

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MICHAL BOBEK IŠVADA,

pateikta 2019 m. birželio 5 d.(1)

Byla C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

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

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 167 straipsnis – 168 straipsnis – Teisės atskaitė – Mokesčių vengimas ar sukčiavimas – Nacionalinės teisės procedūros – Įrodinėjimo pareiga – Galimybė susipažinti su bylos medžiaga – Teisės gynybė – Procesinis lygiateisiškumas – Teisminis kontrolė“

I. Vadovas

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

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

II. Teisinė sistema

A. Sąjungos teisė

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

4. PVM direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

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

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

<...>“

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

B. Nacionalinė teisė

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

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

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

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

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

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

9. Mokesčių taisyklės įstatymo 100 straipsnio 4 dalyje numatyta:

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

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

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

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

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

<...>

g) [NTCA] filialas, kuriam suteikti galiojimai ir kompetencija dėl pareigų, priklausančių [NTCA] kompetencijai, susijusiai su mokesčių ir muitų šipareigojimais, mokesčiais ir muitinėms procedūromis pagal [Mokesčių taisyklės Įstatymą], [*közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény* (2003 m. Aktas CXXVI dėl Bendrijos muitinės Įstatymo įgyvendinimo)] ir kitus mokesčių ir muitų teisės aktus“.

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

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

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

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

sumokėti papildomą PVM (130 171 000 HUF).

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

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

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

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

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

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

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

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

„1. Ar PVM direktyvos nuostatas ir pagrindinė teisės į gynybą užtikrinimo principą, kiek iš su jomis susijęs, bei [Europos Sąjungos] pagrindinė teisė chartijos [(toliau – Chartija)] 47 straipsnio reikėtų aiškinti taip, kad jiems prieštarauja valstybės narės teisės aktai ir jais grindžiama nacionalinė praktika, pagal kuriuos teisinių santykiu (sutartimi, sandoriu) susaistytą šalį

mokestinio patikrinimo išvadas, kurias padar? mokes?i? administratorius po proced?ros, atliktos d?l vienos iš min?tu teisiniu santykiu saistom? šalį? (pagrindin?je byloje – s?skaitas fakt?ras išdavus? subjekt?), per kuri? buvo perkvalifikuotas teisinis santykis, mokes?i? administratorius turi savo iniciatyva atsižvelgti atlikdamas kitos teisiniu santykiu saistomos šalies patikrinim? (pagrindin?je byloje – s?skait? fakt?r? adresat?), atsižvelgiant ? tai, kad kita teisinio santykio šalis neturi jokios teis?s, vis? pirma teisi?, susijusi? su kitos teisinio santykio šalies atžvilgiu vykdomos proced?ros dalyvio statusu?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? Teisingumo Teismas atsakyt? neigiamai, ar PVM direktyvos nuostatomis ir pagrindiniam teis?s ? gynyb? užtikrinimo principui, kiek jis su jomis susij?s, bei [Chartijos] 47 straipsniui prieštarauja nacionalin? praktika, pagal kuri? leidžiama pirmame klausime nurodyta proced?ra, kai kita teisinio santykio šalis (s?skait? fakt?r? adresatas) neturi su kitos teisinio santykio šalies atžvilgiu vykdomos proced?ros dalyvio statusu susijusi? teisi?, taigi taip pat negali pasinaudoti teise ? teisin? gynyb? vykdant patikrinim?, ? kurio išvadas mokes?i? administratorius turi atsižvelgti savo iniciatyva, kai atlieka kitos šalies mokestin? patikrinim?, o pareišk?ja gali b?ti kaltinama remiantis min?tomis išvadomis, atsižvelgiant ? tai, kad mokes?i? administratorius nepateikia kitai šaliai susipažinti reikšming? d?l pirmosios teisinio santykio šalies (s?skaitas fakt?ras išduodan?io subjekto) atlikto patikrinimo dokument?, vis? pirma išvadas pagrindžian?ios informacijos, protokol? ir administracinį sprendim?, ir jai pateikia tik dal? informacijos santraukos forma, ir taip mokes?i? administratorius tik netiesiogiai leidžia kitai šaliai susipažinti su dokumentais, juos parinkdamas pagal savo nusistatytus kriterijus, kuri? kita šalis negali kontroliuoti?

3. Ar PVM direktyvos nuostatos ir pagrindin? teis?s ? gynyb? užtikrinimo princip?, kiek jis su jomis susij?s, bei [Chartijos] 47 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jiems prieštarauja nacionalin? praktika, pagal kuri? ? teisiniu santykiu susaistyt? šalį? mokestinio patikrinimo išvadas, kurias padar? mokes?i? administratorius po proced?ros, atliktos d?l s?skaitas fakt?ras išdavusio subjekto, kuriose, be kita ko, nurodyta, kad min?tas s?skaitas fakt?ras išdav?s subjektas aktyviais veiksmais prisid?jo prie suk?iavimo mokes?i? srityje, mokes?i? administratorius savo iniciatyva turi atsižvelgti atlikdamas s?skait? fakt?r? adresato patikrinim?, turint omenyje tai, kad min?tas adresatas neturi su dalyvio statusu susijusi? teisi? vykdant s?skaitas fakt?ras išdavusio subjekto patikrinim?, taigi taip pat negali pasinaudoti teise ? gynyb? per patikrinim?, ? kurio išvadas mokes?i? administratorius turi savo iniciatyva atsižvelgti atlikdamas adresato mokestin? patikrinim?, ir remiantis šiomis išvadomis gali b?ti kaltinamas, ir kartu atsižvelgiant ? tai, kad [mokes?i? administratorius] adresatui nepateikia reikšming? d?l s?skaitas fakt?ras išdavusio subjekto atlikto patikrinimo dokument?, vis? pirma išvadas pagrindžian?ios informacijos, protokol? ir administracinį sprendim?, ir jam pateikia tik dal? informacijos santraukos forma, ir taip mokes?i? administratorius tik netiesiogiai leidžia adresatui susipažinti su dokumentais, juos parinkdamas pagal savo nusistatytus kriterijus, kuri? adresatas negali kontroliuoti?“

23. Pastabas raštu pateik? *Glencore*, Vengrijos vyriausyb? ir Europos Komisija; visos šios šalys taip pat pateik? savo pastabas per 2019 m. kovo 20 d. vykus? pos?d?.

IV. Analiz?

A. Preliminarios pastabos

24. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos nuostatos, aiškinamos remiantis Chartijos 47 straipsniu ir 48 straipsnio 2 dalimi, užkerta keli? valstyb?s nar?s nuostatai ar praktikai, pagal kuri?, tikrinant apmokestinamojo asmens teis? ? PVM atskait?, mokes?i? administratorius atsižvelgia ? faktus ir t? fakt? teisin? kvalifikavim? (toliau – išvados), administratoriaus nustatytus d?l kit? apmokestinam?j? asmen? priimt? sprendim?. Taip administratorius apmokestinamajam asmeniui tik iš dalies ir netiesiogiai atskleidžia su tomis

išvadamis susijusius dokumentus, pateikdamas dokumentą, kurie, kaip manoma, yra svarbūs, santrauką.

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

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

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

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

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

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

31. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, man atrodo, kad pateikdamas klausimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia iškelti *tris pagrindinius klausimus*. Pirmasis klausimas yra susijęs su tuo, kaip mokesčių administratorius turi atlikti jam priskirtą pareigą, kad parodytų, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie mokesčių slėpimą, kurį vykdė jo tiekėjai, kai remiamasi ankstesnių sprendimų, priimtų prieš tiekėjus, išvadamis. Antrasis klausimas susijęs su mokesčių administratoriaus pareigos suteikti apmokestinamajam asmeniui galimybę susipažinti su jo gynybai reikalingais rodymais, skaitant per su kitais

apmokestinamaisiais asmenimis susijusias procedūras surinktus dokumentus, taikymo sritimi. Trečiasis klausimas susijęs su įgaliojimais, kuriuos nacionalinis teismas turėtų turėti, kai peržiūri mokesčių administratorių išvadas, padarytas dėl apmokestinamojo asmens paslaugų teikimo priimtą sprendimą, ir rodymą rinkimo proceso prieš tuos tiekėjus teisėtumu.

32. Galiausiai, kalbant apie taikytiną Sąjungos teisę, reikėtų priminti, kad pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį nacionalinės teisės aktai, kuriais nustatomos kovos su sukaviimu arba mokesčių slėpimu procedūros ir sankcijos, yra Sąjungos teisės įgyvendinimas(3). Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teisė veiksmingai teisinę gynybą, taip pat teisė teisingai bylos nagrinėjimui ir teisė gynybą, nustatytos atitinkamai Chartijos 47 straipsnyje ir 48 straipsnio 2 dalyje, šioje byloje yra ypač svarbios.

B. Mokesčių administratoriui tenkanti rodinėjimo pareiga

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

34. Pirmiausia reikia priminti, kad atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančiam ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos(4). Teisingumo Teismas ne kartą yra pažymėjęs, kad teisė PVM atskaitą yra PVM sistemos *esminis elementas* ir todėl ji negali būti ribojama(5).

35. Visiems gerai žinoma, kad sukaviudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis ir kad kova su galimu sukaviimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas(6). Iš PVM direktyvos 2 ir 273 straipsnių, aiškinamą atsižvelgiant į ESS 4 straipsnio 3 dalį, matyti, jog valstybės narės privalo imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, kurios būtų tinkamos siekiant užtikrinti viso PVM surinkimą joje teritorijoje ir kovoti su sukaviimu(7). Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal šią nuostatą, neturi viršyti to, kas būtų šioms tikslams pasiekti. Todėl jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų sistemingai būtų abejojama teise į PVM atskaitą, todėl ir PVM neutralumu(8).

36. Vis dėlto su PVM direktyvos nuostatomis nesuderinamas atsisakymas suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo ar kito anksčiau ar vėliau tiekimo grandinėje veikiančio prekiautojo sukaviimu PVM srityje(9). Tam, kad mokesčių mokėtojui būtų atsisakyta suteikti teisė atskaitą, mokesčių administratorius turi nustatyti, atsižvelgdamas į objektyvius veiksnius ir nereikalaudamas, kad šis mokesčių mokėtojas vykdytų patikrinimus, kas nėra jo pareiga, jog pastarasis žinojo arba turėjo žinoti, kad jo sutarties šalis buvo susijusi su sukaviimu PVM(10).

37. Nesant ES nuostatų dėl rodymų rinkimo, apmokestinamąjį asmenį sukaviimas PVM srityje turi būti rodytas pagal nacionalinės teisės aktuose nustatytas rodinėjimo taisykles(11). Tačiau, kaip ne kartą nurodė Teisingumo Teismas, rodymų rinkimo taisyklės neturi pakenkti Sąjungos teisės veiksmingumui, ir turi būti gerbiamos Chartijoje tvirtintos teisės(12).

38. Be to, iš Sprendimo *WebMindLicenses* matyti, kad nei PVM direktyvos nuostatos, nei principas, pagal kurį paisoma teisės gynybą, iš esmės neužkerta kelio mokesčių administratoriui, siekiant nustatyti, ar esama mokesčių slėpimo, pasinaudoti rodymais, gautais lygiagrečiai vykstant baudžiamajam procesui prieš tą patį asmenį, kuris dar nėra baigtas(13).

39. Nematau jokios priežasties, dėl kurios šis principas neturėtų būti taikomas taip pat atsižvelgiant į aplinkybes, pavyzdžiui, pagrindinėje byloje, kurioje įrodymai gaunami vykstant administracinės ar baudžiamosios procedūros prieš bendrovės tiekėjus. Kaip pažymėjo Komisija, prasta (visiškai teisėta) mokesčių administratorių praktika, kad, kai vykstant apmokestinamojo asmens patikrinimui kyla abejonė dėl tam tikrų sandorių teisėtumo, gali būti atliekami papildomi apmokestinamojo asmens patikrinimai tiekėjui arba vartotojų tiekimo grandinėje. Atliekant šiuos patikrinimus gali būti pradėtos lygiagrečios (baudžiamosios ir (arba) administracinės) procedūros, vairių apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu, susijusių su tais pačiais faktais ir pagrįstos tais pačiais įrodymais(14).

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

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

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

43. Taikant bet kokį kitą metodą gali būti rimtai pažeistos apmokestinamųjų asmenų, kuriems taikomos vėlesnės procedūros, teisės į gynybą, o tai reikštų dvi galimybes. Viena vertus, apmokestinamasis asmuo negalėtų ginčyti ankstesniuose sprendimuose priimtą išvadą, nes jis nebuvo to procedūros šalis, ir, kita vertus, jis negalėtų užginčyti šios išvados per jam taikomas procedūras, nes valdžios institucijos privalo laikytis savo ankstesnių sprendimų.

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

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

46. Tai, kad mokesčių administratorius iš esmės pagal įstatymus privalo nuosekliai vertinti tuos pačius faktus ar teisinius santykius, savaime nekelia problemų. Priešingai, kaip teigia Vengrijos

vyriausyb?, taip skatinamas teisinis tikrumas ir užtikrinama mokes?i? mok?tojų lygyb?. Ta?iau reikia pamin?ti du svarbius apribojimus.

47. Pirma, aiškinant toki? nuostat?, kaip Mokes?i? taisykli? ?statymo 1 straipsnio 3a punktas, turi b?ti laikomasi PVM sistemos logikos ir strukt?ros. Atskiri mokes?i? mok?tojai negali b?ti laikomi atsakingais už neteis?t? kit? mokes?i? mok?tojų elges? vien d?l to, kad jie buvo susij? santykiškai, d?l kuri? kilo atitinkama mokestin? prievol?. Tokia atsakomyb? kiekvienu tiekimo grandin?s etapu turi b?ti nustatoma atskirai kiekvienam mokes?i? mok?tojui(15).

48. Antra, tokia nacionalin?s teis?s nuostata gali b?ti taikoma tik mokes?i? administratoriui nustatant pareig? visais susijusiais atvejais taikyti tok? pat poži?r?, *jei n?ra priešing? argument?*. Kitaip tariant, tokia nuostata priimtina tik tiek, kiek ji aiškiai leidžia mokes?i? administratoriui *de jure* ar *de facto* padaryti kitoki? išvad? vykdant skirting? proced?r?, kai pateikiami nauji argumentai ar nauji ?rodymai.

49. D?l ši? priežas?i? nacionalin? nuostata ar praktika, pagal kuri? mokes?i? administratorius teisiškai ar faktiškai privalo paisyti susijusiuose sprendimuose nustatyt? faktini? aplinkybi?, gal?t?, jei b?t? aiškinama ir taikoma kitaip, nei apibr?žta, prieštarauti atitinkamiems pagrindiniams principams. Ta?iau toks aiškinimas negali nei sumažinti mokes?i? administratoriui tenkan?ios ?rodin?jimo pareigos, nei *a fortiori* veiksmingai jos perkelti mokes?i? mok?tojui, taip galiausiai pažeidžiant teis? ? PVM atskait?, taigi ir ? PVM neutralum?, taip pat pažeidžiant apmokestinam?j? asmen? teis? ? gynyb?.

C. Apmokestinamojo asmens teis?s susipažinti su byla taikymo sritis

50. Antrasis šioje byloje iškeltas klausimas susij?s su mokes?i? administratoriaus pareiga suteikti apmokestinamajam asmeniui galimyb? susipažinti su ?rodymais, susijusiais su d?l to asmens vykdoma mokes?i? proced?ra. Vis? pirma, panašiai kaip nacionalinis teismas byloje *Ispas* (16), šioje byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti *kada, kas ir kaip* buvo atskleista.

51. Kalbant apie pirm?j? aspekt?, reikia atsižvelgti ? tai, kad teis? susipažinti su bylos dokumentais padeda ginti asmen?, kuri? interesams gali b?ti padarytas poveikis priimant valdžios institucij? sprendim?, teis? ? gynyb?.

52. Laikantis teis?s ? gynyb? principo siekiama užtikrinti, kad asmeniui, kurio nenaudai priimtas sprendimas, b?t? suteikta galimyb? prieš priimant t? sprendim? pateikti pastabas, kad kompetentinga valdžios institucija gal?t? atsižvelgti ? visas svarbias aplinkybes. Ši taisykl? b?tent skirta vis? pirma tam, kad asmuo gal?t? ištaisyti klaid? ar pateikti su savo individualia situacija susijusį ?rodym?, kurie b?t? palank?s tam, kad sprendimas b?t? arba neb?t? priimtas arba kad b?t? nulemtas jo turinys(17).

53. Galimyb? susipažinti su byla turi b?ti suteikta tam tikru administracin?s proced?ros momentu, ta?iau tikrai *prieš* valdžios institucijoms priimant galutin? sprendim?. Apmokestinamasis asmuo turi tur?ti pakankamai laiko susipažinti su institucij? turimais dokumentais ir atitinkamai pasirengti gynybai.

54. Apmokestinamajam asmeniui tur?t? b?ti suteikta galimyb? susipažinti su byla prieš pradedant teismo proces?. Prieiga prie bylos medžiagos taip pat leidžia apmokestinamajam asmeniui priimti informacija pagr?st? sprendim? d?l to, ar jis nori užgin?yti administratoriaus priimt? sprendim? kompetentingame teisme(18).

55. Tod?l atskleidimas v?lesniame etape, vykstant teismo procesui gin?ijant administracini?

institucij? priimto sprendim?, paprastai negali ištaisyti šalies teisi? ? gynyb?, taikyt? proced?ros administravimo etape, pažeidimo(19).

56. D?l dokument?, kuriuos valdžios institucijos privalo atskleisti apmokestinamajam asmeniui, d?l kurio atliekamas tyrimas, nor??iau pabr?žti, kad teis? susipažinti su byla reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi tur?ti galimyb? patikrinti *visus* tyrimo byloje esan?ius dokumentus, kurie yra svarb?s jo gynybai.

57. Kalbant konkre?iai, šie dokumentai vis? pirma apima bylos medžiag?, kuria valdžios institucijos ketina pagr?sti savo sprendim?, nukreipt? prieš apmokestinam?j? asmen?(20). Tai reiškia, kad *Glencore* atveju bendrovei tur?jo b?ti suteikta galimyb? susipažinti su visais turimais ?rodymais, siekiant nustatyti, kad bendrov? žinojo arba tur?jo žinoti apie atitinkam? mokestin? suk?iavim?.

58. Atsižvelgiant ? tai, verta pažym?ti, kad teis? susipažinti su dokumentais taikoma nepriklausomai nuo dokumento kilm?s ir aplinkybi?, kuriomis tas dokumentas buvo paimtas (pavyzdžiui, tuo pa?iu metu, kai lygiagre?iai vykdomas administracinis arba baudžiamasis procesas prieš kit? apmokestinam?j? asmen?), išskyrus atvejus, kai, žinoma, taikoma tam tikra išimtis(21). Nesvarbu, ar dokumentai, kuriais r?m?si valdžios institucijos, buvo fiziškai perkelti iš vienos bylos medžiagos ? kit?: jeigu tuos dokumentus ketinama naudoti kaip ?rodym? v?lesn?je byloje, jie turi b?ti atskleisti atitinkamam apmokestinamajam asmeniui toje v?lesn?je byloje. Valstyb? nar? gali nuspr?sti, ar tai daroma pateikiant prašom? dokument? kopij?, ar suteikiant apmokestinamajam asmeniui galimyb? (prireikus iš dalies) susipažinti su bylos medžiaga. Svarbu tai, kad apmokestinamasis asmuo tur?t? reali? galimyb? susipažinti su pirminiais ?rodymais.

59. Antra, teis? susipažinti su duomenimis apima ir kitus dokumentus, kurie, nors ir n?ra tiesiogiai susij? su institucij? sprendimu, yra susij? su apmokestinamuoju asmeniu, d?l kurio atliekamas tyrimas. Europos Žmogaus Teisi? Teismas (toliau – EŽTT) pagal Žmogaus teisi? ir pagrindini? laisvi? apsaugos konvencijos (toliau – EŽTK) 6 straipsn? nuosekliai laik?si nuomon?s, kad asmenys, kuriems taikomas tyrimas, tur?t? tur?ti galimyb? susipažinti ne tik su „?rodymais, kurie yra *tiesiogiai susij?* su bylos aplinkyb?mis“, bet ir su „*kitais ?rodymais*, kurie gali b?ti susij? su jos priimtinumu, patikimumu ir išsamumu“(22).

60. Tre?ia, teis? susipažinti su bylos medžiaga apima ne tik kalt?, bet ir *nekaltum?* ?rodantys dokumentai, kuriuos gal?jo surinkti mokes?i? administratorius(23). Tai reiškia, kad apmokestinamajam asmeniui tur?t? b?ti suteikta galimyb? susipažinti su jam palankiais dokumentais ir informacija, nes jie gali b?ti išteisinantys arba, apskritai, gali pasirodyti neatitinkantys mokes?i? administratoriaus padaryt? išvad? iš likusi? j? turim? ?rodym?(24).

61. Priešingai, nei si?liau byloje *Ispas*, teis? susipažinti su byla negali b?ti aiškinama kaip reikalavimas apmokestinamajam asmeniui „susipažinti ne su visa byla“, jeigu tai suprantama kaip „išsamus administracini? institucij? turim? dokument? ir informacijos rinkinys“, ?skaitant „informacij?, kuri n?ra tiesiogiai susijusi su priimtu sprendimu, kaip antai vidinės pastabas, juodraš?ius, papildomus skai?iavimus ir vis? iš tre?i?j? šali? gaut? informacij?“(25).

62. *A fortiori*, nematau pagrindo reikalauti visiškos prieigos prie bylos medžiagos, susijusios su tuo pa?iu metu vykstan?iu procesu prieš *kitus apmokestinamuosius asmenis*, žinoma, jei visi susij? dokumentai, kuriais mokes?i? administratorius nori remtis, buvo „perduoti“ nagrin?jant kit? byl? ir toje kitoe byloje buvo suteikta prieiga prie j?(26).

63. Ta?iau pagal suformuot? jurisprudencij? pagrindin?s teis?s, kaip antai teis?s ? gynyb? užtikrinimas, taip pat n?ra absoliu?ios, joms gali b?ti taikomi apribojimai su s?lyga, kad jie iš tikr?j? atitinka bendrojo intereso tikslus, kuri? siekiama nagrin?jama priemone, ir, atsižvelgiant ? siekiam?

tiksl?, tai n?ra neproporcingas ir netoleruotinas kišimasis, pažeidžiantis užtikrinam? teis? esm?(27). Tod?l prieiga prie bylos medžiagos gali b?ti ribojama tokiais atvejais, kai b?tina užtikrinti, kad b?t? apsaugoti svarb?s viešieji interesai (pavyzdžiui, vykstan?io baudžiamojo tyrimo slaptumas) ar kad neb?t? paveiktos kito asmens pagrindin?s teis?s (pavyzdžiui, asmens duomen? ar verslo paslap?i? konfidencialumas)(28).

64. Ta?iau valdžios institucijos turi ?rodyti, kad ši? išim?i? reikalavimai yra ?vykdyti, jei juos perži?ri teismas(29). Vis d?lto valdžios institucijos turi apsvarstyti, ar galima iš *dalies* atskleisti dokumentus, kuriems taikoma viena iš išim?i?: tam vis? pirma reikia patikrinti, ar galima susipažinti tik su tam tikromis dokument? dalimis, ir tam neb?tinai neproporcingai didelis valdžios institucij? darbas(30). Šiuo atžvilgiu reikia atsižvelgti ? tai, kad šiuolaikin?je informacini? technologij? aplinkoje didel?s apimties dokument? tvarkymas ir, jei reikia, dokument? redagavimas tapo daug paprastesnis nei anks?iau.

65. Galiausiai, kalb?damas apie prieigos suteikimo b?d?, nor??iau pabr?žti, kad d?l šios išvados 58 punkte paaiškint? priežas?i? vien tik nuorodos ? ankstesnius sprendimus, kuriuose atitinkami dokumentai buvo naudoti kaip ?rodymai, nepakanka. Be to, mokes?i? administratoriaus turim? ?rodym? apib?dinimas suvestin?s ataskaitos forma neatitinka apmokestinamojo asmens prieigos prie bylos medžiagos teis?s, išskyrus atvejus, kai pastarasis gali prašyti atlikti tyrim? ir, jei ?manoma, pateikti konkre?i? dokument? kopijas. Iš ties? labai svarbu, kad apmokestinamasis asmuo gal?t? „savo akimis“ pamatyti originalius dokumentus, jei to pageidauja.

D. Teismin? kontrol?

66. Galiausiai b?tina trumpai aptarti kontrol?s, kuri? nacionalinis teismas turi atlikti mokes?i? institucijoms nusprendus atsisakyti apmokestinamajam asmeniui leisti tam tikrus PVM atskaitymus, taikymo srit?.

67. Kompetentingas teismas tur?t? atlikti bendr? vis? svarbi? nagrin?jam? bylos fakt? ir aplinkybi? ?vertinim?, kad gal?t? nustatyti, ar atitinkamas apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? ? atskait?, susijusi? su tiekimu, d?l kurio kilo tokio mokestinio suk?iavimo klausimas.

68. Nagrin?damas š? klausim?, nacionalinis teismas akivaizdžiai negali b?ti saistomas joki? mokes?i? administratori? išvad?, padaryt? gin?ijamuose sprendimuose arba sprendimuose, priimtuose d?l kit? mokes?i? mok?tojų, net jei jie tapo galutiniai.

69. Pagal Chartijos 47 straipsn? nacionalinio teismo jurisdikcija turi apimti visas faktines ir teises aplinkybes, kurios lems bylos baigt?(31). Siekiant ?vykdyti reikalavimus, susijusius su teise ? teising? bylos nagrin?jim?, svarbu, kad šalys b?t? informuojamos ir gal?t? diskutuoti visais šiais klausimais(32).

70. Vykstant teismo procesui, nacionalinis teismas taip pat turi tur?ti galimyb? patikrinti (jei reikia, be kita ko, apklausdamas), atsižvelgdamas ? ES teis?s aktus, apmokestinamojo asmens atžvilgiu naudojam? ?rodym?, ?skaitant „perkelt?“ iš kit? proces?, teis?tum?. Kaip Teisingumo Teismas konstatavo Sprendime *WebMindLicenses*, tam, kad Chartijos 47 straipsniu užtikrinama teismin? kontrol? b?t? veiksminga, „teismas, vykdamas sprendimo, kuriuo ?gyvendinama S?jungos teis?, teis?tumo kontrol?, turi gal?ti patikrinti, ar ?rodymai, kuriais pagr?stas šis sprendimas, buvo gauti ir naudojami pažeidžiant šia teise, ypa? Chartija, užtikrinamas teises, ar ne“. Šis reikalavimas ?vykdytas, „jei ieškin? d?l mokes?i? administratoriaus sprendimo išieškoti PVM nagrin?jantis teismas turi teis? patikrinti, ar per tuo pa?iu metu vykstant? dar neužbaigt? baudžiam?j? proces? surinkti ?rodymai, kuriais pagr?stas šis sprendimas, buvo surinkti nepažeidžiant pagal S?jungos teis? užtikrint? teis?, arba remdamasis baudžiam?j? byl? teismo per rungimosi principu grindžiam? proced?r? jau atlikta kontrole bent jau gali ?sitikinti, kad šie ?rodymai buvo gauti

laikantis šios teisės“(33).

71. Svarbu tai, kad tame sprendime Teisingumo Teismas pridėtų: „Jei šis reikalavimas nevykdytas, todėl teisė teisminę gynybą nėra veiksminga, arba jei pažeista kita pagal Sąjungos teisę užtikrinta teisė, per baudžiamąjį procesą surinkti rodymai, panaudoti per mokestinį administracinį procedūrą, neturi būti vertinami, o jais pagrįstas ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas.“(34)

72. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas negalėtų peržiūrėti mokesčių administratoriaus nustatytą faktą arba būdo, kaip buvo surinkti jo pateikti rodymai, dėl to taip pat būtų pažeistas procesinio lygiateisiškumo principas, o tai yra kildinama iš Chartijos 47 straipsnyje tvirtintos teisės teiseningai bylos nagrinėjimui.

73. Iš tiesų, pagal suformuotą jurisprudenciją procesinio lygiateisiškumo principas apima pareigą kiekvienai šaliai suteikti protingą galimybę išdėstyti savo poziciją, įskaitant rodymus, tokiomis aplinkybėmis, dėl kurių ji neatsidurtų aiškiai nepalankesnėje padėtyje nei jos priešininkas. Šiuo principu siekiama procesinės teismo proceso šalių pusiausvyros užtikrinant šių šalių teisių ir pareigų lygybę tiek, kiek, *inter alia*, tai susiję su taisyklėmis, reguliuojančiomis rodymų pateikimą ir rungimosi principu pagrįstus teisinius ginčus(35).

74. Apskritai reikia pabrėžti, kad, išskyrus kelias nedideles išimtis, administracinės institucijos pareiškimai ir nustatyti faktai neturi ir negali pareigoti teismą ar negali neleisti jiems visapusiškai vykdyti teisminės kontrolės. Kaip Teisingumo Teismas dar kartą neseniai pabrėžė, nepriklausomumo sąvoka, be kita ko, reiškia, kad institucija savo jurisdikcinę veiklą vykdo visiškai autonomiškai, jos nesaisto jokie hierarchijos ar pavaldumo ryšiai, kad ir kokie jie būtų būtų –tiesioginiai (gauna nurodymus ar pareigojimus iš bet kokio šaltinio(36)), ar netiesioginiai (būnant susaistytam su kito teisės akto ar sprendimo, visų pirma administracinės teisės aktu, kuriems iš esmės netaikoma teisminė kontrolė, vertinimo rezultatai(37)).

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

V. Išvada

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

– 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos, aiškinamos remiantis Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsniu ir 48 straipsnio 2 dalimi, neprieštarauja valstybės narės nuostatai ar praktikai, pagal kurią, tikrinant apmokestinamojo asmens teisę pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą, mokesčių administratorius turi atsižvelgti į išvadas, kurias jis padarė susijusiuose sprendimuose, jeigu:

– tokia nuostata arba praktika, laikantis PVM sistemos logikos ir struktūros, neužkerta kelio mokesčių institucijoms *de jure* arba *de facto* daryti skirtingą išvadą, susijusią su skirtingomis procedūromis, kai joms pateikiami nauji argumentai ar nauji rodymai,

– mokesčių institucijos iš esmės privalo iki galutinio sprendimo pirmo suteikti teisę susipažinti su visais dokumentais, kurie yra svarbūs apmokestinamojo asmens teisėms gynybai, įskaitant dokumentus, kurie buvo surinkti vykdant susijusias administracines ar baudžiamąsias

procedūras. Rodymų aprašymo, pateikiamo ataskaitos santraukos forma, nepakanka, išskyrus atvejų, jeigu apmokestinamasis asmuo gali prašyti atlikti tyrimą ir, jei žmanoma, pateikti konkrečią dokumentų kopijas,

– nacionalinis teismas, nagrinėjantis apmokestinamojo asmens ieškinį dėl mokesčių institucijų priimto sprendimo, turi galimybę peržiūrėti visas faktines ir teisine aplinkybes, susijusias su tuo sprendimu, įskaitant rodymų rinkimo tvarkos teisėtumą, neatsižvelgiant į tokių rodymų kilmę.

1 Originalo kalba: anglų.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13 Ten pat, 68 ir 90 punktai.

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

- 15 Žr. šios išvados 36 punktą.
- 16 Žr. mano išvadą byloje *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650, 99 punktas).
- 17 Šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimas *International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 18 Šiuo klausimu žr. 1987 m. spalio 15 d. Sprendimas *Heylens ir kt.* (222/86, EU:C:1987:442, 15 punktas).
- 19 Vis dėlto gali būti kitaip, jei vykstant procesui ginant administratoriaus priimtą sprendimą „automatiškai nesustabdomas nepalankaus sprendimo įgyvendinimas ir jis netampa iškart netaikytinas“. Šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimas *Kamino International Logistics and Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 54 ir paskesni punktai).
- 20 Žr., pvz., 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, 32 punktas).
- 21 Žr. šios išvados 63 ir 64 punktus.
- 22 Žr. 2008 m. gruodžio 11 d. EŽTT sprendimas *Mirilashvili / Rusija* (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, 200 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Išskirta mano. Nors, žinoma, EŽTK 6 straipsnio 1 dalis pirmiausia numato civilinę ir nusikalstamą veiką, EŽTT tam tikrą rėšį mokesčių procedūroms pritaikė EŽTK 6 straipsnio 1 dalies nuostatas. Todėl EŽTT suformuoti principai gali būti bendro pobūdžio pavyzdys, kaip taikyti tokias procedūras, kokia yra pagrindinė byloje, nepriklausomai nuo to, ar konkrečiu atveju paskirta bauda gali būti laikoma nusikalstama.
- 23 Pagal analogiją žr. 2018 m. rugsėjo 13 d. Sprendimas *UBS Europe ir kt.* (C-358/16, EU:C:2018:715, 66 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2012 m. balandžio 5 d. EŽTT sprendimas *Chambaz / Šveicarija* (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, 61 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 24 Žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimas *Knauf Gips / Komisija* (C-407/08 P, EU:C:2010:389, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 25 Žr. mano išvadą byloje *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650, 100, 116 ir 121 punktai).
- 26 Šios išvados 58 punktas.
- 27 Šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimas *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 42 punktas) ir 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, 35 punktas).
- 28 Šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, 36 punktas).
- 29 Šiuo klausimu žr. 2000 m. vasario 16 d. EŽTT sprendimas *Jasper / Jungtinė Karalystė* (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 56 punktas).

- 30 Šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 28 d. Sprendim? *Komisija / Agrofert Holding* (C?477/10 P, EU:C:2012:394, 79 punktas).
- 31 Pagal analogij? žr. 2013 m. birželio 4 d. Sprendim? *ZZ* (C?300/11, EU:C:2013:363, 62 punktas).
- 32 Pagal analogij? žr. 2009 m. gruodžio 2 d. Sprendim? *Komisija / Airija ir kt.* (C?89/08 P, EU:C:2009:742, 56 punktas).
- 33 2015 m. gruodžio 17 d. sprendimas (C?419/14, EU:C:2015:832, 87 ir 88 punktai).
- 34 Ten pat, 89 punktas.
- 35 Žr., pvz., 2016 m. liepos 28 d. Sprendim? *Ordre des barreaux francophones et germanophone ir kt.* (C?543/14, EU:C:2016:605, 40 ir 41 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 36 Šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 27 d. Sprendim? *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C?64/16, EU:C:2018:117, 42 ir 44 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 37 Žr. mano išvad? byloje *Torubarov* (C?556/17, EU:C:2019:339, 50, 51 ir 102 punktai).