

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. spalio 16 d.(*)

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

Byloje C-189/18

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

Glencore Agriculture Hungary Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

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

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva), teis?s ? gynyb? u?tikrinimo principo ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Glencore Agriculture Hungary Kft.* (toliau – *Glencore*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalin?s mokes?i? ir muit? administracijos skund? direkcija, Vengrija; toliau – mokes?i? administratorius) gin?? d?l dviej? sprendim?, kuriuose, be kita ko, nurodoma sumok?ti tam tikras sumas kaip prid?tin?s vert?s mokest? (toliau – PVM) už 2010 ir 2011 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

Vengrijos teis?

5 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. CXXVII, toliau – PVM ?statymas) 119 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu šiame ?statyme nenumatyta kitaip, teis? atskaityti mokest? atsiranda nusta?ius mok?tino pirkimo mokes?io sum? (120 straipsnis).“

6 Pagal PVM ?statymo 120 straipsn?:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo, kaip toks, naudoja arba eksploatuoja savo apmokestinamosioms prek?ms tiekti arba paslaugoms teikti, jis turi teis? iš mokes?io, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

1. mokest?, kur? jam apskai?iavo kitas apmokestinamasis asmuo, ?skaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikomas supaprastintas pelno mokestis, ?sigyjant prekes arba paslaugas;

<...>“

7 *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. ?statymas Nr. XCII d?l mokes?i? administravimo, toliau – Mokes?i? administravimo ?statymas) 1 straipsnio 3a dalyje nustatyta:

„Per teisini? santyki? (sutarties, sandorio), d?l kuri? atsiranda mokestinis ?sipareigojimas, ?ali? patikrinimo proces? mokes?i? administratorius nagrin?ja visus jau ištirtus ir klasifikuotus santykius, susijusius su kiekvienu apmokestinamuoju asmeniu, ir turi automatiškai taikyti savo išvadas d?l vienos iš ?ali?, susijusios su kitos ?alies patikrinimu.“

8 Pagal Mokes?i? administravimo ?statymo 12 straipsnio 1 ir 3 dalis apmokestinamasis asmuo, kaip ir bet kuris asmuo, privalantis sumok?ti mokes? pagal 35 straipsnio 2 ir 7 dalis, turi teis? susipažinti su dokumentais, susijusiais su apmokestinimu. Jis gali susipažinti su visais dokumentais, kurie b?tini jos teis?ms ?gyvendinti arba pareigoms ?vykdyti, juos nusikopijuoti arba paprašyti j? kopijos. Ta?iau apmokestinamasis asmuo negali, be kita ko, tikrinti dokumento dalies, kurioje yra informacijos apie kit? asmen? ir kurios atskleidimas pažeist? nuostatas d?l mokes?i? paslap?i?.

9 ?statymo 97 straipsnio 4 ir 5 dalyse numatyta:

„4. Tikrindamas mokes?i? administratorius nustato ir ?rodo faktines aplinkybes, išskyrus atvejus, kai pagal ?statym? ?rodin?jimo pareiga tenka mokes?i? mok?tojui.

5. Priimtinais ?rodymais ir ?rodin?jimo priemon?mis, be kita ko, laikomi <.. > paskirt? susijusi? patikrinim? išvados <...>.“

10 Mokes?i? administravimo ?statymo 100 straipsnio 4 dalyje nurodyta:

„Jei mokes?i? administratorius prideda kito mokes?i? mok?tojo patikrinimo išvadas arba per bet kok? tyrim? gaut? informacij? ir ?rodymus, kad b?t? galima pagr?sti patikrinimo rezultatus, ataskaita ir sprendimas d?l tokio patikrinimo, taip pat informacija ir ?rodymai, gauti atliekant t? tyrim?, perduodami mokes?i? mok?tojui tiek, kiek jis yra su jais susij?s.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11 *Glencore* yra Vengrijoje ?steigta bendrov?, kurios pagrindin? veikla – didmenin? prekyba gr?dais, aliejingosiomis s?klomis ir gyv?n? pašarais, taip pat žaliavomis.

12 Atlik?s patikrinimus d?l vis? mokes?i? ir valstyb?s pagalbos už 2010 ir 2011 finansinius metus (išskyrus PVM už 2011 m. rugs?jo ir spalio m?n.) ir d?l PVM už 2011 m. spalio m?n. mokes?i? administratorius pri?m? du sprendimus: pirmuoju nurod? *Glencore* sumok?ti 1 951 418 000 Vengrijos forint? (HUF) (apie 6 000 000 EUR) sum? ir baud? bei delspinigius, o antruoju – papildom? PVM 130 171 000 HUF (apytiksliai 400 000 eur?) sum?.

13 Šiuose sprendimuose mokes?i? administratorius nusprend?, kad *Glencore* neteis?tai atskait? PVM, nes žinojo arba tur?jo žinoti, kad jos sandoriai su tiek?jais buvo susij? su suk?iavimu PVM srityje. Šis suk?iavimas laikomas ?rodytu, remiantis patikrinus šiuos tiek?jus padarytomis išvadomis.

14 Kai *Glencore* administracinis skundas d?l ši? dviej? sprendim? buvo atmestas, ji pateik? skund? *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinis ir darbo byl? teismas, Vengrija), prašydama juos panaikinti.

15 Gr?sdama š? skund? *Glencore* teigia, kad mokes?i? administratorius pažeid? Chartijos 47 straipsnyje ?tvirtint? teis? ? teising? bylos nagrin?jim? ir nesilaik? su šia teise susijusi? reikalavim?, b?tent procesinio lygiateisiškumo principo. Jis dviem aspektais pažeid? ir teis?s ? gynyb? užtikrinimo princip?. Pirma, tik mokes?i? administratorius gal?jo susipažinti su visais dokumentais, susijusiais su d?l tiek?j? prad?tu baudžiamuoju procesu (*Glencore* šiame procese

nedalyvavo ir todėl negalėjo naudotis jokiais teisėmis), ir per šį procesą surinktais ir jos nenaudai panaudotais rodymais. Antra, mokesčių administratorius nepateikė jai nei dokumentų, susijusių su atliktais šie tiekėjai patikrinimais, visų pirma todėl, kuriais jis grindė išvadas, nei savo parengtą protokolą ir priimtą administracinį sprendimą; jis pateikė tik dalį pagal savo kriterijus atrinktą dokumentą.

16 Mokesčių administratorius teigia, kad nors *Glencore* negali naudotis su kitu apmokestinamuoju asmeniu susijusios mokesčių procedūros šalies teisėmis, teisė gynybai nebuvo pažeista: dalyvaudama su ja pačia susijusioje procedūroje, *Glencore* galėjo susipažinti su jos bylą trauktais susijusių procedūrų dokumentais ir deklaracijomis ir pasinaudodama teise pareikšti ieškinį ginantį rodomybę vertę.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad teisė PVM atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir kad iš esmės negalima atsisakyti leisti ją pasinaudoti, jei vykdyti esminiai reikalavimai. Vis dėlto šia teise atskaitą *Glencore* negalėjo pasinaudoti dėl pagrindinėje byloje nagrinjamos mokesčių administratoriaus praktikos, grindžiamos Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnio 3a dalies aiškinimu, pagal kurį mokesčių administratorius yra saistomas išvadų, kurias, patikrinęs apmokestinamojo asmens tiekėjus, pateikė savo galutiniuose sprendimuose.

18 Šis teismas nurodo, jog Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnio 3a dalyje reikalaujama, kad tas pats sandoris lemtų tas pačias išvadas, siekiant užtikrinti teisinį saugumą. Vis dėlto jam kyla klausimas, ar šis tikslas pateisina tokią praktiką, kokia nagrinjama pagrindinėje byloje, kai mokesčių administratorius nevykdo jam tenkančios rodinėjimo pareigos ir vadovaujasi išvadamis, padarytomis vykdant ankstesnę procedūrą, kurios šalimi apmokestinamasis asmuo nebuvo ir todėl negalėjo pasinaudoti su šiuo statusu susijusiomis teisėmis, o apie tą procedūrą pabaigus priimtus ir sigaliojusius sprendimus sužinojo tik tada, kai buvo atliekami jo paties patikrinimai.

19 Teismas priduria, kad bendrovei *Glencore* pateikta tik dalis šio sprendimo ir juos pagrindžiančių dokumentų, ir kad protokole mokesčių administratorius tik nurodė visas tuose sprendimuose išdėstytas išvadas, bet nepateikė nei pačią sprendimą, nei juos pagrindžiančių dokumentų.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar tokia praktika suderinama su teisės gynybai užtikrinimo principu ir Chartijos 47 straipsnyje tvirtinta teise teisingai bylos nagrinėjimui, atsižvelgiant į teisminės kontrolės, kurią jis gali atlikti, ribas: jis neturi teisės nagrinėti sprendimą, kurie priimti atlikus kitą apmokestinamąjį asmenį patikrinimus, teisėtumo ir, konkrečiai kalbant, patikrinti, ar rodymai, kuriais grindžiami tie sprendimai, buvo gauti teisėtai. Remdamasis 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimu *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) jis klausia, ar teisingo bylos nagrinėjimo reikalavimams vykdyti būtina, kad teismas, kuriam pateiktas skundas dėl mokesčių administratoriaus sprendimo perskaityti mokestį, turėtų teisę patikrinti, ar vykdant susijusių administracinių procedūrų surinkti rodymai buvo gauti užtikrinant pagal Sąjungos teisę garantuojamas teises ir jais grindžiamos išvados teisė nepažeidžia.

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

„1. Ar PVM direktyvos nuostatas ir pagrindinį teisės gynybai užtikrinimo principą, kiek jis su jomis susijęs, bei [Chartijos] 47 straipsnį reikėtų aiškinti taip, kad jiems prieštarauja valstybės narės teisės aktai ir jais grindžiama nacionalinė praktika, pagal kuriuos teisiniu santykiu

(sutartimi, sandoriu) susaistyt? 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 išdavusio subjekto), 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 administracinio 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 nuostatas 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 administracinio 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?“

D?l prejudicini? klausim?

Pirmin?s pastabos

22 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad atlikus *Glencore* ir jos tiek?j? mokestinius patikrinimus atsisakyta leisti šiai bendrovei pasinaudoti teise ? PVM atskait? ir nurodyta atitinkamai perskaityti PVM. Š? atsisakym?, remdamasis Mokes?i? administravimo ?statymo 1 straipsnio 3a dalimi, mokes?i? administratorius grind? išvadomis, padarytomis vykdant proced?ras d?l *Glencore* tiek?j?, kuriose ši bendrov? nedalyvavo; tose proced?rose priimti ir ?sigaliojo sprendimai, kuriais nustatyta, kad min?ti tiek?jai suk?iavo PVM srityje.

23 Kadangi prašyme priimti prejudicin? sprendim? nurodyta, kad *Glencore* tiek?jams iškeltos baudžiamosios bylos ir d?l j? vyko ankstesn? administracin? mokes?i? proced?ra, taip pat priimti

administraciniai sprendimai, remdamasis Procedūros reglamento 101 straipsniu Teisingumo Teismas kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas, kad šis pateiktas paaiškinimas dėl tų baudžiamųjų bylų ir nurodytų, ar jos užbaigtos teisėjais nuosprendžiais. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atsakė, kad neturi informacijos apie tai, kad *Glencore* tiekėjų baudžiamosios bylos baigtos nagrinėti ir priimtas sprendimas dėl esmės, ir pateikė keturis galutinius administracinius sprendimus dėl mokesčių, priimtus dėl kai kurių iš tų tiekėjų.

24 Per posėdį *Glencore* ir Vengrijos vyriausybė patikslino, kad dvi baudžiamosios bylos dėl aptariamo sukčiavimo dar nebuvo baigtos nagrinėti tuo metu, kai mokesčių administratorius susipažino su jų medžiaga ir priėmė du pagrindinąje byloje *Glencore* dabar ginjamus administracinius sprendimus. Taigi tų bylų nagrinėjimas iš esmės dar nebuvo baigtas ir teismas nebuvo priėmęs nuosprendžio. Vadinasi, šioje byloje nekyla klausimų, susijusių su *res judicata* galia.

25 Atsižvelgiant į šiuos patikslinimus, reikia konstatuoti, kad trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvų, teisės gynybų užtikrinimo principų ir Chartijos 47 straipsnų reikia aiškinti taip: jiems prieštarauja valstybės narų teisės aktai ar praktika, pagal kuriuos tikrindamas, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę PVM atskaitę, kuria pasinaudojo, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, kuriuos jis jau pateikė vykdydamas susijusias administracines procedūras dėl šio apmokestinamojo asmens tiekėjų ir kuriais pagręsti galutiniai sprendimai, kuriuose konstatuojama, kad tie tiekėjai sukčiavo PVM srityje.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad mokesčių administratorius mano, jog tai, kad jam privalomas tuose galutiniuose sprendimuose pateiktas faktinių aplinkybių konstatavimas ir teisinis vertinimas, atleidžia jį nuo pareigos iš naujo pateikti sukčiavimo rodymus vykdant procedūrą dėl apmokestinamojo asmens. Šiomis aplinkybomis šis teismas klausia, ar PVM direktyvai ir teisės gynybų užtikrinimo principui prieštarauja mokesčių administratoriaus praktika, kai, kaip pagrindinąje byloje, apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama galimybė susipažinti su susijusių procedūrų medžiaga, visų pirma su visais dokumentais, kuriais grindžiamos jo išvados, su parengtais protokolais ir priimtais sprendimais, ir jam tik netiesiogiai santraukos forma pateikiama dalis šių dokumentų, atrinktų remiantis savais kriterijais, kurių jis negali niekaip patikrinti.

27 Šiuo klausimu per teismo posėdį patikslinta, kad mokesčių administratorius rodinąjo *Glencore* dalyvavimą sukčiaujant, remdamasis rodymais, surinktais nagrinėjant dar nebaigtas baudžiamąsias bylas ir vykdant dėl *Glencore* tiekėjų bei dėl pačių *Glencore* pradėtas administracines procedūras.

28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad neturi teisės nagrinėti ankstesnių sprendimų, priimtų patikrinus kitus apmokestinamuosius asmenis, teisėtumo ir patikrinti, ar šie sprendimai grindžiami teisėtai surinktais rodymais; taip pat remdamasis 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimu *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) jis klausia, ar siekiant užtikrinti teisingą bylos nagrinėjimą būtina, kad teismas, nagrinėjantis skundą dėl mokesčių administratoriaus sprendimo perskaityti PVM, turėtų teisę patikrinti, ar vykdant susijusių administracinių procedūrų gauti rodymai buvo surinkti laikantis Sąjungos teisės garantuojamą teisių ir ar tais rodymais grindžiamos išvados šių teisių nepažeidžia.

29 Pateikdama pastabas raštu ir žodžiu Vengrijos vyriausybė aiškino nacionalinės teisės nuostatas ir mokesčių administratoriaus praktiką, susijusią su rodymų administravimu, galimybę susipažinti su bylos medžiaga ir teisminės kontrolės apimtimi kitaip nei prašymą priimti prejudicinį

sprendim? pateik?s teismas, tod?l reikia priminti, kad pagal SESV 267 straipsnyje ?tvirtint? teism? bendradarbiavimo sistem? Teisingumo Teismas neturi tikrinti arba kvestionuoti nacionalinio teismo pateikto nacionalin?s teis?s išaiškinimo tikslumo, nes jos aiškinimas priklauso išimtinei nacionalinio teismo kompetencijai. Gav?s nacionalinio teismo prašym? priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas turi laikytis šio teismo pateikto nacionalin?s teis?s aiškinimo (2015 m. spalio 6 d. Sprendimo *Târ?ia*, C?69/14, EU:C:2015:662, 13 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Pažym?tina, kad ne Teisingumo Teismas, o nacionalinis teismas turi nustatyti faktines gin?o aplinkybes ir nuspr?sti, koki? ?tak? jos turi sprendimui, kur? jo prašoma priimti. Laikydamasis jurisdikcijos padalijimo tarp Teisingumo Teismo ir nacionalini? teism? principo, Teisingumo Teismas turi remtis tokiomis faktin?mis ir teisin?mis prejudicinio klausimo aplinkyb?mis, kokios nurodytos sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 7 d. Sprendim? *Scotch Whisky Association*, C?44/17, EU:C:2018:415, 24 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

31 Teisingumo Teismas taip pat neturi vertinti nacionalin?s teis?s akt? atitikties S?jungos teisei ir aiškinti nacionalini? ?statym? ar kit? teis?s akt? nuostat? (2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Ascafor ir Asidac*, C?484/10, EU:C:2012:113, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2015 m. spalio 6 d. Sprendimo *Consorti Sanitari del Maresme*, C?203/14, EU:C:2015:664, 43 punktas). Teisingumo Teismas yra kompetentingas pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui bet kok? S?jungos teis?s išaiškinim?, kad šis gal?t? ?vertinti tok? suderinamum? ir priimti sprendim? savo nagrin?jamoje byloje (2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Ascafor ir Asidac*, C?484/10, EU:C:2012:113, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Europa Way ir Persidera*, C?560/15, EU:C:2017:593, 35 punktas).

32 Atsižvelgiant ? šias pirmines pastabas, reikia iš eil?s išnagrin?ti iš PVM direktyvos kylan?ius reikalavimus, teis?s ? gynyb? užtikrinimo princip? ir Chartijos 47 straipsn?, kiek tai susij? su ?rodym? rinkimu, galimybe susipažinti su bylos medžiaga ir teismin?s kontrol?s apimtimi tokioje byloje kaip pagrindin? byla.

D?l ?rodym? pateikimo pagal PVM direktyv? ir teis?s ? gynyb? užtikrinimo princip?

33 Pagal suformuot? jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? iš PVM, kur? jie turi sumok?ti, atskaityti mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ar gautas paslaugas, panaudotas j? apmokestinamiesiems sandoriams, yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kart? yra nusprend?s Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama (2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 25 ir 26 punktai. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 35 ir 36 punktai ir 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 37 ir 39 punktai).

34 Vis d?lto, kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kart? nusprend?, kad suk?iaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis S?jungos teis?s normomis. Tod?l nacionaliniai teismai ir teismin?s institucijos turi neleisti pasinaudoti teise ? atskait?, jei, atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi suk?iaujant arba piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, 35–37 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij? bei 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 50 punkt?).

35 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo suk?iauja pats, taip pat tada, kai jis

žinojo arba turėjo žinoti, kad pasigydamas prekė ar paslauga dalyvavo su sukaviimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Taigi gali būti atsisakyta apmokestinamajam asmeniui leisti pasinaudoti teise atsikaiti, tik jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad pasigydamas prekes ar paslaugas, dėl kurių nori pasinaudoti teise atsikaiti, dalyvavo sandoryje, susijusiame su šių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje dalyvavusio tiekėjo ar kito subjekto sukaviimu PVM srityje (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 38–40 punktus ir 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 27 ir 28 punktus).

36 Atsisakymas leisti pasinaudoti teise atsikaiti yra pagrindinio principo, kuriuo pripažįstama ši teisė, taikymo išimtis, todėl mokesčių administratorius turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius rodymus, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teisė atsikaiti, buvo susijęs su tokiu sukaviimu (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37 Šiuos objektyvius rodymus mokesčių administratorius turi nustatyti pagal nacionalinėje teiseje nustatytas rodinimo taisykles, nes Sąjungos teiseje nėra taisyklių, kuriomis reikėtų vadovautis pateikiant sukaviimo PVM srityje rodymus. Vis dėlto nacionalinės taisyklės neturi daryti neigiamo poveikio Sąjungos teisės veiksmingumui ir turi atitikti šia teise, ypač Chartija, garantuojamas teises (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 65–67 punktus).

38 Šiomis aplinkybomis 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 68 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal Sąjungos teisę nedraudžiama mokesčių administratoriui per administracinę procedūrą nustatyti piktnaudžiavimui PVM srityje, naudojantis rodymais, gautais per tuo pačiu metu vykdomą su apmokestinamuoju asmeniu susijusį baudžiamąjį procesą, kuris dar nebaigtas. Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 39 punkte, toks vertinimas taip pat taikomas, kai sukaviimui PVM srityje nustatyti naudojamasi rodymais, gautais per tuo pačiu metu vykdomą baudžiamąjį procesą, kuris dar nebaigtas ir nėra susijęs su apmokestinamuoju asmeniu, arba surinktais per susijusias administracines procedūras, kuriose, kaip pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo nedalyvavo.

39 Tarp Sąjungos teisės garantuojamų teisių yra teisė gynybai užtikrinimas; remiantis suformuota jurisprudencija tai yra bendrasis Sąjungos teisės principas, kurį reikia taikyti, kai administratorius ketina priimti asmeniui nenaudingą aktą. Pagal šį principą sprendimo, kuriuo labai paveikiami asmens interesai, adresatui turi būti suteikta galimybė naudingai pateikti nuomonę dėl pagrindų, kuriais administratorius grindžia savo sprendimą. Ši pareiga valstybių narių administraciniams institucijoms kyla, kai jos imasi priemonių, patenkančių į Sąjungos teisės taikymo sritį, nors taikytinuose Sąjungos teisės aktuose toks formalumas aiškiai nenumatytas (2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, 36–38 punktai ir 2013 m. spalio 22 d. Sprendimo *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, 38 punktą).

40 Šis bendrasis principas taikomas tokiomis aplinkybomis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, kai siekdama vykdyti iš Sąjungos teisės kylančią pareigą imtis visų statyminių ir administracinių priemonių, galinčių užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jos teritorijoje ir kovoti su sukaviimu, valstybų narė taiko mokesčių mokėtojui mokesčių kontrolės procedūrą (šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 27 punktą).

41 Teisė gynybai užtikrinimo neatsiejama dalis yra teisė būti išklaustyta, kuria vykstant administracinei procedūrai bet kuriam asmeniui užtikrinama galimybė tinkamai ir veiksmingai pareikšti nuomonę iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti jo interesus, priėmimo. Iš Teisingumo

Teismo jurisprudencijos matyti, jog taisykle, kad asmeniui, kurio nenaudai priimamas sprendimas, reikia sudaryti galimybę prieš tą sprendimą priimant pateikti pastabas, siekiama užtikrinti, kad kompetentinga valdžios institucija galėtų deramai atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes. Šia taisykle taip pat siekiama užtikrinti veiksmingą atitinkamo asmens apsaugą, suteikiant jam galimybę ištaisyti klaidą ar pateikti informacijos apie asmeninę situaciją, dėl kurios sprendimas būtų priimtas arba nepriimtas, arba jis būtų vienokio ar kitokio turinio (2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, 46 ir 47 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

42 Teisė būtų išklaustyta taip pat reiškia, kad administratorius skiria reikiamą dėmesį taip pateiktoms suinteresuotojo asmens pastaboms, rūpestingai ir nešališkai nagrinėdamas visą su atitinkamu atveju susijusią informaciją ir nuroydamas išsamius motyvus, nes pareiga nurodyti pakankamai išsamius ir konkrečius sprendimo motyvus, kad suinteresuotasis asmuo galėtų suprasti, kodėl jo prašymas buvo atmestas, yra susijusi su teisės gynimo užtikrinimo principu (2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Vis dėlto pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją teisės gynimo užtikrinimo principas nėra absoliuti prerogatyva, jam gali būti taikomi apribojimai su sąlyga, kad jie iš tikrųjų atitinka bendrojo intereso tikslus, kurių siekiama nagrinėjama priemone, ir, atsižvelgiant į siekiamą tikslą, tai nėra neproporcingas ir netoleruotinas kišimasis, pažeidžiantis pačią užtikrinamą teisę (2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Ar padarytas teisės gynimo pažeidimas, turi būti vertinama atsižvelgiant į konkrečius kiekvieno nagrinėjamo atvejo aplinkybes, visų pirma į nagrinėjamo akto pobūdį, jo priėmimo aplinkybes ir atitinkamą sritį reglamentuojančias teisės normas (2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, 54 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Taip pat reikia priminti, kad vienas iš Sąjungos teiseje pripažintų bendrųjų principų yra teisinis saugumas. Teisingumo Teismas konstatavo, kad prie teisinio saugumo prisideda administracinio sprendimo *res judicata*, gyvytą pasibaigus protingiems apskundimo terminams arba išnaudojus visas teisių gynimo priemones, ir kad pagal Sąjungos teisę nereikalaujama, kad institucija iš esmės privalėtų persvarstyti tokį *res judicata* gijusį administracinį sprendimą (šiuo klausimu žr. 2004 m. sausio 13 d. Sprendimo *Kühne & Heitz*, C-453/00, EU:C:2004:17, 24 punktą; 2008 m. vasario 12 d. Sprendimo *Kempter*, C-2/06, EU:C:2008:78, 37 punktą ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *Byankov*, C-249/11, EU:C:2012:608, 76 punktą).

46 Tokia taisyklė, kokia tvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnio 3 dalyje, pagal kurią, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, atliktų per susijusias administracines procedūras, kurias jis pradėjo dėl apmokestinamojo asmens tiek ir kuriose pastarasis nedalyvavo, yra tokio pobūdžio, kad, kaip nurodė Vengrijos vyriausybė ir išvados 46 punkte pažymėjo generalinis advokatas, būtų užtikrintas teisinis saugumas ir mokesčių mokėtojų lygybė, nes pagal ją mokesčių administratorius pareigojamas nurodyti nuoseklumą ir pateikti vienodą tą pačią aplinkybių teisinį vertinimą. Taigi pagal Sąjungos teisę tokios taisyklės taikyti iš esmės nedraudžiama.

47 Vis dėlto taip nėra, jei pagal šį taisyklę ir dėl to, kad pasibaigus susijusioms administracinėms procedūroms priimti sprendimai tapo galutiniai, mokesčių administratorius neprivalo pateikti apmokestinamajam asmeniui įrodymų, įskaitant gautus per šias procedūras, kurių pagrindu jis ketina priimti sprendimą, ir apmokestinamasis asmuo neturi teisės tų faktinių aplinkybių ir jų teisinio vertinimo veiksmingai ginčyti per procedūrą, kurioje jis dalyvauja.

48 Pirma, toks šios taisyklės taikymas, kai mokesčių administratorius atsižvelgia į galutiną administracinį sprendimą, kuriuo konstatuotas sukčiavimas, spręsdamas dėl apmokestinamojo asmens, kuris nedalyvavo vykdamas procedūrą, kuri užbaigta tokia išvada, pažeidžia šio sprendimo 36 punkte primintą pareigą pateikti pakankamai objektyvius įrodymus, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, susijęs su sukčiavimu, nes ši pareiga reiškia, kad vykdydamas procedūrą dėl apmokestinamojo asmens administratorius turi įrodyti, kad būta sukčiavimo, kurį vykdamas šis kaltinamas pasyviai dalyvavo.

49 Antra, vykdamas mokesčių patikrinimo procedūrą, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, negalima teisinio saugumo principu pateisinti tokio teisės gynimo, kurios turinys primintas šio sprendimo 39 ir 41 punktuose, apribojimo kuris, atsižvelgiant į siekiamą tikslą, yra neproporcingas ir neleistinas kišimasis, pažeidžiantis pačių šios teisės esmę. Dėl tokio apribojimo apmokestinamasis asmuo, kuriam numatyta neleisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą, faktiškai netenka galimybės per administracinę procedūrą ir prieš priimant jam nepalankų sprendimą, pateikti nuomonę dėl aplinkybių, kuriomis administratorius ketina remtis. Dėl to kompetentinga institucija negali tinkamai atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes, o atitinkamas asmuo – prirėkęs ištaisyti klaidą. Taip administratorius atleidžiamas nuo pareigos skirti visą reikiamą dėmesį suinteresuotojo asmens pateiktoms pastaboms, rūpestingai ir nešališkai išnagrinėti visą su atitinkamu atveju susijusią informaciją ir nurodyti išsamius sprendimo motyvus.

50 Taigi PVM direktyvai ir teisės gynimo užtikrinimo principui tokia taisyklė iš esmės neprieštarauja, bet su sąlyga, kad jos taikymas neatleidžia mokesčių administratoriaus nuo pareigos supažindinti apmokestinamąjį asmenį su įrodymais (įskaitant gautuosius vykdamas susijusias procedūras dėl jo tiekėj?), kuriais jis ketina pagrįsti sprendimą, o apmokestinamasis asmuo nepraranda galimybės vykdamas dėl jo paties pradėtą procedūrą veiksmingai ginčyti mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes ir teisinį vertinimą.

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

51 Šio sprendimo 39 ir 41 punktuose primintas reikalavimas sudaryti galimybę naudingai pateikti nuomonę dėl informacijos, kuria valdžios institucija grindžia savo sprendimą, reiškia, kad sprendimo adresatui sudaryta galimybė susipažinti su šia informacija (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 31 punktą). Taigi teisės gynimo užtikrinimo principas glaudžiai susijęs su teise susipažinti su bylos dokumentais (šiuo klausimu žr. 2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *Aalborg Portland ir kt. / Komisija*, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ir C-219/00 P, EU:C:2004:6, 68 punktą).

52 Asmeniui nenaudingo sprendimo adresatas turi turėti galimybę pateikti pastabas prieš jį priimant, kad kompetentinga institucija galėtų naudingai atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes ir kad prirėkęs adresatas galėtų ištaisyti klaidą ir pateikti tokią informaciją apie savo asmenines aplinkybes, todėl galimybė susipažinti su bylos medžiaga jam turi būti sudaryta per administracinę procedūrą. Teisės susipažinti su bylos medžiaga pažeidimo per administracinę procedūrą negalima ištaisyti tiesiog sudarant galimybę susipažinti su bylos medžiaga per teismo procesą dėl galimo skundo, kuriuo siekiama ginčyti sprendimą panaikinti (pagal analogiją žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimo *Hercules Chemicals / Komisija*, C-51/92 P, EU:C:1999:357, 78 punktą; 2002 m.

spalio 15 d. Sprendimo *Limburgse Vinyl Maatschappij ir kt. / Komisija*, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-250/99 P, C-247/99 P-C-252/99 P ir C-254/99 P, EU:C:2002:582, 318 punkt? ir 2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *Aalborg Portland ir kt. / Komisija*, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ir C-219/00 P, EU:C:2004:6, 104 punkt?).

53 Vadinas, per administracin? proced?r?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti galimyb? susipažinti su visais bylos dokumentais, kuriais mokes?i? administratorius ketina pagr?sti savo sprendim?. Taigi, kai mokes?i? administratorius savo sprendim? ketina gr?sti ?rodymais, gautais, kaip pagrindin?je byloje, per apmokestinamojo asmens baudžiam?j? proces? ir susijusias administracines proced?ras, apmokestinamasis asmuo turi gal?ti susipažinti su šiais ?rodymais.

54 Be to, kaip generalinis advokatas pažym?jo išvados 59 ir 60 punktuose, apmokestinamajam asmeniui taip pat turi b?ti leista susipažinti su dokumentais, kurie n?ra tiesiogiai skirti mokes?i? administratoriaus sprendimui pagr?sti, bet gali b?ti naudingi ?gyvendinant teis? ? gynyb?, vis? pirma kalt? paneigian?ius ?rodymais, kuriuos šis administratorius gal?jo surinkti (šiuo klausimu žr. 2018 m. rugs?jo 13 d. *UBS Europe ir kt.*, C-358/16, EU:C:2018:715, 66 punkt? ir jame nurodyt? praktik?).

55 Vis d?lto, kaip priminta šio sprendimo 43 punkte, teis?s ? gynyb? užtikrinimo principas n?ra absoliuti prerogatyva ir gali b?ti ribojama, tod?l reikia pažym?ti, kad atliekant mokestinio patikrinimo proced?r? tokiais apribojimais, ?tvirtintais nacionalin?s teis?s aktuose, gali b?ti siekiama, be kita ko, apsaugoti konfidencialum? ar profesin? paslapt?, (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkri?io 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 36 punkt?), ir, kaip teigia Vengrijos vyriausyb?, tre?i?j? asmen? privatum?, su jais susijusius asmens duomenis arba baudžiam?j? veiks? veiksmingum?, kuriems gali pakenkti galimyb? susipažinti su tam tikra informacija ar tam tikrais dokumentais.

56 Pagal teis?s ? gynyb? užtikrinimo princip? per administracin? proced?r?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, mokes?i? administratorius neturi bendros pareigos leisti susipažinti su visais turimais dokumentais, bet reikalaujama, kad apmokestinamajam asmeniui jo prašymu b?t? sudaryta galimyb? susipažinti su informacija ir dokumentais, kurie yra administracin?je byloje ir ? kuriuos tas administratorius atsižvelg? siekdamas priimti sprendim?, nebent bendrojo intereso tikslai pateisina galimyb?s susipažinti su ta informacija ir dokumentais apribojim? (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkri?io 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 32 ir 39 punktus). Pastaruoju atveju, kaip generalinis advokatas pažym?jo išvados 64 punkte, mokes?i? administratorius turi išnagrinti, ar galima susipažinti su dalimi dokument?.

57 Vadinas, kai mokes?i? administratorius savo sprendim? ketina gr?sti ?rodymais, gautais kaip pagrindin?je byloje, vykstant apmokestinamojo asmens tiek?j? baudžiamajam procesui ir susijusiems administraciniams procesams, pagal teis?s ? gynyb? užtikrinimo princip? reikalaujama, kad per jo atžvilgiu vykdom? proced?r? jis gal?t? susipažinti su visa šia informacija ir ?rodymais, kurie gali b?ti naudingi jo gynybai, nebent pateisinama ši? galimyb? apriboti d?l bendrojo intereso tiksl?.

58 Šio reikalavimo neatitinka mokes?i? administratoriaus praktika, kai apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama jokios galimyb?s susipažinti su šia informacija, b?tent su dokumentais, kuriais grindžiamos padarytos išvados, parengtais protokolais ir vykdant susijusias administracines proced?ras priimtais sprendimais, ir tik netiesiogiai, santraukos forma jam pateikiama šios informacijos dalis, atrinkta remiantis savais kriterijais, kuri? negalima niekaip patikrinti.

D?l teismin?s kontrol?s apimties atsižvelgiant ? Chartijos 47 straipsn?

59 Atsakant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausim?, ar siekiant užtikrinti teising? bylos nagrin?jim? b?tina, kad teismas, kuriam pateiktas skundas d?l mokes?i? administratoriaus sprendimo perskai?uoti PVM, tur?t? teis? patikrinti, ar vykdant susijusi? administracin? proced?r? gauti ?rodymai surinkti atsižvelgiant ? S?jungos teis?s garantuojamas teises ir jais grindžiamos išvados nepažeidžia ši? teisi?, reikia priminti, kad tokiomis aplinkyb?mis taikomos Chartijos užtikrinamos pagrindin?s teis?s, nes perskai?uojant PVM konstatavus suk?iavim?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, ?gyvendinama S?jungos teis?, kaip tai suprantama pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dal? (šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, 19 ir 27 punktus, bei 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, 67 punkt?)

60 Pagal Chartijos 47 straipsn? kiekvienas asmuo, kurio teis?s ir laisv?s, garantuojamos S?jungos teis?s, yra pažeistos, turi teis? ? veiksming? j? gynyb? teisme šiame straipsnyje nustatytomis s?lygomis. Kiekvienas asmuo turi teis? ? tai, kad jo byla b?t? išnagrin?ta teisingai.

61 Šali? procesinio lygiateisiškumo principas, kuris yra sud?tin? teis?s subjekt? teisi?, kylan?i? iš S?jungos teis?s, veiksmingos teisin?s gynybos principo, ?tvirtinto Chartijos 47 straipsnyje, dalis, ir (kaip ir rungimosi principas) yra neatsiejamas nuo pa?ios teisingo bylos nagrin?jimo koncepcijos, apima pareig? kiekvienai šaliai suteikti proting? galimyb? pateikti savo pozicij?, ?skaitant ?rodymus, tokiomis aplinkyb?mis, d?l kuri? ji neatsidurt? akivaizdžiai nepalankesn?je pad?tyje nei jos priešininkas (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Sánchez Morcillo ir Abril García*, C?169/14, EU:C:2014:2099, 49 punkt? ir 2017 m. geguž?s 16 d. *Berlioz Investment Fund*, C?682/15, EU:C:2017:373, 96 punkt? bei jame nurodyt? jurisprudencij?).

62 Šiuo principu siekiama garantuoti teismo proceso šali? procesin? pusiausvyr?, užtikrinant j? teisi? ir pareig? lygyb?, kiek tai susij? su taisykl?mis, kuriomis reglamentuojamas ?rodym? rinkimas, ir rungimosi principu grindžiamas gin?as ir šali? teis? pareikšti ieškin? (2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Ordre des barreaux francophones et germanophone ir kt.*, C?543/14, EU:C:2016:605, 41 punktas). Kad b?t? tenkinami reikalavimai, susij? su teise ? teising? bylos nagrin?jim?, svarbu, jog šalys žinot? tiek faktines, tiek teises aplinkybes, nuo kuri? priklauso proceso baigtis, ir gal?t? pagal rungimosi princip? d?l j? pareikšti savo pozicij? (2009 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Komisija / Airija ir kt.*, C?89/08 P, EU:C:2009:742, 56 punktas).

63 Nagrin?damas byl?, kurioje priimtas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nurodytas 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832), Teisingumo Teismas sprend? d?l per dar nebaigt? baudžiam?j? proces? gaut? ?rodym?, apmokestinamajam asmeniui nežinant surinkt? telekomunikacij? tinklais perduodamos informacijos per?mimo ir elektronini? laišk? po?mio, kuriuo gal?jo b?ti pažeistas Chartijos 7 straipsnis, b?du, ir d?l naudojimosi jais per administracin? proced?r?; to sprendimo 87 punkte jis pažym?jo, kad pagal Chartijos 47 straipsn? užtikrinamos teismin?s kontrol?s veiksmingumas reikalauja, kad teismas, vykdantis sprendimo, kuriuo ?gyvendinama S?jungos teis?, teis?tumo kontrol?, gal?t? patikrinti, ar ?rodymai, kuriais pagr?stas šis sprendimas, nebuvo gauti ir naudojami pažeidžiant šia teise, ypa? Chartija, užtikrinamas teises.

64 To sprendimo 88 punkte Teisingumo Teismas pažym?jo, kad šis reikalavimas tenkinamas, jei skund? d?l mokes?i? administratoriaus sprendimo perskai?uoti PVM nagrin?jantis teismas turi teis? patikrinti, ar per tuo pa?iu metu vykstant? dar neužbaigt? baudžiam?j? proces? gauti ?rodymai, kuriais pagr?stas šis sprendimas, buvo surinkti nepažeidžiant pagal S?jungos teis? užtikrint? teisi?, 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 teis?s.

65 Chartijos 47 straipsnyje garantuojama veiksminga teismine kontrole taip pat reikalaujama, kad teismas, kuriam pateiktas skundas dėl mokesčių administratoriaus sprendimo perskaityti PVM, turėtų teisę patikrinti, ar tam sprendimui pagrįsti panaudoti rodymai, surinkti per susijusių administracinių procedūrų, kurioje apmokestinamasis asmuo nedalyvavo, nepažeidęs Sąjungos teisėje, ypač Chartijoje, garantuojamą teisę. To paties reikalaujama ir kai, kaip pagrindinėje byloje, šiais rodymais buvo pagrįsti administraciniai sprendimai, priimti dėl kitų apmokestinamųjų asmenų ir tapę galutiniais.

66 Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad, kaip generalinis advokatas priminė išvados 74 punkte, administracinių institucijų pareiškimai ir išvados negali pareigoti teismą.

67 Apskritai teismas, vykstant rungimosi principu grindžiamo ginčo nagrinėjimui, turi turėti teisę patikrinti rodymą, surinktą per susijusias administracines procedūras dėl kitų apmokestinamųjų asmenų, gavimo ir naudojimo teisėtumą ir pasibaigus toms procedūroms padarytas išvadas, kurios turi lemiamos reikšmės nagrinėjant skundą. Bet pažeistas šalių procesinis lygiateisiškumas ir nesilaikoma rungimosi principo, jei remdamasis tuo, kad yra saistomas dėl kitų apmokestinamųjų asmenų priimtų ir galutiniais tapusių sprendimų, mokesčių administratorius neprivalėtų pateikti turimų rodymų, apmokestinamasis asmuo negalėtų su jais susipažinti, šalis negalėtų pagal rungimosi principą turėti rodymų ir išvadų ginčyti, o teismas negalėtų patikrinti visų faktinių ir teisinių aplinkybių, kuriomis tie sprendimai grindžiami ir kurios yra lemiamos sprendžiant jam pateiktą ginčą.

68 Jei atlikti tokio patikrinimo teismas neturi teisės ir todėl teisė teismine gynyboje nėra veiksminga, per susijusias administracines procedūras surinkti rodymai ir pasibaigus toms procedūroms dėl kitų apmokestinamųjų asmenų priimtuose sprendimuose padarytos išvados neturi būti vertinami, o tais rodymais ir išvadamis pagrįstas ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas, jei dėl šios aplinkybės jis netenka pagrindo (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 89 punktą).

69 Atsižvelgiant visa tai, kas išdėstyta, pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvą, teisės gynyboje užtikrinimo principą ir Chartijos 47 straipsnį reikia aiškinti taip: jiems iš esmės neprieštaruoja valstybės narės teisės aktai ar praktika, pagal kuriuos, tikrindamas, ar apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise PVM atskaitai, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, jau atliktą per susijusias dėl apmokestinamojo asmens tiekį pradėtas administracines procedūras, kuriais pagrįsti galutiniais tapę sprendimai, kuriuose pripažinta, jog tie tiekėjai sukliavo PVM srityje, su sąlyga, kad, pirma, jie neatleidžia mokesčių administratoriaus nuo pareigos supažindinti apmokestinamųjų asmenų su rodymais (skaitant gautuosius vykdant susijusias administracines procedūras), kuriais jis ketina pagrįsti sprendimą, o apmokestinamasis asmuo nepraranda galimybės vykdant dėl jo paties pradėtą procedūrą veiksmingai ginčyti mokesčių administratoriaus nustatytą faktinių aplinkybių ir teisinio vertinimo, antra, kad per šią procedūrą apmokestinamasis asmuo gali susipažinti su visa informacija, surinkta vykstant toms susijusioms administraciniams procedūroms arba per bet kokią kitą procedūrą, kuria mokesčių administratorius ketina grįsti sprendimą arba kuri gali būti jam naudinga naudojantis teise gynyboje, nebent ši galimybė pateisinama apriboti dėl bendrojo intereso tikslų, ir, trečia, skundą dėl to sprendimo nagrinėjantis teismas gali patikrinti visos informacijos gavimo ir naudojimo teisėtumą bei dėl minėtų tiekį priimtuose administraciniuose sprendimuose padarytas išvadas, kurios turi lemiamos reikšmės bylos baigimui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

70 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi

spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, teisės gynybą užtikrinimo principų ir Europos Sąjungos pagrindinių teisų chartijos 47 straipsnį reikia aiškinti taip: jiems iš esmės neprieštarauja valstybės narų teisės aktai ar praktika, pagal kuriuos, tikrindamas, ar apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, mokesčių administratorius yra saistomas faktinių aplinkybių konstatavimo ir teisinio vertinimo, jau atliktų per susijusias dėl apmokestinamojo asmens tiekį pradėtas administracines procedūras, kuriais pagręsti galutiniai tapę sprendimai, kuriuose pripažinta, jog tie tiekėjai sukėiavo PVM srityje, su sąlyga, kad, pirma, jie neatleidžia mokesčių administratoriaus nuo pareigos supažindinti apmokestinamąjį asmenį su rodymais (įskaitant gautuosius vykdant susijusias administracines procedūras), kuriais jis ketina pagręsti sprendimą, o šis apmokestinamasis asmuo nepraranda galimybės vykdant dėl jo paties pradėtą procedūrą veiksmingai ginęyti šio administratoriaus nustatytą faktinių aplinkybių ir teisinio vertinimo, antra, kad per šią procedūrą apmokestinamasis asmuo gali susipažinti su visa informacija, surinkta vykstant toms susijusioms administracinęms procedūroms arba per bet kokią kitą procedūrą, kuria administratorius ketina gręsti sprendimą arba kuri gali bęti jam naudinga naudojantis teise į gynybą, nebent ši galimybę pateisinama apriboti dėl bendrojo intereso tikslų, ir, trečia, skundę dėl to sprendimo nagrinęjantis teismas gali patikrinti visos informacijos gavimo ir naudojimo teisę bei dėl minėtų tiekį priimtuose administraciniuose sprendimuose padarytas išvadas, kurios turi lemiamos reikšmės bylos baigęiai.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.