Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MICHALA BOBKA,
predstavljeni 5. junija 2019[1]

Zadeva C-189/18

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska))

„Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 167 – Člen 168 – Pravica do odbitka – Davčna utaja ali goljufija – Nacionalni postopki – Dokazno breme – Vpogled v spis – Pravica do obrambe – Enakost orožij – Sodni nadzor“

I. Uvod

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (v nadaljevanju: Glencore) izpodbija dve odločbi Nemzeti Adó- és Vámhivatal (nacionalna davčna in carinska uprava Madžarske) (v nadaljevanju: NDCU), s katerima je bil zavrnjen odbitek davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačanega na določene nabave, ker je družba Glencore vedela ali bi morala vedeti za davčno utajo ali goljufijo, ki so jo storili njeni dobavitelji. Družba Glencore v postopku v glavni stvari oporeka zakonitosti davčnih postopkov pred NDCU. Očita zlasti pomanjkanje pravičnosti in kršitev njenih pravic do obrambe.

2. Nacionalno sodišče, ki odloča o tem izpodbijanju, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska), dvomi o skladnosti nekaterih nacionalnih določb in praks s pravom EU. Predložitveno sodišče zlasti prosi za pojasnila glede načel, ki urejajo dokazno breme, naloženo davčnim organom, da dokažejo vpletenost davčnega zavezanca v utajo davkov, ki so jo storili njegovi dobavitelji; glede pravice davčnega zavezanca, da se mu zagotovi vpogled v dokumente, upoštevne za njegovo obrambo, ter glede obsega nadzora, ki ga mora opraviti nacionalno sodišče v zvezi z ugotovitvami davčnih organov in načinom, kako so ti organi zbrali dokaze.

II. Pravni okvir

A. Pravo EU

3. V skladu s členom 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)[2] „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

4. Člen 168 Direktive o DDV določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

5. Člen 273 Direktive o DDV določa: „Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami […]“

B. Nacionalno pravo

6. Člen 1(3a) adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon XCII iz leta 2003 o pravilih obdavčevanja, v nadaljevanju: zakon o pravilih obdavčevanja) določa:

„V postopku nadzora strank v razmerju (pogodba, transakcija), ki ustvarja kakršno koli davčno obveznost, davčni organ vsa razmerja, ki so že bila preučena in razvrščena, obravnava enako glede vsakega davčnega zavezanca ter mora samodejno uporabiti ugotovitve, ki se nanašajo na eno od strank, v povezavi z nadzorom druge stranke.“

7. V skladu s členom 12(1) in (3) zakona o pravilih obdavčevanja so davčni zavezanci upravičeni do pregleda dokumentov, ki se nanašajo na njihove davčne zadeve. Ta upravičenost vključuje „pravico do izdelave ali zahtevanja izvodov vseh dokumentov, potrebnih za uresničevanje njihovih pravic in izpolnjevanje njihovih obveznosti“. Vendar davčni zavezanci med drugim ne smejo pregledati „nobenega dela dokumenta, ki vsebuje davčne tajnosti v zvezi z drugo osebo, katerih poznavanje je v nasprotju z zakonodajo“.

8. Člen 97(4) in (5) zakona o pravilih obdavčevanja določa:

„(4) Davčni organ preveri upoštevno dejansko stanje in ob zaključku nadzora dokaže svoje ugotovitve, razen če je dokazno breme po zakonu naloženo davčnemu zavezancu.

(5) Dokumenti, strokovna mnenja, izjave davčnega zavezanca, njegovega zastopnika ali zaposlenega ter drugih davčnih zavezancev, dokazovanje s pričami, nadzori na kraju samem, nakupi vzorcev, prikriti ali drugače, poskusna proizvodnja, preverjanje zalog in podatki, ki jih zagotovijo drugi davčni zavezanci, ugotovitve drugih povezanih nadzorov, vsebina razkritih podatkov, podatki iz evidenc drugih organov ali elektronski podatki in informacije, ki so na voljo javnosti, se zlasti štejejo za dopustne dokaze in dokazila.“

9. Člen 100(4) zakona o pravilih obdavčevanja določa:

„Če davčni organ priloži ugotovitve nadzora nad drugim davčnim zavezancem ali informacije in dokazila, pridobljene med katero koli povezano preiskavo, da podpre rezultate nadzora, poročilo in odločbo o takem nadzoru, ali informacije in dokazila, pridobljene med to povezano preiskavo, se te ugotovitve sporočijo davčnemu zavezancu v obsegu, ki ga zadeva.“

10. Člen 69(1) Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (zakon CXXII iz leta 2010 o nacionalnem davčnem in carinskem organu, v nadaljevanju: zakon o davčnem organu) določa:

„Podatki, ki jih je [NDCU] zbral in obdelal v skladu s pododstavkom (a) odstavka (7) člena 13 za namene dejavnosti preprečevanja, odkrivanja in preiskovanja kaznivih dejanj […] ter posebni podatki se lahko uporabljajo samo za namene dejavnosti preprečevanja, odkrivanja in preiskovanja kaznivih dejanj, razen če je drugače določeno z zakonom."

11. Člen 76(2)(g) zakona o davčnem organu določa:

„(2) Poleg tistih, ki so navedeni v odstavku (1), lahko v obsegu, ki je potreben za opravljanje njihovih nalog, določenih z zakonom, in ob navedbi razloga, iz sistemov [NDCU] za obdelavo podatkov s področja preprečevanja, odkrivanja in preiskovanja kaznivih dejanj zahtevajo podatke in informacije naslednji:

[…]

(g) podružnica [NDCU], ki ima pooblastila in kompetence glede odgovornosti, ki spadajo v pristojnost [NDCU] v zvezi z davčnimi in carinskimi obveznostmi ter davčnimi in carinskimi postopki v skladu z [zakonom o pravilih obdavčevanja], [közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (zakon CXXVI iz leta 2003 o izvajanju carinskega prava Skupnosti)] ter drugimi davčnimi in carinskimi predpisi".

III. Dejansko stanje, postopek in predložena vprašanja

12. Kolikor so razvidna iz predložitvene odločbe in trditev strank, je mogoče upoštevna dejstva povzeti, kakor sledi.

13. Družba Glencore, ki je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je družba s sedežem na Madžarskem, katere glavna dejavnost je trgovanje na debelo z žiti, oljnicami in krmo ter surovinami. Ta družba je po vsej Madžarski kupovala žita, od katerih je bil velik del prodan v tujino. Prav tako je kupila večje količine sončničnih semen in ogrščice, katerih znaten del je uporabila, da je kot podizvajalka izdelala surovo olje in zdrob, manjši del pa je prodala nepredelan.

14. NDCU je opravil nadzor v prostorih družbe Glencore. Na podlagi tega nadzora je v letih 2015 in 2016 sprejel upravni odločbi (v nadaljevanju: sporni odločbi). Prva odločba se je nanašala na vse davke in subvencije za davčni leti 2010 in 2011 (razen na DDV za september in oktober 2011). S to odločbo je bilo družbi Glencore med drugim odrejeno plačilo 1.951.418.000 madžarskih forintov (HUF) v zvezi z neplačanim DDV. Druga odločba se je nanašala na dolgovani DDV za oktober 2011 in ugotovljeno je bilo, da mora družba Glencore plačati dodatni DDV v znesku 130.171.000 HUF.

15. NDCU je v teh odločbah sklenil, da je družba Glencore nezakonito odbila DDV, čeprav je vedela ali bi morala vedeti, da so nekateri njeni dobavitelji izdali navidezne račune in sodelovali pri utaji davkov. V zvezi s tem se je NDCU skliceval na upravne odločbe, sprejete proti nekaterim dobaviteljem družbe Glencore, in na kazenske postopke zoper nekatere od teh dobaviteljev (ki so potekali, ko sta bili sprejeti sporni odločbi).

16. V skladu s spornima odločbama so imeli davčni inšpektorji, ki so opravili nadzor v družbi Glencore, neposreden ali posreden vpogled v dokumente, vsebovane v kazenskih in upravnih spisih preganjanih dobaviteljev. NDCU se je pri ugotovitvi (pasivnega) sodelovanja družbe Glencore v davčni utaji oprl na nekatere dokaze, zbrane v navedenih postopkih.

17. Po zavrnitvi upravnih pritožb je družba Glencore sporni odločbi izpodbijala pred Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti). Družba Glencore v svojih stališčih dvomi o zakonitosti upravnega postopka, na podlagi katerega sta bili sprejeti sporni odločbi, ter očita pomanjkanje pravičnosti v postopku in kršitev njenih pravic do obrambe.

18. Predložitveno sodišče se v zvezi s temi postopki sprašuje, ali lahko ustrezne nacionalne določbe, kot jih razlagajo in uporabljajo davčni organi in domača sodišča, davčnemu zavezancu, kot je družba Glencore, čezmerno otežijo dokazovanje, da ni bil vpleten v davčno utajo, ki so jo storili njegovi dobavitelji.

19. Predložitveno sodišče poudarja, da davčni organi menijo, da so razbremenjeni dokaznega bremena, ki je običajno na njih, ko v poznejšem davčnem postopku upoštevajo ugotovitve povezanih odločb. To velja ne glede na dejstvo, da davčni zavezanec, ki je predmet poznejše preiskave, ni bil stranka v prejšnjih postopkih in morda celo ni vedel za povezane odločbe.

20. Predložitveno sodišče dalje ugotavlja, da se davčni organi ne čutijo zavezane razkriti spisov povezanih postopkov in dokazov, uporabljenih kot podlaga za povezane odločbe. V obravnavanem primeru je na primer družba Glencore v upravnem postopku prejela le opis dokazov, na katere se je sklicevalo v odločbah, sprejetih proti dobaviteljem, ki je bil v obliki zbirnega poročila. Kljub številnim zahtevam je bil družbi Glencore zavrnjen vpogled v nekatere dokumente v spisu, za katere je menila, da so pomembni za njeno obrambo. Šele pozneje ji je bil v postopku v glavni stvari nazadnje po naročilu predložitvenega sodišča omogočen vpogled v nekatere zahtevane dokumente.

21. Po mnenju predložitvenega sodišča domnevnih pomanjkljivosti v upravnem postopku ni mogoče v celoti odpraviti med sodnim postopkom, če ni mogoče pregledati zakonitosti odločb, ki so jih predhodno sprejeli davčni organi, in dokazov, zbranih v okviru povezanih postopkov.

22. V teh okoliščinah je Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba določbe Direktive o DDV ter temeljno načelo spoštovanja pravice do obrambe in člen 47 Listine [Evropske unije] o temeljnih pravicah [(v nadaljevanju: Listina)] v delu, v katerem se nanašata na te določbe, razlagati tako, da nasprotujejo ureditvi države članice in nacionalni praksi, ki temelji na tej ureditvi, v skladu s katerima mora davčni organ ugotovitve iz nadzora nad strankama pravnega razmerja (pogodba, transakcija) – na katero se nanaša davčna obveznost – do katerih je davčni organ prišel v postopku, izvedenem zoper eno od strank navedenega pravnega razmerja (izdajatelja računov v postopku v glavni stvari), in zaradi katerih je prišlo do prekvalifikacije pravnega razmerja, po uradni dolžnosti upoštevati pri nadzoru nad drugo stranko pravnega razmerja (prejemnikom računov v postopku v glavni stvari), pri čemer druga stranka pravnega razmerja v postopku nadzora porekla nima nobenih pravic, zlasti ne pravic, ki so povezane s položajem stranke?

2. Če bi Sodišče na prvo vprašanje odgovorilo nikalno: ali določbe Direktive o DDV ter temeljno načelo spoštovanja pravice do obrambe in člen 47 [Listine] v delu, v katerem se nanašata na te določbe, nasprotujejo nacionalni praksi, ki omogoča postopek, kot je ta iz prvega vprašanja, tako da druga stranka pravnega razmerja (prejemnik računov) v postopku nadzora porekla nima pravic, ki so povezane s položajem stranke, in torej tudi ne more uveljavljati pravice do pravnega sredstva v postopku nadzora, katerega ugotovitve mora davčni organ upoštevati po uradni dolžnosti v postopku nadzora davčne obveznosti druge stranke, te ugotovitve pa je mogoče upoštevati proti njej, pri čemer davčni organ drugi stranki ne da na voljo upoštevnega spisa o nadzoru, opravljenem pri prvi stranki pravnega razmerja (izdajatelju računov), zlasti listin, ki so podlaga za ugotovitve, zapisnikov in upravnih odločb, ampak ji jih posreduje le deloma, v obliki povzetka, s čimer drugi stranki to, da se le posredno seznani s spisom, omogoči tako, da opravi izbor po lastnih merilih in da druga stranka nad njimi nima nikakršnega nadzora?

3. Ali je treba določbe Direktive o DDV ter temeljno načelo spoštovanja pravice do obrambe in člen 47 [Listine] v delu, v katerem se nanašata na te določbe, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero mora davčni organ ugotovitve iz nadzora nad strankama pravnega razmerja – na katero se nanaša davčna obveznost – do katerih je davčni organ prišel v postopku, izvedenem zoper izdajatelja računov, in ki zajemajo ugotovitev, da je navedeni izdajatelj aktivno sodeloval v davčni utaji, upoštevati po uradni dolžnosti pri nadzoru nad prejemnikom računov, pri čemer navedeni prejemnik v postopku nadzora, ki se opravi pri izdajatelju, nima pravic, ki so povezane s položajem stranke, in torej tudi ne more uveljavljati pravice do pravnega sredstva v postopku nadzora, katerega ugotovitve mora davčni organ upoštevati po uradni dolžnosti v postopku nadzora davčne obveznosti naslovnika in jih je mogoče upoštevati proti njemu, in pri čemer [davčni organ] prejemniku ne da na voljo upoštevnega spisa o nadzoru, opravljenem pri izdajatelju, zlasti listin, ki so podlaga za ugotovitve, zapisnikov in upravnih odločb, ampak mu jih posreduje le deloma, v obliki povzetka, s čimer prejemniku to, da se le posredno seznani s spisom, omogoči tako, da opravi izbor po lastnih merilih in da prejemnik nad njimi nima nikakršnega nadzora?“

23. Pisna stališča so predložile družba Glencore, madžarska vlada in Evropska komisija, ki so tudi vse podale ustna stališča na obravnavi 20. marca 2019.

IV. Analiza

A. Uvodne pripombe

24. Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali določbe Direktive o DDV, ki se razlagajo ob upoštevanju člena 47 in člena 48(2) Listine, izključujejo določbo ali prakso države članice, v skladu s katero davčna uprava pri preverjanju pravice davčnega zavezanca do odbitka DDV upošteva ugotovljena dejstva in pravno opredelitev teh dejstev (v nadaljevanju: ugotovitve), ki jih je uprava izvršila v zadevnih odločbah, sprejetih zoper druge davčne zavezance. Pri tem uprava dokumente, pomembne za te ugotovitve, davčnemu zavezancu razkrije le delno in posredno, in sicer na podlagi povzetka dokumentov, ki se štejejo za pomembne.

25. Predložitvena odločba je glede dejanskega stanja zadeve izredno jedrnata. Zato menim, da je treba podrobno pojasniti, kako razumem dejansko stanje, kar bo nujno uokvirilo odgovore, ki naj bi jih dal na vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče. Dodati pa je treba, da odsotnost kakršnih koli dejanskih podatkov skupaj z razmeroma zapleteno formulacijo navedenih vprašanj nujno vpliva na vrsto odgovora, ki ga je mogoče zagotoviti. Tako moji predlogi nujno ostajajo na razmeroma visoki ravni abstrakcije.

26. Družba Glencore v postopku v glavni stvari izpodbija dve odločbi madžarskih davčnih organov, s katerima so ti zavrnili odbitek DDV, plačan na nekatere dobave, in sicer z obrazložitvijo, da je družba vedela ali bi morala vedeti za davčne utaje ali goljufije, ki so jih storili njeni dobavitelji.

27. Ugotovitev, da je prišlo do utaje davkov v zvezi z nekaterimi transakcijami, je bila najprej sprejeta v odločbah, ki so jih davčni organi predhodno sprejeli proti dobaviteljem družbe Glencore, in sicer v postopkih, v katerih ta ni bila stranka. Navedena ugotovitev je bila „prenesena“ v sporni odločbi, skladno s členom 1(3a) zakona o pravilih obdavčevanja. V tej določbi, katere natančni pomen je sicer predmet spora med strankama, je navedeno, da „[v] postopku nadzora strank v razmerju […], ki ustvarja kakršno koli davčno obveznost, davčni organ vsa razmerja, ki so že bila preučena in razvrščena, obravnava enako glede vsakega davčnega zavezanca ter mora samodejno uporabiti ugotovitve, ki se nanašajo na eno od strank, v povezavi z nadzorom druge stranke“.

28. Razumem, da so se davčni organi v spornih odločbah, da bi dokazali vpletenost družbe Glencore v zadevno utajo davkov, oprli predvsem na *tri sklope dokazov*: (i) dokaze, zbrane v okviru upravnega postopka, uvedenega proti družbi Glencore, (ii) dokaze, zbrane med upravnim postopkom, izvedenim proti dobaviteljem družbe Glencore, in (iii) dokaze, zbrane med kazenskim postopkom, uvedenim proti dobaviteljem družbe Glencore.

29. Davčni postopki proti dobaviteljem družbe Glencore so se v času, ko je predložitveno sodišče predložilo svoj predlog za sprejetje predhodne odločbe, končali s sprejetjem upravnih odločb, ki so postale pravnomočne. Nasprotno pa je kazenski postopek zoper te dobavitelje še vedno potekal, očitno v fazi preiskave (torej se postopek pred kazenskim sodiščem še ni začel).

30. To pomeni, da v obravnavani zadevi dvomi predložitvenega sodišča v zvezi z morebitno kršitvijo pravic družbe Glencore izhajajo iz „prenosa“ dokazov med različnimi podružnicami nacionalnih organov in iz „prenosa“ ugotovitev teh organov iz ene ali več upravnih odločb v nadaljnje upravne odločbe. Nasprotno, kot so stranke potrdile na obravnavi, nobene ugotovitve v spornih odločbah niso bile sprejete na podlagi sodne odločbe, izdane v kazenskem postopku, ker takrat take sodbe ni bilo. Vendar so bile nekatere informacije pridobljene iz dokumentov, ki so jih zbrali organi, pristojni za kazenske preiskave.

31. Glede na zgoraj navedeno mi zdi, da želi predložitveno sodišče s svojimi vprašanji izpostaviti *tri glavna vprašanja*. Prvo vprašanje se nanaša na način, kako davčni organi izpolnijo breme dokazovanja, ki jim je naloženo, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za davčno utajo, ki so jo storili njegovi dobavitelji, ko se opirajo na ugotovitve iz predhodnih odločb, sprejetih proti dobaviteljem. Drugo vprašanje zadeva področje uporabe obveznosti davčnih organov, da davčnemu zavezancu odobrijo dostop do dokazov, potrebnih za njegovo obrambo, vključno z dokumenti, zbranimi v povezanih postopkih proti drugim davčnim zavezancem. Tretje vprašanje se nanaša na pooblastila, ki bi jih moralo imeti nacionalno sodišče pri pregledu ugotovitev davčnih organov v odločbah, sprejetih proti dobaviteljem davčnega zavezanca, in na zakonitost zbiranja dokazov v postopku proti navedenim dobaviteljem.

32. Nazadnje, glede veljavnega prava EU je treba opozoriti, da nacionalna pravila, ki določajo postopke in kazni za boj proti goljufiji ali davčni utaji, pomenijo izvajanje prava EU v smislu člena 51(1) Listine.[3] Kot je poudarilo predložitveno sodišče, so v tem postopku posebnega pomena pravica do učinkovitega pravnega sredstva in poštenega sojenja ter pravice do obrambe iz člena 47 in člena 48(2) Listine.

B. Dokazno breme, naloženo davčnemu organu

33. Prvo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, se nanaša na način, kako davčni organi izpolnijo breme dokazovanja, ki jim je naloženo, in sicer glede tega, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za davčno utajo, ki so jo storili njegovi dobavitelji, kadar se želijo ti organi opreti na ugotovitve iz prejšnjih odločb, sprejetih proti dobaviteljem.

34. Uvodoma je treba poudariti, da je namen sistema odbitkov podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti.[4] Sodišče je dosledno odločalo, da je pravica do odbitka DDV *ključni sestavni del* sistema DDV in je zato načeloma ni mogoče omejiti.[5]

3 Glej zlasti sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 27), kakor je bila pozneje pojasnjena v sodbah z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936), in z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 Glej na primer sodbo z dne 5. julija 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, točka 25 in navedena sodna praksa).

5 Glej med drugim sodbo z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 37 in navedena sodna praksa).

35. Trdno ustaljeno pravilo je tudi, da se ni mogoče opirati na določbe prava Unije za namen zlorabe ali goljufije ter da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV izrecno priznava in spodbuja.[6] Iz členov 2 in 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 4(3) PEU izhaja, da ima vsaka država članica obveznost sprejeti vse ustrezne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je dolgovani DDV na njenem ozemlju v celoti pobran, ter preprečuje goljufijo.[7] Vendar ukrepi, ki jih lahko sprejmejo države članice v ta namen, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego takih ciljev. Zato jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV.[8]

36. Tako ni združljivo z določbami Direktive o DDV, da se ta pravica odreče davčnemu zavezancu, ki ni vedel ali ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug gospodarski subjekt višje ali nižje v dobavni verigi.[9] Za zavrnitev pravice davčnega zavezanca do odbitka mora davčna uprava ob upoštevanju objektivnih dejavnikov in brez zahtevanja od davčnega zavezanca, da opravi preverjanja, ki niso v njegovi pristojnosti, ugotoviti, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila nasprotna stranka vpletena v goljufijo na področju DDV.[10]

37. Če ni pravil EU glede pridobivanja dokazov, je treba sodelovanje davčnega zavezanca v goljufiji na področju DDV dokazati skladno s pravili o dokazovanju v skladu z nacionalno zakonodajo.[11] Vendar kot je Sodišče že večkrat navedlo, pravila o zbiranju dokazov ne smejo spodkopavati učinkovitosti prava EU in morajo spoštovati pravice, ki jih zagotavlja Listina.[12]

38. Poleg tega iz zadeve WebMindLicenses izhaja, da niti določbe Direktive o DDV niti načelo spoštovanja pravic do obrambe načeloma ne nasprotujejo temu, da lahko davčni organi za dokazovanje obstoja utaje davkov uporabijo dokaze, pridobljene v okviru še ne končanega vzporednega kazenskega postopka zoper isto osebo.[13]

39. Ne vidim razloga, zakaj to načelo ne bi veljalo tudi v zvezi s položajem, kakršen je položaj v postopku v glavni stvari, kjer se dokazi pridobijo v okviru upravnih ali kazenskih postopkov, ki se izvajajo proti dobaviteljem podjetja. Kot je poudarila Komisija, je skupna – in popolnoma zakonita – praksa davčnih uprav, da se lahko ob nadzoru davčnega zavezanca, ki zbudi sum glede zakonitosti nekaterih transakcij, izvedejo dodatni pregledi pri davčnih zavezancih, ki so višje ali nižje v dobavni verigi. Ti pregledi lahko pripeljejo do uvedbe vzporednih postopkov (kazenske in/ali upravne narave) zoper različne davčne zavezance, ki izhajajo iz istih dejstev in temeljijo na istem nizu dokazov.[14]

40. Zato dejstvo, da se nekateri dokumenti prenesejo iz enega postopka v drugega, samo po sebi ne pomeni kršitve pravic do obrambe davčnega zavezanca, ki je predmet preiskave v zadnjem postopku.

41. S tako splošno možnostjo pa so povezani pomembni pogoji. Če se namerava davčna uprava pri kateri koli od poznejših odločb sklicevati na take dokumente v podporo svojim ugotovitvam, mora: (i) odobriti vpogled v navedene dokumente davčnemu zavezancu, v zvezi s katerim se ti dokumenti lahko kot dokaz uporabijo v poznejši odločbi; (ii) temu davčnemu zavezancu omogočiti, da izrazi svoje

6 Glej med drugim sodbi z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 50), ter z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 28).

7 Glej v tem smislu sodbi z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25), in z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, točka 26).

8 Glej zlasti sodbo z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 49 in navedena sodna praksa).

9 Glej sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točke od 35 do 38 in 41), ter z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, točke od 40 do 42).

10 Glej v tem smislu sklep z dne 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, točka 39 in navedena sodna praksa).

11 Glej na primer moje sklepne predloge v zadevi Dzivev in drugi (C-310/16, EU:C:2018:623, točka 24 in naslednje ter navedena sodna praksa).

12 Glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točki 65 in 68).

13 Prav tam, točki 68 in 90.

14 Glej na primer sodbi z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točki 17 in 25), ter z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 14). Glej tudi sklep z dne 15. julija 2015, Itales (C-123/14, neobjavljen, EU:C:2015:511, točki 14 in 15).

mnenje v zvezi z zadevnimi dokumenti in predloži dokaze v podporo svojim trditvam; (iii) izrecno uskladiti zadevne dokumente in njihovo primernost v svoji odločbi, tako da v svojo odločbo vključi relevantne argumente davčnega zavezanca, se nanje odzove ali jih izpodbije. To velja ne glede na to, ali so ti dokumenti že bili podlaga za prejšnjo odločbo, ki je medtem postala dokončna.

42. Dejstvo, da za ugotovitve velja, da so bile dognane v prejšnjih odločbah, davčnih organov ne more razbremeniti njihove dolžnosti, da v poznejših odločbah, sprejetih zoper druge davčne zavezance, ustrezno pojasnijo svoje razloge in zagotovijo podporne dokaze. Vsaka odločba davčnih organov, da se davčnemu zavezancu zavrne odbitek DDV, mora biti načeloma samostojna odločba, v kateri so sklepi organov ustrezno in neodvisno utemeljeni in dokazani.

43. Vsak drug pristop bi resno oslabil pravico do obrambe davčnih zavezancev, ki so predmet poznejših postopkov, ki bi padli v sivo območje. Po eni strani davčni zavezanec ne bi mogel izpodbijati nekaterih ugotovitev v prejšnjih odločbah, ker ni bil del zadevnega postopka, po drugi strani pa teh ugotovitev ne bi mogel izpodbijati v svojem postopku, saj organe zavezujejo njihove prejšnje odločbe.

44. V skrajnih primerih bi to lahko pomenilo tudi, da obrambe sploh ne bi bilo, zlasti v tistih primerih (ki pri večjih goljufijah niso redki), v katerih se postopek začne proti podjetjem, ki se likvidirajo, ne obstajajo več ali preprosto nimajo interesa za lastno obrambo. Pri zadnjenavedenem tipu podjetij bi davčna uprava z nekakšnim učinkom *erga omnes* ugotovila dejansko stanje in njihovo pravno kvalifikacijo, ne da bi bile te izjave kadar koli dejansko izpodbijane.

45. Ti pomisleki so me pripeljali v jedro zadeve, ki se nanaša na oceno skladnosti nacionalnega predpisa, kot je člen 1(3a) zakona o pravilih obdavčevanja, s pravom EU. Kot je navedeno v točki 27 zgoraj, je način, na katerega naj bi to določbo razlagali in uporabljali, predmet spora med strankama. Naloga tega sodišča ni, da razlaga nacionalno pravo. Zato se bom vzdržal kakršnega koli odločnega stališča v zvezi s to specifično določbo, svoje pripombe pa bom omejil le na nekaj splošnih izjav.

46. Dejstvo, da se od davčnih organov po zakonu načeloma zahteva, da so dosledni pri ocenjevanju enakih dejanskih stanj ali pravnih razmerij, seveda sploh ni problematično. Nasprotno, kot zatrjuje madžarska vlada, spodbuja pravno varnost in zagotavlja enakost med davkoplačevalci. Vendar je treba dodati pomembna pridržka.

47. Prvič, razlaga določbe, kot je člen 1(3a) zakona o pravilih obdavčevanja, mora spoštovati logiko in strukturo sistema DDV. Posamezni davčni zavezanci ne morejo biti odgovorni za nezakonito ravnanje drugih davčnih zavezancev zgolj zato, ker so bili udeleženi v razmerju, ki je povzročilo zadevno davčno obveznost. Vsako tako odgovornost je treba ugotoviti na individualni ravni v zvezi z vsakim davčnim zavezancem v dobavni verigi. [15]

48. Drugič, taka določba nacionalnega prava gre lahko le tako daleč, da se davčnim organom naloži obveznost, da v vseh povezanih primerih sprejmejo enak pristop, *če ni prepričljivih razlogov za nasprotno*. Povedano drugače, taka določba je sprejemljiva le, če davčnim organom, *de iure* ali *de facto* ne preprečuje, da dosežejo drugačen sklep, v okviru drugačnega postopka, kadar se predstavijo novi argumenti ali novi dokazi.

15 Glej zgoraj točko 36 teh sklepnih predlogov.

49. Iz teh razlogov bi nacionalna določba ali praksa, v skladu s katero davčne organe pravno ali dejansko zavezujejo ugotovitve iz povezanih odločb, če bi se razlagala in uporabljala drugače, kot je bilo pravkar opisano, lahko bila v nasprotju s številnimi relevantnimi ključnimi načeli. Vendar nobena taka razlaga ne more „omiliti“ dokaznega bremena, naloženega davčnim organom, niti tega *a fortiori* dejansko prenesti na davčnega zavezanca, s čimer se navsezadnje spodkopavata pravica do odbitka in s tem tudi nevtralnost DDV, hkrati pa se kršijo pravice do obrambe davčnih zavezancev.

C. Obseg pravice davčnega zavezanca do vpogleda v spis

50. Drugo vprašanje, postavljeno v tem postopku, zadeva dolžnost davčnih organov, da davčnemu zavezancu dovolijo dostop do dokazov glede davčnih postopkov, izvedenih v zvezi s to osebo. Podobno kot nacionalno sodišče v zadevi Ispas [16] želi predložitveno sodišče v obravnavani zadevi v zvezi s tem razkritjem pridobiti zlasti pojasnila: *dostop do česa*, *kdaj* in *kako*.

51. V zvezi s prvim vidikom je treba upoštevati, da je pravica do vpogleda v spis bistvena za uveljavljanje pravice do obrambe oseb, na katerih interese bi lahko vplivalo sprejetje odločbe javnih organov.

52. Načelo spoštovanja pravic do obrambe zahteva, da mora biti naslovniku odločbe, ki posega v položaj, omogočeno, da predstavi svoja stališča, preden bo ta sprejeta, v tem, da se pristojnemu organu omogoči, da učinkovito upošteva celoto upoštevnih elementov. Namen tega pravila je na prvem mestu to, da lahko naslovnik popravi napako ali uveljavlja taka dejstva v zvezi s svojim osebnim položajem, ki govorijo v prid temu, da naj bo odločba sprejeta, da naj ne bo sprejeta ali da naj ima določeno vsebino. [17]

53. Vpogled v spis mora biti zagotovljen na neki točki v upravnem postopku, vsekakor pa *preden* organi sprejmejo končno odločitev. Davčni zavezanec mora imeti dovolj časa, da se seznani z dokumenti, ki jih imajo organi, in lahko ustrezno pripravi svojo obrambo.

54. Davčnemu zavezancu bi bilo treba omogočiti vpogled v spis, preden se začne kakršen koli sodni postopek. Vpogled v spis davčnemu zavezancu omogoča tudi sprejetje informirane odločitve o tem, ali želi izpodbijati odločbo, ki jo je pred pristojnim sodiščem sprejela uprava. [18]

55. Zato razkritje v poznejši fazi – do česar pride le v okviru sodnega postopka proti odločbi, ki so jo sprejeli upravni organi – praviloma ne more pozdraviti kršitve pravic stranke do obrambe, konkretiziranih v upravni fazi postopka. [19]

56. Glede vrste dokumentov, ki jih morajo organi razkriti davčnemu zavezancu, ki je predmet preiskave, želim torej poudariti, da pravica do vpogleda v spis pomeni, da mora biti davčni zavezanec sposoben pregledati *vse* dokumente v preiskovalnem spisu, pomembne za njegovo obrambo.

57. Natančneje, ti dokumenti vključujejo, prvič, elemente spisa, ki jih organi nameravajo uporabiti pri odločanju zoper davčnega zavezanca. [20] To pomeni, da bi v primeru družbe Glencore ta družba za ugotovitev, da je vedela ali bi morala vedeti za zadevno davčno utajo, morala imeti zagotovljen dostop do vseh dokazov, na katere se je sklicevalo.

16 Glej moje sklepne predloge v zadevi Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, točka 99).

17 Glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 38 in navedena sodna praksa).

18 Glej v ta namen sodbo z dne 15. oktobra 1987, Heylens in drugi (222/86, EU:C:1987:442, točka 15).

19 Vendar je lahko drugače v primeru, ko postopek proti odločbi, ki jo je sprejela uprava, „povzroči, da se izvršba odločbe, ki posega v položaj, samodejno zadrži in da postane ta odločba s takojšnjim učinkom neuporabljiva“. Glej v ta namen sodbo z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 54 in naslednje).

20 Glej na primer sodbo z dne 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, točka 32).

58. V zvezi s tem je vredno poudariti, da pravica do vpogleda obstaja ne glede na poreklo dokumenta in okoliščine, v katerih je bil ta dokument pridobljen (na primer v vzporednem upravnem ali kazenskem postopku proti drugemu davčnemu zavezancu), razen, razumljivo, če se uporablja določena izjema.[21] Ni pomembno, ali so bili dokumenti, na katere so se sklicevali organi, fizično preneseni iz enega spisa v drugega: če so navedeni dokumenti namenjeni temu, da se uporabijo kot dokaz v poznejši zadevi, jih je treba v tem poznejšem primeru razkriti zadevnemu davčnemu zavezancu. O tem, ali se to stori tako, da se zagotovi izvod zahtevanih dokumentov ali da se davčnemu zavezancu omogoči (če je potrebno delen) vpogled v spis o povezanem postopku, odloči država članica. Pomembno je, da ima davčni zavezanec dejansko možnost dostopa do izvirnih dokazov.

59. Drugič, pravica do vpogleda se nujno razteza tudi na druge dokumente, ki se, čeprav se organi v obrazložitvi odločbe morda nanje ne sklicujejo neposredno, nanašajo na ravnanje davčnega zavezanca, ki je predmet preiskave. Kot je Evropsko sodišče za človekove pravice (v nadaljnjem besedilu: ESČP) v skladu s členom 6 Konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin (v nadaljnjem besedilu: EKČP) dosledno odločalo, bi morale osebe v preiskavi imeti dostop do „dokazov, ki so *neposredno upoštevni* za dejansko stanje“, pa tudi „*drugih dokazov*, ki bi se lahko nanašali na dopustnost, zanesljivost in popolnost prvih“.[22]

60. Tretjič, pravica do vpogleda ne vključuje le obremenilnih dokazov, ampak tudi *razbremenilne* dokaze, ki jih lahko zberejo davčni organi.[23] To pomeni, da bi moral imeti davčni zavezanec dostop do dokumentov in informacij, ki so lahko zanj ugodni, saj bi ga lahko razbremenili ali, splošneje, bi se lahko zdeli neskladni s sklepi, ki so jih davčni organi sprejeli na podlagi drugih dokazov, ki jih imajo na voljo.[24]

61. Nasprotno pa, kot sem predlagal v zadevi Ispas, se pravice do vpogleda v spis ne more razlagati, kot da zahteva, da ima davčni zavezanec „pravico do vpogleda v celoten spis“, če to pomeni „celoto dokumentov in informacij v posesti upravnih organov“, vključno z „elementi, ki se ne nanašajo neposredno na sprejeto odločbo, kot so nekateri interni zapisi, osnutki, pomožni izračuni in vse informacije, prejete od tretjih oseb“.[25]

62. *A fortiori* ne vidim nobene podlage za zahtevo po popolnem vpogledu v spise, povezane z vzporednimi postopki proti *drugim davčnim zavezancem*, seveda pod pogojem, da so bili vsi upoštevni dokumenti, ki jih davčni organ želi uporabiti, „preneseni“ v poznejši spis in da je bil odobren vpogled vanje.[26]

63. Poleg tega v skladu z ustaljeno sodno prakso splošno načelo prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe ne pomeni absolutne pravice, ampak lahko vsebuje omejitve, če te dejansko ustrezajo ciljem v splošnem interesu, ki se uresničujejo z zadevnim ukrepom, ter če glede na želeni cilj ne pomenijo pretiranega in nesprejemljivega posega, ki bi omejeval samo bistvo tako zagotovljenih

21 Glej točki 63 in 64 teh sklepnih predlogov.

22 Glej sodbo ESČP z dne 11. decembra 2008, Mirilashvili proti Rusiji (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, točka 200 in navedena sodna praksa). Moj poudarek. Člen 6(1) EKČP ima seveda primarno civilni in kazenski del, ESČP pa je njegove določbe uporabljalo za določene vrste davčnih postopkov. Zato lahko načela, ki jih je razvilo ESČP, zelo dobro služijo tudi kot splošen navdih za standard, ki se uporabi za postopek, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, ne glede na (ločeno) preučitev, ali bi v individualnem primeru naložena kazen lahko dejansko bila obravnavana, kot da je „kazenske“ narave, ali ne.

23 Glej po analogiji sodbo z dne 13. septembra 2018, UBS Europe in drugi (C-358/16, EU:C:2018:715, točka 66 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo ESČP z dne 5. aprila 2012, Chamba proti Švici (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, točka 61 in navedena sodna praksa).

24 Glej sodbo z dne 1. julija 2010, Knauf Gips/Komisija (C-407/08 P, EU:C:2010:389, točka 23 in navedena sodna praksa).

25 Glej moje sklepne predloge v zadevi Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, točke 100, 116 in 121).

26 Zgoraj točka 58 teh sklepnih predlogov.

pravic.[27] Tako je vpogled v spis lahko omejen v tistih primerih, ko se to zdi nujno potrebno za zagotovitev, da so zaščiteni pomembni javni interesi (na primer tajnost tekočih kazenskih preiskav) ali da niso neupravičeno prizadete temeljne pravice drugih oseb (na primer, zaupnost osebnih podatkov ali poslovnih skrivnosti).[28]

64. Organi pa so tisti, ki dokažejo, da so zahteve za navedene izjeme izpolnjene, kar je predmet nadzora sodišča.[29] Vendar se od organov zahteva, da preučijo, ali se lahko odobri *delno* razkritje dokumentov, za katere velja ena od izjem: v ta namen je zlasti treba preveriti, ali je možen dostop, ki je omejen zgolj na nekatere dele dokumentov in ne zahteva nesorazmerne količine dela organov.[30] V tem okviru se je treba zavedati, da sta v sodobnem informacijskem okolju obdelava velikega obsega dokumentov in po potrebi urejanje dokumentov bistveno lažja kot v preteklosti.

65. Nazadnje, kar zadeva način, na katerega je treba zagotoviti dostop, bi poudaril, da zgolj sklicevanje na pretekle odločbe, v katerih so bili upoštevni dokumenti uporabljeni kot dokazi, ne zadostuje, in sicer iz razlogov, pojasnjenih v točki 58 zgoraj. Podobno tudi opis dokazov, ki jih imajo davčni organi v obliki zbirnega poročila, ne zadosti pravici davčnega zavezanca do vpogleda v spis, razen če lahko slednji zahteva pregled in po možnosti izvod posameznih dokumentov. Dejansko je zelo pomembno, da davčni zavezanec lahko „na lastne oči“ pregleda izvirne dokumente, če to želi.

D. Sodni nadzor

66. Na koncu se je treba na kratko dotakniti obsega pregleda, ki ga mora opraviti nacionalno sodišče v zvezi z odločbo davčnega organa, da davčnemu zavezancu zavrne nekatere odbitke DDV.

67. Pristojno sodišče bi moralo opraviti splošno oceno vseh upoštevnih dejstev in okoliščin zadeve, ki jo obravnava, da bi ugotovilo, ali je imel zadevni davčni zavezanec pravico do odbitka v zvezi z dobavami, ki so razlog za zadevno davčno utajo.

68. Nacionalno sodišče pri preučitvi zadeve seveda ne more biti vezano na ugotovitve davčnih organov, niti v spornih odločbah niti v odločbah, sprejetih zoper druge davkoplačevalce, tudi če so te postale pravnomočne.

69. V skladu s členom 47 Listine mora pristojnost nacionalnega sodišča zajemati vse pravne in dejanske elemente, ki bodo določili izid postopka.[31] Da bi se zadostilo zahtevam, ki se nanašajo na pravico do poštenega sojenja, je v zvezi s tem pomembno, da stranke vse te zadeve poznajo in lahko o njih kontradiktorno razpravljajo.[32]

70. V okviru sodnega postopka mora imeti nacionalno sodišče tudi možnost, da (po potrebi v okviru postopka za izdajo začasne odredbe) preveri zakonitost dokazov, ki se uporabljajo zoper davčnega zavezanca, glede na pravo EU, vključno s tistimi, ki so „preneseni“ iz drugih postopkov. Kot je Sodišče odločilo v zadevi WebMindLicenses, učinkovitost sodnega nadzora, zagotovljenega s členom 47 Listine, zahteva, „da lahko sodišče med nadzorom zakonitosti odločbe, s katero se izvaja pravo Unije, preveri, ali so bili dokazi, na katerih temelji ta odločba, pridobljeni in uporabljeni s kršitvijo pravic, zagotovljenih z navedenim pravom, zlasti z Listino“. Ta zahteva je izpolnjena, „če lahko sodišče, ki obravnava tožbo zoper odločbo davčne uprave, ki je odmerila DDV, preveri, ali so bili dokazi, ki

27 Glej v ta namen sodbi z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 42), ter z dne 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, točka 35).

28 Glej v ta namen sodbo z dne 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, točka 36).

29 Glej v ta namen sodbo ESČP z dne 16. februarja 2000, Jasper proti Združenemu kraljestvu (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, točka 56).

30 Glej v ta namen sodbo z dne 28. junija 2012, Komisija/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, točka 79).

31 Glej po analogiji sodbo z dne 4. junija 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, točka 62).

32 Glej po analogiji sodbo z dne 2. decembra 2009, Komisija/Irska in drugi (C-89/08 P, EU:C:2009:742, točka 56).

izhajajo iz še nekončanega vzporednega kazenskega postopka in na katerih temelji ta odločba, pridobljeni v tem kazenskem postopku v skladu s pravicami, zagotovljenimi s pravom Unije, ali vsaj da so bili navedeni dokazi na podlagi nadzora, ki ga je že opravilo kazensko sodišče v okviru kontradiktornega postopka, pridobljeni v skladu s tem pravom“. [33]

71. Sodišče je v zadevni sodbi dodalo, da „[č]e ta zahteva ni izpolnjena in zato pravica do sodnega varstva ni učinkovita ali če je kršena druga pravica, zagotovljena s pravom Unije, je treba dokaze, pridobljene v okviru kazenskega postopka in uporabljene v davčnem upravnem postopku, zavrniti in izpodbijano odločbo, ki temelji na teh dokazih, odpraviti, če zato nima podlage“. [34]

72. Če predložitveno sodišče ni moglo pregledati ugotovitev davčnih organov ali kako so bili zbrani dokazi, ki so jih ti predložili, bi to tudi pripeljalo do kršitve načela enakosti orožij, ki izhaja iz pravice do poštenega sojenja iz člena 47 Listine.

73. Dejansko iz ustaljene sodne prakse izhaja, da načelo enakosti orožij vključuje obveznost dati vsaki stranki razumno možnost, da predstavi svoje trditve, vključno z dokazi, pod pogoji, ki je v primerjavi z nasprotno stranko ne postavljajo v bistveno slabši položaj. Cilj tega načela je zagotoviti postopkovno ravnovesje med strankami sodnega postopka s tem, da zagotovi enakost pravic in obveznosti teh strank med drugim glede pravil, ki urejajo izvajanje dokazov in kontradiktorno razpravo pred sodiščem. [35]

74. Na bolj splošni ravni je treba poudariti, da – z nekaj manjšimi izjemami – izjave in ugotovitve upravnih organov sodišč ne zavezujejo in ne morejo zavezovati oziroma jim ne preprečujejo, da bi v celoti opravila sodni nadzor. Kot je Sodišče pred kratkim spet poudarilo, koncept neodvisnosti zlasti zahteva, da zadevni organ svoje sodne funkcije izvaja povsem samostojno, ne da bi bil kakor koli hierarhično povezan ali komur koli podrejen, niti neposredno (tako da prejema kakršne koli ukaze ali navodila iz katerega koli vira [36]) niti posredno (tako da je zavezan izidu presoje drugega organa ali odločbe, zlasti upravnih aktov, izključenih iz sodnega nadzora [37]).

75. Iz navedenih razlogov mora nacionalno sodišče, pred katerim poteka postopek, ki ga je davčni zavezanec začel zoper odločbo, ki so jo sprejeli davčni organi, imeti možnost, da pregleda vse dejanske in pravne elemente te odločbe, vključno z zakonitostjo načina zbiranja dokazov, ne glede na poreklo takih dokazov.

33 Sodba z dne 17. decembra 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, točki 87 in 88).

34 Prav tam, točka 89.

35 Glej na primer sodbo z dne 28. julija 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone in drugi (C-543/14, EU:C:2016:605, točki 40 in 41 ter navedena sodna praksa).

36 Glej v ta namen sodbo z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, točki 42 in 44 ter navedena sodna praksa).

37 Glej moje sklepne predloge v zadevi Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, točke 50, 51 in 102).

V. Predlog

76. Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska), odgovori:

– Določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ki se razlagajo ob upoštevanju člena 47 in člena 48(2) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, ne izključujejo določbe ali prakse države članice, v skladu s katero mora davčna uprava pri preverjanju pravice davčnega zavezanca do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) upoštevati ugotovitve iz svojih povezanih odločb, ki so postale dokončne, če:

  – taka določba ali praksa ob upoštevanju logike in strukture sistema DDV davčnim organom, *de iure* ali *de facto*, ne preprečuje doseganja drugačnih sklepov v okviru različnih postopkov, kadar se predstavijo z novimi argumenti ali novimi dokazi;

  – morajo davčni organi pred sprejetjem dokončne odločbe načeloma zagotoviti vpogled v vse dokumente, pomembne za uveljavljanje pravic davčnega zavezanca do obrambe, vključno s tistimi, ki so bili zbrani v okviru povezanih upravnih ali kazenskih postopkov. Opis dokazov v obliki zbirnega poročila ne zadošča, razen če lahko davčni zavezanec zahteva pregled in po možnosti izvod posameznih dokumentov;

  – nacionalno sodišče, ki obravnava tožbo proti odločbi, ki so jo sprejeli davčni organi, lahko pregleda vse dejanske in pravne elemente te odločbe, vključno z zakonitostjo načina zbiranja dokazov, ne glede na poreklo takih dokazov.