

62018CJ0189

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2019. gada 16. oktobrī (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 167. un 168. pants – Tiesības uz PVN atskaitīšanu – Atteikums – Krāpšana – Pierādījumu iegūšana – Tiesību uz aizstāvību ieviešanas princips – Tiesības tikt uzklaustam – Piekuve lietās materiāliem – Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants – Efektīva pārbaude tiesā – Pušu procesu līguma vienlīdzības princips – Sacākstes princips – Valsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar kuru, pārbaudot nodokļu maksātāja tiesības uz PVN atskaitīšanu, nodokļu iestādei ir saistoši konstatējumi par faktiem un juridiskās kvalifikācijas, ko tā pati ir izdarījusi saistītos administratīvos procesos, kuros šis nodokļu maksātājs nepiedalījies

Lietā C-189/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2018. gada 14. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 13. martā, tiesvedībā

Glencore Agriculture Hungary Kft.

pret

Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [E. Regan], tiesneši I. Jarukaitis [I. Jarukaitis] (referents), E. Juhász [E. Juhász], M. Ilešičs [M. Ilešič] un K. Līkurgs [C. Lycourgos],

ģenerālvokāts: M. Bobeks [M. Bobek],

sekretārs: R. Šereša [R. Šereš], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 20. marta tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

–

Glencore Agriculture Hungary Kft. vērā Z. Várszegi, D. Kelemen un B. Balog, ügyvédek,

–

Ungārijas valdības vērā – M. Z. Fehér un G. Koós, pārstāvji,

–

Eiropas Komisijas vērā – L. Havas un J. Jokubauskaitis, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2019. gada 5. jūnija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), tiesību uz aizstājēju ieviešanas principu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantu.

2

Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp Glencore Agriculture Hungary Kft. (turpmāk tekstā – “Glencore”) un Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sēdēbu izskatīšanas nodaļa, Ungārija) (turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par diviem līdžiem, ar kuriem tostarp ir izdots rīkojums par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksājumu samaksu par 2010. un 2011. saimniecisko gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

PVN direktīvas 167. pants ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.”

4

Šīs direktīvas 168. pants ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a)

PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

Ungārijas tiesības

5

Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) 119. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ja vien likumā nav noteikts citādi, nodokļa atskaitīšanas tiesības rodas, kad ir jānosaka

maks?jamais nodoklis atbilstoši apr??in?tajam priekšnodoklim (120. pants).”

6

Atbilstoši š? likuma 120. pantam:

“Cikt?l nodok?u maks?t?js lieto vai cit?di izmanto preces vai pakalpojumus – un k? t?ds – lai veiktu ar nodokli apliktu pre?u vai pakalpojumu pieg?des, tam ir ties?bas atskait?t no nodok?a summas, kas tam ir j?maks?:

a)

nodokli, ko tam r??in? iek?auj jebkurš cits nodok?a maks?t?js – ietverot jebkuru personu vai vien?bu, kam ir j?maks? vienk??ršotais uz??mumu ien?kuma nodoklis – pre?u ieg?šanas vai pakalpojumu lietošanas gad?jum?;

[..].”

7

Adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (2003. gada Likums Nr. XCII par nodok?u procesa kodeksu, turpm?k tekst? – “Nodok?u procesa kodekss”) 1. panta 3.a punkt? ir noteikts:

“P?rbaudot pušu juridisk?s attiec?bas (l?gums, dar?jums), kas rada nodok?u saist?bas, nodok?u iest?de nevar vien?di kvalific?t juridisk?s attiec?bas, uz kur?m attiecas rev?zija un kuras jau ir kvalific?tas atš?ir?gi attiec?b? uz katru nodok?u maks?t?ju, un viena šo juridisko attiec?bu dal?bnieka rev?zij? izdar?tos konstat?jumus t? p?c savas ierosmes piem?ro juridiskaj?s attiec?b?s iesaist?t? otra nodok?u maks?t?ja rev?zij?.”

8

Saska?? ar Nodok?u procesa kodeksa 12. panta 1. un 3. punktu nodok?u maks?t?jam, k? ar? jebkurai personai, kam ir j?maks? nodok?i saska?? ar 35. panta 2. un 7. punktu, ir ties?bas iepazīties ar dokumentiem, kuri attiecas uz tiem piem?roto nodok?u jaut?jumiem. Tas var iepazīties ar visiem dokumentiem, kas ir nepieciešami vi?a ties?bu ?stenošanai vai vi?a saist?bu izpildei, sagatavot vai piepras?t to kopijas. Tom?r nodok?u maks?t?js nedr?kst iepazīties it ?paši ar t?m dokumenta da??m, kur?s ietverta inform?cija, kas attiecas uz citu personu, par kuru inform?cijas ieg?šana ir noteikumu par nodok?u nosl?pumu p?rk?pums.

9

Š? kodeksa 97. panta 4. un 5. punkt? ir paredz?ts:

“4. Rev?zijas laik? nodok?u iest?dei ir j?noskaidro attiec?gie lietas fakti un tie j?pier?da, iz?emot gad?jumus, kad saska?? ar likumu pier?d?šanas pien?kums ir nodok?u maks?t?jam.

5. Par pier?d?jumiem un pie?aujamiem pier?d?jumiem it ?paši tiek uzskat?ti [..] nor?koto saist?to rev?ziju konstat?jumi [..]”

10

Saska?? ar min?t? kodeksa 100. panta 4. punktu:

“Ja nodok?u iest?de izmekl?šanas rezult?tus pamato ar saist?t? cita nodok?u maks?t?ja rev?zij? izdar?tiem secin?jumiem vai ar šaj? zi?? ieg?tajiem datiem un pier?d?jumiem, nodok?u maks?t?js

sa?em detaliz?tu zi?ojumu par attiec?go protokolu un l?mumu da?u, un datiem un pier?d?jumiem, kas sav?kti saist?t?s rev?zijas laik?."

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

11

Glencore ir Ung?rij? re?istr?ta sabiedr?ba, kas galvenok?rt nodarbojas ar graudaugu, e??as augu s?klu un dz?vnieku bar?bas, k? ar? izejvielu vairumtirdzniec?bu.

12

P?c rev?zij?m attiec?b?, pirmk?rt, uz nodok?iem un subs?dij?m par 2010. un 2011. gadu, iz?emot PVN par 2011. gada septembri un oktobri, un, otrk?rt, uz PVN par 2011. gada oktobri, nodok?u iest?de pie??ma divus l?mumus, ar pirmo izdodot r?kojumu tostarp Glencore samaks?t naudas summu 1951418000 Ung?rijas forintu (HUF) (apm?ram 6000000 EUR) k? PVN, k? ar? soda naudu un nokav?juma naudu, ar otro vi?am prasot samaks?t papildus PVN 130171000 HUF (apm?ram 400000 EUR) apm?r?.

13

Šajos l?mumos nodok?u iest?de apgalvoja, ka Glencore esot nelikum?gi atskait?jusi PVN, jo t? esot zin?jusi vai tai b?tu bijis j?zina, ka dar?jumi, ko t? nosl?dza ar saviem pieg?d?t?jiem, bija iesaist?ti PVN kr?pšan?. T? balst?j?s attiec?b? uz t?s pieg?d?t?jiem izdar?tajiem konstat?jumiem, uzskatot šo kr?pšanu par notikušu faktu.

14

P?c tam, kad tika noraid?ta Glencore administrat?v? s?dz?ba par šiem diviem l?mumiem, t? c?la atcelšanas pras?bu F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Galvaspils?tas Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa, Ung?rija), iesniedz?ties?.

15

Savas pras?bas pamatojumam Glencore it ?paši apgalvo, ka nodok?u iest?de nav iev?rojusi ties?bas uz lietas taisn?gu izskat?šanu, kas ir garant?tas Hartas 47. pant?, k? ar? pras?bas, ko noz?m? š?s ties?bas, un, it ?paši, ir p?rk?pusi pušu procesu?lo ties?bu vienl?dz?bas principu. Š? iest?de turkl?t, p?c t?s dom?m, ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanas principu esot p?rk?pusi dubulti. Pirmk?rt, vien?gi min?tajai iest?dei esot bijusi piek?uve visiem lietas materi?liem attiec?b? uz krimin?lprocesu, kas attiec?s uz pieg?d?t?jiem, kur? Glencore nepiedal?j?s un kur? t? t?vad nevar?ja izmantot nek?das ties?bas, un t?d?j?di pier?d?jumi esot tikuši sav?kti un izmantoti pret to. Otrk?rt, š? pati iest?de neesot nodevusi t?s r?c?b? ne lietas materi?lus attiec?b? uz izdar?taj?m šo pieg?d?t?ju rev?zij?m, it ?paši dokumentus, uz kuriem ir balst?ti konstat?jumi, kurus t? izmantoja, ne t?s protokolu, ne t?s pie?emtus administrat?vos l?mumus, tai darot zin?mu vien?gi da?u, ko t? izv?l?j?s pati p?c saviem krit?rijiem.

16

Nodok?u iest?de apgalvo, ka, lai gan Glencore nevar izmantot ties?bas, kas ir saist?tas ar dal?bnieces statusu nodok?u proced?r?, kura attiecas uz citu nodok?u maks?t?ju, ties?bas uz aizst?v?bu šaj? zi?? neesot p?rk?ptas, jo t? proced?r?, kas uz to attiecas, esot var?jusi p?rbaud?t rakstiskas dokumentus un deklar?cijas, kas n?k no saist?taj?m proced?r?m un kas iek?autas t?s liet?, un apstr?d?t pier?došo v?rt?bu, izmantojot savas ties?bas celt pras?bu.

Iesniedz?jtiesa nor?da, ka ties?bas atskait?t PVN ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips un ka princip? t?s nevar tikt atteiktas, ja ir izpild?ti pras?tie materi?ltiesiskie nosac?jumi. Nodok?u iest?des prakses, – kas ir ?stenota proced?r? pamatliet? un kas balst?s it ?paši uz Nodok?u procesa kodeksa 1. panta 3.a punkta interpret?ciju, saska?? ar kuru šo iest?di saista konstat?jumi, kas nor?d?ti t?s rev?ziju, kuras veiktas pie nodok?u maks?t?ja pieg?d?t?jiem, rezult?t? pie?emtajos l?mumos, kam ir gal?gs raksturs, – rezult?t? Glencore tiekot liegtas š?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

Š? tiesa paskaidro, ka Nodok?u procesa kodeksa 1. panta 3.a punkta m?r?is esot nodrošin?t tiesisko noteikt?bu, paredzot, ka par vienu dar?jumu tiek izdar?ti vieni un tie paši secin?jumi. Tom?r, p?c t?s dom?m, rodas jaut?jums, vai šis m?r?is attaisno praksi, k?da ir pamatliet?, saska?? ar kuru nodok?u iest?de ?steno savu pier?d?šanas pien?kumu, p?c savas ierosmes ?emot v?r? konstat?jumus, kas izdar?ti iepriekš?j? proced?r?, kur? nodok?u maks?t?jam nebija dal?bnieka statusa un kur? tas t?nad nevar?ja ?stenot ar šo statusu saist?t?s ties?bas, un ?em v?r? l?mumus, kas pie?emti šo proced?ru rezult?t? un kas ir k?uvuši gal?gi, tikai to rev?ziju ietvaros, kuras uz to attiec?s.

Min?t? tiesa piebilst, ka Glencore šie l?mumi un dokumenti, ar ko tie ir pamatoti, ir pazi?oti tikai da??ji, jo nodok?u iest?de protokol? ir nor?d?jusi vien?gi katru konstat?jumu, kas nor?d?ts min?tajos l?mumos, neizsniedzot ar? dokumentus, uz kuriem tie balst?s.

Iesniedz?jtiesa šaub?s par š?das prakses atbilst?bu ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanas principam, k? ar? ties?b?m uz lietas taisn?gu izskat?šanu, kas ir paredz?tas Hartas 47. pant?, ?emot v?r? tiesas kontroles robežas, kuru t? var veikt, jo tai nav ties?bu p?rbaud?t to l?mumu likum?bu, kas pie?emti rev?ziju attiec?b? uz citiem nodok?u maks?t?jiem rezult?t?, un, it ?paši, p?rbaud?t, vai pier?d?jumi, uz kuriem ir balst?ti šie l?mumi, ir ieg?ti likum?gi. Atsaucoties uz 2015. gada 17. decembra spriedumu liet?WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832), t? prasa, vai atbilstoši lietas taisn?gas izskat?šanas pras?bai tiesai, kur? ir celta pras?ba par nodok?u iest?des, kas veic uzr??inu, l?mumu, ir j?b?t ties?gai kontrol?t, lai pier?d?jumi no saist?tas administrat?v?s proced?ras b?tu ieg?ti saska?? ar Savien?bas ties?b?s garant?taj?m ties?b?m un lai ar konstat?jumiem, kas uz tiem balst?ti, netiktu p?rk?ptas š?s ties?bas.

Š?dos apst?k?os F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Galvaspils?tas Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1)

Vai PVN direkt?vas normas, k? ar? saist?b? ar t?m pamatprincips par ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanu un [Hartas] 47. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? dal?bvalsts tiesiskais regul?jums un ar to pamatota valsts prakse, saska?? ar kuru konstat?jumi, ko nodok?u iest?de, veicot juridisku attiec?bu (l?gums, dar?jums) dal?bnieku rev?ziju saist?b? ar nodok?u saist?b?m, ir izdar?jusi attiec?b? uz vienu no min?to juridisko attiec?bu dal?bniekiem (r??inu izdev?js

pamatliet?) veiktas procedūras beigās un kas ir saistīti ar juridisko attiecību pārkvalificēšanu, nodokļu iestādei ir jāņem vērā pāc savas ierosmes, veicot cita juridisko attiecību dalībnieka revīziju (rīcību saņēmēja pamatliet?), ņemot vērā, ka citam juridisko attiecību dalībniekam sēkotnējā revīzijas procedūrā nav nekādu tiesību, it īpaši to, kuras ir saistītas ar procesa dalībnieka statusu?

2)

Gadījumā, ja Tiesa uz pirmo jautājumu atbildētu noliedzoši, vai PVN direktīvas normām, k? ar? saistīb? ar tām pamatprincipam par tiesību uz aizstāvību ieviešanu un [Hartas] 47. pantam ir pretrunā tādā valsts prakse, saskaņā ar kuru tiek pieņemta pirmajā jautājumā aprakstītā procedūra tādā veidā, ka otram juridisko attiecību dalībniekam (rīcību saņēmējam) sēkotnējā revīzijas procedūrā nav ar lietas dalībnieka statusu saistītu tiesību un tādējādi viņš nevar arī izmantot tiesības celt prasību revīzijas procedūras ietvaros, kur? izdarītie konstatējumi nodokļu iestādei pāc savas ierosmes ir jāņem vērā otra dalībnieka nodokļu saistību revīzijas procedūrā un var tikt izmantoti pret šo dalībnieku, ņemot vērā, ka nodokļu iestāde neizsniedz otram dalībniekam pirm? juridisko attiecību dalībnieka (rīcību izsniedzēja) revīzijas lietas materiālus, it īpaši konstatējumus pamatojošus dokumentus, protokolus un administratīvos lēmumus, bet tam tos paziņo tikai daļēji kopsavilkuma veidā, tādējādi nodokļu iestāde tikai netieši informē otru dalībnieku par lietas materiāliem, tos izvēloties pāc saviem kritērijiem, kurus otrs dalībnieks nevar kontrolēt?

3)

Vai PVN direktīvas normas, k? ar? saistīb? ar tām pamatprincipu par tiesību uz aizstāvību ieviešanu un [Hartas] 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts prakse, saskaņā ar kuru konstatējumi, ko nodokļu iestāde, veicot juridisku attiecību dalībnieku revīziju saistīb? ar to nodokļu saistībām, ir izdarījusi attiecībā uz rīcību izsniedzēju veiktas procedūras beigās un kas pamato secinājumu, ka minētais rīcību izsniedzējs ir piedalījies aktīvā krāpšanā nodokļu jomā, nodokļu iestādei pāc savas ierosmes ir jāņem vērā rīcību saņēmēja revīzija, ievieojot, ka minētajam rīcību saņēmējam rīcību izsniedzēja revīzijas procedūrā nav ar lietas dalībnieka statusu saistītu tiesību un tādējādi viņš nevar arī izmantot tiesības celt prasību revīzijas procedūras ietvaros, kur? izdarītie konstatējumi nodokļu iestādei pāc savas ierosmes ir jāņem vērā rīcību saņēmēja nodokļu saistību revīzijas procedūrā un var tikt izmantoti pret rīcību saņēmēju, un ņemot vērā, ka [nodokļu iestāde] rīcību saņēmējam nesniedz attiecīgos lietas materiālus par rīcību izsniedzēja revīziju, it īpaši konstatējumus pamatojošus dokumentus, protokolus un administratīvos lēmumus, bet viņu par tiem informē tikai daļēji kopsavilkuma veidā, tādējādi nodokļu iestāde tikai netieši informē rīcību saņēmēju par lietas materiāliem, tos izvēloties pāc saviem kritērijiem, kurus rīcību saņēmējs nevar kontrolēt?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada atbildē

22

No iesniedzītienes lūmuma izriet, ka Glencore pāc tās piegādātāju un tās pašas nodokļu revīzijas tika atteikta PVN atskaitēšanas tiesību izmantošana un rezultātā noteikts PVN uzrēķins. Nodokļu iestāde šo atteikumu saskaņā ar Nodokļu procesa kodeksa 1. panta 3.a punktu it īpaši balstīja uz konstatējumiem, kas izdarīti procedūrās, kuras notika pret tās piegādātājiem un kurās tādā Glencore nepiedalījās, un kuru rezultātā tika pieņemti lēmumi, kas ir kļuvuši galīgi un saskaņā ar ko minētie piegādātāji ir pieņēmuši krāpšanu PVN jomā.

T? k? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir nor?d?ts uz krimin?lprocesu un iepriekš?ju nodok?u administrat?vo proced?ru, un administrat?vajiem l?mumiem, kas attiecas uz Glencore pieg?d?t?jiem, Tiesa saska?? ar t?s Reglamenta 101. pantu pras?ja iesniedz?jtiesai sniegt paskaidrojumu par krimin?lprocesu vai krimin?lprocesiem, kas tajos tiek apl?koti, un nor?d?t, vai tie ir izbeigti ar krimin?ltiesas nol?mumiem, kas ir k?uvuši gal?gi. Atbildot uz šo piepras?jumu, iesniedz?jtiesa nor?d?ja, ka tai nav inform?cijas par to, ka krimin?lprocesi pret Glencore pieg?d?t?jiem b?tu izbeigti ar spriedumu p?c b?t?bas, un pazi?oja ?etrus administrat?vus l?mumus nodok?u jom?, kas ir k?uvuši gal?gi un kas attiecas uz dažiem no šiem pieg?d?t?jiem.

Tiesas s?d? Glencore un Ung?rijas vald?ba preciz?ja, ka laik?, kad nodok?u iest?de iepazin?s ar š? procesa materi?liem un pie??ma abus administrat?vos l?mumus, ko pamatliet? Glencore ir apstr?d?jusi, divi krimin?lprocesi, kas attiecas uz apl?koto kr?pšanu, v?l notika. T?nad šie procesi v?l nebija izbeigti ar krimin?ltiesas nol?mumu p?c b?t?bas. No min?t? izriet, ka šaj? liet? nerodas jaut?jumi, kas saist?ti ar res judicata sp?ku.

?emot v?r? šos preciz?jumus, ir j?uzskata, ka ar šiem trim jaut?jumiem, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?va, ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanas princips un Hartas 47. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? dal?bvalsts tiesiskais regul?jums vai prakse, saska?? ar kuru, p?rbaudot nodok?u maks?t?ja ?stenot?s PVN atskait?šanas ties?bas, nodok?u iest?dei ir saistoši konstat?tie fakti un juridisk? kvalifik?cija, ko t? jau ir izdar?jusi saist?tos administrat?vajos procesos pret š? nodok?u maks?t?ja pieg?d?t?jiem, uz kuriem ir balst?ti l?mumi, kas k?uvuši gal?gi un ar ko ir konstat?ta šo pieg?d?t?ju izdar?ta kr?pšana PVN jom?.

Saska?? ar iesniedz?jtiesas sniegtaj?m nor?d?m nodok?u iest?de uzskata, ka fakts, ka to saista t?s l?mumos, kas ir k?uvuši gal?gi, nor?d?tie konstat?tie fakti un juridisk? kvalifik?cija, to atbr?vo no jaunu pier?d?jumu iesniegšanas par kr?pšanu proced?r?, kas attiecas uz nodok?u maks?t?ju. Š?dos apst?k?os š? tiesa it ?paši šaub?s, vai PVN direkt?vai un ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanas principam pretrun? ir nodok?u iest?des prakse, kas izpaužas, k? tas ir pamatliet?, t?d?j?di, ka šim nodok?u maks?t?jam netiek sniegta pieeja lietas materi?liem, kuri attiecas uz saist?taj?m proced?r?m, un, it ?paši, visiem lietas materi?liem, ar ko ir pamatoti šie konstat?jumi sagatavotaj? protokol? un pie?emtajos l?mumos, un netieši rezum?juma veid? tiek pazi?ota tikai šo elementu da?a, ko t? ir izv?l?jusies atbilstoši pati saviem krit?rijiem, kurus tas nek?di nevar kontrol?t.

Šaj? zi?? tiesas s?d? tika preciz?ts, ka, lai pier?d?tu Glencore l?dzdal?bu šaj? kr?pšan?, nodok?u iest?de balst?j?s uz pier?d?jumiem, kas sav?kti notiekošos krimin?lprocesos, administrat?vajos procesos, kas notiek pret Glencore pieg?d?t?jiem, un administrat?vaj? proces? attiec?b? uz to.

Katr? zi??, nor?dot, ka t? nav ties?ga p?rbaud?t agr?ku l?mumu, kas pie?emti rev?ziju attiec?b? uz citiem nodok?u maks?t?jiem rezult?t?, likum?bu un, it ?paši, p?rbaud?t, vai pier?d?jumi, uz

kuriem ir balstīti lēmumi, ir iegūti likumīgi, iesniedzējtiesa, atsaucoties uz 2015. gada 17. decembra spriedumu lietā WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), šaubas arī par jautājumu, vai atbilstoši prasībai par lietas taisnīgu izskatīšanu tiesai, kas izskata prasību par PVN uzrādītu veikums nodokļu iestādes lēmumu, ir jābūt tiesīgai pārbaudīt, ka pierādījumi, kas nāk no saistīta administratīvā procesa, ir iegūti saskaņā ar Savienības tiesību normās garantēto tiesībām un ka ar konstatējumiem, kas uz tiem ir balstīti, netiek pārkāptas šīs tiesības.

29

Ciktāl Ungārijas valdība rakstveida un mutvārdu apsvērumos ir sniegusi tādā valsts tiesību normu interpretāciju un nodokļu iestādes prakses paskaidrojumu attiecībā gan uz pierādījumu iegūšanu, gan uz piekuves lietas materiāliem apjomu, gan arī uz tiesas kontroles apmēru, kas atšķiras no iesniedzējtiesas norādījumiem, jāatgādina, ka ar LESD 267. pantu izveidotās tiesu sadarbības ietvaros Tiesai nav jāpārbauda vai jāpārbauda valsts tiesību interpretācija, ko ir izdarījis valsts tiesa, jo šī interpretācija ir pārdrošs minētās ekskluzīvās kompetences. Tāpat gadījumā, kad valsts tiesa ir vārsusies Tiesā ar prejudiciāliem jautājumiem, Tiesai ir jāievēro minētās tiesas sniegtā valsts tiesību interpretācija (spriedums, 2015. gada 6. oktobris, Tārlia, C-69/14, EU:C:2015:662, 13. punkts un tajā minētā judikatūra).

30

Turklāt nevis Tiesas, bet valsts tiesas kompetence ir konstatēt faktus, kas ir strīda pamats un izdarīt no tiem secinājumus, lai taisītu atbilstošu spriedumu. Tādējādi Tiesai saskaņā ar kompetences sadalījumu starp to un valsts tiesām ir jāņem vērā faktiskais un tiesiskais konteksts, kādā ietilpst līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar uzdotajiem prejudiciāliem jautājumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 7. jūnijs, Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

31

Turklāt Tiesai nav arī jāvērtē valsts tiesību aktu atbilstība Savienības tiesībām, ne jāinterpretē valsts līguma vai reglamentātie akti (spriedumi, 2012. gada 1. marts, Ascafor un Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, 33. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2015. gada 6. oktobris, Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, 43. punkts). Tomēr Tiesa var iesniedzējtiesai sniegt visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai būtu izlēmīti jautājumu par valsts tiesību saderību ar Savienības tiesībām tās izskatīmajā lietā (spriedumi, 2012. gada 1. marts, Ascafor un Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2017. gada 26. jūlijs, Europa Way un Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, 35. punkts).

32

Ēmot vērā šos ievada apsvērumus, secīgi ir jāpārbauda no PVN direktīvas, tiesību uz aizstāvību ieviešanas principa un Hartas 47. panta izrietošās prasības attiecībā uz pierādījumu iegūšanu, nodokļa maksātāja piekuves lietas materiāliem apjomu un tiesas kontroles apjomu tādā lietā, kāda ir pamatlīta.

Par pierādījumu iegūšanu, ievērojot PVN direktīvu un tiesību uz aizstāvību ieviešanas principu

33

Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN,

kas tiem ir j?maks? vai kas jau iepriekš k? priekšnodoklis ir samaks?ts par ieg?d?taj?m prec?m vai iepriekš sa?emtajiem pakalpojumiem, kuri ir izmantoti to ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips. K? Tiesa vair?kk?rt ir uzsv?rusi, PVN direkt?vas 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas (spriedumi, 2012. gada 6. decembris, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 25. un 26. punkts; 2017. gada 19. oktobris, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 35. un 36. punkts, k? ar? 2018. gada 21. marts, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, 37. un 39. punkts).

34

Un tom?r c??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu r?c?bu ir PVN direkt?v? atz?ts un ar to iedrošin?ts m?r?is, un Tiesa ir vair?kk?rt atzinusi, ka ties?bu subjekti nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m. T?d?? valsts ties?m un tiesu iest?d?m ir j?atsaka atskait?šanas ties?bu pieš?iršana, ja uz objekt?vu pier?d?jumu pamata tiek atz?ts, ka š?s ties?bas tikušas izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 6. decembris, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 35.–37. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra, un 2016. gada 28. j?lijs, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 50. punkts).

35

Ja tas t? ir tad, kad kr?pšanu ir izdar?jis nodok?u maks?t?js pats, tas t? ir ar? tad, ja nodok?a maks?t?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka, izdar?dams pirkumu, viš? piedal?s ar kr?pšanu saist?t? PVN dar?jum?. T?d?j?di atteikt ties?bas uz atskait?šanu nodok?u maks?t?jam var tikai ar nosac?jumu, ka, ?emot v?r? objekt?vus elementus, ir konstat?ts, ka šis nodok?u maks?t?js, kuram ir pieg?d?tas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas ties?bas uz atskait?šanu, zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka, ieg?stot š?s preces vai šos pakalpojumus, viš? piedal?s dar?jum?, kas ir iesaist?ts PVN kr?pšan?, ko izdar?jis pieg?d?t?js vai cits komersants, kurš iepriekš vai v?l?k ir iesaist?jies šo pieg?žu vai šo pakalpojumu sniegšanas ??d? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 6. decembris, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 38. un 40. punkts, k? ar? 2014. gada 13. febru?ris, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, 27. un 28. punkts).

36

T? k? ties?bu uz atskait?šanu atteikšana ir iz??mums no š?s ties?bas veidojoš? pamatprincipa piem?rošanas, nodok?u iest?d?m ir juridiski pietiekami j?pier?da objekt?vie elementi, kas ?auj secin?t, ka nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, kurš ir nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz atskait?šanu, ir iesaist?ts š?d? kr?pšan? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 13. febru?ris, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37

T? k? Savien?bas ties?b?s nav paredz?ti noteikumi par pier?d?jumu ieg?šanas noteikumiem attiec?b? uz kr?pšanu PVN jom?, šie objekt?vie apst?k?i ir j?konstat? nodok?u iest?dei saska?? ar valsts ties?b?s paredz?tajiem pier?d?šanas noteikumiem. Tom?r šie noteikumi nedr?kst nelabv?l?gi ietekm?t Savien?bas ties?bu efektivit?ti un tiem ir j?atbilst šaj?s ties?b?s, tostarp Hart?, garant?taj?m ties?b?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 65.–67. punkts).

38

Tādējādi un ar šādiem nosacījumiem Tiesa 2015. gada 17. decembra sprieduma lietā WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) 68. punktā nosprieda, ka Savienības tiesības, lai noteiktu, vai ir bijusi jāaunprātīga rādītāja PVN jomā, nodokļu iestādēm administratīvajā procesā neliedz izmantot pierādījumus, kas iegūti pret to pašu nodokļu maksātāju paralēli notiekošā kriminālprocesā, kurš vēl nav noslēdzies. Kā enerģētiskās norādījis savu secinājumu 39. punktā, lai konstatētu krāpšanu PVN jomā, šāds vērtējums ir attiecināms arī uz tādā nepabeigtā kriminālprocesā iegūto pierādījumu lietošanu, kas neattiecas uz nodokļu maksātāju vai kas ir savēkti saistīto administratīvo procesu laikā, kuros nodokļu maksātājs nepiedalījies, kā tas ir pamatlietā.

39

Viena no Savienības tiesību garantējām tiesībām ir tiesība uz aizstāvību ieviešanā, kas saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir Savienības tiesību vispārīgais princips, kurš ir piemērojams, kad iestāde ierosina pieņemt personai nelabvēlīgu lēmumu. Saskaņā ar šo principu tādā lēmumu adresātiem, kas būtiski skar to intereses, ir jādod iespēja lietderīgi paust savu viedokli par elementiem, uz kuriem iestādes ir iecerējušas pamatoties. Šis pienākums dalībvalstu iestādēm ir tad, ja tās pieņem lēmumus, kas ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pat ja piemērojamajos Savienības tiesību aktos skaidri nav paredzēta šāda prasība (spriedumi, 2008. gada 18. decembris, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, 36.–38. punkts, un 2013. gada 22. oktobris, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, 38. punkts).

40

Tādējādi šis vispārīgais princips ir piemērojams tādās apstākļos kā pamatlietā, kuros dalībvalsts nodokļu maksātājiem piemēro nodokļu revīzijas procedūru, lai izpildītu savu no Savienības tiesību piemērošanas izrietošo pienākumu noteikt visus atbilstošos leģislatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu maksājuma PVN iekasēšanu pilnā apmērā tās teritorijā un ciktos pret krāpšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 27. punkts).

41

Tiesības tikt uzklautām ir tiesība uz aizstāvību neatņemama sastāvdaļa, kas ikvienai personai garantē iespēju administratīvajā procesā un pirms ikviena lēmuma, kas var nelabvēlīgi ietekmēt tās intereses, pieņemšanas lietderīgi un efektīvi izteikt savu viedokli. Saskaņā ar Tiesas judikatūru mērķis noteikumam, saskaņā ar kuru nelabvēlīga lēmuma adresātam jābūt iespējai sniegt savus apsvērumus pirms šā lēmuma pieņemšanas, ir jāaut kompetentajai iestādei efektīvi ņemt vērā visu atbilstošo informāciju. Lai nodrošinātu attiecīgās personas efektīvu aizsardzību, [šā noteikuma] mērķis ir tostarp jāaut pārdarīt minētajā izlabot kļūdu vai sniegt informāciju par tās personisko situāciju, kas liecinātu par labu tam, lai lēmums tiktu vai netiktu pieņemts, vai tam būtu noteikts saturs (spriedums, 2014. gada 5. novembris, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, 46. un 47. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

42

Tiesības tikt uzklautām nozīmē arī to, ka iestādei ir jāvēlta visa nepieciešamā uzmanība apsvērumiem, kurus tādējādi ir iesniegusi attiecīgā persona, rādītāji un objektīvi izvērtējot visus atbilstošos elementus konkrētajā gadījumā un detalizēti pamatojot savu lēmumu, un jāieviešo no principa ievierot tiesības uz aizstāvību izrietošais pienākums pietiekami precīzi un konkrēti pamatot lēmumu, lai jāautu ieinteresētajai personai saprast tās iesniegtā lūguma atteikuma iemeslus (spriedums, 2014. gada 5. novembris, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, 48.

punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43

Tom?r saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanas princips nav absol?ta priekšroc?ba, bet tas var ietvert ierobežojumus ar nosac?jumu, ka tie re?li atbilst sabiedr?bas interešu m?r?iem, uz ko ir v?rstis konkr?tais pas?kums, un, ?emot v?r? izvirk?tos m?r?us, šie ierobežojumi nav p?rm?r?ga un nepie?emama iejaukšan?s, kas paš? b?t?b? aizskar š?di garant?t?s ties?bas (spriedums, 2017. gada 9. novembris, Ispas, C?298/16, EU:C:2017:843, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44

Turkl?t tas, vai ir tikušas p?rk?ptas ties?bas uz aizst?v?bu, ir j?p?rbauda atkar?b? no katra gad?juma ?pašajiem apst?k?iem, tostarp no attiec?g? akta b?t?bas un apst?k?iem, k?dos tas ir pie?emts, un no attiec?go jomu regul?jošo juridisko noteikumu kopuma (spriedums, 2014. gada 5. novembris, Mukarubega, C?166/13, EU:C:2014:2336, 54. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

45

V?l j?atg?dina, ka tiesisk? droš?ba ir viens no Savien?bas ties?b?s atz?tiem visp?r?jiem ties?bu principiem. T?d?j?di Tiesa tostarp ir konstat?jusi, ka administrat?va l?muma gal?gais raksturs, kas ieg?ts, beidzoties sapr?t?gam p?rs?dz?bas termi?am vai izsme?ot visus ties?bu aizsardz?bas l?dzek?us, sekm? tiesisko noteikt?bu un ka Savien?bas ties?bas nenoteic, ka iest?dei princip? b?tu pien?kums p?rskat?t administrat?vu l?mumu, kas ir k?uvis gal?gs min?taj? veid? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2004. gada 13. janv?ris, Kühne & Heitz, C?453/00, EU:C:2004:17, 24. punkts; 2008. gada 12. febru?ris, Kempter, C?2/06, EU:C:2008:78, 37. punkts, k? ar? 2012. gada 4. oktobris, Byankov, C?249/11, EU:C:2012:608, 76. punkts).

46

Run?jot par t?du ties?bu normu, k?da ir paredz?ta Nodok?u procesa kodeksa 1. panta 3.a punkt?, saska?? ar kuru, p?c iesniedz?jtiesas dom?m, nodok?u iest?dei ir saistoši konstat?tie fakti un juridisk?s kvalifik?cijas, ko t? ir veikusi saist?tos administrat?vos procesos, kuri notiek pret nodok?u maks?t?ja pieg?d?t?jiem un kuros tas t?tad nepiedal?js, š?iet, ka t?, k? to nor?da Ung?rijas vald?ba un k? to ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts secin?jumu 46. punkt?, garant? tiesisko noteikt?bu, k? ar? vienl?dz?bu nodok?u maks?t?ju starp?, jo taj? ir noteikts, ka šai iest?dei ir j?b?t konsekventai, vienus un tos pašus faktus kvalific?jot juridiski identiski. T?d?j?di Savien?bas ties?bas princip? neliedz piem?rot š?du noteikumu.

47

Tom?r tas t? nav, ja atbilstoši šim noteikumam un šo saist?to administrat?vo procesu rezult?t? pie?emto l?mumu gal?g? rakstura d?? nodok?u iest?de ir atbr?vota no pien?kuma inform?t nodok?u maks?t?ju par pier?d?jumiem, tostarp tiem, kas izriet no šiem procesiem, pamatojoties uz kuriem t? ir iecer?jusi pie?emt l?mumu, un t?d?j?di šim nodok?u maks?t?jam tiek at?emtas ties?bas proced?r?, kas uz to attiecas, lietder?gi apstr?d?t šos konstat?tos faktus un š?s juridisk?s kvalifik?cijas.

48

Pirmk?rt, š?da min?t? noteikuma piem?rošana, kas noz?m?, ka iest?de ?em v?r? gal?go administrat?vo l?mumu, ar kuru ir konstat?ta kr?pšana, attiec?b? uz nodok?u maks?t?ju, kas nebija lietas dal?bnieks proces?, kura nosl?gum? tika izdar?ts šis konstat?jums, ir pretrun? š?

sprieduma 36. punktā atgādinotajam nodokļu iestādes pienākumam juridiski pietiekami pierādīt objektīvos elementus, kas ļauj secināt, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā, jo šis pienākums paredz, ka procedūrā, kas attiecas uz nodokļa maksātāju, šā iestāde sniedz pierādījumus par tādās krāpšanas esamību, kurā tam tiek pārņemta pasākuma līdzdalība.

49

Otrkārt, tādās nodokļu revīzijas procedūras kā pamatlīdz ietvaros tiesiskās noteiktības princips nevar pamatot šādu tiesību uz aizstāvību, kuru saturs ir atgādināts šā sprieduma 39. un 41. punktā, ierobežojumu, jo šāds ierobežojums, ievērojot to mērķi, ir nesamērīga un nepieļaujama iejaukšanās, kas ietekmē šo tiesību pašu būtību. Faktiski ar to nodokļu maksātājam, kuram tiek paredzēts atteikties tiesības uz PVN atskaitīšanu, tiek atņemta iespēja administratīvā procesa laikā un pirms tā interesēm nelabvēlīgā lēmuma pieņemšanas derīgi un efektīvi darīt zināmu savu viedokli par elementiem, uz kuriem iestāde ir iecerējusi balstīties. Tas vēl joprojām iespējami kompetentajai iestādei derīgi ģēmt vērā visus atbilstošos elementus un attiecīgajai personai vajadzības gadījumā labot kļūdu. Visbeidzot, tas atbrīvo iestādi no tās pienākuma vēlt visu nepieciešamo uzmanību apsvērumiem, ko ir iesniegusi attiecīgā persona, rīcīgi un objektīvi izvērtējot visus atbilstošos elementus konkrētajā gadījumā un detalizēti pamatojot savu lēmumu.

50

Līdz ar to, lai gan PVN direktīva un tiesību uz aizstāvību ieviešanas princips principā neliedz šādu noteikumu, tas tā ir ar nosacījumu, ka tā piemērošana neatbrīvo nodokļu iestādi no tā, ka tai ir jādara zināmi nodokļu maksātājam pierādījumi, tostarp tie, kas nāk no saistītajām procedūrām, kuras ir uzskaites pret šiem piegādātājiem, pamatojoties uz ko tā ir iecerējusi ģēmt lēmumu, un ka šis nodokļa maksātājs tādējādi procedūrā, kuras objekts viņš ir, nezaudē tiesības lietderīgi apšaubīt šādas saistītajās procedūras šā iestādes konstatētos faktus un izdarītās juridiskās kvalifikācijas.

Par nodokļu maksātāja piekūves lietas materiāliem apjomu, ievērojot tiesību uz aizstāvību ieviešanas principu

51

Šā sprieduma 39. un 41. punktā atgādinātā prasība ļaut lietderīgi darīt zināmu savu viedokli par pierādījumiem, ar kuriem iestāde ir iecerējusi pamatot savu lēmumu, nozīmē, ka tā adresētām tiek sniegta iespēja iepazīties ar šiem pierādījumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 31. punkts). Tādējādi tiesību uz aizstāvību aizsardzības princips ietver arī tiesības piekļūt lietas materiāliem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 7. janvāris, Aalborg Portland u.c./Komisija, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P un C-219/00 P, EU:C:2004:6, 68. punkts).

52

Tā kā nelabvēlīgā lēmuma adresētām ir jādod iespēja paust savus apsvērumus pirms tā pieņemšanas, lai, it īpaši, kompetentā iestāde derīgi varētu ģēmt vērā visus atbilstošos elementus un lai vajadzības gadījumā šis adresēts varētu labot kļūdu un derīgi izvirzīt visus elementus, kas attiecas uz viņa personisko situāciju, piekūve lietas materiāliem ir jāatļauj administratīvā procesa laikā. Katrā ziņā administratīvā procesa laikā pieļauts tiesību uz piekūvi lietas materiāliem pārņemt netiek novērstas ar to vien, ka piekūve lietas materiāliem tiek nodrošināta tiesvedībā sakarā ar iespējamo prasību atcelt apstrīdēto lēmumu (pēc analoģijas skat. spriedumus, 1999. gada 8. jūlijs, Hercules Chemicals/Komisija, C-51/92 P, EU:C:1999:357,

78. punkts; 2002. gada 15. oktobris, Limburgse Vinyl Maatschappij u.c./Komisija, C?238/99 P, C?244/99 P, C?245/99 P, C?247/99 P, no C?250/99 P līdz C?252/99 P un C?254/99 P, EU:C:2002:582, 318. punkts, kā arī 2004. gada 7. janvāris, Aalborg Portland u.c./Komisija, C?204/00 P, C?205/00 P, C?211/00 P, C?213/00 P, C?217/00 P un C?219/00 P, EU:C:2004:6, 104. punkts).

53

No minētā izriet, ka nodokļu administratīvā procesā, kāds tiek aplūkots pamatlieta, nodokļu maksātājam ir jābūt iespējai piekļūt visiem lietas materiāliem, ar kuriem nodokļu iestāde ir iecerējusi pamatot savu lēmumu. Tādējādi, ja nodokļu iestāde ir iecerējusi pamatot savu lēmumu ar pierādījumiem, kas iegūti, kā tas ir pamatlieta, saistītā kriminālprocesā un administratīvā procesā, kas notiek pret šiem piegādātājiem, šim nodokļu maksātājam ir jābūt iespējai piekļūt šiem elementiem.

54

Turklāt, kā enerģētiskās ir norādījis secinājumu 59. un 60. punktā, nodokļu maksātājam ir jāatļauj arī piekļūt dokumentiem, ar ko nodokļu iestāde nepamato lēmumu, bet kas var būt noderīgi tiesību aizstāvību īstenošanai, it īpaši attaisnojošajiem elementiem, ko šā iestāde ir varējusi savākt (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 13. septembris, UBS Europe u.c., C?358/16, EU:C:2018:715, 66. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

55

Tomēr, tā kā tiesību aizstāvību ieviešanas princips, kā tas ir atgādāts šā sprieduma 43. punktā, nav absolūta priekšrocība, bet var tikt ierobežots, jānorāda, ka nodokļu revīzijas procedūrā šādi ierobežojumi, kas paredzti valsts tiesiskajā regulājumā, var tostarp būt vērīgi uz konfidencialitātes prasību vai dienesta noslēpuma aizsardzību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, Ispas, C?298/16, EU:C:2017:843, 36. punkts), kā arī, kā to apgalvo Ungārijas valdība, uz trešo personu privātās dzīves, personas datu, kas uz tiem attiecas, vai represīva pasākuma efektivitātes, ko var ietekmēt piekļuve noteiktai informācijai un noteiktiem dokumentiem, aizsardzību.

56

Tiesību aizstāvību ieviešanas princips tādā administratīvā procedūrā, kāda ir pamatlieta, tādā neuzliek nodokļu iestādei vispārēju pienākumu sniegt pilnīgu piekļuvi tās rīcībā esošajiem lietas materiāliem, bet prasa, lai nodokļu maksātājam būtu iespēja pācīt viņa pieprasījuma saņemto informāciju un dokumentus, kas atrodas administratīvā lietā un ko šā iestāde ir izmusi vārt, lai pieņemtu savu lēmumu, izņemot, ja vispārējā interešu mērķi attaisno piekļuves ierobežošanu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, Ispas, C?298/16, EU:C:2017:843, 32. un 39. punkts). Pēc minētā gadījuma, kā enerģētiskās norāda secinājumu 64. punktā, nodokļu iestādei ir jāizvērtē, vai ir iespējama daļēja piekļuve.

57

No minētā izriet, ka, ja nodokļu iestāde ir iecerējusi pamatot savu lēmumu ar saistītos kriminālprocesos un administratīvajos procesos pret nodokļu maksātāja piegādātājiem iegūtajiem pierādījumiem, kā tas ir pamatlieta, tiesību aizstāvību ieviešanas princips prasa, lai pācītājam minētais procedūrā, kuras objekts tas ir, varētu piekļūt visiem šiem elementiem un tiem, kas var būt noderīgi viņa aizstāvībai, izņemot, ja vispārējā interešu mērķi attaisno šīs piekļuves

ierobežošanu.

58

Šai pras?bai neatbilst nodok?u iest?des prakse, saska?? ar kuru attiec?gajam nodok?u maks?t?jam netiek dota nek?da piek?uve šiem elementiem un, it ?paši, dokumentiem, uz kuriem tiek balst?ti sagatavotaj? protokol? un saist?to administrat?vo procesu rezult?t? pie?emtajos l?mumos izdar?tie konstat?jumi, un vi?am netieši kopsavilkuma veid? tiek pazi?ota vien?gi šo elementu da?a, ko t? ir izv?l?jusies saska?? ar pašas izv?l?tiem krit?rijiem, kas nek?di nevar tikt kontrol?ti.

Par p?rbaudes ties? apjomu, iev?rojot Hartas 47. pantu

59

Iesniedz?jtiesa, v?loties noskaidrot, vai pras?bas par lietas taisn?gu izskat?šanu prasa, lai tiesa, kur? ir celta pras?ba par nodok?u iest?des l?mumu, ar kuru tiek veikts PVN uzr??ins, b?tu ties?ga p?rbaud?t, vai pier?d?jumi, kas n?k no saist?ta administrat?v? procesa, ir ieg?ti atbilstoši Savien?bas ties?b?s garant?taj?m ties?b?m un vai ar konstat?jumiem, kas ar tiem ir pamatoti, netiek p?rk?ptas š?s ties?bas, ir j?atg?dina, ka š?d? situ?cij? ir piem?rojamās Hart? garant?t?s pamatties?bas, jo PVN uzr??ins p?c t?das kr?pšanas konstat?šanas, k?da ir pamatlietas priekšmets, ir Savien?bas ties?bu ?stenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratn? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2013. gada 26. febru?ris, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, 19. un 27. punkts, k? ar? 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 67. punkts).

60

Atbilstoši Hartas 47. pantam ikvienai personai, kuras Savien?bas ties?bu norm?s garant?t?s ties?bas un br?v?bas ir tikušas p?rk?ptas, ir ties?bas uz efekt?vu ties?bu aizsardz?bu ties?, iev?rojot šaj? pant? paredz?tos nosac?jumus. Ikvienai personai tostarp ir ties?bas, lai t?s lieta tiktu uzklaus?ta taisn?gi.

61

Pušu procesu?lo ties?bu vienl?dz?bas princips, kas ir neat?emama da?a no efekt?vas ties?bu aizsardz?bas ties? principa, kurš attiec?gaj?m person?m izriet no Savien?bas ties?b?m un kurš ir paredz?ts Hartas 47. pant?, cikt?l tas – t?pat k? tostarp sac?kstes princips – izriet no paša taisn?gas tiesas j?dziena, paredz pien?kumu katrai pusei pied?v?t sapr?t?gu iesp?ju izkl?st?t savu lietu, tostarp savus pier?d?jumus, apst?k?os, kuros t? nav skaidri nelabv?l?g?k? situ?cij? sal?dzin?jum? ar savu pretinieku (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2014. gada 17. j?lijs, Sánchez Morcillo un Abril García, C?169/14, EU:C:2014:2099, 49. punkts, un 2017. gada 16. maijs, Berlioz Investment Fund, C?682/15, EU:C:2017:373, 96. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

62

Š? principa m?r?is ir nodrošin?t pušu l?dzsvaru tiesved?b?, garant?jot šo pušu ties?bu un pien?kumu vienl?dz?bu, tostarp attiec?b? uz norm?m, kas regul? pier?d?jumu ieg?šanu un sac?kstes procesu ties?, k? ar? šo pušu ties?bas celt pras?bu (spriedums, 2016. gada 28. j?lijs, Ordre des barreaux francophones et germanophone u.c., C?543/14, EU:C:2016:605, 41. punkts). Lai izpild?tu pras?bas saist?b? ar ties?b?m uz lietas taisn?gu izskat?šanu, ir svar?gi, lai lietas dal?bnieki zin?tu un sac?kstes veid? var?tu apspriest gan faktiskos, gan tiesiskos apst?k?us, kas ir izš?iroši attiec?b? uz tiesved?bas izn?kumu (spriedums, 2009. gada 2. decembris, Komisija/?rija

63

2015. gada 17. decembra spriedums WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), uz ko atsaucas iesniedzējtiesa, Tiesa liet?, kur? tika tais?ts šis spriedums, attiec?b? uz pier?d?jumiem, kas v?l nepabeigta krimin?lprocesa ietvaros, nodok?u maks?t?jam nezinot, bija ieg?ti ar telekomunik?ciju p?rtveršanas un elektronisk? pasta iz?emšanas pal?dz?bu, kuras var tikt uzskat?tas par Hartas 7. panta p?rk?pumu, un tika izmantoti administrat?vaj? proces?, š? sprieduma 87. punkt? ir nor?d?jusi, ka Hartas 47. pant? garant?t? p?rbaudes ties? efektivit?te prasa, lai tiesa, p?rbaudot l?muma likum?bu, ar kuru tiek ?stenotas Savien?bas ties?bas, var?tu p?rbaud?t, vai pier?d?jumi, uz kuriem šis l?mums ir balst?ts, nav ieg?ti un izmantoti, p?rk?pjot min?taj?s ties?b?s, it ?paši Hart?, garant?t?s ties?bas.

64

Tiesa min?t? sprieduma 88. punkt? ir nor?d?jusi, ka š? pras?ba ir izpild?ta, ja tiesa, kas izskata pras?bu par PVN uzr??inu veikš?s nodok?u iest?des l?mumu, ir ties?ga p?rbaud?t, vai šie pier?d?jumi, uz kuriem ir balst?ts šis l?mums, šaj? krimin?lproces? ir ieg?ti atbilstoši Savien?bas ties?b?s garant?taj?m ties?b?m, vai, pamatojoties uz krimin?ltiesas jau veikto p?rbaudi proces?, kas balst?ts uz sac?kstes principu, var vismaz p?rliecin?ties, ka min?tie pier?d?jumi ir ieg?ti atbilstoši š?m ties?b?m.

65

Hartas 47. pant? garant?t? efekt?v? p?rbaude ties? t?pat prasa, lai tiesa, kur? ir celta pras?ba par nodok?u iest?des l?mumu, ar ko ir veikts PVN uzr??ins, b?tu ties?ga p?rbaud?t, vai pier?d?jumi, kuri sav?kti saist?t? administrat?v? procesa laik?, kur? nodok?u maks?t?js nepiedal?j?s, un kas ir izmantoti, lai pamatotu šo l?mumu, nav ieg?ti, p?rk?pjot Savien?bas ties?b?s, it ?paši Hart?, garant?t?s ties?bas. Tas t? ir pat tad, ja, k? pamatliet?, šie pier?d?jumi ir pamatoti ar administrat?viem l?mumiem, kas pie?emti attiec?b? uz citiem nodok?u maks?t?jiem un kas ir k?uvuši gal?gi.

66

Šaj? zi?? j?uzsver, k? ?ener?ladvok?ts nor?da secin?jumu 74. punkt?, ka administrat?vo iest?žu pazi?ojumi un konstat?jumi nav saistoši ties?m.

67

Visp?r?g?k, šai tiesai ir j?b?t iesp?jai p?rbaud?t uz sac?kstes principu balst?t?s debat?s pret citiem nodok?u maks?t?jiem uzs?ktajos saist?tajos administrat?vajos procesos sav?kto pier?d?jumu ieg?šanas un izmantošanas likum?bu, k? ar? šo procesu nosl?gum? pie?emtajos administrat?vajos l?mumos izdar?tos konstat?jumus, kas ir izš?iroši pras?bas izn?kumam. Pušu procesu?lo ties?bu vienl?dz?ba tiku sagrauta un sac?kstes princips netiktu iev?rots, ja nodok?u iest?dei t?d??, ka tai ir saistoši attiec?b? uz citiem nodok?u maks?t?jiem pie?emti l?mumi, kas ir k?uvuši gal?gi, neb?tu pien?kuma tai iesniegt šos pier?d?jumus, ja nodok?u maks?t?js nevar?tu par tiem uzzin?t, ja puses atbilstoši sac?kstes principam nevar?tu debat?t gan par min?tajiem pier?d?jumiem, gan šiem konstat?jumiem un ja min?t? tiesa nevar?tu p?rbaud?t visus faktiskos un ties?bu apst?k?us, ar ko ir pamatoti šie l?mumi un kas ir izš?iroši str?da, kuru t? izskata, atrisin?šanai.

Ja minētā tiesa nav tiesīga veikt šo pārbaudi un ja tādā tiesībs vārsties ties nav efektīvas, saistītos administratīvos procesos savāktie pierādījumi un konstatējumi, kas izdarīti administratīvos lēmumos, kuri pieņemti attiecībā uz citiem nodokļu maksātājiem šo procesu noslogum, ir jāatmet un apstrādātais lēmums, kas ir pamatots ar šiem pierādījumiem un šiem konstatējumiem, ir jāatceļ, jo tādējādi tas kļūst nepamatots (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 89. punkts).

Emotīvā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīva, tiesību uz aizstāvību ieviešanas princips un Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem principu nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar kuru, pārbaudot nodokļu maksātāja iestāties tiesības uz PVN atskaitēšanu, nodokļu iestādei ir saistoši konstatētie fakti un juridiskā kvalifikācija, ko tā jau ir izdarījusi saistītos administratīvajos procesos pret šo nodokļa maksātāja piegādātājiem, uz kuriem ir balstīti lēmumi, kuri kļuvi galīgi un ar kuriem ir konstatēta kļūda PVN jomā, ko ir izdarījuši šie piegādātāji, ar nosacījumu, pirmkārt, ka tas neatbrīvo nodokļu iestādi no pienākuma informēt nodokļu maksātāju par pierādījumiem, tostarp tiem, kas izriet no šiem saistītajiem administratīvajiem procesiem, pamatojoties uz kuriem tā ir iecerējusi pieņemt lēmumu, un ka tādējādi šim nodokļu maksātājam procedūrā, kas uz to attiecas, netiek atņemtas tiesības lietderīgi apstrādāt šos konstatētos faktus un šīs juridiskās kvalifikācijas, otrkārt, ka minētais nodokļu maksātājs šajā procedūrā var piekļūt visiem elementiem, kas ir savākti šo saistīto administratīvo procesu vai jebkuras citas procedūras laikā un ar ko šī iestāde ir iecerējusi pamatot savu lēmumu, vai kas var būt noderīgi viņa tiesību uz aizstāvību īstenošanai, izņemot, ja vispārējais interešu mērķis attaisno šīs piekļuves ierobežošanu, un, treškārt, ka tiesa, kurā ir celta prasība par šo lēmumu, var pārbaudīt šo pierādījumu iegūšanas un izmantošanas likumību, kā arī attiecībā uz minētajiem piegādātājiem pieņemtajos administratīvajos lēmumos izdarītos konstatējumus, kas ir izširoši prasības iznākumam.

Par tiesāšanas izdevumiem

Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, tiesību uz aizstāvību ieviešanas princips un Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem principu nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar kuru, pārbaudot nodokļu maksātāja iestāties tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanu, nodokļu iestādei ir saistoši konstatētie fakti un juridiskā kvalifikācija, ko tā jau ir izdarījusi saistītos administratīvajos procesos pret šo nodokļa maksātāja piegādātājiem un uz ko ir balstīti lēmumi, kuri kļuvi galīgi un ar kuriem ir konstatēta kļūda pievienotās vērtības nodokļa jomā, ko ir izdarījuši šie piegādātāji, ar nosacījumu, pirmkārt, ka tā neatbrīvo nodokļu iestādi no pienākuma informēt nodokļu maksātāju par pierādījumiem, tostarp tiem, kas izriet no

šiem saistītajiem administratīvajiem procesiem, pamatojoties uz kuriem tū ir iecerējusi pieņemt lēmumu, un ka tādējādi šim nodokļu maksātājam procedūrā, kas uz to attiecas, netiek atņemtas tiesības lietderīgi apstrīdēt šos konstatētos faktus un šīs juridiskās kvalifikācijas, otrkārt, ka minētais nodokļu maksātājs šajā procedūrā var piekrist visiem elementiem, kas ir savēkti šo saistīto administratīvo procesu vai jebkuras citas procedūras laikā un ar ko šī iestāde ir iecerējusi pamatot savu lēmumu, vai kas var būt noderīgi viņa tiesību uz aizstāvību stenošanai, izņemot, ja vispārīgo interešu mērī attaisno šīs piekuves ierobežošanu, un, treškārt, ka tiesa, kurā ir celta prasība par šo lēmumu, var pārbaudīt šo pierādījumu iegūšanas un izmantošanas likumību, kā arī attiecībā uz minētajiem piegādātajiem pieņemtajos administratīvajos lēmumos izdarītos konstatējumus, kas ir izširoši prasības iznākumam.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – ungāru.