Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 5. jūnijā [1]

Lieta C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
pret
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapeštas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 167. pants – 168. pants – Atskaitīšanas tiesības – Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai krāpšana nodokļu jomā – Valsts procedūras – Pierādīšanas pienākums – Piekļuve lietas materiāliem – Tiesības uz aizstāvību – Procesuālo tiesību vienlīdzība – Izskatīšana tiesā

I. Ievads

1. *Glencore Agriculture Hungary Kft.* (turpmāk tekstā – "*Glencore*") apstrīd divus *Nemzeti Adó- és Vámhivatal* (Valsts nodokļu un muitas pārvalde, Ungārija) (turpmāk tekstā – "*NTCA*") lēmumus, ar kuriem tika atteikts atskaitīt par noteiktām piegādēm samaksāto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN"), pamatojoties uz to, ka *Glencore* ir zinājusi vai tai būtu bijis jāzina par tās piegādātāju izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpniecību nodokļu jomā. Pamatlietā *Glencore* apšauba *NTCA* nodokļu procedūru likumību. Proti, tā pārmet netaisnību un savu tiesību uz aizstāvību pārkāpumu.

2. Valsts tiesa, kas skatīja šo pārsūdzību, *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija), pauž šaubas par dažu valsts noteikumu un prakses atbilstību Savienības tiesību aktiem. Tostarp iesniedzējtiesa lūdz izskaidrot principus, kas regulē nodokļu iestādēm uzlikto pienākumu pierādīt nodokļu maksātāja iesaisti nodokļu nemaksāšanā, ko īstenojuši tā piegādātāji, nodokļu maksātāja tiesības saņemt piekļuvi dokumentiem, kas attiecas uz tā aizstāvību, un kādā apjomā valsts tiesai ir jāizvērtē nodokļu iestāžu konstatētie fakti un tas, kādā veidā šīs iestādes ir vākušas pierādījumus.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

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 iekasējams".

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

4. PVN direktīvas 168. pantā ir noteikts:

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

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

5. PVN direktīvas 273. pantā ir noteikts: "Dalībvalstis 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 noslēpumi, kas attiecas uz otru personu un par kuriem informācijas iegūšana ir likuma pārkāpums."

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

"4. Nodokļu iestāde noskaidro attiecīgos lietas faktus un, beidzot pārbaudi, pierāda savus konstatējumus, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar likumu pierādīšanas pienākums ir nodokļu maksātājam.

5. Proti, par pieņemamiem pierādījumiem un apliecinājumiem ir uzskatāmi dokumenti, ekspertu atzinumi, nodokļu maksātāja, viņa pārstāvja vai darbinieka, kā arī citu nodokļu maksātāju paziņojumi, liecinieku liecības, pārbaudes uz vietas, slēptā vai citādā veidā veikti izlases pirkumi, izmēģinājuma ražošana, krājumu pārbaudes un citu nodokļu maksātāju sniegtie dati, citās saistītās pārbaudēs gūtie konstatējumi, pausto datu saturs, dati no citu iestāžu reģistriem vai publiski pieejamie elektroniskie dati un informācija".

9. Likuma par noteikumiem nodokļu jomā 100. panta 4. punktā ir noteikts:

"Ja nodokļu iestāde pievieno cita nodokļu maksātāja pārbaudē konstatētos faktus vai informāciju un pierādījumus, kas iegūti, pamatojoties uz saistītās lietas apstākļu izpēti, kura veikta, lai apstiprinātu pārbaudes rezultātus, ziņojums un lēmums par šādu pārbaudi vai informācija un pierādījumi, kas gūti šīs saistītās lietas apstākļu izpētes laikā, ir iesniedzami nodokļu maksātājam tādā apmērā, ciktāl tie attiecas uz šo nodokļu maksātāju."

10. *Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény* (2010. gada Likums CXXII par Valsts nodokļu un muitas pārvaldi, turpmāk tekstā – "Likums par nodokļu iestādi") 69. panta 1. punktā ir noteikts:

"Datus, ko savākusi un apstrādājusi [*NTCA*] atbilstīgi 13. panta 7. punkta a) apakšpunktam tiesībaizsardzības darbību vajadzībām, [..] kā arī īpašus datus drīkst izmantot tikai tiesībaizsardzības darbību vajadzībām, ja vien tiesību aktos nav noteikts citādi."

11. Likuma par nodokļu iestādi 76. panta 2. punkta g) apakšpunktā ir noteikts:

"2. Papildus 1. punktā norādītajam, datus un informāciju no [*NTCA*] tiesībaizsardzības datu apstrādes sistēmām tādā apmērā, cik nepieciešams likumā noteikto attiecīgo pienākumu izpildei, norādot pieprasījuma iemeslu, drīkst pieprasīt šādas struktūras:

[..]

g) [*NTCA*] filiāle, kurai piešķirtas pilnvaras un kompetence attiecībā uz pienākumiem, kas ietilpst [*NTCA*] kompetencē saistībā ar nodokļu un muitas saistībām, nodokļu un muitas tiesvedībām saskaņā ar [Likumu par noteikumiem nodokļu jomā], [*közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény* (2003. gada Likums CXXVI par Kopienas muitas tiesību akta īstenošanu)] un citiem noteikumiem nodokļu un muitas jomā;".

III. Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

12. Attiecīgos faktus, ciktāl tos var noskaidrot no lūguma sniegt prejudiciālo nolēmumu un pušu argumentiem, var apkopot šādi.

13. *Glencore*, prasītāja pamatlietā, 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 tā pārdeva ārvalstīs. Tā lielos daudzumos iepirka arī saulespuķu un rapšu sēklas, no kurām lielu daļu izmantoja, lai, noslēdzot apakšuzņēmuma līgumu, ražotu neapstrādātu eļļu un rupja maluma miltus, un mazāko daļu pārdeva nepārstrādātu.

14. *NTCA* veica pārbaudes *Glencore* telpās. Pamatojoties uz šīm pārbaudēm, *NTCA* attiecīgi 2015. un 2016. gadā pieņēma divus administratīvos lēmumus (turpmāk tekstā – "apstrīdētie lēmumi"). Pirmais lēmums attiecās uz visiem nodokļiem un subsīdijām par 2010. un 2011. taksācijas gadu (izņemot PVN par 2011. gada septembri un oktobri). Saskaņā ar šo lēmumu *Glencore* tika uzdots atmaksāt *inter alia* 1 951 418 000 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 130 171 000 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 apstrīdētie lēmumi, joprojām turpinājās).

16. Saskaņā ar apstrīdētajiem 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 apstrīdēja šos lēmumus *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa). Savos argumentos *Glencore* apšauba, vai administratīvā procedūra, kuras rezultātā tika pieņemti apstrīdētie lēmumi, ir bijusi likumīga, un pārmet, ka procedūra nav bijusi taisnīga un ka ir pārkāptas tās tiesības uz aizstāvību.

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

19. Iesniedzējtiesa norāda, ka nodokļu iestādes uzskata, ka tās ir atbrīvotas no pierādīšanas pienākuma, kas parasti tām ir uzlikts, ja tās turpmākajā nodokļu procedūrā ņem vērā konstatētos faktus, kas sniegti saistītajos lēmumos. Tas tā ir neatkarīgi no tā, ka nodokļu maksātājs, attiecībā uz kuru tiek veikta turpmākā izmeklēšana, nav bijis iepriekšējās procedūrās iesaistītā puse un pat varējis nezināt par saistītajiem lēmumiem.

20. Iesniedzējtiesa arī norāda, ka nodokļu iestādes neuzskata, ka tām būtu bijis pienākums atklāt saistīto procedūru lietas materiālus un pierādījumus, uz kuriem pamatojoties pieņemti saistītie lēmumi. Piemēram, šajā lietā administratīvās procedūras laikā *Glencore* bija saņēmusi tikai kopsavilkuma ziņojuma veidā aprakstu par pierādījumiem, uz kuriem pamatojoties tika pieņemti lēmumi attiecībā uz tās piegādātājiem. Lai arī *Glencore* vairākkārtīgi to ir pieprasījusi, tai tika liegts piekļūt noteiktiem lietas dokumentiem, kurus tā uzskatīja par svarīgiem savai aizstāvībai. Tikai vēlāk pamatlietas izskatīšanas laikā *Glencore* acīmredzami tika sniegta piekļuve dažiem no prasītajiem dokumentiem pēc iesniedzējtiesas rīkojuma.

21. Iesniedzējtiesa uzskata, ka administratīvās procedūras iespējamās nepilnības nevar pilnībā novērst tiesas ceļā, jo nodokļu iestāžu iepriekš pieņemto lēmumu un saistītajās tiesvedībās gūto pierādījumu likumību nevar pārskatīt.

22. Šajos apstākļos *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai PVN direktīvas normas, kā arī saistībā ar tām pamatprincips par tiesībām uz aizstāvību un [Eiropas Savienības] Pamattiesību hartas [(turpmāk tekstā – "Harta")]47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums un ar to pamatota valsts prakse, saskaņā ar kuru konstatējumi, ko nodokļu iestāde, veicot juridisku attiecību (līgums, darījums) dalībnieku revīziju saistībā ar nodokļu saistībām, ir izdarījusi attiecībā uz vienu no minēto juridisko attiecību dalībniekiem (rēķinu izdevējs pamatlietā) veiktas procedūras beigās un kas ir saistīti ar juridisko attiecību pārkvalificēšanu, nodokļu iestādei ir jāņem vērā pēc savas ierosmes, veicot cita juridisko attiecību dalībnieka revīziju (rēķinu saņēmējs pamatlietā), ņemot vērā, ka citam juridisko attiecību dalībniekam sākotnējā revīzijas procedūrā nav nekādu tiesību, it īpaši to, kuras ir saistītas ar procesa dalībnieka statusu?

2) Gadījumā, ja Tiesa uz pirmo jautājumu atbildētu noliedzoši, vai PVN direktīvas normām, kā arī saistībā ar tām pamatprincipam par tiesību uz aizstāvību ievērošanu un Pamattiesību hartas 47. pantam ir pretrunā tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru tiek pieļauta pirmajā jautājumā aprakstītā procedūra tādā veidā, ka otram juridisko attiecību dalībniekam (rēķinu saņēmējam) sākotnējā revīzijas procedūrā nav ar lietas dalībnieka 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 otra dalībnieka nodokļu saistību revīzijas procedūrā un var tikt izmantoti pret šo dalībnieku, ņemot vērā, ka nodokļu iestāde nesniedz otram dalībniekam pirmā juridisko attiecību dalībnieka (rēķinu izsniedzēja) revīzijas lietas materiālus, it īpaši

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

3) Vai PVN direktīvas normas, kā arī saistībā ar tām pamatprincips par tiesību uz aizstāvību ievērošanu un Pamattiesību hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts prakse, saskaņā ar kuru konstatējumi, ko nodokļu iestāde, veicot juridisku attiecību dalībnieku 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 revīzijā, ievērojot, ka minētajam rēķinu saņēmējam rēķinu izsniedzēja revīzijas procedūrā nav ar lietas dalībnieka 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 īpaši konstatējumus pamatojošus dokumentus, protokolus un administratīvos lēmumus, bet viņu par tiem informē tikai daļēji 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 apsvērumus bija iesnieguši *Glencore*, Ungārijas valdība un Eiropas Komisija, kuri visi sniedza mutvārdu apsvērumus 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 dalībvalstij īstenot noteikumu vai praksi, saskaņā ar kuru, pārbaudot nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt 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 daļēji un netieši atklāj nodokļu maksātājam dokumentus, kas attiecas uz šiem konstatējumiem, iesniedzot kopsavilkumu par dokumentiem, kuri tiek uzskatīti par būtiskiem.

25. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir ārkārtīgi lakoniski sniegti fakti par attiecīgo lietu. Tāpēc uzskatu, ka man ir jāizklāsta mana izpratne par faktiem, kuri noteikti strukturēs atbildes, 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 šī nodokļu iestāde ir atteikusies atskaitīt PVN, kas samaksāts par noteiktām piegādēm, pamatojoties uz to, ka *Glencore* ir zinājusi vai tai būtu bijis jāzina par tās piegādātāju izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

27. Konstatējums, ka ir bijusi izvairīšanās no nodokļu maksāšanas attiecībā uz noteiktiem darījumiem, pirmo reizi tika sniegts lēmumos, ko iepriekš nodokļu iestāde ir pieņēmusi attiecībā uz *Glencore* piegādātājiem procedūrās, kurās *Glencore* nav bijusi dalībniece. Šis konstatējums pēc tam tika "pārcelts" uz apstrīdētajiem lēmumiem saskaņā ar Likuma par noteikumiem nodokļu jomā 1. panta 3.a punktu. Šis noteikums, kura precīza nozīme tomēr ir pušu domstarpību priekšmets, paredz, ka,

"pārbaudot pušu juridiskās attiecības [..], kas rada nodokļu saistības, nodokļu iestāde vienādi aplūko attiecības, kas 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".

28. Apstrīdētajos lēmumos, lai pierādītu *Glencore* iesaisti attiecīgajā nodokļu nemaksāšanā, kā saprotu, nodokļu iestāde pamatā ir balstījusies uz *trim pierādījumu kopām*, proti, i) pierādījumiem, kuri iegūti saistībā ar administratīvo procedūru, kas uzsākta pret *Glencore*, ii) pierādījumiem, kuri iegūti administratīvajā procedūrā, kas veikta attiecībā uz *Glencore* piegādātājiem, un iii) pierādījumiem, kuri iegūti kriminālprocesā, kas uzsākts pret *Glencore* piegādātājiem.

29. Laikā, kad iesniedzējtiesa iesniedza savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, attiecībā uz *Glencore* piegādātājiem veiktās nodokļu procedūras bija noslēgušās līdz ar administratīvo lēmumu pieņemšanu, kas bija kļuvuši galīgi. Savukārt kriminālprocess pret šiem piegādātājiem aizvien turpinājās, acīmredzot izmeklēšanas stadijā (tas ir, lieta vēl netika iesniegta krimināltiesai).

30. Tas nozīmē, ka šajā lietā šaubas, ko paudusi iesniedzējtiesa saistībā ar iespējamajiem *Glencore* tiesību pārkāpumiem, izriet no tā, ka starp dažādām valsts iestāžu filiālēm ir veikta pierādījumu "nodošana" un ka šo iestāžu sagatavotie konstatējumi, kas ietverti vienā vai vairākos administratīvos lēmumos, ir "pārcelti" uz turpmākiem administratīvajiem lēmumiem. Savukārt, kā puses apstiprinājušas tiesas sēdē, apstrīdētajos lēmumos nav konstatējumu, kas būtu veikti, pamatojoties uz spriedumu kriminālprocesā, jo tajā laikā šāda sprieduma nav bijis. No dokumentiem, ko savākušas iestādes, veicot krimināllizmeklēšanu, tomēr tika iegūta noteikta informācija.

31. Ievērojot iepriekš teikto, man šķiet, ka ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa vēlas izvirzīt *trīs galvenos jautājumus*. Pirmais jautājums ir par to, kādā veidā nodokļu iestādēm, kad tās balstās uz konstatējumiem, kas sniegti iepriekšējos attiecībā uz piegādātājiem pieņemtajos lēmumos, ir jāpilda tām uzliktais pienākums pierādīt, ka nodokļu maksātājs ir zinājis vai tam būtu bijis jāzina par tā piegādātāju izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Otrais jautājums ir saistīts ar to, kādā apmērā nodokļu iestādēm ir jāsniedz nodokļu maksātājam piekļuve pierādījumiem, kas nepieciešami tā aizstāvībai, tostarp dokumentiem, kas iegūti attiecībā uz citiem nodokļu maksātājiem ierosinātajās saistītajās procedūrās. Trešais jautājums ir par to, kādām ir jābūt valsts tiesas pilnvarām, kad tā izvērtē nodokļu iestāžu konstatējumus, kas iekļauti attiecībā uz nodokļu maksātāja piegādātājiem pieņemtajos lēmumos, un tiesvedībā pret šiem piegādātājiem iegūto pierādījumu likumību.

32. Visbeidzot, neievērojot piemērojamās Savienības tiesības, būtu jāatgādina, ka valsts tiesību normas, ar kurām ir noteiktas procedūras un sankcijas, lai apkarotu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā, paredz Savienības tiesību aktu īstenošanu Hartas 51. panta 1. punkta vajadzībām [3]. Kā uzsvēra iesniedzējtiesa, šajā lietā īpaši būtiskas ir Hartas attiecīgi 47. pantā un 48. panta 2. punktā noteiktās tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu un tiesības uz aizstāvību.

B. Nodokļu iestādei uzliktais pierādīšanas pienākums

33. Pirmais iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir par to, kādā veidā nodokļu iestādēm, kad tās vēlas kā pamatojumu izmantot konstatējumus, kas sniegti iepriekšējos attiecībā uz piegādātājiem pieņemtajos lēmumos, ir jāpilda tām uzliktais pienākums pierādīt, ka nodokļu maksātājs ir zinājis vai tam būtu bijis jāzina par piegādātāju izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

3 It īpaši skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. punkts), kā turpmāk precizēts 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).

34. Sākumā ir jāuzsver, ka nodokļu atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas ir maksājams vai samaksāts visas tā saimnieciskās darbības ietvaros [4]. Tiesa ir konsekventi spriedusi, ka tiesības atskaitīt PVN ir PVN sistēmas *pamatelements*, un tādējādi to principā nedrīkst ierobežot [5].

35. Bez šaubām šos Savienības tiesību aktus nevar izmantot kā pamatojumu ļaunprātīgiem un krāpnieciskiem mērķiem, un PVN direktīvā ir skaidri noteikts un stimulēts mērķis novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nodokļu apiešanu un krāpšanu [6]. No PVN direktīvas 2. un 273. panta, skatītiem kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktu, izriet, ka dalībvalstīm ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu attiecīgajā teritorijā maksājamā PVN iekasēšanu pilnā apjomā un novērstu krāpšanu [7]. Taču pasākumi, ko dalībvalstis tālab drīkst noteikt, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tāpēc tos nevar izmantot tā, ka ar tiem sistemātiski tiktu apstrīdētas tiesības uz PVN atskaitīšanu un līdz ar to – PVN neitralitāte [8].

36. Tādējādi ar PVN direktīvas normām nav saderīgs šo tiesību atteikums personai, kura nezināja un nevarēja zināt par attiecīgā darījuma saistību ar krāpniecisku rīcību, ko veicis piegādātājs vai cita persona, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma [9]. Lai nodokļu maksātājam atteiktu atskaitīšanas tiesības, nodokļu iestādei, ņemot vērā objektīvus faktorus un nepieprasot, lai nodokļu maksātājs veiktu pārbaudes, par kuru veikšanu tas nav atbildīgs, ir jākonstatē, ka nodokļu maksātājs ir zinājis vai viņam būtu bijis jāzina, ka viņa darījuma partneris ir bijis iesaistīts PVN krāpšanā [10].

37. Tā kā nav Savienības tiesību normu par pierādījumu iegūšanu, nodokļa maksātāja līdzdalība 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 Hartā garantētās tiesības [12].

38. No *WebMindLicenses* lietas izriet, ka principā ne PVN direktīvas noteikumi, ne aizstāvības tiesību ievērošanas princips neliedz nodokļu iestādēm izmantot pierādījumus, kas iegūti pret to pašu personu paralēli norietošajā kriminālprocesā, 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 tādu situāciju, kāda ir pamatlietā, 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 veiktā darījuma. Pēc šīm pārbaudēm var tikt ierosinātas paralēlās procedūras (kriminālprocesi un/vai administratīvās procedūras) attiecībā uz dažādiem nodokļu maksātājiem, pamatojoties uz tiem pašiem faktiem un to pašu pierādījumu kopumu [14].

4 Skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 Daudzu citu starpā skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

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 īpaši 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).

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. Šādai vispārējai iespējai tomēr ir daži svarīgi nosacījumi. Ja nodokļu iestāde ir nodomājusi izmantot šos dokumentus kā savu konstatējumu pamatojumu turpmākajā lēmumā, tai ir jānodrošina, ka: i) nodokļu maksātājam tiek piešķirta piekļuve tiem dokumentiem, kas tiek izmantoti kā pierādījumi turpmākajā lēmumā, ii) nodokļu maksātājam tiek dota iespēja tikt uzklausītam 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 apliecinošus 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 aizstāvības tiesības, jo tajos neko nevarētu panākt. No vienas puses, nodokļu maksātājs nevarētu apstrīdēt konkrētus iepriekšējos lēmumos ietvertos konstatējumus, jo viņš nav bijis šo procesu dalībnieks, un, no otras puses, viņš nevarētu apstrīdēt šos konstatējumus, kas ietverti procesā, kurā pats ir iesaistīts, jo iestādēm ir saistoši pašu pieņemtie iepriekšējie lēmumi.

44. Ārkārtējos gadījumos tas varētu arī nozīmēt, ka nav vispār nekādas aizstāvības, īpaši gadījumos (kas nemaz nav tik reti gadījumos, kad ir notikusi krāpšana lielā apmērā), kuros tiesvedība notiek pret uzņēmumiem, kas tiek likvidēti, kas vairs nepastāv vai kas vienkārši vairs nav ieinteresēti sevi aizstāvēt. Pēdējā minētā veida gadījumos nodokļu iestāde faktus un to tiesisko kvalifikāciju, kam būtu sava veida *erga omnes* iedarbība, varētu konstatēt un tas faktiski vispār nekad netiktu apstrīdēts.

45. Šie apsvērumi ļauj man nonākt līdz jautājuma būtībai, kas skar tādas valsts tiesību normas, kā Likuma par noteikumiem nodokļu jomā 1. panta 3.a punkta, saderības izvērtēšanu. Kā norādīts iepriekš 27. punktā, tas, kādā veidā būtu jāinterpretē un jāpiemēro šis noteikums, ir pušu domstarpību priekšmets. Šai Tiesai nav jāinterpretē valsts tiesību akti. Tāpēc es atturēšos no stingras nostājas pieņemšanas attiecībā uz šo konkrēto noteikumu un savos apsvērumos aprobežošos vien ar dažiem vispārējiem atzinumiem.

46. Dabiski, ka nekādas problēmas nerada tas, ka saskaņā ar likumu nodokļu iestādēm principā ir jābūt konsekventām, kad tās novērtē vienus un tos pašus faktus vai tiesiskās attiecības. Tieši otrādi, kā ir apgalvojusi Ungārijas valdība, tas veicina tiesisko drošību un nodrošina nodokļu maksātāju vienlīdzību. Tomēr ir jāpievieno divi būtiski iebildumi.

47. Pirmkārt, interpretējot tādu noteikumu kā Likuma par noteikumiem nodokļu jomā 1. panta 3.a punktu, ir jāievēro PVN sistēmas loģika un struktūra. Atsevišķi nodokļu maksātāji nevar būt atbildīgi par citu nodokļu maksātāju nelikumīgām darbībām tikai tāpēc, ka tie bijuši tādu attiecību puse, kas radījušas attiecīgās nodokļu saistības. Ikviena šāda atbildība ir jānosaka individuālā līmenī attiecībā uz katru nodokļu maksātāju piegādes ķēdē [15].

15 Skat. *supra* šo secinājumu 36. punktu.

48. Otrkārt, šāda valsts tiesību akta noteikuma darbība var būt tikai tiktāl, cik ar to nodokļu iestādēm tiek uzlikts pienākums pieņemt vienādu pieeju visās saistītajās lietās, *ja vien nav pamatotu iemeslu rīkoties pretēji*. Citiem vārdiem sakot, šāds noteikums ir pieņemams tikai tiktāl, cik tas neliedz nodokļu iestādēm *de jure* vai *de facto* izdarīt atšķirīgu secinājumu saistībā ar citu procedūru, ja tām ir sniegti jauni argumenti vai jauni pierādījumi.

49. Šo iemeslu dēļ, ja valsts tiesību norma vai prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestādēm juridiski vai faktiski ir saistoši konstatējumi, kas ietverti saistītajos lēmumos, tiktu interpretēta un piemērota citādā veidā, nevis kā tikko izklāstīts, tā varētu būt pretrunā vairākiem būtiskiem pamatprincipiem. Tomēr ikviena šāda interpretācija nevar ne "mīkstināt" nodokļu iestādei uzlikto pierādīšanas pienākumu, ne vēl jo vairāk faktiski pārlikt to uz nodokļu maksātāju, tādējādi rezultātā vājinot atskaitīšanas tiesības un līdz ar to PVN neitralitāti, vienlaikus arī pārkāpjot nodokļu maksātāju aizstāvības tiesības.

C. Nodokļu maksātāja tiesību piekļūt lietas materiāliem tvērums

50. Otrais šajā tiesvedībā izvirzītais jautājums attiecas uz nodokļu iestādes pienākumu piešķirt nodokļu maksātājam piekļuvi pierādījumiem, kuri attiecas uz tiesvedību nodokļu lietā, kas tiek veikta attiecībā uz šo personu. Proti, līdzīgi valsts tiesai lietā *Ispas* [16], arī šajā lietā iesniedzējtiesa lūdz precizēt, *kad*, *ko* un *kā* tos izpaust.

51. Attiecībā uz pirmo aspektu ir jāpatur prātā, ka tiesības piekļūt lietas materiāliem ir instruments, ar kuru īsteno to personu aizstāvības tiesības, kuru intereses varētu skart valsts iestāžu pieņemtais lēmums.

52. Saskaņā ar aizstāvības tiesību ievērošanas principu nelabvēlīga lēmuma adresātam jābūt iespējai sniegt savus apsvērumus pirms šā lēmuma pieņemšanas, lai kompetentā iestāde varētu ņemt vērā visu atbilstošo informāciju. Šīs normas mērķis, pirmkārt, ir ļaut adresātam labot kļūdu vai sniegt informāciju par tā personisko situāciju, kas veicinātu lēmuma pieņemšanu vai nepieņemšanu, noteiktu tā saturu [17].

53. Piekļuve lietas dokumentiem ir jāpiešķir kādā brīdī administratīvās procedūras laikā, bet noteikti – *pirms* iestādes pieņem savu galīgo lēmumu. Nodokļu maksātājam ir jābūt pietiekami daudz laika, lai iepazītos ar dokumentiem, kas ir iestāžu rīcībā, un attiecīgi spētu sagatavot savu aizstāvību.

54. Nodokļu maksātājam būtu jābūt piekļuvei lietas materiāliem pirms jebkādas tiesvedības uzsākšanas. Piekļuve lietas dokumentiem ļauj nodokļu maksātājam pieņemt izsvērtu lēmumu, vai viņš vēlas apstrīdēt iestādes pieņemto lēmumu kompetentajā tiesā vai tribunālā [18].

55. Tādēļ [informācijas] izpaušana vēlākā posmā, kas notiek tikai saistībā ar tiesvedību, kura ierosināta pret administratīvo iestāžu pieņemto lēmumu, parasti nevar labot puses aizstāvības tiesību pārkāpumu, kas izkristalizējies procesa administratīvā posma laikā [19].

56. Tad attiecībā uz to, kādu veidu dokumenti iestādēm ir jāsniedz nodokļu maksātājam, pret kuru tiek veikta izmeklēšana, es vēlētos uzsvērt, ka tiesības piekļūt lietas materiāliem nozīmē, ka nodokļu maksātājam ir jābūt iespējai iepazīties ar *visiem* izmeklēšanas lietā ietvertajiem dokumentiem, kas ir būtiski aizstāvības īstenošanai.

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 tā var nebūt, ja pret iestādes izdotu lēmumu ierosinātas tiesvedības rezultātā "nelabvēlīga lēmuma izpilde netiek automātiski apturēta un tas nekļūst tūlītēji 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).

57. Konkrētāk, šie dokumenti, pirmkārt, ir lietas materiālu elementi, uz kuriem pamatojoties iestādes ir nodomājušas pieņemt savu lēmumu attiecībā uz nodokļu maksātāju [20]. Tas nozīmē, ka *Glencore* lietā šai sabiedrībai būtu bijusi jāsaņem piekļuve visiem pierādījumiem, uz kuriem tika sniegta atsauce, lai noteiktu, ka tā ir zinājusi vai tai būtu bijis jāzina par attiecīgo izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

58. Šajā saistībā ir vērts norādīt, ka piekļuves tiesības pastāv neatkarīgi no dokumenta izcelsmes un no tā, kādā saistībā dokuments tika iegūts (piemēram, paralēlā administratīvā procedūrā vai kriminālprocesā, kas veikts pret citu nodokļu maksātāju), ja vien acīmredzami nav piemērojams kāds izņēmums [21]. Nav būtiski, vai dokuments, kuru iestādes izmantojušas kā pamatojumu, no vienas lietas materiāliem ir fiziski nodots citā lietā – ja šos dokumentus ir paredzēts izmantot kā pierādījumu nākamajā lietā, tie ir jāatklāj nodokļa maksātājam, uz kuru attiecas šī nākamā lieta. Dalībvalsts ziņā ir izlemt, vai to nodrošina, sniedzot prasīto dokumentu kopijas vai ļaujot nodokļu maksātājam (vajadzības gadījumā daļēji) piekļūt saistītā procesa lietas materiāliem. Būtiski vien ir tas, ka nodokļu maksātājam ir reāla iespēja piekļūt sākotnējiem pierādījumiem.

59. Otrkārt, piekļuves tiesības obligāti ir attiecināmas uz citiem dokumentiem, kurus, lai arī, iespējams, netieši, iestādes ir izmantojušas sava lēmuma pamatojumā un kuri attiecas uz tā nodokļa maksātāja rīcību, pret kuru tiek veikta izmeklēšana. Kā Eiropas Cilvēktiesību tiesa (ECT) saskaņā ar Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (ECPAK) 6. pantu ir konsekventi spriedusi, personām, pret kurām veic izmeklēšanu, būtu jābūt iespējai piekļūt ne tikai "pierādījumiem, kas *tieši attiecas* uz lietas faktiem", bet arī "*citiem pierādījumiem*, kas varētu attiekties uz šīs lietas pieņemamību, uzticamību un pilnīgumu" [22].

60. Treškārt, piekļuves tiesības attiecas ne vien uz apsūdzošajiem pierādījumiem, bet arī uz *attaisnojošiem* pierādījumiem, ko nodokļu iestādes varētu būt ieguvušas [23]. Tas nozīmē, ka nodokļu maksātājam būtu jābūt piekļuvei dokumentiem un informācijai, kas varētu būt viņam labvēlīga, jo varētu viņu attaisnot vai, vispārīgāk runājot, varētu izrādīties, ka tie nesaskan ar secinājumiem, ko nodokļu iestāde izdarījusi, ņemot vērā pārējos tās rīcībā esošos pierādījumus [24].

61. Savukārt, kā es ieteicu lietā *Ispas*, tiesības piekļūt lietas materiāliem nevar interpretēt tādējādi, ka nodokļu maksātājam ir tiesības "piekļūt lietas materiāliem pilnībā", ja ar to saprot "administratīvo iestāžu rīcībā esošo dokumentu un informācijas kopumu pilnībā", tostarp "tādus elementus, kas nav tieši saistīti ar pieņemto lēmumu, kā atsevišķas iekšējas piezīmes, projekti, papildu aprēķini un visa no trešajām personām iegūtā informācija" [25].

62. Vēl jo vairāk es neredzu pamatu pieprasīt, lai tiktu sniegta pilna piekļuve lietas materiāliem, kas attiecas uz paralēlām tiesvedībām pret *citiem nodokļu maksātājiem*, protams, ar noteikumu, ka visi attiecīgie dokumenti, kurus nodokļu iestāde vēlas izmantot kā pamatojumu, ir "nodoti" turpmākajai lietai un tiem ir piešķirta piekļuve [26].

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 ļoti labi kalpot kā vispārējs iedvesmas avots standartam, kas jāpiemēro tādai procedūrai kā pamatlietā, 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.

63. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Savienības tiesībās noteiktais aizstāvības tiesību ievērošanas vispārējais princips nav absolūta priekšrocība, 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 piekļuvi 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 uzņēmuma noslēpumu konfidencialitāte) [28].

64. Tomēr iestādēm ir jāpierāda, ka šo izņēmumu piemērošanas prasības ir izpildītas, un to var pārskatīt tiesa [29]. Iestādēm ir arī jāizvērtē, vai var atļaut *daļēju* piekļuvi dokumentiem, attiecībā uz kuriem piemērojams kāds no šiem izņēmumiem; lai to darītu, it īpaši jāpārbauda, vai ir iespējama ierobežota piekļuve tikai noteiktām dokumentu daļām un vai no iestāžu puses nav nepieciešams nesamērīgi liels darbs [30]. Šajā saistībā jāpatur prātā, ka mūsdienu 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 piekļuve, es vēlētos uzsvērt, ka iepriekš 58. punktā skaidroto iemeslu dēļ nepietiek tikai ar atsauci uz iepriekšējiem lēmumiem, kuros attiecīgie 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 ārkārtīgi svarīgi, lai nodokļu maksātājs varētu "uzmest aci" oriģināldokumentiem, ja viņš vēlētos to darīt.

D. Izskatīšana tiesā

66. Visbeidzot īsumā ir jāpievēršas tam, kādā apjomā valsts tiesa var pārskatīt nodokļu iestāžu lēmumu atteikt nodokļu maksātājam noteiktus PVN atskaitījumus.

67. Kompetentajai tiesai būtu vispārēji jānovērtē visi tai iesniegtās lietas attiecīgie fakti un apstākļi, lai noteiktu, vai attiecīgajam nodokļu maksātājam bija [nodokļa] atskaitīšanas tiesības attiecībā uz piegādēm, saistībā ar kurām notikusi attiecīgā izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.

68. Izskatot lietu, valsts tiesai acīmredzami nevar būt saistoši nodokļu iestādes konstatējumi, kas ietverti vai nu apstrīdētajos 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 izskatīšanu, ir svarīgi, lai lietas dalībnieki būtu iepazinušies visiem šiem jautājumiem un tos varētu apspriest un tikt uzklausīti par tiem [32].

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/Īrija u.c. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, 56. punkts).

70. Saistībā ar tiesvedību valsts tiesai ir jāspēj arī pārbaudīt (vajadzības gadījumā saistībā ar pagaidu noregulējuma tiesvedību), cik likumīgi, ņemot vērā Savienības tiesības, ir pierādījumi, kas tiek izmantoti pret nodokļu maksātāju, tostarp tie, kas "nodoti" no citām tiesvedībām. Saskaņā ar Tiesas spriedumu lietā *WebMindLicenses*, lai Hartas 47. pantā garantētā izskatīšana tiesā būtu efektīva, "tiesa[i], pārbaudot lēmuma, ar kuru tiek īstenotas Savienības tiesības, tiesiskumu, [jāspēj] pārbaudīt, vai šī lēmuma pamatā esošie pierādījumi nav iegūti un izmantoti, pārkāpjot šajās normās un it īpaši Hartā garantētās tiesības". Šī prasība ir izpildīta, "ja tiesa, kas izskata prasību par PVN uzrēķinu veikušās nodokļu iestādes lēmumu, ir tiesīga pārbaudīt, ka pierādījumi, kuri ir iegūti vēl nepabeigtā kriminālprocesā un uz kuriem tiek balstīts šis lēmums, ir patiešām iegūti šajā kriminālprocesā un atbilstoši Savienības tiesībās garantētajām tiesībām, vai, pamatojoties uz krimināltiesas jau veikto pārbaudi procesā, kas balstīts uz sacīkstes principu, var vismaz pārliecināties, ka minētie pierādījumi tikuši iegūti atbilstoši šīm tiesībām" [33].

71. Svarīgi, kā šajā spriedumā Tiesa piebilda, ka, "ja šī prasība nav izpildīta un līdz ar to tiesības vērsties tiesā nav iedarbīgas vai ja ir pārkāptas citas Savienības tiesībās garantētās tiesības, administratīvajā nodokļu procesā izmantotie kriminālprocesā iegūtie pierādījumi ir jānoraida un apstrīdētais lēmums, kas balstās uz šādiem pierādījumiem, ir jāatceļ, ja šī iemesla dēļ tas ir zaudējis savu pamatojumu" [34].

72. Ja iesniedzējtiesai nebūtu iespējas pārskatīt nodokļu iestāžu konstatējumus vai to, kādā veidā to iesniegtie pierādījumi tika iegūti, arī tas varētu būt pušu procesuālo tiesību vienlīdzības principa pārkāpums, kas tieši izriet no Hartas 47. pantā noteiktajām tiesībām uz taisnīgu tiesu.

73. Proti, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pušu procesuālo tiesību vienlīdzības princips nozīmē, ka katram lietas dalībniekam ir jānodrošina saprātīga iespēja izklāstīt savu lietu, tostarp iesniegt savus pierādījumus apstākļos, kad tas nav acīmredzami nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar otru lietas dalībnieku. Šā principa mērķis ir nodrošināt abu pušu līdzsvaru tiesvedībā, garantējot šo dalībnieku tiesību un pienākumu vienlīdzību tostarp attiecībā uz normām, kas regulē pierādījumu iegūšanu un sacīkstes procesu tiesā [35].

74. Vispārīgākā līmenī ir jāuzsver, ka ar dažiem nenozīmīgiem izņēmumiem administratīvo iestāžu apgalvojumi un konstatējumi nav un nevar būt tiesai saistoši vai liegt tai veikt izskatīšanu pilnībā. Kā Tiesa nesen vēlreiz bija uzsvērusi, ka neatkarības jēdziens nozīmē it īpaši to, ka attiecīgā struktūra pilda savas tiesas spriešanas funkcijas pilnīgi autonomi, proti, tai nav piemērojami nekādi hierarhiski ierobežojumi un tā nav pakļauta nekādai citai struktūrai ne tiešā veidā (tā nesaņem jebkādas izcelsmes norādījumus vai instrukcijas [36]), ne netiešā (tai nav saistošs ar citu tiesību aktu vai lēmumu, jo īpaši ar administratīviem aktiem, kas faktiski nav ietverti izskatīšanā tiesā, veikta novērtējuma iznākums [37]).

75. Šo iemeslu dēļ valsts tiesai, izskatot nodokļu maksātāja prasību pret nodokļu iestāžu pieņemto lēmumu, ir jāspēj izskatīt visus faktiskos un tiesiskos šā lēmuma elementus, tostarp to, cik likumīgā veidā ir iegūti pierādījumi, neatkarīgi no šo pierādījumu izcelsmes.

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 Juízes 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).

V. Secinājumi

76. Iesaku Tiesai uz *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

– Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu normas, kas interpretētas, ņemot vērā Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pantu un 48. panta 2. punktu, neliedz dalībvalsts tiesību normu vai praksi, saskaņā ar kuru nodokļu iestādei, kad tā pārbauda nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), ņemt vērā konstatējumus, kas izdarīti saistītajos lēmumos, kuri ir kļuvuši galīgi, ar nosacījumu, ka:

  – šāda tiesību norma vai prakse, ciktāl tiek ievērota PVN sistēmas loģika un struktūra, neliedz nodokļu iestādēm *de jure* vai *de facto* izdarīt atšķirīgu secinājumu saistībā ar citu procedūru, ja tām ir sniegti jauni argumenti vai jauni pierādījumi;

  – nodokļu iestādēm pirms galīgā lēmuma pieņemšanas principā ir jānodrošina piekļuve visiem dokumentiem, kas ir būtiski, lai nodokļu maksātājs īstenotu savas aizstāvības tiesības, tostarp tiem, kas tika iegūti saistīto administratīvo procedūru vai kriminālprocesu kontekstā. Pierādījumu apraksts kopsavilkuma ziņojuma veidā ir pietiekams tikai tad, ja nodokļu maksātājs var pieprasīt iepazīties ar konkrētajiem dokumentiem un, iespējams, to kopijas;

  – valsts tiesa, izskatot prasību pret nodokļu iestāžu pieņemto lēmumu, var izskatīt visus faktiskos un tiesiskos šā lēmuma elementus, tostarp iegūto pierādījumu likumību, neatkarīgi no šo pierādījumu izcelsmes.