

62018CJ0189

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 16. oktobra 2019 (*1)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?lena 167 in 168 – Pravica do odbitka DDV – Zavrnitev – Utaja – Izvajanje dokazov – Na?elo spoštovanja pravice do obrambe – Pravica do izjave – Vpogled v spis – ?len 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah – U?inkovit sodni nadzor – Na?elo enakosti orožij – Na?elo kontradiktornosti – Nacionalna ureditev ali nacionalna praksa, v skladu s katero je dav?ni organ pri preverjanju pravice do odbitka DDV, ki jo uveljavlja dav?ni zavezanec, vezan na dejansko stanje in pravne opredelitve tega dav?nega organa iz povezanih upravnih postopkov, v katerih dav?ni zavezanec ni bil stranka“

V zadevi C?189/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodiš?e v Budimpešti, Madžarska) z odlo?bo z dne 14. februarja 2018, ki je na Sodiš?e prispela 13. marca 2018, v postopku

Glencore Agriculture Hungary Kft.

proti

Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, I. Jarukaitis (poro?evalec), E. Juhász, M. Ileši? in C. Lycourgos, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodna tajnica: R. ?ere?, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. marca 2019,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

–

za Glencore Agriculture Hungary Kft. Z. Várszegi, D. Kelemen in B. Balog, ügyvédek,

–

za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,

–

za Evropsko komisijo L. Havas in J. Jokubauskait?, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 5. junija 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), načela spoštovanja pravice do obrambe in člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Glencore Agriculture Hungary Kft. (v nadaljevanju: Glencore) in Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) (v nadaljevanju: davčni organ) v zvezi z dvema odločbama, s katerima je bilo med drugim naloženo plačilo zneskov davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za leti 2010 in 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 167 Direktive o DDV določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

4

Člen 168 te direktive določa:

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

(a)

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

[...]“

Madžarsko pravo

5

Člen 119(1) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) določa:

„Če zakon ne določa drugače, nastane pravica do odbitka davka v trenutku ugotovitve

dolgovanega davka, ki ustreza vstopnemu davku (¶len 120).“

6

¶len 120 tega zakona določa:

„ e davčni zavezanec – ki deluje kot tak – uporablja ali drugače izkori a blago ali storitve za obdavčljive dobave blaga ali obdavčljivo opravljanje storitev, ima pravico odbiti od davka, ki ga dolguje:

(a)

davek, ki mu ga je zaračunal drug davčni zavezanec – vključno z osebami ali subjekti, ki so zavezani za poenostavljeni davek od dohodkov pravnih oseb – v zvezi z nakupom blaga ali uporabo storitev;

[...]“

7

¶len 1(3a) ad  s rend  r l sz  l  2003.  vi XCII. törvény (zakon  t. XCII iz leta 2003 o davčnem postopku, v nadaljevanju: zakon o davčnem postopku) določa:

„V okviru nadzora strank pravnega razmerja (pogodba, transakcija), na katero se nanaša davčna obveznost, davčni organ istega pravnega razmerja, na katero se nanaša nadzor in ki je  e bilo predmet opredelitve, ne more opredeliti za vsakega davčnega zavezanca drugače, in ugotovitve, do katerih je pri el pri eni od strank zadevnega pravnega razmerja, po uradni dolžnosti uporabi pri nadzoru pri vseh drugih strankah navedenega razmerja.“

8

V skladu s ¶lenom 12(1) in (3) zakona o davčnem postopku ima davčni zavezanec, tako kot vsaka oseba, ki je na podlagi ¶lena 35(2) in (7) zavezana za plačilo davka, pravico seznaniti se z listinami, ki se nanašajo na obdavčitev. Davčni zavezanec lahko pregleda, naredi ali zahteva kopije vseh listin, ki so nujne za izvrševanje njegovih pravic ali pri izpolnjevanju njegovih obveznosti. Vendar davčni zavezanec med drugim ne sme pregledati nobenega dela listine, ki vsebuje podatke o drugi osebi, katerih razkritje bi bilo v nasprotju z določbami o davčni tajnosti.

9

¶len 97(4) in (5) tega zakona določa:

„4. Davčni organ mora med nadzorom ugotoviti in dokazati dejstva, razen v primerih, v katerih v skladu z zakonom dokazno breme nosi davčni zavezanec.

5. [...] ugotovitve povezanih in odrejenih nadzorov [...] se zlasti štejejo za dopustna dokazna sredstva in dokaze.“

10

¶len 100(4) navedenega zakona določa:

„ e davčni organ utemelji ugotovitve nadzora z rezultati povezanega nadzora nad drugim davčnim zavezancem ali s podatki in dokazili, pridobljenimi pri tem, davčni zavezanec prejme podrobno obvestilo o delu zapisnika in odločbe, ki se nanašata na ta nadzor in sta zanj upoštevna, ter

podatke in dokaze, zbrane med povezanim nadzorom.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11

Glencore je družba s sedežem na Madžarskem, katere glavna dejavnost je trgovanje na debelo z žiti, semeni oljnic, krmo in surovinami.

12

Davčni organ je po nadzorih, ki so se po eni strani nanašali na vse davke in subvencije za leti 2010 in 2011, razen na DDV za september in oktober 2011, in na drugi strani na plačilo DDV za oktober 2011, sprejel dve odločbi, pri čemer je s prvo odločbo družbi Glencore med drugim naložil plačilo zneska v višini 1.951.418.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 6.000.000 EUR) iz naslova DDV ter globo in zamudne obresti, z drugo odločbo pa je bilo tej družbi naloženo plačilo dodatnega DDV v višini 130.171.000 HUF (približno 400.000 EUR).

13

Davčni organ je v teh odločbah odločil, da je družba Glencore nezakonito odbila DDV, ker je vedela ali bi morala vedeti, da so bile transakcije, ki jih je opravila s svojimi dobavitelji, del utaje DDV. Davčni organ se je oprl na ugotovitve pri teh dobaviteljih in je to utajo štel za dokazano dejstvo.

14

Družba Glencore je po zavrnitvi njenih upravnih pritožb zoper ti odločbi pri Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska), ki je predložitveno sodišče, vložila tožbo za odpravo.

15

Družba Glencore v utemeljitev te tožbe med drugim trdi, da je davčni organ kršil pravico do poštenega sojenja, zagotovljeno s členom 47 Listine, in zahteve, ki so z njo zajete, ter da je zlasti kršil načelo enakosti orožij. Ta organ je poleg tega po njenem mnenju kršil načelo spoštovanja pravice do obrambe iz dveh razlogov. Po eni strani naj bi imel samo navedeni organ dostop do celotnega spisa v zvezi s kazenskim postopkom, uvedenim zoper dobavitelje, v katerem družba Glencore ni bila stranka in se torej ni mogla sklicevati na nobeno pravico ter v katerem so bili tako dokazi zbrani in uporabljeni zoper njo. Po drugi strani naj ji ta organ ne bi dal na voljo niti spisa v zvezi z nadzori, izvedenimi pri teh dobaviteljih, zlasti listin, na katerih temeljijo njegove ugotovitve, niti zapisnika niti upravnih odločb, ki jih je sprejel, pri čemer ji jih je posredoval zgolj v delih, ki jih je izbral po lastnih merilih.

16

Davčni organ trdi, da čeprav družba Glencore ne more imeti pravic, vezanih na položaj stranke v davčnem postopku, uvedenem zoper drugega davčnega zavezanca, pravica do obrambe ni bila kršena, ker je v okviru postopka, ki se je nanašal nanjo, lahko preučila pisanja in izjave iz povezanih postopkov, ki so bili vloženi v njen spis, ter izpodbijala njihovo dokazno vrednost tako, da je uveljavljala svojo pravico do pravnega sredstva.

17

Predložitveno sodišče izpostavlja, da je pravica do odbitka DDV temeljno načelo skupnega sistema DDV in da je načeloma ni mogoče zavrniti, če so izpolnjeni zahtevani materialni pogoji. Praksa davčnega organa iz postopka v glavni stvari, ki temelji zlasti na razlagi člena 1(3a) zakona o davčnem postopku, v skladu s katero je ta organ vezan na ugotovitve v odločbah, ki jih sprejme na podlagi nadzorov, opravljenih pri dobaviteljih davčnega zavezanca, in ki so postale pravnomotne, pa naj bi družbi Glencore to pravico do odbitka odvzela.

18

To sodišče navaja, da je cilj člena 1(3a) zakona o davčnem postopku zagotoviti pravno varnost tako, da se v zvezi z isto transakcijo pride do enakih sklepov. Vendar pa se po mnenju predložitvenega sodišča postavlja vprašanje, ali ta cilj upravičuje prakso, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se davčni organ razbremeni dokaznega bremena, ki ga ima, tako da ta po uradni dolžnosti upošteva ugotovitve iz predhodnega postopka, v katerem davčni zavezanec ni imel položaja stranke in torej ni mogel uveljavljati pravic, vezanih na ta položaj, ter se je z odločbami, sprejetimi v teh postopkih in ki so postale pravnomotne, seznanil šele v okviru nadzorov, uvedenih zoper njega.

19

Navedeno sodišče dodaja, da je bila družba Glencore le delno obveščena o teh odločbah in o listinah, na katerih temeljijo te odločbe, pri čemer je davčni organ v zapisniku zgolj navedel vse ugotovitve iz navedenih odločb, ne da bi te odločbe in listine, na katerih temeljijo te odločbe, predložil.

20

Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je taka praksa v skladu z načelom spoštovanja pravice do obrambe in s pravico do poštenega sojenja, določeno v členu 47 Listine, ob upoštevanju omejitev sodnega nadzora, ki ga lahko izvede, saj ni pristojno presoјati zakonitosti odločb, sprejetih na podlagi nadzorov, ki se nanašajo na druge davčne zavezance, in zlasti preveriti, ali so bili dokazi, na katerih temeljijo te odločbe, pridobljeni zakonito. Predložitveno sodišče ob sklicevanju na sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), sprašuje, ali zahteve glede poštenega sojenja narekujejo, da je sodišče, ki obravnava tožbo zoper odmerno odločbo davčnega organa, pristojno preveriti, ali so bili dokazi, ki izhajajo iz povezanega upravnega postopka, pridobljeni v skladu s pravicami, zagotovljenimi s pravom Unije, in ali ugotovitve, ki temeljijo na teh dokazih, ne kršijo teh pravic.

21

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

„1.

Ali je treba določbe Direktive o DDV ter temeljno načelo spoštovanja pravice do obrambe in člena 47 [Listine] v delu, v katerem se nanašata na te določbe, razlagati tako, da nasprotujejo ureditvi države članice in nacionalni praksi, ki temelji na tej ureditvi, v skladu s katerima mora davčni organ ugotovitve iz nadzora nad strankama pravnega razmerja (pogodba, transakcija) – na katero se nanaša davčna obveznost – do katerih je davčni organ prišel v postopku, izvedenem zoper eno od strank navedenega pravnega razmerja (izdajatelja računov v postopku v glavni stvari), in zaradi katerih je prišlo do prekvalifikacije pravnega razmerja, po uradni dolžnosti upoštevati pri nadzoru

nad drugo stranko pravnega razmerja (prejemnikom računov v postopku v glavni stvari), ne da bi druga stranka pravnega razmerja v prvotnem postopku nadzora imela kakršne koli pravice, zlasti ne pravice, ki so povezane s položajem stranke?

2.

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

3.

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

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

22

Iz predložitvene odločbe izhaja, da je bila družbi Glencore zaradi davčnih nadzorov, uvedenih zoper njene dobavitelje in njo samo, zavrnjena pravica do odbitka DDV in sta ji bili zato izdani odločbi o odmeri DDV. Davčni organ je to zavrnitev v skladu s členom 1(3a) zakona o davčnem postopku utemeljil zlasti z ugotovitvami iz postopkov zoper te dobavitelje, v katerih družba Glencore torej ni bila stranka in na podlagi katerih so bile izdane odločbe, ki so postale pravnomočne in v skladu s katerimi so navedeni dobavitelji utajili DDV.

23

Ker se predlog za sprejetje predhodne odločbe sklicuje na kazenski postopek in predhodni upravni davčni postopek ter upravne odločbe, katerih predmet so bili dobavitelji družbe Glencore, je

Sodišče v skladu s členom 101 Poslovnika od predložitvenega sodišča zahtevalo, naj predloži podrobnejše podatke v zvezi z zadevnim kazenskim postopkom oziroma zadevnimi kazenskimi postopki ter naj navede, ali so bili ti postopki zaključeni z odločbami kazenskega sodišča, ki so postale pravnomorne. Predložitveno sodišče je v odgovor na to zahtevo navedlo, da nima informacij v zvezi z zaključkom kazenskih postopkov, uvedenih zoper dobavitelje družbe Glencore, z meritorno odločbo, in je predložilo štiri pravnomorne upravne davčne odločbe, ki se nanašajo na nekatere od teh dobaviteljev.

24

Družba Glencore in madžarska vlada sta na obravnavi pojasnili, da sta dva kazenska postopka, ki sta se nanašala na zadevno utajo, še potekala, ko je davčni organ vpogledal v listine iz teh postopkov in sprejel obe upravni odločbi, ki ju je v postopku v glavni stvari izpodbijala družba Glencore. Ta postopka torej še nista bila zaključena z meritorno odločbo kazenskega sodišča. Iz tega izhaja, da se v obravnavani zadevi ne postavljajo vprašanja o pravnomornosti.

25

Glede na ta pojasnila je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV, načelo spoštovanja pravice do obrambe in člen 47 Listine razlagati tako, da nasprotujejo ureditvi ali praksi države članice, v skladu s katero je davčni organ pri preverjanju pravice do odbitka DDV, ki jo uveljavlja davčni zavezanec, vezan na dejansko stanje in pravne opredelitve tega davčnega organa iz že izvedenih povezanih upravnih postopkov, uvedenih zoper dobavitelje tega davčnega zavezanca, na katerih temeljijo odločbe, ki so postale pravnomorne in s katerimi je bilo ugotovljeno, da so ti dobavitelji utajili DDV.

26

V skladu z navedbami predložitvenega sodišča davčni organ meni, da ga to, da je vezan na dejansko stanje in pravne opredelitve, navedene v teh odločbah, ki so postale pravnomorne, odvezuje ponovne predložitve dokazov o utaji v postopku zoper davčnega zavezanca. V tem okviru se to sodišče zlasti sprašuje, ali Direktiva o DDV in načelo spoštovanja pravice do obrambe nasprotujeta praksi davčnega organa, kot je ta v zadevi v glavni stvari, v skladu s katero temu davčnemu zavezancu ni omogočen vpogled v spis v zvezi s povezanimi postopki in zlasti v vse listine, na katere se opirajo te ugotovitve, v sestavljene zapisnike in v sprejete odločbe, ter v skladu s katero se temu davčnemu zavezancu posreduje posredno v obliki povzetka zgolj del teh elementov, ki jih je ta davčni organ izbral po lastnih merilih, nad katerimi ta davčni zavezanec nima nikakršnega nadzora.

27

V zvezi s tem je bilo na obravnavi pojasnjeno, da se je davčni organ, da bi dokazal vpletenost družbe Glencore v to utajo, oprl na dokaze, zbrane v kazenskih postopkih, ki še potekajo, upravnih postopkih zoper dobavitelje družbe Glencore in upravnem postopku, uvedenem zoper to družbo.

28

Predložitveno sodišče se ob pojasnilu, da ni pristojno presoјati zakonitosti predhodnih odločb, sprejetih na podlagi nadzorov, ki se nanašajo na druge davčne zavezanke, in zlasti preveriti, ali so bili dokazi, na katerih temeljijo te odločbe, pridobljeni zakonito, in ob sklicevanju na sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), prav tako sprašuje, ali zahteve glede poštenega sojenja narekujejo, da je sodišče, ki obravnavava tožbo zoper odločbo

davnega organa o odmeri DDV, pristojno preveriti, ali so bili dokazi, ki izhajajo iz povezanega upravnega postopka, pridobljeni v skladu s pravicami, zagotovljenimi s pravom Unije, in ali ugotovitve, ki temeljijo na teh dokazih, ne kršijo teh pravic.

29

V delu, v katerem je madžarska vlada v pisnem in ustnem stališču podala razlago nacionalnih določb in pojasnilo prakse davnega organa v zvezi z izvajanjem dokazov, obsegom vpogleda v spis in obsegom sodnega nadzora, ki se razlikujeta od tistih, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, je treba izpostaviti, da v okviru sistema sodnega sodelovanja, vzpostavljenega s členom 267 PDEU, ni naloga Sodišča, da preveri ali izpodbija pravilnost razlage nacionalnega prava, ki jo poda nacionalno sodišče, ker je za to razlago pristojno izključno zadnje navedeno sodišče. Sodišče mora, potem ko mu je nacionalno sodišče predložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe, razlago nacionalnega prava, ki mu jo je predstavilo navedeno sodišče, tudi upoštevati (sodba z dne 6. oktobra 2015, Târnia, C-769/14, EU:C:2015:662, točka 13 in navedena sodna praksa).

30

Prav tako ni naloga Sodišča, ampak nacionalnega sodišča, da ugotovi dejansko stanje, ki je pripeljalo do spora, in da iz tega izpelje posledice za odločitev, ki jo je dolžno izreči. Sodišče mora torej v okviru porazdelitve pristojnosti med njim in nacionalnimi sodišči upoštevati tak dejanski in pravni okvir, v katerega so umeščena vprašanja za predhodno odločanje, kot je opredeljen v predložitveni odločbi (glej v tem smislu sodbo z dne 7. junija 2018, Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, točka 24, in navedena sodna praksa).

31

Poleg tega Sodišče ni pristojno za presojanje skladnosti nacionalnih določb s pravom Unije ali razlago nacionalnih zakonov in drugih predpisov (sodbi z dne 1. marca 2012, Ascafor in Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, točka 33 in navedena sodna praksa, in z dne 6. oktobra 2015, Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, točka 43). Vendar pa je Sodišče pristojno, da predložitvenemu sodišču zagotovi vse ustrezne elemente razlage prava Unije, ki mu lahko omogočajo presojo take skladnosti za namene izdaje sodbe v zadevi, o kateri odloča (sodbi z dne 1. marca 2012, Ascafor in Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, točka 34 in navedena sodna praksa, in z dne 26. julija 2017, Europa Way in Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, točka 35).

32

Ob upoštevanju teh uvodnih ugotovitev je treba zaporedoma preučiti zahteve, ki izhajajo iz Direktive o DDV, na čela spoštovanja pravice do obrambe in iz člena 47 Listine glede izvajanja dokazov, obsega vpogleda davnega zavezanca v spis in obsega sodnega nadzora v zadevi, kot je ta v postopku v glavni stvari.

Izvajanje dokazov z vidika Direktive o DDV in na čela spoštovanja pravice do obrambe

33

V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica davnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV – ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili z vstopno transakcijo, ali za storitve, ki so bile opravljene zanje z vstopno transakcijo, ki se uporabljajo za namene njihovih obdavčenih izstopnih transakcij – temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije. Kot je Sodišče že večkrat razsodilo, je pravica do odbitka, določena v

členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena (sodbe z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točki 25 in 26; z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točki 35 in 36, in z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točki 37 in 39).

34

Poleg tega je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, Sodišče pa je večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namene goljufije ali zlorabe. Zato nacionalni organi in nacionalna sodišča ne smejo priznati pravice do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba (glej v tem smislu sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točke od 35 do 37 in navedena sodna praksa, in z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 50).

35

Če to velja, kadar goljufijo stori davčni zavezanec sam, velja enako tudi takrat, kadar je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV. Davčnemu zavezancu je tako mogoče zavrniti pravico do odbitka, le če se na podlagi objektivnih dokazov izkaže, da je ta davčni zavezanec – ki mu je bilo blago, ki je podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeno oziroma so bile zanj storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, opravljene – vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo tega blaga ali storitev sodeloval pri goljufiji na področju DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug gospodarski subjekt, ki je sodeloval pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni ali storitveni verigi (glej v tem smislu sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točke od 38 do 40, in z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točki 27 in 28).

36

Ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga sestavlja ta pravica, mora davčni organ pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana s to goljufijo (glej v tem smislu sodbo z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 29 in navedena sodna praksa).

37

Ker pravo Unije ne določa pravil glede načinov izvajanja dokazov v zvezi z utajo DDV, mora davčni organ te objektivne elemente dokazati v skladu s pravili o dokazovanju, ki jih določa nacionalno pravo. Vendar ta pravila ne smejo spodkopavati učinkovitosti prava EU in morajo spoštovati pravice, ki jih zagotavlja to pravo, zlasti Listina (glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točke od 65 do 67).

38

Tako je pod temi pogoji Sodišče v sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), v točki 68 razsodilo, da pravo Unije ne nasprotuje temu, da lahko davčna uprava v upravnem postopku za ugotovitev obstoja zlorabe na področju DDV uporabi dokaze, pridobljene v še nekončnem vzporednem kazenskem postopku, ki se nanaša na davčnega zavezanca. Kot je generalni pravobranilec izpostavil v točki 39 sklepnih predlogov, se taka presoja uporablja tudi za uporabo dokazov za ugotovitev obstoja utaje DDV, pridobljenih v nekončanih kazenskih

postopkih, ki se ne nanašajo na davčnega zavezanca, ali zbranih v povezanih upravnih postopkih, v katerih – kot v postopku v glavni stvari – davčni zavezanec ni bil stranka.

39

Med pravicami, ki jih zagotavlja pravo Unije, je spoštovanje pravice do obrambe, ki je v skladu z ustaljeno sodno prakso splošno načelo prava Unije, ki se uporablja, kadar organ zoper osebo namerava izdati akt, ki posega v njen položaj. V skladu s tem načelom mora biti naslovnikom odločb, ki obutno prizadenejo njihove interese, omogočeno, da učinkovito izrazijo svoje stališče o elementih, na katere se namerava organ opreti. Ta obveznost velja za organe držav članic, kadar sprejemajo ukrepe, ki spadajo na področje uporabe prava Unije, tudi če zakonodaja Unije, ki se uporabi, take formalnosti izrecno ne določa (sodbi z dne 18. decembra 2008, *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, točke od 36 do 38, in z dne 22. oktobra 2013, *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, točka 38).

40

To splošno načelo se uporablja v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih država članica, da bi se uskladila z obveznostjo, ki izhaja iz uporabe prava Unije, glede sprejetja vseh zakonodajnih in upravnih ukrepov, s katerimi je mogoče zagotoviti, da je dolgovan DDV v celoti pobran na njenem ozemlju, in s katerimi se je mogoče boriti proti goljufijam, za davčnega zavezanca uporabi postopek davčnega nadzora (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, točka 27).

41

Pravica do izjave je sestavni del spoštovanja pravice do obrambe in zagotavlja, da ima vsaka oseba možnost, da koristno in učinkovito izrazi svoje stališče v upravnem postopku pred sprejetjem vsake odločbe, ki bi lahko neugodno vplivala na njene interese. V skladu s sodno prakso Sodišča je namen pravila, v skladu s katerim mora biti naslovniku odločbe, ki posega v njegov položaj, omogočeno, da predstavi svoja stališča, preden bo ta odločba sprejeta, to, da se pristojnemu organu omogoči, da učinkovito upošteva celoto upoštevanih elementov. Da bi se zagotovilo učinkovito varstvo zadevne osebe, je namen pravila zlasti omogočiti, da ta oseba popravi napako ali uveljavlja dejstva v zvezi z njenim osebnim položajem, ki utemeljujejo sprejetje ali nesprejetje odločbe ali njeno določeno vsebino (sodba z dne 5. novembra 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, točki 46 in 47 ter navedena sodna praksa).

42

Pravica do izjave pomeni tudi, da mora upravni organ ustrezno upoštevati pripombe, ki jih je podala zadevna oseba, pri tem pa skrbno in nepristransko preučiti vse upoštevne elemente obravnavane zadeve in svojo odločbo podrobno obrazložiti, pri čemer je obveznost dovolj specifične in natančne obrazložitve odločbe, ki zadevni osebi omogoča razumeti razloge za zavrnitev njene prošnje, tako korelat načela spoštovanja pravice do obrambe (sodba z dne 5. novembra 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, točka 48 in navedena sodna praksa).

43

Vendar v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča na?elo spoštovanja pravice do obrambe ni absolutno, ampak lahko vsebuje omejitve, ?e te dejansko ustrezajo ciljem v splošnem interesu, ki se uresni?ujejo z zadevnim ukrepom, in ?e glede na ?eleni cilj ne pomenijo pretiranega in nesprejemljivega posega, ki bi omejeval bistvo tako zagotovljenih pravic (sodba z dne 9. novembra 2017, Ispas, C?298/16, EU:C:2017:843, to?ka 35 in navedena sodna praksa).

44

Poleg tega je treba obstoj kršitve pravice do obrambe presojati glede na posebne okoliš?ine vsakega posameznega primera, zlasti glede na vrsto zadevnega akta, okoliš?ine sprejetja in pravna pravila, ki urejajo zadevno podro?je (sodba z dne 5. novembra 2014, Mukarubega, C?166/13, EU:C:2014:2336, to?ka 54 in navedena sodna praksa).

45

Poleg tega je treba izpostaviti, da je pravna varnost eno od splošnih na?el, ki jih priznava pravo Unije. Sodiš?e je tako med drugim ugotovilo, da pravnomo?nost upravne odlo?be po preteku razumnih rokov za vložitev tožbe ali z iz?rpanjem pravnih sredstev pripomore k pravni varnosti in da pravo Unije ne zahteva, da mora organ na?eloma preizkusiti upravno odlo?bo, ki je postala pravnomo?na (glej v tem smislu sodbe z dne 13. januarja 2004, Kühne & Heitz, C?453/00, EU:C:2004:17, to?ka 24; z dne 12. februarja 2008, Kempter, C?2/06, EU:C:2008:78, to?ka 37, in z dne 4. oktobra 2012, Byankov, C?249/11, EU:C:2012:608, to?ka 76).

46

Glede pravila, kot je pravilo iz ?lena 1(3a) zakona o dav?nem postopku, v skladu s katerim je po mnenju predložitvenega sodiš?a dav?ni organ vezan na dejansko stanje in pravne opredelitve tega dav?nega organa iz povezanih upravnih postopkov, uvedenih zoper dobavitelje dav?nega zavezanca in v katerih dav?ni zavezanec ni bil stranka, je razvidno, da to pravilo, kot trdi madžarska vlada in kot je generalni pravobranilec izpostavil v to?ki 46 sklepnih predlogov, lahko zagotavlja pravno varnost in enakost med dav?nimi zavezanci, saj temu organu nalaga, da mora dosledno uporabljati enake pravne opredelitve za isto dejansko stanje. Pravo Unije torej na?eloma ne nasprotuje uporabi takega pravila.

47

Vendar to ne velja, ?e je dav?ni organ na podlagi tega pravila in zaradi pravnomo?nosti odlo?b, sprejetih v povezanih upravnih postopkih, razbremenjen obveznosti seznaniti dav?nega zavezanca z dokazi, vklju?no s tistimi, ki izhajajo iz teh postopkov, na podlagi katerih namerava sprejeti odlo?bo, in je tako temu dav?nemu zavezancu odvzeta pravica, da med postopkom, ki je uveden zoper njega, u?inkovito izpodbija to dejansko stanje in te pravne opredelitve.

48

Po eni strani je namreč taka uporaba navedenega pravila, ki v bistvu pomeni, da pravnomočno upravná odločba, s katero je bila ugotovljena utaja, postane veljavna v razmerju do davčnega zavezanca, ki ni bil stranka postopka, v katerem je bilo to ugotovljeno, v nasprotju z obveznostjo davčnega organa, na katero je bilo opozorjeno v točki 36 te sodbe, da mora pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z utajo, saj ta obveznost zahteva, da ta organ v postopku, ki je uveden zoper davčnega zavezanca, dokaže obstoj utaje, za katero se mu očitá, da je v njej pasívno sodeloval.

49

Po drugi strani v postopku davčnega nadzora, kot je ta v postopku v glavni stvari, načelo pravne varnosti ne more upravičiti take omejitve pravice do obrambe, katere vsebina je navedena v točkah 39 in 41 te sodbe, ki glede na željeni cilj pomeni nesorazmeren in nedopusten poseg, ki omejuje bistvo te pravice. Takšna omejitev davčnemu zavezancu, ki se mu namerava zavrniti uveljavljanje pravice do odbitka DDV, namreč odvzema možnost, da bi v upravnem postopku in pred sprejetjem odločbe, ki ni ugodna za njegove interese, koristno in učinkovito izrazil svoje stališče glede elementov, na katere se organ namerava opreti. Takšna omejitev spreminja možnost, da se pristojnemu organu omogoči, da učinkovito upošteva celoto upoštevnih elementov in da zadevna oseba po potrebi popravi napako. Takšna omejitev nazadnje razbremenjuje organ njegove dolžnosti, da pripombam, ki jih je zadevna oseba podala, nameni zahtevano pozornost, tako da skrbno in nepristransko preuči vse upoštevne elemente obravnavane zadeve in svojo odločbo podrobno obrazloži.

50

Zato je takšno pravilo dovoljeno – čeprav Direktiva o DDV in načelo spoštovanja pravice do obrambe načeloma takemu pravilu ne nasprotujeta – le če njegova uporaba ne razbremeni davčnega organa, da davčnega zavezanca seznani z dokazi, vključno s tistimi, ki izhajajo iz povezanih postopkov, uvedenih zoper njegove dobavitelje, in na podlagi katerih namerava sprejeti odločbo, in če temu davčnemu zavezancu ni odvzeta pravica, da med postopkom, ki je uveden zoper njega, učinkovito izpodbija dejansko stanje in pravne opredelitve tega organa iz teh povezanih postopkov.

Obseg vpogleda davčnega zavezanca v spis z vidika načela spoštovanja pravice do obrambe

51

Zahteva, navedena v točkah 39 in 41 te sodbe, da oseba lahko učinkovito izrazi svoja stališča o elementih, s katerimi namerava organ utemeljiti svojo odločbo, pomeni, da mora biti njenemu naslovníku omogočeno, da se z navedenimi elementi seznani (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, točka 31). Korelat načela spoštovanja pravice do obrambe je tako pravica do vpogleda v spis (glej v tem smislu sodbo z dne 7. januarja 2004, Aalborg Portland in drugi/Komisija, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P in C-219/00 P, EU:C:2004:6, točka 68).

52

Ker je treba naslovníku odločbe, ki posega v njegov položaj, omogočiti, da predstavi svoja stališča, preden bo ta odločba sprejeta, zlasti da se pristojnemu organu omogoči, da učinkovito upošteva celoto upoštevnih elementov, in da lahko ta naslovník po potrebi popravi napako in učinkovito uveljavlja dokaze v zvezi z njegovim osebnim položajem, mora biti vpogled v spis v

upravnem postopku dovoljen. Zaradi tega kršitev pravice do vpogleda v spis, storjena v upravnem postopku, ni odpravljena zgolj s tem, da je bil vpogled v spis omogočen v sodnem postopku v zvezi z morebitno tožbo za odpravo ali razglasitev ničnosti sporne odločbe (glej po analogiji sodbe z dne 8. julija 1999, Hercules Chemicals/Komisija, C-51/92 P, EU:C:1999:357, točka 78; z dne 15. oktobra 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij in drugi/Komisija, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, od C-250/99 P do C-252/99 P in C-254/99 P, EU:C:2002:582, točka 318, in z dne 7. januarja 2004, Aalborg Portland in drugi/Komisija, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P in C-219/00 P, EU:C:2004:6, točka 104).

53

Iz tega izhaja, da mora imeti davčni zavezanec v upravnem davčnem postopku, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, možnost dostopa do vseh dokazov iz spisa, na katere namerava davčni organ opreti svojo odločbo. Če namerava davčni organ svojo odločbo opreti na dokaze, ki so bili – kot v postopku v glavni stvari – pridobljeni v kazenskih postopkih in povezanih upravnih postopkih, uvedenih zoper njegove dobavitelje, mora imeti ta davčni zavezanec možnost dostopa do teh dokazov.

54

Poleg tega, kot je generalni pravobranilec izpostavil v točkah 59 in 60 sklepnih predlogov, mora biti davčnemu zavezancu omogočen tudi dostop do listin, na katere davčni organ sicer ni neposredno oprl odločbe, ampak so lahko koristne za uveljavljanje pravice do obrambe, zlasti do razbremenilnih dokazov, ki jih je ta organ lahko zbral (glej v tem smislu sodbo z dne 13. septembra 2018, UBS Europe in drugi, C-358/16, EU:C:2018:715, točka 66 in navedena sodna praksa).

55

Ker pa načelo spoštovanja pravice do obrambe, kot je navedeno v točki 43 te sodbe, ni absolutno, ampak lahko vsebuje omejitve, je treba izpostaviti, da je v postopku davčnega nadzora lahko namen takšnih omejitev, določenih v nacionalni ureditvi, med drugim zaščita zahtev po zaupnosti ali poklicni tajnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, točka 36) ter tudi, kot je poudarila madžarska vlada, zasebnosti tretjih oseb, osebnih podatkov, ki se nanašajo na njih, ali učinkovitosti kazenskega pregona, ki jim dostop do nekaterih informacij in listin lahko škodi.

56

Načelo spoštovanja pravice do obrambe v upravnem postopku, kot je ta v postopku v glavni stvari, torej davčnemu organu ne nalaga splošne obveznosti zagotavljanja vpogleda do celotnega spisa, ki ga ima, ampak zahteva, da ima davčni zavezanec možnost, da se mu na njegovo zahtevo posredujejo informacije in listine iz upravnega spisa, na katere se bo ta organ oprl pri sprejetju odločbe, razen če cilji v splošnem interesu upravičujejo omejitve dostopa do navedenih informacij in listin (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, točki 32 in 39). V tem primeru mora davčni organ, kot je generalni pravobranilec izpostavil v točki 64 sklepnih predlogov, preučiti, ali je mogoč delni dostop.

57

Iz tega izhaja, da kadar namerava davčni organ odločbo opreti na dokaze, ki so bili – kot v postopku v glavni stvari – pridobljeni v kazenskih postopkih in povezanih upravnih postopkih, uvedenih zoper dobavitelje davčnega zavezanca, načelo spoštovanja pravice do obrambe zahteva, da je temu davčnemu zavezancu med postopkom, ki je uveden zoper njega, omogočen

dostop do vseh teh elementov in do tistih, ki bi lahko koristili njegovi obrambi, razen če cilji v splošnem interesu upravičujejo omejitev tega dostopa.

58

Praksa davčnega organa – s katero se zadevnemu davčnemu zavezancu ne omogoča nobenega dostopa do teh elementov in zlasti vpogleda v listine, na katere se opirajo ugotovitve tega organa, v sestavljene zapisnike in v sprejete odločbe iz povezanih upravnih postopkov ter s katero se temu davčnemu zavezancu posreduje posredno v obliki povzetka zgolj del teh elementov, ki jih je ta davčni organ izbral po lastnih merilih, nad katerimi ta davčni zavezanec nima nikakršnega nadzora – te zahteve ne izpolnjuje.

Obseg sodnega nadzora z vidika člena 47 Listine

59

V zvezi z vprašanjem predložitvenega sodišča, ali zahteve po poštenem sojenju narekujejo, da je sodišče, ki odloča o tožbi zoper odločbo davčnega organa o odmeri DDV, pristojno preveriti, ali so bili dokazi, ki so izhajali iz povezanega upravnega postopka, pridobljeni v skladu s pravicami, zagotovljenimi s pravom Unije, in ali ugotovitve, ki temeljijo na teh dokazih, ne kršijo teh pravic, je treba izpostaviti, da se v takem položaju uporabljajo temeljne pravice, ki jih zagotavlja Listina, saj odmera DDV po ugotovitvi utaje, kot je ta, ki je predmet spora o glavni stvari, pomeni izvajanje prava Unije v smislu člena 51(1) Listine (glej v tem smislu sodbi z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točki 19 in 27, in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 67).

60

V skladu s členom 47 Listine ima vsakdo, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s pogoji, določenimi v tem členu. Vsakdo ima pravico, da se med drugim o njegovi zadevi odloči pravično.

61

Načelo enakosti orožij, ki je sestavni del načela učinkovitega sodnega varstva pravic pravnih subjektov na podlagi prava Unije, določenega v členu 47 Listine, in ki, tako kot med drugim načelo kontradiktornosti, izhaja iz pojma poštenega sojenja, vključuje obveznost dati vsaki stranki razumno možnost, da predstavi svoje trditve, vključno z dokazi, pod pogoji, ki je v primerjavi z nasprotno stranko ne postavljajo v bistveno slabši položaj (glej v tem smislu sodbi z dne 17. julija 2014, Sánchez Morcillo in Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, točka 49, in z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, točka 96 in navedena sodna praksa).

62

Cilj tega načela je zagotoviti postopkovno ravnovesje med strankami sodnega postopka s tem, da zagotavlja enakost pravic in obveznosti teh strank zlasti glede pravil, ki urejajo izvajanje dokazov in kontradiktorno razpravo pred sodiščem, ter pravice teh strank do pravnega sredstva (sodba z dne 28. julija 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* in drugi, C-543/14, EU:C:2016:605, točka 41). Za to, da bi se zadostilo zahtevam v zvezi s pravico do poštenega sojenja, je pomembno, da stranke poznajo dejanske in pravne okoliščine, ki imajo odločilen vpliv na izid postopka, in da imajo možnost o njih kontradiktorno razpravljati (sodba z dne 2. decembra 2009, *Komisija/Irska* in drugi, C-89/08 P, EU:C:2009:742, točka 56).

Sodišče je v sodbi z dne 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), na katero se sklicuje predložitveno sodišče, v zadevi, v kateri je bila izrečena navedena sodba, glede dokazov – pridobljenih brez vednosti davčnega zavezanca v še nekončnem kazenskem postopku s prestrežanjem telekomunikacij in zasegom elektronske pošte, ki lahko pomenijo kršitev člena 7 Listine – in njihove uporabe v upravnem postopku, v točki 87 navedene sodbe izpostavilo, da učinkovitost sodnega nadzora, zagotovljenega s členom 47 Listine, zahteva, da lahko sodišče med nadzorom zakonitosti odločbe, s katero se izvaja pravo Unije, preveri, ali so bili dokazi, na katerih temelji ta odločba, pridobljeni in uporabljeni s kršitvijo pravic, zagotovljenih z navedenim pravom, zlasti z Listino.

Sodišče je v točki 88 navedene sodbe izpostavilo, da je ta zahteva izpolnjena, če je sodišče, ki obravnava tožbo zoper odločbo davčne uprave o odmeri DDV, pristojno preveriti, ali so bili ti dokazi, na katerih temelji ta odločba, pridobljeni v tem kazenskem postopku v skladu s pravicami, zagotovljenimi s pravom Unije, ali se vsaj prepriča na podlagi nadzora, ki ga je že opravilo kazensko sodišče v okviru kontradiktornega postopka, da so bili navedeni dokazi pridobljeni v skladu s tem pravom.

Učinkovitost sodnega nadzora, zagotovljenega s členom 47 Listine, prav tako zahteva, da je sodišče, ki odloča o tožbi zoper odločbo davčnega organa o odmeri DDV, pristojno preveriti, ali dokazi, zbrani v povezanem upravnem postopku, v katerem davčni zavezanec ni bil stranka, in uporabljeni za utemeljitev te odločbe, niso bili zbrani v nasprotju s pravicami, ki jih zagotavlja pravo Unije, zlasti Listina. To velja tudi, če so se – kot v postopku v glavni stvari – na te dokaze oprle upravne odločbe, ki so bile sprejete v zvezi z drugimi davčnimi zavezanci in so postale pravnomorne.

V zvezi s tem je treba poudariti, kot je generalni pravobranilec izpostavil v točki 74 sklepnih predlogov, da izjave in ugotovitve upravnih organov ne morejo zavezovati sodišča.

Na splošno mora to sodišče imeti možnost, da v okviru kontradiktorne razprave preveri zakonitost pridobitve in uporabe dokazov, zbranih v povezanih upravnih postopkih, uvedenih zoper druge davčne zavezance, in ugotovitve iz upravnih odločb, sprejetih v teh postopkih, ki so odločilne za izid tožbe. Enakost orožij bi bila namreč skrhana in načelo kontradiktornosti ne bi bilo upoštevano, če davčni organ zato, ker je vezan na odločbe, ki so bile sprejete v zvezi z drugimi davčnimi zavezanci in so postale pravnomorne, pred sodiščem ne bi bil dolžan predložiti teh dokazov, če se davčni zavezanec s temi dokazi ne bi mogel seznaniti, če stranke o navedenih dokazih in teh ugotovitvah ne bi imele možnost kontradiktorno razpravljati in če navedeno sodišče ne bi moglo preveriti vseh dejanskih in pravnih okoliščin, na katerih temeljijo te odločbe in ki imajo odločilen vpliv na rešitev spora, o katerem odloča navedeno sodišče.

Če navedeno sodišče ni pristojno za to preverjanje in če zaradi tega pravica do pravnega sredstva ni učinkovita, je treba dokaze, zbrane v povezanih upravnih postopkih, in ugotovitve iz upravnih

odločb, sprejetih v zvezi z drugimi davčnimi zavezanci v teh postopkih, zavrniti in izpodbijano odločbo, ki temelji na teh dokazih in ugotovitvah, odpraviti, če zato nima podlage (glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 89).

69

Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV, načelo spoštovanja pravice do obrambe in člen 47 Listine razlagati tako, da načeloma ne nasprotujejo ureditvi ali praksi države članice, v skladu s katero je davčni organ pri preverjanju pravice do odbitka DDV, ki jo uveljavlja davčni zavezanec, vezan na dejansko stanje in pravne opredelitve tega davčnega organa iz povezanih upravnih postopkov, uvedenih zoper dobavitelje tega davčnega zavezanca, na katerih temeljijo odločbe, ki so postale pravnomotne in s katerimi je bilo ugotovljeno, da so ti dobavitelji utajili DDV, pri čemer to velja, le če, prvič, takšna ureditev ali praksa ne razbremeni davčnega organa, da davčnega zavezanca seznani z dokazi, vključno s tistimi, ki izhajajo iz teh povezanih upravnih postopkov, na podlagi katerih namerava sprejeti odločbo, in če temu davčnemu zavezancu ni tako odvzeta pravica, da med postopkom, ki je uveden zoper njega, učinkovito izpodbija to dejansko stanje in te pravne opredelitve, če je, drugič, navedenemu davčnemu zavezancu med tem postopkom omogočen dostop do vseh dokazov, ki so bili zbrani v povezanih upravnih postopkih in v drugih postopkih ter na katere namerava navedeni organ opreti svojo odločbo, ali do tistih, ki bi lahko koristili izvajanju pravice do obrambe, razen če cilji v splošnem interesu upravičujejo omejitev tega dostopa, in tretjič, če sodišče, ki odloča o tožbi zoper to odločbo, lahko preveri zakonitost pridobitve in uporabe teh dokazov ter ugotovitve iz upravnih odločb, sprejetih v zvezi z navedenimi dobavitelji, ki so odločilne za izid tožbe.

Stroški

70

Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (peti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, načelo spoštovanja pravice do obrambe in člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah je treba razlagati tako, da načeloma ne nasprotujejo ureditvi ali praksi države članice, v skladu s katero je davčni organ pri preverjanju pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), ki jo uveljavlja davčni zavezanec, vezan na dejansko stanje in pravne opredelitve tega davčnega organa iz povezanih upravnih postopkov, uvedenih zoper dobavitelje tega davčnega zavezanca, na katerih temeljijo odločbe, ki so postale pravnomotne in s katerimi je bilo ugotovljeno, da so ti dobavitelji utajili DDV, pri čemer to velja, le če, prvič, takšna ureditev ali praksa ne razbremeni davčnega organa, da davčnega zavezanca seznani z dokazi, vključno s tistimi, ki izhajajo iz teh povezanih upravnih postopkov, na podlagi katerih namerava sprejeti odločbo, in če temu davčnemu zavezancu ni tako odvzeta pravica, da med postopkom, ki je uveden zoper njega, učinkovito izpodbija to dejansko stanje in te pravne opredelitve, če je, drugič, navedenemu davčnemu zavezancu med tem postopkom omogočen dostop do vseh dokazov, ki so bili zbrani v navedenih povezanih upravnih postopkih in v drugih postopkih ter na katere namerava navedeni organ opreti svojo odločbo, ali do tistih, ki bi lahko koristili izvajanju pravice do obrambe, razen če cilji v splošnem interesu upravičujejo omejitev tega dostopa, in tretjič, če

sodišče, ki odloča o tožbi zoper to odločbo, lahko preveri zakonitost pridobitve in uporabe teh dokazov ter ugotovitve iz upravnih odločb, sprejetih v zvezi z navedenimi dobavitelji, ki so odločilne za izid tožbe.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: madžarščina.