

62018CJ0189

SÚDNY DVOR (piata komora)

zo 16. októbra 2019 (*1)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – články 167 a 168 – Právo na odpočítanie DPH – Zamietnutie – Podvod – Vykonávanie dôkazov – Zásada rešpektovania práva na obhajobu – Právo byť vypočutý – Prístup k spisu – článok 47 Charty základných práv Európskej únie – Účinné súdne preskúmanie – Zásada rovnosti zbraní – Zásada kontradiktórnosti – Vnútroštátna právna úprava alebo prax, podľa ktorej je daňový orgán v rámci overenia práva na odpočítanie DPH uplatneného zdaniteľnou osobou viazaný skutkovými zisteniami a právnymi kvalifikáciami, ktoré vykonal v rámci súvisiacich správnych konaní, v ktorých táto zdaniteľná osoba nebola účastníkom konania“

Vo veci C-189/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Maďarsko) zo 14. februára 2018 a doručený Súdnemu dvoru 13. marca 2018, ktorý súvisí s konaním:

Glencore Agriculture Hungary Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia I. Jarukaitis (spravodajca), E. Juhász, M. Ilešič a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: R. Šereš, administrátorka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. marca 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

–

Glencore Agriculture Hungary Kft., v zastúpení: Z. Várszegi, D. Kelemen a B. Balog, ügyvédek,

–

maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,

–

Európska komisia, v zastúpení: L. Havas a J. Jokubauskaitė, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 5. júna 2019,

vyhlásil tento

Rozsudok

1

Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, žalej len „smernica o DPH“), zásady rešpektovania práva na obhajobu a žlánku 47 Charty základných práv Európskej únie (žalej len „Charta“).

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého úžastníkmi sú spoločnosť Glencore Agriculture Hungary Kft. (žalej len „Glencore“) a Nemzeti Adóž és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (národný dažový a colný úrad, Mažarsko) (žalej len „dažový orgán“) a ktorého predmetom sú dve rozhodnutia, ktorými sa nariažuje najmä zaplatenie súm v súvislosti s dažou z pridanej hodnoty (žalej len „DPH“) za zdažovacie obdobia rokov 2010 a 2011.

Právny rámec

Právo Únie

3

žlánok 167 smernice o DPH stanovuje:

„Právo odpožítaž daž vzniká vtedy, kež vzniká dažová povinnosť v súvislosti s dažou, ktorá je odpožítateľná.“

4

žlánok 168 tejto smernice uvádza:

„Pokiaž ide o tovar a služby, ktoré sú použité na úžely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v žlenskom štáte, v ktorom uskutožžuje tieto transakcie, odpožítaž z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiž, tieto sumy:

a)

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

...“

Mažarské právo

5

Ustanovenie § 119 ods. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ž. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) stanovuje:

„Pokiaľ zákon nestanovuje inak, právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď sa má určiť splatná daň zodpovedajúca dani vypočítanej na vstupe (§ 120).“

6

Podľa § 120 tohto zákona:

„Pokiaľ zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká, používa, prípadne inak využíva, tovary alebo služby na účely zdaniteľných dodaní tovarov a poskytnutí služieb, je táto zdaniteľná osoba oprávnená od dane, ktorú je povinná zaplatiť, odpočítať:

a)

daň fakturovanú v súvislosti s nadobudnutím tovaru alebo poskytnutím služieb inou zdaniteľnou osobou vrátane osôb a organizácií podliehajúcich zjednodušenému režimu dane z príjmu právnických osôb;

...“

7

Ustanovenie § 1 ods. 3a adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ?. XCII z roku 2003 o daňovom konaní, ?alej 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 officio konštatovania urobené v priebehu kontroly u jedného z účastníkov tohto právneho vzťahu v prípade kontroly vykonanej u ktoréhokoľvek iného účastníka tohto vzťahu.“

8

V zmysle § 12 ods. 1 a 3 zákona o daňovom konaní zdaniteľné osoby podľa § 35 ods. 2 a 7 majú právo na oboznámenie sa s dokumentmi týkajúcimi sa ich daňových záležitostí. Môžu nahliadnuť do týchto dokumentov, 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 najmä s akoukoľvek časťou dokumentu, ktorá obsahuje informácie chránené daňovým tajomstvom týkajúce sa inej osoby, ktorých získanie je v rozpore so zákonom.

9

Ustanovenie § 97 ods. 4 a 5 tohto zákona stanovuje:

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

5. ... zistenia z iných súvisiacich kontrol, ktoré boli nariadené, ... sa považujú za prípustné dôkazy.“

10

Podľa § 100 ods. 4 uvedeného zákona:

„Ak daňový orgán odôvodnil závery kontroly výsledkami súvisiacej kontroly vykonanej u inej

zdanite?nej osoby alebo údajmi a dôkazmi získanými pri tejto príležitosti, bude zdanite?ná osoba podrobne oboznámená s tou ?as?ou zápisnice, súvisiacich rozhodnutí, údajov a dôkazov, ktoré sa jej týkajú a ktoré boli zhromaždené pri výkone súvisiacej kontroly.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11

Glencore je spoločnosť so sídlom v Ma?arsku, ktorej hlavnou ?innos?ou je veľkoobchod s obilninami, olejnatými semenami a krmivami pre zvieratá, ako aj surovinami.

12

V nadväznosti na kontroly týkajúce sa na jednej strane všetkých daní a subvencií vz?ahujúcich sa na zda?ovacie obdobia 2010 a 2011, s výnimkou DPH za mesiace september a október 2011, a na druhej strane DPH za október 2011, prijal da?ový orgán dve rozhodnutia, pričom prvé z nich uložilo spoločnosti Glencore povinnosť zaplatiť sumu 1951418000 ma?arských forintov (HUF) (približne 6000000 eur) v súvislosti s DPH, ako aj pokutu a úroky z omeškania, a druhé rozhodnutie jej uložilo povinnosť zaplatiť dodato?nú DPH vo výške 130171000 HUF (približne 400000 eur).

13

Da?ový orgán v týchto rozhodnutiach dospel k záveru, že Glencore neoprávnene odpo?ítala DPH, keďže vedela alebo mala vedieť, že transakcie, ktoré uskuto?nila so svojimi dodávateľmi, boli zapojené do podvodu v oblasti DPH. Da?ový orgán vychádzal zo zistení vykonaných u týchto dodávateľov a tento podvod považoval za preukázanú skutočnosť.

14

Po zamietnutí jej odvolania v rámci správneho konania, podaného proti týmto dvom rozhodnutiam, podala Glencore žalobu o neplatnosť na F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Budapešti, Ma?arsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

15

Glencore na podporu tejto žaloby predovšetkým tvrdí, že da?ový orgán porušil právo na spravodlivý proces zaručené ?lánkom 47 Charty, ako aj požiadavky, ktoré z tohto práva vyplývajú, a konkrétne porušil zásadu rovnosti zbraní. Tento orgán navyše podľa jej názoru porušil zásadu rešpektovania práva na obhajobu z dvoch dôvodov. Na jednej strane tvrdila, že uvedený orgán mal ako jediný prístup k celému spisu trestného konania týkajúceho sa dodávateľov, ktorého Glencore nebola ú?astníkom, čiže sa v rámci neho nemohla dovoliť žiadneho práva, a v ktorom boli týmto spôsobom zhromaždené a použité dôkazy v jej neprospech. Na druhej strane jej tento správny orgán neprístupnil ani spis týkajúci sa kontrol vykonaných u týchto dodávateľov, najmä dokumenty, na ktorých boli založené zistenia, ku ktorým dospel, ani jeho zápisnicu alebo správne rozhodnutia, ktoré prijal, pričom da?ový orgán považoval za dostatočné oboznámiť ju len s ?as?ou, ktorú vybral podľa svojich vlastných kritérií.

16

Da?ový orgán tvrdí, že aj keď Glencore nemôže vykonávať práva súvisiace s postavením ú?astníka da?ového konania, ktoré sa týka inej zdanite?nej osoby, právo na obhajobu nebolo porušené, pokiaľ sa v rámci konania, ktoré sa jej týka, mohla oboznámiť s písomnosťami a vyhláseniami pochádzajúcimi zo súvisiacich konaní a vloženými do jej spisu a mohla spochybniť

ich dôkaznú hodnotu uplatnením svojho práva podať žalobu.

17

Vnútroštátny súd uvádza, že právo na odpočítanie DPH predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH a že v zásade nemôže byť odmietnuté, ak sú splnené požadované hmotnoprávne podmienky. Prax daňového orgánu uplatnená v spore vo veci samej, založená najmä na výklade § 1 ods. 3a zákona o daňovom konaní, podľa ktorého je tento orgán viazaný zisteniami uvedenými v rozhodnutiach, ktoré prijal po kontrolách vykonaných u dodávateľov zdaniteľnej osoby a ktoré nadobudli právoplatnosť, by však podľa jeho názoru viedla k tomu, že spoločnosti Glencore by bolo toto právo na odpočítanie odopreté.

18

Tento súd uvádza, že účelom § 1 ods. 3a zákona o daňovom konaní je zabezpečiť právnu istotu tým, že ukladá povinnosť, aby z rovnakej transakcie boli vyvodené rovnaké závery. Podľa tohto súdu však vyvstáva otázka, či tento cieľ odôvodňuje takú prax, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sa daňový orgán od svojho dôkazného bremena oslobodí tým, že ex officio zohľadní zistenia vykonané v rámci predchádzajúceho konania, v ktorom zdaniteľná osoba nemala postavenie účastníka konania, a nemohla tak vykonávať práva spojené s týmto postavením a o rozhodnutiach prijatých v týchto konaniach, ktoré nadobudli právoplatnosť, sa dozvedela až v rámci kontrol, ktoré sa jej týkali.

19

Uvedený súd dodáva, že spoločnosti Glencore boli tieto rozhodnutia a dokumenty, na ktorých sú založené, oznámené len čiastočne, keďže daňový orgán vo svojej zápisnici považoval za dostatočné uviesť len jednotlivé zistenia nachádzajúce sa v uvedených rozhodnutiach, pričom nepredložil ani tieto rozhodnutia, ani dokumenty, na ktorých sú tieto rozhodnutia založené.

20

Vnútroštátny súd sa pýta na súlad takejto praxe so zásadou rešpektovania práva na obhajobu, ako aj s právom na spravodlivý proces zakotveným v článku 47 Charty vzhľadom na obmedzenia súdneho preskúmania, ktoré môže uskutočniť, z dôvodu, že nie je oprávnený skúmať zákonnosť rozhodnutí prijatých po skončení kontrol, ktoré sa týkali iných zdaniteľných osôb, a najmä overiť, či dôkazy, na ktorých spočívajú tieto rozhodnutia, boli získané legálne. Vnútroštátny súd, ktorý odkazuje na rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), sa pýta, či požiadavky spravodlivého procesu vyžadujú, aby bol súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu o dorubení dane oprávnený skontrolovať, že dôkazy pochádzajúce zo súvisiaceho správneho konania boli získané v súlade s právami zaručenými právom Únie a že z nich vychádzajúce zistenia tieto práva neporušujú.

21

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], pokiaľ sa ich týkajú, vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave maďarského 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 offio 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 bráňa ustanovenia smernice o DPH, ako aj základná zásada rešpektovania práva na obhajobu a článok 47 [Charty], pokiaľ sa ich týkajú, vnútroštátnej praxi, ktorá umožní 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 offio 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 (vystaviteľ faktúr), najmä dokumenty, ktoré sú základom konštatovaní, zápisníc a rozhodnutí prijatých v správnom konaní, ale poskytne jej iba jeho názor 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 bráňa vnútroštátnej praxi, podľa ktorej má daňový orgán v súvislosti s kontrolou účastníkov právneho vzťahu, ktorého sa týka daňová povinnosť, zohľadniť ex offio konštatovania daňového orgánu urobené v rámci konania vykonaného u vystaviteľ 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 vystaviteľ 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 offio 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 vystaviteľ faktúr, najmä dokumenty, ktoré sú základom konštatovaní, zápisníc a rozhodnutí prijatých v správnom konaní, ale poskytne mu iba jeho názor 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?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

22

Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že spoločnosti Glencore bolo po daňových kontrolách vykonaných u jej dodávateľov a u nej samotnej odopreté právo na odpočítanie DPH a v dôsledku toho jej bola dorubená DPH. Daňový orgán toto zamietnutie založil v súlade s § 1 ods. 3a zákona o daňovom konaní najmä na zisteniach vykonaných v rámci konaní vedených proti týmto dodávateľom, ktorých však Glencore nebola účastníkom a v ktorých boli vydané

právoplatné rozhodnutia, pod? a ktorých sa uvedení dodávateľa dopustili podvodu v oblasti DPH.

23

Vzhľadom na to, že návrh na začatie prejudiciálneho konania odkazuje na trestné konanie a predchádzajúce daňové správne konanie a správne rozhodnutia, ktoré sa týkali dodávateľov spoločnosti Glencore, Súdny dvor požiadal v súlade s článkom 101 svojho rokovacieho poriadku vnútroštátny súd, aby poskytol vysvetlenia o dotknutom trestnom konaní alebo o trestných konaniach, a uviedol, či boli ukončené právoplatnými rozhodnutiami trestného súdu. V odpovedi na túto žiadosť vnútroštátny súd uviedol, že nemá k dispozícii informácie, pokiaľ ide o ukončenie trestných konaní proti dodávateľom spoločnosti Glencore v merite veci rozsudkom, a predložil štyri právoplatné správne daňové rozhodnutia, ktoré sa týkali niektorých z týchto dodávateľov.

24

Glencore a maďarská vláda na pojednávaní spresnili, že dve trestné konania týkajúce sa dotknutého podvodu stále prebiehali, keď sa daňový orgán oboznámil s dokumentmi týchto konaní a prijal dve správne rozhodnutia napadnuté spoločnosťou Glencore vo veci samej. Tieto konania teda ešte neboli trestným súdom ukončené rozhodnutím vo veci samej. Z toho vyplýva, že prejednávacia vec nevyvoláva otázky súvisiace s právnou silou rozhodnutej veci.

25

S prihliadnutím na tieto spresnenia treba konštatovať, že vnútroštátny súd sa svojimi tromi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, či sa majú smernica o DPH, zásada rešpektovania práva na obhajobu a článok 47 Charty vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave alebo praxi členského štátu, pod? a ktorej je daňový orgán v rámci overenia práva na odpočítanie DPH uplatneného zdaniteľnou osobou viazaný skutkovými zisteniami a právnymi kvalifikáciami, ktoré už vykonal v rámci súvisiacich správnych konaní vedených voči dodávateľom tejto zdaniteľnej osoby, z ktorých vychádzajú právoplatné rozhodnutia konštatujúce existenciu podvodu v oblasti DPH, spáchaného týmito dodávateľmi.

26

Pod? a údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom sa daňový orgán domnieva, že skutočnosť, že je viazaný skutkovými zisteniami a právnymi kvalifikáciami uvedenými v týchto rozhodnutiach, ktoré nadobudli právoplatnosť, ho oslobodzuje od povinnosti opätovne predložiť dôkazy o podvode v konaní, ktoré sa týka zdaniteľnej osoby. V tomto kontexte sa tento súd predovšetkým pýta, či smernica o DPH a zásada rešpektovania práva na obhajobu bránia praxi daňového orgánu spočívajúcej, ako vo veci samej, v tom, že sa tejto zdaniteľnej osobe nesprístupní spis týkajúci sa súvisiacich konaní, a to najmä všetky dokumenty, z ktorých tieto zistenia vychádzajú, vyhotovené zápisnice a prijaté rozhodnutia, a že sa jej nepriamo vo forme zhrnutia oznámi iba časť týchto údajov, ktoré vybral na základe vlastných kritérií a nad ktorými nemá zdaniteľná osoba žiadnu kontrolu.

27

V tejto súvislosti bolo na pojednávaní spresnené, že na preukázanie zapojenia spoločnosti Glencore do tohto podvodu sa daňový orgán opieral o dôkazy zhromaždené v rámci prebiehajúcich trestných konaní, správnych konaní začatých voči dodávateľom spoločnosti Glencore a správneho konania, ktoré sa jej týka.

Vnútroštátny súd, ktorý navyše uvádza, že nie oprávnený preskúmať zákonnosť predchádzajúcich rozhodnutí prijatých na základe kontrol týkajúcich sa iných zdaniteľných osôb a konkrétne overiť, či dôkazy, na ktorých tieto rozhodnutia spočívajú, boli získané legálne, sa tiež s odkazom na rozsudok zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), pýta, či požiadavky spravodlivého procesu vyžadujú, aby súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu o dorubení dane bol oprávnený skontrolovať, že dôkazy pochádzajúce zo súvisiaceho správneho konania boli získané v súlade s právami zaručenými právom Únie a že zistenia, ktoré z nich vychádzajú, tieto práva neporušujú.

Vzhľadom na to, že maľarská vláda vo svojich písomných a ústnych pripomienkach poskytla výklad vnútroštátnych ustanovení a vysvetlenie praxe daňového orgánu týkajúcej sa vykonávania dôkazov, rozsahu prístupu k spisu a rozsahu súdneho preskúmania, ktoré sú odlišné od pripomienok, ktoré uviedol vnútroštátny súd, treba pripomenúť, že Súdny dvor neprináleží v rámci systému súdnej spolupráce zavedeného článkom 267 ZFEÚ overovať alebo spochybňovať správnosť výkladu vnútroštátneho práva poskytnutého vnútroštátnym súdom, pretože takýto výklad patrí do výlučnej právomoci vnútroštátneho súdu. Súdny dvor, na ktorý sa vnútroštátny súd obrátil s návrhom na začatie prejudiciálneho konania, tak musí zohľadniť výklad vnútroštátneho práva, ktorý mu bol predložený uvedeným súdom (rozsudok zo 6. októbra 2015, *Târnia*, C-69/14, EU:C:2015:662, bod 13 a citovaná judikatúra).

Rovnako neprináleží Súdny dvor, ale vnútroštátnemu súdu, preskúmať skutkové okolnosti prejednávaneho sporu a určiť, aké následky majú pre rozsudok, ktorý má vydať. Prináleží tak Súdny dvor, aby v rámci rozdelenia právomocí medzi ním a vnútroštátnymi súdmi zohľadnil skutkový a právny kontext, do ktorého patria prejudiciálne otázky, tak ako ho vymedzuje rozhodnutie vnútroštátneho súdu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. júna 2018, *Scotch Whisky Association*, C-44/17, EU:C:2018:415, bod 24 a citovanú judikatúru).

Navyše Súdny dvor tiež neprináleží, aby posudzoval súlad vnútroštátnych právnych noriem s právom Únie ani aby vykladal vnútroštátne zákony a iné právne predpisy (rozsudky z 1. marca 2012, *Ascofar a Asidac*, C-484/10, EU:C:2012:113, bod 33, ako aj citovaná judikatúra, a zo 6. októbra 2015, *Consorti Sanitari del Maresme*, C-203/14, EU:C:2015:664, bod 43). Súdny dvor však má právomoc poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prvky spadajúce do rámca práva Únie, ktoré mu umožnia posúdiť takýto súlad na účely rozhodnutia vo veci, ktorá mu bola predložená (rozsudky z 1. marca 2012, *Ascofar a Asidac*, C-484/10, EU:C:2012:113, bod 34, ako aj citovaná judikatúra, a z 26. júla 2017, *Europa Way a Persidera*, C-560/15, EU:C:2017:593, bod 35).

S prihliadnutím na tieto úvodné pripomienky treba postupne preskúmať požiadavky vyplývajúce zo smernice o DPH, zásady rešpektovania práva na obhajobu a z článku 47 Charty, pokiaľ ide o vykonávanie dôkazov, rozsah prístupu zdaniteľnej osoby k spisu a rozsah súdneho preskúmania vo veci, akou je tá v spore vo veci samej.

O vykonávaní dôkazov v súvislosti so smernicou o DPH a so zásadou rešpektovania práva na obhajobu

33

Podľa ustálenej judikatúry predstavuje právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali na vstupe a využívali pre potreby svojich zdaniteľných transakcií, základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 26; z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 35 a 36, ako aj z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, body 37 a 39).

34

Z toho vyplýva, že nariadenie práva Únie sa nemožno dovoľávať 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. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37, ako aj citovanú judikatúru, a z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50).

35

Je to tak v prípade, ak podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na transakcii, ktorá bola súčasťou podvodu v súvislosti s DPH. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe odoprieť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reazca týchto dodaní alebo týchto služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 38 až 40, ako aj z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, body 27 a 28).

36

Keďže odopretie priznať právo na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú toto právo predstavuje, je povinnosťou príslušných daňových orgánov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých možno dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedená transakcia zakladajúca právo na odpočítanie dane bola súčasťou podvodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 29 a citovanú judikatúru).

37

Z dôvodu, že právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobu vykonávania dôkazov

týkajúcich sa podvodu v oblasti DPH, musí tieto objektívne skutočnosti zistiť daňový orgán v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom. Tieto pravidlá však nesmú ohroziť účinnosť práva Únie a musia rešpektovať práva zaručené týmto právom, najmä Chartou (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 65 až 67).

38

Za týchto podmienok tak Súdny dvor v bode 68 rozsudku zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), rozhodol, že právo Únie nebráni tomu, aby daňový orgán mohol v rámci správneho konania na účely konštatovania zneužívajúceho konania v oblasti DPH použiť dôkazy získané v rámci doposiaľ neukončeného súbežne vedeného trestného konania voči zdaniteľnej osobe. Ako uviedol generálny advokát v bode 39 svojich návrhov, takéto posúdenie sa na účely konštatovania existencie podvodu v oblasti DPH uplatňuje aj na použitie dôkazov získaných v rámci neukončených trestných konaní, ktoré sa netýkajú zdaniteľnej osoby, alebo zhromaždených v súvisiacich správnych konaniach, v ktorých, ako vo veci samej, zdaniteľná osoba nebola účastníkom konania.

39

Medzi práva zaručené právom Únie patrí rešpektovanie práva na obhajobu, ktoré podľa ustálenej judikatúry predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá sa uplatní vtedy, ak má správny orgán v úmysle prijať voči osobe rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do jej postavenia. Na základe tejto zásady sa musí osobám, ktorých záujmy toto rozhodnutie významnou mierou ovplyvňuje, umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať. Túto povinnosť majú správne orgány členských štátov, keď prijímajú opatrenia patriace do oblasti pôsobnosti práva Únie, napriek tomu, že právna úprava Únie túto formálnu požiadavku výslovne nestanovuje (rozsudky z 18. decembra 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, bod 36 až 38, a z 22. októbra 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, bod 38).

40

Táto všeobecná zásada sa tak uplatňuje za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, za akých musí členský štát, aby vyhovel povinnosti vyplývajúcej z uplatňovania práva Únie, podľa ktorej musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, ktoré sú vhodné na zabezpečenie toho, že splatná DPH sa bude na jeho území vyberať v plnej výške, ako aj aby bojoval proti podvodu, podriadiť zdaniteľnú osobu daňovej kontrole (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 27).

41

Právo byť vypočutý, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou práva na obhajobu, zaručuje každému možnosť účinne a efektívne vyjadriť svoj názor v priebehu správneho konania, a to predtým, ako bude prijaté akékoľvek rozhodnutie, ktoré môže nepriaznivo ovplyvniť jeho záujmy. Podľa judikatúry Súdneho dvora je účelom pravidla, podľa ktorého sa príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti. Na to, aby sa zaručila účinná ochrana dotknutej osoby, je účelom pravidla predovšetkým to, aby mohla opraviť chybu alebo uviesť také skutočnosti týkajúce sa jej osobného stavu, ktoré môžu ovplyvniť prijatie rozhodnutia alebo jeho obsah (rozsudok z 5. novembra 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, body 46 a 47, ako aj citovaná judikatúra).

42

Právo byť vypočutý tiež znamená, že správny orgán venuje pri starostlivom a nestrannom preskúmaní všetkých relevantných skutočností v prejednávacom prípade a podrobnom odôvodnení svojho rozhodnutia náležitú pozornosť pripomienkam, ktoré predložila dotknutá osoba, keďže povinnosť dostatočne, osobitne a konkrétnym spôsobom odôvodniť rozhodnutie s cieľom umožniť dotknutej osobe pochopiť dôvody zamietnutia jej žiadosti predstavuje dôsledok zásady dodržiavania práva na obhajobu (rozsudok z 5. novembra 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, bod 48 a citovaná judikatúra).

43

Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že zásada rešpektovania práva na obhajobu nepredstavuje absolútne privilégium, ale môže obsahovať obmedzenia pod podmienkou, že tieto obmedzenia skutočne zodpovedajú cieľom všeobecného záujmu, ktoré predmetné opatrenie sleduje, a z hľadiska sledovaného cieľa nie sú neprimeraným a neprípustným zásahom poškodzujúcim samotnú podstatu takto zabezpečených práv (rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 35 a citovaná judikatúra).

44

Okrem iného existencia porušenia práva na obhajobu musí byť preskúmaná v závislosti od osobitných okolností každého jednotlivého prípadu, najmä od povahy dotknutého aktu a kontextu, v ktorom bol prijatý, a od právnych noriem, ktoré upravujú dotknutú oblasť (rozsudok z 5. novembra 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, bod 54 a citovaná judikatúra).

45

Treba tiež pripomenúť, že právna istota patrí medzi všeobecné zásady uznávané v práve Únie. Súdny dvor najmä konštatoval, že právoplatnosť správneho rozhodnutia, ktorá nastala uplynutím primeraných lehôt na podanie opravného prostriedku alebo vyčerpaním opravných prostriedkov, prispieva k právnej istote a že právo Únie nevyžaduje, aby bol orgán v zásade povinný zrušiť správne rozhodnutie, ktoré sa stalo právoplatným (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. januára 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, bod 24; z 12. februára 2008, Kempster, C-2/06, EU:C:2008:78, bod 37, ako aj zo 4. októbra 2012, Biankov, C-249/11, EU:C:2012:608, bod 76).

46

Pokiaľ ide o také pravidlo, ako je uvedené v § 1 ods. 3 zákona o daňovom konaní, podľa ktorého je podľa vnútroštátneho súdu daňový orgán viazaný skutkovými zisteniami a právnymi kvalifikáciami, ktoré boli vykonané v rámci súvisiacich správnych konaní vedených voči dodávateľom zdaniteľnej osoby, v ktorých táto zdaniteľná osoba nebola účastníkom konania, sa zdá, ako tvrdila maďarská vláda a ako uviedol generálny advokát v bode 46 svojich návrhov, že také pravidlo môže zabezpečiť právnu istotu, ako aj rovnosť medzi zdaniteľnými osobami, keďže ukladá tomuto orgánu povinnosť zabezpečiť koherentnosť tým, že tie isté skutkové okolnosti kvalifikuje po právnej stránke rovnako. Právo Únie tak v zásade nebráni uplatneniu takého pravidla.

47

To však neplatí v prípade, ak je na základe tohto pravidla a z dôvodu právoplatnosti rozhodnutí prijatých v týchto súvisiacich správnych konaniach daňový orgán oslobodený od toho, aby zdaniteľnú osobu oboznámil s dôkazmi, vrátane dôkazov pochádzajúcich z týchto konaní, na základe ktorých plánuje prijať rozhodnutie, a táto zdaniteľná osoba je tak zbavená práva účinne

spochybniť v rámci konania, ktoré sa jej týka, tieto skutkové zistenia a právne kvalifikácie.

48

Na jednej strane totiž také uplatnenie uvedeného pravidla, ktoré priznáva právomoc konečnému správne rozhodnutiu, v ktorom sa konštatuje existencia podvodu, vo vzťahu k zdaniteľnej osobe, ktorá nebola účastníkom konania vedúceho k tomuto zisteniu, je v rozpore s povinnosťou daňového orgánu, pripomenutou v bode 36 tohto rozsudku, predložiť dostatočne objektívne dôkazy, na základe ktorých možno dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedená transakcia zakladajúca právo na odpočítanie dane bola súčasťou podvodu, keďže táto povinnosť predpokladá, že tento orgán v konaní, ktoré sa týka zdaniteľnej osoby, opätovne predloží dôkaz o existencii podvodu, v súvislosti s ktorým sa jej vytýka, že sa na ňom pasívne zúčastnila.

49

Na druhej strane v rámci postupu daňovej kontroly, o aký ide vo veci samej, nemôže zásada právnej istoty odôvodniť takéto obmedzenie práva na obhajobu, ktorého obsah je pripomenutý v bodoch 39 a 41 tohto rozsudku a ktoré predstavuje z hľadiska sledovaného cieľa neprimeraný a neprípustný zásah do samotnej podstaty týchto práv. Zbavuje totiž zdaniteľnú osobu, ktorej sa má odmietnuť právo na odpočítanie DPH, možnosti účelne a efektívne vyjadriť v priebehu správneho konania a pred prijatím rozhodnutia, ktoré nepriaznivo ovplyvní jej záujmy, jej stanovisko k skutkostiam, z ktorých správny orgán plánuje vychádzať. Mení tak možnosť príslušného orgánu účelne zohľadniť všetky relevantné skutčnosti a možnosť dotknutej osoby v prípade potreby chybu opraviť. Napokon oslobodzuje orgán od jeho povinnosti venovať náležitú pozornosť pripomienkam predloženým dotknutou osobou pri starostlivom a nestrannom preskúmaní všetkých relevantných skutčností v prejednávanej príhode a podrobnom odôvodnení svojho rozhodnutia.

50

V dôsledku toho hoci smernica o DPH a zásada rešpektovania práva na obhajobu v zásade nebránia takémuto pravidlu, je to pod podmienkou, že jeho uplatnenie neoslobodzuje daňový orgán od povinnosti oboznámiť zdaniteľnú osobu s dôkazmi, vrátane dôkazov pochádzajúcich zo súvisiacich konaní zaŕatých proti jej dodávateľom, na základe ktorých plánuje prijať rozhodnutie, a táto zdaniteľná osoba tak nie je zbavená práva účinne spochybniť v rámci konania, ktoré sa jej týka, tieto skutkové zistenia a právne kvalifikácie, ktoré tento orgán uskutočnil v rámci týchto súvisiacich konaní.

O rozsahu prístupu zdaniteľnej osoby k spisu vzhľadom na zásadu rešpektovania práva na obhajobu

51

Požiadavka pripomenutá v bodoch 39 a 41 tohto rozsudku, podľa ktorej sa musí umožniť účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutkostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí, predpokladá, že osoba, ktorej je toto rozhodnutie určené, sa môže dozvedieť o týchto skutčnostiach (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 31). Právo na prístup k spisu je tak dôsledkom zásady rešpektovania práva na obhajobu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. januára 2004, Aalborg Portland a i./Komisia, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P a C-219/00 P, EU:C:2004:6, bod 68).

Keďže osobe, ktorej je určené rozhodnutie spôsobujúce ujmu, sa musí umožniť, aby predložila svoje pripomienky pred prijatím tohto rozhodnutia najmä preto, aby mohol príslušný orgán úctelne zohľadniť všetky relevantné skutočnosti, a ak je to vhodné, aby táto osoba, ktorej je rozhodnutie určené, mohla opraviť chybu a úctinne namietať také skutočnosti týkajúce sa jej osobnej situácie, musí byť prístup k spisu povolený v priebehu správneho konania. Porušenie práva na prístup k spisu, ku ktorému došlo počas správneho konania, sa preto nenapraví samotnou okolnosťou, že jej bol umožnený prístup k spisu v priebehu súdneho konania, ktorého predmetom je prípadná žaloba smerujúca k zrušeniu napadnutého rozhodnutia (pozri analogicky rozsudky z 8. júla 1999, Hercules Chemicals/Komisia, C-51/92 P, EU:C:1999:357, bod 78; z 15. októbra 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij a i./Komisia, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P až C-252/99 P a C-254/99 P, EU:C:2002:582, bod 318, ako aj zo 7. januára 2004, Aalborg Portland a i./Komisia, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P a C-219/00 P, EU:C:2004:6, bod 104).

Z toho vyplýva, že v rámci takého daňového správneho konania, o aké ide vo veci samej, musí mať zdaniteľná osoba možnosť nahliadnuť do všetkých skutočností uvedených v spise, z ktorých plánuje daňový orgán pri svojom rozhodnutí vychádzať. Pokiaľ teda daňový orgán plánuje pri svojom rozhodnutí vychádzať z dôkazov získaných v rámci trestných konaní a súvisiacich správnych konaní zaatých proti jej dodávateľom, ako je to v spore vo veci samej, táto zdaniteľná osoba musí mať k týmto dôkazom prístup.

Okrem toho, ako uviedol generálny advokát v bodoch 59 a 60 svojich návrhov, zdaniteľnej osobe treba tiež umožniť prístup k dokumentom, ktoré neslúžia priamo na odôvodnenie rozhodnutia daňového orgánu, ale môžu byť užitočné na výkon práva na obhajobu, konkrétne aj k dôkazom v prospech účastníka konania, ktoré tento daňový orgán mohol zhromaždiť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. septembra 2018, USB Europe a i., C-358/16, EU:C:2018:715, bod 66, ako aj citovanú judikatúru).

Ako však bolo pripomenuté v bode 43 tohto rozsudku, vzhľadom na to, že zásada rešpektovania práva na obhajobu nepredstavuje absolútne privilégium, ale môže zahŕňať obmedzenia, treba uviesť, že v rámci postupu daňovej kontroly môže byť cieľom takých obmedzení stanovených vo vnútroštátnej právnej úprave najmä ochrana požiadaviek dôvernosti alebo profesijného tajomstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 36), ako aj, ako tvrdí maľarská vláda, súkromného života tretích osôb, osobných údajov, ktoré sa ich týkajú, alebo účinnosti represívnej činnosti, ktorým môže poskytnutie prístupu k určitým informáciám a dokumentom škodiť.

Zásada rešpektovania práva na obhajobu v takom správnom konaní, akým je konanie vo veci samej, tak daňovému orgánu neukladá všeobecnú povinnosť poskytnúť úplný prístup k spisu, ktorý má k dispozícii, ale vyžaduje, aby zdaniteľná osoba mala možnosť, aby jej boli na základe jej žiadosti oznámené informácie a dokumenty, ktoré sa nachádzajú v správnom spise a ktoré tento orgán zohľadnil pri prijímaní svojho rozhodnutia okrem prípadu, keby obmedzenie prístupu k

uvedeným informáciám a dokumentom bolo odôvodnené cieľmi všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, body 32 a 39). V poslednom uvedenom prípade, ako uviedol generálny advokát v bode 64 svojich návrhov, prináleží daňovému orgánu preskúmať, či je možný čiastočný prístup.

57

Z toho vyplýva, že pokiaľ daňový orgán má v úmysle založiť svoje rozhodnutie na dôkazoch získaných, ako je to v spore vo veci samej, v rámci trestných konaní a súvisiacich správnych konaniach vedených proti dodávateľom zdaniteľnej osoby, zásada rešpektovania práva na obhajobu vyžaduje, aby táto osoba mohla mať počas konania, ktoré sa jej týka, prístup ku všetkým týmto dôkazom, ako aj k dôkazom, ktoré môžu byť užitočné na jej obhajobu, s výnimkou prípadu, že by ciele všeobecného záujmu odôvodňovali obmedzenie tohto prístupu.

58

Prax daňového orgánu spočívajúc v tom, že dotknutej zdaniteľnej osobe neumožní žiadny prístup k týmto dôkazom a najmä k dokumentom, na ktorých sú založené vykonané zistenia, k vyhotoveným zápisniciam a rozhodnutiam prijatým po skončení súvisiacich správnych konaní, a že sa jej nepriamo vo forme zhrnutia oznámi len časť týchto dôkazov, ktoré vybral na základe vlastných kritérií a nad ktorými nemá zdaniteľná osoba žiadnu kontrolu, túto požiadavku nespĺňa.

O rozsahu súdneho preskúmania vzhľadom na článok 47 Charty

59

Pokiaľ ide o to, že vnútroštátny súd si kladie otázku, či požiadavky spravodlivého procesu vyžadujú, aby súd, ktorý rozhoduje o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu o dorubení DPH, bol oprávnený skontrolovať, že dôkazy pochádzajúce zo súvisiaceho správneho konania boli získané v súlade s právami zaručenými právom Únie a že zistenia, ktoré z nich vychádzajú, tieto práva neporušujú, treba pripomenúť, že základné práva zaručené Chartou sa v takejto situácii uplatnia, keďže dorubenie DPH v nadväznosti na konštatovanie podvodu, ako je to v spore vo veci samej, predstavuje vykonávanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 19 a 27, ako aj zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 67).

60

Podľa článku 47 Charty každý, koho práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené, má za podmienok stanovených v tomto článku právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom. Každý má právo najmä na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo prejednaná.

61

Zásada rovnosti zbraní, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou zásady účinnej súdnej ochrany práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z práva Únie a ktorá je zakotvená v článku 47 Charty, keďže je rovnako ako najmä zásada kontradiktórnosti logickým dôsledkom samotného pojmu spravodlivý proces, znamená povinnosť poskytnúť každému účastníkovi konania primeranú možnosť uviesť svoje tvrdenia vrátane dôkazov za podmienok, ktoré ho zjavne neznevýhodňujú vo vzťahu k protistrane (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. júla 2014, Sánchez Morcillo a Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, bod 49, a zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 96, ako aj citovanú judikatúru).

62

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, ako aj práva týchto účastníkov konania podať žalobu (rozsudok z 28. júla 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone a. i.*, C-543/14, EU:C:2016:605, bod 41). Na splnenie požiadaviek spojených s právom na spravodlivé súdne konanie je totiž potrebné, aby sa účastníci konania oboznámili a mali možnosť kontradiktórne sa vyjadriť ku skutkovým, ako aj k právnym okolnostiam, ktoré sú rozhodujúce pre výsledok konania (rozsudok z 2. decembra 2009, *Komisia/Írsko a. i.*, C-89/08 P, EU:C:2009:742, bod 56).

63

Súdny dvor v rozsudku zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), na ktorý sa odvoláva vnútroštátny súd, pokiaľ ide o dôkazy získané v rámci ešte neukončeného trestného konania bez vedomia zdaniteľnej osoby odpočúvaním telekomunikačnej prevádzky a zaistením elektronickej pošty, ktoré môžu predstavovať porušenie článku 7 Charty, a pokiaľ ide o ich použitie v rámci správneho konania, v bode 87 uviedol, že účinnosť súdneho preskúmania zaručená článkom 47 Charty vyžaduje, aby súd rozhodujúci o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia vykonávajúceho právo Únie mohol overiť, či dôkazy, ktoré viedli k tomuto rozhodnutiu, neboli získané a použité v rozpore s právami zaručenými uvedeným právom a najmä s Chartou.

64

Súdny dvor v bode 88 tohto rozsudku uviedol, že táto požiadavka je splnená, ak súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu o dorubení DPH je oprávnený skontrolovať, že tie dôkazy, ktoré viedli k tomuto rozhodnutiu, boli získané v tomto konaní trestnoprávnej povahy v súlade s právami zaručenými právom Únie, alebo sa na základe už vykonaného preskúmania trestnoprávnym súdom v rámci kontradiktórneho konania mohol prinajmenšom uistiť, že uvedené dôkazy boli získané v súlade s týmto právom.

65

Účinnosť súdneho preskúmania zaručeného článkom 47 Charty tiež vyžaduje, aby súd rozhodujúci o žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu o dorubení DPH, bol oprávnený skontrolovať, že dôkazy získané v súvisiacom správnom konaní, v ktorom zdaniteľná osoba nebola účastníkom konania, a ktoré viedli k tomuto rozhodnutiu, neboli získané a použité v rozpore s právami zaručenými právom Únie, a najmä Chartou. Je to tak aj v prípade, keď ako vo veci samej viedli tieto dôkazy k správnym rozhodnutiam, ktoré boli prijaté vo vzťahu k iným zdaniteľným osobám a ktoré nadobudli právoplatnosť.

66

V tejto súvislosti treba zdôrazniť, ako uviedol generálny advokát v bode 74 svojich návrhov, že vyhlásenia a zistenia správnych orgánov nie sú pre súdy záväzné.

67

Vo všeobecnejšej rovine musí mať tento súd možnosť v rámci kontradiktórneho prejednávania overiť zákonnosť získania a použitia dôkazov získaných v priebehu súvisiacich správnych konaní vedených proti iným zdaniteľným osobám, ako aj zistení uvedených v správnych rozhodnutiach prijatých v týchto konaniach, ktoré sú rozhodujúce pre výsledok žaloby. Rovnosť zbraní by totiž

bola narušená a nebola by rešpektovaná zásada kontradiktórnosti, ak by daťový orgán z dôvodu, že je viazaný právoplatnými rozhodnutiami prijatými vo vzťahu k iným zdaniteľným osobám, nebol povinný predložiť tieto dôkazy pred týmto súdom, ak sa s nimi zdaniteľná osoba nemohla oboznámiť, ak sa účastníci konania nemohli kontradiktórne vyjadriť k uvedeným dôkazom, ako aj k týmto zisteniam a ak uvedený súd nemohol overiť všetky skutkové a právne okolnosti, ktoré viedli k týmto rozhodnutiam a ktoré sú rozhodujúce pre vyriešenie ním rozhodovaného sporu.

68

Ak uvedený súd nie je oprávnený vykonať toto overenie a ak preto právo na súdne preskúmanie nie je ústinné, dôkazy získané v súvisiacich správnych konaniach a zistenia vykonané v správnych rozhodnutiach prijatých voči iným zdaniteľným osobám v týchto konaniach musia byť odmietnuté a napadnuté rozhodnutie, ktoré spočíva na týchto dôkazoch a na týchto zisteniach, sa musí zrušiť, ak sa z tohto dôvodu stane nepodložené (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 89).

69

S prihliadnutím na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že smernica o DPH, zásada rešpektovania práva na obhajobu a článok 47 Charty sa majú vykladať v tom zmysle, že v zásade nebránia právnej úprave alebo praxi členského štátu, podľa ktorej je daťový orgán v rámci overenia práva na odpočítanie DPH uplatneného zdaniteľnou osobou viazaný skutkovými zisteniami a právnymi kvalifikáciami, ktoré už vykonal v rámci súvisiacich správnych konaní vedených voči dodávateľom tejto zdaniteľnej osoby, z ktorých vychádzajú právoplatné rozhodnutia konštatujúce existenciu podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustili títo dodávatelia, a to pod podmienkou, že po prvé neoslobodzuje daťový orgán od povinnosti oboznámiť zdaniteľnú osobu s dôkazmi, vrátane dôkazov pochádzajúcich z týchto súvisiacich konaní, na základe ktorých plánuje prijať rozhodnutie, a táto zdaniteľná osoba tak nie je zbavená práva ústinne spochybniť v rámci konania, ktoré sa jej týka, tieto skutkové zistenia a právne kvalifikácie, že po druhé uvedená zdaniteľná osoba môže mať počas tohto konania prístup ku všetkým dôkazom získaným v rámci týchto súvisiacich správnych konaní alebo akýchkoľvek konaní, na ktorých uvedený daťový orgán plánuje založiť svoje rozhodnutie, ako aj k dôkazom, ktoré môžu byť užitočné na jej obhajobu, s výnimkou prípadu, že by ciele všeobecného záujmu odôvodňovali obmedzenie tohto prístupu, a že po tretie súd rozhodujúci o žalobe proti tomuto rozhodnutiu môže overiť zákonnosť získania a použitia týchto dôkazov, ako aj zistení vykonaných v správnych rozhodnutiach prijatých voči uvedeným dodávateľom, ktoré sú rozhodujúce pre výsledok žaloby.

O trovách

70

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej

hodnoty, zásada rešpektovania práva na obhajobu a článok 47 Charty základných práv Európskej únie sa majú vykladať v tom zmysle, že v zásade nebránia právnej úprave alebo praxi členského štátu, podľa ktorej je daňový orgán v rámci overenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) uplatneného zdaniteľnou osobou viazaný skutkovými zisteniami a právnymi kvalifikáciami, ktoré už vykonal v rámci súvisiacich správnych konaní vedených voči dodávateľom tejto zdaniteľnej osoby, z ktorých vychádzajú právoplatné rozhodnutia konštatujúce existenciu podvodu v oblasti DPH, ktorého sa dopustili títo dodávatelia, a to pod podmienkou, že po prvé neoslobodzujú daňový orgán od povinnosti oboznámiť zdaniteľnú osobu s dôkazmi, vrátane dôkazov pochádzajúcich z týchto súvisiacich konaní, na základe ktorých plánuje prijať rozhodnutie, a táto zdaniteľná osoba tak nie je zbavená práva účinne spochybniť v rámci konania, ktoré sa jej týka, tieto skutkové zistenia a právne kvalifikácie, že po druhé uvedená zdaniteľná osoba môže počas tohto konania prístup ku všetkým dôkazom získaným v rámci uvedených súvisiacich správnych konaní alebo akýchkoľvek konaní, na ktorých uvedený daňový orgán plánuje založiť svoje rozhodnutie, ako aj k dôkazom, ktoré môžu byť užitočné na jej obhajobu, s výnimkou prípadu, že by ciele všeobecného záujmu odôvodňovali obmedzenie tohto prístupu, a že po tretie súd rozhodujúci o žalobe proti tomuto rozhodnutiu môže overiť zákonnosť získania a použitia týchto dôkazov, ako aj zistení vykonaných v správnych rozhodnutiach prijatých voči uvedeným dodávateľom, ktoré sú rozhodujúce pre výsledok žaloby.

Podpisy

(*1) Jazyk konania: maďarčina.