

62018CJ0189

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

16. října 2019 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 167 a 168 – Nárok na odpočet DPH – Odepření – Daňový únik – Provádění dlekaz – Zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu – Právo být vyslechnut – Přístup ke spisu – Článek 47 listiny základních práv Evropské unie – Účinný soudní přezkum – Zásada ‚rovnosti zbraní‘ – Zásada kontradiktornosti – Vnitrostátní právní úprava nebo praxe, podle níž je správce daně při ověřování nároku na odpočet DPH uplatňovaného osobou povinnou k dani vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi, které učinil v rámci souvisejících správních řízení, jejichž účastníkem nebyla tato osoba povinná k dani“

Ve věci C-189/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovní právní věci v Budapešti, Maďarsko) ze dne 14. února 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 13. března 2018, v řízení

Glencore Agriculture Hungary Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, I. Jarukaitis (zpravodaj), E. Juhász, M. Ilešič a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: R. Ferej, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. března 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za Glencore Agriculture Hungary Kft. Z. Várszegim, D. Kelemenem a B. Balogem, úgyvédek,

—

za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,

—

za Evropskou komisi L. Havasem a J. Jokubauskait?, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 5. června 2019,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), zásady dodržování práva obhajobu a článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Glencore Agriculture Hungary Kft. (dále jen „Glencore“) a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (úředitelství pro správu daní a cel, Maňarsko) (dále jen „správce daně“), jehož předmětem jsou dvě rozhodnutí, kterými se nařizuje mimo jiné zaplacení částek daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za daňová období let 2010 a 2011.

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpot daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.“

4

Článek 168 této směrnice stanoví:

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

a)

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

[...]“

Maňarské právo

5

Ustanovení § 119 odst. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) stanoví:

„Pokud tento zákon nestanoví jinak, nárok na odpot daně vzniká v okamžiku stanovení dlužné

dan? odpovídající vypo?tené dani na vstupu (§ 120).“

6

Podle § 120 tohoto zákona platí, že:

„Pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková, používá ?i jiným zp?sobem využívá zboží nebo služby pro ú?ely zdan?ných dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má tato osoba nárok odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, ?ástku, kterou

a)

jí ú?tovala jiná osoba povinná k dani – v?etn? osob nebo subjekt? podléhajících zjednodušené korpora?ní dani – p?i po?ízení zboží nebo využití služeb;

[...]“

7

Ustanovení § 1 odst. 3a adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon XCII z roku 2003 o obecném da?ovém ?ízení; dále jen „da?ový ?ád“) zní takto:

„V rámci kontroly u stran právního vztahu (smlouva, pln?ní), na n?ž se vztahuje da?ová povinnost, nesmí da?ový orgán kvalifikovat týž právní vztah dot?ený kontrolou, který již byl p?edm?tem kvalifikace, odlišn? pro jednotlivé osoby povinné k dani a v p?ípad? kontroly u kterékoli jiné strany daného právního vztahu uplatní z ú?ední povinnosti zjišt?ní u?in?ná u kterékoli ze stran tohoto právního vztahu.“

8

Podle § 12 odst. 1 a 3 da?ového ?ádu platí, že osoba povinná k dani, jakož i každá osoba povinná zaplatit da? v souladu s ?l. 35 odst. 2 a 7, jsou oprávn?ny nahlížet do dokument? týkajících se jejich da?ových záležitostí. Toto oprávn?ní zahrnuje právo po?izovat nebo požadovat kopie všech dokument?, které jsou nezbytné pro výkon jejich práv a pro pln?ní jejich povinností. Osoba povinná k dani však nesmí nahlížet mimo jiné do žádné ?ásti dokumentu, která obsahuje informace týkající se jiné osoby, jejichž získání by bylo v rozporu s právními p?edpisy v oblasti da?ového tajemství.

9

Ustanovení § 97 odst. 4 a 5 tohoto da?ového ?ádu uvádí:

„4. V pr?b?hu kontroly má da?ový orgán povinnost zjistit a prokázat rozhodné skute?nosti, pokud podle zákona nenese d?kazní b?emeno osoba povinná k dani.

5. Za d?kazní prost?edky a p?ípustné d?kazy budou považovány zejména [...] zjišt?ní u?in?ná b?hem souvisejících kontrol, které byly na?ízeny [...]“

10

Podle § 100 odst. 4 uvedeného ?ádu platí, že:

„Opírá-li da?ový orgán záv?ry ze šet?ení o výsledek související kontroly provedené u jiné osoby povinné k dani nebo o údaje a d?kazy získané p?i takové kontrole, jsou osob? povinné k dani podrobn? sd?leny ty ?ásti p?íslušného protokolu a p?íslušného rozhodnutí, které se jí týkají, jakož

i údaje a důkazy shromážděné v rámci související kontroly.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

11

Společnost Glencore je společností se sídlem v Maďarsku, jejíž hlavní činnost spočívá ve velkoobchodu s obilninami, olejnatými semeny a krmivem, jakož i se surovinami.

12

V návaznosti na kontroly týkající se všech daní a dotací vztahujících se k daňovým obdobím let 2010 a 2011, s výjimkou DPH za měsíce září a říjen 2011, a DPH za měsíc říjen 2011, přijal správce daně dvě rozhodnutí, přičemž prvním rozhodnutím bylo společnosti Glencore mimo jiné nařízeno, aby zaplatila částku ve výši 1951418000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 6000000 eur) na neodvedenou DPH, jakož i pokutu a úroky z prodlení, a druhým rozhodnutím byla společnost Glencore uznána povinnou zaplatit dodatečnou DPH ve výši 130171000 HUF (přibližně 400000 eur).

13

Správce daně dospěl v těchto rozhodnutích k závěru, že společnost Glencore neoprávněně odečetla DPH, jelikož věděla nebo měla vědět, že plnění, která prováděla se svými dodavateli, byla součástí úniku na DPH. Opíral se o zjištění, ke kterým se dospělo u těchto dodavatelů, a tento daňový únik považoval za prokázaný fakt.

14

Poté, co bylo její správní odvolání podané proti těmto dvěma rozhodnutím zamítnuto, podala společnost Glencore žalobu na neplatnost k Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovní právní věci v Budapešti), který je příslušným soudem.

15

Na podporu této žaloby společnost Glencore zejména tvrdí, že správce daně nedodržel právo na spravedlivý proces zaručené článkem 47 Listiny, jakož i požadavky, které toto právo s sebou nese, přičemž porušil zejména zásadu „rovnosti zbraní“. Uvedený správce podle této společnosti rovněž porušil zásadu dodržování práva na účinnou procesní obranu, a to ve dvou ohledech. Zaprvé tento správce měl jako jediný přístup k celému spisu týkajícímu se trestního řízení proti dodavateli, jehož účastníkem společnost Glencore nebyla, a v rámci kterého se tedy nemohla dovolávat žádného práva, a tímto způsobem byly shromážděny a použity důkazy v její neprospěch. Zadruhé jí tento správce nepřístupnil spis týkající se kontrol provedených u těchto dodavatelů, zejména dokumenty, na nichž jsou založena zjištění, která učinil, ani svůj protokol nebo správní rozhodnutí, která přijal, a omezil se pouze na sdělení jeho části, kterou si vybral podle vlastních kritérií.

16

Správce dan? tvrdí, že a?koli spole?nost Glencore nem?že disponovat právy spojenými s postavením ú?astníka ?ízení v da?ovém ?ízení vedenému s jinou osobou povinnou k dani, právo na ú?innou procesní obranu nebylo p?esto porušeno, nebo? tato spole?nost se mohla v rámci ?ízení, které se jí týkalo, seznámit s písemnostmi a prohlášeními pocházejícími ze souvisejících ?ízení, jež byly vloženy do jejího spisu, a zpochybnit jejich d?kazní hodnotu uplatn?ním svého práva na odvolání.

17

P?edkládající soud zd?raz?uje, že nárok na odpo?et DPH je základní zásadou spole?ného systému DPH a že nem?že být v zásad? odep?en, pokud jsou spln?ny hmotn?právní v?cné podmínky. Praxe správce dan? uplatn?ná v p?vodním ?ízení, založená zejména na výkladu § 1 odst. 3a da?ového ?ádu, podle kterého je tento správce vázán zjišt?ními uvedenými v rozhodnutích, která p?ijme po kontrolách provád?ných u dodavatel? osoby povinné k dani a která mají kone?nou povahu, by p?itom vedla k tomu, že by spole?nosti Glencore byl tento nárok na odpo?et odep?en.

18

Uvedený soud vysv?tluje, že ú?elem § 1 odst. 3a da?ového ?ádu je zaru?it právní jistotu tím, že vyžaduje, aby z téhož pln?ní byly vyvozeny tytéž záv?ry. Podle jeho názoru však vyvstává otázka, zda tento cíl od?vod?uje takovou praxi, jakou je praxe dot?ená v p?vodním ?ízení, podle níž se správce dan? zbavuje d?kazního b?emene tím, že z moci ú?ední zohled?uje zjišt?ní u?in?ná v rámci p?edchozího ?ízení, ve kterém osoba povinná k dani nem?la postavení ú?astníka ?ízení, nemohla tedy vykonávat práva spojená s tímto postavením a seznámila se s pravomocnými rozhodnutími p?ijatými na konci t?chto ?ízení až v rámci kontrol, jejichž byla p?edm?tem.

19

Uvedený soud dodává, že spole?nosti Glencore byla rozhodnutí a dokumenty, na nichž jsou tato rozhodnutí založena, sd?leny pouze ?áste?n?, jelikož správce dan? ve svém protokolu pouze uvedl všechna zjišt?ní obsažená v uvedených rozhodnutích, aniž p?edložil samotná rozhodnutí nebo dokumenty, na nichž spo?ívají.

20

P?edkládající soud si klade otázku, zda je taková praxe v souladu se zásadou dodržování práva na ú?innou procesní obranu, jakož i s právem na spravedlivý proces zakotveným v ?látku 47 Listiny, s p?ihlédnutím k mezím soudního p?ezkumu, který m?že provád?t, jelikož není oprávn?n k p?ezkumu legality rozhodnutí p?ijatých po kontrolách týkajících se jiných osob povinných k dani, a zejména k ov??ení, zda d?kazy, na nichž jsou tato rozhodnutí založena, byly získány legáln?. S odkazem na rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832), se ptá, zda požadavky spravedlivého procesu vyžadují, aby soud rozhodující o žalob? proti rozhodnutí správce dan?, kterým se dom??uje da?, byl oprávn?n zkoumat, zda d?kazy pocházející ze souvisejícího správního ?ízení byly získány v souladu s právy zaru?enými unijním právem a zda zjišt?ní založená na t?chto d?kazech tato práva neporušují.

21

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

„1)

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

2)

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

3)

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

K předběžným otázkám

Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Glencore byl po daňových kontrolách provedených u jejích dodavatelů a jí samotné odepřeno nárok na odpočet DPH, a v důsledku toho jí byla domněna DPH. Správce daní založil toto odepření v souladu s § 1 odst. 3a daňového řádu zejména na zjištěných ušlechtlých v rámci řízení vedených proti těmto dodavatelům, jichž společnost Glencore nebyla účastníkem a ve kterých byla vydána pravomocná rozhodnutí, podle kterých se tito dodavatelé dopustili úniku na DPH.

Vzhledem k tomu, že se v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce mluví o trestním řízení, předchozím správním daňovém řízení a správních rozhodnutích, jejichž předmětem byli dodavatelé společnosti Glencore, Soudní dvůr v souladu s článkem 101 jednacího řádu požádal předkládající soud, aby poskytl vysvětlení ohledně dotčeného trestního řízení či trestních řízení, a uvedl, zda byla ukončena pravomocnými rozhodnutími trestního soudu. V reakci na tuto žádost předkládající soud uvedl, že nemá informace o tom, zda byla trestní řízení proti dodavatelům společnosti Glencore ukončena ve věci samé a předložil tyto pravomocná daňová správní rozhodnutí, jež se týkala některých z těchto dodavatelů.

Na jednání společnost Glencore a maďarská vláda uvedly, že dvůr trestní řízení týkající se dotčeného daňového úniku stále probíhala, když se správce daní seznamoval s dokumenty z těchto řízení a přijal obě správní rozhodnutí napadená společnostmi Glencore v původním řízení. Tato řízení proto ještě nebyla ukončena rozhodnutím vydaným ve věci samé trestním soudem. Z toho vyplývá, že projednávaná věc nevyvolává otázky spojené s res judicata.

S ohledem na tuto úvahu je třeba konstatovat, že podstatou této otázky předkládacího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být směrnice o DPH, zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu a článek 47 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě nebo praxi členského státu, podle které při ověření nároku na odpočet DPH uplatňovaného osobou povinnou k dani je správce daní vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi, které již učinil v rámci souvisejících správních řízení vedených proti dodavatelům této osoby povinné k dani, na nichž jsou založena pravomocná rozhodnutí konstatující existenci úniku na DPH spáchaného těmito dodavateli.

Podle informací poskytnutých předkládajícím soudem se správce daní domnívá, že skutečnost, že je vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi obsaženými v těchto rozhodnutích, která získala konečnou povahu, ho osvobozuje od povinnosti znovu předložit důkazy o daňovém úniku v řízení, jehož předmětem je osoba povinná k dani. V této souvislosti se předkládající soud zejména ptá, zda směrnice o DPH a zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu brání praxi správce daní, která stejná jako v původním řízení spočívá v tom, že tato osoba povinná k dani nemá přístup ke spisu týkajícímu se souvisejících řízení, a zejména ke všem dokumentům, na nichž jsou tato zjištění založena, k vypracovaným protokolům a přijatým rozhodnutím, a sděluje se jí nepřímě v podobě shrnutí jen část z těchto podkladů, které si správce daní vybral

podle vlastních kritérií, nad nimiž nemá osoba povinná k dani žádnou kontrolu.

27

V tomto ohledu bylo na jednání uvedeno, že za úelem prokázání úasti společnosti Glencore na tomto daovém úniku se správce dan? opíral o d?kazy shromážd?né v rámci probíhajících trestních ízení, správních ízení zahájených proti dodavatel?m společnosti Glencore a správního ízení, jehož p?edm?tem byla tato společnost.

28

P?edkládající soud, který mimo jiné uvádí, že není oprávn?n k p?ezkumu legality p?edchozích rozhodnutí vydaných po kontrolách týkajících se jiných osob povinných k dani, a zejména k ov?ení, zda d?kazy, na nichž jsou tato rozhodnutí založena, byly získány legáln?, se s odkazem na rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832), rovnž zabývá otázkou, zda požadavky spravedlivého procesu vyžadují, aby soud rozhodující o žalob? proti rozhodnutí správce dan?, kterým se dom?uje DPH, byl oprávn?n ov?it, zda d?kazy pocházející ze souvisejícího správního ízení byly získány v souladu s právy zaru?enými unijním právem a zda zjišt?ní založená na t?chto d?kazech neporušují tato práva.

29

Vzhledem k tomu, že ma?arská vláda ve svých písemných a ústních vyjád?eních poskytla výklad vnitrostátních ustanovení a vysv?tlení postup? správce dan?, a to pokud jde o provád?ní d?kaz?, rozsah p?ístupu ke spisu a rozsah soudního p?ezkumu, které se liší od výkladu a vysv?tlení poskytnutých p?edkládajícím soudem, je t?eba p?ipomenout, že Soudnímu dvoru nep?ísluší v rámci systému soudní spolupráce z?ízeného ílánkem 267 SFEU ov?ovat nebo zpochyb?ovat správnost výkladu vnitrostátního práva vnitrostátním soudem, jelikož tento výklad spadá do výlu?né pravomoci vnitrostátního soudu. Proto musí Soudní dv?r, pokud je mu vnitrostátním soudem p?edložena žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce, vycházet z výkladu vnitrostátního práva, který mu byl poskytnut uvedeným soudem (rozsudek ze dne 6. íjna 2015, Târ?ia, C?69/14, EU:C:2015:662, bod 13 a citovaná judikatura).

30

Stejn? tak nep?ísluší Soudnímu dvoru, nýbrž vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skute?nosti, které vedly ke sporu, a vyvodil z nich d?sledky pro rozhodnutí, které má vydat. Soudní dv?r tak musí vzít v rámci rozd?lení pravomocí mezi unijní a vnitrostátní soudy v úvahu skutkový a legislativní kontext, do n?hož jsou p?edb?žné otázky zasazeny, tak jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. íervna 2018, Scotch Whisky Association, C?44/17, EU:C:2018:415, bod 24 a citovaná judikatura).

31

Soudnímu dvoru dále nepřísluší, aby posuzoval služitelnost vnitrostátní právní úpravy s unijním právem ani, aby vykládal vnitrostátní právní a správní předpisy (rozsudky ze dne 1. března 2012, Ascafor a Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, bod 33, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 6. října 2015, Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, bod 43). Soudní dvůr má nicméně pravomoc poskytnout předkládajícímu soudu veškeré prvky výkladu vztahující se k unijnímu právu, které mu umožní posoudit takovou služitelnost pro účely rozhodnutí ve věci, jež mu byla předložena (rozsudky ze dne 1. března 2012, Ascafor a Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, bod 34, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 26. července 2017, Europa Way a Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, bod 35).

32

S ohledem na tyto úvodní poznámky je třeba posoudit postupné požadavky vyplývající ze směrnice o DPH, zásady dodržování práva na účinnou procesní obranu a čl. 47 Listiny, pokud jde o provádění důkazů, rozsah přístupu osoby povinné k dani ke spisu a rozsah soudního přezkumu v případě, jako je ten v povodním řízení.

K provádění důkazů s ohledem na směrnici o DPH a zásadu dodržování práva na účinnou procesní obranu

33

Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpovízt od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná nebo byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Jak Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, nárok na odpovet stanovený v čl. 167 a násl. směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 26; ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, body 35 a 36, jakož i ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, body 37 a 39).

34

Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpovet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50).

35

I když je tomu tak v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, je tomu taktéž v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízení zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH. Přiznání nároku na odpovet lze tedy osobě povinné k dani odepízt pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpovet, věděla nebo musela vědět, že se pořízení tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v době, kdy toto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na

výstupu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 38 až 40, jakož i ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, body 27 a 28).

36

Vzhledem k tomu, že odepření přiznat nárok na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na příslušných daňových orgánech, aby právně dostatečným způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového daňového úniku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 29 a citovaná judikatura).

37

Vzhledem k tomu, že unijní právo nestanoví pravidla pro způsob, jakým mají být prováděny důkazy týkající se úniku na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat daňové orgány v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmí narušit účinnost unijního práva a musí dodržovat práva zaručená tímto právem, zejména pak Listinou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 65 až 67).

38

Za těchto podmínek tak Soudní dvůr v bodě 68 rozsudku ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), rozhodl, že unijní právo nebrání tomu, aby daňový orgán v rámci správního řízení mohl za účelem prokázání existence zneužívající praktiky v oblasti DPH použít důkazy získané v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení, jež se týkalo osoby povinné k dani. Jak uvedl generální advokát v bodě 39 svého stanoviska, toto posouzení se rovněž vztahuje na použití důkazů za účelem konstatování existence úniku na DPH, které byly získány v rámci neskončených trestních řízení, která se netýkala osoby povinné k dani, nebo shromážděny tak jako v převodním řízení nebohem souvisejících správních řízeních, jichž osoba povinná k dani nebyla účastníkem.

39

Mezi práva zaručená unijním právem patří dodržování práva na účinnou procesní obranu, které podle ustálené judikatury představuje obecnou zásadu unijního práva, jež se použije, jestliže správní orgán zamýšlí přijmout akt proti určité osobě, který nepříznivě zasahuje do jejího právního postavení. Podle této zásady musí být osobám, kterých se týkají rozhodnutí významného vlivu, umožněno se užít práva vyjádřit ke skutečnosti, na kterých správní orgán zamýšlí založit své rozhodnutí. Tuto povinnost mají správní orgány členských států při přijímání rozhodnutí, která spadají do rozsahu působnosti unijního práva, i když použitelná právní úprava Unie takovou formalitu výslovně nestanoví (rozsudky ze dne 18. prosince 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, body 36 až 38, a ze dne 22. října 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, bod 38).

40

Tato obecná zásada platí za okolností, jako jsou okolnosti dotčené v převodním řízení, kdy členský stát, aby vyhověl povinnosti, vyplývající z uplatnění unijního práva, přijmout všechna legislativní a správní opatření, která jsou vhodná pro zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům, podrobí daňové poplatníky řízení o daňové kontrole (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16,

41

Nedílnou součástí dodržování práva na účinnou procesní obranu je právo být vyslechnut, které zaručuje každému možnost užitečným a účinným způsobem vyjádřit své stanovisko v průběhu správního řízení před přijetím každého rozhodnutí, které by se mohlo nepříznivě dotknout jeho zájmů. Podle judikatury Soudního dvora platí, že cílem pravidla, podle kterého osoba, již je určeno rozhodnutí nepříznivě zasahující do jejího právního postavení, musí být umožněno uplatnit své vyjádření před přijetím tohoto rozhodnutí, je, aby byl příslušný orgán schopen účelně zohlednit všechny rozhodné skutečnosti. Za účelem zajištění účinné ochrany dotčené osoby má zejména za cíl, aby tato mohla opravit chybu nebo uplatnit takové skutečnosti týkající se její osobní situace, jež mohou ovlivnit, zda rozhodnutí bude, či nebude přijato nebo zda bude mít takový, či jiný obsah (rozsudek ze dne 5. listopadu 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, body 46 a 47, jakož i citovaná judikatura).

42

Z uvedeného práva rovněž vyplývá, že správní orgán při pečlivém a nestranném zkoumání všech relevantních skutečností projednávaného případu a podrobném odvodování svého rozhodnutí věnuje náležitou pozornost vyjádřením předloženým dotčenou osobou, přičemž povinnost odvodnit rozhodnutí dostatečně specifickým a konkrétním způsobem, aby dotčená osoba mohla pochopit důvody zamítnutí své žádosti, je logickým důsledkem zásady dodržování práva na účinnou procesní obranu (rozsudek ze dne 5. listopadu 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, bod 48 a citovaná judikatura).

43

Podle ustálené judikatury Soudního dvora nicméně obecná zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu nepředstavuje absolutní právo, nýbrž může obsahovat omezení za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají cílům obecného zájmu sledovaným dotčeným opatřením a nejsou vzhledem ke sledovanému cíli nepřiměřeným a nepřípustným zásahem do samotné podstaty takto zaručených práv (rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 35 a citovaná judikatura).

44

Kromě toho existence porušení práva na účinnou procesní obranu musí být posuzována v závislosti na specifických okolnostech každého konkrétního případu, zejména na povaze dotčeného aktu, kontextu jeho přijetí a právních pravidlech upravujících dotčenou oblast (rozsudek ze dne 5. listopadu 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, bod 54 a citovaná judikatura).

45

Kromě toho je třeba připomenout, že právní jistota je jednou z obecných zásad uznávaných v unijním právu. Soudní dvůr tak zejména konstatoval, že konečná povaha správního rozhodnutí, kterou toto rozhodnutí získá po uplynutí příslušných lhůt k podání opravného prostředku nebo vyerpáním procesních prostředků, k této jistotě přispívá a že unijní právo nevyžaduje, aby byl správní orgán v zásadě povinen přehodnotit správní rozhodnutí, které se takto stalo konečným (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. ledna 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, bod 24; ze dne 12. února 2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, bod 37, jakož i ze dne 4. října 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, bod 76).

46

Pokud jde o takové pravidlo, jako je pravidlo obsažené v § 1 odst. 3a danového řádu, podle něhož je správce daně podle názoru předkládajícího soudu vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi, které učinil v rámci souvisejících správních řízení zahájených proti dodavateli osobu povinné k dani, jejichž účastníkem tato osoba nebyla, toto pravidlo je patrně takové povahy, jak uvedla maďarská vláda a jak zdůraznil generální advokát v bodě 46 svého stanoviska, která má zaručit právní jistotu a rovnost mezi danovými poplatníky tím, že ukládá tomuto správci povinnost prokázat, soudržnost přiřazením totožných právních kvalifikací stejným skutečným. Unijní právo tedy v zásadě nebrání použití takového pravidla.

47

Neplatí to však tehdy, pokud na základě tohoto pravidla a z důvodu konečné povahy rozhodnutí přijatých na konci těchto souvisejících správních řízení je správce daně osvobozen od povinnosti seznámit osobu povinnou k dani s důkazy, včetně důkazů pocházejících z těchto řízení, na jejichž základě zamýšlí přijmout rozhodnutí, a tato osoba povinná k dani je tak zbavena práva účelně zpochybnit v průběhu řízení, jehož je účastníkem, tato skutková zjištění a tyto právní kvalifikace.

48

Takové použití uvedeného pravidla, které má za následek přiznání pravomoci konečnému správnímu rozhodnutí, kterým se konstatuje existence danového úniku, vůči osobě povinné k dani, jež nebyla účastníkem řízení vedoucího k tomuto závěru, je totiž v rozporu s povinností správce daně, připomenutou v bodě 36 tohoto rozsudku, právně dostatečným způsobem prokázat, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plní, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet daně, je součástí danového úniku, jelikož tato povinnost předpokládá, že tento správce v řízení, jehož předmětem je tato osoba povinná k dani, předloží důkaz o existenci danového úniku, v souvislosti s kterým je jí vytýkáno, že se na něm pasivně podílela.

49

Mimoto v rámci takového řízení o danové kontrole, jako je řízení dotčené v původním řízení, nemůže zásada právní jistoty odvodnit takové omezení práva na účinnou procesní obranu, jehož obsah je připomínán v bodech 39 a 41 tohoto rozsudku, které představuje s ohledem na sledovaný cíl nepřiměřený a netolerovatelný zásah ovlivňující samotnou podstatu tohoto práva. Zbavuje totiž osobu povinnou k dani, které má být odepřeno uplatnění nároku na odpočet DPH, možnosti vyjádřit užitečným a účinným způsobem během správního řízení a před přijetím rozhodnutí, které je nepřiznivě pro její zájmy, svůj názor na skutečnosti, o které se správce daně hodlá opírat. Mění tak možnost, aby byl příslušný orgán schopen účelně zohlednit všechny rozhodné skutečnosti a dotčená osoba mohla v případě potřeby opravit chybu. Konečně osvobozuje správce daně od povinnosti vynájet náležitou pozornost vyjádřením předloženým

dotčenou osobou při pešlivém a nestranném zkoumání všech relevantních skutečností projednávaného případu a podrobném odvodování svého rozhodnutí.

50

Proto i když směrnice o DPH a zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu takovému pravidlu v zásadě nebrání, a to pod podmínkou, že jeho použití neosvobozuje správce daně od povinnosti seznámit osobu povinnou k dani s důkazy, včetně důkazů pocházejících ze souvisejících řízení zahájených proti jejím dodavatelům, na jejichž základě zamýšlí přijmout rozhodnutí, a tato osoba povinná k dani není zbavena práva účelně zpochybnit v průběhu řízení, jehož je účastníkem, skutková zjištění a právní kvalifikace učiněné tímto správcem v těchto souvisejících řízeních.

K rozsahu přístupu osoby povinné k dani ke spisu s ohledem na zásadu dodržování práva na účinnou procesní obranu

51

Požadavek, připomenutý v bodech 39 a 41 tohoto rozsudku, umožnit užitečně se vyjádřit ke skutečnostem, na kterých správní orgán zamýšlí založit své rozhodnutí, předpokládá, že osoby, kterým je toto rozhodnutí určeno, se mohou s uvedenými skutečnostmi seznámit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 31). Logickým důsledkem zásady dodržování práva na účinnou procesní obranu je tedy právo na přístup ke spisu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. ledna 2004, Aalborg Portland a další v. Komise, 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).

52

Vzhledem k tomu, že osoba, jíž je určeno rozhodnutí nepříznivě zasahující do jejího právního postavení, musí být umožněno uplatnit své vyjádření před přijetím tohoto rozhodnutí zejména pro to, aby byl příslušný orgán schopen účelně zohlednit všechny rozhodné skutečnosti a aby tato osoba mohla případně opravit chybu nebo uplatnit takové skutečnosti týkající se její osobní situace, musí být během správního řízení povolen přístup ke spisu. V důsledku toho není porušení práva na přístup ke spisu, když muž došlo během správního řízení, zhojeno pouze tím, že přístup ke spisu byl umožněn během soudního řízení týkajícího se případné žaloby na neplatnost napadeného rozhodnutí (per analogiam viz rozsudky ze dne 8. července 1999, Hercules Chemicals v. Komise, C-51/92 P, EU:C:1999:357, bod 78; ze dne 15. října 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij a další v. Komise, 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, a ze dne 7. ledna 2004, Aalborg Portland a další v. Komise, 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).

53

Z toho vyplývá, že v takovém správním daňovém řízení, jako je řízení ve věci v původním řízení, musí mít osoba povinná k dani přístup ke všem podkladům ve spise, na nichž správce daně zamýšlí založit své rozhodnutí. Pokud má tedy správce daně v úmyslu založit své rozhodnutí na důkazech získaných, jako je tomu ve věci v původním řízení, v rámci trestních řízení a souvisejících správních řízení zahájených proti jejím dodavatelům, musí mít tato osoba povinná k dani k těmto důkazům přístup.

Mimoto, jak zdůraznil generální advokát v bodech 59 a 60 svého stanoviska, osobě povinné k dani musí být rovněž umožněn přístup k dokumentům, které přímo neslouží k odvodnění rozhodnutí správce daně, ale mohou být užitečné pro výkon práva na účinnou procesní obranu, zejména k vyvíjejícím důkazům, které si tento správce případně opatřil (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. září 2018, UBS Europe a další, C-358/16, EU:C:2018:715, bod 66, jakož i citovaná judikatura).

Nicméně, jak bylo připomenuto v bodě 43 tohoto rozsudku, jelikož zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu nepředstavuje absolutní právo, nýbrž může obsahovat omezení, je třeba uvést, že v řízení o daňové kontrole může být cílem takových omezení zakotvených vnitrostátní právní úpravou zejména ochrana požadavků důvěrného zacházení nebo profesního tajemství (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, bod 36), jakož i soukromí třetích stran, osobní údaje, které se jich týkají, nebo účinnost donucovací akce, které může poskytnutí přístupu k některým informacím nebo některým dokumentům poškodit, jak zdůraznila maďarská vláda.

Zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu v takovém správním řízení, jako je řízení ve věci v povodním řízení, tedy správci daně neukládá obecnou povinnost poskytnout úplný přístup ke spisu, který má, ale vyžaduje, aby měla osoba povinná k dani možnost, aby jí byly na základě její žádosti poskytnuty informace a dokumenty obsažené ve správním spise, jež tento správce zohlednil k přijetí svého rozhodnutí, kromě případu, kdy je omezení přístupu k uvedeným informacím a dokumentům odvodněno cíli obecného zájmu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, body 32 a 39). V tomto posledně uvedeném případě, jak uvedl generální advokát v bodě 64 svého stanoviska, je na správci daně, aby posoudil, zda je možný řádný přístup.

Z toho vyplývá, že pokud má správce daně v úmyslu založit své rozhodnutí na důkazech získaných, jako je tomu ve věci v povodním řízení, v rámci trestních řízení a souvisejících správních řízení zahájených proti dodavateli osoby povinné k dani, zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu vyžaduje, aby tato osoba měla v průběhu řízení, jehož je předmětem, přístup ke všem těmto podkladům a k těm, které mohou být užitečné pro její obhajobu, kromě případu, kdy je omezení přístupu k uvedeným podkladům odvodněno cíli obecného zájmu.

Tento požadavek nesplňuje praxe správce daně, která spočívá v tom, že dotyčné osobě povinné není umožněn přístup k těmto podkladům, a zejména k dokumentům, na nichž jsou založena užitná zjištění, k vypracovaným protokolům a rozhodnutím přijatým na konci souvisejících správních řízení, a sděluje se jí nepřímo v podobě shrnutí jen část z těchto podkladů, které si správce daně vybral podle vlastních kritérií, nad nimiž nemá osoba povinná k dani žádnou kontrolu.

K rozsahu soudního přezkumu s ohledem na článek 47 Listiny

Vzhledem k tomu, že se předkládající soud ptá, zda požadavky spravedlivého procesu vyžadují, aby soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí správce daně, kterým se domnívá, že byl oprávněn zkoumat, zda důkazy pocházející ze souvisejícího správního řízení byly získány v souladu s právy zaručenými unijním právem a zda zjištění založená na těchto důkazech tato práva neporušují, je třeba připomenout, že v takové situaci se použijí základní práva zaručená Listinou, jelikož takové domněnky DPH v návaznosti na zjištění daňového úniku, o jaké se jedná ve sporu v původním řízení, představuje uplatnění unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, body 19 a 27, jakož i ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 67).

60

Podle článku 47 Listiny platí, že každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, má za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem. Každý má právo mimo jiné na to, aby jeho věc byla spravedlivě projednána.

61

Zásada „rovnosti zbraní“ zakotvená v článku 47 Listiny, která je nedílnou součástí zásady účinné soudní ochrany práv, jež jednotlivci vyplývají z unijního práva, jelikož je stejná jako zejména zásada kontradiktornosti logickým důsledkem samotného pojmu „spravedlivý proces“, znamená povinnost dát každému účastníkovi řízení přiměřenou možnost prezentovat svoji věc včetně důkazů za podmínek, které ho nestaví do jasné nevýhodnější situace oproti jeho protivníkovi (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. července 2014, Sánchez Morcillo a Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, bod 49, a ze dne 16. května 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 96, jakož i citovaná judikatura).

62

Tato zásada má zajistit procesní rovnováhu mezi účastníky soudního řízení tím, že tímto účastníkům zaručí stejná práva a povinnosti, zejména co se týče pravidel upravujících provádění důkazů a kontradiktorního projednání věci před soudem, jakož i právo uvedených účastníků řízení na opravný prostředek (rozsudek ze dne 28. července 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone a další, C-543/14, EU:C:2016:605, bod 41). Ke splnění požadavků spojených s právem na spravedlivý proces je třeba, aby se účastníci řízení seznámili jak se skutkovými, tak s právními okolnostmi, které jsou rozhodné pro výsledek řízení, a měli možnost se k nim kontradiktorně vyjádřit (rozsudek ze dne 2. prosince 2009, Komise v. Irsko a další, C-89/08 P, EU:C:2009:742, bod 56).

63

V rozsudku ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), na který se předkládající soud odvolává, Soudní dvůr ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, pokud jde o důkazy, jež byly získány v rámci dosud neukončeného trestního řízení bez vědomí osoby povinné k dani odposlechem telekomunikačních prostředků a zajištěním elektronické pošty, které mohou představovat porušení článku 7 Listiny, a pokud jde o jejich použití v rámci správního řízení, v bodě 87 uvedeného rozsudku uvedl, že účinnost soudní kontroly zaručené článkem 47 Listiny vyžaduje, aby soud provádějící kontrolu legality rozhodnutí představujícího uplatnění unijního práva mohl ověřit, zda důkazy, na kterých je toto rozhodnutí založeno, nebyly získány a použity v rozporu s právy zaručenými uvedeným právem, a zejména Listinou.

Soudní dvůr v bodě 88 uvedeného rozsudku uvedl, že tento požadavek je splněn, jestliže soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí správce daně, kterým byla domněna DPH, je oprávněn přezkoumat, že tyto důkazy, na kterých je založeno toto rozhodnutí, byly získány v tomto trestním řízení v souladu s právy zaručenými unijním právem, anebo se může alespoň ujistit, na základě přezkumu již provedeného trestním soudem v rámci kontradiktorního řízení, že uvedené důkazy byly získány v souladu s tímto právem.

Účinnost soudního přezkumu zaručeného článkem 47 Listiny rovněž vyžaduje, aby soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí správce daně, kterým byla domněna DPH, byl oprávněn ověřit, že důkazy shromážděné během souvisejícího správního řízení, jehož nebyla osoba povinná k dani účastníkem, a použité na podporu tohoto rozhodnutí, nebyly v rozporu s právy zaručenými unijním právem, anebo se může alespoň ujistit, na základě přezkumu již provedeného trestním soudem v rámci kontradiktorního řízení, že uvedené důkazy byly získány v souladu s tímto právem, a zejména Listinou. Je tomu tak i v případě, kdy jako ve věci v původním řízení byly tyto důkazy podkladem pro správní rozhodnutí učiněná ve vztahu k jiným osobám povinným k dani a která získala konečnou povahu.

V tomto ohledu je třeba zdůraznit, jak uvedl generální advokát v bodě 74 svého stanoviska, že tvrzení a zjištění správních orgánů nemohou soudy zavazovat.

Obečně tento soud musí být schopen v rámci kontradiktorního projednání ověřit legalitu získání a použití důkazů shromážděných během souvisejících správních řízení zahájených proti jiným osobám povinným k dani, jakož i zjištění učiněná ve správních rozhodnutích přijatých na konci těchto řízení, která jsou rozhodující pro výsledek žaloby. Rovnost zbraní by totiž byla porušena a zásada kontradiktornosti by nebyla dodržena, pokud by správce daně z důvodu, že je vázán rozhodnutími přijatými vůči jiným osobám povinným k dani, která získala konečnou povahu, nebyl povinen předložit takové důkazy před tímto soudem, pokud se s nimi osoba povinná k dani nemohla seznámit, pokud účastníci řízení neměli možnost kontradiktorně se vyjádřit jak k uvedeným důkazům, tak k tímto zjištěním a pokud uvedený soud nemohl ověřit všechny skutkové a právní okolnosti, na nichž jsou tato rozhodnutí založena a které jsou rozhodující pro vyřešení sporu, který mu byl předložen.

Pokud uvedený soud není oprávněn toto ověření provést, a právo na soudní ochranu tedy není účinné, musí být důkazy shromážděné během souvisejících správních řízení a zjištění učiněná ve správních rozhodnutích přijatých vůči jiným osobám povinným k dani na konci těchto řízení vyloučeny a napadené rozhodnutí, které spočívá na těchto důkazech a na těchto zjištěních, musí být zrušeno, jestliže je v důsledku toho nepodložené (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 89).

S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice o DPH, zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu a článek 47 Listiny musí

být vykládány v tom smyslu, že v zásadě nebrání právní úpravě nebo praxi členského státu, podle které povinnost plnění nároku na odpočet DPH uplatňované osobou povinnou k dani je správce daně vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi, které již učinil v rámci souvisejících správních řízení zahájených proti dodavateli této osoby povinné k dani, na nichž jsou založena pravomocná rozhodnutí konstatující existenci úniku na DPH spáchaného tímto dodavatelem, a to pod podmínkou, zaprvé že nezabývá správce daně povinnosti seznámit osobu povinnou k dani s důkazy, včetně důkazů pocházejících z těchto souvisejících správních řízení, na jejichž základě zamýšlí tento správce přijmout rozhodnutí, a že tato osoba povinná k dani tedy není zbavena práva účelně zpochybnit v průběhu řízení, jehož je účastníkem, tato skutková zjištění a tyto právní kvalifikace, zadruhé že uvedená osoba povinná k dani může mít v průběhu tohoto řízení přístup ke všem podkladům shromážděným během těchto souvisejících správních řízení nebo jakéhokoli jiného řízení, na nichž uvedený správce daně zamýšlí založit své rozhodnutí, nebo které mohou být užitečné pro výkon práva na účinnou procesní obranu, kromě případu, kdy je omezení tohoto přístupu odvodeno z cíle obecného zájmu, a zatímco že soud rozhodující o žalobě proti tomuto rozhodnutí může ověřit legalitu získání a použití těchto důkazů, jakož i zjištění učiněná ve správních rozhodnutích přijatých vůči uvedenému dodavateli, která jsou rozhodující pro výsledek žaloby.

K nákladům řízení

70

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu a článek 47 Listiny základních práv Evropské unie musí být vykládány v tom smyslu, že v zásadě nebrání právní úpravě nebo praxi členského státu, podle které povinnost plnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) uplatňované osobou povinnou k dani je správce daně vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi, které již učinil v rámci souvisejících správních řízení zahájených proti dodavateli této osoby povinné k dani, na nichž jsou založena pravomocná rozhodnutí konstatující existenci úniku na DPH spáchaného tímto dodavatelem, a to pod podmínkou, zaprvé že nezabývá správce daně povinnosti seznámit osobu povinnou k dani s důkazy, včetně důkazů pocházejících z těchto souvisejících správních řízení, na jejichž základě zamýšlí tento správce přijmout rozhodnutí, a že tato osoba povinná k dani tedy není zbavena práva účelně zpochybnit v průběhu řízení, jehož je účastníkem, tato skutková zjištění a tyto právní kvalifikace, zadruhé že uvedená osoba povinná k dani může mít v průběhu tohoto řízení přístup ke všem podkladům shromážděným během těchto souvisejících správních řízení nebo jakéhokoli jiného řízení, na nichž uvedený správce daně zamýšlí založit své rozhodnutí, nebo které mohou být užitečné pro výkon práva na účinnou procesní obranu, kromě případu, kdy je omezení tohoto přístupu odvodeno z cíle obecného zájmu, a zatímco že soud rozhodující o žalobě proti tomuto rozhodnutí může ověřit legalitu získání a použití těchto důkazů, jakož i zjištění učiněná ve správních rozhodnutích přijatých vůči uvedenému dodavatelem, která jsou rozhodující pro výsledek žaloby.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: ma?arština.