



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 7. septembra 2017¹

Vec C-298/16

**Teodor Ispas
Anduța Ispas
proti
Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd v Kluži, Rumunsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové výmery, ktorými sa vyrubuje splatná daň z pridanej hodnoty – Procesné práva daňových subjektov vo vnútroštátnom konaní týkajúcom sa výberu dane z pridanej hodnoty – Rozsah pôsobnosti základných práv EÚ – Právo na obranu – Článok 41 Charty základných práv Európskej únie – Právo byť vypočutý – Prístup k spisu – Právo na sprístupnenie informácií a dokumentov tvoriacich základ rozhodnutia“

I. Úvod

1. Pán a pani Ispas (ďalej len „žalobcovia“) boli podrobení daňovej kontrole. Na základe tejto kontroly sa zistilo, že žalobcovia nepriznali splatnú daň z pridanej hodnoty (DPH) v správnej výške. Boli vydané dva daňové výmery, ktorými im bola vyrubená splatná DPH. Žalobcovia napadli tieto výmery žalobou na vnútroštátnom súde, v ktorej tvrdili, že počas konania, ktoré predchádzalo vydaniu týchto výmerov, došlo k porušeniu ich práva na obranu. Konkrétne tvrdia, že daňové orgány im mali z vlastného podnetu sprístupniť celý obsah svojho spisu, vrátane všetkých dokumentov získaných pred začiatkom daňovej kontroly.

2. Za týchto okolností sa Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd v Kluži, Rumunsko) pýta na zlučiteľnosť príslušnej vnútroštátnej praxe s právom na obranu, ktoré je chránené právom EÚ.

3. Súdny dvor má v prejednávanej veci posúdiť vzťah medzi právom na prístup k spisu, ktoré zaručuje článok 41 ods. 2 písm. b) Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), a všeobecnou zásadou práva EÚ týkajúcou sa dodržiavania práva na obranu. Okrem toho možno povedať, že právo na prístup k spisu sa vzťahuje aj na správne konanie, ktoré vedú správne orgány členských štátov, keď konajú v rámci pôsobnosti práva EÚ?

4. Táto otázka však poukazuje na skutočný problém, ktorý je predmetom prejednávanej veci a ktorý treba posúdiť ako prvý: patrí otázka možného (ne)sprístupnenia správneho spisu a/alebo dokumentov, ktoré sú v ňom založené, vo vnútroštátnych konaniach týkajúcich sa výberu DPH do pôsobnosti práva EÚ, a teda možno na ňu uplatniť Chartu?

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

II. Právny rámec

A. Právo EÚ

1. Charta

5. Článok 41 Charty znie:

„1. Každý má právo, aby inštitúcie, orgány, úrady a agentúry Únie vybavovali jeho záležitosti nestranne, spravodlivo a v primeranej lehote.

2. Toto právo zahŕňa najmä:

- a) právo každého na vypočutie pred prijatím akéhokoľvek individuálneho opatrenia, ktoré by sa ho mohlo nepriaznivo dotýkať;
- b) právo každého na prístup k spisu, ktorý sa ho týka, za predpokladu rešpektovania oprávnených záujmov dôvernosti a služobného a obchodného tajomstva;
- c) povinnosť administratívy odôvodniť svoje rozhodnutia.

...“

2. Smernica o DPH

6. Článok 213 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH² stanovuje: „Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.“

7. Podľa článku 242 „každá zdaniteľná osoba musí viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveriť“.

8. V článku 250 ods. 1 smernice o DPH sa uvádza: „Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

9. V zmysle článku 273 smernice o DPH „členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc“.

2 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“). Daňová kontrola, o ktorú ide v prejednávanej veci, sa týkala obdobia od 1. januára 2007 do 31. decembra 2011. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie sú presne uvedené konkrétne ustanovenia smernice o DPH, o ktoré ide. Citované ustanovenia smernice 2006/112 v každom prípade v podstate zodpovedajú článku 22 ods. 1, 2, 4 a 8 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

B. Rumunské právo

1. Daňový poriadok

10. Článok 9 Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (uznesenie vlády č. 92 o daňovom poriadku) z 24. decembra 2003 (ďalej len „daňový poriadok“)³ stanovuje:

„Právo byť vypočutý

1. Správca dane pred prijatím rozhodnutia zaručí, aby daňový subjekt mal možnosť vyjadriť svoje stanovisko k skutočnostiam a okolnostiam relevantným pre prijatie rozhodnutia.
2. Správca dane nie je povinný uplatniť odsek 1, ak
 - a) omeškanie pri prijatí rozhodnutia by predstavovalo riziko, pokiaľ ide o zistenie skutočnej daňovej situácie týkajúcej sa núteného výkonu povinností daňového subjektu alebo prijatie iných opatrení upravených zákonom,
 - b) by došlo k nepodstatnej zmene opísaného skutkového stavu, pokiaľ ide o výšku daňových pohľadávok,
 - c) informácie, ktoré daňový subjekt poskytol v daňovom priznaní alebo v žiadosti, boli akceptované,
 - d) sú potrebné donucovacie opatrenia na zabezpečenie núteného výkonu povinností.“

11. Článok 43 daňového poriadku znie:

„Obsah a odôvodnenie daňového správneho aktu

1. Daňový správny akt sa vyhotoví písomne, v listinnej podobe alebo v elektronickej forme.
2. Daňový správny akt vyhotovený v listinnej podobe obsahuje tieto náležitosti:

...

- j) údaje týkajúce sa vypočutia daňového subjektu.“

12. Článok 107 daňového poriadku znie:

„Právo daňového subjektu na informácie

1. Daňový subjekt je počas daňovej kontroly informovaný o zisteniach, ku ktorým sa dospelo počas tejto kontroly.
2. Správca dane predloží daňovému subjektu návrh správy o daňovej kontrole obsahujúci zistenia a ich daňové dôsledky a poskytne mu možnosť vyjadriť svoje stanovisko podľa článku 9 ods. 1 s výnimkou prípadu, že po daňovej kontrole nedošlo k nijakej zmene základu dane alebo daňový subjekt sa vzdal tohto práva a oznámil to orgánom daňovej kontroly. ...

³ Monitorul Oficial al României, časť I, č. 941 z 29. decembra 2003, zmenené a konsolidované znenie, v znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej.

4. Daňový subjekt má právo v písomnej forme vyjadriť svoje stanovisko k zisteniam, ku ktorým sa dospelo počas daňovej kontroly, do troch pracovných dní odo dňa ukončenia kontroly.“

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

13. Pán a pani Ispas boli podrobení daňovej kontrole. Zistilo sa, že mestská rada vo Florești im od júla 2007 do júna 2008 udelila päť stavebných povolení. Na základe týchto povolení boli postavené tri budovy, ktorých súčasťou bolo 12, 24 a 30 bytov, ako aj štyri garáže a dva nebytové priestory. V decembri 2007 začali žalobcovia predávať tieto byty prostredníctvom súboru obchodných transakcií. Podľa vnútroštátneho súdu tým žalobcovia uskutočňovali transakcie, ktoré mali trvalú povahu, v dôsledku čoho sa stali zdaniteľnými osobami na účely DPH.

14. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Generálne riaditeľstvo pre verejné financie v Kluži, Rumunsko) (ďalej len „žalovaný“) vydalo 25. apríla 2012 na základe zistení, ku ktorým sa dospelo počas daňovej kontroly, dva daňové výmery, ktorých adresátmi boli pán a pani Ispas. Týmito dvoma daňovými výmery im bola vyrubená celková suma 513 489 rumunských lei (RON) (splatná DPH), 451 546 RON (úroky z omeškania s platbou DPH) a 7 860 RON (pokuta za omeškanie s platbou DPH).

15. Žalobcovia napadli tieto daňové výmery žalobou na Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd v Kluži), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Žalobcovia vo svojej žalobe uviedli, že tieto výmery sú neplatné z dôvodu nedodržania ich práva na obranu. V daňových výmeroch vôbec nebolo uvedené, či boli žalobcovia počas správneho konania vypočutí.

16. V ďalších vyjadreniach predložených vnútroštátnemu súdu žalovaný navrhol, aby žalobcovia určili dokumenty relevantné pre ich vec, ktoré im správca dane nesprístupnil. Žalobcovia odpovedali, že nežiadajú o sprístupnenie týchto dokumentov, ale poukazujú na právny problém týkajúci sa najmä dôsledkov, ktoré vyplývajú zo skutočnosti, že určité informácie a dôkazy boli získané mimo formálneho postupu daňovej kontroly a že počas správneho konania im tieto informácie neboli poskytnuté. Tiež chcú vedieť, či také porušenie možno napraviť sprístupnením týchto dokumentov počas súdneho konania. Žalobcovia tvrdia, že správca dane im mal z vlastného podnetu automaticky poskytnúť všetky relevantné informácie, na základe ktorých vypracoval správu o daňovej kontrole a vydal daňové výmery, aby mohli tieto akty napadnúť.

17. Za týchto okolností Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd v Kluži, Rumunsko) prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je správna prax spočívajúca v prijatí rozhodnutia ukladajúceho povinnosti jednotlivcovi bez toho, aby mu umožnila prístup ku všetkým informáciám a dokumentom, ktoré správny orgán vzal do úvahy pri prijatí tohto rozhodnutia, teda k informáciám a dokumentom nachádzajúcim sa v neverejnom správnom spise vytvorenom správnym orgánom, v súlade so zásadou dodržiavania práva na obranu?“

18. Písomné pripomienky predložili pán a pani Ispas, rumunská vláda a Komisia. Pán Ispas, rumunská vláda a Komisia predniesli ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 4. mája 2017.

IV. Analýza

19. Tieto návrhy majú nasledujúcu štruktúru. Najprv sa budem zaoberať prípustnosťou prejednávaneho návrhu na začatie prejudiciálneho konania (časť A). Potom preskúmam, či prejudiciálna otázka spadá do pôsobnosti práva EÚ, a teda či patrí do právomoci Súdného dvora (časť B). Napokon sa budem venovať hmotnoprávnej otázke, ktorú položil vnútroštátny súd, týkajúcej sa práva na obranu v konaniach vo veci DPH pred vnútroštátnymi daňovými orgánmi (časť C).

A. Prípustnosť

20. Rumunská vláda tvrdí, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je neprípustný. Uvádza, že vnútroštátny súd neopísal skutkový stav dostatočne podrobne a nepreukázal, že položená otázka je relevantná pre konanie vo veci samej. Komisia síce formálne nespochybnila prípustnosť tejto otázky, ale tiež vyjadrila obavy týkajúce sa dostatočnej podrobnosti opisu skutkového stavu, ktorý poskytol vnútroštátny súd.

21. Rozhodnutie vnútroštátneho súdu je naozaj dosť stručné a nie je práve vzorom jednoznačnosti, pokiaľ ide o opis skutkového stavu. Neobsahuje nijaký odkaz na ustanovenia práva EÚ, ktoré sa uplatnia na prejednávanú vec. V tomto rozhodnutí sa len uvádza, že spor vo veci samej sa týka DPH, čo je oblasť upravená právom EÚ.

22. Treba pripomenúť, že vnútroštátne súdy sú v rámci spolupráce zakotvené v článku 267 ZFEÚ povinné dodržiavať požiadavky týkajúce sa obsahu návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré sú uvedené v článku 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.⁴

23. Domnievam sa však, že hoci možno naozaj povedať, že skutkové informácie sú dosť „skúpe“ na podrobnosti, sú v nich opísané základné skutočnosti, ktoré naozaj umožnili oprávneným subjektom predložiť pripomienky Súdnemu dvoru.

24. Okrem toho, hoci v rozhodnutí vnútroštátneho súdu nie je uvedené nijaké konkrétne ustanovenie smernice o DPH, možno ľahko zistiť, ktoré všeobecné povinnosti vyplývajú zo smernice o DPH, a Súdny dvor je schopný poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď. Podľa ustálenej judikatúry prináleží Súdnemu dvoru v prípade nepresne formulovaných prejudiciálnych otázok získať zo všetkých informácií, ktoré mu poskytol vnútroštátny súd, a z dokumentov týkajúcich sa konania vo veci samej prvky práva EÚ, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na predmet sporu.⁵ V prejednáwanej veci skutočnosť, že otázka obsahuje len všeobecný odkaz na smernicu o DPH, nebráni Súdnemu dvoru v tom, aby poskytol vnútroštátnemu súdu informácie o výklade práva EÚ, ktoré mu umožnia rozhodnúť vec, ktorú prejednáva.⁶

25. V dôsledku toho sa domnievam, že otázka, ktorú položil vnútroštátny súd, je prípustná. Treba však poukázať na to, že nedostatočná miera podrobnosti rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyhnutne obmedzuje mieru podrobnosti a presnosti, ktorú môže Súdny dvor dosiahnuť pri poskytnutí užitočnej odpovede na otázku položenú vnútroštátnym súdom.

B. Právomoc Súdneho dvora

26. V prejednáwanej veci však treba vyriešiť aj druhý predbežný problém, ktorým je pôsobnosť práva EÚ a súvisiaca otázka uplatniteľnosti základných práv EÚ.

⁴ Pozri napríklad rozsudok z 27. októbra 2016, Audace a i. (C-114/15, EU:C:2016:813, bod 35 a tam citovanú judikatúru).

⁵ Pozri napríklad rozsudok z 12. februára 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, bod 17 a tam citovanú judikatúru).

⁶ Súdny dvor to urobil aj v podobných veciach, najmä v rozsudku z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), čo je vec, v ktorej vnútroštátny súd odkázal len na Chartu, ale neuviedol nijaké konkrétne ustanovenia smernice o DPH. Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, bod 56).

27. Rumunská vláda uviedla, že prejednáváná vec sa týka výlučne výkladu a uplatňovania rumunských daňových predpisov. Nedotýka sa práva EÚ. Komisia tvrdí, že hoci smernica o DPH výslovne neupravuje právo byť vypočutý pred vydaním daňových výmerov členskými štátmi, situácia, ktorá je predmetom prejednávanej veci, patrí do pôsobnosti práva EÚ, lebo ide o konanie súvisiace s výberom DPH. To je tiež názor vnútroštátneho súdu, ktorý predpokladá, že vzhľadom na to, že vec patrí do oblasti DPH, situácia, ktorá je predmetom konania vo veci samej, spadá do pôsobnosti základných práv EÚ.

28. Byť, či byť v pôsobnosti práva EÚ – to je otázka, o ktorú (opäť) ide. Zdá sa, že v prejednávanej veci sa predmetné vnútroštátne predpisy *všeobecne uplatňujú* na všetky vnútroštátne daňové konania. Samotný obsah spornej otázky (do akej miery môže jednotlivец žiadať o sprístupnenie spisu/dokumentácie vo vnútroštátnom daňovom konaní) je zjavne dosť odlišný od akéhokoľvek *výslovného* ustanovenia práva EÚ, ktoré by konkrétne ukladalo takú povinnosť členským štátom. Patrí táto situácia do pôsobnosti práva EÚ, a teda uplatnia sa aj základné práva EÚ?

1. Uplatniteľnosť základných práv EÚ

29. Východisko je jednoznačné: základné práva EÚ, vrátane tých, ktoré sú kodifikované v Charte, ako aj všetky ostatné základné práva na úrovni všeobecných zásad práva EÚ sa uplatnia vo všetkých situáciách, ktoré upravuje právo EÚ, avšak nie mimo týchto situácií.⁷ Inak povedané, základné práva EÚ musia byť dodržané v prípade, ak vnútroštátna právna úprava patrí do pôsobnosti práva EÚ – nemôže nastať prípad, ktorý by spadol pod právo EÚ, a neuplatnili by sa základné práva EÚ.⁸ Základné práva sú totiž „tieňom“ práva EÚ.⁹

30. To však tiež znamená, že musí existovať uplatniteľná právna úprava EÚ, ktorá je nezávislá a odlišná od samotného základného práva.¹⁰ Ustanovenia Charty (alebo konkrétne základné právo) nemôžu samy osebe založiť právomoc Súdneho dvora.¹¹ Inak povedané, tieň nemôže vrhať vlastný tieň.

31. Na účely uplatňovania základných práv EÚ orgánmi členských štátov teda existuje rovnica, ktorá spája pojmy „uplatniteľnosť základných práv EÚ“ a „pôsobnosť práva EÚ“. Táto rovnica však nerieši predmetný problém, ale poukazuje na skutočnú otázku: kedy prípad predložený vnútroštátnym orgánom patrí do pôsobnosti práva EÚ?

7 Pozri rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 19).

8 Pozri rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 21).

9 LENAERTS, K., GUTIÉRREZ-FONS, J. A.: The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice. In: PEERS, S., HERVEY, T., KENNER, J., WARD, A.: *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*. C. H. Beck, Hart, Nomos, 2014, s. 1560 až 1593, na s. 1568.

10 To samozrejme nebráni tomu, aby ustanovenia obsiahnuté v Zmluvách alebo v aktoch sekundárneho práva, ktoré vyjadrujú základné právo, tiež viedli k uplatneniu ochrany príslušného základného práva EÚ [ako napríklad ustanovenie o rovnakom zaobchádzaní obsiahnuté v smernici Rady 2000/78/ES z 27. novembra 2000, ktorá ustanovuje všeobecný rámec pre rovnaké zaobchádzanie v zamestnaní a povolani (Ú. v. ES L 303, 2000, s. 16; Mim. vyd. 05/004, s. 79)].

11 Pozri rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 22).

2. Pôsobnosť práva EÚ

32. Z funkčného hľadiska vnútroštátny orgán pravdepodobne bude konať v rámci pôsobnosti práva EÚ *aspoň* v troch typických prípadoch.¹² Po prvé vnútroštátny orgán priamo uplatní na prípad, ktorý posudzuje, prameň práva EÚ, najčastejšie nariadenie (prípád *priameho uplatnenia*). Po druhé vnútroštátny orgán uplatní vnútroštátne právo, ktorým sa preberá alebo vykonáva právny akt EÚ alebo povinnosť založená na práve EÚ. Hoci vnútroštátny orgán pravdepodobne uplatní na daný prípad prameň vnútroštátneho práva, v pozadí bude naďalej právo EÚ, aspoň na účely výkladu (prípád *nepriameho uplatnenia*). Po tretie vnútroštátny orgán sa dostane do situácie, keď vnútroštátny predpis využíva odchýlky alebo odôvodnenia obmedzení, ktoré pripúšťa právo EÚ (prípád *odchýlky*).¹³

33. V prejednávanej veci ide o druhú uvedenú situáciu. Na rozdiel od prvého prípadu existujú dve roviny predpisov: vnútroštátna rovina a rovina Európskej únie. Relevantnou otázkou pre takýto prípad je *súvislosť* medzi pôvodnou povinnosťou založenou na práve EÚ a (ne)splnením tejto povinnosti na vnútroštátnej úrovni alebo – inak povedané – miera *konkrétnosti* sporného ustanovenia práva EÚ alebo spornej povinnosti založenej na práve EÚ.

34. Druhý typ situácie, keď právo EÚ stanovuje oprávnenie alebo ukladá členskému štátu povinnosť konať¹⁴, sa možno tradične považoval za menej problematický než situácia týkajúca sa „odchýlky“¹⁵. Napokon je nesporné, že členské štáty sú povinné prijať všetky potrebné opatrenia na vykonanie práva EÚ.¹⁶ Nedávna judikatúra však svedčí o rastúcej zložitosti určovania situácií, v ktorých sa konštatuje, že členské štáty vykonávajú povinnosť založenú na práve EÚ. Táto zložitosť vyplýva práve z pochybností týkajúcich sa situácií, ktoré možno považovať za spojené s právom EÚ, ktoré sa uplatňuje „o úroveň nižšie“.¹⁷

3. Kedy (a do akej miery) členský štát „vykonáva“ právo EÚ?

35. Ešte pred vydaním rozsudku Åkerberg Fransson Súdny dvor vo veci súvisiacej s uplatnením zásady rovnosti na premlčacie lehoty týkajúce sa vrátenia DPH určil, že „DPH je nesporne záležitosťou, ktorá sa spravuje právom [EÚ]“, aj keď predmetné vnútroštátne procesné predpisy nevyplývali z práva EÚ.¹⁸

12 Ide o úvodné zhrnutie na účely prejednávanej veci, ktoré určite nezahŕňa všetky možné prípady ani rovnako zložitú diskusiu o uplatniteľnosti Charty – pozri napríklad návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Konstantinidis (C-168/91, EU:C:1992:504, bod 42 a nasl.); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Póiares Maduro vo veci Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2007:505, bod 15 a nasl.); návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Ruiz Zambrano (C-34/09, EU:C:2010:560, bod 156 a nasl.); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Scattolon (C-108/10, EU:C:2011:211, bod 110 a nasl.); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, bod 25 a nasl.), alebo návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe v spojených veciach SEGRO a Horváth (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2017:410, bod 122 a nasl.).

13 Toto (opäť dosť zjednodušené) rozdelenie sa zameriava na jednotlivé prípady na vnútroštátnej úrovni a na povahu uplatnených prameňov práva. Existuje samozrejme mnoho iných kategorizácií a prístupov – pozri napríklad SARMIENTO, D.: Who's afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe. In: *Common Market Law Review*, roč. 50, 2013, s. 1267 až 1304; BESSELINK, L. F. M.: The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter. In: *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, roč. 8, 2001, s. 68 až 80; EECKHOUT, P.: The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question. In: *Common Market Law Review*, roč. 39, 2002, s. 945 až 994; DOUGAN, M.: Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the „Scope of Union Law“. In: *Common Market Law Review*, roč. 52, 2015, s. 1201 až 1245, a FONTANELLI, F.: The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights. In: *Columbia Journal of European Law*, roč. 20, 2014, s. 193 až 247.

14 Podľa terminológie, ktorú používa LENAERTS, K.: Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights. In: *European Constitutional Law Review*, roč. 8, 2012, s. 375 až 403, na s. 378.

15 Pokiaľ ide o túto diskusiu, pozri JACOBS, F.: Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice. In: *European Law Review*, roč. 26, 2001, s. 331 až 341. Pozri tiež návrhy, ktoré nedávno predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe v spojených veciach SEGRO a Horváth (C-52/16 a C-113/16, EU:C:2017:410).

16 Článok 291 ods. 1 ZFEÚ.

17 Pokiaľ ide o túto diskusiu, pozri napríklad EECKHOUT, P.: The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question. In: *Common Market Law Review*, roč. 39, 2002, s. 945 až 994, na s. 976. Pozri všeobecne tiež GROUSSOT, X., PECH, L., PETURSSON, G. T.: The Scope of Application of Fundamental Rights on Member States' Action: In Search of Certainty in EU Adjudication. *Eric Stein Working Paper*, 1/2011.

18 Rozsudok z 19. novembra 1998, SFI (C-85/97, EU:C:1998:552, bod 31).

36. Vo veci Åkerberg Fransson, ktorej je prejednávaná vec do určitej miery podobná, vnútroštátny súd neuviedol konkrétne ustanovenia smernice o DPH, ktoré členský štát „vykonával“. ¹⁹ Súdny dvor však bol schopný určiť existenciu povinnosti členských štátov prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečili, že splatná DPH bude na ich území vyberaná v plnej výške a budú bojovať proti podvodom, na základe všeobecných ustanovení smernice o DPH, ktoré stanovujú všeobecné požiadavky týkajúce sa výberu DPH, spolu so zásadou lojálnej spolupráce zakotvenou v článku 4 ods. 3 ZEÚ. ²⁰

37. Odpoveď poskytnutá vo veci Åkerberg Fransson sa konkrétne vzťahovala na „daňové sankcie a trestné stíhania pre daňový delikt“. ²¹ Možno však povedať, že toto rozhodnutie nestanovilo komplexné kritériá na posúdenie pôsobnosti práva EÚ, ale skôr predstavovalo „obširny opis výsledku namiesto dôvodu, pre ktorý sa k tomuto výsledku dospelo“. ²² Naďalej je teda otázne, či všetko, čo sa v členských štátoch týka DPH, teraz patrí do pôsobnosti práva EÚ.

38. Na jednej strane na vnútroštátnej úrovni existujú situácie, ktoré majú nepochybne viac spoločné s konkrétnymi ustanoveniami smernice o DPH, ako je vymedzenie nevyhnutných náležitostí daňového priznania k DPH (článok 250 ods. 1 smernice o DPH) alebo stanovenie účinných a odstrašujúcich sankcií na predchádzanie daňovým podvodom (článok 273 smernice o DPH).

39. Na druhej strane otázku, či v konaní týkajúcom sa DPH na vnútroštátnej úrovni musí existovať možnosť nahliadnuť do spisu alebo do dokumentov, ktoré sú v ňom založené, je nesporne ťažšie spojiť s niektorým konkrétnym ustanovením smernice o DPH. Samozrejme, možno tvrdiť, že taká procesná náležitosť stále spadá pod pojem „riadny výber DPH“ v zmysle článku 273 smernice o DPH. To je však práve sporné: existuje pri takom výklade pôsobnosti práva EÚ vo veciach DPH nejaká hmotnoprávna alebo procesná otázka alebo otázka týkajúca sa inštitucionálnej štruktúry, ktorá sa priamo či nepriamo týka výberu DPH a ktorá *nepatrí* do pôsobnosti práva EÚ?

40. Existuje množstvo zaujímavých, či dokonca absurdných príkladov: patrila by pôsobnosti práva EÚ otázka, či je členský štát povinný stanoviť možnosť podávať daňové priznania k DPH v elektronickej (a nie listinnej) podobe? Ako to bude v prípade rôznych úsporných opatrení, ktoré sa týkajú danej vnútroštátnej daňovej správy, ako je podstatné zníženie počtu zamestnancov daňových úradov, ktorí spracovávajú daňové priznania k DPH, ktoré môže spomaliť výber DPH? Alebo zmena miestnej príslušnosti súdov, ktorá má vplyv na rýchlosť súdneho preskúmania daňových vecí? Napokon, ako to bude v prípade zatvorenia bufetu v budove krajského daňového úradu v členskom štáte, ktoré povedie k zníženiu produktivity zamestnancov tohto úradu, lebo keď si budú chcieť kúpiť občerstvenie, budú musieť vždy opustiť budovu?

41. Vo všetkých týchto prípadoch možno tvrdiť, že predmetné vnútroštátne opatrenie má vplyv na „riadny výber DPH“, a preto patrí do pôsobnosti práva EÚ. Vyplýva tento prístup k vymedzeniu „pôsobnosti práva EÚ“ vo veciach týkajúcich sa DPH z rozsudku Åkerberg Fransson? Ak nie, vzniká skutočne zložitá otázka: kde a ako sa má vymedziť hranica?

¹⁹ Pozri vyššie poznámku pod čiarou 6.

²⁰ Týmito ustanoveniami bol článok 2, článok 250 ods. 1 a článok 273 smernice 2006/112. Pozri rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25). Pozri v tomto zmysle aj rozsudok z 12. februára 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, bod 20).

²¹ Rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27).

²² Pozri v trochu odlišnom kontexte (v súvislosti s judikatúrou Súdného dvora týkajúcou sa vnútorného trhu) WEATHERILL, S., in ADAMS, M. et al. (eds.): *Judging Europe's Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice*. Oxford: Hart Publishing, 2013, s. 87.

4. *Blízkosť, nevyhnutnosť, konkrétnosť? Doterajšia judikatúra*

42. Z rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Åkerberg Fransson vyplýva, že nejde o *subjektívne* kritérium: podľa všetkého nemá rozhodujúci význam pôvodný záujem Únie ani jej ciele ani zámer členského štátu pri prijímaní predmetného vnútroštátneho predpisu.²³

43. Rozhodujúci faktor má teda zrejme *objektívny* charakter. Potom má však veľký význam otázka blízkosti medzi požiadavkou EÚ a vnútroštátnym predpisom alebo – inak povedané – konkrétnosť vykonávaného predpisu EÚ. Objektívne kritérium (alebo jednoznačne objektívny prístup ku kritériu) môže v praxi stále znamenať čokoľvek od požiadavky úplného „doslovného súladu“ (ustanovenie práva EÚ musí stanovovať skutočné a konkrétne pravidlo, ktoré sa potom preberie na vnútroštátnej úrovni) až po názor, že „riadny výber DPH“ je zastrešujúcim ustanovením, ktoré spôsobuje, že každé vnútroštátne ustanovenie, ktoré sa dotýka ktoréhokoľvek aspektu DPH, patrí do pôsobnosti práva EÚ.

44. Existujú dva súbory prípadov, ktoré sú relevantné pri rozhodovaní o tom, či možno nájsť primeraný prístup, ktorý sa nachádza medzi týmito dvoma možnými krajnými riešeniami: po prvé *všeobecná* kategória prípadov, ktoré sa týkajú vymedzenia pôsobnosti práva EÚ, najmä na účely určenia uplatniteľnosti základných práv EÚ, a po druhé *konkrétnejšie* prípady, ktorých predmetom sú tie isté otázky v kontexte DPH.

a) *Všeobecná rovina*

45. Súdny dvor už objasnil, že samotná „vecná“ alebo „tematická“ súvislosť s nástrojom alebo ustanovením práva EÚ alebo s oblasťou právomocí EÚ nepredstavuje dostatočnú súvislosť s právom EÚ.²⁴ Podmienkou uplatniteľnosti základných práv EÚ je pevnejšia súvislosť, ktorá „presahuje podobnosť dotknutých oblastí“.²⁵

46. Súdny dvor navyše vo svojej judikatúre uviedol viaceré okolnosti, ktoré možno zohľadniť pri skúmaní súvislosti s právom EÚ. K okolnostiam, ktoré Súdny dvor vzal do úvahy pri rozhodovaní o tom, či určitá právna situácia patrí do pôsobnosti základných práv EÚ, patrí otázka, „či je cieľom predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy prebrať ustanovenie práva Únie, povah[a] tejto právnej úpravy, a či táto právna úprava sleduje iné ciele než tie, ktoré zahŕňa právo Únie, hoci môže toto právo nepriamo ovplyvniť, ako aj to, či existuje osobitné ustanovenie práva Únie v tejto oblasti alebo také, ktoré by ho mohlo ovplyvniť“.²⁶

47. Tieto kritériá však nie sú kumulatívne ani taxatívne. Sú to len orientačné kritériá, ktorých cieľom je usmerniť vnútroštátne súdy.²⁷ Všetky z nich sú kontextovo závislé od danej právnej situácie.

23 Generálny advokát Cruz Villalón v návrhoch, ktoré predniesol vo veci Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, body 40, 41 a 60 až 63), navrhol prístup založený na „prítomnosti, či dokonca... prevahe práva Únie vo vnútroštátnom práve v každom jednotlivom prípade“, ktorý by následne viedol k odlíšaniu situácií, v ktorých bolo vykonanie práva Únie (resp. dosiahnutie jeho cieľov) príčinou (*causa*) prijatia vnútroštátnych predpisov, od situácií, v ktorých je použitie týchto predpisov na uplatňovanie práva EÚ na vnútroštátnej úrovni len príležitosťou (*occasio*). Pokiaľ však ide o výsledok tejto veci, veľká komora si tento prístup určite neosvojila.

24 Pozri napríklad rozsudok z 10. júla 2014, Julián Hernández a i. (C-198/13, EU:C:2014:2055, body 36 a 46 a tam citovanú judikatúru).

25 Pozri napríklad rozsudky zo 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 24); z 10. júla 2014, Julián Hernández a i. (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 34), a zo 6. októbra 2016, Paoletti a i. (C-218/15, EU:C:2016:748, bod 14). Pozri tiež iné rozhodnutia vydané pred nadobudnutím platnosti Charty, ako sú rozsudky z 29. mája 1997, Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, bod 16), a z 18. decembra 1997, Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, body 21 až 23).

26 Tieto kritériá sú spomenuté vo viacerých rozsudkoch Súdneho dvora – pozri rozsudky z 8. novembra 2012, Iida (C-40/11, EU:C:2012:691, bod 79); z 8. mája 2013, Ymeraga a i. (C-87/12, EU:C:2013:291, bod 41); zo 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 25), a z 10. júla 2014, Julián Hernández a i. (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 37).

27 Pozri v tejto súvislosti THYM, D.: Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta. In: *Die öffentliche Verwaltung*, 2014, s. 941 až 951, na s. 944.

48. Zdá sa, že sa vyžaduje určitá *miera konkrétnosti* (alebo blízkosti).²⁸ Tento faktor je však zrejme dosť flexibilný. Nevyžaduje sa *výslovná súvislosť* so spornými vnútroštátnymi predpismi.²⁹ Okrem toho obsah sporného vnútroštátneho predpisu nemusí byť úplne určený právom EÚ. Vnútroštátne predpisy nepatria do pôsobnosti práva EÚ iba vtedy, ak „odzrkadľujú“ ustanovenia práva EÚ. Z judikatúry Súdneho dvora ďalej vyplýva, že v situáciách, v ktorých majú členské štáty širokú mieru voľnej úvahy³⁰ alebo keď členské štáty využívajú výnimky alebo prípustné odchýlky stále patria do pôsobnosti práva EÚ, uplatnia sa základné práva EÚ³¹. Napriek tomu má miera konkrétnosti presahovať samotnú existenciu súvislosti s cieľom EÚ alebo oblasťou právomoci – musí dosiahnuť určitú mieru konkrétnosti v normatívnom zmysle.³²

49. Okrem toho napriek relatívnemu významu účelu vnútroštátnych opatrení zameraných na vykonávanie práva EÚ³³ nie je vždy nevyhnutné, aby sa *ciele* sledované sporným vnútroštátnym ustanovením prekryvali s cieľmi konkrétnych ustanovení práva EÚ, ktoré zakladajú súvislosť s právnym poriadkom EÚ.

50. Napríklad pri uplatňovaní rámcového rozhodnutia o európskom zatykači³⁴ musia členské štáty zabezpečiť, aby podmienky výkonu pozbavenia osobnej slobody neboli v rozpore so zákazom neľudského alebo ponižujúceho zaobchádzania zakotveným v článku 4 Charty, aj keď sa európsky zatykač vôbec netýka určenia štandardov pre výkon trestu odňatia slobody alebo podmienok výkonu pozbavenia osobnej slobody³⁵. Ďalším príkladom je prípad procesných práv. Vo veci DEB³⁶ nebolo konkrétnym účelom všeobecne uplatniteľných vnútroštátnych predpisov upravujúcich prístup právnických osôb k právnej pomoci vykonať právo EÚ a tieto predpisy nemali presne ten istý cieľ. Patrili však do pôsobnosti práva EÚ na účely práva na účinnú súdnu ochranu podľa článku 47 Charty v súvislosti s prostriedkami nápravy stanovenými v práve EÚ – konkrétne s konaním o žalobe o zodpovednosť štátu vyplývajúcu z práva EÚ. Boli *nevyhnutné* na zabezpečenie toho, aby tí, ktorých práva a slobody zaručené právom EÚ boli porušené, mali účinný prostriedok nápravy pred súdom.

51. Príklad *procesných* práv je dôležitý aj z iného dôvodu: právo EÚ nie vždy určuje alebo stanovuje konkrétne procesné predpisy. Skôr sa zameriava na hmotnoprávnu stránku práva alebo povinnosti. Procesné práva sú však nevyhnutné na zabezpečenie efektivity práva EÚ. Práve so zreteľom na túto súvislosť Súdny dvor určil, že procesné základné práva, ako je právo byť vypočutý, sa musia dodržiavať aj vtedy, keď ich výslovne neupravujú ustanovenia práva EÚ, ktoré stanovujú hmotnoprávne práva alebo povinnosti.³⁷ Zásada dodržiavania práva na obranu sa konkrétne uplatní, keď členské štáty konajú v rámci pôsobnosti práva EÚ alebo prijímajú rozhodnutia patriace do jeho pôsobnosti, napriek tomu, že uplatniteľná právna úprava EÚ výslovne nestanovuje konkrétne procesné požiadavky.³⁸

28 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. júna 1996, Maurin (C-144/95, EU:C:1996:235, body 11 a 12); zo 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, body 26 a 27); z 22. mája 2014, Érsekcsanádi Mezőgazdasági (C-56/13, EU:C:2014:352, body 50 až 56), a z 8. decembra 2016, Eurosaneamientos a i. (C-532/15 a C-538/15, EU:C:2016:932, bod 54).

29 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wathelet vo veci Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, bod 44).

30 Pozri napríklad rozsudky z 13. apríla 2000, Karlsson a i. (C-292/97, EU:C:2000:202, bod 35), a z 13. júna 2017, Florescu a i. (C-258/14, EU:C:2017:448, bod 48). Pokiaľ ide o túto diskusiu, pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, body 52 a 53), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Florescu a i. (C-258/14, EU:C:2016:995, bod 70).

31 Pozri napríklad rozsudky z 21. decembra 2011, N. S. a i. (C-411/10 a C-493/10, EU:C:2011:865, body 65 až 68), a zo 16. februára 2017, C. K. a i. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, bod 53).

32 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, body 38 a 39). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wathelet vo veci Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, bod 45).

33 Pozri najmä rozsudok z 13. júna 2017, Florescu a i. (C-258/14, EU:C:2017:448, body 47 a 48).

34 Rámcové rozhodnutie Rady 2002/584/SVV z 13. júna 2002 o európskom zatykači a postupoch odovzdávania osôb medzi členskými štátmi (Ú. v. ES L 190, 2002, s. 1; Mím. vyd. 19/006, s. 34), zmenené a doplnené rámcovým rozhodnutím Rady 2009/299/SVV z 26. februára 2009 (Ú. v. EÚ L 81, 2009, s. 24) (ďalej len „rámcové rozhodnutie“).

35 Rozsudok z 5. apríla 2016, Aranyosi a Căldăraru (C-404/15 a C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, body 84 a 88).

36 Rozsudok z 22. decembra 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, bod 33 a nasl.).

37 Pozri napríklad rozsudok z 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, bod 49 a tam citovanú judikatúru).

38 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, bod 38), a z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 31 a tam citovanú judikatúru).

b) Daň z pridanej hodnoty

52. Pokiaľ ide o *konkrétne* rovinu DPH a daňových konaní, Súdny dvor v minulosti neváhal zahrnúť viaceré aspekty vnútroštátnych predpisov, postupov a inštitucionálnej štruktúry v oblasti DPH do pôsobnosti práva EÚ, či už konkrétne podľa smerníc o DPH, alebo podľa ustanovení Zmluvy. Zabezpečenie riadneho výberu dane prostredníctvom sankcií predstavuje „vykonávanie“ smernice o DPH.³⁹ Treba konštatovať, že samotné zavedenie a uplatňovanie správnych konaní vedúcich k výberu DPH patrí do pôsobnosti práva EÚ.⁴⁰ V dôsledku toho si členské štáty zavedením primeraných kontrol a vydávaním daňových výmerov plnia povinnosť, ktorá im vyplýva z práva EÚ.

53. Súdny dvor totiž potvrdil, že „nepodanie daňového priznania k DPH rovnako ako opomenutie viesť účtovníctvo, ktoré by umožnili uplatnenie DPH a jeho kontrolu zo strany daňovej správy, a neexistencia evidencie vystavených a zaplatených faktúr môžu brániť riadnemu výberu dane, a v dôsledku toho narušiť riadne fungovanie spoločného systému DPH“.⁴¹ V takých situáciách majú členské štáty konkrétne povinnosť „prijatť všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil[i], že splatná DPH bude na [ich] území vyberaná v plnej výške[,... a sú] povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň“.⁴²

54. Okrem toho Súdny dvor často uplatnil základné práva EÚ v rámci súdnych a správnych konaní spojených s výberom daní.⁴³

c) Obmedzenie spočívajúce v primeranej funkčnej nevyhnutnosti

55. Je jasné, že doterajší prístup Súdneho dvora bol dosť veľkorysý. Súdny dvor sa totiž na pomyslenej stupnici načrtnutej vyššie v bode 43 týchto návrhov v konkrétnom kontexte DPH priklonil k názoru, že „riadny výber DPH“ je „zastrešujúcim ustanovením“, ktoré môže viesť k tomu, že akýkoľvek vnútroštátny predpis týkajúci sa tejto oblasti bude patriť do pôsobnosti práva EÚ.

56. Zdá sa však, že existuje aspoň jedno obmedzenie takého prístupu založeného na zastrešujúcom ustanovení, ktorý vyplýva z judikatúry Súdneho dvora. Toto obmedzenie slúži ako pravidlo vylúčenia z vyššie uvedeného „zastrešujúceho“ ustanovenia. Je to pravidlo (primerane predvídateľnej) funkčnej nevyhnutnosti. Možno ho vyjadriť takto: každé vnútroštátne pravidlo, ktoré má rozhodujúci význam pre účinné uplatňovanie povinnosti založenej na práve EÚ na vnútroštátnej úrovni, aj keď nebolo prijaté konkrétne na tento účel, patrí do pôsobnosti práva EÚ, *ibaže* prijatie a uplatňovanie tohto vnútroštátneho pravidla nie je primerane nevyhnutné pre zabezpečenie dodržiavania príslušného práva EÚ.

39 Pozri napríklad rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105); z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555), a z 5. apríla 2017, Orsi a Baldetti (C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264). Pozri tiež návrhy, ktoré som predniesol vo veci Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553).

40 Pozri rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 67), v ktorom Súdny dvor určil, že „dorubenie DPH následkom konštatovania zneužitia práva... predstavuje vykonanie článku 2, článku 250 ods. 1, článku 273 smernice o DPH a článku 325 ZFEÚ, a teda práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty“.

41 Pozri napríklad rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 56 a tam citovanú judikatúru).

42 Pozri napríklad rozsudky zo 17. júla 2008, Komisia/Taliansko (C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37); z 29. júla 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, bod 21), a z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25).

43 Pozri napríklad rozsudok z 29. marca 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, bod 24 a nasl.) (týkajúci sa premlčacích lehôt a zásady primeranej lehoty pri vymáhaní pohľadávok na DPH), a rozsudok z 12. februára 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, bod 33) (týkajúci sa vnútroštátnych správnych konaní uplatniteľných v prípade, ak má daňová správa podozrenie o zneužívajúcom konaní). Pozri tiež – pokiaľ ide o clá – rozsudok z 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, bod 34 a nasl.) (týkajúci sa ustanovení portugalského všeobecného daňového zákona, ktoré stanovovali všeobecné lehoty na oznamovanie), a rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 28 a nasl.) (týkajúci sa práva byť vypočutý).

57. V rámci riadne fungujúceho vnútroštátneho systému DPH teda možno opodstatnene očakávať, že členský štát upraví správne konania týkajúce sa výberu DPH a akékoľvek príslušné sankcie, ktoré možno uložiť. Tiež možno očakávať, že v rámci takých konaní budú mať zdaniteľné osoby zaručené určité základné práva, vrátane práva byť vypočutý alebo práva na súdne preskúmanie. *Konkrétny spôsob*, akým členské štáty upravujú tieto aspekty, zostáva na ich voľnej úvahe. V abstraktnejšej rovine však naďalej možno predvídateľne očakávať, že také aspekty budú nevyhnutnou súčasťou riadneho výberu DPH. Naopak otázku, či sa daňové priznanie podá v elektronickej alebo listinnej podobe, alebo otázku, či bude v budove daňového úradu bufet, nemožno primerane považovať za nevyhnutnú súčasť fungovania výberu DPH.

d) Epilóg: o majákoch a tieňoch

58. Je zjavné, že vyššie uvedené poňatie pôsobnosti práva EÚ v prípadoch, keď členské štáty vykonávajú právo EÚ, je nanajvýš len približným pravidlom. Konkrétne existujú dva aspekty, ktoré komplikujú vyvodenie pravidla so širšou pôsobnosťou z doterajšej judikatúry Súdneho dvora.

59. Po prvé právo EÚ v súčasnosti zahŕňa široké spektrum oblastí práva. Mnohé z týchto oblastí obsahujú právne akty s mimoriadne odlišnou pôsobnosťou a povahou. Okrem toho nie všetky tieto oblasti sa rozvíjajú rovnako rýchlo. Každé *všeobecne* uplatniteľné pravidlo právomoci, ktoré by si zaslúžilo toto pomenovanie, by však malo mať širšiu pôsobnosť, teda nemalo by byť obmedzené len na oblasť právnej úpravy DPH, ale malo by sa uplatňovať prierezovo. Je totiž ťažké predstaviť si, že by existovalo jedno kritérium vymedzujúce pôsobnosť práva EÚ vo veciach DPH, ďalšie vo veciach sociálneho zabezpečenia a ďalšie v oblasti justičnej spolupráce, pričom vo veciach týkajúcich sa trestného práva by platilo osobitné podkritérium. Toto pravidlo by rovnako malo vychádzať predovšetkým z normatívnych kritérií, teda z vopred určiteľných normatívnych znakov predmetného predpisu EÚ a vnútroštátnych predpisov, a nie z ich prípadného spoločenského vplyvu.⁴⁴

60. Po druhé prejudiciálne konanie je systémom súdnej spolupráce založeným na jednotlivých veciach. Jeho účelom nie je abstraktne preskúmať vnútroštátne právne predpisy, ale podať výklad práva EÚ v kontexte konkrétnej veci, ktorú prejednáva vnútroštátny súd. V rámci takto vymedzenej právomoci sa v niektorých veciach nevyhnutne stane, že ak sa preukáže, že určitý aspekt konania alebo inštitucionálnej štruktúry členského štátu jednoznačne súvisí s uplatňovaním práva založeného na právnom poriadku EÚ v tejto jednotlivej veci, v skutočnosti bude patriť do pôsobnosti práva EÚ, aj keď ten istý vnútroštátny predpis by z abstraktného hľadiska sám osebe zrejme nepatril do pôsobnosti práva EÚ.⁴⁵

61. Domnievam sa však, že na rozdiel od otázky ľudskej existencie odpoveď na otázku, či určitá vec je alebo nie je v pôsobnosti práva EÚ, nemusí byť nevyhnutne „áno“ alebo „nie“: buď určitá vec v celom rozsahu „patrí“ alebo vôbec „nepatrí“ do jeho pôsobnosti.

⁴⁴ Existuje mnoho príkladov v rôznych oblastiach práva EÚ, ktoré potvrdzujú, že je ťažké (ak nie nemožné) v praxi uplatniť kritériá na určenie právomoci, ktoré vychádzajú z neskoršieho spoločenského vplyvu predpisu, nehovoriac o riziku, že dôjde k zmene takého spoločenského vplyvu, čo by potom v skutočnosti znamenalo, že vnútroštátny predpis najprv môže patriť do pôsobnosti práva EÚ a neskôr z neho vybočovať. Ako príklad možno uviesť povinnosť zistiť, či má vnútroštátne opatrenie *významný vplyv na uvedenie na trh*, s cieľom určiť, či predstavuje „inú požiadavku“, ktorú treba oznámiť podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady 98/34/ES z 22. júna 1998 o postupe pri poskytovaní informácií v oblasti technických noriem a predpisov, ako aj pravidiel vzťahujúcich sa na služby informačnej spoločnosti (Ú. v. EŠ L 204, 1998, s. 37; Mím. vyd. 13/020, s. 337) – pozri návrhy, ktoré som predniesol vo veci M. a S. (C-303/15, EU:C:2016:531, body 63 až 66).

⁴⁵ Pozri napríklad uznesenie z 28. novembra 2013, Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio (C-258/13, EU:C:2013:810, bod 23). Táto vec – tak ako vec DEB – sa týkala prístupu právnických osôb k právnej pomoci. Ako však Súdny dvor konštatoval, „na rozdiel od sporu, v ktorom bol vydaný... rozsudok DEB a v ktorom Súdny dvor podal výklad článku 47 Charty v rámci konania o zodpovednosti štátu začatého na základe práva Únie, návrh na začatie prejudiciálneho konania neuvádza žiadnu konkrétnu skutočnosť, na základe ktorej by bolo možné domnievať sa, že Sociedade Agrícola podala žiadosť o poskytnutie právnej pomoci v rámci súdneho konania týkajúceho sa ochrany práv, ktoré jej priznáva právo Únie“.

62. Súdny dvor už uznal, že existuje rozdiel medzi situáciami, ktoré sú úplne upravené právom EÚ, a situáciami, v ktorom členský štát zostáva značná miera voľnej úvahy. V tejto druhej uvedenej situácii môžu vnútroštátne súdy uplatniť vnútroštátne štandardy ochrany základných práv, ak bude dodržaná úroveň ochrany základných práv EÚ.⁴⁶

63. Ak uplatníme tento prístup na otázku pôsobnosti práva EÚ, musí existovať určitá škála alebo odstupňovanie toho, či určitá vec patrí „do pôsobnosti práva EÚ“, práve na základe *blízkości* ku konkrétnej a špecifickej požiadavke práva EÚ: čím bližšie je daná situácia k jasne vymedzenej požiadavke práva EÚ, tým menší je rozsah voľnej úvahy členského štátu a tým podrobnejšie je preskúmanie. Naopak, čím ďalej sa vec nachádza od jasného a špecifického pravidla práva EÚ, pričom však zároveň patrí do pôsobnosti práva EÚ, tým väčší je rozsah voľnej úvahy členských štátov, pokiaľ ide o spôsob vykonania tejto povinnosti.

64. Metaforicky povedané, namiesto hľadania povestného jednorožca v podobe jednoznačného a predvídateľného kritéria na určenie toho, či členské štáty „konajú v pôsobnosti práva EÚ“ v situácii, keď preberajú alebo vykonávajú právo EÚ, ktoré – musím uznať – v práve EÚ za jeho súčasného stavu nedokážem nájsť, by mal Súdny dvor možno použiť určitý „majákový prístup“: čím bližšie je vec k špecifickému a konkrétnemu ustanoveniu práva EÚ, tým menšia je voľná úvaha vo vnútroštátnom práve. Naopak, čím ďalej sa vec nachádza od majáka, ale stále na ňu dopadá jeho svetlo (teda neuplatní sa pravidlo vylúčenia na základe primeranej funkčnej nevyhnutnosti rozobraté vyššie v bodoch 55 až 57), tým menej podrobné bude preskúmanie.

65. Jedno je však jasné: kde je svetlo, tam musí byť aj tieň (tieň základných práv EÚ).⁴⁷ Ak sú členské štáty na základe práva EÚ povinné zabezpečiť účinné uplatňovanie práva v záujme práva EÚ, toto uplatňovanie práva sa musí kontrolovať z toho istého zdroja, teda z hľadiska základných práv EÚ. Bolo by nepredstaviteľné uložiť členským štátom povinnosť vykonávať určité činnosti (napríklad účinne vyberať DPH), pričom kontrola týchto činností a ich obmedzenia by zrazu vybočovali z pôsobnosti práva EÚ.

5. Prejednávaná vec

66. Prejednávaná vec sa týka uplatňovania vnútroštátnych ustanovení daňového poriadku, ktorých predmetom je právo jednotlivca na obranu v konaní o vyrubení a výbere DPH.

67. Hoci procesné záruky, ktoré sú všeobecne stanovené v daňovom poriadku, nie sú konkrétne upravené v práve EÚ, uvedené pravidlá sú súčasťou celkového procesu riadneho výberu DPH. Skutočnosť, že v riadne vedenom konaní vo veci DPH má správca dane komunikovať s zdaniteľnou osobou, a to nielen s cieľom poskytnúť jej určité informácie o rozhodnutí, ktoré sa má prijať, ale aj na zistenie všetkých relevantných skutočností, na ktorých chce založiť svoje rozhodnutie, nemožno považovať za zbytočný či nepredvídateľný aspekt tohto konania.

68. Z čisto jazykového hľadiska daňová kontrola, ktorej cieľom je overiť, či určitej osobe vznikla povinnosť zaplatiť DPH a či sú jej obchodné transakcie riadne zdokladované, v skutočnosti nie je vzdialenejšia od znenia článku 213 ods. 1 a článku 242 smernice o DPH než „daňové sankcie a trestné stíhania pre daňový delikt“ od znenia článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH.⁴⁸

69. V dôsledku toho má Súdny dvor právomoc zodpovedať prejudiciálnu otázku položenú vnútroštátnym súdom.

⁴⁶ Rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 29), a z 26. februára 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, bod 60). Pozri napríklad aj rozsudok z 30. mája 2013, F. (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, body 52 až 55).

⁴⁷ Tým sa teda vraciam k východisku rozsudku Åkerberg Fransson, ktorý je uvedený vyššie v bode 29.

⁴⁸ Pozri rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27).

C. Prístup k spisu v konaniach týkajúcich sa výberu DPH

70. Na úvod treba spresniť, že otázka položená vnútroštátnym súdom sa týka len prístupu k informáciám a dokumentom obsiahnutým v správnom spise. Predmetom prejednávanej veci teda nie je žiadny z aspektov (hmotnoprávneho) vyrubenia dane, ako je postavenie žalobcov ako zdaniteľných osôb alebo určenie povahy zdaniteľných transakcií.

71. Okrem toho vnútroštátny súd sformuloval svoju otázku tak, že v nej výslovne spomenul vnútroštátnu správnu prax. Ako však uvádza Komisia, nie je jasné, či správca dane v prejednávanej veci správne uplatnil procesné povinnosti vyplývajúce z vnútroštátneho práva, ktoré sa týkajú práva na obranu, vrátane práva byť vypočutý. Nad rámec tejto konkrétnej veci v rozhodnutí vnútroštátneho súdu nie sú uvedené žiadne ďalšie podrobnosti o tom, aká má byť predmetná vnútroštátna prax. Prináleží teda vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, či je vnútroštátna správna prax v súlade s vnútroštátnym právom.

72. Vzhľadom na vyššie uvedené spresnenia považujem za potrebné preformulovať otázku položenú vnútroštátnym súdom, aby mohol Súdny dvor poskytnúť užitočnú odpoveď, takto: Vyžaduje všeobecná zásada dodržiavania práva na obranu, aby jednotlivец vo vnútroštátnych správnych konaniach, ktorých účelom je výber DPH, mal prístup ku všetkým informáciám a dokumentom obsiahnutým v správnom spise, ktoré správny orgán zohľadnil pri prijímaní rozhodnutia?

73. Moja odpoveď na túto otázku bude štruktúrovaná takto: najprv rozoberiem presný prameň práv, o ktoré ide v prejednávanej veci (oddiel 1), a potom sa budem zaoberať otázkou, aké konkrétne požiadavky vyplývajú zo zásady dodržiavania práva na obranu, pokiaľ ide o prístup k informáciám a dokumentom v rámci vnútroštátnych správnych konaní, v ktorých sa uplatňuje smernica o DPH (oddiel 2).

1. Uplatniteľné právo alebo všeobecná zásada

74. Vnútroštátny súd položil svoju otázku výlučne so zreteľom na zásadu dodržiavania práva na obranu.⁴⁹ Táto formulácia otázky je podľa môjho názoru správna. Na okolnosti prejednávanej veci sa nevzťahuje článok 48 ani článok 41 Charty.

75. Po prvé článok 48 Charty nie je relevantný pre prejednávajúcu vec. Toto ustanovenie stanovuje prezumpciu neviny a právo na obhajobu, ktoré má zaručené každý, „kto je obvinený“. Žalobcovia v konaní vo veci samej neboli „obvinení“. Boli im len vydané daňové výmery, ktorými im bola vyrubená daň.⁵⁰

76. Po druhé článok 41 ods. 2 písm. b) Charty výslovne upravuje právo na prístup k spisu ako súčasť práva na riadnu správu vecí verejných. Toto ustanovenie je však jednoznačne obmedzené na inštitúcie, orgány, úrady a agentúry Únie [písmeno a)]. Okrem toho existuje rozdiel medzi článkom 41 Charty a zásadou dodržiavania práva na obranu [písmeno b)], pokiaľ ide o ich presný rozsah a obsah.

⁴⁹ Na rozdiel od rozsudku zo 17. júla 2014, YS a i. (C-141/12 a C-372/12, EU:C:2014:2081, bod 68), kde Súdny dvor zdôraznil, že táto otázka bola položená výlučne v súvislosti s článkom 41 Charty.

⁵⁰ Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 83). Napriek tomu, že v prejednávanej veci boli uložené administratívne sankcie za omeškanie s platbou, v návrhu na začatie prejudiciálneho konania ani v pripomienkach oprávnených subjektov sa nenachádza nič, čo by nasvedčovalo tomu, že tieto sankcie majú trestnoprávnú povahu.

a) Právo na prístup k spisu ako súčasť práva na riadnu správu vecí verejných

77. Po určitom počiatocnom váhaní⁵¹ Súdny dvor v súlade so znením Charty opakovane rozhodol, že článok 41 Charty sa vzťahuje výlučne na inštitúcie, orgány, úrady a agentúry Európskej únie⁵².

78. Taký výklad sa nestretol so všeobecným súhlasom. Objavil sa aj opačný názor, podľa ktorého tento výklad zrejme odporuje všeobecnému pravidlu týkajúcemu sa rozsahu pôsobnosti stanovenému v článku 51 ods. 1 Charty. Vylučuje činnosť členského štátu aj v prípade, ak sa ňou vykonáva právo EÚ.⁵³

79. Musím uznať, že žiadny taký rozpor nevidím, a to aspoň zo štyroch dôvodov.

80. Po prvé znenie predmetného ustanovenia je celkom jasné. Odsek 1 článku 41 Charty na účely celého článku jednoznačne obmedzuje jeho uplatnenie na „inštitúcie, orgány, úrady a agentúry Únie“. Domnievam sa, že by museli existovať mimoriadne presvedčivé argumenty, ak by sa prostredníctvom judikatúry malo vlastne prepísať jednoznačné ustanovenie primárneho práva, ktoré bolo navyše prijaté celkom nedávno.

81. Po druhé článok 41 Charty tým, že výslovne vymedzuje okruh adresátov ustanovenia, ktoré upravuje právo na riadnu správu vecí verejných, vyjadruje vôľu normotvorcu (ústavodarcu) prijať osobitné ustanovenia, ktoré sa uplatnia na Európsku úniu, keď koná prostredníctvom svojej *priamej administratívy*. Pokiaľ ide o uplatniteľnosť tohto konkrétneho ustanovenia Charty, článok 41 v podstate obsahuje vlastnú *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnej definícii rozsahu pôsobnosti Charty, ktorá sa nachádza v článku 51 ods. 1 Charty. Na takej konštrukcii podľa môjho názoru nie je nič rozporuplné ani nekonzistentné: v skutočnosti je celkom bežné, že právny predpis vymedzí svoju vlastnú (osobnú alebo vecnú) pôsobnosť rôznymi spôsobmi. Môže existovať všeobecné ustanovenie o pôsobnosti, ktoré sa všeobecne uplatní, pokiaľ nie je stanovené niečo iné. Zároveň môže existovať jedno alebo viaceré osobitné ustanovenia, ktoré vymedzujú vlastný rozsah pôsobnosti napríklad tým, že stanovia, že oddiel X alebo hlava Y daného aktu sa uplatní len na určitú kategóriu osôb alebo len v konkrétnych situáciách.

82. Z tohto hľadiska je článok 41 Charty konkrétnym vyjadrením samostatného základného práva, ktoré chráni jednotlivcov len vtedy, keď prídu do styku s *priamou administratívou* Európskej únie, ktorá je podľa Zmlúv „otvorenou, efektívnou a nezávislou európskou administratívou“.⁵⁴

83. Po tretie treba spomenúť aj systematický argument. Obmedzenie okruhu „adresátov“, ktorí sú povinní rešpektovať a dodržiavať článok 41 Charty, je v súlade s celkovou systematickou Charty, ktorá vo viacerých ustanoveniach nachádzajúcich sa v hlave V konkrétne stanovuje kľúčové práva jednotlivcov, keď vstupujú do priameho vzťahu so správnymi a politickými orgánmi EÚ.⁵⁵

⁵¹ Pozri rozsudok z 22. novembra 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, body 81 až 84), v ktorom Súdny dvor určil, že zásada dodržiavania práva na obranu je zakotvená v článku 41 Charty, a uviedol, že „ako vyplýva zo samotného znenia,... toto ustanovenie má všeobecné uplatnenie“.

⁵² Pozri rozsudky z 21. decembra 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, bod 28); zo 17. júla 2014, YS a i. (C-141/12 a C-372/12, EU:C:2014:2081, bod 67); z 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, bod 44); zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 83), a z 9. marca 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, bod 60).

⁵³ Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wathelet vo veci Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2032, bod 47), kde uvádza: „Podľa môjho názoru by nebolo koherentné a ani v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, aby znenie článku 41 Charty mohlo zaviesť výnimku z pravidla stanoveného jej článkom 51, ktorá by členským štátom umožnila neuplatniť článok Charty, a to aj vtedy, ak uplatňujú právo Únie...“ Pozri v súvislosti s touto diskusiou tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Bensada Benallal (C-161/15, EU:C:2016:3, body 28 až 32) a vo veci M (C-560/14, EU:C:2016:320, bod 27), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci N. (C-604/12, EU:C:2013:714, bod 36).

⁵⁴ Článok 298 ods. 1 ZFEÚ.

⁵⁵ Napríklad právo na prístup k dokumentom (článok 42), právo oznámiť európskemu ombudsmanovi prípady nesprávneho úradného postupu (článok 43) alebo právo obrátiť sa s petíciou na Európsky parlament (článok 44). Všetky tieto práva sú tiež logicky obmedzené na ich „adresátov“.

84. Napokon existuje aj širší ústavnoprávny argument. V kontexte dôsledného a podrobne zdokumentovaného úsilia ústavodarcu obmedziť možné rozširovanie práv vyplývajúcich z Charty na oblasti, v ktorých nedošlo k preneseniu právomocí na EÚ⁵⁶, možno výslovné obmedzenie okruhu adresátov niektorých ustanovení Charty sotva považovať za neúmyselné opomenutie alebo formulačný omyl ústavodarcu⁵⁷.

85. Stručne povedané, zastávam názor, že článok 41 Charty je ustanovením, ktoré je konkrétne zamerané na priamu administratívu Európskej únie s cieľom stanoviť vysoký a samostatný štandard ochrany. Článok 41 sa preto v prejednávanej veci neuplatní.

b) Všeobecná zásada dodržiavania práva na obranu a riadna správa vecí verejných

86. Diskusia o rozsahu pôsobnosti článku 41 Charty vystihuje všeobecnejšiu diskusiu týkajúcu sa vzájomného vzťahu medzi všeobecnými zásadami a právami zakotvenými v Charte.⁵⁸ Práve preto, lebo článok 41 Charty vymedzuje rozsah svojej pôsobnosti na základe *priamej* administratívy Európskej únie, jeho vzťah so zásadou riadnej správy vecí verejných a právom na obranu je naďalej dosť spornou problematikou.⁵⁹

87. Je však jasné, že viaceré z jednotlivých „funkčných“ prvkov, ktoré na základe článku 41 ods. 2 zastrešuje „právo na riadnu správu vecí verejných“, tiež odrážajú konkrétne všeobecné zásady práva EÚ.⁶⁰ V tomto smere má osobitný význam všeobecná zásada dodržiavania práva na obranu, vrátane práva byť vypočutý, alebo povinnosť odôvodnenia.⁶¹

88. Je rovnako jasné, že zásada ochrany práva na obranu, ktorá je relevantná pre okolnosti prejednávanej veci, sa uplatní na členské štáty, keď konajú v rámci pôsobnosti práva EÚ, ak má vnútroštátny správny orgán v úmysle prijať rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do postavenia dotknutej osoby.⁶²

89. Na druhej strane je sporné, či také všeobecné zásady, ako je právo na obranu v prejednávanej veci, majú úplne rovnaký obsah ako článok 41 Charty. Prinajmenšom výslovné obmedzenie nachádzajúce sa v znení článku 41 Charty bráni – ako uviedla generálna advokátka Kokott – tomu, aby sa jeho obsah jednoducho „previe[dol] na orgány členských štátov, aj keď vykonávajú právo [EÚ]“. ⁶³ Vo všeobecnejšej rovine by sa taký postup nebezpečne priblížil k obchádzaniu výslovného znenia článku 41 Charty.

⁵⁶ Článok 51 ods. 2 Charty a článok 6 ods. 1 ZEÚ.

⁵⁷ Niektorí autori výslovne spájajú túto skutočnosť s neochotou členských štátov: „Účelom takých formulácií je uistiť členské štáty, že nebudú musieť prihladať na zásadu riadnej správy vecí verejných v čisto vnútroštátnych správnych konaniach vrátane tých, v ktorých dochádza k uplatneniu práva Spoločenstva“ – DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, J.: The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration. In: ARNULL, A., et al. (eds.): *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs*. Oxford University Press, 2007, s. 157 až 172, na s. 170. Pozri tiež KANSKA, K.: Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights. In: *European Law Journal*, roč. 10, 2004, s. 296 až 326, na s. 310.

⁵⁸ Pozri v súvislosti s touto diskusiou HOFMANN, H., MIHAESCU, C.: The relation between the Charter's Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case. In: *European Constitutional Law Review*, roč. 9, 2013, s. 73 až 101, na s. 73.

⁵⁹ Pozri všeobecne MIHAESCU EVANS, B. C.: *The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system*, zv. 7. Luxembourg Legal Studies, Nomos, 2015. Judikatúra, v ktorej sa konkrétne uplatňuje *všeobecná zásada* riadnej správy vecí verejných na vnútroštátne správne konania, z obdobia pred nadobudnutím platnosti Charty nie je veľmi rozsiahla. Pozri rozsudok z 21. júna 2007, Laub (C-428/05, EU:C:2007:368, bod 25).

⁶⁰ Pozri napríklad rozsudok z 8. mája 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, body 49 a 50), kde Súdny dvor konštatoval, že právo na riadnu správu vecí verejných zakotvené v článku 41 Charty odráža všeobecnú zásadu práva EÚ, a rozhodol, že „pokiaľ... členský štát vykonáva právo Únie, v rámci konania o priznanie doplnkovej ochrany, o aké ide vo veci samej, ktoré vedie príslušný vnútroštátny orgán, sa musia uplatniť požiadavky vyplývajúce z práva na riadnu správu vecí verejných, najmä právo každého na nestranné prejednanie jeho vecí v primeranej lehote“. Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 22. novembra 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, bod 85 a nasl.), a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:247, bod 77).

⁶¹ Pozri napríklad rozsudky z 15. októbra 1987, Heylens a i. (222/86, EU:C:1987:442, bod 15); z 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, bod 45 a nasl.), a z 11. decembra 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, body 30 až 34).

⁶² Pozri rozsudok z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 38 a tam citovanú judikatúru).

⁶³ Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, bod 25).

90. So zreteľom na túto dôležitú poznámku treba starostlivo a nezávisle posúdiť každý z prvkov článku 41. Osobitne to platí pre právo na prístup k spisu, ktoré bolo začlenené do znenia článku 41 v dôsledku vývoja judikatúry, ktorý mal sám pôvod v posúdení praxe inštitúcií EÚ v konkrétnej oblasti práva hospodárskej súťaže.⁶⁴

91. Stručne povedané, uplatní sa všeobecná zásada dodržiavania práva na obranu. Jej obsah, pokiaľ ide o uplatňovanie práva EÚ členskými štátmi, sa môže líšiť od (osobitných a samostatných) záruk zakotvených v článku 41 Charty, ktoré sa vzťahujú na priamu administratívu EÚ. So zreteľom na všetky tieto úvahy v nasledujúcom oddiele preskúmam požiadavky práva na obranu za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej.

2. Prístup k informáciám a dokumentom tvoriacim základ vnútroštátneho rozhodnutia v rámci pôsobnosti práva EÚ

92. Žalobcovia uviedli, že právo na prístup k spisu, ktoré je zakotvené v článku 41 ods. 2 písm. b) Charty, nie je výslovne upravené vo vnútroštátnom práve, pokiaľ ide o daňové konania.⁶⁵ Daňové subjekty preto uplatňujú svoje právo na vypočutie bez toho, aby mali riadny prístup k svojmu spisu. Presnejšie povedané, žalobcovia vysvetlili, že počas správneho konania nemali prístup ku všetkým dokumentom založeným v ich spise, najmä k dokumentom zhromaždeným pred formálnym začatím daňovej kontroly.⁶⁶ Dokumenty zhromaždené pred začatím daňovej kontroly boli založené do spisu až v súdnom konaní, a to na žiadosť vnútroštátneho súdu. Tieto dokumenty neboli zahrnuté do príloh spomenutých v pôvodných daňových výmeroch. Tvrdia, že tieto dokumenty boli utajené s cieľom zakryť existenciu daňového vyšetrovania pred skutočným začatím daňovej kontroly.

93. Žalobcovia ďalej vysvetľujú, že v rámci vnútroštátnych konaní nie je možné uvádzať nové dôvody v súdnom konaní – teda po odoslaní správneho spisu súdu podľa vnútroštátnych právnych predpisov. Žalobcovia osobitne tvrdia, že podľa judikatúry Súdneho dvora⁶⁷ porušenie práva na prístup k spisu nemožno napraviť, ak sa prístup umožní v priebehu súdneho konania. V takej situácii podľa žalobcov dotknutá osoba nemusí preukázať, že ak by mala prístup k spisu, výsledok správneho konania by bol odlišný, ale len to, že by mohla použiť informácie obsiahnuté v správnom spise na svoju obranu.

94. Komisia a rumunská vláda nesúhlasia s tvrdeniami žalobcov. Podľa ich názoru v prejednávanej veci nebolo porušené právo na obranu.

95. Rumunská vláda tvrdí, že príslušné vnútroštátne právne predpisy zaručujú právo byť vypočutý pred prijatím rozhodnutia a právo daňového subjektu byť informovaný počas celého konania.⁶⁸ Vnútroštátne právo stanovuje, že správca dane predloží daňovému subjektu návrh správy o daňovej kontrole, ktorý obsahuje zistenia, ku ktorým sa dospelo počas kontroly, a daňové dôsledky a ktorý poskytuje daňovému subjektu možnosť vyjadriť svoje stanovisko. Konečná správa o daňovej kontrole sa zašle daňovému subjektu spolu s prílohami, ktoré obsahujú všetky relevantné dokumenty, z ktorých správca dane vychádzal pri vydávaní daňového výmeru. Rumunská vláda navyše uvádza, že porušenie týchto požiadaviek má za následok zrušenie daňového správneho aktu.

⁶⁴ Pozri v tejto súvislosti rozsudok zo 7. januára 2004, Aalborg Portland a i./Komisia (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P a C-219/00 P, EU:C:2004:6, bod 68). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci BPB Industries a British Gypsum/Komisia (C-310/93 P, EU:C:1994:408, bod 112 a nasl.). Pokiaľ ide o vysvetlenie tohto „pôvodu“ vo všeobecnosti, pozri NEHL, H. P.: *Principles of Administrative Procedure in EC Law*. Oxford: Hart Publishing, 1999, s. 45 a nasl.

⁶⁵ Poukazujú na článok 9 ods. 1, článok 43 ods. 2 písm. j) a článok 107 ods. 2 a 4 daňového poriadku uplatniteľného na prejednanú vec.

⁶⁶ Konkrétne tvrdia, že im neboli sprístupnené viaceré informácie, ktoré mohli byť relevantné. Uvádzajú, že na informácie, ktoré získal správca dane pred formálnym začatím daňovej kontroly, ako sú informácie získané na základe žiadostí od notárov a bánk, nahliadnutím do rôznych databáz, výmenou informácií s inými orgánmi alebo žiadosť o právnu pomoc od iných členských štátov, sa má tiež vzťahovať právo na prístup k spisu.

⁶⁷ Žalobcovia vo svojich ústnych a písomných pripomienkach opakovane poukázali na rozsudok z 25. októbra 2011, Solvay/Komisia (C-109/10 P, EU:C:2011:686, body 54 až 57).

⁶⁸ Odvoláva sa na články 9, 43 a 107 daňového poriadku, citované v bodoch 10 až 12 týchto návrhov.

96. Komisia v tom istom zmysle tvrdí, že nedošlo k porušeniu práva na obranu. Žalobcovia nepožiadali o sprístupnenie svojho spisu a nereagovali na výzvy správcu dane na nahliadnutie do dokumentov v rámci súdneho konania. Žalobcovia netvrdili, že nevedeli o dokumentoch tvoriacich základ daňového rozhodnutia. Podľa Komisie je právo byť vypočutý dodržané, ak je rozhodnutie založené na skutočnostiach oznámených žalobcom a týka sa právnych a skutkových okolností, ktoré sú mu známe. Okrem toho v súvislosti s prístupom k spisu počas súdneho konania Komisia tvrdí, že žalobcovia nepreukázali, že dokumenty, ku ktorým nemali prístup a na základe ktorých bolo rozhodnutie prijaté, by mohli použiť na svoju obranu.

97. Podľa môjho názoru tvrdenia žalobcov nemožno prijať. Skôr než podrobne vysvetlím, prečo je to tak, musím uviesť niekoľko spresnení.

a) Čo presne sa má sprístupniť?

98. Častou problémou v prejednávanej veci, ktorá sa prejavila už vo fáze skúmania prípustnosti, sú podstatné nejasnosti týkajúce sa otázky, k čomu presne chcú žalobcovia získať prístup a čo sa im malo a nemalo sprístupniť. Táto nejednoznačnosť sa ešte prehĺbila na pojednávaní, kde vyšlo najavo, že rôzne subjekty pripisujú pojmu „prístup k spisu“ dosť odlišný význam. Presný obsah informácií, ktoré sa požadujú v prejednávanej veci, je teda naďalej nejasný.

99. Skôr než budem pokračovať v rozbere prejudiciálnej otázky, preto musím objasniť tri premenné: prístup k čomu, kedy a ako.

100. Otázka „k čomu“ sa týka predmetu práva na prístup: čo presne tvorí „spis“, ktorý sa má sprístupniť? Je to úplný súbor dokumentov obsiahnutých v správnom spise týkajúcom sa celého konania, alebo to sú len konkrétne dokumenty v spise, ktoré tvoria základ rozhodnutia? Úplným spisom by sa zrejme rozumel celý spis, vrátane všetkých súčastí, ktoré priamo nesúvisia s prijatým rozhodnutím, ako sú niektoré interné poznámky, návrhy, pomocné výpočty a všetky informácie získané od tretích osôb.

101. Otázka „kedy“ súvisí s „načasovaním“ prístupu a skutočnosťou, že informácie a dokumenty mohli byť získané v rôznych okamihoch: počas predbežného zisťovania, v období formálneho správneho vyšetrovania, ktoré viedlo k vyrubeniu dane, alebo počas následnej fázy výkonu rozhodnutia.

102. Otázka „ako“ je spojená so spôsobom poskytnutia prístupu: možno ho poskytnúť na žiadosť žalobcov alebo na základe výzvy správcu dane, alebo ho prípadne treba poskytnúť *ex officio*, čo by zrejme znamenalo, že správca dane by bol povinný skopírovať a zaslať spis alebo jeho časti žalobcovi aj bez výslovnej žiadosti v tomto zmysle.

103. Ak som správne pochopil tvrdenia žalobcov, ako boli ďalej rozobraté na pojednávaní, žalobcovia podľa všetkého žiadajú o automatické sprístupnenie celého správneho spisu týkajúceho sa konania vo veci vyrubenia dane, a to aj pokiaľ ide o fázu predbežného zisťovania, pričom tvrdia, že orgány by im mali sprístupniť spis *ex officio* bez toho, aby o to vôbec museli žiadať.

104. Domnievam sa, že uvedený názor treba jednoznačne odmietnuť – všeobecná zásada práva EÚ týkajúca sa dodržiavania práva na obranu vôbec nezaručuje také právo. Z práva na obranu možno v rámci vnútroštátneho konania, o aké ide v prejednávanej veci, podľa môjho názoru vyvodiť len oveľa užšie vymedzený a špecifickejší záver – jednotlivец má mať na základe žiadosti prístup k informáciám a dokumentom tvoriacim základ správneho rozhodnutia, ktoré správny orgán zamýšľa prijať.

b) (Chýbajúca) analógia s právom na prístup k spisu v práve EÚ v oblasti hospodárskej súťaže

105. Žalobcovia na podporu svojich tvrdení poukázali na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa prístupu k spisu vo veciach práva hospodárskej súťaže. Po prvé tvrdia, že podľa tejto judikatúry existuje právo na prístup k celému spisu. Po druhé uvádzajú, že porušenie tohto práva má za následok zrušenie rozhodnutia, ak dotknutá osoba mohla použiť predmetné dokumenty na svoju obranu.

106. Judikatúra Súdneho dvora potvrdzuje, že otázka, či v konkrétnom prípade došlo k porušeniu práva na obranu, sa má posudzovať nielen v závislosti od osobitných okolností každého konkrétného prípadu, ale aj v závislosti od povahy aktu, o ktorý ide, a právnych noriem, ktoré upravujú dotknutú oblasť.⁶⁹ To znamená, že konkrétne požiadavky vyplývajúce zo zásady dodržiavania práva na obranu a dôsledky plynúce z porušenia tejto zásady sa môžu líšiť v závislosti od vyššie uvedených okolností. V tejto súvislosti je dôležité náležite zohľadniť systematiku a pôsobnosť ustanovení práva EÚ, v rámci ktorých členský štát koná, keďže v prípade, ak tieto ustanovenia nestanovujú konkrétne procesné záruky (a teda sa nemožno domnievať, že daná právna situácia sa v celom rozsahu spravuje právom EÚ), právo na obranu sa má v zásade zaručiť prostredníctvom vnútroštátneho procesného práva.

107. V tejto súvislosti vyššie uvedené tvrdenia žalobcov nezohľadňujú zásadný rozdiel medzi povahou vecí týkajúcich sa práva hospodárskej súťaže a inými, všeobecnými vnútroštátnymi konaniami, ktoré sa vedú v rámci pôsobnosti práva EÚ, ako je konanie týkajúce sa výberu DPH. Osobitne treba zdôrazniť dva podstatné rozdiely.

108. Po prvé povaha týchto konaní je jednoducho veľmi odlišná. V práve hospodárskej súťaže sa ukladajú sankcie, ktoré majú takú povahu a sú také prísne, že ide o kvázitrestné sankcie.⁷⁰ Naopak konania, o ktoré ide v prejednávanej veci, sa týkajú určenia výšky splatnej dane.⁷¹ Ak vynecháme dosť okrajové prúdy politickej filozofie, zrejme sa nemožno domnievať, že vyrubenie a výber dane má trestnoprávnú povahu.

109. Po druhé judikatúra týkajúca sa prístupu k spisu v konaniach súvisiacich s právom EÚ v oblasti hospodárskej súťaže stanovuje samostatný štandard vzťahujúci sa na úkony inštitúcií EÚ v kontexte prijímania rozhodnutí, ktorými sa ukladajú sankcie. Tieto konania a ich dôsledky sa spravujú jedine a výlučne právom EÚ. Štandard ochrany musí byť preto na základe práva EÚ dostatočne pevný a vysoký, lebo také rozhodnutia môžu prijímať a preskúmavať len inštitúcie EÚ. Práve v tomto osobitnom kontexte bola vytvorená osobitná judikatúra týkajúca sa práva na prístup k spisu vo veciach hospodárskej súťaže, a to súbežne s vývojom správnej praxe a úpravou tejto otázky na úrovni EÚ.⁷²

110. Naproti tomu, ak neexistujú konkrétne procesné predpisy EÚ, procesné podmienky dodržiavania práva na obranu a dôsledky porušenia tohto práva sa v zásade určia podľa vnútroštátneho práva.⁷³ Existujú samozrejme požiadavky vyplývajúce z práva EÚ, ale tieto sú – ako už bolo uvedené vyššie⁷⁴ – stanovené na inej úrovni.

⁶⁹ Pozri napríklad rozsudky z 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, bod 54), a zo 16. mája 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, bod 97 a tam citovanú judikatúru).

⁷⁰ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. júla 1999, Hüls/Komisia (C-199/92 P, EU:C:1999:358, bod 150). Pozri tiež rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva z 27. septembra 2011, A. Menarini Diagnostics S.r.l. v. Taliansko (CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, § 38 až § 42). Súdny dvor preto rozhodol, že článok 48 Charty sa uplatní v kontexte konaní týkajúcich sa práva hospodárskej súťaže. Pozri napríklad rozsudok z 22. novembra 2012, E.ON Energie/Komisia (C-89/11 P, EU:C:2012:738, body 72 a 73).

⁷¹ Pozri vyššie poznámku pod čiarou 50.

⁷² Nariadenie Rady (ES) č. 1/2003 zo 16. decembra 2002 o vykonávaní pravidiel hospodárskej súťaže stanovených v článkoch 81 a 82 Zmluvy (Ú. v. ES L 1, 2003, s. 1; Mim. vyd. 08/002, s. 205).

⁷³ Pozri napríklad rozsudky z 10. septembra 2013, G. a R. (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, bod 35); z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 75), a z 11. decembra 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, bod 41).

⁷⁴ Pozri vyššie body 62 až 65 týchto návrhov.

111. Judikatúru, na ktorú poukazujú žalobcovia v tomto konaní, preto nemožno uplatniť na vnútroštátne konania týkajúce sa výberu DPH.

c) Efektivita práva na obranu

112. Kde sa teda tieto štandardy môžu nachádzať? Obmedzenia priestoru členských štátov na rozhodovanie v tomto smere vyplývajú zo všeobecne známych požiadaviek ekvivalencie a efektivity. Vnútroštátne procesné pravidlá majú byť podobné procesným pravidlám, ktoré sa podľa vnútroštátneho práva vzťahujú na porovnateľné situácie. Nesmú znemožniť ani nadmerne sťažiť výkon práva na obranu priznaného právom EÚ.⁷⁵

113. Domnievam sa, že nebolo preukázané, že vnútroštátne procesné predpisy, o ktoré ide v prejednávanej veci, porušujú požiadavky ekvivalencie a efektivity, čo však musí overiť vnútroštátny súd.

114. Pokiaľ ide o prvú z týchto požiadaviek, treba poznamenať, že prejednávaná vec sa týka všeobecných daňových procesných predpisov, ktoré sa neuplatňujú len v oblasti DPH. Požiadavka *ekvivalencie* je teda automaticky splnená.

115. Preskúmanie požiadavky *efektivity* je zložitejšie. Jej preskúmanie sa v skutočnosti prekrýva s posúdením hmotnoprávneho obsahu práva na obranu.⁷⁶

116. Po prvé prístup k samotnému spisu, chápanému ako *úplný* súbor dokumentov a informácií, ktoré majú k dispozícii správne orgány, treba jednoznačne odlíšiť od práva na prístup k dokumentom, na ktorých je založené konečné správne rozhodnutie.

117. Prístup k dokumentom a informáciám, ktoré tvoria základ správneho rozhodnutia, je totiž úzko prepojený s účinným dodržiavaním práva na obranu ako všeobecnou zásadou práva EÚ a najmä s právom byť vypočutý. Na základe tejto zásady „sa musí osobám, ktorých záujmy toto rozhodnutie významnou mierou ovplyvňuje, umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku *skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí*“.⁷⁷

118. Súdny dvor vysvetlil význam práva byť vypočutý takto: „účelom [tohto] pravidla... je to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti. Aby sa zaručila účinná ochrana dotknutej osoby alebo dotknutého podniku, je účelom pravidla predovšetkým to, aby tieto subjekty mohli opraviť chybu alebo uviesť také skutočnosti týkajúce sa ich osobného stavu, ktoré môžu ovplyvniť prijatie rozhodnutia alebo jeho obsah“.⁷⁸

119. Domnievam sa, že takto vymedzený prístup k informáciám alebo dokumentom, ktoré tvoria základ správneho rozhodnutia, primerane a účinne zaručuje právo byť vypočutý, a teda aj právo na obranu. Umožňuje daňovému subjektu vyjadriť svoje stanovisko ku kľúčovým skutočnostiam, ktoré tvoria základ správneho rozhodnutia.

⁷⁵ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EÚ:C:2008:746, bod 38), a z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EÚ:C:2014:2041, bod 75).

⁷⁶ Súdny dvor napríklad rozhodol, že požiadavky ekvivalencie a efektivity „vyjadrujú“ právo na obranu. Pozri rozsudky z 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EÚ:C:2014:2336, bod 52), a z 11. decembra 2014, Boudjlida (C-249/13, EÚ:C:2014:2431, bod 42).

⁷⁷ Pozri napríklad rozsudky z 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EÚ:C:2008:746, bod 37), a zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EÚ:C:2015:832, bod 84). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁷⁸ Pozri napríklad rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EÚ:C:2014:2041, bod 38 a tam citovanú judikatúru).

120. Okrem toho tiež možno dodať, že taká včasná a primeraná výmena informácií nie je len v záujme daňového subjektu. Je tiež v záujme správcu dane, ktorý spočíva v prijatí správneho rozhodnutia na základe všetkých relevantných informácií. Taká výmena informácií poskytuje rámec pre spoluprácu, ktorý umožní plynulú komunikáciu medzi jednotlivcom a správnym orgánom.

121. Neexistuje teda právo prezrieť si celý spis, ale skôr právo na prístup ku kľúčovým informáciám alebo dokumentom, ktoré tvoria základ správneho rozhodnutia. Okrem toho, pokiaľ ide o časový aspekt týkajúci sa okruhu predmetných informácií, súhlasím s názorom Komisie, že fázu vyšetrovania, v ktorej sa zhromažďujú informácie, treba odlišiť od kontradiktórnej fázy.⁷⁹ Pokiaľ teda také dokumenty netvoria základ rozhodnutia, domnievam sa, že z hľadiska práva EÚ neexistuje povinnosť sprístupniť všetky dokumenty a informácie zhromaždené počas fázy vyšetrovania, aj keď informácie zhromaždené počas tejto predbežnej fázy mohli prispieť k vydaniu navrhovaného daňového výmeru.

122. Napokon poznamenávam – ako Komisia správne uvádza –, že podľa môjho názoru neexistuje požiadavka poskytnúť príslušné dokumenty alebo informácie *ex offio*. Od daňových subjektov možno očakávať, že v rámci konania, ktoré sa ich týka, budú konať s náležitou starostlivosťou. Vnútroštátny procesný rámec musí stanoviť prostriedky, ktoré zdaniteľnej osobe umožnia získať prístup k príslušným informáciám, ak si to želá, teda na základe žiadosti.⁸⁰

123. Ako tvrdí Komisia a rumunská vláda, v prejednávanej veci uplatniteľné vnútroštátne predpisy podľa všetkého upravujú právo zdaniteľnej osoby vyjadriť svoje stanovisko k relevantným skutočnostiam a okolnostiam pred prijatím rozhodnutia (článok 9 ods. 1 daňového poriadku). Tiež stanovujú právo byť informovaný a najmä právo získať návrh správy o daňovej kontrole, v ktorom sú uvedené zistenia a daňové dôsledky (článok 107 ods. 2 daňového poriadku).

124. Domnievam sa – pričom to musí overiť vnútroštátny súd –, že tento právny rámec neznemožňuje ani neprimerane nesťažuje výkon práva byť vypočutý. Ako som už uviedol, prináleží vnútroštátnemu súdu zistiť, či tieto pravidlá boli dodržané v konkrétnom prípade žalobcov a či sa vo vnútroštátnej správnej praxi môžu vyskytovať iné okolnosti, ktoré by mohli spôsobovať problémy.⁸¹

125. Pokiaľ ide napokon o tvrdenie žalobcov týkajúce sa nemožnosti uvádzať nové dôvody v súdnom konaní, Súdnemu dvoru neboli predložené nijaké dôkazy, ktoré by umožnili riadne posúdiť túto otázku. Táto otázka nebola spomenutá v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal vnútroštátny súd. Poukázali na ňu žalobcovia v priebehu tohto konania, ale rumunská vláda ich tvrdenia dôrazne poprela. Za takých okolností možno len pripomenúť, že právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom zakotvené v článku 47 Charty vyžaduje, aby súd rozhodujúci o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia vykonávajúceho právo EÚ „mohol overiť, či dôkazy, ktoré k tomuto rozhodnutiu viedli, neboli získané a použité v rozpore s právami zaručenými uvedeným právom a najmä s Chartou“.⁸²

126. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že na otázku položenú vnútroštátnym súdom treba odpovedať takto: Všeobecná zásada dodržiavania práva na obranu vyžaduje, aby jednotlivec mal vo vnútroštátnom konaní týkajúcom sa výberu DPH na základe žiadosti prístup k informáciám a dokumentom tvoriacim základ správneho rozhodnutia, v ktorom sú stanovené jeho povinnosti v oblasti DPH.

79 Rozsudok z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, body 40 a 41).

80 Tento názor podporujú viaceré nástroje, napríklad rezolúcia Výboru ministrov Rady Európy (77) 31 o ochrane jednotlivca vo vzťahu k aktom správnych orgánov (zásada II) alebo Európsky kódex dobrej správnej praxe prijatý európskym ombudsmanom (článok 22).

81 Pozri vyššie bod 71 týchto návrhov.

82 Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 87).

V. Návrh

127. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú mu položil Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd v Kluži, Rumunsko), takto:

Všeobecná zásada dodržiavania práva na obranu vyžaduje, aby jednotlivec mal vo vnútroštátnom konaní týkajúcom sa výberu dane z pridanej hodnoty na základe žiadosti prístup k informáciám a dokumentom tvoriacim základ správneho rozhodnutia, v ktorom sú stanovené jeho povinnosti v oblasti DPH.