

62018CC0189

ENERĢLADVOKĢTA MIHALA BOBEKA [MICHAL BOBEK]

SECINĢJUMI,

sniegti 2019. gada 5. jĢnijĢ (1)

Lieta CĢ189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.

pret

Nemzeti AdóĢ és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(FĢvárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapeštas AdministratĢvo un darba lietu tiesa, UngĢrija) lĢgums sniegt preĢjudiciĢlu nolĢmumu)

KopĢja pievienotĢs vĢrtĢbas nodokĢa sistĢma – DirektĢva 2006/112/EK – 167. pants – 168. pants – AtskaitĢšanas tiesĢbas – IzvairĢšanās no nodokĢu maksĢšanas vai krĢpšana nodokĢu jomĢ – Valsts procedĢras – PierĢdĢšanas pienĢkums – PiekĢuve lietas materiĢliem – TiesĢbas uz aizstĢvĢbu – ProcesuĢlo tiesĢbu vienlĢdzĢba – IzskatĢšana tiesĢ

I. Ievads

1.

Glencore Agriculture Hungary Kft. (turpmĢk tekstĢ – “Glencore”) apstrĢd divus Nemzeti AdóĢ és Vámhivatal (Valsts nodokĢu un muitas pĢrvalde, UngĢrija) (turpmĢk tekstĢ – “NTCA”) lĢmumus, ar kuriem tika atteikts atskaitĢt par noteiktĢm piegĢdĢm samaksĢto pievienotĢs vĢrtĢbas nodokli (turpmĢk tekstĢ – “PVN”), pamatojoties uz to, ka Glencore ir zinĢjusi vai tai bĢtu bijis jĢzina par tĢs piegĢdĢtĢju izvairĢšanos no nodokĢu maksĢšanas vai krĢpniecĢbu nodokĢu jomĢ. PamatlietĢ Glencore apšaubā NTCA nodokĢu procedĢru likumĢbu. Proti, tĢ pĢrmet netaisnĢbu un savu tiesĢbu uz aizstĢvĢbu pĢrkĢpumu.

2.

Valsts tiesa, kas skatĢja šo pĢrsĢdzĢbu, FĢvárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapeštas AdministratĢvo un darba lietu tiesa, UngĢrija), pauĢ šaubas par daĢu valsts noteikumu un prakses atbilstĢbu SavienĢbas tiesĢbu aktiem. Tostarp iesniedzĢjtiesa lĢdz izskaidrot principus, kas regulĢ nodokĢu iestĢdĢm uzlikto pienĢkumu pierĢdĢt nodokĢu maksĢtĢja iesaisti nodokĢu nemaksĢšanĢ, ko Ģstenojuši tĢ piegĢdĢtĢji, nodokĢu maksĢtĢja tiesĢbas saĢemt piekĢuvi dokumentiem, kas attiecas uz tĢ aizstĢvĢbu, un kĢdĢ apjomĢ valsts tiesai ir jĢizvĢrtĢ nodokĢu iestĢĢu konstatĢtie fakti un tas, kĢdĢ veidĢ šĢs iestĢdes ir vĢkušas pierĢdĢjumus.

II. AtbilstošĢs tiesĢbu normas

A. SavienĢbas tiesĢbas

3.

Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (2) 167. pantu “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams”.

4.

PVN direktīvas 168. pants ir noteikts:

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

a)

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

[..].”

5.

PVN direktīvas 273. pants ir noteikts: “Dalībvalstīs var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji [..].”

B. Valsts tiesības

6.

Saskaņā ar adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003. gada Likums XCII par noteikumiem nodokļu jomā; turpmāk tekstā – “Likums par noteikumiem nodokļu jomā”) 1. panta 3.a punktu:

“Pārbaudot pušu juridiskās attiecības (līgums, darījums), kas rada nodokļu saistības, nodokļu iestāde vienādi aplūko attiecības, kuras jau ir pārbaudītas un klasificētas attiecībā uz katru nodokļu maksātāju, un tai ir automātiski jāpiemēro konstatējumi, kurus tā izdarījusi attiecībā uz vienu pusi, veicot otras puses pārbaudi.”

7.

Saskaņā ar Likuma par noteikumiem nodokļu jomā 12. panta 1. un 3. punktu nodokļu maksātāji ir tiesīgi pārskatīt dokumentus, kuri attiecas uz tiem piemēroto nodokļu jautājumiem. Minētās tiesības ir “tiesības sagatavot vai pieprasīt visu to dokumentu kopijas, kas ir nepieciešamas savu tiesību īstenošanai un savu saistību izpildei”. Tomēr nodokļu maksātāji nedrīkst pārbaudīt inter alia “tās dokumenta daļas, kurās ietverti nodokļu noslūpumi, kas attiecas uz otru personu un par kuriem informācijas iegūšana ir likuma pārkāpums.”

8.

Likuma par noteikumiem nodokļu jomā 97. panta 4. un 5. punkts ir noteikts:

“4. Nodok?u iest?de noskaidro attiec?gos lietas faktus un, beidzot p?rbaudi, pier?da savus konstat?jumus, iz?emot gad?jumus, kad saska?? ar likumu pier?d?šanas pien?kums ir nodok?u maks?t?jam.

5. Proti, par pie?emamiem pier?d?jumiem un apliecin?jumiem ir uzskat?mi dokumenti, ekspertu atzinumi, nodok?u maks?t?ja, vi?a p?rst?vja vai darbinieka, k? ar? citu nodok?u maks?t?ju pazi?ojumi, liecinieku liec?bas, p?rbaudes uz vietas, sl?pt? vai cit?d? veid? veikti izlases pirkumi, izm??in?juma ražošana, kr?jumu p?rbaudes un citu nodok?u maks?t?ju sniegtie dati, cit?s saist?t?s p?rbaud?s g?tie konstat?jumi, pausto datu saturs, dati no citu iest?žu re?istriem vai publiski pieejamie elektroniskie dati un inform?cija”.

9.

Likuma par noteikumiem nodok?u jom? 100. panta 4. punkt? ir noteikts:

“Ja nodok?u iest?de pievieno cita nodok?u maks?t?ja p?rbaud? konstat?tos faktus vai inform?ciju un pier?d?jumus, kas ieg?ti, pamatojoties uz saist?t?s lietas apst?k?u izp?ti, kura veikta, lai apstiprin?tu p?rbaudes rezult?tus, zi?ojums un l?mums par š?du p?rbaudi vai inform?cija un pier?d?jumi, kas g?ti š?s saist?t?s lietas apst?k?u izp?tes laik?, ir iesniedzami nodok?u maks?t?jam t?d? apm?r?, cik?l tie attiecas uz šo nodok?u maks?t?ju.”

10.

Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (2010. gada Likums CXXII par Valsts nodok?u un muitas p?rvaldi, turpm?k tekst? – “Likums par nodok?u iest?di”) 69. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Datus, ko sav?kusi un apstr?d?jusi [NTCA] atbilst?gi 13. panta 7. punkta a) apakšpunktam ties?baizsardz?bas darb?bu vajadz?b?m, [...] k? ar? ?pašus datus dr?kst izmantot tikai ties?baizsardz?bas darb?bu vajadz?b?m, ja vien ties?bu aktos nav noteikts cit?di.”

11.

Likuma par nodok?u iest?di 76. panta 2. punkta g) apakšpunkt? ir noteikts:

“2. Papildus 1. punkt? nor?d?tajam, datus un inform?ciju no [NTCA] ties?baizsardz?bas datu apstr?des sist?m?m t?d? apm?r?, cik nepieciešams likum? noteikto attiec?go pien?kumu izpildei, nor?dot piepras?juma iemeslu, dr?kst piepras?t š?das strukt?ras:

[..]

g)

[NTCA] fili?le, kurai pieš?irtas pilnvaras un kompetence attiec?b? uz pien?kumiem, kas ietilpst [NTCA] kompetenc? saist?b? ar nodok?u un muitas saist?b?m, nodok?u un muitas tiesved?b?m saska?? ar [Likumu par noteikumiem nodok?u jom?], [közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (2003. gada Likums CXXVI par Kopienas muitas ties?bu akta ?stenošanu)] un citiem noteikumiem nodok?u un muitas jom?;”.

III. Fakti, tiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi

12.

Attiec?gos faktus, cik?l tos var noskaidrot no l?guma sniegt prejudici?lo nol?mumu un pušu

argumentiem, var apkopot šādi.

13.

Glencore, prasot ja pamatlēt, ir Ungārijā dibināta sabiedrība, kas galvenokārt nodarbojas ar graudaugu, eļļas augu sēklu un dzīvnieku barības, kā arī izejvielu vairumtirdzniecību. Glencore iepirka graudaugus visā Ungārijā, no kuriem lielu daļu tērēja pārtikai. Tā lielos daudzumos iepirka arī saulespuķu un rapšu sēklas, no kurām lielu daļu izmantoja, lai, noslīdzot apakšuzņēmuma līgumu, ražotu neapstrādātu eļļu un rupja maluma miltus, un mazāko daļu pārtikai nepārstādātu.

14.

NTCA veica pārbaudes Glencore telpās. Pamatojoties uz šīm pārbaudēm, NTCA attiecīgi 2015. un 2016. gadā pieņēma divus administratīvus lēmumus (turpmāk tekstā – “apstrādātie lēmumi”). Pirmais lēmums attiecās uz visiem nodokļiem un subsīdijām par 2010. un 2011. gada taksācijas gadu (izņemot PVN par 2011. gada septembri un oktobri). Saskaņā ar šo lēmumu Glencore tika uzdots atmaksāt inter alia 1951418000 Ungārijas forintu (HUF) saistībā ar nesamaksāto PVN. Otrs lēmums attiecās uz PVN, ko Glencore bija parādā par 2011. gada oktobri, un tajā tika konstatēts, ka tai ir jāsamaksā papildu PVN 130171000 HUF apmērā.

15.

NTCA šajos lēmumos secināja, ka Glencore ir nelikumīgi atskaitījusi PVN, jo tā esot zinājusi vai tai būtu bijis jāzina, ka daži tās piegādātāji ir izdevuši fiktīvus rēķinus un ir iesaistīti nodokļu nemaksāšanā. Šajā saistībā NTCA atsaucās uz administratīviem lēmumiem, kas tika pieņemti attiecībā uz noteiktiem Glencore piegādātājiem, un uz tiesvedību krimināllietā, kas tika ierosināta pret dažiem šiem piegādātājiem (un kas laikā, kad tika pieņemti apstrādātie lēmumi, joprojām turpinājās).

16.

Saskaņā ar apstrādātajiem lēmumiem nodokļu inspektoriem, kuri pārbaudīja Glencore, tika sniegta tieša vai netieša piekļuve dokumentiem, kas ietverti tiesvedībā iesaistīto piegādātāju krimināllietas un administratīvās lietas materiālos. NTCA, pamatojoties uz dažiem pierādījumiem, kas gūti šajās procedūrās, konstatēja, ka Glencore ir (pasīvi) iesaistīta nodokļu nemaksāšanā.

17.

Kad Glencore administratīvās pārsūdzības tika noraidītas, tā apstrādāja šos lēmumus Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa). Savos argumentos Glencore apšaubā, vai administratīvā procedūra, kuras rezultātā tika pieņemti apstrādātie lēmumi, ir bijusi likumīga, un prāmet, ka procedūra nav bijusi taisnīga un ka ir pārkāptas tās tiesības uz aizstāvību.

18.

Saistībā ar šo tiesvedību iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, vai attiecīgā valsts noteikumi, kā tos interpretējušas un piemērojušas nodokļu iestādes un līdzīgi arī valsts tiesa, nav tādi, ka nodokļu maksātājam, piemēram, Glencore, ir pārmet, ka sarežģīti atspēkot savu iesaisti nodokļu nemaksāšanā, ko īstenojuši tās piegādātāji.

19.

Iesniedz?jtiesa nor?da, ka nodok?u iest?des uzskata, ka t?s ir atbr?votas no pier?d?šanas pien?kuma, kas parasti t?m ir uzlikts, ja t?s turpm?kaj? nodok?u proced?r? ?em v?r? konstat?tos faktus, kas sniegti saist?tajos l?mumos. Tas t? ir neatkar?gi no t?, ka nodok?u maks?t?js, attiec?b? uz kuru tiek veikta turpm?k? izmekl?šana, nav bijis iepriekš?j?s proced?r?s iesaist?t? puse un pat var?jis nezin?t par saist?tajiem l?mumiem.

20.

Iesniedz?jtiesa ar? nor?da, ka nodok?u iest?des neuzskata, ka t?m b?tu bijis pien?kums atkl?t saist?to proced?ru lietas materi?lus un pier?d?jumus, uz kuriem pamatojoties pie?emti saist?tie l?mumi. Piem?ram, šaj? liet? administrat?v?s proced?ras laik? Glencore bija sa??musi tikai kopsavilkuma zi?ojuma veid? aprakstu par pier?d?jumiem, uz kuriem pamatojoties tika pie?emti l?mumi attiec?b? uz t?s pieg?d?t?jiem. Lai ar? Glencore vair?kk?rt?gi to ir piepras?jusi, tai tika liegts piek??t noteiktiem lietas dokumentiem, kurus t? uzskat?ja par svar?giem savai aizst?v?bai. Tikai v?l?k pamatlietas izskat?šanas laik? Glencore ac?mredzami tika sniegta piek?uve dažiem no pras?tajiem dokumentiem p?c iesniedz?jtiesas r?kojuma.

21.

Iesniedz?jtiesa uzskata, ka administrat?v?s proced?ras iesp?jam?s nepiln?bas nevar piln?b? nov?rst tiesas ce??, jo nodok?u iest?žu iepriekš pie?emto l?mumu un saist?taj?s tiesved?b?s g?to pier?d?jumu likum?bu nevar p?rskat?t.

22.

Šajos apst?k?os F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (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?b?m uz aizst?v?bu un [Eiropas Savien?bas] Pamatties?bu hartas [(turpm?k tekst? – “Harta”)]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 proced?ras beig?s un kas ir saist?ti ar juridisko attiec?bu p?rkvalific?šanu, nodok?u iest?dei ir j??em v?r? p?c savas ierosmes, veicot cita juridisko attiec?bu dal?bnieka rev?ziju (r??inu sa??m?js pamatliet?), ?emot v?r?, ka citam juridisko attiec?bu dal?bniekam s?kotn?j? rev?zijas proced?r? nav nek?du ties?bu, it ?paši to, kuras ir saist?tas ar procesa dal?bnieka statusu?

2)

Gad?jum?, ja Tiesa uz pirmo jaut?jumu atbild?tu noliedzoši, vai PVN direkt?vas norm?m, k? ar? saist?b? ar t?m pamatprincipam par ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanu un Pamatties?bu hartas 47. pantam ir pretrun? t?da valsts prakse, saska?? ar kuru tiek pie?auta pirmaj? jaut?jum? aprakst?t? proced?ra t?d? veid?, ka otram juridisko attiec?bu dal?bniekam (r??inu sa??m?jam) s?kotn?j? rev?zijas proced?r? nav ar lietas dal?bnieka statusu saist?tu ties?bu un t?d?j?di viš nevar ar? izmantot ties?bas celt pras?bu rev?zijas proced?ras ietvaros, kur? izdar?tie konstat?jumi nodok?u iest?dei p?c savas ierosmes ir j??em v?r? otra dal?bnieka nodok?u saist?bu rev?zijas proced?r? un var tikt izmantoti pret šo dal?bnieku, ?emot v?r?, ka nodok?u iest?de nesniedz otram dal?bniekam pirm? juridisko attiec?bu dal?bnieka (r??inu izsniedz?ja) rev?zijas lietas materi?lus, it

paši konstatējumus pamatojošus dokumentus, protokolus un administratīvos lēmumus, bet tam tos paziņo tikai daži kopsavilkuma veidā, tādējādi nodokļu iestāde tikai netieši informē otru daļbnieku par lietas materiāliem, tos izvēloties pēc saviem kritērijiem, kurus otrs daļbnieks nevar kontrolēt?

3)

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

23.

Rakstveida atbildējumus bija iesnieguši Glencore, Ungārijas valdība un Eiropas Komisija, kuri visi sniedza mutvārdu atbildējumus tiesas sēdē 2019. gada 20. martā.

IV. Analīze

A. Ievada piezīmes

24.

Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas normas, kas interpretētas, ņemot vērā Hartas 47. pantu un 48. panta 2. punktu, liedz daļbvalstij īstenot noteikumu vai praksi, saskaņā ar kuru, pārbaudot nodokļu maksātāja tiesības atskaitēt PVN, nodokļu iestāde ņem vērā faktus un šo faktu tiesisko kvalifikāciju (turpmāk tekstā – “konstatējumi”), ko [nodokļu] iestāde ir konstatējusi saistītajos lēmumos, kas pieņemti attiecībā uz citiem nodokļu maksātājiem. To darot, iestāde tikai daži un netieši atklāj nodokļu maksātāja dokumentus, kas attiecas uz šiem konstatējumiem, iesniedzot kopsavilkumu par dokumentiem, kuri tiek uzskatīti par būtiskiem.

25.

Līgumā sniegti prejudiciālu nolikumu ir raksturīgi lakoniski sniegti fakti par attiecīgo lietu. Tāpēc uzskatu, ka man ir jāizklāsta mana izpratne par faktiem, kuri noteikti strukturās atbildēs, kas jāsniedz uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem. Tomēr ir jāpiebilst, ka, tā kā trūkst faktu materiāla un prejudiciālo jautājumu formulējums ir visai sarežģīts, tas katrā ziņā ietekmē to, kāda veida atbildi var sniegt. Šajā saistībā mani ieteikumi tiks sniegti, saglabājot visai augstu abstrakcijas pakāpi.

26.

Pamatlietā Glencore apstrīd divus lēmumus, ko izdevusi Ungārijas nodokļu iestāde, saskaņā ar

kuriem š? nodok?u iest?de ir atteikusies atskait?t PVN, kas samaks?ts par noteikt?m pieg?d?m, pamatojoties uz to, ka Glencore ir zin?jusi vai tai b?tu bijis j?zina par t?s pieg?d?t?ju izvair?šanas no nodok?u maks?šanas.

27.

Konstat?jums, ka ir bijusi izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas attiec?b? uz noteiktiem dar?jumiem, pirmo reizi tika sniegts l?mums, ko iepriekš nodok?u iest?de ir pie??musi attiec?b? uz Glencore pieg?d?t?jiem proced?r?s, kur?s Glencore nav bijusi dal?bniece. Šis konstat?jums p?c tam tika "p?rcelts" uz apstr?d?tajiem l?mumiem saska?? ar Likuma par noteikumiem nodok?u jom? 1. panta 3.a punktu. Šis noteikums, kura prec?za noz?me tom?r ir pušu domstarp?bu priekšmets, paredz, ka, "p?rbaudot pušu juridisk?s attiec?bas [..], kas rada nodok?u saist?bas, nodok?u iest?de vien?di apl?ko attiec?bas, kas jau ir p?rbaud?tas un klasific?tas attiec?b? uz katru nodok?u maks?t?ju, un tai ir autom?tiski j?piem?ro konstat?jumi, kurus t? izdar?jusi attiec?b? uz vienu pusi, veicot otras puses p?rbaudi".

28.

Apstr?d?tajos l?mumos, lai pier?d?tu Glencore iesaisti attiec?gaj? nodok?u nemaks?šan?, k? saprotu, nodok?u iest?de pamat? ir balst?jusies uz trim pier?d?jumu kop?m, proti, i) pier?d?jumiem, kuri ieg?ti saist?b? ar administrat?vo proced?ru, kas uzs?kta pret Glencore, ii) pier?d?jumiem, kuri ieg?ti administrat?vaj? proced?r?, kas veikta attiec?b? uz Glencore pieg?d?t?jiem, un iii) pier?d?jumiem, kuri ieg?ti krimin?lproces?, kas uzs?kts pret Glencore pieg?d?t?jiem.

29.

Laik?, kad iesniedz?jtiesa iesniedza savu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, attiec?b? uz Glencore pieg?d?t?jiem veikt?s nodok?u proced?ras bija nosl?guš?s l?dz ar administrat?vo l?mumu pie?emšanu, kas bija k?uvuši gal?gi. Savuk?rt krimin?lprocess pret šiem pieg?d?t?jiem aizvien turpin?j?s, ac?mredzot izmekl?šanas stadij? (tas ir, lieta v?l netika iesniegta krimin?ltiesai).

30.

Tas noz?m?, ka šaj? liet? šaubas, ko paudusi iesniedz?jtiesa saist?b? ar iesp?jamajiem Glencore ties?bu p?rk?pumiem, izriet no t?, ka starp daž?d?m valsts iest?žu fili?l?m ir veikta pier?d?jumu "nodošana" un ka šo iest?žu sagatavotie konstat?jumi, kas ietverti vien? vai vair?kos administrat?vos l?mumos, ir "p?rcelti" uz turpm?kiem administrat?vajiem l?mumiem. Savuk?rt, k? puses apstiprin?jušas tiesas s?d?, apstr?d?tajos l?mumos nav konstat?jumu, kas b?tu veikti, pamatojoties uz spriedumu krimin?lproces?, jo taj? laik? š?da sprieduma nav bijis. No dokumentiem, ko sav?kušas iest?des, veicot krimin?lizmekl?šanu, tom?r tika ieg?ta noteikta inform?cija.

31.

Iev?rojot iepriekš teikto, man š?iet, ka ar saviem jaut?jumiem iesniedz?jtiesa v?las izvirz?t tr?s galvenos jaut?jumus. Pirmais jaut?jums ir par to, k?d? veid? nodok?u iest?d?m, kad t?s balst?s uz konstat?jumiem, kas sniegti iepriekš?jos attiec?b? uz pieg?d?t?jiem pie?emtajos l?mumos, ir j?pilda t?m uzliktais pien?kums pier?d?t, ka nodok?u maks?t?js ir zin?jis vai tam b?tu bijis j?zina par t? pieg?d?t?ju izvair?šanas no nodok?u maks?šanas. Otrais jaut?jums ir saist?ts ar to, k?d? apm?r? nodok?u iest?d?m ir j?sniedz nodok?u maks?t?jam piek?uve pier?d?jumiem, kas nepieciešami t? aizst?v?bai, tostarp dokumentiem, kas ieg?ti attiec?b? uz citiem nodok?u maks?t?jiem ierosin?taj?s saist?taj?s proced?r?s. Trešais jaut?jums ir par to, k?d?m ir j?b?t valsts

tiesas pilnvar?m, kad t? izv?rt? nodok?u iest?žu konstat?jumus, kas iek?auti attiec?b? uz nodok?u maks?t?ja pieg?d?t?jiem pie?emtajos l?mumos, un tiesved?b? pret šiem pieg?d?t?jiem ieg?to pier?d?jumu likum?bu.

32.

Visbeidzot, neiev?rojot piem?rojam?s Savien?bas ties?bas, b?tu j?atg?dina, ka valsts ties?bu normas, ar kur?m ir noteiktas proced?ras un sankcijas, lai apkarotu izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un kr?pšanu nodok?u jom?, paredz Savien?bas ties?bu aktu ?stenošanu Hartas 51. panta 1. punkta vajadz?b?m (3). K? uzsv?ra iesniedz?jtiesa, šaj? liet? ?paši b?tiskas ir Hartas attiec?gi 47. pant? un 48. panta 2. punkt? noteikt?s ties?bas uz efekt?vu ties?bu aizsardz?bu un taisn?gu tiesu un ties?bas uz aizst?v?bu.

B. Nodok?u iest?dei uzliktais pier?d?šanas pien?kums

33.

Pirmais iesniedz?jtiesas uzdots jaut?jums ir par to, k?d? veid? nodok?u iest?d?m, kad t?s v?las k? pamatojumu izmantot konstat?jumus, kas sniegti iepriekš?jos attiec?b? uz pieg?d?t?jiem pie?emtajos l?mumos, ir j?pilda t?m uzliktais pien?kums pier?d?t, ka nodok?u maks?t?js ir zin?jis vai tam b?tu bijis j?zina par pieg?d?t?ju izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

34.

S?kum? ir j?uzsver, ka nodok?u atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas ir maks?jams vai samaks?ts visas t? saimniecisk?s darb?bas ietvaros (4). Tiesa ir konsekventi spriedusi, ka ties?bas atskait?t PVN ir PVN sist?mas pamatelements, un t?d?j?di to princip? nedr?kst ierobežot (5).

35.

Bez šaub?m šos Savien?bas ties?bu aktus nevar izmantot k? pamatojumu ?aunpr?t?giem un kr?pnieciskiem m?r?iem, un PVN direkt?v? ir skaidri noteikts un stimul?ts m?r?is nov?rst izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, nodok?u apiešanu un kr?pšanu (6). No PVN direkt?vas 2. un 273. panta, skat?tiem kopsakar? ar LES 4. panta 3. punktu, izriet, ka dal?bvalst?m ir j?veic visi atbilstošie normat?vie un administrat?vie pas?kumi, lai nodrošin?tu attiec?gaj? teritorij? maks?jam? PVN iekas?šanu piln? apjom? un nov?rstu kr?pšanu (7). Ta?u pas?kumi, ko dal?bvalstis t?lab dr?kst noteikt, nedr?kst p?rsniegt to, kas ir vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai. T?p?c tos nevar izmantot t?, ka ar tiem sistem?tiski tiktu apstr?d?tas ties?bas uz PVN atskait?šanu un l?dz ar to – PVN neitralit?te (8).

36.

T?d?j?di ar PVN direkt?vas norm?m nav sader?gs šo ties?bu atteikums personai, kura nezin?ja un nevar?ja zin?t par attiec?g? dar?juma saist?bu ar kr?pniecisku r?c?bu, ko veicis pieg?d?t?js vai cita persona, kas ietilpst pieg?des ??d? pirms vai p?c nodok?a maks?t?ja veik? dar?juma (9). Lai nodok?u maks?t?jam atteiktu atskait?šanas ties?bas, nodok?u iest?dei, ?emot v?r? objekt?vus faktorus un nepieprasot, lai nodok?u maks?t?js veiktu p?rbaudes, par kuru veikšanu tas nav atbild?gs, ir j?konstat?, ka nodok?u maks?t?js ir zin?jis vai vi?am b?tu bijis j?zina, ka vi?a dar?juma partneris ir bijis iesaist?ts PVN kr?pšan? (10).

37.

T? k? nav Savien?bas ties?bu normu par pier?d?jumu ieg?šanu, nodok?a maks?t?ja l?dzdal?ba

PVN krāpšanā ir jāpierāda saskaņā ar valsts tiesību aktos noteiktajiem pierādījumu iegūšanas noteikumiem (11). Tomēr, kā Tiesa ir atkārtoti noteikusi, pierādījumu iegūšanas noteikumi nedrīkst nelabvēlīgi ietekmēt Savienības tiesību efektivitāti un ir jāievēro Harta garantētās tiesības (12).

38.

No WebMindLicenses lietas izriet, ka principā ne PVN direktīvas noteikumi, ne aizstāvības tiesību ieviešanas princips neliedz nodokļu iestādēm izmantot pierādījumus, kas iegūti pret to pašu personu paralēli norietošajam kriminālprocesam, kurš vēl nav noslēdzies, lai noteiktu, vai ir bijusi izvairīšanās no nodokļu maksāšanas (13).

39.

Es neredzu neviena iemesla, kāpēc šis princips neattiektos arī uz tādā situāciju, kādā ir pamatlieta, kurā pierādījumi ir iegūti saistībā ar administratīvo procedūru vai kriminālprocesu, kas tiek veikts pret uzņēmuma piegādātājiem. Kā ir norādījusi Komisija, nodokļu iestādēm tā ir parasta un pilnīgi leģitīma prakse – ja nodokļu maksātāja pārbaudē rodas aizdomas attiecībā uz noteiktu darījumu likumību, var veikt papildu pārbaudes attiecībā uz tiem nodokļu maksātājiem, kas atrodas piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veikta darījuma. Pēc šā m pārbaudēm var tikt ierosinātas paralēlas procedūras (kriminālprocesi un/vai administratīvās procedūras) attiecībā uz dažādiem nodokļu maksātājiem, pamatojoties uz tiem pašiem faktiem un to pašu pierādījumu kopumu (14).

40.

Tāpēc tas, ka daži dokumenti tiek nodoti no vienas procedūras uz citu, pats par sevi nav aizstāvības tiesību pārkāpums attiecībā uz nodokļu maksātāju, attiecībā uz kuru tiek veikta pārbaude šajā citā procedūrā.

41.

Šādi vispārējai iespējai tomēr ir daži svarīgi nosacījumi. Ja nodokļu iestāde ir nodomājusi izmantot šos dokumentus kā savu konstatējumu pamatojumu turpmākajam lēmumam, tai ir jānodrošina, ka: i) nodokļu maksātājam tiek piešķirta piekļuve tiem dokumentiem, kas tiek izmantoti kā pierādījumi turpmākajam lēmumam, ii) nodokļu maksātājam tiek dota iespēja tikt uzklautam attiecībā uz šiem dokumentiem un iesniegt pierādījumus savu argumentu pamatošanai, iii) ir skaidri saskaņoti attiecīgie dokumenti un to derīgums izmantošanai tās lēmumā, savā lēmumā iekļaujot nodokļa maksātāja attiecīgos argumentus, atbildot uz šiem argumentiem vai tos atspēkojot. Tas tā ir neatkarīgi no tā, vai šie dokumenti jau ir bijuši par pamatu iepriekšējam lēmumam, kurš pa to laiku ir kļuvis galīgs.

42.

Tas, ka tiek uzskatīts, ka konstatējumi ir izdarīti iepriekšējos lēmumos, nevar atbrīvot nodokļu iestādes no to pienākuma turpmākajos lēmumos, kas pieņemti attiecībā uz citiem nodokļu maksātājiem, pienācīgi izskaidrot savu pamatojumu un sniegt apliecināšus pierādījumus. Principā visiem nodokļu iestādes lēmumiem, kuros nodokļa maksātājam tiek atteikts atskaitīt PVN, ir jābūt autonomiem lēmumiem, kuros tiek pienācīgi un neatkarīgi attaisnoti un pamatoti iestāžu secinājumi.

43.

Jebkura cita pieeja nopietni iedragātu turpmākajos procesos iesaistīto nodokļu maksātāju

aizst?v?bas ties?bas, jo tajos neko nevar?tu pan?kt. No vienas puses, nodok?u maks?t?js nevar?tu apstr?d?t konkr?tus iepriekš?jos l?mumus ietvertos konstat?jumus, jo vi?š nav bijis šo procesu dal?bnieks, un, no otras puses, vi?š nevar?tu apstr?d?t šos konstat?jumus, kas ietverti proces?, kur? pats ir iesaist?ts, jo iest?d?m ir saistoši pašu pie?emtie iepriekš?jie l?mumi.

44.

?rk?rt?jos gad?jumos tas var?tu ar? noz?m?t, ka nav visp?r nek?das aizst?v?bas, ?paši gad?jumos (kas nemaz nav tik reti gad?jumos, kad ir notikusi kr?pšana liel? apm?r?), kuros tiesved?ba notiek pret uz??mumiem, kas tiek likvid?ti, kas vairs nepast?v vai kas vienk?rši vairs nav ieinteres?ti sevi aizst?v?t. P?d?j? min?t? veida gad?jumos nodok?u iest?de faktus un to tiesisko kvalifik?ciju, kam b?tu sava veida erga omnes iedarb?ba, var?tu konstat?t un tas faktiski visp?r nekad netiktu apstr?d?ts.

45.

Šie apsv?rumi ?auj man non?kt l?dz jaut?juma b?t?bai, kas skar t?das valsts ties?bu normas, k? Likuma par noteikumiem nodok?u jom? 1. panta 3.a punkta, sader?bas izv?rt?šanu. K? nor?d?ts iepriekš 27. punkt?, tas, k?d? veid? b?tu j?interpret? un j?piem?ro šis noteikums, ir pušu domstarp?bu priekšmets. Šai Tiesai nav j?interpret? valsts ties?bu akti. T?p?c es attur?šos no stingras nost?jas pie?emšanas attiec?b? uz šo konkr?to noteikumu un savos apsv?rumos aprobežošos vien ar dažiem visp?r?jiem atzinumiem.

46.

Dabiski, ka nek?das probl?mas nerada tas, ka saska?? ar likumu nodok?u iest?d?m princip? ir j?b?t konsekvent?m, kad t?s nov?rt? vienus un tos pašus faktus vai tiesisk?s attiec?bas. Tieši otr?di, k? ir apgalvojusi Ung?rijas vald?ba, tas veicina tiesisko droš?bu un nodrošina nodok?u maks?t?ju vienl?dz?bu. Tom?r ir j?pievieno divi b?tiski iebildumi.

47.

Pirmk?rt, interpret?jot t?du noteikumu k? Likuma par noteikumiem nodok?u jom? 1. panta 3.a punktu, ir j?iev?ro PVN sist?mas lo?ika un strukt?ra. Atseviš?i nodok?u maks?t?ji nevar b?t atbild?gi par citu nodok?u maks?t?ju nelikum?g?m darb?b?m tikai t?p?c, ka tie bijuši t?du attiec?bu puse, kas rad?jušas attiec?g?s nodok?u saist?bas. Ikvienu š?da atbild?ba ir j?nosaka individu?l? l?men? attiec?b? uz katru nodok?u maks?t?ju pieg?des ??d? (15).

48.

Otrk?rt, š?da valsts ties?bu akta noteikuma darb?ba var b?t tikai tikt?l, cik ar to nodok?u iest?d?m tiek uzlikts pien?kums pie?emt vien?du pieeju vis?s saist?taj?s liet?s, ja vien nav pamatotu iemeslu r?koties pret?ji. Citiem v?rdiem sakot, š?ds noteikums ir pie?emams tikai tikt?l, cik tas neliedz nodok?u iest?d?m de jure vai de facto izdar?t atš?ir?gu secin?jumu saist?b? ar citu proced?ru, ja t?m ir sniegti jauni argumenti vai jauni pier?d?jumi.

49.

Šo iemeslu d??, ja valsts ties?bu norma vai prakse, saska?? ar kuru nodok?u iest?d?m juridiski vai faktiski ir saistoši konstat?jumi, kas ietverti saist?tajos l?mumos, tiktu interpret?ta un piem?rota cit?d? veid?, nevis k? tikko izkl?st?ts, t? var?tu b?t pretrun? vair?kiem b?tiskiem pamatprincipiem. Tom?r ikvienu š?da interpret?cija nevar ne "m?kstin?t" nodok?u iest?dei uzlikto pier?d?šanas pien?kumu, ne v?l jo vair?k faktiski p?rlikt to uz nodok?u maks?t?ju, t?d?j?di rezult?t? v?jinot atskait?šanas ties?bas un l?dz ar to PVN neitralit?ti, vienlaikus ar? p?rk?pjot nodok?u maks?t?ju

aizst?v?bas ties?bas.

C. Nodok?u maks?t?ja ties?bu piek??t lietas materi?liem tv?rums

50.

Otrais šaj? tiesved?b? izvirz?tais jaut?jums attiecas uz nodok?u iest?des pien?kumu pieš?irt nodok?u maks?t?jam piek?uvi pier?d?jumiem, kuri attiecas uz tiesved?bu nodok?u liet?, kas tiek veikta attiec?b? uz šo personu. Proti, l?dz?gi valsts tiesai liet? Ispas (16), ar? šaj? liet? iesniedz?jtiesa l?dz preciz?t, kad, ko un k? tos izpaust.

51.

Attiec?b? uz pirmo aspektu ir j?patur pr?t?, ka ties?bas piek??t lietas materi?liem ir instruments, ar kuru ?steno to personu aizst?v?bas ties?bas, kuru intereses var?tu skart valsts iest?žu pie?emtais l?mums.

52.

Saska?? ar aizst?v?bas ties?bu iev?rošanas principu nelabv?l?ga l?muma adres?tam j?b?t iesp?jai sniegt savus apsv?rumus pirms š? l?muma pie?emšanas, lai kompetent? iest?de var?tu ?emt v?r? visu atbilstošo inform?ciju. Š?s normas m?r?is, pirmk?rt, ir ?aut adres?tam labot k??du vai sniegt inform?ciju par t? personisko situ?ciju, kas veicin?tu l?muma pie?emšanu vai nepie?emšanu, noteiktu t? saturu (17).

53.

Piek?uve lietas dokumentiem ir j?pieš?ir k?d? br?d? administrat?v?s proced?ras laik?, bet noteikti – pirms iest?des pie?em savu gal?go l?mumu. Nodok?u maks?t?jam ir j?b?t pietiekami daudz laika, lai iepazītos ar dokumentiem, kas ir iest?žu r?c?b?, un attiec?gi sp?tu sagatavot savu aizst?v?bu.

54.

Nodok?u maks?t?jam b?tu j?b?t piek?uvei lietas materi?liem pirms jebk?das tiesved?bas uzs?kšanas. Piek?uve lietas dokumentiem ?auj nodok?u maks?t?jam pie?emt izsv?rtu l?mumu, vai vi?š v?las apstr?d?t iest?des pie?emto l?mumu kompetentaj? ties? vai tribun?l? (18).

55.

T?d?? [inform?cijas] izpaušana v?l?k? posm?, kas notiek tikai saist?b? ar tiesved?bu, kura ierosin?ta pret administrat?vo iest?žu pie?emto l?mumu, parasti nevar labot puses aizst?v?bas ties?bu p?rk?pumu, kas izkristaliz?jies procesa administrat?v? posma laik? (19).

56.

Tad attiec?b? uz to, k?du veidu dokumenti iest?d?m ir j?sniedz nodok?u maks?t?jam, pret kuru tiek veikta izmekl?šana, es v?l?tos uzsv?rt, ka ties?bas piek??t lietas materi?liem noz?m?, ka nodok?u maks?t?jam ir j?b?t iesp?jai iepazīties ar visiem izmekl?šanas liet? ietvertajiem dokumentiem, kas ir b?tiski aizst?v?bas ?stenošanai.

57.

Konkr?t?k, šie dokumenti, pirmk?rt, ir lietas materi?lu elementi, uz kuriem pamatojoties iest?des ir nodom?jušas pie?emt savu l?mumu attiec?b? uz nodok?u maks?t?ju (20). Tas noz?m?, ka

Glencore liet? šai sabiedr?bai b?tu bijusi j?sa?em piek?uve visiem pier?d?jumiem, uz kuriem tika sniegta atsauce, lai noteiktu, ka t? ir zin?jusi vai tai b?tu bijis j?zina par attiec?go izvair?šanas no nodok?u maks?šanas.

58.

Šaj? saist?b? ir v?rts nor?d?t, ka piek?uves ties?bas past?v neatkar?gi no dokumenta izcelsmes un no t?, k?d? saist?b? dokuments tika ieg?ts (piem?ram, paral?l? administrat?v? proced?r? vai krimin?lproces?, kas veikts pret citu nodok?u maks?t?ju), ja vien ac?mredzami nav piem?rojams k?ds iz??mums (21). Nav b?tiski, vai dokuments, kuru iest?des izmantojušas k? pamatojumu, no vienas lietas materi?liem ir fiziski nodots cit? liet? – ja šos dokumentus ir paredz?ts izmantot k? pier?d?jumu n?kamaj? liet?, tie ir j?atkl?j nodok?a maks?t?jam, uz kuru attiecas š? n?kam? lieta. Dal?bvalsts zi?? ir izlemt, vai to nodrošina, sniedzot pras?to dokumentu kopijas vai ?aujot nodok?u maks?t?jam (vajadz?bas gad?jum? da??ji) piek??t saist?t? procesa lietas materi?liem. B?tiski vien ir tas, ka nodok?u maks?t?jam ir re?la iesp?ja piek??t s?kotn?jiem pier?d?jumiem.

59.

Otrk?rt, piek?uves ties?bas oblig?ti ir attiecin?mas uz citiem dokumentiem, kurus, lai ar?, iesp?jams, netieši, iest?des ir izmantojušas sava l?muma pamatojum? un kuri attiecas uz t? nodok?a maks?t?ja r?c?bu, pret kuru tiek veikta izmekl?šana. K? Eiropas Cilv?kties?bu tiesa (ECT) saska?? ar Cilv?kties?bu un pamatbr?v?bu aizsardz?bas konvencijas (ECPAK) 6. pantu ir konsekventi spriedusi, person?m, pret kur?m veic izmekl?šanu, b?tu j?b?t iesp?jai piek??t ne tikai “pier?d?jumiem, kas tieši attiecas uz lietas faktiem”, bet ar? “citiem pier?d?jumiem, kas var?tu attiekties uz š?s lietas pie?emam?bu, uzticam?bu un piln?gumu” (22).

60.

Trešk?rt, piek?uves ties?bas attiecas ne vien uz aps?dzošajiem pier?d?jumiem, bet ar? uz attaisnojošiem pier?d?jumiem, ko nodok?u iest?des var?tu b?t ieguvušas (23). Tas noz?m?, ka nodok?u maks?t?jam b?tu j?b?t piek?uvei dokumentiem un inform?cijai, kas var?tu b?t vi?am labv?l?ga, jo var?tu vi?u attaisnot vai, visp?r?g?k run?jot, var?tu izr?d?ties, ka tie nesaskan ar secin?jumiem, ko nodok?u iest?de izdar?jusi, ?emot v?r? p?r?jos t?s r?c?b? esošos pier?d?jumus (24).

61.

Savuk?rt, k? es ieteicu liet? Ispas, ties?bas piek??t lietas materi?liem nevar interpret?t t?d?j?di, ka nodok?u maks?t?jam ir ties?bas “piek??t lietas materi?liem piln?b?”, ja ar to saprot “administrat?vo iest?žu r?c?b? esošo dokumentu un inform?cijas kopumu piln?b?”, tostarp “t?dus elementus, kas nav tieši saist?ti ar pie?emto l?mumu, k? atseviš?as iekš?jas piez?mes, projekti, papildu apr??ini un visa no trešaj?m person?m ieg?t? inform?cija” (25).

62.

V?l jo vair?k es neredzu pamatu piepras?t, lai tiktu sniegta pilna piek?uve lietas materi?liem, kas attiecas uz paral?l?m tiesved?b?m pret citiem nodok?u maks?t?jiem, protams, ar noteikumu, ka visi attiec?gie dokumenti, kurus nodok?u iest?de v?las izmantot k? pamatojumu, ir “nodoti” turpm?kajai lietai un tiem ir pieš?irta piek?uve (26).

63.

Turkl?t saska?? ar past?v?go judikat?ru Savien?bas ties?b?s noteiktais aizst?v?bas ties?bu iev?rošanas visp?r?jais princips nav absol?ta priekšroc?ba, bet var ietvert ierobežojumus ar

nosacījumu, ka tie reāli atbilst sabiedrības interešu mērķiem, uz ko ir vērsts konkrētais pasākums, un, ņemot vērā izvirzītos mērķus, šie ierobežojumi nav pārmērīga un nepieņemama iejaukšanās, kas pašā būtībā aizskar šādi garantētās tiesības (27). Tādējādi piekļūvi lietas materiāliem var ierobežot tajos gadījumos, kad tas ir acīmredzami stingri nepieciešams, lai nodrošinātu, ka tiek aizsargātas svarīgas valsts intereses (notiekošās kriminālizmeklēšanas noslēpums) vai ka netiek pārmērīgi ietekmētas citu personu pamattiesības (piemēram, personas datu vai izpēti muma noslēpumu konfidencialitāte) (28).

64.

Tomēr iestāde ir jāpierāda, ka šo izpēti mumu piemērošanas prasības ir izpildītas, un to var pārskatīt tiesā (29). Iestāde ir arī jāizvērtē, vai var atļaut daļu piekļūvi dokumentiem, attiecībā uz kuriem piemērojams kāds no šiem izņēmumiem; lai to darītu, it īpaši jāpārbauda, vai ir iespējama ierobežota piekļūve tikai noteiktam dokumentu daļai un vai no iestāžu puses nav nepieciešams nesamērīgi liels darbs (30). Šajā saistībā jāpatur prātu, ka mēdienu IT vidē liela dokumentu apjoma apstrāde un vajadzības gadījumā dokumentu rediģēšana ir kļuvusi daudz vienkāršāka nekā agrāk.

65.

Visbeidzot, attiecībā uz to, kādā veidā ir jāpiešķir piekļūve, es vēršos uzsvērt, ka iepriekš 58. punktā skaidroto iemeslu dēļ nepietiek tikai ar atsauci uz iepriekšējiem lēmumiem, kuros attiecīgā dokumenti tika izmantoti kā pierādījumi. Līdzīgi nodokļu iestādes rīcībā esošo pierādījumu apraksts kopsavilkuma ziņojuma veidā nenodrošina nodokļu maksātāja tiesības piekļūt lietas materiāliem, ja šim nodokļu maksātājam nav iespējas pieprasīt un iepazīties, un, iespējams, nokopēt konkrētos dokumentus. Tik tiešām ir raksturīgi svarīgi, lai nodokļu maksātājs varētu "uzmest aci" oriģināldokumentiem, ja viņš vēršos to dārt.

D. Izskatēšana tiesā

66.

Visbeidzot šūmā ir jāpievēršas tam, kādā apjomā valsts tiesā var pārskatīt nodokļu iestāžu lēmumu atteikt nodokļu maksātājam noteiktus PVN atskaitījumus.

67.

Kompetentajai tiesai būtu vispārīgi jānovērtē visi tai iesniegtās lietas attiecīgā fakti un apstākļi, lai noteiktu, vai attiecīgajam nodokļu maksātājam bija [nodokļa] atskaitēšanas tiesības attiecībā uz piegādēm, saistībā ar kurām notikusi attiecīgā izvairēšanās no nodokļu maksēšanas.

68.

Izskatot lietu, valsts tiesai acīmredzami nevar būt saistoši nodokļu iestādes konstatējumi, kas ietverti vai nu apstrādātajos lēmumos, vai lēmumos, kas pieņemti attiecībā uz citiem nodokļu maksātājiem, pat ja tie ir kļuvuši galīgi.

69.

Saskaņā ar Hartas 47. pantu valsts tiesas jurisdikcijai ir jāaptver visi tiesību un faktu jautājumi, kas noteiks tiesvedības iznākumu (31). Lai izpildītu prasības saistībā ar tiesībām uz lietas taisnīgu izskatēšanu, ir svarīgi, lai lietas dalībnieki būtu iepazinušies visiem šiem jautājumiem un tos varētu apspriest un tikt uzklauti par tiem (32).

70.

Saist?b? ar tiesved?bu valsts tiesai ir j?sp?j ar? p?rbaud?t (vajadz?bas gad?jum? saist?b? ar pagaidu noregul?juma tiesved?bu), cik likum?gi, ?emot v?r? Savien?bas ties?bas, ir pier?d?jumi, kas tiek izmantoti pret nodok?u maks?t?ju, tostarp tie, kas "nodoti" no cit?m tiesved?b?m. Saska?? ar Tiesas spriedumu liet? WebMindLicenses, lai Hartas 47. pant? garant?t? izskat?šana ties? b?tu efekt?va, "tiesa[i], p?rbaudot l?muma, ar kuru tiek ?stenotas Savien?bas ties?bas, tiesiskumu, [j?sp?j] p?rbaud?t, vai š? l?muma pamat? esošie pier?d?jumi nav ieg?ti un izmantoti, p?rk?pjot šaj?s norm?s un it ?paši Hart? garant?t?s ties?bas". Š? pras?ba ir izpild?ta, "ja tiesa, kas izskata pras?bu par PVN uzr??inu veikuš?s nodok?u iest?des l?mumu, ir ties?ga p?rbaud?t, ka pier?d?jumi, kuri ir ieg?ti v?l nepabeigt? krimin?lproces? un uz kuriem tiek balst?ts šis l?mums, ir patieš?m ieg?ti šaj? krimin?lproces? un 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 tikuši ieg?ti atbilstoši š?m ties?b?m" (33).

71.

Svar?gi, k? šaj? spriedum? Tiesa piebilda, ka, "ja š? pras?ba nav izpild?ta un l?dz ar to ties?bas v?rsties ties? nav iedarb?gas vai ja ir p?rk?ptas citas Savien?bas ties?b?s garant?t?s ties?bas, administrat?vaj? nodok?u proces? izmantotie krimin?lproces? ieg?tie pier?d?jumi ir j?noraida un apstr?d?tais l?mums, kas balst?s uz š?diem pier?d?jumiem, ir j?atce?, ja š? iemesla d?? tas ir zaud?jis savu pamatojumu" (34).

72.

Ja iesniedz?jtiesai neb?tu iesp?jas p?rskat?t nodok?u iest?žu konstat?jumus vai to, k?d? veid? to iesniegtie pier?d?jumi tika ieg?ti, ar? tas var?tu b?t pušu procesu?lo ties?bu vienl?dz?bas principa p?rk?pums, kas tieši izriet no Hartas 47. pant? noteiktaj?m ties?b?m uz taisn?gu tiesu.

73.

Proti, saska?? ar past?v?go judikat?ru pušu procesu?lo ties?bu vienl?dz?bas princips noz?m?, ka katram lietas dal?bniekam ir j?nodrošina sapr?t?ga iesp?ja izkl?st?t savu lietu, tostarp iesniegt savus pier?d?jumus apst?k?os, kad tas nav ac?mredzami nelabv?l?g?k? situ?cij? sal?dzin?jum? ar otru lietas dal?bnieku. Š? principa m?r?is ir nodrošin?t abu pušu l?dzsvaru tiesved?b?, garant?jot šo dal?bnieku 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? (35).

74.

Visp?r?g?k? l?men? ir j?uzsver, ka ar dažiem nenoz?m?giem iz??mumiem administrat?vo iest?žu apgalvojumi un konstat?jumi nav un nevar b?t tiesai saistoši vai liegt tai veikt izskat?šanu piln?b?. K? Tiesa nesen v?lreiz bija uzsv?rusi, ka neatkar?bas j?dziens noz?m? it ?paši to, ka attiec?g? strukt?ra pilda savas tiesas spriešanas funkcijas piln?gi autonomi, proti, tai nav piem?rojami nek?di hierarhiski ierobežojumi un t? nav pak?auta nek?dai citai strukt?rai ne tieš? veid? (t? nesa?em jebk?das izcelsmes nor?d?jumus vai instrukcijas (36)), ne netieš? (tai nav saistošs ar citu ties?bu aktu vai l?mumu, jo ?paši ar administrat?viem aktiem, kas faktiski nav ietverti izskat?šan? ties?, veikta nov?rt?juma izn?kums (37)).

75.

Šo iemeslu d?? valsts tiesai, izskatot nodok?u maks?t?ja pras?bu pret nodok?u iest?žu pie?emto l?mumu, ir j?sp?j izskat?t visus faktiskos un tiesiskos š? l?muma elementus, tostarp to, cik

likum?g? veid? ir ieg?ti pier?d?jumi, neatkar?gi no šo pier?d?jumu izcelsmes.

V. Secin?jumi

76.

Iesaku Tiesai uz F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa, Ung?rija) prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di:

—

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu normas, kas interpret?tas, ?emot v?r? Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hartas 47. pantu un 48. panta 2. punktu, neliedz dal?bvalsts ties?bu normu vai praksi, saska?? ar kuru nodok?u iest?dei, kad t? p?rbauda nodok?u maks?t?ja ties?bas atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN), ?emt v?r? konstat?jumus, kas izdar?ti saist?tajos l?mumos, kuri ir k?uvuši gal?gi, ar nosac?jumu, ka:

—

š?da ties?bu norma vai prakse, cikt?l tiek iev?rota PVN sist?mas lo?ika un strukt?ra, neliedz nodok?u iest?d?m de jure vai de facto izdar?t atš?ir?gu secin?jumu saist?b? ar citu proced?ru, ja t?m ir sniegti jauni argumenti vai jauni pier?d?jumi;

—

nodok?u iest?d?m pirms gal?g? l?muma pie?emšanas princip? ir j?nodrošina piek?uve visiem dokumentiem, kas ir b?tiski, lai nodok?u maks?t?js ?stenotu savas aizst?v?bas ties?bas, tostarp tiem, kas tika ieg?ti saist?to administrat?vo proced?ru vai krimin?lprocesu kontekst?. Pier?d?jumu apraksts kopsavilkuma zi?ojuma veid? ir pietiekams tikai tad, ja nodok?u maks?t?js var piepras?t iepazīties ar konkr?tajiem dokumentiem un, iesp?jams, to kopijas;

—

valsts tiesa, izskatot pras?bu pret nodok?u iest?žu pie?emto l?mumu, var izskat?t visus faktiskos un tiesiskos š? l?muma elementus, tostarp ieg?to pier?d?jumu likum?bu, neatkar?gi no šo pier?d?jumu izcelsmes.

(1) Ori?in?lvaloda – ang?u.

(2) OV 2006, L 347, 1. lpp.

(3) It ?paši skat. spriedumu, 2013. gada 26. febru?ris, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, 27. punkts), k? turpm?k preciz?ts spriedumos, 2017. gada 5. decembris, M.A.S. un M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936), un 2018. gada 2. maijs, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295).

(4) Skat., piem?ram, spriedumu, 2018. gada 5. j?lijs, Marle Participations (C?320/17, EU:C:2018:537, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

(5) Daudzu citu starp? skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

- (6) Tostarp skat. spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 50. punkts), un 2017. gada 22. novembris, Cussens u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 28. punkts).
- (7) Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 26. februāris, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts), un 2018. gada 2. maijs, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, 26. punkts).
- (8) Skat. it paši spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).
- (9) Skat. spriedumu, 2012. gada 6. decembris, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 35.–38. un 41. punkts), un 2014. gada 13. marts, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 40.–42. punkts).
- (10) Šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2016. gada 10. novembris, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- (11) Piemēram, skat. manus secinājumus lietā Dzivev (C-310/16, EU:C:2018:623, 24. un turpmākie punkti un tajos minētā judikatūra).
- (12) Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 65. un 68. punkts).
- (13) Turpat, 68. un 90. punkts.
- (14) Piemēram, skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, Mahagében un Dávid, (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 17. un 25. punkts), un 2012. gada 6. decembris, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 14. punkts). Skat. arī rīkojumu, 2015. gada 15. jūlijs, Itales (C-123/14, nav publicēts, EU:C:2015:511, 14. un 15. punkts).
- (15) Skat. supra šo secinājumu 36. punktu.
- (16) Skat. manus secinājumus lietā Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, 99. punkts).
- (17) Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 3. jūlijs, Kamino International Logistics un Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- (18) Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1987. gada 15. oktobris, Heylens u.c. (222/86, EU:C:1987:442, 15. punkts).
- (19) Tomēr tas tūlīt var nebūt, ja pret iestādes izdotu lēmumu ierosinātas tiesvedības rezultātā “nelabvēlīga lēmuma izpilde netiek automātiski apturēta un tas nekāst tūlītējā nepiemērojams”. Skat. šajā nozīmē spriedumu, 2014. gada 3. jūlijs, Kamino International Logistics un Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 54. un turpmākie punkti).
- (20) Piemēram, skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, 32. punkts).
- (21) Skat. infra šo secinājumu 63. un 64. punktu.
- (22) Skat. ECT spriedumu, 2008. gada 11. decembris, Mirilashvili pret Krieviju (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, 200. punkts un tajā minētā judikatūra). Mans izcēlums. Lai arī dabiski ECPAK 6. panta 1. punktam primāri ir civiltiesiskā un krimināltiesiskā daļa, ECT ir piemērojusi ECPAK 6. panta 1. punkta noteikumus noteiktu veidu procesiem nodokļu jomā.

Tāpēc ECT izstrādātie principi var būt labi kalpot kā vispārīgs iedvesmas avots standartam, kas jāpiemēro tādai procedūrai kā pamatlīdēt, neatkarīgi no (atsevišķas) izpētes, vai konkrētajā gadījumā piemērotā sankcija faktiski ir vai nav uzskatāma par "krimināltiesisku" pēc būtības.

(23) Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 13. septembris, UBS Europe u.c. (C-358/16, EU:C:2018:715, 66. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī ECT spriedumu, 2012. gada 5. aprīlis, Chambaz pret Šveici (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, 61. punkts un tajā minētā judikatūra).

(24) Skat. spriedumu, 2010. gada 1. jūlijs, Knauf Gips/Komisija (C-407/08 P, EU:C:2010:389, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

(25) Skat. manus secinājumus lietā Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, 100., 116. un 121. punkts).

(26) Iepriekš šo secinājumu 58. punkts.

(27) Skat. šajā nozīmē spriedumus, 2014. gada 3. jūlijs, Kamino International Logistics un Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 42. punkts), un 2017. gada 9. novembris, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, 35. punkts).

(28) Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, 36. punkts).

(29) Šajā nozīmē skat. ECT spriedumu, 2000. gada 16. februāris, Jasper pret Apvienoto Karalisti (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 56. punkts).

(30) Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 28. jūnijs, Komisija/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, 79. punkts).

(31) Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2013. gada 4. jūnijs, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, 62. punkts).

(32) Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2009. gada 2. decembris, Komisija/Ārija u.c. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, 56. punkts).

(33) Spriedums, 2015. gada 17. decembris, (C-419/14, EU:C:2015:832, 87. un 88. punkts).

(34) Turpat, 89. punkts.

(35) Piemēram, skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, Ordre des barreaux francophones et germanophone u.c. (C-543/14, EU:C:2016:605, 40. un 41. punkts un tajos minētā judikatūra).

(36) Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 27. februāris, Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, 42. un 44. punkts un tajos minētā judikatūra).

(37) Skat. manus secinājumus lietā Torubanov (C-556/17, EU:C:2019:339, 50., 51. un 102. punkts).