



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

16. října 2019*

„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 důkazů – 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 pracovníprávní 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. Şereş, 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, úggyvédek,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Havasem a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: maďarština.

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 (ředitelství pro správu daní a cel, Maďarsko) (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 odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné 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, odpočíst 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;

[...]“

Maďarské 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 odpočet daně vzniká v okamžiku stanovení dlužné daně odpovídající vypočtené dani na vstupu (§ 120).“

- 6 Podle § 120 tohoto zákona platí, že:

„Pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková, používá či jiným způsobem využívá zboží nebo služby pro účely zdaněných dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má tato osoba nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, částku, kterou

a) jí účtovala jiná osoba povinná k dani – včetně osob nebo subjektů podléhajících zjednodušené korporální dani – při pořízení zboží nebo využití služeb;

[...]“

7 Ustanovení § 1 odst. 3a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon XCII z roku 2003 o obecném daňovém řízení; dále jen „daňový řád“) zní takto:

„V rámci kontroly u stran právního vztahu (smlouva, plnění), na něž se vztahuje daňová povinnost, nesmí daňový orgán kvalifikovat týž právní vztah dotčený kontrolou, který již byl předmětem kvalifikace, odlišné pro jednotlivé osoby povinné k dani a v případě kontroly u kterékoli jiné strany daného právního vztahu uplatní z úřední povinnosti zjištění učiněná u kterékoli ze stran tohoto právního vztahu.“

8 Podle § 12 odst. 1 a 3 daňového řádu platí, že osoba povinná k dani, jakož i každá osoba povinná zaplatit daň v souladu s čl. 35 odst. 2 a 7, jsou oprávněny nahlížet do dokumentů týkajících se jejich daňových záležitostí. Toto oprávnění zahrnuje právo pořizovat nebo požadovat kopie všech dokumentů, které jsou nezbytné pro výkon jejich práv a pro plnění jejich povinností. Osoba povinná k dani však nesmí nahlížet mimo jiné do žádné části dokumentu, která obsahuje informace týkající se jiné osoby, jejichž získání by bylo v rozporu s právními předpisy v oblasti daňového tajemství.

9 Ustanovení § 97 odst. 4 a 5 tohoto daňového řádu uvádí:

„4. V průběhu kontroly má daňový orgán povinnost zjistit a prokázat rozhodné skutečnosti, pokud podle zákona nenese důkazní břemeno osoba povinná k dani.

5. Za důkazní prostředky a přípustné důkazy budou považovány zejména [...] zjištění učiněná během souvisejících kontrol, které byly nařízeny [...]“

10 Podle § 100 odst. 4 uvedeného řádu platí, že:

„Opírá-li daňový orgán závěry ze šetření o výsledek související kontroly provedené u jiné osoby povinné k dani nebo o údaje a důkazy získané při takové kontrole, jsou osobě povinné k dani podrobně sděleny ty části příslušného protokolu a příslušného rozhodnutí, které se jí týkají, jakož i údaje a důkazy shromážděné v rámci související kontroly.“

Spor v původním 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 1 951 418 000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 6 000 000 eur) na neodvedenou DPH, jakož i pokutu a úroky z prodlení, a druhým rozhodnutím byla společnost Glencore uznána povinnou zaplatit dodatečnou DPH ve výši 130 171 000 HUF (přibližně 400 000 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 pracovněprávní věci v Budapešti), který je předkládajícím 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 dodavatelům, 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 nezpřístupnil 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 daně tvrdí, že ačkoli společnost Glencore nemůže disponovat právy spojenými s postavením účastníka řízení v daňovém řízení vedenému s jinou osobou povinnou k dani, právo na účinnou procesní obranu nebylo přesto porušeno, neboť tato společnost se mohla v rámci řízení, které se jí týkalo, seznámit s písemnostmi a prohlášeními pocházejícími ze souvisejících řízení, jež byly vloženy do jejího spisu, a zpochybnit jejich důkazní hodnotu uplatněním svého práva na odvolání.
- 17 Předkládající soud zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH je základní zásadou společného systému DPH a že nemůže být v zásadě odepřen, pokud jsou splněny hmotněprávní věcné podmínky. Praxe správce daně uplatněná v původním řízení, založená zejména na výkladu § 1 odst. 3a daňového řádu, podle kterého je tento správce vázán zjištěními uvedenými v rozhodnutích, která přijme po kontrolách prováděných u dodavatelů osoby povinné k dani a která mají konečnou povahu, by přitom vedla k tomu, že by společností Glencore byl tento nárok na odpočet odepřen.
- 18 Uvedený soud vysvětluje, že účelem § 1 odst. 3a daňového řádu je zaručit právní jistotu tím, že vyžaduje, aby z téhož plnění byly vyvozeny tytéž závěry. Podle jeho názoru však vyvstává otázka, zda tento cíl odůvodňuje takovou praxi, jakou je praxe dotčená v původním řízení, podle níž se správce daně zbavuje důkazního břemene tím, že z moci úřední zohledňuje zjištění učiněná v rámci předchozího řízení, ve kterém osoba povinná k dani neměla postavení účastníka řízení, nemohla tedy vykonávat práva spojená s tímto postavením a seznámila se s pravomocnými rozhodnutími přijatými na konci těchto řízení až v rámci kontrol, jejichž byla předmětem.
- 19 Uvedený soud dodává, že společnosti Glencore byla rozhodnutí a dokumenty, na nichž jsou tato rozhodnutí založena, sdělena pouze částečně, jelikož správce daně ve svém protokolu pouze uvedl všechna zjištění obsažená v uvedených rozhodnutích, aniž předložil samotná rozhodnutí nebo dokumenty, na nichž spočívají.
- 20 Předkládající soud si klade otázku, zda je taková praxe v souladu se zásadou dodržování práva na účinnou procesní obranu, jakož i s právem na spravedlivý proces zakotveným v článku 47 Listiny, s přihlédnutím k mezím soudního přezkumu, který může provádět, jelikož není oprávněn k přezkumu legality rozhodnutí přijatých po kontrolách týkajících se jiných osob povinných k dani, a zejména k ověření, zda důkazy, na nichž jsou tato rozhodnutí založena, byly získány legálně. 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 žalobě proti rozhodnutí správce daně, kterým se doměřuje daň, 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.

21 Za těchto podmínek se Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovněprávní 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 kterých 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 úřední 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 popsáním 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 úřední 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 straně 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 obeznamuje 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 úřední 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 úřední 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 obeznamuje příjemce se spisem jen nepřímo a výběr provádí sám na základě vlastních kritérií, nad nimiž nemá příjemce faktur žádnou kontrolu?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

22 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnosti Glencore byl po daňových kontrolách provedených u jejích dodavatelů a jí samotné odepřen nárok na odpočet DPH, a v důsledku toho jí byla doměřena DPH. Správce daně založil toto odepření v souladu s § 1 odst. 3a daňového řádu zejména na zjištěních

učiněných 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.

- 23 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 čtyři pravomocná daňová správní rozhodnutí, jež se týkala některých z těchto dodavatelů.
- 24 Na jednání společnost Glencore a maďarská vláda uvedly, že dvě trestní řízení týkající se dotčeného daňového úniku stále probíhala, když se správce daně seznamoval s dokumenty z těchto řízení a přijal obě správní rozhodnutí napadená společností 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*.
- 25 S ohledem na tato upřesnění je třeba konstatovat, že podstatou tří otázek předkládajícího 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 ověřování nároku na odpočet DPH uplatňovaného osobou povinnou k dani je správce daně 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.
- 26 Podle informací poskytnutých předkládajícím soudem se správce daně 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 táže, zda směrnice o DPH a zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu brání praxi správce daně, která stejně 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 nepřímou 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.
- 27 V tomto ohledu bylo na jednání uvedeno, že za účelem prokázání účasti společnosti Glencore na tomto daňovém úniku se správce daně opíral o důkazy shromážděné v rámci probíhajících trestních řízení, správních řízení zahájených proti dodavatelům společnosti Glencore a správního řízení, jehož předmětem byla tato společnost.
- 28 Předkládající soud, který mimo jiné uvádí, že není oprávněn k přezkumu legality předchozích rozhodnutí vydaných po kontrolách týkajících se jiných osob povinných k dani, a zejména k ověření, zda důkazy, na nichž jsou tato rozhodnutí založena, byly získány legálně, se s odkazem na rozsudek ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), rovněž zabývá otázkou, zda požadavky spravedlivého procesu vyžadují, aby soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí správce daně, kterým se doměruje DPH, byl oprávněn ověřit, zda důkazy pocházející ze souvisejícího správního řízení byly získány v souladu s právy zaručenými unijním právem a zda zjištění založená na těchto důkazech neporušují tato práva.

- 29 Vzhledem k tomu, že maďarská vláda ve svých písemných a ústních vyjádřeních poskytla výklad vnitrostátních ustanovení a vysvětlení postupů správce daně, a to pokud jde o provádění důkazů, rozsah přístupu ke spisu a rozsah soudního přezkumu, které se liší od výkladu a vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem, je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru nepřísluší v rámci systému soudní spolupráce zřízeného článkem 267 SFEU ověřovat nebo zpochybňovat správnost výkladu vnitrostátního práva vnitrostátním soudem, jelikož tento výklad spadá do výlučné pravomoci vnitrostátního soudu. Proto musí Soudní dvůr, pokud je mu vnitrostátním soudem předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, vycházet z výkladu vnitrostátního práva, který mu byl poskytnut uvedeným soudem (rozsudek ze dne 6. října 2015, Târşia, C-69/14, EU:C:2015:662, bod 13 a citovaná judikatura).
- 30 Stejně tak nepřísluší Soudnímu dvoru, nýbrž vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skutečnosti, které vedly ke sporu, a vyvodil z nich důsledky pro rozhodnutí, které má vydat. Soudní dvůr tak musí vzít v rámci rozdělení pravomocí mezi unijní a vnitrostátní soudy v úvahu skutkový a legislativní kontext, do něhož jsou předběžné otázky zasazeny, tak jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. června 2018, Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, bod 24 a citovaná judikatura).
- 31 Soudnímu dvoru dále nepřísluší, aby posuzoval slučitelnost 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 slučitelnost 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 postupně požadavky vyplývající ze směrnice o DPH, zásady dodržování práva na účinnou procesní obranu a článku 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 původním 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 odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná nebo byla zaplácena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Jak Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, nárok na odpočet stanovený v článku 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 odpočet 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 pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH. Přiznání nároku na odpočet lze tedy osobě povinné k dani odepřít 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 odpočet, věděla nebo musela vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto 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 dostačujícím 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 úniků na DPH, musí tyto objektivní okolnosti prokázat daňové orgány v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva. Tato pravidla však nesmějí 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 původním řízení během souvisejících správních řízení, 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 významně ovlivňující jejich zájmy, umožněno se užitečně vyjádřit ke skutečnostem, 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 původním řízení, kdy členský stát, aby vyhověl povinnosti, vyplývající z uplatňování 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, EU:C:2017:843, bod 27).
- 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 osobě, 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 odůvodňování svého rozhodnutí věnuje náležitou pozornost vyjádřením předloženým dotčenou osobou, přičemž povinnost odůvodnit 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 nepřipustným 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 dotčnou 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 přiměřených lhůt k podání opravného prostředku nebo vyčerpáním 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, Kempster, 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 daňového 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 dodavatelům osoby 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 daňovými poplatníky tím, že ukládá tomuto správci povinnost prokázat, soudržnost přiřazením totožných právních kvalifikací stejným skutečnostem. 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 daňového 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 dostačujícím způsobem prokázat, 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 daně, je součástí daňového úniku, jelikož tato povinnost předpokládá, že tento správce v řízení, jehož předmětem je tato osoba povinná k dani, předloží důkaz o existenci daňového úniku, v souvislosti s kterým je jí vytýkáno, že se na něm pasivně podílela.

- 49 Mimoto v rámci takového řízení o daňové kontrole, jako je řízení dotčené v původním řízení, nemůže zásada právní jistoty odůvodnit 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 nepříznivé 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 věnovat náležitou pozornost vyjádřením předloženým dotčenou osobou při pečlivém a nestranném zkoumání všech relevantních skutečností projednávaného případu a podrobném odůvodňování 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 osobě, 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, k němuž 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.
- 54 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 odůvodnění 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).
- 55 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.
- 56 Zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu v takovém správním řízení, jako je řízení ve věci v původním 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 odůvodněno 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 částečný přístup.
- 57 Z toho vyplývá, že pokud má 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 dodavatelům 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 při její obhajobě, kromě případu, kdy je omezení přístupu k uvedeným podkladům odůvodněno cíli obecného zájmu.
- 58 Tento požadavek nespĺňuje 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 učiněná zjištění, k vypracovaným protokolům a rozhodnutím přijatým na konci souvisejících správních řízení, a sděluje se jí nepřímou 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

- 59 Vzhledem k tomu, že se předkládající soud ptá, zda požadavky spravedlivého procesu vyžadují, aby soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí správce daně, kterým se doměruje daň, 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 doměření 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 stejně jako zejména zásada kontradiktornosti logickým důsledkem samotného pojmu „spravedlivý proces“, znamená povinnost dát každému účastníku řízení přiměřenou možnost prezentovat svoji věc včetně důkazů za podmínek, které ho nestaví do jasně 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 těmto 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.
- 64 Soudní dvůr v bodě 88 uvedeného rozsudku uvedl, že tento požadavek je splněn, jestliže soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí správce daně, kterým byla doměřena 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.
- 65 Účinnost soudního přezkumu zaručeného článkem 47 Listiny rovněž vyžaduje, aby soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí správce daně, kterým byla doměřena 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.
- 66 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, jak uvedl generální advokát v bodě 74 svého stanoviska, že tvrzení a zjištění správních orgánů nemohou soudy zavazovat.

- 67 Obecně 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 těmto 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.
- 68 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).
- 69 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 při ověřování nároku na odpočet DPH uplatňovaného osobou povinnou k dani je správce daně vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi, které již učinil v rámci souvisejících správních řízení zahájených proti dodavatelům této osoby povinné k dani, na nichž jsou založena pravomocná rozhodnutí konstatující existenci úniku na DPH spáchaného těmito dodavateli, a to pod podmínkou, zaprvé že nezbavuje 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 jakéhokoliv 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 odůvodněno cíli obecného zájmu, a zatřetí 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 uvedeným dodavatelům, 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 účastníků 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 při ověřování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) uplatňovaného osobou povinnou k dani je správce daně vázán skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi, které již učinil v rámci souvisejících správních řízení zahájených proti dodavatelům této osoby povinné k dani, na nichž jsou založena pravomocná rozhodnutí

konstatující existenci úniku na DPH spáchaného těmito dodavateli, a to pod podmínkou, zaprvé že nezbavuje 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 jakéhokoliv 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 odůvodněno cíli obecného zájmu, a zatřetí 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 uvedeným dodavatelům, která jsou rozhodující pro výsledek žaloby.

Podpisy.