Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MICHALA BOBEKA
od 5. lipnja 2019.[1]

Predmet C-189/18

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska))

„Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 167. – Članak 168. – Pravo na odbitak – Utaja ili izbjegavanje poreza – Nacionalni postupci – Teret dokazivanja – Pristup spisu – Pravo obrane – Jednakost oružja – Sudski nadzor”

I. Uvod

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (Glencore) osporava dvije odluke Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Središnja državna uprava za poreze i carine, Mađarska) (u daljnjem tekstu: Porezna uprava) koja je uskratila pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je plaćen za određene isporuke, na temelju toga da je Glencore znao ili morao znati za utaju ili izbjegavanje poreza koje su počinili njegovi dobavljači. Glencore u glavnom postupku osporava zakonitost poreznih postupaka pred Poreznom upravom. Konkretno, prigovara o nedostatku pravičnosti i povredi svojeg prava obrane.

2. Nacionalni sud pred kojim je pokrenut taj postupak, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), izražava sumnje o usklađenosti određenih nacionalnih odredbi i praksi s pravom Unije. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev traži pojašnjenja načela o teretu dokazivanja poreznih tijela kad trebaju dokazati sudjelovanje poreznog obveznika u utaji poreza koju su počinili njegovi dobavljači; prava poreznog obveznika na pristup relevantnim dokumentima za svoju obranu; i dosega nadzora koji nacionalni sud provodi s obzirom na činjenice koje su utvrdila porezna tijela i način na koji su ta porezna tijela prikupila dokaze.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. U skladu s člankom 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u[2]) „pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti”.

1 Izvorni jezik: engleski

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

4. Članak 168. Direktive o PDV-u određuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[…]"

5. Članak 273. Direktive o PDV-u propisuje: „Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica […]".

B. Nacionalno pravo

6. Članak 1. stavak 3.a Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakon br. XCII iz 2003. o poreznim pravilima, u daljnjem tekstu: zakon o poreznim pravilima) propisuje:

„U okviru nadzora stranaka u pravnom odnosu (ugovor, transakcija) koji je obuhvaćen poreznom obvezom, porezno tijelo ne može isti pravni odnos nad kojim je proveden nadzor i koji je već kvalificiran kvalificirati drukčije za svakog poreznog obveznika te, po službenoj dužnosti, utvrđenja donesena u pogledu jedne od strana u navedenom pravnom odnosu primjenjuje u slučaju nadzora kod svake strane u navedenom odnosu".

7. U skladu s člankom 12. stavcima 1. i 3. Zakona o poreznim pravilima, porezni obveznici imaju pravo na uvid dokumenata koji se odnose na njihova porezna pitanja. To pravo uključuje „pravo napraviti ili zahtijevati preslike svih dokumenata koji su potrebni za ostvarivanje njihovih prava i ispunjavanje obveza". Međutim, porezni obveznici ne smiju pregledati, *inter alia*, „niti jedan dio dokumenta koji sadržava porezne tajne koje se odnose na drugu osobu, što bi u slučaju upućenosti u njihov sadržaj predstavljalo povredu zakona".

8. Članak 97. stavci 4. i 5. Zakona o poreznim pravilima predviđa:

„4. Tijekom nadzora porezno tijelo dužno je utvrditi i dokazati relevantne činjenice, osim u slučaju kada je, na temelju zakona, teret dokazivanja na poreznom obvezniku.

5. Dokumenti, vještačenja, izjave poreznog obveznika, njegova zastupnika, njegovih zaposlenika ili drugih poreznih obveznika, svjedočenja, pregledi poslovnih prostorija, simulirane kupnje, prikrivene simulirane kupnje, proizvodnje radi testiranja, popisi na licu mjesta, podaci drugih poreznih obveznika, utvrđenja naloženih povezanih nadzora, sadržaj dostavljenih informacija, podaci ili elektronički podaci koji potječu od drugih upravnih tijela ili su dostupni javnosti".

9. Članak 100. stavak 4. Zakona o poreznim pravilima glasi:

„Ako porezno tijelo zaključke istrage potkrijepi rezultatima povezanog nadzora provedenog kod drugog poreznog obveznika ili podacima i dokazima prikupljenima tom prilikom, poreznog obveznika detaljno se obavještava o dijelu povezanog nadzora i odluke koji se na njega odnosi te podataka i dokaza prikupljenih tijekom povezanog nadzora".

10. Članak 69. stavak 1. Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Zakon br. CXXII iz 2010. o Nacionalnoj upravi za poreze i carine, Mađarska) (u daljnjem tekstu: Zakon o poreznoj upravi), propisuje:

„Podaci koje je prikupila i obradila [Porezna uprava] u skladu s podstavkom (a) stavka 7. članka 13. za potrebe aktivnosti kaznenog progona […] kao i posebni podaci, mogu se koristiti samo za potrebe aktivnosti kaznenog progona, osim ako zakonom nije drukčije određeno”.

11. Članak 76. stavak 2. točka (g) Zakona o poreznoj upravi propisuje:

„2. Osim onih navedenih u stavku 1., sljedeće osobe mogu također zatražiti podatke i informacije iz sustava [Porezne uprave] za obradu podataka kaznenog progona, u mjeri koja je potrebna za izvršavanje njihovih dužnosti predviđenih zakonom, uz navedeno obrazloženje:

[…]

(g) podružnica [Porezne uprave] ovlaštena i nadležna u odnosu na odgovornosti koje su u nadležnosti [Porezne uprave] u vezi s poreznim i carinskim obvezama te poreznim i carinskim postupcima u skladu sa [Zakonom o poreznim pravilima], [Közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (Zakon br. CXXVI iz 2003. o provedbi Carinskog zakonika Zajednice)] i drugim poreznim i carinskim propisima;”

III. Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

12. U mjeri u kojoj je moguće utvrditi iz zahtjeva za prethodnu odluku i očitovanja stranaka, relevantne se činjenice mogu sažeti kako slijedi.

13. Tužitelj u glavnom postupku, Glencore, društvo je sa sjedištem u Mađarskoj čija je osnovna djelatnost veleprodaja žitarica, uljane repice i stočne hrane, zajedno sa sirovinama. Glencore je kupovao žitarice na cijelom državnom području Mađarske, od kojih je velik dio prodan u inozemstvo. Također je kupovao velike količine sjemenja suncokreta i uljane repice, od kojih je znatan dio upotrebljavao za izradu, pomoću podugovaratelja, sirovog ulja i krupice, a manji dio je preprodao bez prerade.

14. Porezna je uprava provela nadzor u prostorijama društva Glencore. Nakon tih nadzora Porezna uprava donijela je dvije upravne odluke u 2015. i 2016. (u daljnjem tekstu: pobijane odluke). Prva se odluka odnosila na sve poreze i subvencije u okviru poreznih razdoblja za 2010. i 2011. (osim za PDV tijekom rujna i listopada 2011.). Tom odlukom Glencoreu je naloženo da plati, među ostalim, iznos od 1 951 418 000 mađarskih forinta (HUF) na ime neplaćenog PDV-a. Druga odluka odnosila se na PDV za listopad 2011. i u njoj je utvrđeno da je Glencore bio obvezan platiti dodatni PDV u iznosu od 130 171 000 HUF.

15. Porezna je uprava u tim odlukama zaključila da je Glencore nezakonito odbio PDV u onoj mjeri u kojoj je znao ili morao znati da su neki od njegovih dobavljača izdali fiktivne račune i da su sudjelovali u utaji poreza. Porezna uprava u tom se smislu pozvala na upravne odluke koje je donijela protiv određenih Glencoreovih dobavljača te na kaznene postupke protiv nekih od tih dobavljača (koji su bili u tijeku kad je donijela pobijane odluke).

16. Prema pobijanim odlukama, porezni inspektori koji su proveli nadzor Glencorea dobili su pristup – izravno ili neizravno – dokumentima koji se nalaze u kaznenim te upravnim spisima dobavljača protiv kojih se vodio postupak. Porezna se uprava oslonila na neke od dokaza koje je prikupila u tim postupcima kako bi utvrdila Glencoreovo (pasivno) sudjelovanje u utaji poreza.

17. Nakon što su njegove upravne žalbe bile odbijene, Glencore je osporavao pobijane odluke pred Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti). Glencore u svojim očitovanjima izražava sumnju u zakonitost upravnog postupka koji je doveo do donošenja pobijanih odluka te se žali na nedostatak pravičnosti u postupku i na povredu svojeg prava obrane.

18. U okviru tog postupka sud koji je uputio zahtjev pita se mogu li mjerodavne nacionalne odredbe, kako ih tumače i primjenjuju porezna tijela i nacionalni sudovi, pretjerano otežati poreznom obvezniku poput Glencorea dokazivanje svojeg nesudjelovanja u utaji poreza koju su počinili njegovi dobavljači.

19. Sud koji je uputio zahtjev ističe da porezna tijela smatraju da su oslobođena tereta dokazivanja, koji obično snose, pri uzimanju u obzir utvrđenja iz povezanih odluka u naknadnom poreznom postupku. To je tako bez obzira na činjenicu da porezni obveznik nad kojim se provodi kasnija istraga nije bio stranka u prethodnim postupcima i nije ni morao znati za povezane odluke.

20. Sud koji je uputio zahtjev nadalje napominje da se porezna tijela ne smatraju dužnima otkrivati spise povezanih postupaka i dokaze koji predstavljaju osnovu za povezane odluke. Primjerice, u predmetnom je slučaju, tijekom upravnog postupka, Glencore primio samo opis dokaza na koje se oslanjalo u odlukama donesenima protiv njegovih dobavljača u obliku sažetog izvješća. Unatoč njegovim višestrukim zahtjevima, Glencoreu je odbijen pristup određenim dokumentima u spisu koje je smatrao važnima za svoju obranu. Tek kasnije, tijekom glavnog postupka, nakon naloga suda koji je uputio zahtjev, Glencoreu je konačno odobren pristup nekima od zatraženih dokumenata.

21. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, navodni nedostaci u upravnom postupku ne mogu se u potpunosti ispraviti tijekom sudskog postupka, i to u mjeri u kojoj se zakonitost prethodno donesenih odluka poreznih tijela i prikupljenih dokaza u okviru povezanih postupaka ne može preispitati.

22. U tim je okolnostima Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe Direktive o PDV-u, kao i, u dijelu koji se na njih odnosi, temeljno načelo poštovanja prava obrane i članak 47. Povelje [Europske unije] o temeljnim pravima [u daljnjem tekstu: Povelja] tumačiti na način da im se protivi propis države članice i nacionalna praksa koja se temelji na tom propisu prema kojima utvrđenja, u okviru nadzora strana u pravnom odnosu (ugovor, transakcija) koji je obuhvaćen poreznom obvezom, koje je porezno tijelo donijelo uslijed postupka provedenog kod jednog od strana u navedenom pravnom odnosu (izdavatelj računa u glavnom predmetu) i koja podrazumijevaju prekvalifikaciju pravnog odnosa, porezno tijelo po službenoj dužnosti mora uzeti u obzir tijekom nadzora druge strane u pravnom odnosu (primatelj računa u glavnom predmetu), uzimajući u obzir da druga strana u pravnom odnosu ne raspolaže nikakvim pravom, osobito pravima povezanima sa svojstvom stranke, u izvornom postupku nadzora?

2. U slučaju da Sud na prvo pitanje odgovori negativno, protivi li se odredbama Direktive o PDV-u, kao i, u dijelu koji se na njih odnosi, temeljnom načelu poštovanja prava obrane i članku 47. Povelje o temeljnim pravima nacionalna praksa kojom se omogućuje postupak kako je naveden u prvom pitanju na način da druga strana u pravnom odnosu (primatelj računa) ne raspolaže, u izvornom postupku nadzora, pravima povezanima sa svojstvom stranke i stoga ne može niti iskoristiti pravo na pravni lijek u okviru postupka nadzora čija utvrđenja porezno tijelo mora po službenoj dužnosti uzeti u obzir u postupku nadzora u pogledu porezne obveze druge strane te ih se potonjoj strani može staviti na teret, uzimajući u obzir da porezno tijelo ne stavlja drugoj strani na raspolaganje relevantan spis nadzora provedenog kod prve strane u pravnom odnosu (izdavatelj računa), konkretno dokumente na kojima se temelje utvrđenja, zapisnike i upravne odluke, nego

mu dostavlja samo dio u sažetom obliku, pri čemu porezno tijelo tako drugoj strani daje da se sa spisom upozna tek neizravno, a dijelove tog spisa odabire prema vlastitim kriterijima nad kojima druga strana ne može izvršiti nikakav nadzor?

3. Treba li odredbe Direktive o PDV-u, kao i, u dijelu koji se na njih odnosi, temeljno načelo poštovanja prava obrane i članak 47. Povelje o temeljnim pravima tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa na temelju koje utvrđenja, u okviru nadzora strana u pravnom odnosu koji je obuhvaćen pravnom obvezom, koje je porezno tijelo donijelo uslijed postupka provedenog kod izdavatelja računa i koja podrazumijevaju utvrđenje da je navedeni izdavatelj sudjelovao u aktivnoj poreznoj utaji, porezno tijelo po službenoj dužnosti mora uzeti u obzir tijekom nadzora primatelja računa, s obzirom na to da navedeni primatelj ne raspolaže, u postupku nadzora provedenog kod izdavatelja, pravima povezanima sa svojstvom stranke i stoga ne može niti iskoristiti pravo na pravni lijek u okviru postupka nadzora čija utvrđenja porezno tijelo mora po službenoj dužnosti uzeti u obzir u postupku nadzora u pogledu porezne obveze primatelja te ih se potonjem primatelju može staviti na teret i s obzirom na to da [porezno tijelo] ne stavlja primatelju na raspolaganje relevantan spis nadzora provedenog kod izdavatelja, konkretno dokumente na kojima se temelje utvrđenja, zapisnike i upravne odluke, nego mu dostavlja samo dio u sažetom obliku, pri čemu porezno tijelo tako primatelju daje da se sa spisom upozna tek neizravno, a dijelove tog spisa odabire prema vlastitim kriterijima nad kojima taj primatelj ne može izvršiti nikakav nadzor?”

23. Glencore, mađarska vlada i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja u predmetnom postupku, a iznijeli su i usmena očitovanja na raspravi održanoj 20. ožujka 2019.

IV. Analiza

A. Uvodne napomene

24. Sud koji je uputio zahtjev u suštini želi utvrditi protive li se odredbe Direktive o PDV-u, kada se tumače u kontekstu članka 47. i članka 48. stavka 2. Povelje, odredbi ili praksi države članice prema kojima Porezna uprava pri provjeri prava poreznog obveznika na odbitak PDV-a uzima u obzir činjenična utvrđenja i pravne kvalifikacije tih činjenica („utvrđenja”) koje je uprava utvrdila u povezanim odlukama koje su donesene protiv drugih poreznih obveznika. Pritom uprava otkriva dokumente relevantne za ta utvrđenja poreznom obvezniku samo djelomično i neizravno u sažecima dokumenata koji se smatraju relevantnima.

25. Zahtjev za prethodnu odluku iznimno je sažet u odnosu na činjenice predmetnog slučaja. Stoga smatram da je potrebno predstaviti moje shvaćanje činjenica, koje će zasigurno utjecati na odgovore na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev. Međutim, valja dodati da nepostojanje bilo kakvih činjeničnih pojedinosti, zajedno s prilično složenim formulacijama prethodnih pitanja, nužno utječe na vrstu odgovora koji se može pružiti. U tom smislu, moji prijedlozi velikim dijelom ostaju apstraktni.

26. U glavnom postupku, Glencore osporava dvije odluke, koje su donijela mađarska porezna tijela, od kojih je potonjom uskraćeno pravo na odbitak PDV-a plaćenog na određene isporuke iz razloga što je Glencore znao ili morao znati za utaju poreza ili prijevaru koju su počinili njegovi dobavljači.

27. Zaključak da je došlo do utaje poreza u odnosu na određene poslove prvi put je donesen u odlukama koje su prethodno donijela porezna tijela protiv Glencoreovih dobavljača u postupcima u kojima Glencore nije bio stranka. Taj zaključak „prenesen” je zatim u pobijane odluke u skladu s člankom 1. stavkom 3.a Zakona o poreznim pravilima. Ta odredba – čije je precizno značenje predmet spora među strankama – navodi da „u okviru nadzora strana u pravnom odnosu […] koji je

obuhvaćen poreznom obvezom, porezno tijelo ne može isti pravni odnos nad kojim je proveden nadzor i koji je već kvalificiran kvalificirati drukčije za svakog poreznog obveznika te, po službenoj dužnosti, utvrđenja donesena u pogledu jedne od strana u navedenom pravnom odnosu primjenjuje u slučaju nadzora kod svake strane u navedenom odnosu".

28. Smatram da su se porezna tijela u osporenim odlukama, kako bi dokazala sudjelovanje Glencorea u predmetnoj utaji poreza, oslonila na tri grupe dokaza: (i.) dokazi prikupljeni tijekom upravnog postupka koji je pokrenut protiv Glencorea, (ii.) dokazi prikupljeni tijekom upravnog postupka koji je pokrenut protiv Glencoreovih dobavljača, i (iii.) dokazi prikupljeni tijekom kaznenog postupka koji je pokrenut protiv Glencoreovih dobavljača.

29. Porezni postupci, koji su pokrenuti protiv Glencoreovih dobavljača, bili su u trenutku kad je nacionalni sud uputio zahtjev za prethodnu odluku zaključeni donošenjem upravnih odluka koje su postale konačne. S druge strane, kazneni je postupak protiv tih dobavljača i dalje bio u tijeku, i to, čini se, u fazi istrage (to jest, ne još pred kaznenim sudom).

30. To znači da u predmetnom slučaju sumnje suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u odnosu na moguću povredu prava Glencorea proizlaze iz „prenošenja" dokaza među različitim institucijama državnih tijela i iz „prenošenja" utvrđenja tih tijela iz jedne ili više upravnih odluka u naknadne upravne odluke. S druge strane, kao što su to stranke potvrdile na raspravi, niti jedno utvrđenje iz pobijane odluke nije bilo utemeljeno na presudi iz kaznenog postupka iz razloga što u tom trenutku takve presude nije bilo. Međutim, određene su informacije izdvojene iz dokumenata koje su prikupila tijela koja provode kaznenu istragu.

31. S obzirom na prethodno navedeno, čini mi se da sud koji je uputio zahtjev svojim zahtjevom želi postaviti *tri glavna pitanja*. Prvo pitanje odnosi se na način na koji se porezna tijela mogu osloboditi tereta dokazivanja koji im se nameće u vezi s dokazivanjem da je porezni obveznik znao ili morao znati za utaju poreza koju su počinili njegovi dobavljači pri oslanjanju na utvrđenja iz prethodnih odluka donesenih protiv dobavljača. Drugo pitanje odnosi se na opseg dužnosti poreznih tijela da poreznom obvezniku odobre pristup dokazima koji su nužni za njegovu obranu, uključujući dokumente prikupljene u povezanim postupcima protiv drugih poreznih obveznika. Treće pitanje tiče se ovlasti koje nacionalni sud treba imati prilikom preispitivanja utvrđenja iz poreznih odluka koje su porezna tijela donijela protiv dobavljača poreznog obveznika i zakonitosti prikupljanja dokaza u postupcima protiv tih dobavljača.

32. Naposljetku, treba se podsjetiti da s obzirom na primjenjivo pravo Unije, nacionalna pravila koja uspostavljaju postupke i sankcije za borbu protiv utaje poreza predstavljaju provedbu prava Unije u skladu s člankom 51. stavkom 1. Povelje[3]. Kao što je sud koji je uputio zahtjev naglasio, pravo na djelotvoran pravni lijek i pošteno suđenje te prava obrane koja su propisana člankom 47. i člankom 48. stavkom 2. Povelje od posebnog su značaja za predmetni postupak.

B. Teret dokazivanja poreznog tijela

33. Prvo pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev odnosi se na način na koji se porezna tijela mogu osloboditi tereta koji im se nameće u vezi s dokazivanjem da je porezni obveznik znao ili morao znati za utaju poreza koju su počinili njegovi dobavljači pri oslanjanju na utvrđenja iz prethodnih odluka donesenih protiv dobavljača.

3 Vidjeti osobito presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 27.), koja je naknadno pojašnjena presudama od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936) i od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

34. Na početku je potrebno naglasiti da sustav odbitaka treba u potpunosti osloboditi trgovca tereta PDV-a koji je plativ ili plaćen tijekom svih njegovih gospodarskih aktivnosti [4]. Sud je dosljedno tvrdio da je pravo na odbitak PDV-a *ključni element* sustava PDV-a i da u skladu s tim, načelno, ne može biti ograničeno [5].

35. Također, opće je pravilo da se na pravo Unije ne može pozivati u svrhu zlouporabe ili prijevare i da je sprječavanje utaje, izbjegavanja i zlouporabe cilj koji Direktiva o PDV-u izričito priznaje i čije ostvarenje potiče [6]. S obzirom na to, iz članaka 2. i 273. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a, proizlazi da države članice imaju obvezu poduzimati sve zakonodavne i upravne mjere koje su prikladne da osiguraju cjelovitu naplatu dugovanog PDV-a na svojim državnim područjima te suzbijati prijevare [7]. Međutim, mjere koje države članice mogu poduzeti na temelju te odredbe ne smiju nadilaziti ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva. Stoga se ne mogu koristiti na način da sustavno dovode u pitanje pravo na odbitak PDV-a i prema tome neutralnost PDV-a [8].

36. Stoga se odredbama Direktive o PDV-u protivi uskraćivanje tog prava poreznom obvezniku koji nije znao, i nije mogao znati, da je odnosna transakcija bila povezana s prijevarom koju je počinio dobavljač ili drugi raniji ili kasniji trgovac u lancu isporuke [9]. Kako bi se poreznom obvezniku uskratilo pravo na odbitak, Porezna uprava mora utvrditi da je porezni obveznik znao ili morao znati da je druga ugovorna stranka sudjelovala u prijevari povezanoj s PDV-om na temelju objektivnih elemenata i bez zahtijevanja da porezni obveznik provodi provjere koje nisu njegova dužnost [10].

37. U nedostatku pravila Unije u pogledu prikupljanja dokaza, sudjelovanje poreznog obveznika u prijevari povezanoj s PDV-om mora biti dokazano u skladu s nacionalnim pravilima dokazivanja [11]. Međutim, kao što je Sud u više navrata utvrdio, pravila prikupljanja dokaza ne smiju dovoditi u pitanje učinkovitost prava Unije i moraju poštovati Poveljom zajamčena prava [12].

38. Iz predmeta WebMindLicenses također proizlazi da niti odredbe Direktive o PDV-u niti načelo poštovanja prava obrane ne sprječavaju, u načelu, porezna tijela da protiv iste osobe koriste dokaze dobivene u okviru usporednog kaznenog postupka koji još nije okončan kako bi se utvrdilo da je došlo do utaje poreza [13].

39. Ne vidim razlog zašto se to načelo ne bi primjenjivalo i na situaciju, poput one u glavnom postupku, u kojoj su dokazi dobiveni u okviru upravnog ili kaznenog postupka koji se provode protiv dobavljača društva. Kao što je Komisija istaknula, to je uobičajena – i posve zakonita – praksa poreznih uprava da se, kad nadzor poreznog obveznika daje povod za sumnju u pogledu zakonitosti određenih transakcija, mogu provoditi dodatne provjere u odnosu na ranije ili kasnije porezne obveznike u lancu isporuke. Takvi nadzori mogu dovesti do pokretanja usporednih postupaka (kaznene i/ili administrativne prirode) protiv različitih poreznih obveznika, koji proizlaze iz istih činjenica i na temelju istog skupa dokaza [14].

4 Vidjeti primjerice presudu od 5. srpnja 2018., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, t. 25. i navedena sudska praksa).

5 Vidjeti, među ostalim, presudu od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 37. i navedena sudska praksa).

6 Vidjeti, *inter alia*, presude od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 50.) i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 28.).

7 Vidjeti u tom pogledu presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25.) i od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, t. 26.).

8 Vidjeti primjerice presudu od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 49. i navedena sudska praksa).

9 Vidjeti presude od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 35. do 38. i 41.), i od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 40. do 42.).

10 Vidjeti u tom smislu rješenje od 10. studenoga 2016., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, t. 39. i navedena sudska praksa).

11 Vidjeti, primjerice, moje mišljenje u predmetu Dzivev i dr. (C-310/16, EU:C:2018:623, t. 24. *et seq*. i navedena sudska praksa).

12 Vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 65. i 68.).

13 *Ibid*., točke 68. i 90.

14 Vidjeti primjerice presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 17. i 25.) i od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 14.). Vidjeti također rješenje od 15. srpnja 2015., Itales (C-123/14, neobjavljeno, EU:C:2015:511, t. 14. i 15).

40. Prema tome, činjenica da se određeni dokumenti prenose iz jednog postupka u drugi ne dovodi, sama po sebi, do kršenja prava obrane poreznog obveznika nad kojim se, u potonjem postupku, provodi istraga.

41. Međutim, takva općenita mogućnost podliježe bitnim uvjetima. Ako se Porezna uprava želi osloniti na takve dokumente u prilog svojim utvrđenjima u bilo kojoj naknadnoj odluci, ona mora: (i.) poreznom obvezniku odobriti pristup tim dokumentima koji se u odnosu na njega u naknadnim odlukama mogu koristiti kao dokazi; (ii.) pružiti tom poreznom obvezniku mogućnost da bude saslušan u odnosu na te dokumente i da podnese dokaze u prilog svojim argumentima; (iii.) izričito uskladiti relevantne dokumente i njihovu relevantnost u svojoj odluci, tako da uključi, odgovori na ili odbije relevantne argumente poreznog obveznika u svojoj odluci. To vrijedi neovisno o tome jesu li ti dokumenti već predstavljali temelj za prethodnu odluku koja je u međuvremenu postala konačna.

42. Činjenica da se smatra da su utvrđenja bila donesena u prethodnim odlukama ne može osloboditi porezna tijela obveze da na odgovarajući način obrazlože svoje stajalište i pruže popratne dokaze u naknadnim odlukama koje se donesu u odnosu na druge porezne obveznike. Svaka odluka poreznih tijela kojom se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak PDV-a mora, u načelu, biti samostalna odluka u kojoj su zaključci nadležnih tijela na odgovarajući način i samostalno opravdani i obrazloženi.

43. Drukčiji bi pristup ozbiljno ugrozio prava obrane poreznih obveznika na koje se odnose naknadni postupci jer bi se našli u nedefiniranoj situaciji. S jedne strane, porezni obveznici ne bi mogli osporiti određena utvrđenja iz prethodnih odluka jer nisu bili stranka tih postupaka i, s druge strane, ne bi mogli pobijati ta utvrđenja u vlastitom postupku s obzirom na to da prethodne odluke obvezuju nadležna tijela.

44. U ekstremnim slučajevima to bi moglo značiti da obrana uopće ne postoji, posebice u slučajevima (koji nisu rijetki u slučaju velikih prijevara) u kojima je pokrenut postupak protiv društva koja su u postupku likvidacije, koja više ne postoje, ili koja jednostavno nemaju interes braniti se. Porezna bi uprava u potonjoj vrsti slučajeva utvrdila činjenice i njihovu pravnu kvalifikaciju, s nekom vrstom *erga omnes* učinka, bez da su te tvrdnje ikad bile osporavane.

45. Ta me razmatranja dovode do suštine ovog predmeta, koja se odnosi na ocjenu usklađenosti nacionalne odredbe, kao što je članak 1. stavak 3.a Zakona o poreznim pravilima, s pravom Unije. Kao što je navedeno u točki 27. ovog mišljenja, među strankama je sporan način na koji se ta odredba treba tumačiti i primjenjivati. Nije zadaća Suda da tumači nacionalno pravo. Stoga ću se suzdržati od zauzimanja bilo kakvih čvrstih stavova o toj konkretnoj odredbi i ograničiti svoja opažanja na samo nekoliko općenitih izjava.

46. Činjenica da porezna tijela, u načelu, moraju u skladu sa zakonom biti dosljedna pri procjeni istih činjenica ili pravnih odnosa nije, naravno, problematična. Naprotiv, kao što mađarska vlada tvrdi, to promiče pravnu sigurnost i osigurava jednakost među poreznim obveznicima. Međutim, moraju se dodati dva značajna ograničenja.

47. Kao prvo, tumačenje odredbe kao što je članak 1. stavak 3.a Zakona o poreznim pravilima mora poštovati logiku i strukturu sustava PDV-a. Porezni obveznici pojedinci ne mogu biti odgovorni za protupravno ponašanje drugih poreznih obveznika samo zato što su bili stranke u odnosu koji je doveo do nastanka predmetne porezne obveze. Svaka takva odgovornost treba biti utvrđena na pojedinačnoj razini, u odnosu na svakog poreznog obveznika u lancu isporuke zasebno [15].

15 Vidjeti, *supra*, točku 36. ovog mišljenja.

48. Kao drugo, takva odredba nacionalnog prava najviše što može je poreznim tijelima nametnuti obvezu da primijene isti pristup u svim povezanim slučajevima *kad nema uvjerljivih razloga za suprotno*. Drugim riječima, takva odredba prihvatljiva je samo u mjeri u kojoj ne sprječava porezna tijela da, *de iure* ili *de facto*, dođu do drukčijeg zaključka u kontekstu drugog postupka kada su im predstavljeni novi argumenti ili novi dokazi.

49. Iz tih je razloga nacionalna odredba ili praksa, prema kojoj su porezna tijela pravno ili činjenično vezana utvrđenjima iz povezanih odluka, ako se tumači ili primjenjuje na drukčiji način od onoga koji je upravo naveden, u sukobu s nizom relevantnih ključnih načela. Međutim, bilo koje takvo tumačenje ne može niti „ublažiti" teret dokazivanja koji je nametnut poreznim tijelima, niti ga tim više prenijeti na poreznog obveznika i tako eventualno narušiti pravo na odbitak, a time i neutralnost PDV-a, istodobno kršeći prava obrane poreznih obveznika.

C. Opseg prava poreznog obveznika na pristup spisu

50. Drugi problem koji se javlja u predmetnom postupku odnosi se na dužnost poreznih tijela da poreznom obvezniku odobre pristup dokazima koji se odnose na porezne postupke provedene u odnosu na tu osobu. U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev, slično nacionalnom sudu u predmetu Ispas [16], traži pojašnjenja tog otkrivanja i to u odnosu na pitanja *kada*, *što* i *kako*.

51. Što se tiče prvog aspekta, valja podsjetiti da pravo na pristup spisu ima ključnu ulogu u ostvarivanju prava obrane osoba na čije interese može utjecati donošenje odluka tijela javne vlasti.

52. Načelo poštovanja prava obrane zahtijeva da adresat nepovoljne odluke ima mogućnost podnijeti svoja očitovanja prije donošenja odluke kako bi nadležno tijelo moglo uzeti u obzir sve relevantne informacije. Svrha je tog pravila u prvom redu omogućiti adresatu da ispravi pogrešku ili dostavi podatke koji se odnose na njihove osobne okolnosti koje idu u prilog donošenju ili nedonošenju odluke, ili u prilog njezinu određenom sadržaju [17].

53. Pristup spisu se u određenom trenutku tijekom upravnog postupka mora odobriti, ali svakako *prije* nego što nadležna tijela donesu konačnu odluku. Porezni obveznik mora imati dovoljno vremena da se upozna s dokumentima nadležnih tijela i mora biti u mogućnosti na odgovarajući način pripremiti svoju obranu.

54. Poreznom bi obvezniku pristup spisu trebao biti omogućen prije početka bilo kakvog sudskog postupka. Pristup spisu također omogućava poreznom obvezniku da donese utemeljenu odluku o tome želi li osporiti odluku uprave pred nadležnim sudom [18].

55. Stoga objavljivanje u kasnijoj fazi – koje se provodi samo u okviru sudskog postupka protiv odluke koju su donijela upravna tijela – ne može u pravilu ukloniti povredu prava obrane stranke koja je počinjena tijekom upravnog stadija postupka [19].

56. Zatim, s obzirom na vrste dokumenata koje nadležna tijela moraju otkriti poreznom obvezniku koji je predmet istrage, naglasio bih da pravo na pristup spisu podrazumijeva da porezni obveznik mora imati mogućnost pregledati *sve* dokumente istražnog spisa koji su relevantni za njegovu obranu.

16 Vidjeti moje mišljenje u predmetu Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, t. 99.).

17 Vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 38. i navedena sudska praksa).

18 Vidjeti u tom smislu presudu od 15. listopada 1987., Heylens i dr. (222/86, EU:C:1987:442, t. 15.).

19 Međutim, situacija može biti drukčija kada postupci pokrenuti protiv odluke koju je donijela uprava „dovode automatski do suspenzije izvršenja nepovoljne odluke i stavljaju je odmah izvan primjene". Vidjeti primjerice presudu od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 54. *et seq*).

57. Točnije, ti dokumenti moraju uključivati, kao prvo, elemente spisa na koje su se nadležna tijela namjeravala osloniti u njihovoj odluci protiv poreznog obveznika [20]. To znači da je društvo u predmetu Glencore trebalo imati pristup svim dokazima na koje se pozivalo u odluci kako bi se moglo utvrditi da je znalo ili moralo znati za predmetnu utaju poreza.

58. S tim u vezi, potrebno je naglasiti da pravo na pristup postoji neovisno o podrijetlu dokumenta i konteksta u kojem je dokument prikupljen (primjerice, tijekom usporednog upravnog ili kaznenog postupka koji se provodio protiv drugog poreznog obveznika), osim ako očito podliježe nekoj iznimci [21]. Nije relevantno jesu li dokumenti, na koje su se upravna tijela oslanjala, bili fizički preneseni iz jednog spisa u drugi: sve dok se ti dokumenti namjeravaju koristiti kao dokazi u kasnijem predmetu, oni moraju biti otkriveni poreznom obvezniku na kojeg se taj kasniji predmet odnosi. Na državi članici je da odluči hoće li to biti učinjeno na način da se omoguće preslike traženih dokumenata ili da se poreznom obvezniku dopusti pristup (ako je potrebno djelomičan) spisu povezanog postupka. Bitno je da porezni obveznik ima stvarnu priliku pristupiti originalnim dokazima.

59. Kao drugo, pravo na pristup nužno obuhvaća druge dokumente koji se, iako se možda nadležna tijela na njih ne pozivaju izravno u obrazloženju svoje odluke, odnose na ponašanje poreznog obveznika koje je predmet istrage. Kao što je Europski sud za ljudska prava (u daljnjem tekstu: ESLJP) dosljedno smatrao, na temelju članka 6. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (u daljnjem tekstu: EKLJP), osobe nad kojima se provodi istraga moraju moći pristupiti ne samo „dokazima *izravno povezanima* s činjenicama slučaja", nego i „*drugim dokazima* koji se mogu odnositi na dopuštenost, pouzdanost i potpunost potonjeg" [22].

60. Kao treće, pravo na pristup obuhvaća ne samo otegotne već i *olakotne* dokaze, a koje su porezna tijela mogla prikupiti [23]. To znači da porezni obveznik treba imati pravo pristupiti dokumentima i podacima koji mu mogu biti od koristi, s obzirom na to da ga mogu osloboditi, ili općenitije, mogu djelovati neusklađeno sa zaključcima koje su porezna tijela donijela iz ostalih dokaza koje posjeduju [24].

61. S druge strane, kao što sam predložio u predmetu Ispas, pravo na pristup spisu ne može se tumačiti na način da zahtijeva da porezni obveznik „ima pristup cijelom spisu", ako se pod time misli na „sve dokumente i informacije koje upravna tijela posjeduju", uključujući „elemente koji nisu izravno povezani s donesenom odlukom, kao što su neke interne bilješke, nacrti, pomoćni izračuni i sve informacije prikupljene od trećih strana" [25].

62. Tim više, ne vidim nikakvu osnovu za zahtijevanje punog pristupa spisima koji se odnose na usporedne postupke protiv *drugih poreznih obveznika*, naravno, pod uvjetom da su svi relevantni dokumenti na koje se porezno tijelo želi pozvati „preneseni" u kasniji spis i da im je tamo moguće pristupiti [26].

20 Vidjeti primjerice presudu od 9. studenoga 2017., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, t. 32.).

21 Vidjeti *infra* točke 63. i 64. ovog mišljenja.

22 Vidjeti presudu Europskog suda za ljudska prava od 11. prosinca 2008., Mirilashvili/Rusija (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, t. 200. i navedena sudska praksa). Moje isticanje. Iako članak 6. stavak 1. EKLJP-a ima ponajprije građanski i kazneni dio, ESLJP je primijenio odredbe članka 6. stavka 1. EKLJP-a na određene vrste poreznih postupaka. Stoga načela koje je razvio Europski sud za ljudska prava svakako mogu poslužiti kao općenita inspiracija za standard koji se treba primijeniti na postupak poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, neovisno o (zasebnim) ispitivanjima je li u pojedinačnom slučaju izrečena sankcija mogla u naravi biti smatrana „kaznenom".

23 Vidjeti prema analogiji presudu od 13. rujna 2018., UBS Europe i dr. (C-358/16, EU:C:2018:715, t. 66. i navedena sudska praksa). Vidjeti također presudu ESLJP-a od 5. travnja 2012., Chambaz/Švicarska (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, t. 61. i navedena sudska praksa).

24 Vidjeti presudu od 1. srpnja 2010., Knauf Gips/Komisija (C-407/08 P, EU:C:2010:389, t. 23. i navedena sudska praksa).

25 Vidjeti moje mišljenje u predmetu Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, t. 100., 116. i 121.).

26 Vidjeti točku 58. ovog mišljenja.

63. Nadalje, prema ustaljenoj sudskoj praksi, poštovanje prava obrane kao općeg načela prava Unije nije apsolutno pravo već ga se može ograničiti pod uvjetom da ograničenja odgovaraju ciljevima od općeg interesa koji se žele postići predmetnom mjerom i da u odnosu na postavljeni cilj ne predstavljaju neproporcionalan i neprihvatljiv zahvat kojim se krši sama bit zajamčenih prava [27]. Stoga pristup spisu može biti ograničen u onim slučajevima gdje je nužno zaštititi opći interes (primjerice tajnost kaznenih istraga u tijeku) ili osigurati da temeljna prava drugih osoba nisu neopravdano narušena (primjerice povjerljivost osobnih podataka ili poslovnih tajni) [28].

64. Međutim, nadležna tijela moraju dokazati da su uvjeti za te iznimke ispunjeni, što može biti predmet sudskog nadzora [29]. Neovisno o tome, od nadležnih se tijela zahtijeva da razmotre može li se dopustiti *djelomično* otkrivanje dokumenata na koje se primjenjuje jedna od iznimki: to zahtijeva posebice provjeru je li moguć pristup koji je ograničen na samo određene dijelove dokumenata i zahtijeva li to nerazmjernu količinu posla nadležnih tijela [30]. U tom kontekstu treba imati na umu da je u suvremenom IT okruženju rukovanje velikim količinama dokumenata i kad je potrebno uređivanje dokumenata postalo znatno jednostavnije nego u prošlosti.

65. Konačno, s obzirom na način na koji se pristup mora odobriti, naglasio bih da, iz razloga navedenih u točki 58. gore, samo pozivanje na prethodne odluke u kojima su relevantni dokumenti korišteni kao dokazi nije dovoljno. Slično tomu, opis dokaza u posjedu poreznih tijela u obliku sažetog izvješća ne zadovoljava pravo poreznog obveznika na pristup spisu, osim ako je potonji u mogućnosti zatražiti pregled i, eventualno, presliku određenih dokumenata. Od iznimne je važnosti da porezni obveznik može „baciti oko" na izvornu dokumentaciju ako to želi.

D. Sudski nadzor

66. Naposljetku je potrebno ukratko razmotriti doseg nadzora koji nacionalni sud treba provesti u odnosu na odluku poreznih tijela da poreznom obvezniku odbiju pravo na odbitke PDV-a.

67. Nadležni bi sud trebao obaviti cjelovitu procjenu svih relevantnih činjenica i okolnosti slučaja koji se pred njim vodi, kako bi se utvrdilo je li predmetni porezni obveznik imao pravo na odbitak u odnosu na isporuke koje su dovele do utaje poreza u pitanju.

68. U svojem razmatranju predmeta nacionalni sud očito ne smije biti vezan nikakvim utvrđenjima poreznih tijela, bilo u pobijanim odlukama ili odlukama donesenima protiv drugih poreznih obveznika, čak i ako su postale konačne.

69. U skladu s člankom 47. Povelje, nadležnost nacionalnog suda mora obuhvaćati sve pravne i činjenične elemente koji će odrediti ishod postupka [31]. Kako bi zahtjevi povezani s pravom na pošteno suđenje bili ispunjeni bitno je da su stranke obaviještene i u mogućnosti raspravljati i biti saslušane u odnosu na sve te elemente [32].

70. U okviru sudskih postupaka nacionalni sud mora, s obzirom na pravo Unije, moći provjeriti (po potrebi, u kontekstu postupka za privremenu zaštitu) zakonitost dokaza protiv poreznog obveznika uključujući onih koji su „preneseni" iz drugih postupaka. Kao što je Sud smatrao u predmetu WebMindLicenses, kako bi sudski nadzor, zajamčen člankom 47. Povelje, bio učinkovit, „sud koji

27 Vidjeti u tom smislu presude od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 42.) i od 9. studenoga 2017., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, t. 35.).

28 Vidjeti u tom smislu presudu od 9. studenoga 2017., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, t. 36.).

29 Vidjeti u tom smislu presudu ESLJP-a od 16. veljače 2000., Jasper/Ujedinjena Kraljevina (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, t. 56.).

30 U tom smislu vidjeti prema analogiji presudu od 28. lipnja 2012., Komisija/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, t. 79.).

31 Vidjeti, po analogiji, presudu od 4. lipnja 2013., ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, t. 62.).

32 Također vidjeti presudu od 2. prosinca 2009., Komisija/Irska i dr. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, t. 56.).

obavlja kontrolu zakonitosti odluke koja predstavlja provedbu prava Unije može provjeriti nisu li dokazi na kojima se temelji prikupljeni i korišteni kršeći prava zajamčenih tim pravom, posebno Poveljom". Taj je zahtjev ispunjen „ako je sud koji je nadležan za tužbu protiv odluke poreznog tijela koje je izvršilo ponovni obračun PDV-a ovlašten provjeriti jesu li dokazi, na kojima se temelji ta odluka, a koji potječu iz usporednog, još nedovršenog kaznenog postupka prikupljeni u tom kaznenom postupku u skladu s pravima zajamčenima pravom Unije ili ako se može barem osigurati, na temelju nadzora koji je već proveo kazneni sud u okviru kontradiktornog postupka, da su dokazi prikupljeni uz poštovanje tog prava"[33].

71. Važno je napomenuti da je Sud u toj presudi dodao da „[a]ko taj zahtjev nije ispunjen i ako stoga pravo na sudsku zaštitu nije djelotvorno ili u slučaju povrede drugog prava zajamčenog pravom Unije, dokazi koji su prikupljeni u okviru kaznenog postupka i korišteni u poreznom upravnom postupku moraju se zanemariti i pobijana odluka, koja se temelji na njima, mora se poništiti ako je zbog toga neosnovana"[34].

72. Ako sud koji je uputio zahtjev nije mogao provesti nadzor utvrđenja poreznih tijela, ili načina na koji su dokazi koje su podnijeli bili prikupljeni, to bi također moglo dovesti do povrede načela jednakosti oružja koje proizlazi iz prava na pošteno suđenje iz članka 47. Povelje.

73. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, načelo jednakosti oružja podrazumijeva da svaka stranka mora imati razumnu mogućnost da izloži svoj predmet, uključujući svoje dokaze, pod uvjetima koji je u odnosu na protivnu stranu ne stavljaju u znatno slabiji položaj. Cilj je tog načela osigurati procesnu ravnotežu između stranaka u sudskim postupcima jamčenjem jednakih prava i obveza u pogledu, među ostalim, pravila koja uređuju izvođenje dokaza i kontradiktornu raspravu pred sudom[35].

74. Općenitije, potrebno je naglasiti da, uz nekoliko manjih iznimaka, izjave i nalazi upravnih tijela niti obvezuju niti mogu obvezivati sudove ili ih spriječiti u obavljanju cjelovitog sudskog nadzora. Kao što je to Sud nedavno ponovno naglasio, pojam neovisnosti osobito podrazumijeva da predmetno tijelo svoje sudske funkcije izvršava posve samostalno, a da se pritom ni u kojem pogledu ne nalazi u hijerarhijskom ili podređenom odnosu u odnosu na bilo koje drugo tijelo, bilo izravno (primajući naloge ili upute ikoje vrste[36]), ili neizravno (na način da je vezano rezultatom ocjene iz drugog akta ili odluke, posebice upravnim aktima koji su stvarno izuzeti od sudskog nadzora[37]).

75. Iz tih razloga nacionalni sud pred kojim se vodi postupak koji je pokrenuo porezni obveznik protiv odluke koju su donijela porezna tijela mora biti u mogućnosti preispitati sve činjenične i pravne elemente u toj odluci, uključujući zakonitost načina na koji su dokazi prikupljeni, neovisno o podrijetlu tih dokaza.

33 Presuda od 17. prosinca 2015. (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 87. i 88.)

34 *Ibid.*, točka 89.

35 Vidjeti primjerice presudu od 28. srpnja 2016., Ordre des barreaux francophones et germanophone i dr. (C-543/14, EU:C:2016:605, t. 40. i 41. i navedena sudska praksa).

36 Vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, t. 42. i 44. i navedena sudska praksa).

37 Vidjeti moje mišljenje u predmetu Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, t. 50., 51. i 102.).

V. Zaključak

76. Predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je postavio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska) odgovori na sljedeći način:

– S obzirom na članak 47. i članak 48. stavak 2. Povelje Europske unije o temeljnim pravima, odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost ne protivi se odredba ili praksa države članice prema kojoj pri provjeri prava poreznog obveznika na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) Porezna uprava mora uzeti u obzir utvrđenja koja je utvrdila u povezanim odlukama koje su postale konačne, pod uvjetom da:

  – takva odredba ili praksa, poštujući pritom logiku i strukturu sustava PDV-a, ne sprječava da porezna tijela, *de iure* ili *de facto*, donesu različite zaključke u kontekstu različitih postupaka kad im se predstave novi argumenti ili dokazi;

  – porezna tijela moraju, u načelu, prije donošenja svoje konačne odluke, odobriti pristup svim dokumentima koji su relevantni za ostvarivanje prava obrane poreznog obveznika, uključujući one koji su prikupljeni u kontekstu povezanih upravnih ili kaznenih postupaka. Opis dokaza u obliku sažetog izvješća nije dovoljan, osim ako porezni obveznik može zatražiti pregled i po mogućnosti presliku određenih dokumenata;

  – nacionalni sud, pred kojim se vodi postupak povodom tužbe protiv odluke koju su donijela porezna tijela, ima mogućnost preispitati sve činjenične i pravne elemente u toj odluci, uključujući zakonitost načina na koji su dokazi prikupljeni, neovisno o podrijetlu tih dokaza.