TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2020. gada 4. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Savienības tiesību principi – Tiesību uz aizstāvību ievērošana – Nodokļu procedūra – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā īstenošana – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikums, iespējams, neatbilstošas nodokļa maksātāja piegādātāju rīcības dēļ – Valsts nodokļu iestāžu izdots administratīvs akts, ar kuru attiecīgajam nodokļu maksātājam netiek dota piekļuve informācijai un dokumentiem, ar ko ir pamatots minētais akts – Aizdomas par krāpšanu nodokļu jomā – Valsts prakse, saskaņā ar kuru tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošana ir atkarīga no citiem attaisnojošiem dokumentiem, kas nav nodokļu rēķins – Pieļaujamība

Lietā C-430/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunalul Cluj* (Klužas apgabaltiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2019. gada 15. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 3. jūnijā, tiesvedībā

***SC C.F. SRL***

pret

**A.J.F.P.M.,**

**D.G.R.F.P.C,**

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*] (referents), tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un K. Toadere [*C. Toader*],

ģenerāladvokāts: H. Saugmandsgors Ē [*H. Saugmandsgaard Øe*]

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *SC C.F. SRL* vārdā – *T. D. Vidrean-Căpuşan* un *D. F. Paşcu*, *avocaţi*,

– Rumānijas valdības vārdā – sākotnēji *E. Gane* un *A. Rotăreanu*, kā arī *C.-R. Canţăr*, vēlāk *E. Gane* un *A. Rotăreanu*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *L. Lozano Palacios*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Savienības tiesību vispārējo principu par tiesību uz aizstāvību ievērošanu un principus, kas reglamentē dalībvalstu veikto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) kopējās sistēmas piemērošanu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *SC C.F. SRL* (turpmāk tekstā – "CF"), no vienas puses, un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice M.* (M. apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija, turpmāk tekstā – "apgabala aģentūra") un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C.* (C. Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija, turpmāk tekstā – "reģionālā direkcija"), no otras puses, par lūgumu atcelt administratīvus aktus nodokļu jomā, ar kuriem CF ir noteikti papildu pienākumi nodokļu jomā attiecībā uz PVN un uzņēmumu ienākuma nodokli.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

3 Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 178. panta a) punktā ir paredzēts:

"Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu."

#### *Rumānijas tiesības*

4 2015. gada 8. septembra *Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu) (2015. gada 10. septembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 688, turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss") 11. panta 1. punktā ir paredzēts, ka, nosakot nodokļa, nodevas vai obligātas sociālās iemaksas apmēru, nodokļu iestādes var neņemt vērā darījumu, kuram nav saimnieciska mērķa, pielāgojot tā nodokļu sekas, vai arī tās var mainīt darījuma vai darbības formu, lai atspoguļotu tā saimniecisko saturu.

5 Nodokļu kodeksa 25. panta 1. punktā ir paredzēts, ka ar nodokli apliekamo ienākumu aprēķināšanas mērķiem par atskaitāmiem izdevumiem uzskata izdevumus, kas radušies, lai veiktu saimniecisku darbību, tostarp izdevumus, uz kuriem attiecas spēkā esošie likumi, kā arī reģistrācijas izmaksas, iemaksas un maksājumus, kas jāmaksā tirdzniecības un rūpniecības kamerām, darba devēju organizācijām un arodbiedrībām.

6 Minētā kodeksa 299. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts PVN maksātāja pienākums attiecībā uz priekšnodoklī samaksāto vai maksājamo PVN saglabāt nodokļu rēķinu un atsevišķos konkrētos gadījumos – apliecinājumu par samaksu.

7 Saskaņā ar 2015. gada 20. jūlija *Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală* (Likums Nr. 207 par Nodokļu procesa kodeksu) (2015. gada 23. jūlija *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 547), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu norises laikā (turpmāk tekstā – "Nodokļu procesa kodekss"), 6. panta 1. un 2. punktu:

"1. Nodokļu iestāde savu pilnvaru un kompetences robežās ir tiesīga izvērtēt ar nodokļiem saistīto faktu atbilstību, izmantojot likumā paredzētos pierādīšanas līdzekļus, un pieņemt risinājumu, kas balstīts uz tiesību normām, kā arī uz pilnīgiem konstatējumiem par visiem apstākļiem, kas ļauj spriest par konkrēto lietu lēmuma pieņemšanas brīdī. Īstenojot savu novērtējuma brīvību, nodokļu iestādei ir jāņem vērā rakstveida viedoklis, ko kompetentā nodokļu iestāde ir adresējusi attiecīgajam nodokļu maksātājam saistībā ar nodokļu maksātāju palīdzības un virzības darbībām, kā arī risinājums, ko nodokļu iestāde ir radusi administratīvajā aktā nodokļu jomā vai tiesa – agrākā galīgā nolēmumā par identiskiem faktiem attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju. Gadījumā, ja nodokļu iestāde konstatē atšķirības starp nodokļu maksātāja nodokļu situāciju un informāciju, kas ņemta vērā rakstveida viedoklī vai administratīvā aktā nodokļu jomā attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju, nodokļu iestāde var izdarīt secinājumus saskaņā ar faktisko nodokļu situāciju un nodokļu tiesību aktiem un tai ir pienākums rakstveidā norādīt iemeslus, kādēļ tā neņem vērā iepriekšējo viedokli.

2. Nodokļu iestāde īsteno savas novērtējuma tiesības saprātīguma un taisnīguma robežās, nodrošinot taisnīgu līdzsvaru starp sasniedzamo mērķi un tā sasniegšanai izmantotajiem līdzekļiem."

8 Nodokļu procedūras kodeksa 9. panta "Tiesības tikt uzklausītam" 1. punktā ir noteikts:

"Pirms nodokļu iestāde pieņem lēmumu, tai ir pienākums nodrošināt nodokļu maksātājam iespēju izteikt savu viedokli par faktiem un apstākļiem, kuriem ir nozīme lēmuma pieņemšanā."

9 Šī kodeksa 46. panta "Administratīvā akta nodokļu jomā saturs un pamatojums" 2. punktā ir paredzēts:

"Uz papīra noformētā administratīvā aktā nodokļu jomā norāda:

[..]

j) piezīmes par nodokļu maksātāja uzklausīšanu."

10 Minētā kodeksa 49. pants "Administratīva akta nodokļu jomā spēkā neesamība" ir formulēts šādi:

"1. Administratīvais akts nodokļu jomā nav spēkā šādos gadījumos:

a) tas ir pieņemts, pārkāpjot tiesību normas par jurisdikciju;

b) tajā nav ietverts kāds no tā elementiem, kas attiecas uz nodokļu iestādes pārstāvja uzvārdu, vārdu un ieņemamo amatu, nodokļu maksātāja uzvārdu, vārdu vai nosaukumu, administratīvā akta priekšmetu vai nodokļu iestādes pārstāvja parakstu, izņemot 46. panta 6. punktā paredzēto izņēmumu, kā arī izsniegšanas nodokļu iestādi;

c) tajā ir pieļauta nopietna un acīmredzama kļūda. Administratīvajā aktā nodokļu jomā ir pieļauta nopietna un acīmredzama kļūda, ja tā pieņemšanas pamatā esošie iemesli ir tik būtiski kļūdaini, ka, ja tie netiktu ņemti vērā pirms akta pieņemšanas vai tā pieņemšanas laikā, tas nebūtu pieņemts.

2. Spēkā neesamību pēc pieprasījuma vai pēc savas ierosmes var konstatēt kompetentā nodokļu iestāde vai iestāde, kas ir atbildīga par sūdzības izskatīšanu. Ja spēkā neesamību konstatē kompetentā nodokļu iestāde, tā pieņem lēmumu, kas tiek paziņots nodokļu maksātājam.

3. Administratīvie akti nodokļu jomā, kas apdraud tiesību normas, kuras nav minētas 1. punktā, var tikt atcelti. 50. panta normas piemēro *mutatis mutandis*."

11 Saskaņā ar šī paša kodeksa 278. panta 1. punktu:

"Administratīvās sūdzības iesniegšana neizraisa administratīvā akta nodokļu jomā izpildes apturēšanu."

**Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

12 CF, kas ir saskaņā ar Rumānijas tiesībām 2008. gadā dibināta komercsabiedrība, galvenais mērķis ir meža resursu izmantošana. Laikposmā no 2016. gada 29. augusta līdz 2017. gada 13. aprīlim apgabala aģentūra attiecībā uz to veica nodokļu revīziju, pirmkārt, par uzņēmumu ienākuma nodokli par laikposmu no 2011. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 31. decembrim un, otrkārt, par PVN par laikposmu no 2014. gada 1. marta līdz 2016. gada 31. decembrim.

13 Šī nodokļu revīzija tika apturēta uz sešiem mēnešiem, lai ļautu reģionālajai direkcijai, kuras uzdevums ir apkarot krāpšanu, veikt izmeklēšanu, kurā piedalījās *Tribunalul Cluj* (Kluža apgabaltiesa, Rumānija) prokuratūra. Krimināllizmeklēšana tika izbeigta ar lēmumu par lietas izbeigšanu.

14 Nodokļu revīzijas ziņojumā apgabala aģentūra norādīja, ka komercdarījumi starp CF un diviem tās piegādātājiem ir fiktīvi, jo šiem abiem piegādātājiem – mikrouzņēmumiem, kuriem nodokļa likme ir 3 % no apgrozījuma, lai gan CF nodokļa likme bija 16 %, – nav tehniskās un loģistikas spējas sniegt pakalpojumus, par kuriem tie izrakstīja rēķinus CF.

15 CF juridiskais pārstāvis esot ticis uzaicināts uz apgabala aģentūras mītnes vietu, lai tajā saņemtu šī nodokļu revīzijas ziņojuma kopiju.

16 CF apstrīdēja minēto nodokļu revīzijas ziņojumu un lūdza piekļuvi visiem administratīvās lietas materiāliem. Tā norādīja, ka nodokļu revīzijas brīdī tā nav tikusi informēta par veidu, kādā krimināllizmeklēšana varēja ietekmēt nodokļu iestāžu veikto revīziju.

17 Pēc tam, kad šīs iestādes bija noraidījušas CF sūdzību, tā cēla prasību iesniedzējtiesā, proti, *Tribunalul Cluj* (Kluža apgabaltiesa).

18 Iesniedzējtiesa norāda, ka, Rumānijas nodokļu iestāžu ieskatā, CF atbildība ir iestājusies par tās piegādātāju neatbilstošu rīcību nodokļu jomā. Minēto iestāžu ieskatā, komercdarījumu starp CF un minētajiem piegādātājiem fiktīvais raksturs izriet no tā, ka CF nevarēja iesniegt citus apliecinošus dokumentus kā vien nodokļu rēķinu. Tomēr saskaņā ar Rumānijas tiesisko regulējumu vienīgais apliecinošais dokuments, kas nodokļa maksātājam ir jāiesniedz, lai īstenotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu gan PVN jomā, gan uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā, esot nodokļu rēķins.

19 Šī tiesa konstatē, ka ir neiespējami noteikt veidu, kādā apgabala aģentūras veikto nodokļu revīziju ir ietekmējusi reģionālās direkcijas, kuras uzdevums ir apkarot krāpšanu, veiktā izmeklēšana. Tāpat minētā tiesa neesot zinājusi par norādēm, kuru dēļ nodokļu iestādes uzskatīja, ka komercdarījumi, kas notikuši starp CF un tās piegādātājiem, bija fiktīvi.

20 Šādos apstākļos *Tribunalul Cluj* (Kližas apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai saskaņā ar tiesību uz aizstāvību ievērošanas principu, kāds tas ir definēts līdzšinējā Tiesas judikatūrā [..], privāttiesību subjektam izdoto administratīvo aktu nodokļu jomā var atzīt un ir jāatzīst par spēkā neesošu gadījumā, ja privāttiesību subjektam nebija iespējas piekļūt informācijai, uz kuru pamatojoties attiecībā uz šo subjektu tika izdots minētais akts, kaut arī šajā aktā ir atsauce uz dažiem administratīvās lietas elementiem?

2) Vai neitralitātes, samērīguma un līdzvērtības principi nepieļauj izmantot tiesības uz PVN un uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīšanu, ja sabiedrībai ar nevainojamu reputāciju nodokļu jomā ir atteikts īstenot tiesības uz uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīšanu piegādātāju, iespējams, neatbilstošas rīcības nodokļu jomā dēļ, pamatojoties uz tādiem elementiem kā personāla trūkums vai transportlīdzekļu trūkums, lai gan nodokļu iestāde nesniedz nekādu pierādījumu darbībām, kuru rezultātā būtu iestājusies minēto piegādātāju atbildība nodokļu jomā vai krimināltiesiskā atbildība?

3) Vai ar Savienības tiesībām ir saderīga tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru, lai īstenotu tiesības uz PVN un uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitīšanu, ir jābūt ne tikai nodokļu rēķinam, bet arī citiem attaisnojošiem dokumentiem, kā, piemēram, izmaksu tāmei vai darbu gaitu apliecinošiem dokumentiem, kuri nav skaidri un precīzi paredzēti valsts tiesiskajā regulējumā nodokļu jomā?

4) Vai, ņemot vērā 2015. gada 17. decembra spriedumu lietā *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), var uzskatīt, ka nodokļu krāpšana pastāv, ja nodokļu maksātājs ir iegādājies preces un saņēmis pakalpojumus no cita nodokļu maksātāja, kurš izmanto atšķirīgu nodokļu režīmu nekā attiecīgais nodokļu maksātājs?"

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pieņemamību*

21 Rumānijas valdība apstrīd lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību gan Tiesas Reglamenta 94. panta gaismā, gan tāpēc, ka attiecībā uz pamatlietas daļu, kas attiecas uz uzņēmumu ienākuma nodokli, nav atbilstoša Savienības tiesiskā regulējuma.

22 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa ir uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas iesniegtu lūgumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem, kā arī saprastu iemeslus, kuru dēļ valsts tiesa uzskata, ka tai ir vajadzīgas atbildes uz šiem jautājumiem tajā izskatāmā strīda izšķiršanai (spriedums, 2019. gada 12. decembris, *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Kaut arī tas tā ir, tā kā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pamats prejudiciālā nolēmuma tiesvedībai Tiesā atbilstoši LESD 267. pantam, ir neatsverami, lai valsts tiesa tajā skaidri norāda faktiskos apstākļus un tiesisko regulējumu, kurā pamatlieta iekļaujas, un sniedz vismaz minimālu skaidrojumu par iemesliem, kāpēc ir izvēlētas Savienības tiesību normas, kuru interpretāciju tā lūdz, kā arī par saikni, kuru tā ir konstatējusi starp šīm tiesību normām un tajā izskatāmajai lietai

piemērojamo valsts tiesisko regulējumu. Šīs kumulatīvās prasības attiecībā uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu saturu ir skaidri noteiktas Reglamenta 94. pantā (spriedums, 2019. gada 12. decembris, *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Konkrētāk, runājot par Reglamenta 94. pantā minētajām prasībām, ir jākonstatē, ka šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir ietverti pamata faktiskie apstākļi un ir norādīts gan Savienības, gan valsts tiesību normu, kuras var būt piemērojamas pamatlietā, saturs.

25 Otrkārt, attiecībā uz pamatlietas daļu, kas attiecas uz uzņēmumu ienākuma nodokli, ir jāatgādina – ja valsts tiesības saistībā ar šīs valsts īpašo iekšējo situāciju paredz tādus pašus risinājumus kā Savienības tiesības, lai, piemēram, nepieļautu diskrimināciju pret valsts pilsoņiem vai iespējamus konkurences traucējumus vai arī lai nodrošinātu vienādu procedūru salīdzināmās situācijās, no Savienības tiesībām pārņemto noteikumu vai jēdzienu vienveidīga interpretācija neatkarīgi no apstākļiem, kādos tos paredzēts piemērot, ir Savienības interesēs, lai novērstu interpretācijas atšķirības nākotnē (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, *Belgische Staat*, C-469/18 un C-470/18, EU:C:2019:895, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Tādējādi Tiesas veikta Savienības tiesību normu interpretācija pilnībā iekšējās situācijās ir pamatota, ja ar valsts tiesībām, lai tiktu nodrošināta vienāda attieksme iekšējās situācijās un situācijās, kuras ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, šīs tiesību normas ir padarītas tieši un bez nosacījumiem piemērojamas (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, *Belgische Staat*, C-469/18 un C-470/18, EU:C:2019:895, 23. punkts).

27 Tā kā iesniedzējtiesa ir precīzi izklāstījusi, ka tā tas ir šajā gadījumā attiecībā uz pamatlietas daļu par uzņēmumu ienākuma nodokli, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāuzskata, ka šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

### *Par pirmo jautājumu*

28 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Savienības tiesību vispārējais princips par tiesību uz aizstāvību ievērošanu ir jāinterpretē tādējādi – ja valsts administratīvajos procesos par PVN bāzes revīziju un noteikšanu nodokļa maksātājam nav bijusi iespēja piekļūt administratīvajā lietā esošajai informācijai, kas ir tikusi ņemta vērā, pieņemot administratīvu lēmumu, ar kuru tam ir noteikti papildu pienākumi nodokļu jomā, saskaņā ar šo principu minētais lēmums ir jāatceļ.

29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka tiesību uz aizstāvību ievērošana ir vispārējs Savienības tiesību princips, kas ir piemērojams, ja iestādes nodoms ir pieņemt personai nelabvēlīgu aktu. Minētais vispārējais princips ir piemērojams apstākļos, kuros iestāde nodokļu maksātājiem piemēro nodokļu revīzijas procedūru, lai nodrošinātu maksājamā PVN iekasēšanu pilnā apjomā attiecīgās dalībvalsts teritorijā vai cīnītos pret krāpšanu nodokļu jomā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 9. novembris, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 26. un 27. punkts, kā arī 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 40. punkts).

30 Tiesības tikt uzklausītam ir tiesību uz aizstāvību neatņemama sastāvdaļa, kas ikvienai personai garantē iespēju administratīvajā procesā un pirms ikviena lēmuma, kas var nelabvēlīgi ietekmēt tās intereses, pieņemšanas lietderīgi un efektīvi izteikt savu viedokli. Saskaņā ar Tiesas judikatūru mērķis noteikumam, saskaņā ar kuru nelabvēlīga lēmuma adresātam jābūt iespējai sniegt savus apsvērumus pirms šā lēmuma pieņemšanas, ir ļaut kompetentajai iestādei efektīvi ņemt vērā visu atbilstošo informāciju. Lai nodrošinātu attiecīgās personas efektīvu aizsardzību, šī noteikuma mērķis ir tostarp ļaut šai personai izlabot kļūdu vai ņemt vērā informāciju par tās personisko situāciju, kas liecinātu par labu tam, lai lēmums tiktu vai netiktu pieņemts, vai tam būtu noteikts saturs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Lai gan valsts nodokļu iestādes nav pakļautas pienākumam sniegt pilnīgu piekļuvi to rīcībā esošajiem lietas materiāliem, ne arī pēc savas ierosmes paziņot dokumentus un informāciju, uz ko ir balstīts iecerētais lēmums, tomēr valsts administratīvajos procesos par PVN pārbaudēm un šī nodokļa bāzes noteikšanu privātpersonai ir jābūt iespējai, ka pēc tās izteikta lūguma tai paziņo informāciju un dokumentus, kuri ir ietverti administratīvajā lietā un kurus valsts iestāde ir ņēmusi vērā, pieņemot savu lēmumu, ja vien tie nav vispārējo interešu mērķi, kas attaisno ierobežojumus piekļuvei minētajai informācijai un minētajiem dokumentiem (spriedums, 2017. gada 9. novembris, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 32. un 39. punkts).

32 Konkrētajā gadījumā iesniedzējtiesa norāda, ka valsts nodokļu iestādes ir atteikušās nodokļa maksātājam darīt zināmu atbilstošo informāciju, ko viņš bija savlaicīgi pieprasījis, un nenorāda ne uz vienu vispārējo interešu mērķi, kas pamatotu šādu atteikumu.

33 Šajā kontekstā šī tiesa jautā, vai tai ir jākonstatē administratīvā lēmuma, ar kuru minētajam nodokļu maksātājam ir noteikti papildu pienākumi nodokļu jomā, spēkā neesamība *ipso jure*.

34 Šajā ziņā ir jāatgādina – ja Savienības tiesībās nav noteikta ne kārtība, kādā ir jānodrošina tiesību uz aizstāvību ievērošana, ne šo tiesību neievērošanas sekas, šī kārtība un šīs sekas izriet no valsts tiesībām, ciktāl veiktie pasākumi šādā ziņā ir tāda paša veida kā tie, kurus attiecina uz indivīdiem salīdzināmās valsts tiesību situācijās (līdzvērtības princips), un tie nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu Savienības tiesību sistēmā noteikto tiesību izmantošanu (efektivitātes princips) (spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 75. punkts).

35 Konkrētāk, attiecībā uz efektivitātes principu Tiesa ir nospriedusi, ka tas neprasa, lai apstrīdēts lēmums, kas ir ticis pieņemts, pārkāpjot tiesības uz aizstāvību, visos gadījumos tiek atcelts. Proti, attiecīgā administratīvā procesa iznākumā pieņemts lēmums var tikt atcelts tiesību uz aizstāvību pārkāpuma dēļ tikai tad, ja šā pārkāpuma neesamības gadījumā šī procesa iznākums varētu būt citāds (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, 78. un 79. punkts).

36 Iesniedzējtiesai ir jānovērtē, kādā mērā nodokļu revīzijas procedūras iznākums varēja būt citāds, ja CF minētā administratīvā procesa laikā būtu varējusi piekļūt lietas materiāliem.

37 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesību vispārējais princips par tiesību uz aizstāvību ievērošanu ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja valsts administratīvajos procesos par PVN bāzes revīziju un noteikšanu nodokļu maksātājam nav bijusi iespēja piekļūt administratīvajā lietā esošajai informācijai, kas ir tikusi ņemta vērā, pieņemot administratīvu lēmumu, ar kuru tam tiek noteikti papildu pienākumi nodokļu jomā, lai gan tiesa, kurā ir celta prasība, ir konstatējusi, ka tad, ja nebūtu pieļauts šis pārkāpums, procesa rezultāts būtu citāds, saskaņā ar šo principu šis lēmums ir jāatceļ.

### *Par otro līdz ceturto jautājumu*

38 Ar otro līdz ceturto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, pastāvot vienkāršām nepamatotām valsts nodokļu iestādes aizdomām par attiecīgo saimniecisko darījumu faktisku veikšanu, kā rezultātā ir ticis izdots nodokļu rēķins, principi, kas reglamentē to, kā dalībvalstis piemēro kopējo PVN sistēmu, un it īpaši nodokļu neitralitātes un tiesiskās noteiktības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka nodokļa maksātājam, kuram ir adresēts šis rēķins, tiek atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja tas papildus minētajam rēķinam nevar iesniegt citus pierādījumus par to, ka saimnieciskie darījumi ir faktiski veikti.

39 Vispirms ir jāprecizē, ka tikai iesniedzējtiesa var novērtēt interpretācijas, ko Tiesa sniegusi, atbildot uz šiem jautājumiem, ietekmi uz pamata lietas daļu, kura attiecas uz uzņēmumu ienākuma nodokli.

40 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas tiem ir jāmaksā vai kas jau kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem, kuri ir izmantoti to ar nodokli apliekamajiem darījumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips. Kā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem – ar nosacījumu, ka pašām minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī pret iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis, un Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Tādēļ valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, tiek atzīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. punkts).

43 Ja tas tā ir tad, kad krāpšanu ir izdarījis nodokļu maksātājs pats, tas tā ir arī tad, ja nodokļa maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, viņš piedalās darījumā, kas ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā. Tādējādi nodokļu maksātājam var atteikt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tikai tad, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir konstatēts, ka šis nodokļu maksātājs, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, zināja vai viņam bija jāzina, ka, iegūstot šīs preces vai šos pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kas ir iesaistīts krāpšanā PVN jomā, kuru ir izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies šajās piegādēs vai šo pakalpojumu sniegšanā (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. punkts).

44 Kompetentajai valsts nodokļu iestādei, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums, ar kuru tiek pamatotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts).

45 Tā kā Savienības tiesībās nav paredzēti noteikumi par pierādījumu iegūšanas kārtību attiecībā uz krāpšanu PVN jomā, šie objektīvie apstākļi ir jākonstatē kompetentajai valsts nodokļu iestādei saskaņā ar valsts tiesībās paredzētajiem noteikumiem attiecībā uz pierādījumiem. Tomēr šie noteikumi nedrīkst nelabvēlīgi ietekmēt Savienības tiesību efektivitāti un tiem ir jāatbilst šajās tiesībās, it īpaši Eiropas Savienības Pamattiesību hartā, garantētajām tiesībām (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka to pasākumu noteikšana, kuri konkrētā gadījumā var tikt saprātīgi prasīti no nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, lai pārliecinātos, ka viņa darījumi neietilpst kāda augšupējās piegādes ķēdes tirgus dalībnieka izdarītā krāpšanā, ir atkarīga galvenokārt no šī konkrētā gadījuma apstākļiem (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 51. punkts).

47 Lai gan šādam nodokļu maksātājam – ja viņam ir pierādījumi, kas dod pamatu aizdomām par pārkāpumiem vai krāpšanu – varētu būt pienākums noskaidrot informāciju par saimnieciskās darbības subjektu, no kura viņš ir iecerējis iegādāties preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par tā uzticamību, kompetentā valsts nodokļu iestāde tomēr nevar vispārīgi prasīt šim nodokļa maksātājam, pirmkārt, pārbaudīt, vai ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rēķina izsniedzējam ir attiecīgās preces un vai viņš spēj tās piegādāt, un vai viņš ir izpildījis savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupējās piegādes ķēdes tirgus dalībnieku līmenī nav pārkāpumu vai krāpšanas, vai, otrkārt, prasīt, lai viņam būtu attiecīgi dokumenti (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 52 punkts).

48 Tā kā šādu papildu dokumentu iesniegšana nav paredzēta PVN direktīvas 178. panta a) punktā un var nesamērīgi ietekmēt tiesību uz nodokļa atskaitīšanu, kā arī līdz ar to neitralitātes principa īstenošanu, kompetentā valsts nodokļu iestāde nevar vispārīgi pieprasīt šādu iesniegšanu.

49 Šādos apstākļos uz otro līdz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka principi, kas reglamentē to, kā dalībvalstis piemēro kopējo PVN sistēmu, it īpaši nodokļu neitralitātes un tiesiskās noteiktības principi, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tas, ka, ja valsts nodokļu iestādei ir radušās vienkāršas nepamatotas aizdomas par attiecīgo saimniecisko darījumu faktisku veikšanu, kuru rezultātā ir ticis izdots nodokļu rēķins, nodokļu maksātājam, kas ir šī rēķina adresāts, tiek liegtas tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja viņš papildus šim rēķinam nevar iesniegt citus pierādījumus par to, ka saimnieciskie darījumi ir faktiski veikti.

## Par tiesāšanās izdevumiem

50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

1) **Savienības tiesību vispārējais princips par tiesību uz aizstāvību ievērošanu ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja valsts administratīvajos procesos par pievienotās vērtības nodokļa bāzes revīziju un noteikšanu nodokļu maksātājam nav bijusi iespēja piekļūt administratīvajā lietā esošajai informācijai, kas ir tikusi ņemta vērā, pieņemot administratīvu lēmumu, ar kuru tam ir noteikti papildu pienākumi nodokļu jomā, lai gan tiesa, kurā ir celta prasība, ir konstatējusi, ka tad, ja nebūtu pieļauts šis pārkāpums, procesa rezultāts būtu citāds, saskaņā ar šo principu šis lēmums ir jāatceļ.**

2) **Principi, kas reglamentē to, kā dalībvalstis piemēro kopējo pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu, it īpaši nodokļu neitralitātes un tiesiskās noteiktības principi, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tas, ka, ja valsts nodokļu iestādei ir radušās vienkāršas nepamatotas aizdomas par attiecīgo saimniecisko darījumu faktisku veikšanu, kuru rezultātā ir ticis izdots nodokļu rēķins, nodokļu maksātājam, kas ir šī rēķina adresāts, tiek liegtas tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja viņš papildus šim rēķinam nevar iesniegt citus pierādījumus par to, ka saimnieciskie darījumi ir faktiski veikti.**

[Paraksti]