



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. spalio 16 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167 ir 168 straipsniai – Teisė į PVM atskaitą – Atsisakymas – Sukčiavimas – Įrodymų rinkimas – Teisės į gynybą užtikrinimo principas – Teisė būti išklaustam – Galimybė susipažinti su byla – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis – Veiksminga teisminė kontrolė – Procesinio lygiateisiškumo principas – Rungimosi principas – Nacionalinės teisės aktai arba nacionalinė praktika, pagal kuriuos tikrindamas, ar apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, kuriuos jis atliko vykdydamas susijusias administracines procedūras, kuriose tas apmokestinamasis asmuo nedalyvavo“

Byloje C-189/18

dėl *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2018 m. vasario 14 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. kovo 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Glencore Agriculture Hungary Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai I. Jarukaitis (pranešėjas), E. Juhász, M. Ilešič ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2019 m. kovo 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Glencore Agriculture Hungary Kft.*, atstovaujamos *ügyvédek* Z. Várszegi, D. Kelemen ir B. Balog,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir G. Koós,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Havas ir J. Jokubauskaitės,

* Proceso kalba: vengrų.

susipažinęs su 2019 m. birželio 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva), teisės į gynybą užtikrinimo principo ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Glencore Agriculture Hungary Kft.* (toliau – *Glencore*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos skundų direkcija, Vengrija; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl dviejų sprendimų, kuriuose, be kita ko, nurodoma sumokėti tam tikras sumas kaip pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už 2010 ir 2011 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

- 4 Šios 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;

<...>“

Vengrijos teisė

- 5 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII, toliau – PVM įstatymas) 119 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip, teisė atskaityti mokestį atsiranda nustačius mokėtino pirkimo mokesčio sumą (120 straipsnis).“

6 PVM įstatymo 120 straipsnyje išdėstyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo būtent kaip toks naudoja arba eksploatuoja savo apmokestinamosioms prekėms tiekti arba paslaugoms teikti, jis turi teisę iš mokesčio, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokesį, kurį jam apskaičiavo kitas apmokestinamasis asmuo, įskaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikomas supaprastintas pelno mokestis, įsigyjant prekes arba paslaugas;

<...>“

7 *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Įstatymas Nr. XCII dėl mokesčių administravimo, toliau – Mokesčių administravimo įstatymas) 1 straipsnio 3a dalyje nustatyta:

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

8 Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnio 1 ir 3 dalis apmokestinamasis asmuo, kaip ir bet kuris asmuo, privalantis sumokėti mokesį pagal 35 straipsnio 2 ir 7 dalis, turi teisę susipažinti su dokumentais, susijusiais su apmokestinimu. Jis gali susipažinti su visais dokumentais, kurie būtini jo teisėms įgyvendinti arba pareigoms įvykdyti, juos nusikopijuoti arba paprašyti jų kopijos. Tačiau apmokestinamasis asmuo negali, be kita ko, tikrinti dokumento dalies, kurioje yra informacijos apie kitą asmenį ir kurios atskleidimas pažeistų nuostatas dėl mokesčių paslapčių.

9 Įstatymo 97 straipsnio 4 ir 5 dalyse numatyta:

„4. Tikrindamas mokesčių administratorius nustato ir įrodo faktines aplinkybes, išskyrus atvejus, kai pagal įstatymą įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių mokėtojui.

5. Priimtinais įrodymais ir įrodinėjimo priemonėmis, be kita ko, laikomi <.. > paskirtų susijusių patikrinimų išvados <...>“

10 Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 4 dalyje nurodyta:

„Jei mokesčių administratorius prideda kito mokesčių mokėtojo patikrinimo išvadas arba per bet koki 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.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 *Glencore* yra Vengrijoje įsteigta bendrovė, kurios pagrindinė veikla – didmeninė prekyba grūdais, aliejingosiomis sėklomis ir gyvūnų pašarais, taip pat žaliavomis.

12 Atlikęs patikrinimus dėl visų mokesčių ir valstybės pagalbos už 2010 ir 2011 finansinius metus (išskyrus PVM už 2011 m. rugsėjo ir spalio mėn.) ir dėl PVM už 2011 m. spalio mėn. mokesčių administratorius priėmė du sprendimus: pirmuoju nurodė *Glencore* sumokėti 1 951 418 000 Vengrijos forintų (HUF) (apie 6 000 000 EUR) sumą ir baudą bei delspinigius, o antruoju – papildomą PVM 130 171 000 HUF (apytiksliai 400 000 eurų) sumą.

- 13 Šiuose sprendimuose mokesčių administratorius nusprendė, kad *Glencore* neteisėtai atskaitė PVM, nes žinojo arba turėjo žinoti, kad jos sandoriai su tiekėjais buvo susiję su sukčiavimu PVM srityje. Šis sukčiavimas laikomas įrodytu, remiantis patikrinus šiuos tiekėjus padarytomis išvadomis.
- 14 Kai *Glencore* administracinis skundas dėl šių dviejų sprendimų buvo atmetas, ji pateikė skundą *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija), prašydama juos panaikinti.
- 15 Grįsdama šį skundą *Glencore* teigia, kad mokesčių administratorius pažeidė Chartijos 47 straipsnyje įtvirtintą teisę į teisingą bylos nagrinėjimą ir nesilaikė su šia teise susijusių reikalavimų, būtent procesinio lygiateisiškumo principo. Jis dviem aspektais pažeidė ir teisės į gynybą užtikrinimo principą. Pirma, tik mokesčių administratorius galėjo susipažinti su visais dokumentais, susijusiais su dėl tiekėjų pradėtu baudžiamuoju procesu (*Glencore* šiame procese nedalyvavo ir todėl negalėjo naudotis jokiais teisėmis), ir per šį procesą surinktais ir jos nenaudai panaudotais įrodymais. Antra, mokesčių administratorius nepateikė jai nei dokumentų, susijusių su atliktais šių tiekėjų patikrinimais, visų pirma tų, kuriais jis grindė išvadas, nei savo parengtų protokolų ir priimtų administracinių sprendimų; jis pateikė tik dalį pagal savo kriterijus atrinktų dokumentų.
- 16 Mokesčių administratorius teigia, kad nors *Glencore* negali naudotis su kitu apmokestinamuoju asmeniu susijusios mokesčių procedūros šalies teisėmis, teisė į gynybą nebuvo pažeista: dalyvaudama su ja pačia susijusioje procedūroje, *Glencore* galėjo susipažinti su į jos bylą įtrauktais susijusių procedūrų dokumentais ir deklaracijomis ir pasinaudodama teise pareikšti ieškinį ginčyti jų įrodomąją vertę.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad teisė į PVM atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir kad iš esmės negalima atsisakyti leisti ja pasinaudoti, jei įvykdyti esminiai reikalavimai. Vis dėlto šia teise į atskaitą *Glencore* negalėjo pasinaudoti dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos mokesčių administratoriaus praktikos, grindžiamos Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnio 3a dalies aiškinimu, pagal kurį mokesčių administratorius yra saistomas išvadų, kurias, patikrinęs apmokestinamojo asmens tiekėjus, pateikė savo galutiniuose sprendimuose.
- 18 Šis teismas nurodo, jog Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnio 3a dalyje reikalaujama, kad tas pats sandoris lemtų tas pačias išvadas, siekiant užtikrinti teisinį saugumą. Vis dėlto jam kyla klausimas, ar šis tikslas pateisina tokią praktiką, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai mokesčių administratorius nevykdo jam tenkančios įrodinėjimo pareigos ir vadovaujasi išvadomis, padarytomis vykdant ankstesnę procedūrą, kurios šalis apmokestinamasis asmuo nebuvo ir todėl negalėjo pasinaudoti su šiuo statusu susijusiomis teisėmis, o apie tą procedūrą pabaigus priimtus ir įsigaliojusius sprendimus sužinojo tik tada, kai buvo atliekami jo paties patikrinimai.
- 19 Teismas priduria, kad bendrovei *Glencore* pateikta tik dalis šių sprendimų ir juos pagrindžiančių dokumentų ir kad protokole mokesčių administratorius tik nurodė visas tuose sprendimuose išdėstytas išvadas, bet nepateikė nei pačių sprendimų, nei juos pagrindžiančių dokumentų.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar tokia praktika suderinama su teisės į gynybą užtikrinimo principu ir Chartijos 47 straipsnyje įtvirtinta teise į teisingą bylos nagrinėjimą, atsižvelgiant į teisminės kontrolės, kurią jis gali atlikti, ribas: jis neturi teisės nagrinėti sprendimų, kurie priimti atlikus kitų apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, teisėtumo ir, konkrečiai kalbant, patikrinti, ar įrodymai, kuriais grindžiami tie sprendimai, buvo gauti teisėtai. Remdamasis 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimu *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) jis klausia, ar teisingo bylos nagrinėjimo reikalavimams įvykdyti būtina, kad teismas, kuriam pateiktas skundas dėl mokesčių administratoriaus sprendimo perskaičiuoti mokesčių, turėtų teisę patikrinti, ar vykdant susijusią administracinę procedūrą surinkti įrodymai buvo gauti užtikrinant pagal Sąjungos teisę garantuojamas teises ir jais grindžiamos išvados tų teisių nepažeidžia.

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

- „1. Ar PVM direktyvos nuostatas ir pagrindinį teisės į gynybą užtikrinimo principą, kiek jis su jomis susijęs, bei [Chartijos] 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 išdavusio subjekto), per kurią buvo perkvalifikuotas teisinis santykis, mokesčių administratorius turi savo iniciatyva atsižvelgti atlikdamas kitos teisiniu santykiu saistomos šalies (pagrindinėje byloje – sąskaitų faktūrų adresato) patikrinimą, atsižvelgiant į tai, kad kita teisinio santykio šalis neturi jokių teisių, būtent teisių, susijusių su kitos teisinio santykio šalies atžvilgiu vykdomos procedūros dalyvio statusu?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą Teisingumo Teismas atsakytų neigiamai, ar PVM direktyvos nuostatoms 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

- 22 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad atlikus *Glencore* ir jos tiekėjų mokestinius patikrinimus atsisakyta leisti šiai bendrovei pasinaudoti teise į PVM atskaitą ir nurodyta atitinkamai perskaičiuoti PVM. Šį atsisakymą, remdamasis Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnio 3a dalimi, mokesčių administratorius grindė išvadomis, padarytomis vykdant procedūras dėl *Glencore* tiekėjų, kuriose ši bendrovė nedalyvavo; tose procedūrose priimti ir įsigaliojo sprendimai, kuriais nustatyta, kad minėti tiekėjai sukčiavo PVM srityje.
- 23 Kadangi prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad *Glencore* tiekėjams iškeltos baudžiamosios bylos ir dėl jų vyko ankstesnė administracinė mokesčių procedūra, taip pat priimti administraciniai sprendimai, remdamasis Procedūros reglamento 101 straipsniu Teisingumo Teismas kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, kad šis pateiktų paaiškinimų dėl tų baudžiamųjų bylų ir nurodytų, ar jos užbaigtos įsiteisėjusiais nuosprendžiais. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atsakė, kad neturi informacijos apie tai, kad *Glencore* tiekėjų baudžiamosios bylos baigtos nagrinėti ir priimtas sprendimas dėl esmės, ir pateikė keturis galutinius administracinius sprendimus dėl mokesčių, priimtus dėl kai kurių iš tų tiekėjų.
- 24 Per posėdį *Glencore* ir Vengrijos vyriausybė patikslino, kad dvi baudžiamosios bylos dėl aptariamo sukčiavimo dar nebuvo baigtos nagrinėti tuo metu, kai mokesčių administratorius susipažino su jų medžiaga ir priėmė du pagrindinėje byloje *Glencore* dabar ginčijamus administracinius sprendimus. Taigi tų bylų nagrinėjimas iš esmės dar nebuvo baigtas ir teismas nebuvo priėmęs nuosprendžio. Vadinasi, šioje byloje nekyla klausimų, susijusių su *res judicata* galia.
- 25 Atsižvelgiant į šiuos patikslinimus, reikia konstatuoti, kad trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvą, teisės į gynybą užtikrinimo principą ir Chartijos 47 straipsnį reikia aiškinti taip: jiems prieštarauja valstybės narės teisės aktai ar praktika, pagal kuriuos tikrindamas, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą, kuria pasinaudojo, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, kuriuos jis jau pateikė vykdydamas susijusias administracines procedūras dėl šio apmokestinamojo asmens tiekėjų ir kuriais pagrįsti galutiniai sprendimai, kuriuose konstatuojama, kad tie tiekėjai sukčiavo PVM srityje.
- 26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad mokesčių administratorius mano, jog tai, kad jam privalomas tuose galutiniuose sprendimuose pateiktas faktinių aplinkybių konstatavimas ir teisinis vertinimas, atleidžia jį nuo pareigos iš naujo pateikti sukčiavimo įrodymus vykdant procedūrą dėl apmokestinamojo asmens. Šiomis aplinkybėmis šis teismas klausia, ar PVM direktyvai ir teisės į gynybą užtikrinimo principui prieštarauja mokesčių administratoriaus praktika, kai, kaip pagrindinėje byloje, apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama galimybė susipažinti su susijusių procedūrų medžiaga, visų pirma su visais dokumentais, kuriais grindžiamos jo išvados, su parengtais protokolais ir priimtais sprendimais, ir jam tik netiesiogiai – santraukos forma – pateikiama dalis šių dokumentų, atrinktų remiantis savais kriterijais, kurių apmokestinamasis asmuo negali niekaip patikrinti.
- 27 Šiuo klausimu per teismo posėdį patikslinta, kad mokesčių administratorius įrodinėjo *Glencore* dalyvavimą sukčiaujant, remdamasis įrodymais, surinktais nagrinėjant dar nebaigtas baudžiamąsias bylas ir vykdant dėl *Glencore* tiekėjų bei dėl pačios *Glencore* pradėtas administracines procedūras.
- 28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad neturi teisės nagrinėti ankstesnių sprendimų, priimtų patikrinus kitus apmokestinamuosius asmenis, teisėtumo ir patikrinti, ar šie sprendimai grindžiami teisėtai surinktais įrodymais; taip pat remdamasis 2015 m. gruodžio 17 d.

Sprendimu *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) jis klausia, ar siekiant užtikrinti teisingą bylos nagrinėjimą būtina, kad teismas, nagrinėjantis skundą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo perskaičiuoti PVM, turėtų teisę patikrinti, ar vykdant susijusią administracinę procedūrą gauti įrodymai buvo surinkti laikantis Sąjungos teisės garantuojamų teisių ir ar tais įrodymais grindžiamas išvados šių teisių nepažeidžia.

- 29 Pateikdama pastabas raštu ir žodžiu Vengrijos vyriausybė aiškino nacionalinės teisės nuostatas ir mokesčių administratoriaus praktiką, susijusią su įrodymų administravimu, galimybe susipažinti su bylos medžiaga ir teisminės kontrolės apimti, kitaip nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, todėl reikia priminti, kad pagal SESV 267 straipsnyje įtvirtintą teismų bendradarbiavimo sistemą Teisingumo Teismas neturi tikrinti arba kvestionuoti nacionalinio teismo pateikto nacionalinės teisės išaiškinimo tikslumo, nes jos aiškinimas priklauso išimtinai nacionalinio teismo kompetencijai. Gavęs nacionalinio teismo prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas turi laikytis šio teismo pateikto nacionalinės teisės aiškinimo (2015 m. spalio 6 d. Sprendimo *Târşia*, C-69/14, EU:C:2015:662, 13 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 30 Pažymėtina, kad ne Teisingumo Teismas, o nacionalinis teismas turi nustatyti faktines ginčo aplinkybes ir nuspręsti, kokią įtaką jos turi sprendimui, kurį jo prašoma priimti. Laikydamasis jurisdikcijos padalijimo tarp Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų principo, Teisingumo Teismas turi remtis tokiomis faktinėmis ir teisinėmis prejudicinio klausimo aplinkybėmis, kokios nurodytos sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 7 d. Sprendimą *Scotch Whisky Association*, C-44/17, EU:C:2018:415, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 31 Teisingumo Teismas taip pat neturi vertinti nacionalinės teisės aktų atitikties Sąjungos teisei ir aiškinti nacionalinių įstatymų ar kitų teisės aktų nuostatų (2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Ascafor ir Asidac*, C-484/10, EU:C:2012:113, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2015 m. spalio 6 d. Sprendimo *Consorti Sanitari del Maresme*, C-203/14, EU:C:2015:664, 43 punktas). Teisingumo Teismas yra kompetentingas pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui bet kokią Sąjungos teisės išaiškinimą, kad šis galėtų įvertinti tokį suderinamumą ir priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje (2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Ascafor ir Asidac*, C-484/10, EU:C:2012:113, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Europa Way ir Persidera*, C-560/15, EU:C:2017:593, 35 punktas).
- 32 Atsižvelgiant į šias pirmines pastabas, reikia iš eilės išnagrinėti iš PVM direktyvos kylančius reikalavimus, teisės į gynybą užtikrinimo principą ir Chartijos 47 straipsnį, kiek tai susiję su įrodymų rinkimu, galimybe susipažinti su bylos medžiaga ir teisminės kontrolės apimtimi tokioje byloje kaip pagrindinė byla.

Dėl įrodymų pateikimo pagal PVM direktyvą ir teisės į gynybą užtikrinimo principą

- 33 Pagal suformuotą jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė iš PVM, kuri jie turi sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas, panaudotas jų apmokestinamiesiems sandoriams, yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kartą yra nusprendęs Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 25 ir 26 punktai; 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 35 ir 36 punktai ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 37 ir 39 punktai).
- 34 Vis dėlto kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis. Todėl nacionaliniai teismai ir teisminės institucijos turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus,

nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant arba piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 35–37 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją bei 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 50 punktą).

- 35 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo sukčiauja pats, taip pat tada, kai jis žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Taigi gali būti atsakyta apmokestinamajam asmeniui leisti pasinaudoti teise į atskaitą, tik jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes ar paslaugas, dėl kurių nori pasinaudoti teise į atskaitą, dalyvavo sandoryje, susijusiame su šių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje dalyvavusio tiekėjo ar kito ūkio subjekto sukčiavimu PVM srityje (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 38–40 punktus ir 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 27 ir 28 punktus).
- 36 Atsisakymas leisti pasinaudoti teise į atskaitą yra pagrindinio principo, kuriuo pripažįstama ši teisė, taikymo išimtis, todėl mokesčių administratorius turi nustatyti pakankamai objektyvių įrodymų, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, buvo susijęs su tokiu sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 37 Šiuos objektyvius įrodymus mokesčių administratorius turi nustatyti pagal nacionalinėje teisėje įtvirtintas įrodinėjimo taisykles, nes Sąjungos teisėje nėra taisyklių, kuriomis reikėtų vadovautis pateikiant sukčiavimo PVM srityje įrodymų. Vis dėlto nacionalinės taisyklės neturi daryti neigiamo poveikio Sąjungos teisės veiksmingumui ir turi atitikti šia teise, ypač Chartija, garantuojamas teises (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 65–67 punktus).
- 38 Dėl šių priežasčių ir esant tokioms sąlygoms 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 68 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal Sąjungos teisę nedraudžiama mokesčių administratoriui per administracinę procedūrą nustatyti piktnaudžiavimą PVM srityje, naudojantis įrodymais, gautais per tuo pačiu metu vykdomą su apmokestinamuoju asmeniu susijusį baudžiamąjį procesą, kuris dar nebaigtas. Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 39 punkte, toks vertinimas taip pat taikomas, kai sukčiavimui PVM srityje nustatyti naudojamosi įrodymais, gautais per tuo pačiu metu vykdomą baudžiamąjį procesą, kuris dar nebaigtas ir nėra susijęs su apmokestinamuoju asmeniu, arba įrodymais, surinktais per susijusias administracines procedūras, kuriose, kaip pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo nedalyvavo.
- 39 Tarp Sąjungos teisės garantuojamų teisių yra teisės į gynybą užtikrinimas; remiantis suformuota jurisprudencija tai yra bendrasis Sąjungos teisės principas, kurį reikia taikyti, kai administratorius ketina priimti asmeniui nepalankų aktą. Pagal šį principą sprendimo, kuriuo labai paveikiami asmens interesai, adresatui turi būti suteikta galimybė veiksmingai pateikti nuomonę dėl pagrindų, kuriais administratorius grindžia savo sprendimą. Ši pareiga valstybių narių administracinėms institucijoms kyla, kai jos imasi priemonių, patenkančių į Sąjungos teisės taikymo sritį, nors taikytinuose Sąjungos teisės aktuose toks formalumas aiškiai nenumatytas (2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, 36–38 punktai ir 2013 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, 38 punktas).
- 40 Šis bendrasis principas taikomas tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, kai siekama įvykdyti iš Sąjungos teisės kylančią pareigą imtis visų įstatyminių ir administracinių priemonių, galinčių užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jos teritorijoje ir kovoti su sukčiavimu, valstybė narė taiko mokesčių mokėtojui mokesčių kontrolės procedūrą (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 27 punktą).

- 41 Teisės į gynybą užtikrinimo neatsiejama dalis yra teisė būti išklaustyta, kuria vykdant administracinę procedūrą bet kuriam asmeniui užtikrinama galimybė tinkamai ir veiksmingai pareikšti nuomonę iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti jo interesus, priėmimo. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog taisykle, kad asmeniui, kurio nenaudai priimamas sprendimas, reikia sudaryti galimybę prieš priimant tą sprendimą pateikti pastabas, siekiama užtikrinti, kad kompetentinga valdžios institucija galėtų deramai atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes. Šia taisykle taip pat siekiama užtikrinti veiksmingą atitinkamo asmens apsaugą, suteikiant jam galimybę ištaisyti klaidą ar pateikti informacijos apie asmeninę situaciją, dėl kurios sprendimas būtų priimtas arba nepriimtas, arba jis būtų vienokio ar kitokio turinio (2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, 46 ir 47 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 42 Teisė būti išklaustyta taip pat reiškia, kad administratorius skiria reikiamą dėmesį taip pateiktoms suinteresuotojo asmens pastaboms, rūpestingai ir nešališkai nagrinėdamas visą su atitinkamu atveju susijusią informaciją ir nuroydamas išsamius motyvus, nes pareiga nurodyti pakankamai išsamius ir konkrečius sprendimo motyvus, kad suinteresuotasis asmuo galėtų suprasti, kodėl jo prašymas buvo atmestas, yra susijusi su teisės į gynybą užtikrinimo principu (2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 43 Vis dėlto pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją teisės į gynybą užtikrinimo principas nėra absoliuti prerogatyva, jam 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 pačią užtikrinamų teisių esmę (2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 44 Ar padarytas teisės į gynybą pažeidimas, turi būti vertinama atsižvelgiant į konkrečias kiekvieno nagrinėjamo atvejo aplinkybes, visų pirma į nagrinėjamo akto pobūdį, jo priėmimo aplinkybes ir atitinkamą sritį reglamentuojančias teisės normas (2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, 54 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 45 Taip pat reikia priminti, kad vienas iš Sąjungos teisėje pripažintų bendrųjų principų yra teisinis saugumas. Teisingumo Teismas konstatavo, kad prie teisinio saugumo prisideda administracinio sprendimo *res judicata*, įgytas pasibaigus protingiems apskundimo terminams arba išnaudojus visas teisių gynimo priemones, ir kad pagal Sąjungos teisę nereikalaujama, kad institucija iš esmės privalėtų persvarstyti tokį *res judicata* įgijusį administracinį sprendimą (šiuo klausimu žr. 2004 m. sausio 13 d. Sprendimo *Kühne & Heitz*, C-453/00, EU:C:2004:17, 24 punktą; 2008 m. vasario 12 d. Sprendimo *Kempter*, C-2/06, EU:C:2008:78, 37 punktą ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *Byankov*, C-249/11, EU:C:2012:608, 76 punktą).
- 46 Tokia taisyklė, kokia įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnio 3 dalyje, pagal kurią, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, atliktų per susijusias administracines procedūras, kurias jis pradėjo dėl apmokestinamojo asmens tiekėjų ir kuriose pastarasis nedalyvavo, yra tokio pobūdžio, kad, kaip nurodė Vengrijos vyriausybė ir išvados 46 punkte pažymėjo generalinis advokatas, būtų užtikrintas teisinis saugumas ir mokesčių mokėtojų lygybė, nes pagal ją mokesčių administratorius įpareigojamas įrodyti nuoseklumą ir pateikti vienodą tų pačių aplinkybių teisinį vertinimą. Taigi pagal Sąjungos teisę tokios taisyklės taikyti iš esmės nedraudžiama.
- 47 Vis dėlto taip nėra, jei pagal šią taisyklę ir dėl to, kad pasibaigus susijusioms administracinėms procedūroms priimti sprendimai tapo galutiniai, mokesčių administratorius neprivalo pateikti apmokestinamajam asmeniui įrodymų, įskaitant gautus per šias procedūras, kuriais remdamasis jis ketina priimti sprendimą, ir apmokestinamasis asmuo neturi teisės tų faktinių aplinkybių ir jų teisinio vertinimo veiksmingai ginčyti per procedūrą, kurioje jis dalyvauja.

- 48 Pirma, toks šios taisyklės taikymas, kai mokesčių administratorius atsižvelgia į galutinę administracinę sprendimą, kuriuo konstatuotas sukčiavimas, sprenddamas dėl apmokestinamojo asmens, kuris nedalyvavo vykdant procedūrą, kuri užbaigta tokia išvada, pažeidžia šio sprendimo 36 punkte primintą pareigą nustatyti pakankamai objektyvių įrodymų, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, susijęs su sukčiavimu, nes ši pareiga reiškia, kad vykdydamas procedūrą dėl apmokestinamojo asmens administratorius turi įrodyti, kad būta sukčiavimo, kurį vykdant šis kaltinamas pasyviai dalyvavęs.
- 49 Antra, vykdant mokesčių patikrinimo procedūrą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, negalima teisinio saugumo principu pateisinti tokio teisės į gynybą, kurios turinys primintas šio sprendimo 39 ir 41 punktuose, apribojimo, kuris, atsižvelgiant į siekiamą tikslą, yra neproporcingas ir neleistinas kišimasis, pažeidžiantis pačią šios teisės esmę. Dėl tokio apribojimo apmokestinamasis asmuo, kuriam numatyta neleisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą, faktiškai netenka galimybės per administracinę procedūrą ir prieš priimant jam nepalankų sprendimą pateikti nuomonės dėl aplinkybių, kuriomis administratorius ketina remtis. Dėl to kompetentinga institucija negali tinkamai atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes, o atitinkamas asmuo – prireikus ištaisyti klaidą. Taip administratorius atleidžiamas nuo pareigos skirti visą reikiamą dėmesį suinteresuotojo asmens pateiktoms pastaboms, rūpestingai ir nešališkai išnagrinėti visą su atitinkamu atveju susijusią informaciją ir nurodyti išsamius sprendimo motyvus.
- 50 Taigi PVM direktyvai ir teisės į gynybą užtikrinimo principui tokia taisyklė iš esmės neprieštarauja, bet su sąlyga, kad jos taikymas neatleidžia mokesčių administratoriaus nuo pareigos supažindinti apmokestinamąjį asmenį su įrodymais (įskaitant gautuosius vykdant susijusias procedūras dėl jo tiekėjų), kuriais jis ketina pagrįsti sprendimą, o apmokestinamasis asmuo nepraranda galimybės vykdant jo paties atžvilgiu pradėtą procedūrą veiksmingai ginčyti mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes ir teisinį vertinimą.

Dėl apmokestinamojo asmens galimybės susipažinti su bylos medžiaga, atsižvelgiant į teisės į gynybą užtikrinimo principą

- 51 Šio sprendimo 39 ir 41 punktuose primintas reikalavimas sudaryti galimybę veiksmingai pateikti nuomonę dėl informacijos, kuria valdžios institucija grindžia savo sprendimą, reiškia, kad sprendimo adresatui sudaryta galimybė susipažinti su šia informacija (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 31 punktą). Taigi teisės į gynybą užtikrinimo principas glaudžiai susijęs su teise susipažinti su bylos dokumentais (šiuo klausimu žr. 2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *Aalborg Portland ir kt. / Komisija*, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ir C-219/00 P, EU:C:2004:6, 68 punktą).
- 52 Asmeniui nepalankaus sprendimo adresatas turi turėti galimybę pateikti pastabas prieš jį priimant, kad kompetentinga institucija galėtų tinkamai atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes ir kad prireikus adresatas galėtų ištaisyti klaidą ir pateikti informaciją apie tokias aplinkybes, susijusias su jo konkrečia situacija, todėl galimybė susipažinti su bylos medžiaga jam turi būti sudaryta per administracinę procedūrą. Teisės susipažinti su bylos medžiaga pažeidimo per administracinę procedūrą negalima ištaisyti tiesiog sudarant galimybę susipažinti su bylos medžiaga per teismo procesą dėl galimo skundo, kuriuo siekiama ginčijamą sprendimą panaikinti (pagal analogiją žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Hercules Chemicals / Komisija*, C-51/92 P, EU:C:1999:357, 78 punktą; 2002 m. spalio 15 d. Sprendimo *Limburgse Vinyl Maatschappij ir kt. / Komisija*, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P–C-252/99 P ir C-254/99 P, EU:C:2002:582, 318 punktą ir 2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *Aalborg Portland ir kt. / Komisija*, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ir C-219/00 P, EU:C:2004:6, 104 punktą).

- 53 Vadinas, per administracinę procedūrą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę susipažinti su visais bylos dokumentais, kuriais mokesčių administratorius ketina pagrįsti savo sprendimą. Taigi, kai mokesčių administratorius savo sprendimą ketina grįsti įrodymais, gautais, kaip pagrindinėje byloje, per apmokestinamojo asmens baudžiamąjį procesą ir susijusias administracines procedūras, apmokestinamasis asmuo turi galėti susipažinti su šiais įrodymais.
- 54 Be to, kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 59 ir 60 punktuose, apmokestinamajam asmeniui taip pat turi būti leista susipažinti su dokumentais, kurie nėra tiesiogiai skirti mokesčių administratoriaus sprendimui pagrįsti, bet gali būti naudingi įgyvendinant teisę į gynybą, ypač su kalte paneigiančiais įrodymais, kuriuos šis administratorius galbūt surinko (šiuo klausimu žr. 2018 m. rugsėjo 13 d. *UBS Europe ir kt.*, C-358/16, EU:C:2018:715, 66 punktą ir jame nurodytą praktiką).
- 55 Vis dėlto, kaip priminta šio sprendimo 43 punkte, teisės į gynybą užtikrinimo principas nėra absoliuti prerogatyva ir galimi jo apribojimai, todėl reikia pažymėti, kad atliekant mokesčio patikrinimo procedūrą tokiais apribojimais, įtvirtintais nacionalinės teisės aktuose, gali būti siekiama, be kita ko, apsaugoti konfidencialumą ar profesinę paslaptį (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 36 punktą) ir, kaip teigia Vengrijos vyriausybė, trečiųjų asmenų privatumą, su jais susijusius asmens duomenis arba baudžiamųjų veiksmų veiksmingumą, kuriems gali pakenkti galimybė susipažinti su tam tikra informacija ar tam tikrais dokumentais.
- 56 Pagal teisės į gynybą užtikrinimo principą per administracinę procedūrą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, mokesčių administratorius neturi bendros pareigos leisti susipažinti su visais turimais dokumentais, bet reikalaujama, kad apmokestinamajam asmeniui jo prašymu būtų sudaryta galimybė susipažinti su informacija ir dokumentais, kurie yra administracinėje byloje ir į kuriuos tas administratorius atsižvelgė siekdamas priimti sprendimą, nebent bendrojo intereso tikslai pateisina galimybės susipažinti su ta informacija ir dokumentais apribojimą (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 32 ir 39 punktus). Pastaruoju atveju, kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 64 punkte, mokesčių administratorius turi išnagrinėti, ar galima susipažinti su dalimi dokumentų.
- 57 Vadinas, kai mokesčių administratorius savo sprendimą ketina grįsti įrodymais, gautais, kaip pagrindinėje byloje, vykstant apmokestinamojo asmens tiekėjų baudžiamajam procesui ir susijusiems administraciniams procesams, pagal teisės į gynybą užtikrinimo principą reikalaujama, kad šis apmokestinamasis asmuo per jo atžvilgiu vykdomą procedūrą galėtų susipažinti su visa šia informacija ir įrodymais, kurie gali būti naudingi jo gynybai, nebent pateisinama šią galimybę apriboti dėl bendrojo intereso tikslų.
- 58 Šio reikalavimo neatitinka mokesčių administratoriaus praktika, kai apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama jokios galimybės susipažinti su šia informacija, būtent su dokumentais, kuriais grindžiamos padarytos išvados, parengtais protokolais ir vykdant susijusias administracines procedūras priimtais sprendimais, ir tik netiesiogiai – santraukos forma – jam pateikiama šios informacijos dalis, atrinkta remiantis savais kriterijais, kurių negalima niekaip patikrinti.

Dėl teisminės kontrolės apimties atsižvelgiant į Chartijos 47 straipsnį

- 59 Atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, ar siekiant užtikrinti teisingą bylos nagrinėjimą būtina, kad teismas, kuriam pateiktas skundas dėl mokesčių administratoriaus sprendimo perskaičiuoti PVM, turėtų teisę patikrinti, ar vykdant susijusią administracinę procedūrą gauti įrodymai surinkti atsižvelgiant į Sąjungos teisės garantuojamas teises ir jais grindžiamos išvados nepažeidžia šių teisių, reikia priminti, kad tokiomis aplinkybėmis taikomos Chartijos užtikrinamos pagrindinės teisės, nes perskaičiuojant PVM konstatavus sukčiavimą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, įgyvendinama Sąjungos teisė, kaip tai suprantama pagal Chartijos

51 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 19 ir 27 punktus ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 67 punktą).

- 60 Pagal Chartijos 47 straipsnį kiekvienas asmuo, kurio teisės ir laisvės, garantuojamos Sąjungos teisės, yra pažeistos, turi teisę į veiksmingą jų gynybą teisme šiame straipsnyje nustatytais sąlygomis. Kiekvienas asmuo turi teisę į tai, kad jo byla būtų išnagrinėta teisingai.
- 61 Šalių procesinio lygiateisiškumo principas, kuris yra sudedamoji teisės subjektų teisių, kylančių iš Sąjungos teisės, veiksmingos teisinės gynybos principo, įtvirtinto Chartijos 47 straipsnyje, dalis ir (kaip ir rungimosi principas) yra neatsiejamas nuo pačios teisingo bylos nagrinėjimo koncepcijos, apima pareigą kiekvienai šaliai suteikti protingą galimybę pateikti savo poziciją, įskaitant įrodymus, tokiomis aplinkybėmis, dėl kurių ji neatsidurtų akivaizdžiai nepalankesnėje padėtyje nei jos priešininkas (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Sánchez Morcillo ir Abril García*, C-169/14, EU:C:2014:2099, 49 punktą ir 2017 m. gegužės 16 d. *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, 96 punktą bei jame nurodytą jurisprudenciją).
- 62 Šiuo principu siekiama garantuoti teismo proceso šalių procesinę pusiausvyrą, užtikrinant jų teisių ir pareigų lygybę, kiek tai susiję su taisyklėmis, kuriomis reglamentuojamas įrodymų rinkimas ir rungimosi principu grindžiamas ginčas ir šalių teisė pareikšti ieškinį (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Ordre des barreaux francophones et germanophone ir kt.*, C-543/14, EU:C:2016:605, 41 punktą). Kad būtų tenkinami reikalavimai, susiję su teise į teisingą bylos nagrinėjimą, svarbu, jog šalys žinotų tiek faktines, tiek teises aplinkybes, nuo kurių priklauso proceso baigtis, ir galėtų pagal rungimosi principą dėl jų pareikšti savo poziciją (2009 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Komisija / Airija ir kt.*, C-89/08 P, EU:C:2009:742, 56 punktą).
- 63 Nagrinėdamas bylą, kurioje priimtas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytas 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), Teisingumo Teismas sprendė dėl per dar nebaigtą baudžiamąjį procesą apmokestinamajam asmeniui nežinant surinktų įrodymų, gautų perėmus telekomunikacijų tinklais perduotą informaciją ir atlikus elektroninių laiškų poėmį, kuriais galėjo būti pažeistas Chartijos 7 straipsnis, ir dėl naudojimosi jais per administracinę procedūrą; to sprendimo 87 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pagal Chartijos 47 straipsnį užtikrinamos teisminės kontrolės veiksmingumas reikalauja, kad teismas, vykdamas sprendimo, kuriuo įgyvendinama Sąjungos teisė, teisėtumo kontrolę, galėtų patikrinti, ar įrodymai, kuriais pagrįstas šis sprendimas, nebuvo gauti ir naudojami pažeidžiant šia teise, ypač Chartija, užtikrinamas teises.
- 64 To sprendimo 88 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad šis reikalavimas tenkinamas, jei skundą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo perskaičiuoti PVM nagrinėjantis teismas turi teisę patikrinti, ar per tuo pačiu metu vykstantį dar neužbaigtą baudžiamąjį procesą gauti 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.
- 65 Chartijos 47 straipsnyje garantuojama veiksminga teismine kontrole taip pat reikalaujama, kad teismas, kuriam pateiktas skundas dėl mokesčių administratoriaus sprendimo perskaičiuoti PVM, turėtų teisę patikrinti, ar tam sprendimui pagrįsti panaudoti įrodymai, surinkti per susijusią administracinę procedūrą, kurioje apmokestinamasis asmuo nedalyvavo, nepažeidė Sąjungos teisėje, ypač Chartijoje, garantuojamų teisių. To paties reikalaujama ir kai, kaip pagrindinėje byloje, šiais įrodymais buvo pagrįsti administraciniai sprendimai, priimti dėl kitų apmokestinamųjų asmenų ir tapę galutiniais.
- 66 Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad, kaip generalinis advokatas priminė išvados 74 punkte, administracinių institucijų pareiškimai ir išvados negali įpareigoti teismų.

- 67 Apskritai teismas, vykstant rungimosi principu grindžiamo ginčo nagrinėjimui, turi turėti teisę patikrinti įrodymų, surinktų per susijusias administracines procedūras dėl kitų apmokestinamų asmenų, gavimo ir naudojimo teisėtumą ir pasibaigus toms procedūroms padarytas išvadas, kurios turi lemiamą reikšmę nagrinėjant šį ginčą. Būtų pažeistas šalių procesinis lygiateisiškumas ir nesilaikoma rungimosi principo, jei remdamasis tuo, kad yra saistomas dėl kitų apmokestinamųjų asmenų priimtų ir galutiniais tapusių sprendimų, mokesčių administratorius neprivalėtų pateikti turimų įrodymų, apmokestinamasis asmuo negalėtų su jais susipažinti, šalis negalėtų pagal rungimosi principą tų įrodymų ir išvadų ginčyti, o teismas negalėtų patikrinti visų faktinių ir teisinių aplinkybių, kuriomis tie sprendimai grindžiami ir kurios yra lemiamos sprendžiant jam pateiktą ginčą.
- 68 Jei atlikti tokio patikrinimo teismas neturi teisės ir todėl teisė į teisminę gynybą nėra veiksminga, per susijusias administracines procedūras surinkti įrodymai ir pasibaigus toms procedūroms dėl kitų apmokestinamųjų asmenų priimtuose sprendimuose padarytos išvados neturi būti vertinami, o tais įrodymais ir išvadomis pagrįstas ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas, jei dėl šios aplinkybės jis netenka pagrindo (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 89 punktą).
- 69 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvą, teisės į gynybą užtikrinimo principą ir Chartijos 47 straipsnį reikia aiškinti taip: jiems iš esmės neprieštarauja valstybės narės teisės aktai ar praktika, pagal kuriuos, tikrindamas, ar apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, jau atliktų per susijusias dėl apmokestinamojo asmens tiekėjų pradėtas administracines procedūras, kuriais pagrįsti galutiniais tapę sprendimai, kuriuose pripažinta, jog tie tiekėjai sukčiavo PVM srityje, su sąlyga, kad, pirma, jie neatleidžia mokesčių administratoriaus nuo pareigos supažindinti apmokestinamąjį asmenį su įrodymais (įskaitant gautuosius vykdant susijusias administracines procedūras), kuriais jis ketina pagrįsti sprendimą, o apmokestinamasis asmuo nepraranda galimybės vykdant dėl jo paties pradėtą procedūrą veiksmingai ginčyti mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių ir teisinio vertinimo, antra, per šią procedūrą apmokestinamasis asmuo gali susipažinti su visa informacija, surinkta vykstant toms susijusioms administracinėms procedūroms arba bet kokiais kitais procedūrai, kuria mokesčių administratorius ketina grįsti sprendimą arba kuri gali būti naudinga apmokestinamajam asmeniui naudojantis teise į gynybą, nebent šią galimybę pateisinama apriboti dėl bendrojo intereso tikslų, ir, trečia, skundą dėl to sprendimo nagrinėjantis teismas gali patikrinti visos informacijos gavimo ir naudojimo teisėtumą ir dėl minėtų tiekėjų priimtuose administraciniuose sprendimuose padarytas išvadas, kurios turi lemiamą reikšmę bylos baigčiai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 70 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, teisės į gynybą užtikrinimo principą ir Europos Sąjungos pagrindinių teisų chartijos 47 straipsnį reikia aiškinti taip: jiems iš esmės neprieštarauja valstybės narės teisės aktai ar praktika, pagal kuriuos, tikrindamas, ar apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, jau atliktų per susijusias dėl apmokestinamojo asmens tiekėjų pradėtas administracines procedūras, kuriais pagrįsti galutiniais tapę sprendimai, kuriuose pripažinta, jog tie tiekėjai sukčiavo PVM srityje, su sąlyga, kad, pirma, jie neatleidžia mokesčių

administratoriaus nuo pareigos supažindinti apmokestinamąjį asmenį su įrodymais (įskaitant gautuosius vykdant susijusias administracines procedūras), kuriais jis ketina pagrįsti sprendimą, o šis apmokestinamasis asmuo nepraranda galimybės vykdant dėl jo paties pradėtą procedūrą veiksmingai ginčyti šio administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių ir teisinio vertinimo, antra, per šią procedūrą apmokestinamasis asmuo gali susipažinti su visa informacija, surinkta vykstant toms susijusioms administracinėms procedūroms arba bet kokiai kitai procedūrai, kuria mokesčių administratorius ketina grįžti sprendimą arba kuri gali būti naudinga apmokestinamajam asmeniui naudojantis teise į gynybą, nebent šią galimybę pateisinama apriboti dėl bendrojo intereso tikslų, ir, trečia, skundą dėl to sprendimo nagrinėjantis teismas gali patikrinti visos informacijos gavimo ir naudojimo teisėtumą ir dėl minėtų tiekėjų priimtuose administraciniuose sprendimuose padarytas išvadas, kurios turi lemiamą reikšmę bylos baigčiai.

Parašai.