takže s výhradou overení, ktoré musí vykonať vnútroštátny súd, možno porušenie tejto zásady vylúčiť (pozri analogicky rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 30).

44 Pokiaľ ide o zásadu efektivity, nič nenasvedčuje ani tomu, že prerušenie konania o správnej sťažnosti podanej proti daňovému výmeru, ktorým sa nepriznáva právo na odpočítanie DPH, by samo osebe znemožňovalo alebo nadmerne sťažovalo na úrovni správneho konania výkon práv osôb podliehajúcich súdnej právomoci, ktoré im vyplývajú z právneho poriadku Únie.

45 Po tretie vzhľadom na úvahy uvedené v bode 38 tohto rozsudku je však potrebné na jednej strane pripomenúť, že požiadavky vyplývajúce z práva na riadnu správu vecí verejných, ktoré odráža všeobecnú zásadu práva Únie, a najmä právo každého na to, aby jeho záležitosti boli vybavované nestranne a v primeranej lehote, sa uplatňujú v rámci daňovej kontroly, ktorou členský štát vykonáva právo Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. mája 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, body 43 a 44, ako aj citovanú judikatúru, a z 21. októbra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 48).

46 Vzhľadom na to, že spor, o ktorý ide vo veci samej, sa v konečnom dôsledku týka výkonu kontrolných právomocí daňovým úradom, aby si členské štátny splnili povinnosť vyplývajúcu z uplatnenia práva Únie prijať všetky legislatívne a správne opatrenia vhodné na zabezpečenie výberu splatnej DPH v plnej výške na ich území a na boj proti podvodom, preskúmanie správnej sťažnosti podanej proti daňovému výmeru, ktorým sa nepriznáva právo na odpočítanie DPH, predstavuje výkon práva Únie členským štátom, takže toto preskúmanie musí prebiehať v súlade s právom na riadnu správu veci verejných (pozri analogicky rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 27 a citovanú judikatúru).

47 Na to, aby právo Únie nebránilo prerušeniu konania o správnej sťažnosti, o ktorú ide vo veci samej, je preto tiež potrebné, aby takéto prerušenie neviedlo k porušeniu práva na riadnu správu vecí verejných, a najmä aby nemalo za následok omeškanie skončenia tohto konania o správnej sťažnosti po uplynutí primeranej lehoty.

48 Na druhej strane treba konštatovať, že základné práva zaručené Chartou sú uplatniteľné aj na spor, o ktorý ide vo veci samej, keďže prerušenie konania napadnuté pred vnútroštátnym súdom patrí do rámca správneho konania, ktorým sa zdaniteľnej osobe nepriznáva právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu jej účasti na daňovom podvode v rozpore so zásadami, ktorými sa riadi spoločný systém DPH zavedený normotvorcom Únie, a v dôsledku toho predstavuje výkon práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty (pozri analogicky rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 59 a citovanú judikatúru).

49 V tejto súvislosti treba uviesť, že vnútroštátny súd sa pýta na výklad článku 47 Charty, podľa ktorého každý, koho práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené, má za podmienok stanovených v tomto článku právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom, a to z dôvodu, že kým trvá toto prerušenie, spoločnosti Cridar je znemožnené podať na súde opravný prostriedok proti daňovému výmeru, ktorým sa jej nepriznáva právo na odpočítanie DPH, keďže uplatniteľné vnútroštátne právo podmieňuje možnosť podania takéhoto opravného prostriedku prijatím rozhodnutia o vecnej stránke sťažnosti.

50 Je nesporné, že Súdny dvor už rozhodol, že zásada účinnej súdnej ochrany obsiahnutá v tomto ustanovení sa skladá z rôznych prvkov, ktoré zahŕňajú najmä právo na prístup k súdu (rozsudok z 30. júna 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, bod 42, ako aj citovaná judikatúra). Z judikatúry Súdneho dvora tiež však vyplýva, že právo na prístup k súdu nie je absolútnym právom a môže tak podliehať primeraným obmedzeniam, ktoré sledujú legitímny cieľ a nenarušujú samotnú podstatu tohto práva (rozsudok z 30. júna 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, bod 44, ako aj citovaná judikatúra).

51 V prejednávanej veci stačí uviesť, že hoci, kým trvá tento odklad, je Cridar skutočne zbavená možnosti podať na súde opravný prostriedok proti daňovému výmeru, ktorým jej nebolo priznané právo na odpočítanie DPH, z úvah uvedených v bode 38 tohto rozsudku vyplýva, že takéto prerušenie sleduje legitímny cieľ, a z úvah uvedených v bodoch 45 až 47 tohto rozsudku, že Cridar nemôže byť zbavená tejto možnosti po uplynutí primeranej lehoty. Navyše zo spisu, ktorým disponuje Súdny dvor, vyplýva, že vo veci samej nie je spochybnené, že táto spoločnosť bude môcť podať opravný prostriedok na súde proti rozhodnutiu, ktorým sa rozhodne o vecnej stránke jej sťažnosti. Za týchto podmienok sa nemožno domnievať, že takéto prerušenie konania o správnej sťažnosti neprimerane obmedzuje zdaniteľnej osobe, akou je Cridar, právo na prístup k súdu, ako ho zaručuje článok 47 Charty.

52 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, účinnosť súdneho preskúmania zaručená článkom 47 Charty vyžaduje, aby jednak dotknutá osoba mala možnosť zoznámiť sa s dôvodmi, na ktorých sa zakladá rozhodnutie prijaté voči nej, buď prostredníctvom prečítania samotného rozhodnutia, alebo prostredníctvom oznámenia dôvodov na základe jej žiadosti, a to bez toho, aby bola dotknutá právomoc príslušného súdu vyžadovať od dotknutého orgánu oznámenie týchto dôvodov s cieľom umožniť dotknutej osobe brániť svoje práva za najlepších možných podmienok a pri plnej znalosti veci sa rozhodnúť, či je potrebné obrátiť sa na príslušný súd, a aby jednak tento súd mal možnosť v plnom rozsahu preskúmať zákonnosť dotknutého vnútroštátneho rozhodnutia (rozsudok z 24. novembra 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 a C-226/19, EU:C:2020:951, bod 43, ako aj citovaná judikatúra).

53 Na to, aby bolo pri dodržaní článku 47 Charty nariadené prerušenie konania o správnej sťažnosti podanej proti daňovému výmeru, ktorým sa nepriznáva právo na odpočítanie DPH, je preto tiež nevyhnutné, aby rozhodnutie, ktorým sa nariaďuje toto prerušenie bolo zo skutkového, ako aj právneho hľadiska odôvodnené, aby nielen umožnilo zdaniteľnej osobe oboznámiť sa s dôvodmi, pre ktoré sa možno domnievať, že uvedené prerušenie je nevyhnutné na to, aby bolo možné účinne rozhodnúť o jej sťažnosti a chrániť jej práva za najlepších možných podmienok, ale aby mohol aj súd, ktorý rozhoduje o opravnom prostriedku podanom proti tomuto rozhodnutiu o prerušení konania, v plnej miere preskúmať zákonnosť tohto rozhodnutia.

54 Navyše povinnosť správneho orgánu pri uplatňovaní práva Únie odôvodniť svoje rozhodnutia už vyplýva z práva na riadnu správu vecí verejných (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. novembra 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 a C-226/19, EU:C:2020:951, bod 34, ako aj citovanú judikatúru).

55 Po štvrté, keďže nemožno vylúčiť, že sa napokon ukáže, že zdaniteľnej osobe nebolo priznané právo na odpočítanie dane v rozpore s právom Únie, treba ešte pripomenúť, že právo na vrátenie daní vybraných v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z ustanovení práva Únie tak, ako boli vyložené Súdnym dvorom. Členské štáty sú teda v zásade povinné vrátiť dane vybrané v rozpore

s právom Únie. Žiadosť o vrátenie DPH neoprávnene zaplatenej je súčasťou nároku na vymáhanie plnenia poskytnutého bez právneho dôvodu, ktorého účelom je podľa ustálenej judikatúry napravenie dôsledkov nezlučiteľnosti dane s právom Únie, a to tak, že odstráni hospodárske zaťaženie, ktoré v konečnom dôsledku bolo neoprávnene uložené hospodárskemu subjektu a ktoré tento subjekt skutočne znášal (rozsudky zo 14. júna 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, body 29 a 30, ako aj citovaná judikatúra, a z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, point 24).

56 Za týchto okolností je potrebné zdôrazniť, že cieľom systému odpočítania dane je úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia DPH splatnou alebo zaplatenou v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19, ako aj z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 30 a citovaná judikatúra).

57 V tejto súvislosti Súdny dvor už spresnil, že hoci členské štáty disponujú určitou voľnosťou pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočítania DPH, tieto podmienky nemôžu ohroziť zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať toto daňové zaťaženie v celom rozsahu alebo sčasti. Konkrétne, tieto podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vyplatená celá dlžná suma vyplývajúca z tohto nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že toto vrátenie sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom, pričom takýto prijatý postup v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko (rozsudky zo 6. júla 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, bod 20 a citovaná judikatúra, ako aj z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, body 37 a 38).

58 V prípade, že dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto vzniknuté finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, bod 22 a citovanú judikatúru, ako aj z 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, bod 40 a citovanú judikatúru).

59 Tieto úvahy sú tiež analogicky uplatniteľné na situáciu, o ktorú ide vo veci samej, keďže neoprávnené nepriznanie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktoré bolo konštatované okamžite vykonateľným daňovým výmerom, má za následok aj zmrazenie peňažnej sumy na ujmu zdaniteľnej osoby, ktorá zodpovedá sume DPH a ktorej odpočítanie bolo hypoteticky odmietnuté v rozpore s právom Únie.

60 Z toho vyplýva, že na to, aby bolo v súlade s právom Únie nariadené prerušenie konania o správnej sťažnosti podanej proti daňovému výmeru, ktorým sa nepriznáva právo na odpočítanie DPH, o ktorú ide vo veci samej, je tiež potrebné, aby uplatniteľná vnútroštátna právna úprava stanovovala, ak sa nakoniec ukáže, že toto nepriznanie bolo uplatnené v rozpore s právom Únie, že zdaniteľná osoba môže dosiahnuť vrátenie posudzovanej peňažnej sumy v primeranej lehote, ako aj prípadne úroky z omeškania.

61 V piatom a poslednom rade treba uviesť, že pokiaľ sú splnené podmienky vyplývajúce z vyššie uvedených úvah, nevyžaduje sa, aby počas obdobia prerušenia konania o jej sťažnosti mala zdaniteľná osoba vo všetkých prípadoch nárok na odklad výkonu daňového výmeru, ktorý je predmetom tejto sťažnosti. Stačí, ak uplatniteľná vnútroštátna právna úprava stanovuje možnosť priznať takýto odklad ako predbežné opatrenie v prípade vážnych pochybností o zákonnosti daňového výmeru, ak je priznanie takéhoto odkladu výkonu nevyhnutné na zabránenie vážnej a nenapraviteľnej ujme na záujmoch zdaniteľnej osoby.

62 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že smernica o DPH a článok 47 Charty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá oprávňuje vnútroštátne daňové orgány prerušiť konanie o správnej sťažnosti podanej proti daňovému výmeru, ktorým sa zdaniteľnej osobe nepriznáva právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu účasti tejto zdaniteľnej osoby na daňovom podvode, s cieľom získať dodatočné objektívne skutočnosti týkajúce sa tejto účasti, pod podmienkou po prvé, že takéto prerušenie nemá za následok omeškanie skončenia tohto konania o správnej sťažnosti po uplynutí primeranej lehoty, po druhé, že rozhodnutie, ktorým sa nariaďuje toto prerušenie, je tak z právneho, ako aj skutkového hľadiska odôvodnené a môže byť predmetom preskúmania súdom, a po tretie, že ak sa nakoniec preukáže, že právo na odpočítanie dane nebolo priznané v rozpore s právom Únie, tejto zdaniteľnej osobe môže byť v primeranej lehote vrátená zodpovedajúca suma, ako aj prípadne úroky z omeškania z tejto sumy. Za týchto podmienok sa nevyžaduje, aby bol uvedenej zdaniteľnej osobe počas tohto prerušenia konania priznaný odklad na výkon tohto výmeru, okrem prípadu, ak je z dôvodu vážnych pochybností o zákonnosti daňového výmeru priznanie odkladu výkonu tohto istého výmeru nevyhnutné na to, aby sa zabránilo vážnej a nenapraviteľnej ujme na záujmoch zdaniteľnej osoby.

O trovách

63 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 konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a článok 47 Charty základných práv Európskej únie sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá oprávňuje vnútroštátne daňové orgány prerušiť konanie o správnej sťažnosti podanej proti daňovému výmeru, ktorým sa zdaniteľnej osobe nepriznáva právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe z dôvodu účasti tejto zdaniteľnej osoby na daňovom podvode, s cieľom získať dodatočné objektívne skutočnosti týkajúce sa tejto účasti, pod podmienkou po prvé, že takéto prerušenie nemá za následok omeškanie skončenia tohto konania o správnej sťažnosti po uplynutí primeranej lehoty, po druhé, že rozhodnutie, ktorým sa nariaďuje toto prerušenie, je tak z právneho, ako aj skutkového hľadiska odôvodnené a môže byť predmetom preskúmania súdom, a po tretie, že ak sa nakoniec preukáže, že právo na odpočítanie dane nebolo priznané v rozpore s právom Únie, tejto zdaniteľnej osobe môže byť v primeranej lehote vrátená zodpovedajúca suma, ako aj prípadne úroky z omeškania z tejto sumy. Za týchto podmienok sa nevyžaduje, aby bol uvedenej zdaniteľnej osobe počas tohto

prerušenia konania priznaný odklad na výkon tohto výmeru, okrem prípadu, ak je z dôvodu vážnych pochybností o zákonnosti daňového výmeru priznanie odkladu výkonu tohto istého výmeru nevyhnutné na to, aby sa zabránilo vážnej a nenapraviteľnej ujme na záujmoch zdaniteľnej osoby.

Podpisy