Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 5. júna 2019 [1]

Vec C-189/18

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko)]

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 167 – Článok 168 – Právo odpočítať daň – Daňové úniky alebo podvody – Vnútroštátne postupy – Dôkazné bremeno – Prístup k spisu – Právo na obhajobu – Rovnosť zbraní – Súdne preskúmanie“

I. Úvod

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (ďalej len „Glencore“) napadla dve rozhodnutia Nemzeti Adó- és Vámhivatal (národný daňový a colný úrad, Maďarsko) (ďalej len „NAVH“), na základe ktorých bol odmietnutý odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej za určité dodávky z dôvodu, že Glencore vedela alebo mala vedieť o daňových únikoch alebo podvodoch, ktorých sa dopustili jej dodávatelia. V spore vo veci samej Glencore spochybňuje zákonnosť daňového konania vedeného zo strany NAVH. Sťažuje sa najmä na porušenie práva na spravodlivý proces a na porušenie jej práva na obhajobu.

2. Vnútroštátny súd, na ktorý bola žaloba podaná, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko), má pochybnosti o zlučiteľnosti určitých vnútroštátnych ustanovení a postupov s právom Únie. Vnútroštátny súd má najmä záujem o objasnenie zásad, ktorými sa riadi dôkazné bremeno, ktoré spočíva na daňových orgánoch v súvislosti s preukázaním účasti zdaniteľnej osoby na daňových únikoch, ktorých sa dopustili jej dodávatelia; práva zdaniteľnej osoby na prístup k dokumentom, ktoré sú relevantné pre jej obhajobu; a rozsahu preskúmania, ktoré má vnútroštátny súd vykonať v súvislosti so zisteniami daňových orgánov a spôsobom, akým tieto orgány získali dôkazy.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

3. V zmysle článku 167 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)[2] „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“.

4. Článok 168 smernice o DPH stanovuje toto:

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

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

…“

5. Článok 273 smernice o DPH stanovuje, že „členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami…“

B. Vnútroštátne právo

6. § 1 ods. 3a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon XCII z roku 2003 o daňovom konaní, ďalej len „zákon o daňovom konaní“) stanovuje:

„V rámci kontroly účastníkov právneho vzťahu (zmluva, transakcia), ktorý zakladá daňovú povinnosť, daňový orgán nesmie kvalifikovať ten istý právny vzťah, ktorého sa kontrola týka a ktorý už bol posúdený a kvalifikovaný, odlišne pre každú zdaniteľnú osobu a musí uplatniť *ex offo* konštatovania urobené v priebehu kontroly u jedného z účastníkov tohto právneho vzťahu v prípade kontroly vykonanej u ktoréhokoľvek iného účastníka tohto vzťahu.“

7. V zmysle § 12 ods. 1 a 3 zákona o daňovom konaní zdaniteľné osoby majú právo na oboznámenie sa s dokumentmi týkajúcimi sa ich daňových záležitostí. Toto oprávnenie zahŕňa „právo vyhotovovať alebo požadovať kópie všetkých dokumentov, ktoré sú potrebné na výkon ich práv a na plnenie ich povinností“. Zdaniteľná osoba však nie je oprávnená oboznámiť sa okrem iného „s akoukoľvek časťou dokumentu, ktorá obsahuje informácie chránené daňovým tajomstvom týkajúce sa inej osoby, ktorých získanie je v rozpore so zákonom“.

8. § 97 ods. 4 a 5 zákona o daňovom konaní stanovuje:

„4. V priebehu kontroly má daňový orgán povinnosť zistiť a preukázať skutkové okolnosti okrem prípadu, keď podľa zákona nesie dôkazné bremeno zdaniteľná osoba.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

5. Dokumenty, znalecké posudky, vyhlásenia zdaniteľnej osoby, jej zástupcu alebo zamestnanca, ako aj vyhlásenia iných zdaniteľných osôb, svedecké výpovede, kontroly na mieste, utajené alebo iné kontrolné nákupy, skúšobná výroba, kontrola zásob a údajov poskytnutých inými zdaniteľnými osobami, zistenia z iných súvisiacich kontrol, obsah poskytnutých údajov, údaje zo záznamov iných orgánov alebo elektronické údaje a informácie sprístupnené verejnosti sa považujú za prípustné dôkazy.“

9. § 100 ods. 4 zákona o daňovom konaní stanovuje nasledujúce:

„Ak daňový orgán odôvodnil závery kontroly výsledkami súvisiacej kontroly vykonanej u inej zdaniteľnej osoby alebo údajmi a dôkazmi získanými pri tejto príležitosti, bude zdaniteľná osoba podrobne oboznámená s tou časťou zápisnice, súvisiacich rozhodnutí, údajov a dôkazov, ktoré sa jej týkajú a ktoré boli zhromaždené pri výkone súvisiacej kontroly.“

10. § 69 ods. 1 Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (zákon CXXII z roku 2010 o Národnom daňovom a colnom úrade, ďalej len „zákon o daňovom úrade“) stanovuje:

„Údaje zhromaždené a spracované [NAVH] v zmysle § 13 ods. 7 písm. a) na účely činností súvisiacich s presadzovaním práva…, ako aj osobitné údaje sa môžu používať len na účely činností súvisiacich s presadzovaním práva, ak zákon neustanovuje inak.“

11. § 76 ods. 2 písm. g zákona o daňovom úrade stanovuje:

„2. Okrem subjektov uvedených v odseku 1 môžu požadovať údaje a informácie zo systémov spracúvajúcich údaje týkajúce sa presadzovania práva [NAVH] v rozsahu potrebnom na plnenie príslušných povinností stanovených zákonom, z nasledujúcich dôvodov tieto subjekty:

…

g) pobočka [NAVH], ktorá má právomoci a pôsobnosti vo vzťahu k povinnostiam, ktoré patria do pôsobnosti [NAVH] týkajúcich sa daňových a colných záväzkov, daňových a colných konaní v súlade so [zákonom o daňovom konaní], [közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (zákon č. CXXVI z roku 2003 o vykonaní colného práva Spoločenstva)] a inými daňovými a colnými predpismi;“

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

12. Relevantné skutočnosti vyplývajúce z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a tvrdení účastníkov konania možno zhrnúť takto.

13. Glencore, žalobkyňa vo veci samej, je spoločnosť so sídlom v Maďarsku, ktorej hlavnou činnosťou je veľkoobchod s obilninami, olejnatými semenami a krmivami pre zvieratá, ako aj so surovinami. Glencore nakupovala obilniny po celom území Maďarska, z ktorých veľkú časť predala do zahraničia. Tiež nakúpila značné množstvo slnečnicových semienok a semienok repky, z ktorých podstatnú časť použila v rámci subdodávky na výrobu surového oleja a krupice, a menšiu časť následne predala bez spracovania.

14. NAVH vykonal v priestoroch spoločnosti Glencore kontroly. Tieto kontroly viedli zo strany NAVH k prijatiu dvoch správnych rozhodnutí v rokoch 2015 a 2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutia“). Prvé rozhodnutie sa týkalo všetkých daní a subvencií vzťahujúcich sa na zdaňovacie obdobia 2010 a 2011 (s výnimkou DPH za mesiac september a október 2011). Na základe tohto rozhodnutia bola spoločnosti Glencore uložená povinnosť zaplatiť okrem iného 1 951 418 000 maďarských forintov (HUF) v súvislosti s nezaplatenou DPH. Druhé rozhodnutie sa týkalo DPH za október 2011 a bolo ním stanovené, že Glencore má povinnosť zaplatiť dodatočnú daň vo výške 130 171 000 HUF.

15. NAVH v týchto rozhodnutiach dospel k záveru, že Glencore nezákonne odpočítala DPH vzhľadom na to, že vedela alebo mala vedieť, že niektorí jej dodávatelia vystavili fiktívne faktúry a boli zapojení do daňových únikov. V tejto súvislosti sa NAVH odvolával na správne rozhodnutia prijaté voči určitým dodávateľom spoločnosti Glencore a na trestné konania proti niektorým z týchto dodávateľov (ktoré prebiehali v čase prijatia napadnutých rozhodnutí).

16. Podľa napadnutých rozhodnutí daňoví inšpektori, ktorí kontrolovali Glencore, dostali prístup – priamo alebo nepriamo – k dokumentom obsiahnutým v trestných spisoch a administratívnych spisoch stíhaných dodávateľov. NAVH vychádzal z niektorých dôkazov získaných v týchto konaniach, aby konštatoval (pasívnu) účasť spoločnosti Glencore na daňových únikoch.

17. Po zamietnutí jej odvolaní v rámci správneho konania Glencore napadla napadnuté rozhodnutia na Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko). Vo svojich podaniach Glencore spochybňuje zákonnosť správneho konania, ktoré viedlo k prijatiu napadnutých rozhodnutí a vytýka porušenie práva na spravodlivý proces a porušenie jej práva na obhajobu.

18. Vnútroštátny súd sa v rámci tohto konania pýta, či príslušné vnútroštátne ustanovenia, tak ako sú vykladané a uplatňované daňovými orgánmi a vnútroštátnymi súdmi, môžu nadmerne sťažiť zdaniteľnej osobe, akou je Glencore, možnosť vyvrátiť jej účasť na daňových únikoch, ktorých sa dopustili jej dodávatelia.

19. Vnútroštátny súd poukazuje na to, že daňové úrady sa domnievajú, že sú zbavené dôkazného bremena, ktoré im obvykle prináleží, keď zohľadňujú zistenia uvedené v súvisiacich rozhodnutiach v rámci neskoršieho daňového konania. Bez ohľadu na to, že zdaniteľná osoba, ktorá je subjektom neskoršieho vyšetrovania, nebola účastníkom predchádzajúcich konaní a ani prípadne nemusela vedieť o súvisiacich rozhodnutiach.

20. Vnútroštátny súd ďalej poznamenáva, že daňové orgány sa nepovažujú za povinné zverejniť spis týkajúci sa súvisiacich konaní a dôkazov použitých ako základ súvisiacich rozhodnutí. V tejto veci napríklad počas správneho konania Glencore dostala iba opis dôkazov, na ktoré sa odvolávali rozhodnutia prijaté voči jej dodávateľom vo forme súhrnnej správy. Napriek viacerým žiadostiam bol spoločnosti Glencore odmietnutý prístup k určitým dokumentom v spise, ktoré považovala za dôležité pre svoju obhajobu. Až neskôr, počas sporu vo veci samej, bol spoločnosti Glencore na základe uznesenia vnútroštátneho súdu napokon povolený prístup k niektorým z požadovaných dokumentov.

21. Podľa vnútroštátneho súdu údajné nedostatky v správnom konaní nemôžu byť v priebehu súdneho konania v plnej miere napravené v rozsahu, v akom zákonnosť rozhodnutí, ktoré predtým prijali daňové orgány a dôkazy získané v rámci súvisiacich konaní nie je možné preskúmať.

22. Za týchto okolností Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ustanovenia smernice o DPH, ako aj základná zásada rešpektovania práva na obhajobu a článok 47 Charty základných práv [Európskej únie, ďalej len ‚Charta‘], pokiaľ sa ich týkajú, vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu a vnútroštátnej praxi, ktorá je na nej založená, podľa ktorých má daňový orgán v súvislosti s kontrolou účastníkov právneho vzťahu (zmluva, transakcia), ktorého sa týka daňová povinnosť, zohľadniť *ex offo* konštatovania daňového orgánu urobené v rámci konania vykonaného u jedného z účastníkov tohto právneho vzťahu (vystaviteľ faktúr v prejednávanej veci) a ktoré zahŕňajú zmenu kvalifikácie právneho vzťahu, pri vykonávaní kontroly druhého účastníka právneho vzťahu (príjemcu faktúr v prejednávanej veci) s prihliadnutím na to, že druhý účastník právneho vzťahu nemá v pôvodnej daňovej kontrole žiadne práva, najmä práva spojené s postavením účastníka konania?

2. V prípade zápornej odpovede Súdneho dvora na prvú otázku bránia ustanovenia smernice o DPH, ako aj základná zásada rešpektovania práva na obhajobu a článok 47 [Charty], pokiaľ sa ich týkajú, vnútroštátnej praxi, ktorá umožňuje viesť konanie, o ktoré ide v prvej otázke, takým spôsobom, že druhá strana právneho vzťahu (príjemca faktúr) nemá v pôvodnej daňovej kontrole práva spojené s postavením účastníka konania, a nemôže preto uplatniť právo podať žalobu v rámci daňovej kontroly, ktorej konštatovania má daňový orgán zohľadniť *ex offo* v daňovej kontrole týkajúcej sa daňovej povinnosti druhej strany a ktoré môžu byť tejto druhej strane kladené za vinu, s prihliadnutím na to, že daňový orgán neposkytne druhej strane príslušný spis o kontrole vykonanej u prvej strany právneho vzťahu (vystaviteľa faktúr), najmä dokumenty, ktoré sú základom konštatovaní, zápisníc a rozhodnutí prijatých v správnom konaní, ale poskytne jej iba jeho časť vo forme zhrnutia, pričom daňový orgán tak druhú stranu so spisom oboznámil len nepriamo tým, že zhrnutie urobil podľa vlastných kritérií, ktoré druhá strana nemôže žiadnym spôsobom preskúmať?

3. Majú sa ustanovenia smernice o DPH, ako aj základná zásada rešpektovania práva na obhajobu a článok 47 [Charty], pokiaľ sa ich týkajú, vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej má daňový orgán v súvislosti s kontrolou účastníkov právneho vzťahu, ktorého sa týka daňová povinnosť, zohľadniť *ex offo* konštatovania daňového orgánu urobené v rámci konania vykonaného u vystaviteľa faktúr, z ktorých vyplýva, že tento vystaviteľ faktúr sa zúčastnil na daňovom podvode, pri vykonávaní kontroly príjemcu faktúr, s prihliadnutím na to, že tento príjemca faktúr nemá v daňovej kontrole vykonanej u vystaviteľa faktúr práva spojené s postavením účastníka konania, a nemôže preto uplatniť právo podať žalobu v rámci daňovej kontroly, ktorej konštatovania má daňový orgán zohľadniť *ex offo* v daňovej kontrole týkajúcej sa daňovej povinnosti príjemcu faktúr a ktoré mu môžu byť kladené za vinu, a s prihliadnutím na to, že daňový orgán neposkytne príjemcovi faktúr príslušný spis o kontrole vykonanej u vystaviteľa faktúr, najmä dokumenty, ktoré sú základom konštatovaní, zápisníc a rozhodnutí prijatých v správnom konaní, ale poskytne mu iba jeho časť vo forme zhrnutia, pričom daňový orgán tak príjemcu faktúr so spisom oboznámil len nepriamo tým, že zhrnutie urobil podľa vlastných kritérií, ktoré príjemca faktúr nemôže žiadnym spôsobom preskúmať?“

23. Písomné pripomienky v tomto konaní boli doručené zo strany spoločnosti Glencore, maďarskej vlády a Európskej komisie, ktorí tiež prezentovali svoje tvrdenia ústne na pojednávaní, ktoré sa konalo 20. marca 2019.

IV. Analýza

A. Úvodné poznámky

24. Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či ustanovenia smernice o DPH, vykladané vo svetle článku 47 a článku 48 ods. 2 Charty, bránia ustanoveniu alebo praxi členského štátu, podľa ktorých pri overovaní práva zdaniteľnej osoby odpočítať DPH daňová správa zohľadní skutkové zistenia a právnu kvalifikáciu skutočností (ďalej len „zistenia“), ku ktorým správa dospela v súvisiacich rozhodnutiach voči iným zdaniteľným osobám. Správa pritom poskytuje dokumenty relevantné pre tieto zistenia zdaniteľnej osobe len čiastočne a nepriamo prostredníctvom súhrnu dokumentov, ktoré sa považujú za relevantné.

25. Návrh na začatie prejudiciálneho konania je z hľadiska skutkového stavu veci veľmi stručný. Považujem preto za nevyhnutné uviesť, ako som pochopil skutkové okolnosti, na základe ktorých budú poskytnuté odpovede na otázky položené vnútroštátnym súdom. Treba však dodať, že absencia akýchkoľvek skutkových podrobností spolu s pomerne zložitou formuláciou položených otázok nevyhnutne ovplyvní druh odpovede, ktorú je možné poskytnúť. Moje návrhy v tejto súvislosti preto môžu zostať na relatívne vysokej úrovni abstrakcie.

26. Vo veci samej Glencore napadla dve rozhodnutia vydané maďarskými daňovými úradmi, na základe ktorých jej bola zamietnutá možnosť odpočítať DPH zaplatenú za určité dodávky z dôvodu, že vedela alebo mala vedieť o daňových únikoch alebo podvodoch, ktorých sa dopustili jej dodávatelia.

27. Zistenie, že došlo k daňovým únikom v súvislosti s určitými transakciami, bolo po prvýkrát uvedené v rozhodnutiach, ktoré predtým prijali daňové orgány voči dodávateľom spoločnosti Glencore, v konaniach, v ktorých Glencore nebola účastníkom. Toto zistenie bolo následne „prenesené“ do napadnutých rozhodnutí v súlade s § 1 ods. 3a zákona o daňovom konaní. Dané ustanovenie – ktorého presný význam je však predmetom sporu medzi účastníkmi – stanovuje, že „v rámci kontroly účastníkov právneho vzťahu…, ktorý zakladá daňovú povinnosť, daňový orgán nesmie kvalifikovať ten istý právny vzťah, ktorého sa kontrola týka a ktorý už bol posúdený a kvalifikovaný, odlišne pre každú zdaniteľnú osobu a musí uplatniť *ex offo* konštatovania urobené v priebehu kontroly u jedného z účastníkov tohto právneho vzťahu v prípade kontroly vykonanej u ktoréhokoľvek iného účastníka tohto vzťahu“.

28. V napadnutých rozhodnutiach na účely preukázania účasti spoločnosti Glencore na predmetnom daňovom úniku rozumiem, že daňové orgány sa v podstate opierali o *tri súbory dôkazov*: (i) dôkazy zhromaždené v rámci správneho konania začatého voči spoločnosti Glencore, (ii) dôkazy zhromaždené počas správneho konania vykonaného voči dodávateľom spoločnosti Glencore a (iii) dôkazy zhromaždené počas trestného konania vykonávaného voči dodávateľom spoločnosti Glencore.

29. Daňové konania vedené voči dodávateľom spoločnosti Glencore boli v čase, keď vnútroštátny súd predložil svoj návrh na začatie prejudiciálneho konania, uzavreté prostredníctvom prijatia správnych rozhodnutí, ktoré sa stali vykonateľnými. Naproti tomu trestné konanie vedené voči týmto dodávateľom stále prebiehalo, zjavne v štádiu vyšetrovania (teda ešte nebolo postúpené na trestný súd).

30. To znamená, že v tejto veci pochybnosti vznesené vnútroštátnym súdom v súvislosti s možným porušením práv spoločnosti Glencore vyplývajú z „prevodu“ dôkazov medzi rôznymi pracoviskami vnútroštátnych orgánov a z „prenosu“ zistení týchto orgánov obsiahnutých v jednom alebo viacerých správnych rozhodnutiach do následných správnych rozhodnutí. Naproti tomu, ako to účastníci konania na pojednávaní potvrdili, žiadne závery v napadnutých rozhodnutiach neboli prijaté na základe rozsudku vydaného v trestnom konaní, pretože v tom čase takýto rozsudok neexistoval. Určité informácie však boli získané z dokumentov zhromaždených vyšetrujúcimi orgánmi.

31. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sa domnievam, že vnútroštátny súd sa vo svojich otázkach snaží poukázať na *tri hlavné problémy*. Prvý problém sa týka spôsobu, akým daňové úrady napĺňajú dôkazné bremeno, na základe ktorého majú preukázať, že zdaniteľná osoba si bola vedomá alebo si mala byť vedomá daňových únikov, ktorých sa dopustili jej dodávatelia, keď sa opierali o zistenia uvedené v predchádzajúcich rozhodnutiach vydaných voči uvedeným dodávateľom. Druhý problém sa týka rozsahu povinnosti daňovej správy poskytnúť prístup zdaniteľnej osobe k dôkazom potrebným na jej obhajobu, vrátane dokumentov získaných v súvisiacich konaniach voči iným zdaniteľným osobám. Tretí problém sa týka právomocí, ktoré by mal mať vnútroštátny súd pri preskúmaní zistení daňových orgánov v rozhodnutiach prijatých voči dodávateľom zdaniteľnej osoby a zákonnosti zhromažďovania dôkazov v konaniach vedených proti týmto dodávateľom.

32. Nakoniec vo vzťahu k uplatniteľnému právu Únie treba pripomenúť, že vnútroštátne pravidlá stanovujúce postupy a sankcie na boj proti podvodom alebo daňovým únikom predstavujú vykonanie práva Únie na účely článku 51 ods. 1 Charty.[3] Ako to zdôraznil vnútroštátny súd, právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces a právo na obhajobu uvedené v článku 47 a článku 48 ods. 2 Charty majú v tomto konaní osobitný význam.

3 Pozri najmä rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27), ktorý bol následne objasnený v rozsudkoch z 5. decembra 2017, M.A.S. a M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) a z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

B. O dôkaznom bremene uloženom daňovému úradu

33. Prvý problém, ktorý načrtol vnútroštátny súd, sa týka spôsobu, akým daňové úrady vykonávajú dôkazné bremeno, na základe ktorého im prináleží preukázať, že zdaniteľná osoba si bola vedomá alebo si mala byť vedomá daňových únikov, ktorých sa dopustili jej dodávatelia, pričom tieto orgány sa spoliehajú na zistenia uvedené v predchádzajúcich rozhodnutiach prijatých voči uvedeným dodávateľom.

34. Na úvod je potrebné zdôrazniť, že cieľom systému odpočítania je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností.[4] Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo na odpočet DPH je *kľúčovým prvkom* systému DPH, a preto v zásade nemôže byť obmedzené.[5]

35. Platí základné východisko, že noriem práva Únie sa nemožno dovolávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a že predchádzanie daňovým únikom, vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a ich zneužívaniu je cieľom, ktorý smernica o DPH výslovne uznáva a podporuje.[6] Z článkov 2 a 273 smernice z DPH v spojitosti s článkom 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva, že členské štáty sú povinné prijať všetky legislatívne a administratívne opatrenia vhodné na zabezpečenie výberu všetkej DPH splatnej na ich území a na zabránenie podvodom.[7] No opatrenia, ktoré môžu členské štáty prijať na tento účel, nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. Preto ich nemožno použiť takým spôsobom, ktorý by mal za následok systematické narušenie práva na odpočet DPH, a teda neutrality DPH.[8]

36. Je preto nezlučiteľné s ustanoveniami smernice o DPH odmietnuť toto právo zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že predmetná transakcia súvisela s podvodom, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný podnikateľ či už ako predchádzajúci alebo nasledujúci subjekt dodávateľského reťazca.[9] Na to, aby právo na odpočet zo strany zdaniteľnej osoby mohlo byť odmietnuté, prináleží daňovej správe, aby vo svetle objektívnych skutočností a bez toho, aby požadovala od zdaniteľnej osoby vykonanie kontrol, ktoré nie sú jej povinnosťou, preukázala, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že jej obchodný partner bol zapojený do daňového podvodu.[10]

37. V prípade neexistencie pravidiel Únie týkajúcich sa vykonávania dôkazov účasť zdaniteľnej osoby na podvodoch v oblasti DPH sa musí preukázať v súlade s pravidlami dokazovania podľa vnútroštátneho práva.[11] Ako však Súdny dvor opakovane uviedol, pravidlá zhromažďovania dôkazov nesmú ohroziť účinnosť práva Únie a musia rešpektovať práva zaručené Chartou.[12]

38. Z rozsudku vo veci WebMindLicenses okrem toho vyplýva, že ani ustanovenia smernice o DPH, ani zásada rešpektovania práva na obhajobu v zásade nebránia tomu, aby daňové orgány mohli na účely preukázania existencie daňového úniku použiť dôkazy získané v rámci súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy voči rovnakému subjektu.[13]

4 Pozri napríklad rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 25 a tam citovaná judikatúra).

5 Pozri ako jeden z mnohých rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 37 a tam citovaná judikatúra).

6 Pozri okrem iných rozsudky z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50), a z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 28).

7 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25), a z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, bod 26).

8 Pozri najmä rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49 a tam citovaná judikatúra).

9 Pozri rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 38 a 41), a z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, body 40 až 42).

10 Pozri v tomto zmysle uznesenie z 10. novembra 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, bod 39 a citovaná judikatúra).

11 Pozri napríklad návrhy, ktoré som predniesol vo veci Dzivev a i. (C-310/16, EU:C:2018:623, bod 24 a nasl. a citovaná judikatúra).

12 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, body 65 a 68).

13 Tamže, body 68 a 90.

39. Nevidím žiadny dôvod, pre ktorý by táto zásada nemala platiť aj v situácii, akou je situácia vo veci samej, ak sa dôkazy získajú v súvislosti so správnym alebo trestným konaním vedeným voči dodávateľom spoločnosti. Ako uviedla Komisia, je bežnou – a úplne legitímnou – praxou daňových správ, že keď kontrola zdaniteľnej osoby vyvoláva podozrenie, pokiaľ ide o zákonnosť určitých transakcií, môžu sa vykonať dodatočné kontroly zdaniteľných osôb v dodávateľskom reťazci. Tieto kontroly môžu viesť k začatiu paralelných konaní (trestného a/alebo správneho charakteru) voči rôznym zdaniteľným osobám, ktoré vyplývajú z tých istých skutočností a sú založené na rovnakom súbore dôkazov. [14]

40. Preto skutočnosť, že niektoré dokumenty sú prevedené z jedného konania do druhého, sama osebe nevedie k porušeniu práva na obhajobu zdaniteľnej osoby, proti ktorej je v druhom uvedenom konaní vedené vyšetrovanie.

41. Takáto všeobecná možnosť je však podmienená dôležitými skutočnosťami. Ak má daňová správa v úmysle odvolávať sa na takéto dokumenty na podporu svojich zistení v každom ďalšom rozhodnutí, musí: (i) poskytnúť prístup k týmto dokumentom zdaniteľnej osobe, v súvislosti s ktorou sú tieto dokumenty použité ako dôkaz v neskoršom rozhodnutí; (ii) poskytnúť tejto zdaniteľnej osobe možnosť byť vypočutou v súvislosti s týmito dokumentmi a predložiť dôkazy na podporu svojich tvrdení; (iii) výslovne zosúladiť príslušné dokumenty a ich vhodnosť vo svojom rozhodnutí, začleniť, reagovať alebo vyvrátiť relevantné argumenty zdaniteľnej osoby vo svojom rozhodnutí. Je to tak bez ohľadu na to, či tieto dokumenty tvorili základ predchádzajúceho rozhodnutia, ktoré sa medzičasom stalo vykonateľným.

42. Skutočnosť, že zistenia sa považujú za preukázané v predchádzajúcich rozhodnutiach, nemôže zbaviť daňové orgány ich povinnosti riadne vysvetliť svoje odôvodnenie a poskytnúť podporné dôkazy v neskorších rozhodnutiach prijatých voči iným zdaniteľným osobám. Každé rozhodnutie daňových orgánov odmietnuť zdaniteľnej osobe odpočítanie DPH musí byť v zásade samostatným rozhodnutím, v ktorom sú závery orgánov primerane a nezávisle odôvodnené a podložené.

43. Akýkoľvek iný prístup by vážne ohrozil právo na obhajobu zdaniteľných osôb, ktoré podliehajú neskorším konaniam, ktoré by sa ocitli medzi dvoma mlynskými kameňmi. Na jednej strane by zdaniteľná osoba nemohla spochybniť niektoré zistenia v predchádzajúcich rozhodnutiach, pretože nebola účastníkom týchto konaní, a na druhej strane by nemohla spochybniť tieto zistenia vo svojom vlastnom konaní, keďže orgány sú viazané ich predchádzajúcimi rozhodnutiami.

44. V extrémnych prípadoch by to mohlo znamenať, že právo na obhajobu nebude existovať vôbec, najmä v tých prípadoch (ktoré nie sú zriedkavé v prípade rozsiahlych podvodov), v ktorých sa vedie konanie proti spoločnostiam, ktoré sú v procese likvidácie, ktoré už neexistujú alebo ktoré skrátka nemajú záujem brániť sa. V daných prípadoch by daňová správa s účinkom *erga omnes* konštatovala skutočnosti a ich právnu kvalifikáciu bez toho, aby boli tieto konštatovania skutočne napadnuté.

45. Tieto úvahy ma privádzajú k jadru veci, ktorá sa týka posúdenia zlučiteľnosti vnútroštátneho ustanovenia, akým je § 1 ods. 3a zákona o daňovom konaní. Ako bolo uvedené v bode 27 vyššie, spôsob, akým by sa toto ustanovenie malo vykladať a uplatňovať, je predmetom sporu medzi účastníkmi konania. Súdnemu dvoru neprináleží vykladať vnútroštátne právo. Preto sa zdržím zaujatia akéhokoľvek postoja k tomuto konkrétnemu ustanoveniu a obmedzím svoje pripomienky len na niekoľko všeobecných konštatovaní.

14 Pozri napríklad rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 17 a 25), a zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 14). Pozri tiež uznesenie z 15. júla 2015, Itales (C-123/14, neuverejnené, EU:C:2015:511, body 14 a 15).

46. Skutočnosť, že daňové úrady sú v zásade zo zákona povinné, aby boli pri posudzovaní tých istých skutkových okolností alebo právnych vzťahov konzistentné, nie je samozrejme vôbec problematická. Naopak, ako tvrdí maďarská vláda, podporuje právnu istotu a zabezpečuje rovnosť medzi zdaniteľnými osobami. No je potrebné uviesť dve významné výhrady.

47. Po prvé výklad takého ustanovenia, akým je § 1 ods. 3a zákona o daňovom konaní, musí rešpektovať logiku a štruktúru systému DPH. Jednotlivé zdaniteľné osoby nemôžu niesť zodpovednosť za protiprávne konanie iných zdaniteľných osôb len z toho dôvodu, že boli účastníkmi vzťahu, z ktorého vznikla predmetná daňová povinnosť. Každá takáto zodpovednosť musí byť stanovená na individuálnej úrovni s ohľadom na každú zdaniteľnú osobu v dodávateľskom reťazci. [15]

48. Po druhé, takéto ustanovenie vnútroštátneho práva môže ísť iba tak ďaleko, že uloží daňovým orgánom povinnosť mať rovnaký prístup vo všetkých súvisiacich prípadoch, v ktorých *neexistujú pádne dôvody pre iný postup*. Inými slovami, takéto ustanovenie je prijateľné len do tej miery, do akej nebráni daňovým orgánom, *de iure* alebo *de facto*, aby dospeli k iným záverom v kontexte iného konania v prípade, ak budú predložené nové tvrdenia alebo nové dôkazy.

49. Z týchto dôvodov sú vnútroštátne ustanovenie alebo prax, podľa ktorých sú daňové úrady právne alebo fakticky viazané zisteniami v súvisiacich rozhodnutiach, v prípade, že by boli vykladané a uplatňované iným spôsobom, ako je ten, ktorý bol práve načrtnutý, v rozpore s niekoľkými dôležitými kľúčovými zásadami. No žiadny takýto výklad nemôže „oslabiť“ dôkazné bremeno, ktoré nesú daňové orgány, ani ho *a fortiori* v skutočnosti preniesť na zdaniteľnú osobu, čo by narušilo právo na odpočítanie a tým aj neutralitu DPH, ako aj právo zdaniteľných osôb na obhajobu.

C. O rozsahu práva zdaniteľnej osoby na prístup k spisu

50. Druhou záležitosťou nastolenou v spore vo veci samej je povinnosť daňových orgánov poskytnúť zdaniteľnej osobe prístup k dôkazom týkajúcim sa daňových konaní vykonaných vo vzťahu k tejto osobe. Predovšetkým, podobne ako vnútroštátny súd vo veci Ispas [16], sa v prejednávanej veci vnútroštátny súd pýta na to, *kedy, čo* a *ako* sa má sprístupniť.

51. Pokiaľ ide o prvý aspekt, je potrebné pripomenúť, že právo na prístup k spisu je potrebné na výkon práva na obhajobu osôb, ktorých záujmy môžu byť ovplyvnené prijatím rozhodnutia orgánov verejnej moci.

52. Zásada dodržiavania práva na obhajobu vyžaduje, aby adresát rozhodnutia spôsobujúceho ujmu mohol predložiť svoje pripomienky pred prijatím rozhodnutia, aby príslušný orgán mohol zohľadniť všetky relevantné skutočnosti. Účelom tohto pravidla je v prvom rade umožniť adresátovi napraviť chybu alebo predložiť takéto informácie týkajúce sa jeho osobnej situácie, ktoré môžu ovplyvniť, či rozhodnutie bude prijaté alebo nie, alebo aký bude mať obsah. [17]

53. Prístup k spisu sa musí poskytnúť v určitom okamihu počas správneho konania, ale určite *skôr*, ako orgány prijmú konečné rozhodnutie. Zdaniteľná osoba musí mať dostatok času na to, aby sa oboznámila s dokumentmi, ktoré sú v držbe orgánov, a musí byť schopná pripraviť si svoju obhajobu.

15 Pozri bod 36 vyššie.

16 Pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, bod 99).

17 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 38 a citovaná judikatúra).

54. Zdaniteľná osoba by mala mať prístup k spisu pred začatím akéhokoľvek súdneho konania. Prístup k spisu tiež umožňuje zdaniteľnej osobe, aby prijala informované rozhodnutie o tom, či si želá napadnúť rozhodnutie prijaté správnym orgánom na príslušnom súde. [18]

55. Preto sprístupnenie v neskoršom štádiu – ku ktorému došlo len v rámci súdneho konania začatého proti rozhodnutiu prijatému správnymi orgánmi – nemôže v zásade „zhojiť“ porušovanie práv účastníka na obhajobu počas fázy správneho konania. [19]

56. Pokiaľ teda ide o typy dokumentov, ktoré musia úrady poskytnúť zdaniteľnej osobe podliehajúcej vyšetrovaniu, zdôrazňujem, že právo na prístup k spisu znamená, že zdaniteľná osoba musí byť schopná preskúmať *všetky* dokumenty nachádzajúce sa vo vyšetrovacom spise, ktoré sú relevantné pre jej obhajobu.

57. Konkrétnejšie tieto dokumenty zahŕňajú po prvé časti spisu, na ktoré sa orgány zamýšľajú odvolávať vo svojom rozhodnutí voči zdaniteľnej osobe. [20] To znamená, že v prípade spoločnosti Glencore mal byť tejto spoločnosti umožnený prístup ku všetkým dôkazom, ktoré boli uvedené s cieľom preukázať, že vedela alebo mala vedieť o predmetných daňových únikoch.

58. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že právo na prístup existuje bez ohľadu na pôvod dokumentu a kontext, v ktorom bol tento dokument získaný (napríklad počas paralelného správneho alebo trestného konania vedeného proti inému zdaniteľnému subjektu), pokiaľ sa samozrejme neuplatňuje výnimka. [21] Nie je relevantné, či dokumenty, na ktoré sa orgány odvolávali, boli fyzicky prevedené z jedného spisu do druhého: pokiaľ sú tieto dokumenty určené na použitie ako dôkaz v nasledujúcej veci, musia byť sprístupnené zdaniteľnej osobe, ktorej sa táto následná vec týka. Či sa to uskutoční prostredníctvom poskytnutia kópie požadovaných dokumentov alebo poskytnutím zdaniteľnej osobe (ak je to potrebné, čiastočného) prístupu k spisu súvisiaceho konania, rozhoduje členský štát. Dôležité je, aby zdaniteľná osoba mala skutočnú príležitosť na prístup k pôvodným dôkazom.

59. Po druhé právo prístupu sa nevyhnutne rozširuje aj na iné dokumenty, na ktoré sa síce nemusia priamo dovolávať orgány v odôvodnení svojho rozhodnutia, ale ktoré sa týkajú konania zdaniteľnej osoby, ktorá je predmetom vyšetrovania. Keďže Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESĽP“) podľa článku 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „EDĽP“) dôsledne zastáva názor, že osoby, ktoré sú predmetom vyšetrovania, by mali mať prístup nielen k „dôkazom *priamo súvisiacim* so skutkovým stavom veci“, ale aj „*iným dôkazom*, ktoré by sa mohli týkať prípustnosti, spoľahlivosti a úplnosti vyššie uvedeného“ [22].

18 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. októbra 1987, Heylens a i. (222/86, EU:C:1987:442, bod 15).

19 Môže to byť však inak v prípade, ak konanie začaté proti rozhodnutiu vydanému správnym orgánom „má za následok automatický odklad vykonateľnosti rozhodnutia spôsobujúceho ujmu a robí ho okamžite nevykonateľným“. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 54 a nasl.).

20 Pozri napríklad rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 32).

21 Pozri ďalej body 63 a 64 nižšie.

22 Pozri rozsudok ESĽP, 11. decembra 2008, Mirilashvili/Rusko (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, § 200 a citovanú judikatúru). Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Hoci článok 6 ods. 1 EDĽP má primárne občiansku a trestnú povahu, ESĽP uplatnil ustanovenia článku 6 ods. 1 EDĽP na určité druhy daňových konaní. Zásady, ktoré vypracoval ESĽP, môžu preto veľmi dobre slúžiť ako všeobecná inšpirácia pre normu, ktorá sa má uplatňovať na také konanie, akým je spor vo veci samej, bez ohľadu na (samostatné) preskúmanie, či už v konkrétnom prípade alebo nie, uložená pokuta by sa v skutočnosti mohla považovať za majúcu „trestnú“ povahu.

60. Po tretie právo na prístup zahŕňa nielen usvedčujúce dôkazy, ale aj dôkazy *v prospech* účastníka, ktoré mohli byť zhromaždené daňovými orgánmi.[23] To znamená, že zdaniteľná osoba by mala mať prístup k dokumentom a informáciám, ktoré sú pre ňu priaznivé, pretože by ju mohli oslobodzovať, alebo by sa vo všeobecnosti mohlo zdať, že nie sú v súlade so závermi daňových orgánov urobenými na základe zvyšku dôkazov v ich držbe.[24]

61. Naopak, ako som navrhol vo veci Ispas, právo na prístup k spisu nemožno vykladať tak, že vyžaduje od zdaniteľnej osoby „prezrieť si celý spis“, ak je ten považovaný za „úplný súbor dokumentov a informácií, ktoré majú k dispozícii správne orgány“, vrátane „súčastí, ktoré priamo nesúvisia s prijatým rozhodnutím, ako sú niektoré interné poznámky, návrhy, pomocné výpočty a všetky informácie získané od tretích osôb“[25].

62. O to menej vidím dôvod požadovať plný prístup k spisom týkajúcim sa paralelných konaní vykonávaných proti *iným zdaniteľným osobám*, avšak za predpokladu, že všetky relevantné dokumenty, na ktoré sa daňový úrad chce odvolávať, budú „prevedené“ do neskoršieho spisu a prístup k nim bude umožnený v ňom.[26]

63. Okrem toho podľa ustálenej judikatúry všeobecná zásada práva Únie dodržiavania práva na obhajobu nie je neobmedzenou výsadou, ale môže byť obmedzená za predpokladu, že obmedzenia v skutočnosti zodpovedajú cieľom verejného záujmu sledovaným daným opatrením a nepredstavujú vo svetle sledovaných cieľov neprimeraný a neprijateľný zásah, ktorý poškodzuje samotnú podstatu zaručených práv.[27] Prístup k spisu môže byť teda obmedzený v tých prípadoch, keď sa zdá, že je nevyhnutne potrebné zabezpečiť ochranu dôležitých verejných záujmov (napríklad utajenie prebiehajúcich vyšetrovaní trestných činov) alebo že základné práva iných osôb nie sú príliš ovplyvnené (napr. dôvernosti osobných údajov alebo obchodného tajomstva).[28]

64. Orgánom však prináleží, aby preukázali, že požiadavky na tieto výnimky sú splnené, s výhradou preskúmania súdom.[29] Od orgánov sa vyžaduje, aby posúdili, či je možné poskytnúť *čiastočné* sprístupnenie dokumentov, na ktoré sa vzťahuje jedna z výnimiek: to si vyžaduje najmä preskúmanie, či je prístup obmedzený len na určité časti dokumentov a či si nevyžaduje neprimerané množstvo práce zo strany orgánov.[30] V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti, že v modernom prostredí IT sa manipulácia s veľkým objemom dokumentov a v prípade potreby s úpravou dokumentov oproti minulosti podstatne zjednodušila.

65. Nakoniec, pokiaľ ide o spôsob, akým musí byť prístup poskytnutý, zdôrazňujem, že z dôvodov vysvetlených v bode 58 vyššie samotný odkaz na predchádzajúce rozhodnutia, v ktorých boli príslušné dokumenty použité ako dôkazy, nestačí. Podobne opis dôkazov, ktoré poskytnú daňové orgány vo forme súhrnnej správy, nespĺňa právo na prístup k spisu zdaniteľnej osoby, iba ak táto osoba môže požiadať o preskúmanie a prípadne o kópiu konkrétnych dokumentov. Je skutočne nanajvýš dôležité, aby sa zdaniteľná osoba mohla „pozrieť“ na pôvodné dokumenty, ak by o to mala záujem.

23 Pozri analogicky rozsudok z 13. septembra 2018, UBS Europe a i. (C-358/16, EU:C:2018:715, bod 66 a citovaná judikatúra). Pozri tiež rozsudok ESĽP, 5. apríla 2012, Chambaz/Švajčiarsko (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, § 61 a citovaná judikatúra).

24 Pozri rozsudok z 1. júla 2010, Knauf Gips/Komisia (C-407/08 P, EU:C:2010:389, bod 23 a citovaná judikatúra).

25 Pozri návrhy, ktorý som predniesol vo veci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, body 100, 116 až 121).

26 Bod 58 vyššie.

27 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 42), a z 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 35).

28 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843,bod 36).

29 Pozri v tomto zmysle rozsudok ESĽP, 16. februára 2000, Jasper/Spojené kráľovstvo (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 56).

30 Pozri v tomto zmysle analogicky rozsudok z 28. júna 2012, Komisia/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, bod 79).

D. Súdne preskúmanie

66. Nakoniec je potrebné stručne sa zaoberať rozsahom preskúmania, ktoré má vnútroštátny súd vykonať, pokiaľ ide o rozhodnutie daňového orgánu o zamietnutí určitých odpočtov DPH zdaniteľnej osobe.

67. Príslušný súd by mal vykonať celkové posúdenie všetkých relevantných skutočností a okolností prejednávanej veci s cieľom určiť, či dotknutá zdaniteľná osoba mala právo na odpočítanie dane, pokiaľ ide o plnenia, ktoré viedli k vzniku daných daňových únikov.

68. Vnútroštátny súd vo svojom skúmaní veci zjavne nemôže byť viazaný žiadnymi zisteniami daňových orgánov, a to ani v napadnutých rozhodnutiach, ani v rozhodnutiach prijatých proti iným zdaniteľným osobám, dokonca ani vtedy, keď sa tieto stali vykonateľnými.

69. V súlade s článkom 47 Charty sa právomoc vnútroštátneho súdu musí vzťahovať na všetky právne a skutkové okolnosti, ktoré určujú výsledok konania.[31] V záujme splnenia požiadaviek súvisiacich s právom na spravodlivé súdne konanie je v tejto súvislosti dôležité, aby sa účastníci konania dozvedeli o všetkých týchto skutočnostiach a mohli o nich diskutovať a byť vypočutí.[32]

70. Vnútroštátny súd musí byť v rámci súdneho konania tiež schopný overiť (ak je to potrebné v ním prejednávanej veci) zákonnosť dôkazov použitých voči zdaniteľnej osobe vo svetle práva Únie, vrátane dôkazu „prevedeného“ z iného daňového konania. Ako konštatoval Súdny dvor v rozsudku vo veci WebMindLicenses, účinnosť súdneho preskúmania zaručeného článkom 47 Charty vyžaduje, „aby súd rozhodujúci o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia vykonávajúceho právo Únie mohol overiť, či dôkazy, ktoré k tomuto rozhodnutiu viedli, neboli získané a použité v rozpore s právami zaručenými uvedeným právom a najmä s Chartou“. Táto požiadavka je splnená, „ak súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu o dorubení DPH je oprávnený skontrolovať, že dôkazy pochádzajúce zo súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy voči zdaniteľnej osobe, ktoré viedli k tomuto rozhodnutiu, boli získané v tomto konaní trestnoprávnej povahy v súlade s právami zaručenými právom Únie, alebo sa mohol na základe už vykonaného preskúmania trestnoprávnym súdom v rámci kontradiktórneho konania prinajmenšom uistiť, že uvedené dôkazy boli získané v súlade s týmto právom“[33].

71. Dôležité je, že Súdny dvor v tomto rozsudku dodal že „pokiaľ táto požiadavka nie je splnená, a teda právo na prostriedok nápravy nie je účinné, alebo v prípade porušenia iného práva zaručeného právom Únie, dôkazy získané v rámci konania trestnoprávnej povahy a použité v konaní daňového úradu nemôžu byť pripustené a napadnuté rozhodnutie, ktoré spočíva na týchto dôkazoch, sa musí zrušiť, ak sa z tohto dôvodu stane nepodložené“[34].

72. Ak by vnútroštátny súd nemohol posúdiť zistenia daňových orgánov alebo spôsob, akým boli z ich strany zozbierané dôkazy, viedlo by to aj k porušeniu zásady rovnosti zbraní, ktorá je dôsledkom práva na spravodlivý proces stanoveného v článku 47 Charty.

31 Pozri analogicky rozsudok zo 4. júna 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, bod 62).

32 Pozri analogicky rozsudok z 2. decembra 2009, Komisia/Írsko a i. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, bod 56).

33 Rozsudok zo 17. decembra 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, body 87 a 88).

34 Tamže, bod 89.

73. Podľa ustálenej judikatúry totiž zásada rovnosti zbraní znamená, že každej strane musí byť poskytnutá primeraná možnosť predložiť svoju vec, vrátane svojich dôkazov, za podmienok, ktoré ju v podstatnej miere neznevýhodňujú voči protistrane. Cieľom tejto zásady je zabezpečiť procesnú rovnováhu medzi účastníkmi súdneho konania, ktorá zaručuje rovnosť práv a povinností týchto účastníkov konania, najmä pokiaľ ide o pravidlá upravujúce predkladanie dôkazov a konanie pred súdom.[35]

74. Vo všeobecnejšej rovine treba zdôrazniť, že s niekoľkými malými výnimkami vyhlásenia a zistenia správnych orgánov nie sú a nemôžu viazať súdy, ani im neumožňujú vykonávať súdne preskúmanie v plnom rozsahu. Ako Súdny dvor nedávno zdôraznil, pojem nezávislosti predpokladá najmä to, že dotknutý orgán vykonáva svoje súdne funkcie úplne samostatne bez toho, aby podliehal hierarchickým obmedzeniam alebo sa podriadil akémukoľvek inému orgánu, či už priamo (prijímaním príkazov alebo pokynov z akéhokoľvek zdroja[36]), alebo nepriamo (tým, že bude viazaný, pokiaľ ide o výsledok posúdenia iným aktom alebo rozhodnutím, najmä správnymi aktmi vylúčenými zo súdneho preskúmania[37]).

75. Z týchto dôvodov musí byť vnútroštátny súd, ktorý koná v spore začatom zdaniteľnou osobou proti rozhodnutiu prijatému daňovým orgánom, schopný preskúmať všetky skutkové a právne okolnosti uvedené v tomto rozhodnutí vrátane zákonnosti spôsobu, akým boli dôkazy predložené bez ohľadu na pôvod takýchto dôkazov.

V. Návrh

76. Navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálne otázky, ktoré položil Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko) odpovedal takto:

– Ustanovenia smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, vykladané vo svetle článku 47 a článku 48 ods. 2 Charty základných práve Európskej únie, nebránia ustanoveniu alebo praxi členského štátu, podľa ktorých má daňová správa pri overovaní práva zdaniteľnej osoby odpočítať daň z pridanej hodnoty (DPH) zohľadniť zistenia, ku ktorým dospela v súvisiacich rozhodnutiach, ktoré sa stali vykonateľnými, za predpokladu, že:

  – takéto ustanovenie alebo prax, pri rešpektovaní logiky a štruktúry systému DPH, nebráni daňovým orgánom *de iure* alebo *de facto* dospieť k iným záverom v kontexte rôznych konaní v prípade, keď sú predložené nové tvrdenia alebo dôkazy,

  – sú daňové orgány v zásade povinné umožniť pred prijatím svojho konečného rozhodnutia prístup ku všetkým dokumentom, ktoré sú relevantné pre výkon práva na obhajobu zdaniteľnej osoby, vrátane tých, ktoré boli zhromaždené v rámci súvisiacich správnych alebo trestných konaní. Opis dôkazov vo forme súhrnnej správy nepostačuje, pokiaľ zdaniteľná osoba nemôže požiadať o preskúmanie a prípadne kópiu konkrétnych dokumentov,

  – vnútroštátny súd, ktorý rozhoduje o žalobe proti rozhodnutiu prijatému daňovým orgánom, môže preskúmať všetky skutkové a právne okolnosti tohto rozhodnutia vrátane zákonnosti spôsobu, akým boli dôkazy získané, bez ohľadu na pôvod týchto dôkazov.

35 Pozri napríklad rozsudok z 28. júla 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone a i. (C-543/14, EU:C:2016:605, body 40 a 41 a citovaná judikatúra).

36 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, body 42 a 44 a citovaná judikatúra).

37 Pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, body 50-51 a 102).