Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MICHALA BOBKA
přednesené dne 5. června 2019 [1]

Věc C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovněprávní věci v Budapešti, Maďarsko)]

„Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 167 – Článek 168 – Nárok na odpočet – Daňový únik či podvod – Vnitrostátní řízení – Důkazní břemeno – Přístup ke spisu – Právo na obhajobu – Rovnost zbraní – Soudní přezkum“

I. Úvod

1. Společnost Glencore Agriculture Hungary Kft. (dále jen „Glencore“) napadá dvě rozhodnutí Nemzeti Adó- és Vámhivatal (odvolací ředitelství státní správy daní a cel, Maďarsko, dále jen „NTCA“), kterými byl odepřen odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené z určitých plnění, a to s odůvodněním, že společnost Glencore si byla nebo měla být vědoma daňových úniků nebo podvodů spáchaných jejími dodavateli. Ve věci v původním řízení společnost Glencore zpochybňuje zákonnost daňových řízení vedených u NTCA. Namítá zejména porušení zásady spravedlivého procesu a porušení jejích práv na obhajobu.

2. Vnitrostátní soud, u něhož je řízení o prostředku nápravy podaném společností Glencore vedeno, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovněprávní věci v Budapešti, Maďarsko), má pochybnosti o slučitelnosti některých vnitrostátních předpisů a praxe s unijním právem. Předkládající soud zejména požaduje objasnění zásad, jimiž se řídí důkazní břemeno, které nesou daňové orgány, tedy povinnost prokázat účast osoby povinné k dani na daňových únicích, jichž se dopustili její dodavatelé; právo osoby povinné k dani na přístup k dokumentům, které jsou pro její obhajobu relevantní; a rozsah přezkumu zjištění učiněných daňovými orgány a způsobu, jakým tyto orgány opatřily důkazy, vnitrostátním soudem.

1 – Původní jazyk: angličtina.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

3. Podle článku 167 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) [2] platí, že „[n]árok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

4. Článek 168 směrnice o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[…]“

5. Článek 273 směrnice o DPH stanoví: „Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani […]“

B. Vnitrostátní právní předpisy

6. Ustanovení § 1 odst. 3a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, o pravidlech zdaňování, dále jen „daňový řád“) zní takto:

„V rámci kontroly u stran právního vztahu (smlouva, plnění), na nějž se vztahuje daňová povinnost, nesmí daňový orgán kvalifikovat týž právní vztah dotčený kontrolou, který již byl předmětem kvalifikace, odlišně pro jednotlivé osoby povinné k dani a v případě kontroly u kterékoli jiné strany daného právního vztahu uplatní z úřední povinnosti zjištění učiněná u jedné ze stran tohoto právního vztahu.“

7. Podle § 12 odst. 1 a 3 daňového řádu platí, že osoby povinné k dani jsou oprávněny nahlížet do dokumentů týkajících se jejich daňových záležitostí. Toto oprávnění zahrnuje „právo pořizovat nebo požadovat kopie všech dokumentů, které jsou nezbytné pro vymáhání jejich práv a pro plnění jejich povinností“. Osoby povinné k dani však nesmí nahlížet mimo jiné do „žádné části dokumentu, která obsahuje informace chráněné daňovým tajemstvím týkající se jiné osoby, jejichž získání je v rozporu s právem“.

8. Ustanovení § 97 odst. 4 a 5 daňového řádu stanoví:

„(4) V průběhu kontroly má daňový orgán povinnost zjistit a prokázat rozhodné skutečnosti, pokud podle zákona nenese důkazní břemeno osoba povinná k dani.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

(5) Za přípustný důkaz budou považovány zejména dokumenty, znalecké posudky, prohlášení učiněná osobou povinnou k dani, jejím zástupcem nebo zaměstnancem, jakož i prohlášení učiněná jinými osobami povinnými k dani, svědecké výpovědi, kontroly na místě, utajované či jinak provedené kontrolní nákupy, zkušební výroba, ověřování soupisů a údajů poskytnutých jinými osobami povinnými k dani, zjištění učiněná během jiných souvisejících kontrol, obsah sdělených údajů, údaje ze záznamů jiných orgánů nebo elektronické údaje a informace, které byly veřejnosti zpřístupněny."

9. Ustanovení § 100 odst. 4 daňového řádu zní:

„Opírá-li daňový orgán závěry ze šetření o výsledek související kontroly provedené u jiné osoby povinné k dani nebo o údaje a důkazy získané při takové kontrole, jsou osobě povinné k dani podrobně sděleny ty části příslušného protokolu a příslušného rozhodnutí, které se jí týkají, jakož i údaje a důkazy shromážděné v rámci související kontroly."

10. Ustanovení § 69 odst. 1 Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (zákon č. CXXII z roku 2010 o národním orgánu pro daně a cla, dále jen „zákon o daňovém orgánu") stanoví:

„Údaje shromážděné a zpracované [NTCA] podle § 13 odst. 7 písm. a) pro účely donucovacích činností […], jakož i zvláštní údaje mohou být používány pouze pro účely donucovacích činností, není-li právními předpisy stanoveno jinak."

11. Ustanovení § 76 odst. 2 písm. g) zákona o daňovém orgánu stanoví:

„(2) Nad rámec orgánů uvedených v odst. 1 mohou údaje a informace ze systémů [NTCA] zpracovávajících údaje o donucovací činnosti požadovat i následující orgány, a to v rozsahu nezbytném pro plnění jejich povinností stanovených právními předpisy a s uvedením důvodu:

[…]

g) pobočka [NTCA], která je nadána pravomocemi a působností ve vztahu k povinnostem spadajícím do působnosti [NTCA], pokud jde o daňové a celní závazky, daňová a celní řízení v souladu s [daňovým řádem], [the közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (zákon č. CXXVI z roku 2003 o provedení celního zákona Společenství)] a jinými daňovými a celními nařízeními;"

III. Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

12. Relevantní skutkové okolnosti, jak je lze zjistit z předkládacího usnesení a podání účastníků, lze shrnout následovně.

13. Společnost Glencore, žalobkyně v původním řízení, je společností se sídlem v Maďarsku, jejíž hlavní činnost spočívá ve velkoobchodu s obilninami, olejnatými semeny a krmivem a se surovinami. Společnost Glencore nakupovala obiloviny po celém Maďarsku, přičemž velká část z nich byla následně prodávána v zahraničí. Nakoupila i velká množství slunečnicových semen a semen řepky, přičemž podstatnou část z nich nechala svým subdodavatelem přeměnit na surový olej a krupici a menší část prodala nezpracovanou dále.

14. NTCA provedlo kontroly v prostorách společnosti Glencore. Na základě těchto kontrol byla přijata dvě správní rozhodnutí NTCA, a to v letech 2015 a 2016 (dále jen „napadená rozhodnutí“). První rozhodnutí se týkalo všech daní a dotací vztahujících se k daňovým obdobím let 2010 a 2011 (s výjimkou DPH za měsíce září a říjen 2011). Tímto rozhodnutím bylo společnosti Glencore nařízeno, aby mimo jiné zaplatila 1 951 418 000 maďarských forintů (HUF) na neodvedenou DPH. Druhé rozhodnutí se týkalo DPH dlužné za říjen 2011, přičemž společnost Glencore byla uznána povinnou zaplatit dodatečnou DPH ve výši 130 171 000 HUF.

15. NTCA dospělo v těchto rozhodnutích k závěru, že společnost Glencore neoprávněně odečetla DPH, jelikož věděla nebo měla vědět, že někteří její dodavatelé vystavili fiktivní faktury a účastnili se daňových úniků. NTCA v tomto ohledu odkázalo na správní rozhodnutí vydaná proti jistým dodavatelům společnosti Glencore a na trestní řízení vedená proti některým z těchto dodavatelů (která v době, kdy byla napadená rozhodnutí přijata, stále probíhala).

16. Z napadených rozhodnutí vyplývá, že daňovým kontrolorům, kteří provedli u společnosti Glencore kontrolu, byly přímo či nepřímo zpřístupněny dokumenty obsažené jak v trestních, tak ve správních spisech stíhaných dodavatelů. NTCA se opíralo o některé důkazy opatřené v rámci těchto řízení, aby prokázalo (pasivní) účast společnosti Glencore na těchto daňových unicích.

17. Poté, co byla její odvolání proti správním rozhodnutím zamítnuta, podala společnost Glencore opravný prostředek proti napadeným rozhodnutím u Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovněprávní věci v Budapešti). Ve svých podáních společnost Glencore zpochybňuje zákonnost správního řízení, které vedlo k přijetí napadených rozhodnutí, a namítá porušení zásady spravedlivého procesu a porušení jejích práv na obhajobu.

18. V kontextu tohoto řízení si předkládající soud klade otázku, zda mohou příslušné vnitrostátní předpisy, tak jak jsou vykládány a uplatňovány daňovými orgány i vnitrostátními soudy, nadměrně ztěžovat osobě povinné k dani, jako je Glencore, možnost vyvrácení její účasti na daňových únicích spáchaných jejími dodavateli.

19. Předkládající soud poukazuje na skutečnost, že daňové orgány jsou toho názoru, že je netíží důkazní břemeno, které obvykle nesou, když v pozdějším daňovém řízení zohledňují závěry souvisejících rozhodnutí. To platí bez ohledu na skutečnost, že osoba povinná k dani, proti níž je pozdější vyšetřování vedeno, nebyla účastníkem předchozích řízení a je možné, že o souvisejících rozhodnutích dokonce ani nevěděla.

20. Předkládající soud dále uvádí, že daňové orgány se necítí vázány povinností zpřístupnit spis vedený v souvisejících řízeních ani důkazy použité jako základ souvisejících rozhodnutí. V projednávané věci například došlo k tomu, že společnost Glencore obdržela v průběhu správního řízení pouze popis důkazů, z nichž orgány vycházely v rozhodnutích přijatých proti dodavatelům společnosti Glencore, v podobě souhrnné zprávy. Navzdory jejím opakovaným žádostem byl společnosti Glencore odepřen přístup k některým dokumentům ve spisu, které společnost Glencore považovala za důležité pro svou obhajobu. Teprve později, v průběhu původního řízení, byl společnosti Glencore konečně umožněn přístup k některým z požadovaných dokumentů, a to na základě usnesení předkládajícího soudu.

21. Podle názoru předkládajícího soudu nelze tvrzené nedostatky správního řízení v průběhu soudního řízení plně napravit, neboť nelze přezkoumat zákonnost rozhodnutí dříve přijatých daňovými orgány, ani zákonnost důkazů opatřených v rámci souvisejících řízení.

22. Za těchto podmínek se Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovněprávní věci v Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Musí být ustanovení směrnice o DPH a v souvislosti s nimi základní zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu, jakož i článek 47 Listiny základních práv Evropské unie [(dále jen ‚Listina')], vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu a na ní založené vnitrostátní praxi, podle kterých platí, že v rámci kontroly u stran právního vztahu (smlouva, plnění), na nějž se vztahuje daňová povinnost, musí daňový orgán zjištění, která učinil v řízení provedeném u jedné ze stran tohoto právního vztahu (vystavitel faktur ve věci v původním řízení) a která vyvolala nutnost změnit kvalifikaci daného právního vztahu, zohlednit z úřední povinnosti při kontrole u druhé strany daného právního vztahu (příjemce faktur ve věci v původním řízení), přičemž tato druhá strana daného právního vztahu nemá v původním řízení o kontrole žádná práva, konkrétně práva související s postavením účastníka řízení?

2. Bude-li odpověď Soudního dvora na první otázku záporná, musí být ustanovení směrnice o DPH a v souvislosti s nimi základní zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu, jakož i článek 47 [Listiny], vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která umožňuje postupovat způsobem popsaným v první otázce, takže druhá strana daného právního vztahu (příjemce faktur) nemá v původním řízení o kontrole práva související s postavením účastníka řízení, a tudíž nemůže ani využít práva na opravný prostředek v rámci řízení o kontrole, zjištění z níž musí daňový orgán z úřední povinnosti zohlednit v řízení o kontrole týkajícím se daňové povinnosti této druhé strany a mohou být uplatněna v její neprospěch, přičemž daňový orgán této druhé straně nezpřístupňuje příslušný spis z kontroly provedené u první strany daného právního vztahu (vystavitel faktur), konkrétně podklady pro zjištění, protokoly a správní rozhodnutí, ale sděluje jí jen část z něj v podobě shrnutí, takže daňový orgán obeznamuje druhou stranu se spisem jen nepřímo a výběr provádí sám na základě vlastních kritérií, nad nimiž nemá druhá strana žádnou kontrolu?

3. Musí být ustanovení směrnice o DPH a v souvislosti s nimi základní zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu, jakož i článek 47 [Listiny], vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž v rámci kontroly u stran právního vztahu, na nějž se vztahuje daňová povinnost, musí daňový orgán zjištění, která učinil v řízení provedeném u vystavitele faktur, která vedou ke konstatování, že se vystavitel faktur aktivně podílel na daňovém úniku, zohlednit z úřední povinnosti při kontrole u příjemce faktur, přičemž tento příjemce nemá v řízení o kontrole prováděné u vystavitele práva související s postavením účastníka řízení, a tudíž nemůže ani využít práva na opravný prostředek v rámci řízení o kontrole, zjištění z níž musí daňový orgán z úřední povinnosti zohlednit v řízení o kontrole týkajícím se daňové povinnosti příjemce a tato zjištění mohou být uplatněna v jeho neprospěch, a [daňový orgán] nezpřístupňuje příjemci příslušný spis z kontroly provedené u vystavitele faktur, konkrétně podklady pro zjištění, protokoly a správní rozhodnutí, ale sděluje mu jen část z něj v podobě shrnutí, takže daňový orgán obeznamuje příjemce se spisem jen nepřímo a výběr provádí sám na základě vlastních kritérií, nad nimiž nemá příjemce faktur žádnou kontrolu?“

23. Písemná vyjádření předložily společnost Glencore, maďarská vláda a Komise, přičemž všichni výše uvedení účastníci řízení rovněž přednesli vyjádření na jednání konaném dne 20. března 2019.

IV. Analýza

A. Předběžné poznámky

24. Podstatou předběžné otázky položené předkládajícím soudem je, zda ustanovení směrnice o DPH, vykládaná ve světle článku 47 a čl. 48 odst. 2 Listiny, brání právní úpravě nebo praxi členského státu, podle nichž daňová správa při ověřování práva osoby povinné k dani odpočíst DPH zohledňuje skutková zjištění a právní kvalifikaci skutkových okolností (dále jen „zjištění“), která učinil správní orgán v souvisejících rozhodnutích vydaných proti jiným osobám povinným k dani. Správní orgán v této souvislosti poskytuje osobě povinné k dani dokumenty, které jsou pro tato zjištění relevantní, pouze částečně a nepřímo, prostřednictvím shrnutí dokumentů považovaných za relevantní.

25. Pokud jde o skutkové okolnosti projednávané věci, je předkládací usnesení mimořádně stručné. Považuji proto za nutné vyložit své chápání skutkových okolností případu, čímž bude vytvořen nezbytný základ pro podání odpovědí na otázky vznesené předkládajícím soudem. Je však potřeba podotknout, že absence jakýchkoli podrobností skutkového stavu, společně s poměrně složitou formulací položených otázek, má nevyhnutelně dopad na typ odpovědi, který lze předkládajícímu soudu poskytnout. V tomto smyslu mi proto nezbývá, než abych své závěry formuloval na poměrně vysoké úrovni abstrakce.

26. Ve věci v původním řízení napadá společnost Glencore dvě rozhodnutí vydaná maďarskými daňovými orgány, jimiž tyto orgány nepřipustily odpočet DPH odvedené z určitých plnění, a to s odůvodněním, že společnost Glencore si byla nebo měla být vědoma daňových úniků nebo podvodů spáchaných jejími dodavateli.

27. Zjištění, že u některých transakcí došlo k daňovým únikům, bylo poprvé učiněno v rozhodnutích, která byla přijata daňovými orgány dříve proti dodavatelům společnosti Glencore, a to v řízeních, jejichž účastníkem společnost Glencore nebyla. Toto zjištění bylo následně „přeneseno“ do napadených rozhodnutí v souladu s § 1 odst. 3a daňového řádu. Toto ustanovení – jehož přesný význam je však předmětem sporu mezi účastníky – uvádí, že „[v] rámci kontroly u stran právního vztahu […], na nějž se vztahuje daňová povinnost, nesmí daňový orgán kvalifikovat týž právní vztah dotčený kontrolou, který již byl předmětem kvalifikace, odlišně pro jednotlivé osoby povinné k dani a v případě kontroly u kterékoli jiné strany daného právního vztahu uplatní z úřední povinnosti zjištění učiněná u jedné ze stran tohoto právního vztahu“.

28. Dále vycházím z toho, že v napadených rozhodnutích se daňové orgány, aby prokázaly účast společnosti Glencore na dotčených daňových únicích, v zásadě odvolávaly na *tři soubory důkazů*: i) důkazy opatřené v rámci správního řízení zahájeného proti společnosti Glencore, ii) důkazy opatřené během správního řízení vedeného proti dodavatelům společnosti Glencore a iii) důkazy opatřené během trestního řízení zahájeného proti dodavatelům společnosti Glencore.

29. Daňová řízení vedená proti dodavatelům společnosti Glencore byla v době, kdy předkládající soud podával žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, ukončena vydáním správních rozhodnutí, která nabyla právní moci. Naopak trestní řízení vedená proti těmto dodavatelům stále probíhala, přičemž se zjevně nacházela ve fázi vyšetřování (tedy před podáním obžaloby k trestnímu soudu).

30. To znamená, že v projednávané věci plynou pochybnosti vyslovené předkládajícím soudem o možném porušení práv společnosti Glencore z onoho „předání“ důkazů mezi různými liniemi vnitrostátních orgánů a z „přenesení“ zjištění učiněných těmito orgány v jednom nebo více správních rozhodnutích do pozdějších správních rozhodnutí. Naproti tomu, jak účastníci na jednání potvrdili, žádná zjištění v napadených rozhodnutích nebyla učiněna na základě rozsudku vydaného v trestním řízení, neboť žádný takový rozsudek v dané době neexistoval. Určité informace však byly získány z dokumentů opatřených orgány vedoucími trestní vyšetřování.

31. Ve světle shora uvedeného se domnívám, že předkládající soud se svými dotazy snaží poukázat na *tři hlavní problémy*. První problém se týká způsobu, jakým se mají daňové orgány zhostit povinnosti prokázat, že osoba povinná k dani si byla nebo měla být vědoma daňových úniků spáchaných jejími dodavateli, pokud se odvolávají na zjištění učiněná v předchozích rozhodnutích přijatých proti těmto dodavatelům. Druhý problém se týká rozsahu povinnosti daňových orgánů poskytnout osobě povinné k dani přístup k důkazům nezbytným pro její obranu, a to včetně dokumentů opatřených v souvisejících řízeních vedených proti jiným osobám povinným k dani. Třetí problém se týká pravomocí, které by měl vnitrostátní soud mít při přezkoumávání zjištění, jež učinily daňové orgány v rozhodnutích přijatých proti dodavatelům osoby povinné k dani, a při přezkoumávání zákonnosti opatřování důkazů v řízeních vedených proti těmto dodavatelům.

32. A konečně, s ohledem na použitelné předpisy unijního práva, je potřeba připomenout, že vnitrostátní normy, které stanoví postupy a sankce v rámci boje proti podvodům nebo daňovým únikům, představují provádění unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny [3]. Jak zdůraznil předkládající soud, právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces uvedené v článku 47 Listiny, jakož i právo na obhajobu uvedené v čl. 48 odst. 2 Listiny, mají v tomto řízení zvláštní význam.

B. Důkazní břemeno, které nese daňový orgán

33. První problém předestřený předkládajícím soudem se týká způsobu, jakým se mají daňové orgány zhostit povinnosti prokázat, že osoba povinná k dani si byla nebo měla být vědoma daňových úniků spáchaných jejími dodavateli, pokud se tyto orgány chtějí dovolávat zjištění učiněných v předchozích rozhodnutích přijatých proti těmto dodavatelům.

34. Úvodem je potřeba zdůraznit, že cílem režimu odpočtů je zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických činností [4]. Dle konstantní judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet DPH *nedílnou součástí* mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen [5].

35. Je rovněž zcela jasně stanoveno, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem a že boj proti podvodům, daňovým únikům a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH [6]. Z článků 2 a 273 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU plyne, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům [7]. Avšak opatření, jež mají členské státy možnost za tímto účelem přijmout, nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, a tedy neutralitu DPH [8].

3 – Viz zejména rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27), jak byl později vyjasněn v rozsudcích ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936), a ze dne 2. května 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 – Viz například rozsudek ze dne 5. července 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 25 a citovaná judikatura).

5 – Za všechny viz např. rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 37 a citovaná judikatura).

6 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50), a ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 28).

7 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25), a ze dne 2. května 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, bod 26).

8 – Viz zejména rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49 a citovaná judikatura).

36. S ustanoveními směrnice o DPH tedy není slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel nebo jiný obchodník v rámci dodavatelského řetězce, jehož plnění předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje [9]. Aby bylo možno nárok na odpočet osobě povinné k dani odepřít, je daňová správa povinna prokázat, ve světle objektivních faktorů a aniž by byla tato osoba povinná k dani nucena provádět ověřování, které není součástí jejích povinností, že tato osoba věděla nebo měla vědět, že její protistrana je zapojena do daňového podvodu [10].

37. Pokud na úrovni práva Unie neexistují normy týkající se dokazování, musí být účast osoby povinné k dani na daňovém podvodu prokázána v souladu s vnitrostátními normami pro dokazování [11]. Jak však Soudní dvůr opakovaně judikoval, pravidla pro shromažďování důkazů nesmí oslabovat účinnost unijního práva a musí respektovat práva zaručená Listinou [12].

38. Z rozhodnutí ve věci WebMindLicenses dále plyne, že ustanovení směrnice o DPH, ani zásada respektování práv na obhajobu v zásadě nebrání tomu, aby daňový orgán mohl za účelem prokázání existence daňových úniků použít důkazy získané v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení vedeného proti téže osobě [13].

39. Nevidím žádný důvod, proč by tato zásada neměla platit i v situaci, jaká nastala v původním řízení, kdy byly důkazy získány v rámci správních nebo trestních řízení vedených proti dodavatelům dotčené společnosti. Jak uvedla Komise, je běžnou a zcela legitimní praxí daňové správy v případech, kdy kontrola určité osoby povinné k dani vyvolá podezření co do zákonnosti určitých transakcí, provádět dodatečné kontroly osob povinných k dani, jejichž plnění v rámci dodavatelského řetězce předchází dodání uskutečněnému danou osobou nebo po něm následuje. Tyto kontroly mohou vést k zahájení souběžných (trestních nebo správních) řízení proti různým osobám povinným k dani, a to na základě stejných skutkových okolností a stejného souboru důkazů [14].

40. Proto skutečnost, že jsou některé dokumenty přenášeny z jednoho řízení do druhého, nemá sama o sobě za následek porušení práv na obhajobu osoby povinné k dani, proti níž je v druhém uvedeném řízení vedeno vyšetřování.

41. Tato obecně koncipovaná možnost se však pojí s řadou důležitých souvisejících aspektů. Pokud se daňová správa hodlá na tyto dokumenty odvolávat na podporu svých zjištění v jakémkoli pozdějším rozhodnutí, musí: i) poskytnout osobě povinné k dani k těmto dokumentům přístup, jsou-li tyto dokumenty vůči této osobě použity v pozdějším rozhodnutí; ii) dotčené osobě povinné k dani poskytnout možnost se k těmto dokumentům vyjádřit a předložit důkazy na podporu svých tvrzení; iii) ve svém rozhodnutí výslovně uvést do souladu příslušné dokumenty a jejich relevanci, přičemž správce daně je povinen do svého rozhodnutí zahrnout relevantní argumentaci dotčené osoby povinné k dani, odpovědět na ni nebo ji vyvrátit. To platí bez ohledu na to, zda tyto dokumenty již byly použity jako základ pro vydání předchozího rozhodnutí, které mezitím nabylo právní moci.

9 – Viz rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 38 a 41), a ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, body 40 až 42).

10 – V tomto smyslu viz usnesení ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, bod 39 a citovaná judikatura).

11 – Viz například mé stanovisko ve věci Dzivev a další (C-310/16, EU:C:2018:623, bod 24 a násl. a citovaná judikatura).

12 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, body 65 a 68).

13 – Tamtéž, body 68 a 90.

14 – Viz například rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 17 a 25), a ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 14). Viz též usnesení ze dne 15. července 2015, Itales (C-123/14, nezveřejněno, EU:C:2015:511, body 14 a 15).

42. Platnost domněnky, že určitá zjištění byla v předchozích rozhodnutích prokázána, nezbavuje daňové orgány povinnosti řádně své rozhodnutí odůvodnit a poskytnout důkazy na podporu vyvozených závěrů v rozhodnutích pozdějších, která budou přijata proti jiným osobám povinným k dani. Platí zásada, že jakékoli rozhodnutí daňových orgánů, jímž je osobě povinné k dani odpírán odpočet DPH, musí být autonomním rozhodnutím, v němž jsou závěry příslušných orgánů náležitě a nezávisle odůvodněny a podloženy.

43. Jakýkoli jiný přístup by vážně narušil práva na obhajobu osob povinných k dani, proti nimž jsou vedena pozdější řízení, neboť tyto osoby by „propadly mezi dvěma stoličkami“. Na jedné straně by osoba povinná k dani nemohla napadnout určitá zjištění v předchozích rozhodnutích, protože nebyla účastníkem těchto řízení, a na druhé straně by tato zjištění nemohla napadnout ani ve svém vlastním řízení, neboť orgány jsou svými předchozími rozhodnutími vázány.

44. V krajním případě by to mohlo znamenat i to, že by tato osoba neměla k dispozici vůbec žádnou obranu, a to zejména v těch případech (které nejsou v případě rozsáhlých podvodů nikterak ojedinělé), kdy je řízení vedeno proti společnostem, které jsou v procesu likvidace, které již zanikly nebo které jednoduše nemají zájem se bránit. V těchto případech by daňová správa učinila zjištění, a to v podstatě s účinky *erga omnes*, ohledně skutkových okolností a jejich právní kvalifikace, aniž by tyto závěry kdy byly skutečně zpochybněny.

45. Tyto úvahy pak směřují k jádru celé záležitosti, tedy posouzení slučitelnosti takového vnitrostátního ustanovení, jako je § 1 odst. 3a daňového řádu, s unijním právem. Jak je uvedeno v bodě 27 výše, účastníci se neshodnou na způsobu, jakým by toto ustanovení mělo být vykládáno a uplatňováno. Úkolem Soudního dvora není výklad vnitrostátního práva. Proto nebudu k tomuto konkrétnímu ustanovení zaujímat žádný definitivní postoj a ve svém stanovisku se omezím pouze na několik obecných poznatků.

46. To, že daňové orgány mají v zásadě právní povinnost být při posuzování totožných skutkových okolností nebo právních vztahů konzistentní, je přirozeně zcela v pořádku. Právě naopak, jak uvádí maďarská vláda, takový přístup podporuje právní jistotu a zajišťuje rovnost mezi osobami povinnými k dani. Je však potřeba připojit dvě důležité výhrady.

47. Zaprvé výklad ustanovení, jako je § 1 odst. 3a daňového řádu, musí respektovat logiku a strukturu systému DPH. Jednotlivé osoby povinné k dani nemohou nést odpovědnost za protiprávní jednání jiných osob povinných k dani pouze proto, že byly stranou vztahu, z něhož dotčený daňový závazek vznikl. Taková odpovědnost musí být vždy zjištěna na individuální úrovni, vzhledem ke každé jednotlivé osobě povinné k dani v rámci dodavatelského řetězce [15].

48. Zadruhé takovéto ustanovení vnitrostátního práva může nejvýše uložit daňovým orgánům povinnost zaujímat ve všech souvisejících případech stejný přístup, *pokud zde nejsou pádné důvody k postupu jinému*. Jinými slovy, takové ustanovení je přijatelné pouze v případě, že jednoznačně, fakticky či právně, nebrání daňovým orgánům dospět v rámci jiného řízení k jinému závěru, jsou-li jim předložena nová tvrzení nebo nové důkazy.

49. Z těchto důvodů by mohlo dojít k tomu, že by se vnitrostátní ustanovení nebo praxe, podle nichž jsou daňové orgány právně nebo fakticky vázány zjištěními učiněnými v souvisejících rozhodnutích, mohly dostat do rozporu s celou řadou relevantních klíčových zásad, byly-li by vykládány a uplatňovány jiným způsobem, než je uvedeno výše. Žádný takový výklad však nemůže oslabit důkazní břemeno, které daňové orgány nesou, nebo je dokonce fakticky přesunout na osobu povinnou k dani, tedy v konečném důsledku oslabit nárok na odpočet daně, a tím i neutralitu DPH, a současně porušit práva na obhajobu osob povinných k dani.

15 – Viz výše, bod 36 tohoto stanoviska.

C. Rozsah práva osoby povinné k dani na přístup ke spisu

50. Druhý problém vzniklý v rámci tohoto řízení se týká povinnosti daňových orgánů poskytnout osobě povinné k dani přístup k důkazům týkajícím se daňového řízení vedeného ve vztahu k této osobě. Podobně jako vnitrostátní soud ve věci Ispas [16], předkládající soud v tomto případě zejména žádá o objasnění toho, *kdy*, *co a jak* by mělo být takto zpřístupněno.

51. Pokud jde o první uvedený aspekt, je třeba mít na paměti, že právo na přístup ke spisu má zásadní význam pro výkon práv na obhajobu osob, jejichž zájmy mohou být přijetím rozhodnutí orgánů veřejné moci dotčeny.

52. Zásada respektování práva na obhajobu vyžaduje, aby bylo osobě, jíž je určeno rozhodnutí nepříznivě zasahující do jejího právního postavení, umožněno uplatnit její vyjádření před přijetím tohoto rozhodnutí, tak aby příslušný orgán užitečně zohlednil všechny rozhodné skutečnosti. Cílem tohoto pravidla je především zajistit této osobě možnost opravit chybu nebo uplatnit takové skutečnosti týkající se její osobní situace, jež mohou ovlivnit, zda rozhodnutí bude či nebude přijato nebo zda bude mít takový či jiný obsah [17].

53. Přístup ke spisu musí být umožněn v určitém okamžiku během správního řízení, ale rozhodně *předtím*, než orgány přijmou konečné rozhodnutí. Osoba povinná k dani musí mít dostatek času, aby se mohla seznámit s dokumenty, které mají příslušné orgány k dispozici, a musí být schopna připravit si odpovídajícím způsobem obranu.

54. Osobě povinné k dani by měl být umožněn přístup ke spisu před zahájením jakéhokoli soudního řízení. Přístup ke spisu osobě povinné k dani rovněž umožňuje přijmout informované rozhodnutí v tom směru, zda rozhodnutí přijaté správním orgánem hodlá napadnout u příslušného soudu [18].

55. Zpřístupnění v pozdější fázi – k němuž dochází až v rámci soudního řízení zahájeného proti rozhodnutí správních orgánů – proto zpravidla nemůže zhojit porušení práv této osoby na obhajobu, k němuž došlo ve fázi správního řízení [19].

56. S ohledem na typy dokumentů, které jsou orgány povinny osobě povinné k dani, která je předmětem vyšetřování, zpřístupnit, považuji za potřebné zdůraznit, že právo na přístup ke spisu znamená, že daná osoba povinná k dani musí mít možnost nahlédnout do *všech* dokumentů ve vyšetřovacím spise, které jsou pro vedení její obrany relevantní.

57. Tyto dokumenty konkrétně zahrnují především ty části spisu, na které se příslušné orgány hodlají odvolávat ve svém rozhodnutí proti dotčené osobě povinné k dani [20]. To v případě společnosti Glencore znamená, že jí měl být umožněn přístup ke všem důkazům, ze kterých vycházelo zjištění příslušného orgánu, že tato společnost o dotčených daňových únicích věděla nebo vědět měla.

16 – Viz mé stanovisko ve věci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, bod 99).

17 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 38 a citovaná judikatura).

18 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. října 1987, Heylens a další (222/86, EU:C:1987:442, bod 15).

19 – Jiná situace však může nastat v případě, že řízení zahájené proti rozhodnutí vydanému správním orgánem „[má] za následek automatický odklad výkonu rozhodnutí, které nepříznivě zasahuje do právního postavení, a [vede] k jeho okamžité nepoužitelnosti“. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 54 a násl.).

20 – Viz například rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 32).

58. V této souvislosti je na místě zdůraznit, že právo na přístup existuje bez ohledu na původ dokumentu a souvislosti, za nichž byl tento dokument opatřen (například v průběhu souběžného správního nebo trestního řízení vedeného proti jiné osobě povinné k dani) – samozřejmě pouze v případě, že se neuplatní nějaká výjimka [21]. Je nerozhodné, zda byly dokumenty, z nichž příslušné orgány vycházely, fyzicky přeneseny z jednoho soudního spisu do jiného: pokud mají být tyto dokumenty použity jako důkaz v pozdějším případu, musí být osobě povinné k dani, jíž se tento pozdější případ týká, zpřístupněny. Zda se tak stane poskytnutím kopie požadovaných dokumentů osobě povinné k dani, nebo tím, že jí bude umožněn přístup (v případě nutnosti i jen částečný) ke spisu v souvisejícím řízení, je otázkou, kterou rozhodne daný členský stát. Podstatné je, aby měla osoba povinná k dani skutečnou možnost mít k původním důkazům přístup.

59. Zadruhé právo na přístup se nutně vztahuje i na ostatní dokumenty, které se týkají jednání osoby povinné k dani, které je předmětem vyšetřování, byť se na ně příslušné orgány v odůvodnění svého rozhodnutí přímo neodvolávají. Jak konzistentně rozhoduje Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“), podle článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „EÚLP“) platí, že osoby, které jsou předmětem vyšetřování, by měly mít přístup nejen k „důkazům *přímo souvisejícím* se skutkovým stavem případu“, ale také k „*dalším důkazům*, které se mohou týkat přípustnosti, spolehlivosti a úplnosti oněch přímo souvisejících důkazů [22]“.

60. Zatřetí právo na přístup ke spisu zahrnuje nejen usvědčující důkazy, ale také důkazy *vyviňující*, které daňové orgány případně opatřily [23]. To znamená, že osoba povinná k dani by měla mít přístup k dokumentům a informacím, jež jí mohou být ve prospěch, neboť ji mohou zprostit viny či se mohou obecně jevit jako neslučitelné se závěry vyvozenými daňovými orgány na základě ostatních důkazů, které mají k dispozici [24].

61. A naopak, jak jsem uvedl ve svém stanovisku ve věci Ispas, právo na přístup ke spisu nelze vykládat tak, že vyžaduje, aby osoba povinná k dani mohla „nahlížet do úplného spisu“, pokud se tím rozumí „úplný soubor dokumentů a informací, které mají správní orgány k dispozici“, včetně „součástí, které přímo nesouvisejí s přijatým rozhodnutím, jako jsou některé interní poznámky, návrhy, pomocné výpočty a veškeré informace získané od třetích osob [25]“.

62. Tím spíše nevidím žádný podklad pro nárok osoby povinné k dani na úplný přístup ke spisům týkajícím se souběžných řízení vedených proti *jiným osobám povinným k dani*, samozřejmě za předpokladu, že všechny relevantní dokumenty, na které se daňový orgán hodlá odvolávat, byly „přeneseny“ do pozdějšího spisu a tam zpřístupněny [26].

63. Dále podle ustálené judikatury platí, že obecná zásada unijního práva požadující dodržování práva na obhajobu nepředstavuje absolutní právo, nýbrž může obsahovat omezení za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají cílům obecného zájmu sledovaným dotčeným opatřením a nejsou vzhledem ke sledovanému cíli nepřiměřeným a nepřípustným zásahem do samotné podstaty takto

21 – Viz níže, body 63 a 64 tohoto stanoviska.

22 – Viz rozsudek ESLP ze dne 11. prosince 2008, Mirilašvili v. Rusko (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, § 200 a citovaná judikatura). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska. Zatímco čl. 6 odst. 1 EÚLP má přirozeně v prvé řadě část civilní a část trestní, ESLP použil ustanovení čl. 6 odst. 1 EÚLP na určité druhy daňových řízení. Proto mohou zásady vypracované ESLP docela dobře posloužit jako obecné vodítko, pokud jde o standard, který je potřeba použít na takový postup, o jaký jde v původním řízení, bez ohledu na (samostatné) zkoumání toho, zda v daném konkrétním případě mohla být uložená pokuta ve skutečnosti považována za sankci, která má „trestněprávní“ povahu.

23 – Analogicky viz rozsudek ze dne 13. září 2018, UBS Europe a další (C-358/16, EU:C:2018:715, bod 66 a citovaná judikatura). Viz též rozsudek ESLP ze dne 5. dubna 2012, Chambaz v. Švýcarsko (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, § 61 a citovaná judikatura).

24 – Viz rozsudek ze dne 1. července 2010, Knauf Gips v. Komise (C-407/08 P, EU:C:2010:389, bod 23 a citovaná judikatura).

25 – Viz mé stanovisko ve věci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, body 100, 116 a 121).

26 – Výše, bod 58 tohoto stanoviska.

zaručených práv [27]. Přístup ke spisu tedy může být omezen v těch případech, kde se jeví být nezbytně nutným zajistit, aby byly chráněny důležité veřejné zájmy (například mlčenlivost ohledně probíhajícího trestního řízení) nebo aby nebyla protiprávně dotčena základní práva jiných osob (například důvěrnost osobních údajů nebo obchodního tajemství) [28].

64. Je však úkolem příslušných orgánů, aby prokázaly, že jsou splněny podmínky pro uplatnění těchto výjimek, přičemž toto posouzení podléhá přezkumu soudem [29]. Příslušné orgány jsou nicméně povinny posoudit, zda lze umožnit *částečné* zpřístupnění dokumentů, na které se vztahuje některá z výjimek: to vyžaduje zejména ověření, zda je přístup omezený pouze na určité části dokumentace možný a nevyžaduje nepřiměřené množství práce ze strany příslušných orgánů [30]. V této souvislosti je potřeba mít na paměti, že v moderním prostředí informačních technologií se zpracování velkého množství dokumentů a případně i jejich úprava staly výrazně jednoduššími, než tomu bylo v minulosti.

65. A konečně, pokud jde o způsob, jakým musí být přístup poskytnut, považuji za potřebné zdůraznit, že z důvodů vysvětlených v bodě 58 výše nepostačuje pouhý odkaz na minulá rozhodnutí, v nichž byly příslušné dokumenty použity jako důkaz. Stejně tak popis důkazů, které mají daňové orgány k dispozici, ve formě souhrnné zprávy nepostačuje k naplnění práva osoby povinné k dani na přístup ke spisu, ledaže tato osoba může požádat o nahlédnutí a případně i o pořízení kopie konkrétních dokumentů. Je skutečně nanejvýš důležité, aby mohla osoba povinná k dani původní dokumenty „vidět na vlastní oči“, pokud si to přeje.

D. Soudní přezkum

66. Závěrem je potřeba věnovat se stručně rozsahu přezkumu, který má vnitrostátní soud provádět ve vztahu k rozhodnutí daňových orgánů, kterým byly osobě povinné k dani odepřeny určité odpočty DPH.

67. Příslušný soud by měl provést celkové posouzení všech relevantních skutečností a okolností případu, který je u něj projednáván, aby určil, zda dotyčná osoba povinná k dani měla nárok na odpočet daně ve vztahu k plněním, u nichž došlo k dotčeným daňovým únikům.

68. Při přezkoumávání této otázky pochopitelně nemůže být vnitrostátní soud vázán žádnými zjištěními učiněnými daňovými orgány, ať již v napadených rozhodnutích, nebo v rozhodnutích přijatých proti jiným osobám povinným k dani, a to ani v případech, že se tato rozhodnutí stala pravomocnými.

69. V souladu s článkem 47 Listiny musí do pravomoci vnitrostátního soudu spadat všechny skutkové a právní otázky, které budou mít vliv na výsledek řízení [31]. Pro splnění požadavků spjatých s právem na spravedlivý proces je v této souvislosti důležité, aby byli účastníci o všech těchto záležitostech informováni a aby měli možnost je projednat a vyjádřit se k nim [32].

70. V rámci soudního řízení musí mít vnitrostátní soud rovněž pravomoc ověřit (v případě potřeby v rámci soudního řízení o předběžném opatření) zákonnost důkazů použitých proti osobě povinné k dani ve světle unijního práva, a to včetně důkazů „přenesených“ z jiného řízení. Jak Soudní dvůr rozhodl ve věci WebMindLicenses, účinnost soudní kontroly zaručené článkem 47 Listiny vyžaduje,

27 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 42), a ze dne 9. listopadu 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 35).

28 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 36).

29 – V tomto smyslu viz rozsudek ESLP ze dne 16. února 2000, Jasper v. Spojené království (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 56).

30 – V tomto smyslu analogicky viz rozsudek ze dne 28. června 2012, Komise v. Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, bod 79).

31 – Analogicky viz rozsudek ze dne 4. června 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, bod 62).

32 – Analogicky viz rozsudek ze dne 2. prosince 2009, Komise v. Irsko a další (C-89/08 P, EU:C:2009:742, bod 56).

aby „soud provádějící kontrolu legality rozhodnutí představujícího uplatnění unijního práva mohl ověřit, zda důkazy, na kterých je toto rozhodnutí založeno, nebyly získány a použity v rozporu s právy zaručenými uvedeným právem a zejména Listinou“. Tento požadavek je splněn, „jestliže soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí daňového orgánu, kterým byla dodatečně vyměřena DPH, je oprávněn přezkoumat, že důkazy pocházející ze souběžného a dosud neskončeného trestního řízení, na kterých je založeno toto rozhodnutí, byly získány v tomto trestním řízení v souladu s právy zaručenými unijním právem, anebo se může alespoň ujistit, na základě kontroly již provedené trestním soudem v rámci kontradiktorního řízení, že uvedené důkazy byly získány v souladu s tímto právem [33]“.

71. V uvedeném rozhodnutí Soudní dvůr dále dodal, a to je v této věci podstatné, že „[n]ení-li tento požadavek splněn, a právo na soudní ochranu tedy není účinné, nebo v případě porušení jiného práva zaručeného unijním právem, musí být důkazy získané v rámci trestního řízení a použité v daňovém řízení vyloučeny a napadené rozhodnutí, které spočívá na těchto důkazech, musí být zrušeno, jestliže je v důsledku toho nepodložené“ [34].

72. Pokud by předkládající soud neměl pravomoc přezkoumat zjištění daňových orgánů nebo způsob, jakým byly důkazy jimi předložené opatřeny, měla by tato skutečnost rovněž za následek porušení zásady rovnosti zbraní, která je důsledkem práva na spravedlivý proces zakotveného v článku 47 Listiny.

73. Podle ustálené judikatury s sebou totiž zásada rovnosti zbraní nese povinnost nabídnout každému účastníku řízení přiměřenou možnost prezentovat svoji věc včetně důkazů za podmínek, které ho nestaví do jasně nevýhodnější situace oproti jeho protivníkovi. Tato zásada má zajistit rovnováhu mezi účastníky soudního řízení tím, že těmto účastníkům zaručí stejná práva a povinnosti, zejména co se týče úpravy dokazování a kontradiktorního projednání věci před soudem [35].

74. Obecně je nutno zdůraznit, že až na několik málo menších výjimek platí, že tvrzení a zjištění správních orgánů nezavazují a nemohou soudy zavazovat, ani jim bránit v plném výkonu soudní kontroly. Jak Soudní dvůr opětovně zdůraznil v jednom nedávném rozhodnutí, pojem nezávislosti zejména předpokládá, že daný orgán vykonává soudní funkce zcela samostatně, není hierarchicky vázán ani podřízen, ať již přímo (přijímáním příkazů či pokynů jakéhokoliv původu [36]), nebo nepřímo (tím, že bude co do výsledku posouzení vázán jiným úkonem nebo rozhodnutím, zejména správními úkony, které jsou *de facto* vyloučeny ze soudního přezkumu [37]).

75. Z těchto důvodů musí mít vnitrostátní soud, který vede řízení zahájené osobou povinnou k dani proti rozhodnutí přijatému daňovými orgány, možnost přezkoumat všechny skutkové a právní poznatky uvedené v tomto rozhodnutí, včetně zákonnosti způsobu, jakým byly důkazy opatřeny, bez ohledu na jejich původ.

33 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, body 87 a 88).

34 – Tamtéž, bod 89.

35 – Viz například rozsudek ze dne 28. července 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone a další (C-543/14, EU:C:2016:605, body 40 a 41 a citovaná judikatura).

36 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, body 42 a 44 a citovaná judikatura).

37 – Viz mé stanovisko ve věci Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, body 50 a 51 a 102).

V. Závěry

76. Navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovněprávní věci v Budapešti, Maďarsko) následovně:

– Ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládaná ve světle článku 47 a čl. 48 odst. 2 Listiny základních lidských práv Evropské unie nebrání právní úpravě ani praxi členského státu, podle nichž má při ověřování nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH daňová správa povinnost zohlednit zjištění, která učinila v souvisejících rozhodnutích, jež nabyla právní moci, za předpokladu, že:

  – taková právní úprava nebo praxe nebrání při respektování logiky a struktury systému DPH daňovým orgánům právně ani fakticky v tom, aby v kontextu jiných řízení dospěly k jiným závěrům, jsou-li jim předložena nová tvrzení nebo nové důkazy;

  – daňové orgány jsou před přijetím konečného rozhodnutí v zásadě povinny zpřístupnit všechny dokumenty, které jsou rozhodné pro výkon práv osoby povinné k dani na obhajobu, včetně těch, které byly opatřeny v rámci souvisejícího správního nebo trestního řízení. Popis důkazů ve formě souhrnné zprávy nestačí, ledaže osoba povinná k dani může požádat o nahlédnutí a případně i o pořízení kopie konkrétních dokumentů;

  – vnitrostátní soud, který projednává žalobu podanou proti rozhodnutí přijatému daňovými orgány, má možnost přezkoumat všechny skutkové a právní poznatky uvedené v tomto rozhodnutí, včetně zákonnosti způsobu, jakým byly důkazy opatřeny, bez ohledu na jejich původ.