Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
М. ВОВЕК
представено на 5 юни 2019 година[1]

Дело C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
срещу
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

(Преюдициално запитване, отправено от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Столичен административен и трудов съд Будапеща, Унгария)

„Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 167 — Член 168 — Право на приспадане — Укриване на данъци или измама — Национални производства — Тежест на доказване — Достъп до преписката — Право на защита — Принцип на равни процесуални възможности — Съдебен контрол“

I. Въведение

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (наричано по-нататък „Glencore“) обжалва две решения на Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Национална данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „NTCA“), с които е отказано приспадането на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен за определени доставки, с мотива, че Glencore е знаело или е трябвало да знае за укриване на данъци или измама, извършена от страна на доставчиците му. В главното производство Glencore оспорва законосъобразността на данъчното производство пред NTCA. То се оплаква по-специално от липсата на справедливост и от нарушение на правото му на защита.

2. Националният съд, сезиран с това обжалване — Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Столичен административен и трудов съд Будапеща, Унгария), изпитва съмнения относно съвместимостта на някои национални разпоредби и практики с правото на Съюза. По-специално, запитващата юрисдикция иска разяснения относно принципите, уреждащи тежестта на доказване, която данъчните органи носят, за да докажат участието на данъчнозадължено лице в данъчна измама, извършена от неговите доставчици; правото на данъчнозадълженото лице да получи достъп до документите, които са от значение за неговата защита; и обхвата на контрола, който националният съд трябва да извърши на констатациите на данъчните органи и на начина, по който тези органи са събрали доказателствата.

1 Език на оригиналния текст: английски.

II. Правна уредба

А. Правото на Съюза

3. Съгласно член 167 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)[2] „[п]равото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

4. Член 168 от Директивата за ДДС предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

5. Член 273 от Директивата за ДДС предвижда: „Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица […]“.

Б. Националното законодателство

6. Член 1, параграф 3а от adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон № XCII от 2003 г. относно правилата за данъчно облагане, наричан по-нататък „Законът за данъчното облагане“) предвижда:

„В производството по ревизия на страните по дадено правоотношение (договор, сделка), с което е свързано възникването на данъчни задължения, данъчният орган третира всяко правоотношение, което вече е изследвал и преквалифицирал, по един и същ начин по отношение на всяко данъчнозадължено лице и автоматично прилага своите констатации, направени по отношение на една от страните, във връзка с ревизията на другата страна“.

7. Съгласно член 12, параграфи 1 и 3 от Закона за данъчното облагане данъчнозадължените лица имат право да преглеждат документи, свързани с техните данъчни въпроси. Това право включва „правото да се правят или да се изискват копия на всички документи, необходими за упражняване на техните права и за изпълнение на техните задължения“. Въпреки това данъчнозадължените лица не могат да преглеждат „която и да е част от документ, която съдържа данъчни тайни, отнасящи се до друго лице, чието узнаване е в нарушение на закона“.

2 ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

8. Член 97, параграфи 4 и 5 от Закона за данъчното облагане предвижда:

„4. Данъчният орган установява релевантните обстоятелства по случая и доказва своите констатации при приключване на ревизията, освен ако законът не поставя тежестта на доказване върху данъчнозадълженото лице.

5. Документи, експертни становища, изявления, направени от данъчнозадълженото лице, негов представител или служител, както и такива, направени от други данъчнозадължени лица, свидетелски показания, проверки на място, контролни покупки, извършени под прикритие или не, пробно производство, проверка на инвентара и данни, предоставени от други данъчнозадължени лица, констатации от други свързани ревизии, съдържанието на оповестени данни, данни от регистрите на други органи или електронни данни и информация, предоставени на обществеността, следва да се разглеждат в частност като допустими доказателства“.

9. Член 100, параграф 4 от Закона за данъчното облагане гласи:

„Ако данъчните органи приложат констатациите от ревизията на друго данъчнозадължено лице или информацията и доказателствата, получени в рамките на друго свързано разследване, в подкрепа на резултатите от дадена ревизия, докладът и решението във връзка с тази ревизия, както и информацията и доказателствата, получени в рамките на съответното разследване, се предоставят на данъчнозадълженото лице в частта, в която се отнасят за него“.

10. Член 69, параграф 1 от Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Закон № CXXII от 2010 г. за Националния данъчен и митнически орган, наричан по-нататък „Законът за данъчния орган“) предвижда:

„Данните, събрани и обработени от [NTCA] съгласно член 13, параграф 7, буква a) за целите на дейностите по правоприлагане, […] както и специалните данни, могат да се използват само за целите на дейностите по правоприлагане, освен ако в закона не е предвидено друго“.

11. Член 76, параграф 2, буква g) от Закона за данъчния орган гласи:

„2. Освен посочените в параграф 1, следните лица могат да изискват данни и информация от системите за обработка на данни за целите на правоприлагането на [NTCA], доколкото са необходими за изпълнение на съответните им задължения, предвидени в закона, въз основа на обосновано искане:

[…]

g) клонът на [NTCA], на който са предоставени правомощия и компетентност по отношение на отговорностите, попадащи в компетентността на [NTCA], по отношение на данъчни и митнически задължения, данъчни и митнически производства в съответствие със [Закона за данъчното облагане], [közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (Закон № CXXVI от 2003 г. относно прилагането на митническото законодателство на Общността)] и други данъчни и митнически разпоредби“.

III. Обстоятелствата по делото, ходът на производството и отправените преюдициални въпроси

12. Доколкото се установяват от акта за преюдициално запитване и представените от страните становища, релевантните факти могат да бъдат обобщени по следния начин:

13. Glencore — жалбоподателят по главното производство, е дружество със седалище в Унгария, чиято основна дейност е търговия на едро със зърно, маслодайни семена, фураж и суровини. Glencore изкупува зърно на територията на цяла Унгария, голяма част от което продава в чужбина. Дружеството също така изкупува и значителни количества слънчоглед и рапица, съществена част от които използва за производството на нерафинирано масло и грис от подизпълнители, а по-малка част препродава в непреработен вид.

14. NTCA извършва ревизии в помещенията на Glencore. Тези ревизии водят до приемането от страна на NTCA на две административни решения, съответно през 2015 г. и 2016 г. (наричани по-нататък „оспорваните решения“). Първото решение се отнася до всички данъчни задължения и субсидии за данъчни периоди 2010 г. и 2011 г. (с изключение на ДДС за месеците септември и октомври 2011 г.). С това решение Glencore е задължено да заплати, наред с останалото, 1 951 418 000 унгарски форинта (HUF) във връзка с неплатен ДДС. Второто решение се отнася до ДДС, дължим за октомври 2011 г., и с него е установен допълнителен ДДС за плащане в размер на 130 171 000 HUF от страна на Glencore.

15. В тези решения NTCA приема, че Glencore неправомерно е приспаднало ДДС, тъй като е знаело или е трябвало да знае, че някои от неговите доставчици са издавали фиктивни фактури и са участвали в данъчна измама. В това отношение NTCA се позовава на административни решения, приети по отношение на определени доставчици на Glencore, и на наказателни производства срещу някои от тези доставчици (които не са приключили към момента на приемане на оспорваните решения).

16. Съгласно оспорваните решения данъчните инспектори, извършили ревизиите на Glencore, са имали достъп — пряко или косвено — до документите, съдържащи се както в наказателните, така и в административните производства на разследваните доставчици. NTCA се е позовала на някои от доказателствата, събрани в рамките на тези производства, за да установи (пасивното) участие на Glencore в данъчната измама.

17. След като оспорването по административен ред е отхвърлено, Glencore обжалва оспорваните решения пред Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Столичен административен и трудов съд Будапеща, Унгария). В своето становище Glencore оспорва законосъобразността на административното производство, довело до приемането на оспорваните решения, и се оплаква от липса на справедливост в производството и от нарушение на правото му на защита.

18. В контекста на това производство запитващата юрисдикция изпитва съмнения дали съответните национални разпоредби, така както са тълкувани и прилагани от данъчните органи и от националните съдилища, могат да затруднят прекомерно данъчнозадължено лице като Glencore при опровергаване на участието му в данъчната измама, извършена от неговите доставчици.

19. Запитващата юрисдикция подчертава, че данъчните органи се считали за освободени от тежестта на доказване, която обикновено лежи върху тях, в случаите, когато вземат предвид констатациите от свързани решения в последващо данъчно производство. Това не зависело от факта, че данъчнозадълженото лице, обект на последващата ревизия, не е било страна по предходните производства и дори може да не е знаело за свързаните решения.

20. Запитващата юрисдикция освен това отбелязва, че данъчните органи не се считали за длъжни да оповестяват преписката по свързаните производства и доказателствата, въз основа на които са приети свързаните решения. Например, в разглеждания случай, в хода на административното производство Glencore е получило само описание на доказателствата, на които се основават решенията, приети срещу неговите доставчици, под формата на обобщен доклад. Въпреки многобройните искания, на Glencore бил отказан достъп до определени документи от преписката, които според него били от значение за защитата му. Едва по-късно, в хода на главното производство, на Glencore евентуално е бил предоставен достъп до някои от поисканите документи след определение на запитващата юрисдикция.

21. Според запитващата юрисдикция твърдените пропуски в административното производство не могат да бъдат напълно отстранени в хода на съдебното производство, доколкото законосъобразността на предходните решения на данъчните органи и на доказателствата, събрани в контекста на свързаните с тях производства, не може да бъде предмет на съдебен контрол.

22. При тези обстоятелства Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Столичен административен и трудов съд Будапеща) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Трябва ли разпоредбите на Директивата за ДДС, както и, доколкото се отнасят до тях, основният принцип на зачитане на правото на защита и член 47 от Хартата на основните права [на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“)] да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка и национална практика, основана на тази правна уредба, съгласно които констатациите в рамките на ревизия на страните по правоотношението (договор, сделка), с което е свързано данъчното задължение, направени от данъчния орган в производство, страна по което е едната от страните в това правоотношение (издателят на фактурите в главното производство), от които следва преквалифициране на правоотношението, трябва служебно да се вземат предвид от данъчния орган при ревизия на другата страна в правоотношението (получателя на фактурите в главното производство), като се има предвид, че другата страна в правоотношението не разполага с никакво право, и по-специално с правото на защита, присъщо на качеството на страна в първоначалното ревизионно производство?

2 В случай че Съдът даде отрицателен отговор на първия въпрос, допускат ли разпоредбите на Директивата за ДДС, както и, доколкото се отнасят до тях, основният принцип на зачитане на правото на защита и член 47 от [Хартата], национална практика, която позволява производство като посоченото в първия въпрос, в резултат от което другата страна в правоотношението (получателят на фактурите) не разполага в първоначалното ревизионно производство с правата, присъщи на качеството на страна, и следователно няма право на обжалване в ревизионно производство, чиито констатации трябва да се вземат служебно предвид от данъчния орган в ревизионното производство във връзка с данъчното задължение на другата страна и могат да бъдат в нейна тежест, като се има предвид, че данъчният орган не предоставя на другата страна преписката относно ревизията, извършена на първата страна в правоотношението (издател на фактурите), и по-специално доказателствата, от които произтичат констатациите, както и протоколите и административните актове, а ѝ предоставя само част от тях под формата на резюме, при което данъчният орган запознава другата страна с преписката само непряко, правейки подбор според собствените си критерии, по отношение на които другата страна не може да упражни никакъв контрол?

3. Трябва ли разпоредбите на Директивата за ДДС, както и, доколкото се отнасят до тях, основният принцип на зачитане на правото на защита и член 47 от [Хартата] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална практика, съгласно която констатациите в рамките на

ревизия на страните по правоотношението, с което е свързано данъчното задължение, направени от данъчния орган в производство, страна по което е издателят на фактурите и от които следва констатацията, че този издател е участвал в активна данъчна измама, трябва служебно да се вземат предвид от данъчния орган в ревизията на получателя на фактурите, като се има предвид, че в производството по отношение на издателя този получател не разполага с правата, присъщи на качеството на страна, и следователно няма право на обжалване в рамките на ревизионното производство, чиито констатации трябва служебно да се вземат предвид от данъчния орган в ревизионното производство относно данъчното задължение на получателя и могат да бъдат в негова тежест, и като се има предвид, че [данъчният орган] не предоставя на получателя преписката относно ревизията на издателя, и по-специално доказателствата, от които произтичат констатациите, както и протоколите и административните актове, а му предоставя само част от тях под формата на резюме, при което данъчният орган запознава получателя с преписката само непряко, правейки подбор според собствените си критерии, по отношение на които получателят не може да упражни никакъв контрол?“.

23. Писмени становища са представени от Glencore, унгарското правителство и Комисията, които излагат и устни становища в съдебното заседание, проведено на 20 март 2019 г.

IV. Анализ

A. Предварителни бележки

24. Запитващата юрисдикция по същество задава въпроса дали разпоредбите на Директивата за ДДС, тълкувани в светлината на член 47 и член 48, параграф 2 от Хартата, допускат разпоредба или практика на държава членка, според която при проверка на правото на данъчнозадължено лице да приспадне ДДС, данъчната администрация взема предвид констатациите за установените факти и правната им квалификация (наричани по-нататък „констатациите“), направени от администрацията в свързани решения, приети по отношение на други данъчнозадължени лица. При това администрацията оповестява на данъчнозадълженото лице документите, които са от значение за тези констатации, само частично и непряко, чрез резюме на документите, които счита за релевантни.

25. Актът за отправяне на преюдициалното запитване е изключително кратък по отношение на фактите по случая. Поради това считам, че е необходимо да изложа моето разбиране за фактите, което неминуемо ще очертае отговорите, които трябва да бъдат дадени на повдигнатите от запитващата юрисдикция въпроси. Следва обаче да се добави, че липсата на повече фактически подробности, заедно с доста сложната формулировка на отправените въпроси, неизбежно се отразява на вида отговор, който може да бъде предоставен. С оглед на това по необходимост моите заключения остават на сравнително високо ниво на абстрактност.

26. В главното производство Glencore обжалва две решения, издадени от унгарските данъчни органи, с които е отказано приспадане на ДДС, платен за определени доставки, с мотива че Glencore е знаело или е трябвало да знае за укриването на данъци или измама, извършена от страна на неговите доставчици.

27. Констатацията, че е налице данъчна измама при някои сделки, е била направена за първи път в предходни решения, приети преди това от данъчните органи по отношение на доставчиците на Glencore в производства, по които Glencore не е било страна. Тази констатация впоследствие е била „пренесена“ в оспорваните решения в съответствие с член 1, параграф 3, буква а) от Закона за данъчното облагане. Тази разпоредба — точното значение на която обаче е предмет на спор между страните — гласи, че „в производството по ревизия на

страните по дадено правоотношение […], с което е свързано възникването на данъчни задължения, данъчният орган третира всяко правоотношение, което вече е изследвал и преквалифицирал, по един и същ начин по отношение на всяко данъчнозадължено лице и автоматично прилага своите констатации, направени по отношение на една от страните, във връзка с ревизията на другата страна“.

28. Доколкото разбирам, в оспорваните решения, за да докажат участието на Glencore в разглежданата данъчна измама, данъчните органи се позовават основно на *три групи доказателства*: i) доказателства, събрани в рамките на административното производство, образувано срещу Glencore, ii) доказателства, събрани в хода на административното производство, водено срещу доставчиците на Glencore, и iii) доказателства, събрани в хода на наказателното производство, образувано срещу доставчиците на Glencore.

29. Към момента на отправеното от запитващата юрисдикция преюдициално запитване данъчните производства срещу доставчиците на Glencore са приключили с влезли в сила административни решения. От друга страна, наказателните производства срещу тези доставчици все още не са приключили и очевидно са във фазата на разследването (т.е. все още не са внесени в наказателен съд).

30. Това означава, че в настоящия случай, съмненията, повдигнати от запитващата юрисдикция, относно евентуалното нарушение на правата на Glencore произтичат от „прехвърлянето“ на доказателства между различни национални органи от различни сектори и от „пренасянето“ на констатациите на тези органи от едно или повече административни решения в последващи административни решения. За разлика от това, както страните потвърдиха по време на съдебното заседание, в оспорваните решения не са направени констатации на базата на съдебно решение, постановено в рамките на наказателно производство, тъй като към този момент такова съдебно решение не е било налице. Определена информация обаче е била извлечена от документите, събрани от органите на наказателното разследване.

31. С оглед на гореизложеното ми се струва, че със своите въпроси запитващата юрисдикция повдига *три основни въпроса*. Първият въпрос се отнася до начина, по който данъчните органи трябва да изпълнят задължението си за доказване, че дадено данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае за данъчна измама, извършена от неговите доставчици, когато се позовават на констатациите, направени в предходни решения, приети по отношение на доставчиците. Вторият въпрос се отнася до обхвата на задължението на данъчните органи да предоставят достъп на данъчнозадълженото лице до доказателствата, необходими за неговата защита, в т.ч. и до документи, събрани в рамките на свързани производства по отношение на други данъчнозадължени лица. Третият въпрос се отнася до правомощията, които националните съдилища следва да имат, когато осъществяват контрол върху констатациите, направени от данъчните органи във връзка с решения, постановени по отношение на доставчици на данъчнозадължено лице, и законосъобразността на събирането на доказателства в рамките на производството срещу тези доставчици.

32. Накрая, от гледна точка на приложимото право на Съюза следва да се припомни, че национални разпоредби, които уреждат производства и наказания за борба с измамите или укриването на данъци, представляват прилагане на правото на Съюза за целите на член 51, параграф 1 от Хартата [3]. Както е подчертано от запитващата юрисдикция, правото на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, както и правото на защита, посочени съответно в член 47 и член 48, параграф 2 от Хартата, са от особено значение в настоящото производство.

3 Вж. по-специално решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 27), както е пояснено впоследствие в решенията от 5 декември 2017 г., M.A.S. и M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) и от 2 май 2018 г., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

Б. Тежестта на доказване на данъчния орган

33. Първият въпрос, повдигнат от запитващата юрисдикция, се отнася до начина, по който данъчните органи следва да изпълнят задължението си за доказване, че дадено данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае за данъчна измама, извършена от неговите доставчици, когато тези органи желаят да се позоват на констатациите, направени в предходни решения, приети по отношение на доставчиците.

34. В самото начало следва да се подчертае, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен в рамките на цялата му икономическа дейност [4]. Съдът неведнъж е постановявал, че правото на приспадане на ДДС е *неразделна част* от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано [5].

35. Освен това многократно е постановявано, че правото на Съюза не може да се използва с измамна цел или с цел злоупотреба, както и че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, която е изрично призната и насърчавана от Директивата за ДДС [6]. От членове 2 и 273 от Директивата за ДДС във връзка с член 4, параграф 3 ДЕС следва, че държавите членки са длъжни да вземат всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране събирането на целия дължим на тяхна територия ДДС и за борба с измамите [7]. Все пак мерките, които държавите членки могат да приемат за тези цели, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането им. Поради това те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС, а следователно и неутралитета на ДДС [8].

36. С оглед на това разпоредбите на Директивата за ДДС не допускат това право да не бъде признато на данъчнозадължено лице, което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от данъчна измама, извършена от доставчика или от друго лице по веригата от доставки преди или след осъществената от данъчнозадълженото лице сделка [9]. За да не бъде признато правото на приспадане на данъчнозадълженото лице, данъчната администрация трябва да установи, в светлината на обективни фактори и без да изисква от данъчнозадълженото лице да извършва проверки, които не са негова отговорност, че последният е знаел или е трябвало да знае, че неговият съдоговорител е участвал в измама с ДДС [10].

37. При липсата на разпоредби от правото на Съюза относно събирането на доказателства, участието на данъчнозадължено лице в измама с ДДС трябва да се докаже в съответствие с правилата за доказване съгласно националното право [11]. Както обаче Съдът многократно е заявявал, правилата за събиране на доказателства не трябва да накърняват ефективността на правото на Съюза и трябва да спазват правата, гарантирани от Хартата [12].

4 Вж. например решение от 5 юли 2018 г., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, т. 25 и цитираната съдебна практика).

5 Вж., наред с много други, решение от 15 септември 2016 г., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, т. 37 и цитираната съдебна практика).

6 Вж. решения от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 50) и от 22 ноември 2017 г., Cussens и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 28).

7 Вж. в този смисъл решения от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 25) и от 2 май 2018 г., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, т. 26).

8 Вж. например решение от 28 юли 2016 г., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, т. 49 и цитираната съдебна практика).

9 Вж. решения от 6 декември 2012 г., Боник (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 35—38 и 41) и от 13 март 2014 г., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, т. 40—42).

10 Вж. в този смисъл определение от 10 ноември 2016 г., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, т. 39 и цитираната съдебна практика).

11 Вж. напр. заключението ми по дело Дзивев и др. (C-310/16, EU:C:2018:623, т. 24 и сл. и цитираната съдебна практика).

12 Вж. в този смисъл решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 65 и 68).

38. От решението по делото WebMindLicense по-нататък следва, че както Директивата за ДДС, така и принципът на зачитане на правото на защита допускат възможността в административно производство данъчната администрация да използва доказателства, събрани в рамките на паралелно все още неприключило наказателно производство срещу същото лице, за да установи наличието на данъчна измама [13].

39. Не виждам никаква причина, поради която този принцип да не важи и за ситуация като тази в главното производство, при която доказателствата са събрани в рамките на административни или наказателни производства, водени по отношение на доставчиците на дружеството. Както посочва Комисията, често срещана — и напълно законосъобразна —практика на данъчните администрации е, когато проверка на данъчнозадължено лице породи съмнение за законосъобразността на някои сделки, да се извършват допълнителни проверки на данъчнозадължените лица нагоре или надолу по веригата на доставки. Тези проверки могат да доведат до започване на паралелни производства (от наказателно и/или административно естество) срещу различни данъчнозадължени лица, произтичащи от едни и същи факти и въз основа на един и същ набор от доказателства [14].

40. Следователно фактът, че определени документи са прехвърлени от едно производство в друго, не води сам по себе си до нарушение на правото на защита на данъчнозадълженото лице, което е обект на разследване в последващото производство.

41. Тази обща възможност обаче е свързана с важни изисквания. Ако данъчната администрация смята да разчита на такива документи в подкрепа на своите констатации при свое последващо решение, тя трябва: i) да предостави достъп до тези документи на данъчнозадълженото лице, по отношение на което в последващото решение тези документи ще бъдат използвани като доказателство; ii) да даде възможност на данъчнозадълженото лице да бъде изслушано по отношение на тези документи и да представи доказателства в подкрепа на своите доводи; iii) да посочи изрично съответните документи и обоснове тяхната релевантност в решението си, като изложи, отговори на или опровергае съответните доводи на данъчнозадълженото лице. Тези изисквания важат, независимо дали документите вече са били в основата на предходно решение, което междувременно е влязло в сила.

42. Фактът, че констатациите се считат за установени в предходни решения, не освобождава данъчните органи от задължението им в последващи решения, приети по отношение на други данъчнозадължени лица, надлежно да изложат мотивите си и да предоставят подкрепящи доказателства. Всяко решение на данъчните органи за отказ да се признае правото на приспадане на ДДС на данъчнозадължено лице трябва по принцип да бъде самостоятелно решение, при което заключенията на органите са надлежно и независимо обосновани и доказани.

43. Всеки друг подход би нарушил сериозно правото на защита на данъчнозадължените лица — обект на последващи производства, които биха били притиснати от двете страни. От една страна, данъчнозадълженото лице не би могло да оспори констатациите в предходните решения, тъй като то не е било страна по тези производства, и от друга страна, то не би могло да оспори тези констатации в рамките на производството, по което то е страна, тъй като органите са обвързани от предходните си решения.

13 Пак там., т. 68 и 90.

14 Вж. например решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373, т. 17 и 25) и от 6 декември 2012 г., Боник (C-285/11, EU:C:2012:774, т. 14). Вж. също и определение от 15 юли 2015 г., Itales (C-123/14, непубликувано, EU:C:2015:511, т. 14 и 15).

44. При изключителни обстоятелства това също би могло да означава, че изобщо няма никаква защита, особено в случаите (които не са рядкост при широкомащабни измами), когато се водят производства срещу дружества, които са в ликвидация, които вече не съществуват или които просто нямат интерес да се защитават. В такива случаи данъчната администрация би установила, и то с един вид erga omnes ефект, фактите и тяхната правна квалификация, без на практика тези констатации да могат да бъдат оспорени.

45. Тези съображения ме отвеждат до същината на въпроса, който е свързан с преценката за съвместимостта с правото на Съюза на национална разпоредба като член 1, параграф 3, буква а) от Закона за данъчното облагане. Както е посочено в точка 27 по-горе, начинът, по който тази разпоредба следва да се тълкува и прилага, е обект на спор между страните. Този съд няма задачата да тълкува националното право. С оглед на това ще се въздържа от заемането на твърда позиция по тази конкретна разпоредба и ще ограничa съображенията си само до няколко общи изявления.

46. Фактът, че поначало данъчните органи са длъжни по закон да бъдат последователни, когато преценяват едни и същи факти или правоотношения, естествено, изобщо не е проблематичен. Напротив, както посочва унгарското правителство, това насърчава правната сигурност и гарантира равенство между данъчнозадължените лица. Трябва обаче да се направят две важни уговорки.

47. Първо, тълкуването на разпоредба като член 1, параграф 3а от Закона за данъчното облагане трябва да зачита логиката и структурата на системата на ДДС. Не може да се счита, че отделните данъчнозадължени лица са отговорни за незаконното поведение на други данъчнозадължени лица единствено поради факта че са били страна по правоотношението, довело до въпросното данъчно задължение. Всяка такава отговорност трябва да бъде установена на индивидуално равнище по отношение на всяко данъчнозадължено лице по веригата на доставки[15].

48. Второ, подобна разпоредба на националното право може да стигне само дотам, че да наложи на данъчните органи задължение да възприемат същия подход във всички свързани случаи *при липса на убедителни доводи за противното*. С други думи, подобна разпоредба е допустима само ако позволява на данъчните органи *де юре* или де факто да достигнат до различно заключение в контекста на различно производство, когато са представени нови доводи или нови доказателства.

49. По тези причини национална разпоредба или практика, съгласно която данъчните органи са правно или фактически обвързани с констатациите, направени в свързани решения, може, ако се тълкува и прилага по начин, различен от този, посочен по-горе, да влезе в противоречие с редица основни принципи. Въпреки това всяко подобно тълкуване не може нито да „размие“ тежестта на доказване, която данъчните органи носят, нито a fortiori да я прехвърли реално на данъчнозадълженото лице и така да постави под въпрос правото на приспадане, а следователно и неутралитета на ДДС и същевременно да накърни правото на защита на данъчнозадължените лица.

15 Вж. по-горе точка 36 от настоящото заключение.

B. Обхват на правото на данъчнозадълженото лице на достъп до преписката

50. Вторият въпрос, повдигнат в настоящото производство, се отнася до задължението на данъчните органи да предоставят на данъчнозадълженото лице достъп до доказателствата, свързани с данъчни производства, провеждани по отношение на това лице. По-специално, подобно на националната юрисдикция по делото Ispas [16], в настоящия случай запитващата юрисдикция иска да получи разяснения относно това *кога*, до *какво* и *как* се осигурява достъп.

51. По отношение на първия аспект трябва да се има предвид, че правото на достъп до преписката е от основно значение за упражняването на правото на защита на лицата, чиито интереси могат да бъдат засегнати от приемането на решение на публичните органи.

52. Принципът за зачитане на правото на защита изисква на адресата на решение с неблагоприятни последици да бъде предоставена възможност да изложи своето становище, преди решението да бъде прието, така че компетентният орган да бъде в състояние да отчете надлежно всички релевантни факти и обстоятелства. Това правило цели, на първо място, адресатът да има възможност да поправи грешка или да изтъкне такива свързани с личното му положение обстоятелства, които налагат решението да бъде прието, да не бъде прието или да има едно или друго съдържание [17].

53. Достъпът до преписката трябва да бъде предоставен в определен момент в хода на административното производство, но със сигурност *преди* органите да вземат своето окончателно решение. Данъчнозадълженото лице трябва да има достатъчно време, за да се запознае с документите, с които разполагат органите, и да бъде в състояние да подготви надлежно защитата си.

54. На данъчнозадълженото лице следва да се предостави достъп до преписката преди започването на съдебното производство. Достъпът до преписката също така позволява на данъчнозадълженото лице да вземе информирано решение за това дали желае да оспори решението на административния орган пред компетентния съд или друг правораздавателен орган [18].

55. Следователно оповестяването на по-късен етап — което се извършва едва в рамките на съдебно производство, образувано срещу решението на административните органи — не може по правило да преодолее нарушението на правото на страната на защита, допуснато в хода на административната фаза на производството [19].

56. По отношение на видовете документи, които органите трябва да предоставят на данъчнозадълженото лице — обект на разследване, бих искал да подчертая, че правото на достъп до преписката означава, че данъчнозадълженото лице трябва да може да проучи *всички* документи от делото по разследването, които са от значение за упражняването на неговата защита.

16 Вж. заключението ми по дело Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, т. 99).

17 Вж. в този смисъл решение от 3 юли 2014 г., Kamino International Logistics и Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 и C-130/13, EU:C:2014:2041, т. 38 и цитираната съдебна практика).

18 Вж. в този смисъл решение от 15 октомври 1987 г., Heylens и др. (222/86, EU:C:1987:442, т. 15).

19 Заключението би могло да бъде различно обаче, ако производството, образувано срещу решението на административния орган, „води до автоматично спиране на изпълнението на неблагоприятното решение и не го прави незабавно неприложимо“. Вж. в този смисъл решение от 3 юли 2014 г., Kamino International Logistics и Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 и C-130/13, EU:C:2014:2041, т. 54 и сл.).

57. По-конкретно тези документи включват, на първо място, доказателствата от преписката, на които се основава бъдещото решение на властите по отношение на данъчнозадълженото лице [20]. Това означава, че в случая с Glencore това дружество е трябвало да получи достъп до всички посочени доказателства, от които се установява, че е знаело или е трябвало да знае за въпросната данъчна измама.

58. Във връзка с това следва да се отбележи, че правото на достъп е налице независимо от произхода на документа и от контекста, в който този документ е бил събран (например в хода на паралелни административни или наказателни производства, водени срещу друго данъчнозадължено лице), освен ако, естествено, не се прилага някакво изключение [21]. Няма значение дали документите, на които органите са се позовали, са били физически прехвърлени от една преписка в друга: доколкото тези документи са предназначени да бъдат използвани като доказателство в последващ случай, те трябва да бъдат предоставени на данъчнозадълженото лице, засегнато от този последващ случай. Дали това се прави, като се предоставят копия от исканите документи или като се позволи на данъчнозадълженото лице да има (ако е необходимо, частичен) достъп до преписката по съответното свързано производство, е въпрос, който държавата членка трябва да реши. Това, което е от значение, е данъчнозадълженото лице да има реална възможност да получи достъп до първоначалните доказателства.

59. На второ място, правото на достъп задължително се отнася и до другите документи, на които органите може и да не са се позовали пряко при мотивирането на своето решение, но които се отнасят до поведението на данъчнозадълженото лице, което е обект на разследването. Съгласно постоянната практика на Европейския съд по правата на човека (наричан по-нататък „ЕСПЧ“), съгласно член 6 от Конвенцията за защита на правата на човека и основните свободи (наричана по-нататък „ЕКПЧ“), лицата, които са обект на разследване, следва да имат достъп не само до „доказателства, *пряко свързани* с фактите по случая“, но и до „*други доказателства*, които могат да се отнасят до допустимостта, надеждността и изчерпателността на първите“ [22].

60. На трето място, правото на достъп обхваща не само уличаващи доказателства, но и *оневиняващи* доказателства, които може да са били събрани от данъчните органи [23]. Това означава, че данъчнозадълженото лице следва да има достъп до документи и информация, които могат да бъдат благоприятни за него, тъй като те биха могли да го оневинят или, в по-общ план, да не съответстват на изводите, направени от данъчните органи въз основа на останалата част от доказателствата, с които разполагат [24].

61. От друга страна, както посочих в заключението си по делото Ispas, правото на достъп до преписката не може да се тълкува като изискване данъчнозадълженото лице „да се запознае с пълната преписка“, ако под това се разбира „пълния[т] набор от документи и информация, с които разполагат административните органи“, включително „сведения, които не са пряко свързани с приетото решение, като служебни бележки, проекти, допълнителни изчисления и цялата информация, получена от трети страни“ [25].

20 Вж. например решение от 9 ноември 2017 г., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, т. 32).

21 По този въпрос вж. точки 63 и 64 от настоящото заключение.

22 Решение на ЕСПЧ от 11 декември 2008 г., дело Mirilashvili с/у Русия (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, т. 200 и цитираната съдебна практика). Курсивът е мой. Въпреки че обикновено член 6, параграф 1 от ЕКПЧ намира приложение главно в областите на гражданското и наказателното право, ЕСПЧ е прилагал разпоредбите на член 6, параграф 1 от ЕКПЧ по отношение на определени видове данъчни производства. Следователно принципите, закрепени в ЕСПЧ, могат да послужат като общо указание за стандарта, който следва да се прилага по отношение на производство като разглежданото в главното производство, независимо от (отделната) проверка дали в конкретния случай наложената глоба би могла всъщност да се счита за „наказателноправна“ по своя характер.

23 Вж. по аналогия решение от 13 септември 2018 г., UBS Europe и др. (C-358/16, EU:C:2018:715, т. 66 и цитираната съдебна практика). Вж. също и решение на ЕСПЧ от 5 април 2012 г. Chambaz с/у Швейцария (ECLI:CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, т. 61 и цитираната съдебна практика).

24 Вж. решение от четвъртък, 1 юли 2010 г., Knauf Gips/Комисия (C-407/08 P, EU:C:2010:389, т. 23 и цитираната съдебна практика).

25 Вж. заключението ми по дело Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, т. 100, 116 и 121).

62. A fortiori, не виждам основание за искане на пълен достъп до преписките, свързани с паралелни производства по отношение на *други данъчнозадължени лица*, разбира се, при условие че всички релевантни документи, на които данъчният орган желае да се позове, са били „прехвърлени“ в последващата преписка и достъпът до тях е бил предоставен там [26].

63. Освен това съгласно установената съдебна практика общият принцип на правото на Съюза за зачитане на правото на защита не съставлява безусловна прерогатива, а може да бъде предмет на ограничения, при условие че последните действително отговарят на преследвани от въпросните мерки цели от общ интерес и не представляват с оглед на преследваната цел прекомерно и недопустимо засягане на така гарантираните права [27]. Следователно достъпът до преписката може да бъде ограничен в случаите, когато е абсолютно необходимо да се гарантира, че важни обществени интереси са защитени (например, тайната на текущите наказателни разследвания) или че основните права на други лица не са неправомерно засегнати (например, поверителността на личните данни или на търговската тайна) [28].

64. Въпреки това в тежест на органите е да докажат, че условията за тези изключения са изпълнени, като това подлежи на съдебен контрол [29]. Независимо от това органите трябва да преценят дали може да бъде предоставен *частичен* достъп до документите, за които се прилага някое от изключенията: това изисква по-специално да се провери дали достъпът, ограничен само до определени части от документите, е възможен и не изисква непропорционален обем на работа от страна на органите [30]. В този контекст трябва да се има предвид, че в съвременната ИТ среда обработката на голям обем документи и когато е необходимо, редактирането на документи, вече е значително по-лесно, отколкото в миналото.

65. На последно място, по отношение на начина, по който трябва да бъде предоставен достъп, бих искал да подчертая, че поради причините, посочени в точка 58 по-горе, само позоваването на предходни решения, при които съответните документи са били използвани като доказателство, не е достатъчно. По същия начин описанието на доказателствата, с които разполагат данъчните органи, под формата на обобщен доклад удовлетворява правото на достъп до преписката само ако данъчнозадълженото лице може да проучи и евентуално да изиска копия от конкретните документи. Действително е от изключително значение данъчнозадълженото лице да може да „види с очите си“ оригиналните документи, ако желае да го направи.

Г. Съдебен контрол

66. На последно място е необходимо да се разгледа накратко обхватът на съдебния контрол, който националният съд трябва да извърши, по отношение на решението на данъчните органи да не признаят определено приспадане на ДДС на данъчнозадължено лице.

67. Компетентният съд следва да извърши цялостна оценка на всички релевантни факти и обстоятелства по висящия пред него спор, за да определи дали съответното данъчнозадължено лице е имало право на приспадане по отношение на доставките, които са в основата на въпросната данъчна измама.

26 Вж. по-горе точка 58 от настоящото заключение.

27 Вж. в този смисъл решения от 3 юли 2014 г., Kamino International Logistics и Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 и C-130/13, EU:C:2014:2041, т. 42) и от 9 ноември 2017 г., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, т. 35).

28 Вж. в този смисъл решение от 9 ноември 2017 г., Scialdone (C-298/16, EU:C:2017:843, т. 36).

29 Вж. в този смисъл решение от 16 февруари 2000 г., Jasper с/у Обединено кралство (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, т. 56)

30 Вж. в този смисъл по аналогия решение от 28 юни 2012 г., Комисия/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, т. 79).

68. При разглеждането на въпроса националният съд очевидно не може да бъде обвързан от каквито и да било констатации, направени от данъчните органи както в оспорваните решения, така и в решенията, взети по отношение на други данъчнозадължени лица, дори когато те са окончателни.

69. Съгласно член 47 от Хартата юрисдикцията на националния съд трябва да обхваща всички правни и фактически обстоятелства, които са от решаващо значение за изхода на спора [31]. За да бъдат изпълнени изискванията, свързани с правото на справедлив процес, в тази връзка е необходимо страните да са се запознали и да могат да обсъждат в състезателно производство всички тези обстоятелства [32].

70. В контекста на съдебното производство националният съд трябва също така да може да провери (ако е необходимо, в рамките на междинно производство) законосъобразността, с оглед на правото на Съюза, на доказателствата, използвани срещу данъчнозадълженото лице, в т.ч. и „прехвърлените“ от други производства. Както Съдът посочва в решението по делото WebMindLicenses, ефективността на гарантирания в член 47 от Хартата съдебен контрол изисква „юрисдикцията, осъществяваща контрол на законосъобразността на решение, с което се прилага правото на Съюза, да може да провери дали доказателствата, на които се основава това решение, не са били получени и използвани в нарушение на правата, гарантирани от правото на Съюза, и по-специално от Хартата“. Това изискване е изпълнено, „ако юрисдикцията, която е сезирана с жалба срещу решение на данъчната администрация за определяне на допълнително задължение за плащане на ДДС, има право да провери дали доказателствата, произтичащи от паралелно все още неприключило наказателно производство, на които се основава това решение, са били събрани в това наказателно производство в съответствие с гарантираните от правото на Съюза права или най-малкото въз основа на вече извършена от наказателна юрисдикция в рамките на състезателно производство проверка може да се увери, че тези доказателства са били събрани в съответствие с правото на Съюза“ [33].

71. От значение е и, че в това решение Съдът добавя, че „[а]ко това изискване не е изпълнено, и следователно правото на правни средства за защита пред съд не е ефективно, или в случай на нарушение на друго гарантирано от правото на Съюза право, доказателствата, събрани в наказателното производство и използвани в данъчното административно производство, трябва да бъдат изключени, а решението, което се основава на тези доказателства — отменено, ако поради тази причина се окаже неоснователно“ [34].

72. Ако запитващата юрисдикция няма право да преразгледа констатациите на данъчните органи или начина, по който са събрани представените от тях доказателства, това би довело и до засягане на принципа на равни процесуални възможности, който произтича от правото на справедлив съдебен процес, предвидено в член 47 от Хартата.

73. Действително, според постоянната практика на Съда, принципът на равните процесуални възможности предполага задължение за предоставяне на разумна възможност за всяка от страните да представи своята позиция, включително да посочи доказателствата си, при условия, които не я поставят в явно неблагоприятно положение спрямо противната страна. Този принцип има за цел да се осигури процесуално равновесие между страните в съдебното производство, като гарантира равни права и задължения за тях по отношение по-специално на правилата относно събирането на доказателства и условията на състезателност пред съда [35].

31 Вж. по аналогия решение от 4 юни 2013 г., ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, т. 62).

32 Вж. по аналогия решение от 2 декември 2009 г., Комисия/Ирландия и др. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, т. 56).

33 Решение от 17 декември 2015 г. (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 87 и 88).

34 Пак там, т. 89.

35 Вж. например решение от 28 юли 2016 г., Ordre des barreaux francophones et germanophone и др. (C-543/14, EU:C:2016:605, т. 40 и 41 и цитираната съдебна практика).

74. По-общо казано, трябва да се подчертае, че с някои малки изключения изявленията и констатациите на административните органи не обвързват и не могат да обвързват съдилищата или да ги възпрепятстват да упражняват съдебен контрол в пълна степен. Както неотдавна Съдът отново подчерта, понятието за независимост предполага в частност, че съответният орган упражнява правораздавателните си функции напълно самостоятелно, без да е йерархично обвързан или да е подчинен на когото и било — пряко (като получава нареждания или инструкции от какъвто и да било вид [36]) или непряко (като е обвързан от резултата от преценката, направена в друг акт или решение, по-специално в административни актове, които на практика са изключени от съдебния контрол [37]).

75. Поради тези причини национална юрисдикция, която разглежда производство, заведено от данъчнозадължено лице срещу решение, прието от данъчните органи, трябва да може да преразгледа всички фактически и правни обстоятелства на това решение, в т.ч. и законосъобразността на начина, по който доказателствата са събрани, независимо от произхода на тези доказателства.

V. Заключение

76. Предлагам на Съда да отговори на отправените от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Столичен административен и трудов съд Будапеща, Унгария) преюдициални въпроси, както следва:

– разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, тълкувани в светлината на член 47 и член 48, параграф 2 от Хартата на основните права на Европейския съюз, допускат разпоредба или практика на държава членка, според която при проверката на правото на данъчнозадължено лице да приспадне данък върху добавената стойност (ДДС) данъчната администрация трябва да вземе предвид констатациите, направени от нея в свързани решения, които са окончателни, при условие че:

  – тази разпоредба или практика, при зачитане на логиката и структурата на системата на ДДС, позволява на данъчните органи *де юре* или де факто да достигнат до различни заключения в рамките на различните производства, когато са представени нови доводи или нови доказателства,

  – по принцип данъчните органи са длъжни преди приемането на окончателното си решение да предоставят достъп до всички документи, които са от значение за упражняването на правото на защита на данъчнозадълженото лице, в т.ч. и тези, които са събрани в рамките на свързаните административни или наказателни производства. Описанието на доказателствата под формата на обобщен доклад е достатъчно само ако данъчнозадълженото лице може да проучи и евентуално да изиска копия от конкретните документи.

  – националната юрисдикция, която разглежда жалба срещу решение, прието от данъчните органи, може да преразгледа всички фактически и правни обстоятелства на това решение, в т.ч. и законосъобразността на начина, по който доказателствата са събрани, независимо от произхода на тези доказателства.

36 Вж. в този смисъл решение от 27 февруари 2018 г., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, т. 42 и 44 и цитираната съдебна практика).

37 Вж. заключението ми по дело Торубаров (C-556/17, EU:C:2019:339, т. 50, 51 и 102).