



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MICHAL BOBEK IŠVADA,
pateikta 2019 m. birželio 5 d.¹

Byla C-189/18

**Glencore Agriculture Hungary Kft.
prieš
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 167 straipsnis – 168 straipsnis – Teisė į atskaitą – Mokesčių vengimas ar sukčiavimas – Nacionalinės teisės procedūros – Įrodinėjimo pareiga – Galimybė susipažinti su bylos medžiaga – Teisė į gynybą – Procesinis lygiateisiškumas – Teisminė kontrolė“

I. Įvadas

1. *Glencore Agriculture Hungary Kft.* (toliau – *Glencore*) ginčija du *Nemzeti Adó- és Vámhivatal* (Nacionalinė išdo ir muitų tarnyba, Vengrija, toliau – NTCA) sprendimus; ši tarnyba atsisakė atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM) už tam tikras prekes, remdamasi tuo, kad *Glencore* žinojo arba turėjo žinoti apie mokesčių slėpimą ar sukčiavimą, kuriuos įvykdė jos tiekėjai. Pagrindinėje byloje *Glencore* ginčija NTCA mokesčių procedūrų teisėtumą. Ji ypač skundžiasi dėl to, kad trūksta teisingumo ir pažeidžiamos jos teisės į gynybą.

2. *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) – nacionalinis teismas, kuris sprendžia šį ginčą, pareiškė abejonių dėl tam tikrų nacionalinių nuostatų ir praktikos suderinamumo su Sąjungos teise. Visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo paaiškinti mokesčių administratoriui tenkančios įrodinėjimo pareigos principus, siekiant įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo dalyvavo mokesčių vengimo veikloje, kurią vykdo jo tiekėjai; apmokestinamojo asmens teisę gauti prieigą prie dokumentų, kurie yra svarbūs jo gynybai; ir nacionalinio teismo teisminės kontrolės, kurią jis turi atlikti mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų atžvilgiu ir vertindamas šių įrodymų surinkimo būdą, mastą.

¹ Originalo kalba: anglų.

II. Teisinė sistema

A. Sąjungos teisė

3. Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)² 167 straipsnį „[t]eisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

4. PVM direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

5. PVM direktyvos 273 straipsnyje numatyta: „Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius <...>“

B. Nacionalinė teisė

6. *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas XCII dėl mokesčių taisyklių, toliau – Mokesčių taisyklių įstatymas) 1 straipsnio 3a dalyje numatyta:

„Per santykių (sutarties, sandorio), dėl kurių atsiranda mokestinis įsipareigojimas, šalių patikrinimo procesą mokesčių administratorius nagrinėja visus jau ištirtus ir klasifikuotus santykius, susijusius su kiekvienu mokesčių mokėtoju, ir turi automatiškai taikyti savo išvadas dėl vienos iš šalių, susijusios su kitos šalies patikrinimu.“

7. Pagal Mokesčių taisyklių įstatymo 12 straipsnio 1 ir 3 dalis apmokestinamieji asmenys turi teisę peržiūrėti dokumentus, susijusius su jų apmokestinimo klausimais. Ši teisė apima „teisę atlikti arba pareikalauti, kad būtų atliktos kopijos visų dokumentų, kurie yra būtini jų teisėms užtikrinti ir jų pareigoms vykdyti“. Tačiau apmokestinamieji asmenys negali, be kita ko, tikrinti „bet kurios dokumento dalies, kurioje yra mokesčių paslapčių, susijusių su kitu asmeniu, kai šios žinios pažeidžia įstatymus“.

8. Mokesčių taisyklių įstatymo 97 straipsnio 4 ir 5 dalyse numatyta:

„4) Mokesčių administratorius išsiaiškina svarbius atvejo faktus ir įrodo per patikrinimą padarytas išvadas, išskyrus atvejus, kai įrodinėjimo pareiga mokesčių mokėtojui numatyta pagal teisės aktus.

² OL L 347, 2006, p. 1.

5) Dokumentai, ekspertų nuomonės, mokesčių mokėtojo, jo atstovo arba darbuotojo, taip pat kitų mokesčių mokėtojų pateikti parodymai, įrodymai, patikrinimai vietoje, pavyzdžių pirkimas, slaptas ar kitoks, tyrimas, duomenų apie kitus susijusius patikrinimus patikrinimas, inventorizacija ir kitų mokesčių mokėtojų pateikti duomenys, kitų susijusių patikrinimų išvados, atskleistų duomenų turinys, duomenys iš kitų valdžios institucijų arba elektroninių duomenų ir informacija, prieinami visuomenei, visų pirma laikomi priimtinais įrodymais ir įrodymais.“

9. Mokesčių taisyklių įstatymo 100 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Jei mokesčių administratorius prideda kito mokesčių mokėtojo patikrinimo išvadas arba per bet kurią tyrimą gautą informaciją ir įrodymus, kad būtų galima pagrįsti patikrinimo rezultatus, ataskaita ir sprendimas dėl tokio patikrinimo, taip pat informacija ir įrodymai, gauti atliekant tą tyrimą, perduodami mokesčių mokėtojui tiek, kiek jis yra su jais susijęs.“

10. *Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény* (2010 m. Įstatymas Nr. CXXII dėl nacionalinės mokesčių ir muitų institucijos, toliau – Mokesčių administratoriaus įstatymas) 69 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Pagal 13 straipsnio 7 dalies a punktą [NTCA] surinkti ir apdoroti duomenys teisėsaugos veiklos tikslais <...> ir specialūs duomenys gali būti naudojami tik teisėsaugos veiklos tikslais, išskyrus atvejus, kai įstatyme nustatyta kitaip.“

11. Mokesčių administratoriaus įstatymo 76 straipsnio 2 dalies g punkte nustatyta:

„2. Be to, kas nurodyta 1 dalyje, toliau nurodyti asmenys gali reikalauti duomenų ir informacijos iš [NTCA] teisėsaugos duomenų tvarkymo sistemų tiek, kiek reikia jų atitinkamoms įstatymais nustatytoms pareigoms atlikti, nurodydami priežastį:

<...>

g) [NTCA] filialas, kuriam suteikti įgaliojimai ir kompetencija dėl pareigų, priklausančių [NTCA] kompetencijai, susijusiai su mokesčių ir muitų išipareigojimais, mokesčiais ir muitinės procedūromis pagal [Mokesčių taisyklių įstatymą], [*közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény* (2003 m. Aktas CXXVI dėl Bendrijos muitinės įstatymo įgyvendinimo)] ir kitus mokesčių ir muitų teisės aktus“.

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

12. Remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir šalių pateikta informacija, faktines aplinkybes galima apibendrinti taip, kaip nurodyta toliau.

13. *Glencore*, pareiškėja pagrindinėje byloje, yra Vengrijoje įsikūrusi bendrovė, kurios pagrindinė veikla – grūdų, aliejingųjų sėklų ir gyvūnų pašarų, taip pat žaliavų didmeninė prekyba. *Glencore* įsigijo grūdų visoje Vengrijoje, didelė jų dalis buvo parduota užsienyje. Ji taip pat pirko didelį kiekį saulėgrąžų sėklų ir rapsų sėklų; jų didelę dalį jos subrangovas perdirbo į žalią naftą ir miltus, o mažesnė dalis parduota neperdirbta.

14. NTCA atliko patikrinimus *Glencore* patalpose. Po šių patikrinimų NTCA priėmė du administracinius sprendimus – atitinkamai 2015 ir 2016 m. (toliau – ginčijami sprendimai). Pirmasis sprendimas susijęs su visais mokesčiais ir subsidijomis, susijusiais su 2010 ir 2011 m. mokestiniais metais (išskyrus PVM už 2011 m. rugsėjo ir spalio mėn.). Šiuo sprendimu *Glencore* buvo nurodyta sumokėti, *inter alia*, 1 951 418 000 Vengrijos forintų (HUF) už nesumokėtą PVM. Antrasis sprendimas susijęs su 2011 m. spalio mėn. PVM ir juo nuspręsta, kad *Glencore* turėjo sumokėti papildomą PVM (130 171 000 HUF).

15. Tuose sprendimuose NTCA padarė išvadą, kad *Glencore* neteisėtai atskaitė PVM, nes ji žinojo arba turėjo žinoti, kad kai kurie jos tiekėjai pateikė fiktyvias sąskaitas faktūras ir dalyvavo slepiant mokesčius. Atsižvelgdama į tai, NTCA nurodė administracinius sprendimus, priimtus prieš kai kuriuos *Glencore* tiekėjus, ir baudžiamąjį procesą prieš kai kuriuos iš šių tiekėjų (kurie buvo vykdomi tuo metu, kai buvo priimti ginčijami sprendimai).

16. Remiantis ginčijamais sprendimais, įmonę *Glencore* tikrinantiems mokesčių inspektoriams buvo suteikta galimybė tiesiogiai arba netiesiogiai susipažinti su dokumentais, pateiktais tiek baudžiamosiose bylose, tiek administracinėse bylose, kuriose vykdomas tiekėjų persekiojimas. NTCA rėmėsi kai kuriais įrodymais, surinktais vykdant tas procedūras, siekdama nustatyti *Glencore* (pasyvųjį) dalyvavimą slepiant mokesčius.

17. Kai administraciniai skundai buvo atmesti, *Glencore* apskundė ginčijamus sprendimus *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas). *Glencore* savo pastabose abejoja administracinės procedūros, per kurią buvo priimti ginčijami sprendimai, teisėtumu ir skundžiasi dėl to, kad proceso metu trūksta teisingumo ir pažeidžiamos jos teisės į gynybą.

18. Vykstant šiam procesui, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar dėl atitinkamų nacionalinių nuostatų, kurias aiškina ir taiko mokesčių administratorius ir nacionaliniai teismai, gali tapti pernelyg sudėtinga apmokestinamajam asmeniui, pavyzdžiui, *Glencore*, įrodyti savo nedalyvavimą mokesčių slėpimo veikloje, kurią vykdo jos tiekėjai.

19. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad mokesčių administratorius laikosi nuomonės, kad jis yra atleistas nuo prievolės įrodyti, kuri paprastai jam tenka, kai per kitą mokesčių procedūrą jos atsižvelgia į susijusių sprendimų išvadą. Taip yra nepaisant to, kad mokesčio mokėtojas, kurio atžvilgiu atliekamas tolesnis tyrimas, nebuvo ankstesnės procedūros šalis ir net galėjo nežinoti apie susijusius sprendimus.

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad mokesčių administratorius nelaiko savęs įpareigotu atskleisti susijusių procedūrų medžiagos ir įrodymų, kuriais grindžiami susiję sprendimai. Pavyzdžiui, šiuo atveju per administracinę procedūrą *Glencore* gavo tik įrodymų, kuriais buvo remiamasi priimant jos tiekėjų atžvilgiu sprendimus, aprašymą ataskaitos santraukos forma. Nors *Glencore* pateikė kelis prašymus, jai nebuvo leista susipažinti su tam tikrais bylos dokumentais, kurie, jos nuomone, yra svarbūs jos gynybai. Tik vėliau pagrindinėje byloje *Glencore* galiausiai suteikė prieigą prie kai kurių prašomų dokumentų po to, kai buvo priimtas sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, tariami administracinės procedūros trūkumai per teismo procesą negali būti visiškai pašalinti tiek, kad mokesčių administratoriaus anksčiau priimtų sprendimų teisėtumas ir per susijusias procedūras surinkti įrodymai negali būti peržiūrėti.

22. Tokiomis aplinkybėmis *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas,) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar PVM direktyvos nuostatas ir pagrindinį teisės į gynybą užtikrinimo principą, kiek jis su jomis susijęs, bei [Europos Sąjungos] pagrindinių teisių chartijos [(toliau – Chartija)] 47 straipsnį reikėtų aiškinti taip, kad jiems prieštarauja valstybės narės teisės aktai ir jais grindžiama nacionalinė praktika, pagal kuriuos į teisiniu santykiu (sutartimi, sandoriu) susaistytų šalių mokestinio patikrinimo išvadas, kurias padarė mokesčių administratorius po procedūros, atliktos dėl vienos iš minėtų teisiniu santykiu saistomų šalių (pagrindinėje byloje – sąskaitas faktūras išdavusį subjektą), per kurią buvo perkvalifikuotas teisinis santykis, mokesčių administratorius turi savo iniciatyva atsižvelgti atlikdamas kitos teisiniu santykiu saistomos šalies patikrinimą (pagrindinėje byloje – sąskaitų faktūrų adresatą), atsižvelgiant į tai, kad kita teisinio santykio šalis neturi jokios teisės, visų pirma teisių, susijusių su kitos teisinio santykio šalies atžvilgiu vykdomos procedūros dalyvio statusu?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą Teisingumo Teismas atsakytų neigiamai, ar PVM direktyvos nuostatomis ir pagrindiniam teisės į gynybą užtikrinimo principui, kiek jis su jomis susijęs, bei [Chartijos] 47 straipsniui prieštarauja nacionalinė praktika, pagal kurią leidžiama pirmame klausime nurodyta procedūra, kai kita teisinio santykio šalis (sąskaitų faktūrų adresatas) neturi su kitos teisinio santykio šalies atžvilgiu vykdomos procedūros dalyvio statusu susijusių teisių, taigi taip pat negali pasinaudoti teise į teisinę gynybą vykdant patikrinimą, į kurio išvadas mokesčių administratorius turi atsižvelgti savo iniciatyva, kai atlieka kitos šalies mokestinį patikrinimą, o pareiškėja gali būti kaltinama remiantis minėtomis išvadomis, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratorius nepateikia kitai šaliai susipažinti reikšmingų dėl pirmosios teisinio santykio šalies (sąskaitas faktūras išduodančio subjekto) atlikto patikrinimo dokumentų, visų pirma išvadas pagrindžiančios informacijos, protokolų ir administracinių sprendimų, ir jai pateikia tik dalį informacijos santraukos forma, ir taip mokesčių administratorius tik netiesiogiai leidžia kitai šaliai susipažinti su dokumentais, juos parinkdamas pagal savo nusistatytus kriterijus, kurių kita šalis negali kontroliuoti?
3. Ar PVM direktyvos nuostatas ir pagrindinį teisės į gynybą užtikrinimo principą, kiek jis su jomis susijęs, bei [Chartijos] 47 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jiems prieštarauja nacionalinė praktika, pagal kurią į teisiniu santykiu susaistytų šalių mokestinio patikrinimo išvadas, kurias padarė mokesčių administratorius po procedūros, atliktos dėl sąskaitas faktūras išdavusio subjekto, kuriose, be kita ko, nurodyta, kad minėtas sąskaitas faktūras išdavęs subjektas aktyviais veiksmais prisidėjo prie sukčiavimo mokesčių srityje, mokesčių administratorius savo iniciatyva turi atsižvelgti atlikdamas sąskaitų faktūrų adresato patikrinimą, turint omenyje tai, kad minėtas adresatas neturi su dalyvio statusu susijusių teisių vykdant sąskaitas faktūras išdavusio subjekto patikrinimą, taigi taip pat negali pasinaudoti teise į gynybą per patikrinimą, į kurio išvadas mokesčių administratorius turi savo iniciatyva atsižvelgti atlikdamas adresato mokestinį patikrinimą, ir remiantis šiomis išvadomis gali būti kaltinamas, ir kartu atsižvelgiant į tai, kad [mokesčių administratorius] adresatui nepateikia reikšmingų dėl sąskaitas faktūras išdavusio subjekto atlikto patikrinimo dokumentų, visų pirma išvadas pagrindžiančios informacijos, protokolų ir administracinių sprendimų, ir jam pateikia tik dalį informacijos santraukos forma, ir taip mokesčių administratorius tik netiesiogiai leidžia adresatui susipažinti su dokumentais, juos parinkdamas pagal savo nusistatytus kriterijus, kurių adresatas negali kontroliuoti?“

23. Pastabas raštu pateikė *Glencore*, Vengrijos vyriausybė ir Europos Komisija; visos šios šalys taip pat pateikė savo pastabas per 2019 m. kovo 20 d. vykusį posėdį.

IV. Analizė

A. *Preliminarios pastabos*

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos nuostatos, aiškinamos remiantis Chartijos 47 straipsniu ir 48 straipsnio 2 dalimi, užkerta kelią valstybės narės nuostatai ar praktikai, pagal kurią, tikrinant apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą, mokesčių administratorius atsižvelgia į faktus ir tų faktų teisinį kvalifikavimą (toliau – išvados), administratoriaus nustatytus dėl kitų apmokestinamųjų asmenų priimtų sprendimų. Taip administratorius apmokestinamajam asmeniui tik iš dalies ir netiesiogiai atskleidžia su tomis išvadomis susijusius dokumentus, pateikdamas dokumentų, kurie, kaip manoma, yra svarbūs, santrauką.

25. Sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra labai glaustas, kiek tai susiję su bylos faktinėmis aplinkybėmis. Todėl manau, kad turiu pateikti šių faktinių aplinkybių aiškinimą, o tai reiškia, kad pagal tai bus suformuluoti atsakymai į klausimus, kuriuos pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Vis dėlto reikėtų pridurti, kad bet kokios faktinės informacijos nebuvimas kartu su gana sudėtinga prejudicinių klausimų formuluote neišvengiamai daro poveikį atsakymui, kuris gali būti pateiktas. Todėl mano pasiūlymas šiuo atžvilgiu būtų išlaikyti santykinai abstraktų lygmenį.

26. Pagrindinėje byloje *Glencore* ginčija du Vengrijos mokesčių administratoriaus priimtus sprendimus, pagal kuriuos pastarasis atsisakė atskaityti už tam tikras prekes sumokėtą PVM remdamasis tuo, kad *Glencore* žinojo arba turėjo žinoti apie jos tiekėjų mokesčių slėpimą arba sukčiavimą.

27. Išvada, kad vykdant tam tikrus sandorius buvo slepiami mokesčiai, pirmiausia buvo padaryta mokesčių administratoriaus prieš *Glencore* tiekėjus anksčiau priimtuose sprendimuose, vykdant procedūras, kurių šalis nebuvo *Glencore*. Ta išvada buvo „perkelta“ į ginčijamus sprendimus pagal Mokesčių taisyklių įstatymo 1 straipsnio 3a dalį. Šia nuostata, kurios tikslis reikšmė vis dėlto yra šalių ginčo objektas, teigiama, kad „vykstant šalių santykių, dėl kurių atsiranda mokestinis įsipareigojimas, patikrinimui mokesčių administratorius nagrinėja visus jau ištirtus ir klasifikuotus santykius taip pat kiekvieno mokesčių mokėtojo atžvilgiu ir turi automatiškai taikyti savo išvadas dėl vienos iš šalių vykdant kitos šalies patikrinimą.“

28. Kaip nurodyta ginčijamuose sprendimuose, siekiant įrodyti *Glencore* įsitraukimą į mokestinį sukčiavimą, kiek suprantu, mokesčių administratorius iš esmės rėmėsi *trimis įrodymų rinkiniais*: i) įrodymai, surinkti vykdant administracinę procedūrą prieš *Glencore*, ii) įrodymai, surinkti vykdant administracinę procedūrą prieš *Glencore* tiekėjus, ir iii) įrodymai, surinkti vykstant baudžiamajam procesui prieš *Glencore* tiekėjus.

29. Mokesčių procedūros prieš *Glencore* tiekėjus tuo metu, kai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, buvo baigtos priimant galutinius administracinius sprendimus. Priešingai, baudžiamasis procesas prieš šiuos tiekėjus vis dar buvo vykdomas, tikėtina, vyko tyrimo etapas (t. y. dar nenagrinėjamas baudžiamąsias bylas nagrinėjančiame teisme).

30. Tai reiškia, kad šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo iškeltos abejonės dėl galimo *Glencore* teisių pažeidimo yra susijusios su įrodymų „perdavimu“ tarp skirtingų nacionalinių valdžios institucijų padalinių ir su vieno ar kelių šių institucijų priimtų administracinių sprendimų išvadų „perkėlimu“ tolesniems administraciniams sprendimams. Priešingai, kaip per posėdį patvirtino bylos šalys, ginčijamuose sprendimuose nenustatyta jokių faktų, pagrįstų baudžiamajame procese priimtu teismo sprendimu, nes tuo metu tokio sprendimo nebuvo. Tačiau tam tikra informacija buvo paimta iš nusikaltimų tyrimą vykdančių institucijų surinktų dokumentų.

31. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, man atrodo, kad pateikdamas klausimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia iškelti *tris pagrindinius klausimus*. Pirmasis klausimas yra susijęs su tuo, kaip mokesčių administratorius turi atlikti jam priskirtą pareigą, kad įrodytų, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie mokesčių slėpimą, kurį įvykdė jo tiekėjai, kai remiamasi ankstesnių sprendimų, priimtų prieš tiekėjus, išvadomis. Antrasis klausimas susijęs su mokesčių administratoriaus pareigos suteikti apmokestinamajam asmeniui galimybę susipažinti su jo gynybai reikalingais įrodymais, įskaitant per su kitais apmokestinamaisiais asmenimis susijusias procedūras surinktus dokumentus, taikymo sritimi. Trečiasis klausimas susijęs su įgaliojimais, kuriuos nacionalinis teismas turėtų turėti, kai peržiūri mokesčių administratorių išvadas, padarytas dėl apmokestinamojo asmens paslaugų teikėjų priimtų sprendimų, ir įrodymų rinkimo proceso prieš tuos tiekėjus teisėtumu.

32. Galiausiai, kalbant apie taikytiną Sąjungos teisę, reikėtų priminti, kad pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį nacionalinės teisės aktai, kuriais nustatomos kovos su sukčiavimu arba mokesčių slėpimu procedūros ir sankcijos, yra Sąjungos teisės įgyvendinimas³. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teisė į veiksmingą teisinę gynybą, taip pat teisė į teisingą bylos nagrinėjimą ir teisė į gynybą, nustatytos atitinkamai Chartijos 47 straipsnyje ir 48 straipsnio 2 dalyje, šioje byloje yra ypač svarbios.

B. Mokesčių administratoriui tenkanti įrodinėjimo pareiga

33. Pirmasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo iškeltas klausimas yra susijęs su tuo, kaip mokesčių administratorius turi atlikti jam priskirtą pareigą, kad įrodytų, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie mokesčių slėpimą, kurį vykdė jo tiekėjai, kai mokesčių administratorius pageidauja remtis išvadomis, susijusiomis su ankstesniais prieš tiekėjus priimtais sprendimais.

34. Pirmiausia reikia priminti, kad atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančios ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos⁴. Teisingumo Teismas ne kartą yra pažymėjęs, kad teisė į PVM atskaitą yra PVM sistemos *esminis elementas* ir todėl ji negali būti ribojama⁵.

35. Visiems gerai žinoma, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis ir kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas⁶. Iš PVM direktyvos 2 ir 273 straipsnių, aiškinamų atsižvelgiant į ESS 4 straipsnio 3 dalį, matyti, jog valstybės narės privalo imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, kurios būtų tinkamos siekiant užtikrinti viso PVM surinkimą jų teritorijoje ir kovoti su sukčiavimu⁷. Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal šią nuostatą, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų sistemingai būtų abejojama teise į PVM atskaitą, todėl ir PVM neutralumu⁸.

3 Visų pirma žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 punktą), kuris vėliau išaiškintas 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendime *M.A.S. ir M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936) ir 2018 m. gegužės 2 d. Sprendime *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 Žr., pvz., 2018 m. liepos 5 d. Sprendimą *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

5 Žr., be daugelio kitų, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 37 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

6 Žr., *inter alia*, 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 50 punktą) ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Cussens ir kt.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 28 punktą).

7 Šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 punktą) ir 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 26 punktą).

8 Žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 49 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

36. Vis dėlto su PVM direktyvos nuostatomis nesuderinamas atsisakymas suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo ar kito anksčiau ar vėliau tiekimo grandinėje veikiančio prekiautojo sukčiavimu PVM srityje⁹. Tam, kad mokesčių mokėtojai būtų atsisakyta suteikti teisę į atskaitą, mokesčių administratorius turi nustatyti, atsižvelgdamas į objektyvius veiksnius ir nereikalaudamas, kad šis mokesčių mokėtojas vykdytų patikrinimus, kas nėra jo pareiga, jog pastarasis žinojo arba turėjo žinoti, kad jo sutarties šalis buvo susijusi su sukčiavimu PVM¹⁰.

37. Nesant ES nuostatų dėl įrodymų rinkimo, apmokestinamųjų asmenų sukčiavimas PVM srityje turi būti įrodytas pagal nacionalinės teisės aktuose nustatytas įrodinėjimo taisyklės¹¹. Tačiau, kaip ne kartą nurodė Teisingumo Teismas, įrodymų rinkimo taisyklės neturi pakenkti Sąjungos teisės veiksmingumui, ir turi būti gerbiamos Chartijoje įtvirtintos teisės¹².

38. Be to, iš Sprendimo *WebMindLicenses* matyti, kad nei PVM direktyvos nuostatos, nei principas, pagal kurį paisoma teisės į gynybą, iš esmės neužkerta kelio mokesčių administratoriui, siekiant nustatyti, ar esama mokesčių slėpimo, pasinaudoti įrodymais, gautais lygiagrečiai vykstant baudžiamajam procesui prieš tą patį asmenį, kuris dar nėra baigtas¹³.

39. Nematau jokios priežasties, dėl kurios šis principas neturėtų būti taikomas taip pat atsižvelgiant į aplinkybes, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje, kurioje įrodymai gaunami vykdant administracines ar baudžiamąsias procedūras prieš bendrovės tiekėjus. Kaip pažymėjo Komisija, įprasta (visiškai teisėta) mokesčių administratorių praktika, kad, kai vykdomas apmokestinamojo asmens patikrinimas kyla abejonių dėl tam tikrų sandorių teisėtumo, gali būti atliekami papildomi apmokestinamojo asmens patikrinimai tiekėjų arba vartotojų tiekimo grandinėje. Atliekant šiuos patikrinimus gali būti pradėtos lygiagrečios (baudžiamosios ir (arba) administracinės) procedūros įvairių apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu, susijusios su tais pačiais faktais ir pagrįstos tais pačiais įrodymais¹⁴.

40. Todėl tai, kad tam tikri dokumentai perkeliama iš vienos procedūros į kitą, savaime nereikia, kad buvo pažeistos šio apmokestinamojo asmens teisės į gynybą.

41. Tačiau tokią bendro pobūdžio galimybę būtina papildyti svarbiais aspektais. Jei mokesčių administratorius ketina remtis tokiais dokumentais pagrįsdamas savo išvadą, kai priima bet koki vėlesnį sprendimą, jis privalo: i) suteikti galimybę susipažinti su tais dokumentais apmokestinamajam asmeniui, kurio atžvilgiu tie dokumentai yra naudojami vėliau priimant sprendimą; ii) suteikti tam apmokestinamajam asmeniui galimybę būti išklaustyti dėl tų dokumentų ir pateikti įrodymus savo argumentams pagrįsti; iii) savo sprendime aiškiai suderinti susijusius dokumentus ir jų tinkamumą, į sprendimą įtraukdamas atitinkamus apmokestinamojo asmens argumentus, į juos atsižvelgdamas arba juos paneigdamas. Taip yra nepaisant to, ar tie dokumentai jau yra ankstesnio sprendimo, kuris per tą laiką tapo galutinis, pagrindas.

9 Žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 35–38 ir 41 punktas) ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 40–42 punktai).

10 Šiuo klausimu žr. 2016 m. lapkričio 10 d. Nutartį *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

11 Žr., pvz., mano išvadą byloje *Dzivev ir kt.* (C-310/16, EU:C:2018:623, 24 ir paskesni punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

12 Šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 65 ir 68 punktai).

13 Ten pat, 68 ir 90 punktai.

14 Žr., pvz., 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 17 ir 25 punktai) ir 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 14 punktas). Taip pat žr. 2015 m. liepos 15 d. Nutartį *Itales* (C-123/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:511, 14 ir 15 punktai).

42. Tai, kad išvados laikomos nustatytomis ankstesniuose sprendimuose, negali atleisti mokesčių administratoriaus nuo pareigos tinkamai paaiškinti savo argumentus ir pateikti patvirtinamuosius įrodymus vėlesniuose sprendimuose, priimamuose dėl kitų apmokestinamųjų asmenų. Bet koks mokesčių administratoriaus sprendimas atsisakyti suteikti galimybę apmokestinamajam asmeniui atskaityti PVM turi iš esmės būti savarankiškas sprendimas, kuriuo būtų tinkamai ir nepriklausomai pateiktos ir pagrįstos valdžios institucijų išvados.

43. Taikant bet koki kitą metodą gali būti rimtai pažeistos apmokestinamųjų asmenų, kuriems taikomos vėlesnės procedūros, teisės į gynybą, o tai reikštų dvi galimybes. Viena vertus, apmokestinamasis asmuo negalėjo ginčyti ankstesniuose sprendimuose priimtų išvadų, nes jis nebuvo tų procedūrų šalis, ir, kita vertus, jis negalėjo užginčyti šių išvadų per jam taikomas procedūras, nes valdžios institucijos privalo laikytis savo ankstesnių sprendimų.

44. Ypatingais atvejais tai taip pat gali reikšti, kad apskritai nėra jokios gynybos, ypač tais atvejais (o tai didelio masto sukčiavimo atvejais pasitaiko gana dažnai), kai iškelta byla įmonėms, kurios yra likviduojamos, kurių nebėra arba kurios tiesiog nėra suinteresuotos ginti savo interesus. Tokiais atvejais mokesčių administratorius turėtų nustatyti, užtikrindamas tam tikrą *erga omnes* poveikį, faktines aplinkybes ir jų teisinį kvalifikavimą, kad šie pareiškimai būtų veiksmingai užginčyti.

45. Šie argumentai leidžia pažvelgti į klausimo esmę, kuri yra susijusi su nacionalinių nuostatų, pavyzdžiui, Mokesčių taisyklių įstatymo 1 straipsnio 3a dalies, suderinamumo su Sąjungos teise vertinimu. Kaip minėta šios išvados 27 punkte, būdas, kuriuo ta nuostata turi būti aiškinama ir taikoma, yra ginčo tarp šalių dalykas. Teisingumo Teismas negali aiškinti nacionalinės teisės. Todėl nesilaikysiu jokios tvirtos pozicijos dėl šios konkrečios nuostatos ir pateiksiu tik kelias bendras pastabas.

46. Tai, kad mokesčių administratorius iš esmės pagal įstatymus privalo nuosekliai vertinti tuos pačius faktus ar teisinius santykius, savaime nekelia problemų. Priešingai, kaip teigia Vengrijos vyriausybė, taip skatinamas teisinis tikrumas ir užtikrinama mokesčių mokėtojų lygybė. Tačiau reikia paminėti du svarbius apribojimus.

47. Pirma, aiškinant tokią nuostatą, kaip Mokesčių taisyklių įstatymo 1 straipsnio 3a punktas, turi būti laikomasi PVM sistemos logikos ir struktūros. Atskiri mokesčių mokėtojai negali būti laikomi atsakingais už neteisėtą kitų mokesčių mokėtojų elgesį vien dėl to, kad jie buvo susiję santykiais, dėl kurių kilo atitinkama mokestinė prievolė. Tokia atsakomybė kiekvienu tiekimo grandinės etapu turi būti nustatoma atskirai kiekvienam mokesčių mokėtojui¹⁵.

48. Antra, tokia nacionalinės teisės nuostata gali būti taikoma tik mokesčių administratoriui nustatant pareigą visais susijusiais atvejais taikyti tokį pat požiūrį, *jei nėra priešingų argumentų*. Kitaip tariant, tokia nuostata priimtina tik tiek, kiek ji aiškiai leidžia mokesčių administratoriui *de jure* ar *de facto* padaryti kitokią išvadą vykdant skirtingą procedūrą, kai pateikiami nauji argumentai ar nauji įrodymai.

49. Dėl šių priežasčių nacionalinė nuostata ar praktika, pagal kurią mokesčių administratorius teisiškai ar faktiškai privalo paisyti susijusiuose sprendimuose nustatytų faktinių aplinkybių, galėtų, jei būtų aiškinama ir taikoma kitaip, nei apibrėžta, prieštarauti atitinkamiems pagrindiniams principams. Tačiau toks aiškinimas negali nei sumažinti mokesčių administratoriui tenkančios įrodinėjimo pareigos, nei *a fortiori* veiksmingai jos perkelti mokesčių mokėtojui, taip galiausiai pažeidžiant teisę į PVM atskaitą, taigi ir į PVM neutralumą, taip pat pažeidžiant apmokestinamųjų asmenų teisę į gynybą.

¹⁵ Žr. šios išvados 36 punktą.

C. Apmokestinamojo asmens teisės susipažinti su byla taikymo sritis

50. Antrasis šioje byloje iškeltas klausimas susijęs su mokesčių administratoriaus pareiga suteikti apmokestinamajam asmeniui galimybę susipažinti su įrodymais, susijusiais su dėl to asmens vykdoma mokesčių procedūra. Visų pirma, panašiai kaip nacionalinis teismas byloje *Ispas*¹⁶, šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti *kada, kas ir kaip* buvo atskleista.

51. Kalbant apie pirmąjį aspektą, reikia atsižvelgti į tai, kad teisė susipažinti su bylos dokumentais padeda ginti asmenų, kurių interesams gali būti padarytas poveikis priimant valdžios institucijų sprendimą, teisę į gynybą.

52. Laikantis teisės į gynybą principo siekiama užtikrinti, kad asmeniui, kurio nenaudai priimtas sprendimas, būtų suteikta galimybė prieš priimant tą sprendimą pateikti pastabas, kad kompetentinga valdžios institucija galėtų atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes. Ši taisyklė būtent skirta visų pirma tam, kad asmuo galėtų ištaisyti klaidą ar pateikti su savo individualia situacija susijusių įrodymų, kurie būtų palankūs tam, kad sprendimas būtų arba nebūtų priimtas arba kad būtų nulemtas jo turinys¹⁷.

53. Galimybė susipažinti su byla turi būti suteikta tam tikru administracinės procedūros momentu, tačiau tikrai prieš valdžios institucijoms priimant galutinį sprendimą. Apmokestinamasis asmuo turi turėti pakankamai laiko susipažinti su institucijų turimais dokumentais ir atitinkamai pasirengti gynybai.

54. Apmokestinamajam asmeniui turėtų būti suteikta galimybė susipažinti su byla prieš pradedant teismo procesą. Prieiga prie bylos medžiagos taip pat leidžia apmokestinamajam asmeniui priimti informacija pagrįstą sprendimą dėl to, ar jis nori užginčyti administratoriaus priimtą sprendimą kompetentingame teisme¹⁸.

55. Todėl atskleidimas vėlesniame etape, vykstant teismo procesui ginčijant administracinių institucijų priimto sprendimą, paprastai negali ištaisyti šalies teisių į gynybą, taikytų procedūros administravimo etape, pažeidimo¹⁹.

56. Dėl dokumentų, kuriuos valdžios institucijos privalo atskleisti apmokestinamajam asmeniui, dėl kurio atliekamas tyrimas, norėčiau pabrėžti, kad teisė susipažinti su byla reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę patikrinti *visus* tyrimo byloje esančius dokumentus, kurie yra svarbūs jo gynybai.

57. Kalbant konkrečiai, šie dokumentai visų pirma apima bylos medžiagą, kuria valdžios institucijos ketina pagrįsti savo sprendimą, nukreiptą prieš apmokestinamąjį asmenį²⁰. Tai reiškia, kad *Glencore* atveju bendrovei turėjo būti suteikta galimybė susipažinti su visais turimais įrodymais, siekiant nustatyti, kad bendrovė žinojo arba turėjo žinoti apie atitinkamą mokesčių sukčiavimą.

58. Atsižvelgiant į tai, verta pažymėti, kad teisė susipažinti su dokumentais taikoma nepriklausomai nuo dokumento kilmės ir aplinkybių, kuriomis tas dokumentas buvo paimtas (pavyzdžiui, tuo pačiu metu, kai lygiagrečiai vykdomas administracinis arba baudžiamasis procesas prieš kitą apmokestinamąjį asmenį), išskyrus atvejus, kai, žinoma, taikoma tam tikra išimtis²¹. Nesvarbu, ar dokumentai, kuriais

16 Žr. mano išvadą byloje *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650, 99 punktą).

17 Šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimą *International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 38 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

18 Šiuo klausimu žr. 1987 m. spalio 15 d. Sprendimą *Heylens ir kt.* (222/86, EU:C:1987:442, 15 punktą).

19 Vis dėlto gali būti kitaip, jei vykstant procesui ginčijant administratoriaus priimtą sprendimą „automatiškai nesustabdomas nepalankaus sprendimo įgyvendinimas ir jis netampa iškart netaikytinas“. Šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimą *Kamino International Logistics and Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 54 ir paskesni punktai).

20 Žr., pvz., 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, 32 punktą).

21 Žr. šios išvados 63 ir 64 punktus.

rėmėsi valdžios institucijos, buvo fiziškai perkelti iš vienos bylos medžiagos į kitą: jeigu tuos dokumentus ketinama naudoti kaip įrodymą vėlesnėje byloje, jie turi būti atskleisti atitinkamam apmokestinamajam asmeniui toje vėlesnėje byloje. Valstybė narė gali nuspręsti, ar tai daroma pateikiant prašomų dokumentų kopiją, ar suteikiant apmokestinamajam asmeniui galimybę (prireikus iš dalies) susipažinti su bylos medžiaga. Svarbu tai, kad apmokestinamasis asmuo turėtų realią galimybę susipažinti su pirminiais įrodymais.

59. Antra, teisė susipažinti su duomenimis apima ir kitus dokumentus, kurie, nors ir nėra tiesiogiai susiję su institucijų sprendimu, yra susiję su apmokestinamuoju asmeniu, dėl kurio atliekamas tyrimas. Europos Žmogaus Teisių Teismas (toliau – EŽTT) pagal Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – EŽTK) 6 straipsnį nuosekliai laikėsi nuomonės, kad asmenys, kuriems taikomas tyrimas, turėtų turėti galimybę susipažinti ne tik su „įrodymais, kurie yra *tiesiogiai susiję* su bylos aplinkybėmis“, bet ir su „*kitais įrodymais*, kurie gali būti susiję su jos priimtinumu, patikimumu ir išsamumu“²².

60. Trečia, teisę susipažinti su bylos medžiaga apima ne tik kaltę, bet ir *nekaltumą* įrodantys dokumentai, kuriuos galėjo surinkti mokesčių administratorius²³. Tai reiškia, kad apmokestinamajam asmeniui turėtų būti suteikta galimybė susipažinti su jam palankiais dokumentais ir informacija, nes jie gali būti išteisinantys arba, apskritai, gali pasirodyti neatitinkantys mokesčių administratoriaus padarytų išvadų iš likusių jų turimų įrodymų²⁴.

61. Priešingai, nei siūliau byloje *Ispas*, teisė susipažinti su byla negali būti aiškinama kaip reikalavimas apmokestinamajam asmeniui „susipažinti ne su visa byla“, jeigu tai suprantama kaip „išsamus administracinių institucijų turimų dokumentų ir informacijos rinkinys“, įskaitant „informaciją, kuri nėra tiesiogiai susijusi su priimtu sprendimu, kaip antai vidines pastabas, juodraščius, papildomus skaičiavimus ir visą iš trečiųjų šalių gautą informaciją“²⁵.

62. *A fortiori*, nematau pagrindo reikalauti visiškos prieigos prie bylos medžiagos, susijusios su tuo pačiu metu vykstančiu procesu prieš *kitus apmokestinamuosius asmenis*, žinoma, jei visi susiję dokumentai, kuriais mokesčių administratorius nori remtis, buvo „perduoti“ nagrinėjant kitą bylą ir toje kitoe byloje buvo suteikta prieiga prie jų²⁶.

63. Tačiau pagal suformuotą jurisprudenciją pagrindinės teisės, kaip antai teisės į gynybą užtikrinimas, taip pat nėra absoliučios, joms gali būti taikomi apribojimai su sąlyga, kad jie iš tikrųjų atitinka bendrojo intereso tikslus, kurių siekiama nagrinėjama priemone, ir, atsižvelgiant į siekiamą tikslą, tai nėra neproporcingas ir netoleruotinas kišimasis, pažeidžiantis užtikrinamų teisių esmę²⁷. Todėl prieiga prie bylos medžiagos gali būti ribojama tokiais atvejais, kai būtina užtikrinti, kad būtų apsaugoti svarbūs viešieji interesai (pavyzdžiui, vykstančio baudžiamojo tyrimo slaptumas) ar kad nebūtų paveiktos kito asmens pagrindinės teisės (pavyzdžiui, asmens duomenų ar verslo paslapčių konfidencialumas)²⁸.

22 Žr. 2008 m. gruodžio 11 d. EŽTT sprendimą *Mirilashvili / Rusija* (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, 200 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Išskirta mano. Nors, žinoma, EŽTK 6 straipsnio 1 dalis pirmiausia numato civilinę ir nusikalstamą veiką, EŽTT tam tikrų rūšių mokesčių procedūroms pritaikė EŽTK 6 straipsnio 1 dalies nuostatas. Todėl EŽTT suformuoti principai gali būti bendro pobūdžio pavyzdys, kaip taikyti tokią procedūrą, kokia yra pagrindinėje byloje, nepriklausomai nuo to, ar konkrečiu atveju paskirta bauda gali būti laikoma nusikalstama.

23 Pagal analogiją žr. 2018 m. rugsėjo 13 d. Sprendimą *UBS Europe ir kt.* (C-358/16, EU:C:2018:715, 66 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2012 m. balandžio 5 d. EŽTT sprendimą *Chambaz / Šveicarija* (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, 61 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimą *Knauf Gips / Komisija* (C-407/08 P, EU:C:2010:389, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Žr. mano išvadą byloje *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650, 100, 116 ir 121 punktai).

26 Šios išvados 58 punktas.

27 Šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimą *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 42 punktas) ir 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, 35 punktas).

28 Šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, 36 punktas).

64. Tačiau valdžios institucijos turi įrodyti, kad šių išimčių reikalavimai yra įvykdyti, jei juos peržiūri teismas²⁹. Vis dėlto valdžios institucijos turi apsvastyti, ar galima iš *dalies* atskleisti dokumentus, kuriems taikoma viena iš išimčių: tam visų pirma reikia patikrinti, ar galima susipažinti tik su tam tikromis dokumentų dalimis, ir tam nebūtinai neproporcingai didelis valdžios institucijų darbas³⁰. Šiuo atžvilgiu reikia atsižvelgti į tai, kad šiuolaikinėje informacinių technologijų aplinkoje didelės apimties dokumentų tvarkymas ir, jei reikia, dokumentų redagavimas tapo daug paprastesnis nei anksčiau.

65. Galiausiai, kalbėdamas apie prieigos suteikimo būdą, norėčiau pabrėžti, kad dėl šios išvados 58 punkte paaiškintų priežasčių vien tik nuorodos į ankstesnius sprendimus, kuriuose atitinkami dokumentai buvo naudoti kaip įrodymai, nepakanka. Be to, mokesčių administratoriaus turimų įrodymų apibūdinimas suvestinės ataskaitos forma neatitinka apmokestinamojo asmens prieigos prie bylos medžiagos teisės, išskyrus atvejus, kai pastarasis gali prašyti atlikti tyrimą ir, jei įmanoma, pateikti konkrečių dokumentų kopijas. Iš tiesų labai svarbu, kad apmokestinamasis asmuo galėtų „savo akimis“ pamatyti originalius dokumentus, jei to pageidauja.

D. Teisminė kontrolė

66. Galiausiai būtina trumpai aptarti kontrolės, kurią nacionalinis teismas turi atlikti mokesčių institucijoms nusprendus atsisakyti apmokestinamajam asmeniui leisti tam tikrus PVM atskaitymus, taikymo sritį.

67. Kompetentingas teismas turėtų atlikti bendrą visų svarbių nagrinėjamų bylos faktų ir aplinkybių įvertinimą, kad galėtų nustatyti, ar atitinkamas apmokestinamasis asmuo turėjo teisę į atskaitą, susijusią su tiekimu, dėl kurio kilo tokio mokesčio sukčiavimo klausimas.

68. Nagrinėdamas šį klausimą, nacionalinis teismas akivaizdžiai negali būti saistomas jokių mokesčių administratorių išvadų, padarytų ginčijamuose sprendimuose arba sprendimuose, priimtuose dėl kitų mokesčių mokėtojų, net jei jie tapo galutiniai.

69. Pagal Chartijos 47 straipsnį nacionalinio teismo jurisdikcija turi apimti visas faktines ir teises aplinkybes, kurios lems bylos baigtį³¹. Siekiant įvykdyti reikalavimus, susijusius su teise į teisingą bylos nagrinėjimą, svarbu, kad šalys būtų informuojamos ir galėtų diskutuoti visais šiais klausimais³².

70. Vykstant teismo procesui, nacionalinis teismas taip pat turi turėti galimybę patikrinti (jei reikia, be kita ko, apklausdamas), atsižvelgdamas į ES teisės aktus, apmokestinamojo asmens atžvilgiu naudojamų įrodymų, įskaitant „perkeltų“ iš kitų procesų, teisėtumą. Kaip Teisingumo Teismas konstatavo Sprendime *WebMindLicenses*, tam, kad Chartijos 47 straipsniu užtikrinama teisminė kontrolė būtų veiksminga, „teismas, vykdamas sprendimo, kuriuo įgyvendinama Sąjungos teisė, teisėtumo kontrolę, turi galėti patikrinti, ar įrodymai, kuriais pagrįstas šis sprendimas, buvo gauti ir naudojami pažeidžiant šią teisę, ypač Chartiją, užtikrinamas teises, ar ne“. Šis reikalavimas įvykdytas, „jei ieškinį dėl mokesčių administratoriaus sprendimo išieškoti PVM nagrinėjantis teismas turi teisę patikrinti, ar per tuo pačiu metu vykstantį dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą surinkti įrodymai, kuriais pagrįstas šis sprendimas, buvo surinkti nepažeidžiant pagal Sąjungos teisę užtikrintų teisių, arba remdamasis baudžiamųjų bylų teismo per rungimosi principu grindžiamą procedūrą jau atlikta kontrole bent jau gali įsitikinti, kad šie įrodymai buvo gauti laikantis šios teisės“³³.

29 Šiuo klausimu žr. 2000 m. vasario 16 d. EŽTT sprendimą *Jasper / Jungtinė Karalystė* (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 56 punktas).

30 Šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 28 d. Sprendimą *Komisija / Agrofert Holding* (C-477/10 P, EU:C:2012:394, 79 punktas).

31 Pagal analogiją žr. 2013 m. birželio 4 d. Sprendimą *ZZ* (C-300/11, EU:C:2013:363, 62 punktas).

32 Pagal analogiją žr. 2009 m. gruodžio 2 d. Sprendimą *Komisija / Airija ir kt.* (C-89/08 P, EU:C:2009:742, 56 punktas).

33 2015 m. gruodžio 17 d. sprendimas (C-419/14, EU:C:2015:832, 87 ir 88 punktai).

71. Svarbu tai, kad tame sprendime Teisingumo Teismas pridūrė: „Jei šis reikalavimas neįvykdytas, todėl teisė į teisminę gynybą nėra veiksminga, arba jei pažeista kita pagal Sąjungos teisę užtikrinta teisė, per baudžiamąjį procesą surinkti įrodymai, panaudoti per mokestinę administracinę procedūrą, neturi būti vertinami, o jais pagrįstas ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas.“³⁴

72. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas negalėtų peržiūrėti mokesčių administratoriaus nustatytų faktų arba būdo, kaip buvo surinkti jo pateikti įrodymai, dėl to taip pat būtų pažeistas procesinio lygiateisiškumo principas, o tai yra kildinama iš Chartijos 47 straipsnyje įtvirtintos teisės į teisingą bylos nagrinėjimą.

73. Iš tiesų, pagal suformuotą jurisprudenciją procesinio lygiateisiškumo principas apima pareigą kiekvienai šaliai suteikti protingą galimybę išdėstyti savo poziciją, įskaitant įrodymus, tokiomis aplinkybėmis, dėl kurių ji neatsidurtų aiškiai nepalankesnėje padėtyje nei jos priešininkas. Šiuo principu siekiama procesinės teismo proceso šalių pusiausvyros užtikrinant šių šalių teisių ir pareigų lygybę tiek, kiek, *inter alia*, tai susiję su taisyklėmis, reguliuojančiomis įrodymų pateikimą ir rungimosi principu pagrįstus teisminius ginčus³⁵.

74. Apskritai reikia pabrėžti, kad, išskyrus kelias nedideles išimtis, administracinių institucijų pareiškimai ir nustatyti faktai neturi ir negali įpareigoti teismų ar negali neleisti jiems visapusiškai vykdyti teisminės kontrolės. Kaip Teisingumo Teismas dar kartą neseniai pabrėžė, nepriklausomumo sąvoka, be kita ko, reiškia, kad institucija savo jurisdikcinę veiklą vykdo visiškai autonomiškai, jos nesaisto jokie hierarchijos ar pavaldumo ryšiai, kad ir kokie jie būtų būtų –tiesioginiai (gauna nurodymus ar įpareigojimus iš bet kokio šaltinio³⁶), ar netiesioginiai (būnant susaistytam su kito teisės akto ar sprendimo, visų pirma administracinės teisės aktu, kuriems iš esmės netaikoma teisminė kontrolė, vertinimo rezultatai³⁷).

75. Dėl šių priežasčių nacionalinis teismas, nagrinėjantis apmokestinamojo asmens ieškinį dėl mokesčių administratoriaus priimto sprendimo, turi turėti galimybę peržiūrėti visas faktines ir teises aplinkybes, susijusias su tuo sprendimu, įskaitant įrodymų rinkimo tvarkos teisėtumą, kad ir kokia būtų tokių įrodymų kilmė.

V. Išvada

76. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktą prejudicinį klausimą:

- 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos, aiškinamos remiantis Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsniu ir 48 straipsnio 2 dalimi, neprieštarauja valstybės narės nuostatai ar praktikai, pagal kurią, tikrinant apmokestinamojo asmens teisę į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą, mokesčių administratorius turi atsižvelgti į išvadas, kurias jis padarė susijusiuose sprendimuose, jeigu:
 - tokia nuostata arba praktika, laikantis PVM sistemos logikos ir struktūros, neužkerta kelio mokesčių institucijoms *de jure* arba *de facto* daryti skirtingų išvadų, susijusių su skirtingomis procedūromis, kai joms pateikiami nauji argumentai ar nauji įrodymai,

³⁴ Ten pat, 89 punktas.

³⁵ Žr., pvz., 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Ordre des barreaux francophones et germanophone ir kt.* (C-543/14, EU:C:2016:605, 40 ir 41 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

³⁶ Šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 27 d. Sprendimą *Associação Sindical dos Juizes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117, 42 ir 44 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

³⁷ Žr. mano išvadą byloje *Torubarov* (C-556/17, EU:C:2019:339, 50, 51 ir 102 punktai).

- mokesčių institucijos iš esmės privalo iki galutinio sprendimo priėmimo suteikti teisę susipažinti su visais dokumentais, kurie yra svarbūs apmokestinamojo asmens teisėms į gynybą, įskaitant dokumentus, kurie buvo surinkti vykdant susijusias administracines ar baudžiamąsias procedūras. Įrodymų aprašymo, pateikiamo ataskaitos santraukos forma, nepakanka, išskyrus atvejį, jeigu apmokestinamasis asmuo gali prašyti atlikti tyrimą ir, jei įmanoma, pateikti konkrečių dokumentų kopijas,
- nacionalinis teismas, nagrinėjantis apmokestinamojo asmens ieškinį dėl mokesčių institucijų priimto sprendimo, turi galimybę peržiūrėti visas faktines ir teises aplinkybes, susijusias su tuo sprendimu, įskaitant įrodymų rinkimo tvarkos teisėtumą, neatsižvelgiant į tokių įrodymų kilmę.