TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. birželio 4 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Sąjungos teisės principai – Teisės į gynybą paisymas – Mokesčių procedūra – Pasinaudojimas teise į atskaitą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) srityje – Atsisakymas suteikti teisę į atskaitą dėl tariamai netinkamų apmokestinamojo asmens tiekėjo veiksmų – Nacionalinių mokesčių institucijų priimtas administracinis aktas, neleidus atitinkamam mokesčių mokėtojui susipažinti su informacija ir dokumentais, kurie yra šio akto pagrindas – Įtarimas dėl mokesčių sukčiavimo – Nacionalinė praktika, pagal kurią pasinaudojimas teise į atskaitą priklauso nuo kitų nei sąskaita faktūra pateisinančių dokumentų turėjimo – Leistinumas“

Byloje C-430/19

dėl *Tribunalul Cluj* (Klužo apygardos teismas, Rumunija) 2019 m. gegužės 15 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. birželio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SC C.F. SRL

prieš

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan (pranešėjas), teisėjai L. Bay Larsen ir C. Toader,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– SC C.F. SRL, atstovaujamos *avocați* T. D. Vidrean-Căpuşan ir D. F. Paşcu,

– Rumunijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos E. Gane ir A. Rotăreanu ir C.-R. Canțăr, vėliau – E. Gane ir A. Rotăreanu,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir L. Lozano Palacios,

* Proceso kalba: rumunų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Sąjungos teisės bendrojo teisės į gynybą užtikrinimo principo ir principų, reglamentuojančių valstybių narių vykdomą bendros pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemos taikymą, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant SC C.F. SRL (toliau – CF) ir *Administrația Județeană a Finanțelor Publice M.* (M. regioninė viešųjų finansų agentūra, Rumunija, toliau – regioninė agentūra) ir *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C.* (C. regioninė viešųjų finansų direkcija, Rumunija, toliau – regioninė direkcija) ginčą dėl administracinių mokesčių aktų, pagal kuriuos CF nustatytos papildomos prievolės PVM ir pelno mokesčio srityje, panaikinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/EB (OL L 189, 2010, p. 1, toliau – PVM direktyva), 178 straipsnio a punkte numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“

Rumunijos teisė

4 2015 m. rugsėjo 8 d. *Legea Nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 227/2015 dėl Mokesčių kodekso; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 688, 2015 m. rugsėjo 10 d., toliau – Mokesčių kodeksas) 11 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad nustatant mokesčio, rinkliavos ar privalomos socialinės įmokos dydį mokesčių institucijos gali neatsižvelgti į sandorį, kuriuo nesiekiama ekonominių tikslų, ir koreguoti jo poveikį mokesčiams arba pakeisti sandorio ar veiklos formą, siekiant atskleisti jų ekonominį turinį.

5 Mokesčių kodekso 25 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad nustatant mokestinį rezultatą atskaitytinomis išlaidomis laikomos išlaidos, patirtos siekiant vykdyti ekonominę veiklą, įskaitant nustatytas galiojančiuose įstatymuose, kaip antai registracijos išlaidos, rinkliavos, prekybos ir pramonės rūmams, darbdavių organizacijoms ir profesinėms sąjungoms mokėtinos įmokos.

6 Minėto kodekso 299 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta PVM mokėtojo pareiga dėl sumokėto ar mokėtino pirkimo PVM turėti sąskaitą faktūrą ir tam tikrais konkrečiais atvejais sumokėjimo įrodymą.

7 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 2015 m. liepos 20 d. *Legea Nr. 207 privind Codul de procedură fiscală* (Įstatymas Nr. 207 dėl mokesčių procedūros kodekso; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 547, 2015 m. liepos 23 d., toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 6 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Mokesčių institucija, neperžengdama savo įgaliojimų ir kompetencijos ribų, turi teisę įvertinti mokestinių aplinkybių svarbą, naudodama įstatyme numatytas įrodinėjimo priemones, ir priimti teisės nuostatomis grindžiamą sprendimą, remdamasi išsamiais įrodymais dėl visų aiškinamųjų bylos aplinkybių sprendimo priėmimo momentu. Įgyvendindama savo diskreciją mokesčių institucija turi atsižvelgti į kompetentingos mokesčių institucijos raštišką nuomonę, pateiktą atitinkamam mokesčių mokėtojui vykdant pagalbos mokesčių mokėtojams ir jų orientavimo veiklą, taip pat į mokesčių institucijos administraciniame mokesčių akte arba teismo ankstesniame galutiniame sprendime priimtą sprendimą dėl analogiškų su tuo pačiu mokesčių mokėtoju susijusių faktinių aplinkybių. Jei mokesčių institucija nustato mokesčių mokėtojo mokestinės situacijos ir informacijos, į kurią atsižvelgta su tuo pačiu mokesčių mokėtoju susijusioje rašytinėje nuomonėje ar administraciniame mokesčių akte, skirtumus, ji turi teisę daryti išvadas, remdamasi realia mokestine situacija ir mokesčių teisės aktais, ir privalo raštu nurodyti motyvus, dėl kurių neatsižvelgia į išankstinę nuomonę.

2. Mokesčių įstaiga naudojasi savo diskrecija, paisydama protingumo ir teisingumo ribų, užtikrindama teisingą pusiausvyrą tarp siekiamo tikslo ir priemonių, kurių imtasi šiam tikslui pasiekti.“

8 Mokesčių procedūros kodekso 9 straipsnio „Teisė būti išklausytam“ 1 dalyje nustatyta:

„Prieš priimdama sprendimą mokesčių institucija privalo užtikrinti galimybę mokesčių mokėtojui išreikšti savo nuomonę dėl sprendimui priimti reikšmingų faktų ir aplinkybių.“

9 Šio kodekso 46 straipsnio „Administracinio mokesčių akto turinys ir motyvai“ 2 dalyje numatyta:

„Parengtame popierinės formos administraciniame mokesčių akte yra:

<…>

j) nuorodos dėl mokesčių mokėtojo išklausymo.“

10 Minėto kodekso 49 straipsnis „Administracinio mokesčių akto negaliojimas“ suformuluotas taip:

„1. Administracinis aktas negalioja visais šiais atvejais:

a) jis buvo priimtas pažeidžiant teisės nuostatas dėl kompetencijos;

b) jame nėra vieno iš elementų, susijusių su mokesčių institucijos atstovo pavarde, vardu ir statusu, mokesčių mokėtojo pavarde, vardu ar pavadinimu, administracinio akto dalyku ar mokesčių administratoriaus atstovo parašu, išskyrus 46 straipsnio 6 dalyje numatytą išimtį, ir išduodančiąja mokesčių institucija;

c) jame padaryta rimta ir akivaizdi klaida. Administraciniame mokesčių akte padaryta rimta ir akivaizdi klaida, kai jo priėmimo motyvuose yra toks svarbus trūkumas, kad, jeigu jie būtų atmesti prieš priimant aktą arba jį priimant, jis nebūtų buvęs priimtas.

2. Gavusi prašymą arba savo iniciatyva kompetentinga mokesčių institucija arba institucija, atsakinga už skundo nagrinėjimą, gali pripažinti aktą negaliojančiu. Jei kompetentinga mokesčių institucija konstatuoja, kad aktas negalioja, ji priima sprendimą, apie kurį pranešama mokesčių mokėtojui.

3. Administraciniai mokesčių aktai, kuriais pažeidžiamos kitos nei 1 dalyje nurodytos teisės nuostatos, gali būti panaikinti. 50 straipsnio nuostatos taikomos *mutatis mutandis*.“

11 To paties kodekso 278 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Administracinio skundo pateikimas nesustabdo administracinio mokesčių akto vykdymo.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 Pagal Rumunijos teisę 2008 m. įsteigtos komercinės bendrovės CF pagrindinis tikslas – miško išteklių eksploatavimas. Laikotarpiu nuo 2016 m. rugpjūčio 29 d. iki 2017 m. balandžio 13 d. regioninė agentūra atliko jos mokestinį patikrinimą, susijusį, pirma, su pelno mokesčiu už laikotarpį nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d. ir, antra, su PVM už laikotarpį nuo 2014 m. kovo 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d.

13 Šis mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas šešiems mėnesiams, kad regioninė direkcija, atsakinga už kovą su sukčiavimu, galėtų atlikti tyrimą, kuriame dalyvavo prokuratūra prie *Tribunalul Cluj* (Klužo apygardos teismas, Rumunija). Baudžiamasis tyrimas buvo baigtas priėmus sprendimą nutraukti baudžiamąją bylą.

14 Mokestinio patikrinimo akte regioninė agentūra nurodė, kad komerciniai sandoriai tarp CF ir dviejų jos tiekėjų buvo fiktyvūs, nes šie du tiekėjai – labai mažos įmonės, kurioms taikomas 3 % nuo apyvartos mokesčio tarifas, o CF taikomas mokesčio tarifas buvo 16 %, – neturėjo techninių ir logistinių pajėgumų teikti paslaugas, už kurias jie išrašė sąskaitas faktūras CF.

15 CF teisinis atstovas buvo pakviestas į regioninės agentūros buveinę gauti šio mokestinio patikrinimo akto kopiją.

16 CF užginčijo minėtą mokestinio patikrinimo aktą ir paprašė leisti susipažinti su visais administracinės bylos dokumentais. Ji nurodė, kad mokestinio patikrinimo metu ji nebuvo informuota apie tai, kaip baudžiamasis tyrimas galėjo turėti įtakos mokesčių institucijų patikrinimui.

17 Šioms valdžios institucijoms atmetus jos skundą, CF pareiškė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, t. y. *Tribunalul Cluj* (Klužo apygardos teismas).

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, Rumunijos mokesčių institucijų teigimu, CF buvo atsakinga už netinkamą savo tiekėjų mokestinį elgesį. Šių institucijų teigimu, fiktyvų komercinių sandorių tarp CF ir minėtų tiekėjų pobūdį lėmė tai, kad CF negalėjo pateikti kitų pateisinamųjų dokumentų, išskyrus fiskalinę sąskaitą faktūrą. Pagal Rumunijos teisės aktus vienintelis pateisinamasis dokumentas, kurį apmokestinamasis asmuo turi pateikti, siekdamas pasinaudoti teise atskaityti tiek PVM, tiek pelno mokesčio srityje, yra fiskalinė sąskaita faktūra.

19 Šis teismas konstatuoja, kad neįmanoma nustatyti, kaip regiono direkcijos, atsakingos už kovą su sukčiavimu, atliktas tyrimas turėjo įtakos regioninės agentūros vykdomam patikrinimui. Be to, minėtas teismas nežinojo, kas leido mokesčių institucijoms manyti, kad CF ir jos tiekėjų sudaryti komerciniai sandoriai buvo fiktyvūs.

20 Šiomis aplinkybėmis *Tribunalul Cluj* (Klužo apygardos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar, atsižvelgiant į teisės į gynybą užtikrinimo principą, kaip jis apibrėžtas iki šiol suformuotoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje <…>, privataus asmens atžvilgiu priimtas administracinis mokesčių aktas gali ir turi būti pripažįstamas akivaizdžiai negaliojančiu tuo atveju, kai privatus

asmuo neturėjo galimybės susipažinti su informacija, kuria remiantis jo atžvilgiu buvo priimtas administracinis mokesčių aktas, nepaisant to, kad tokiame akte daroma nuoroda į tam tikrą administracinės bylos informaciją?

2. Ar neutralumo, proporcingumo ir lygiavertiškumo principai draudžia bendrovei, kurios veiksmai mokesčių atžvilgiu nepriekaištingi, pasinaudoti teise atskaityti PVM ir pelno mokesčio tikslais, kai atskaitymai pelno mokesčio tikslais neleidžiami dėl tariamai netinkamo tiekėjų elgesio mokesčių srityje, remiantis tokiais įrodymais, kaip žmogiškųjų išteklių ar transporto priemonių trūkumas, turint omenyje tai, kad mokesčių institucija nepateikia įrodymų dėl jokios atitinkamų tiekėjų veiklos, dėl kurios būtų pripažįstama jų fiskalinė ar baudžiamoji atsakomybė?

3. Ar nacionalinė praktika, pagal kurią teisė atskaityti PVM ir pelno mokesčio tikslais siejama su kitų, kartu su sąskaita faktūra, pateisinamųjų dokumentų, pavyzdžiui, išlaidų sąmata ar pažangos ataskaita, kurie nacionalinės mokesčių teisės aktais nėra aiškiai ir tiksliai nustatyti, turėjimu, suderinama su Sąjungos teise?

4. Ar, atsižvelgiant į 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) suformuotą jurisprudenciją, atvejis, kai mokesčių mokėtojas perka prekes ir paslaugas iš kito mokesčių mokėtojo, kuriam taikoma kitokia, nei minėtam mokesčių mokėtojui, mokesčių schema, gali būti laikomas mokesčių sukčiavimu?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

21 Rumunijos vyriausybė ginčija prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą tiek pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnį, tiek dėl to, kad nėra atitinkamų Sąjungos teisės aktų dėl pagrindinės bylos dalies, susijusios su pelno mokesčiu.

22 Šiuo klausimu, viena vertus, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nustatytas faktines aplinkybes ir teisės pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus ir suprastų priežastis, dėl kurių nacionalinis teismas mano, kad, siekiant išspręsti jo nagrinėjamą ginčą, reikalinga gauti atsakymus į tuos klausimus (2019 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

23 Atsižvelgiant į tai, kad nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra pagrindas pradėti prejudicinio sprendimo priėmimo procesą Teisingumo Teisme pagal SESV 267 straipsnį, būtina, kad nacionalinis teismas šioje nutartyje aiškiai nurodytų pagrindinės bylos faktines ir teisines aplinkybes ir minimaliai paaiškintų prašomų išaiškinti Sąjungos teisės nuostatų pasirinkimo priežastis ir ryšį, kurį jis nustatė tarp šių nuostatų ir jo nagrinėjamam ginčui taikytinų nacionalinės teisės aktų. Šie kumuliaciniai reikalavimai, taikomi prašymo priimti prejudicinį sprendimą turiniui, aiškiai nurodyti Procedūros reglamento 94 straipsnyje (2019 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Konkrečiau kalbant apie Procedūros reglamento 94 straipsnyje įtvirtintus reikalavimus, reikia konstatuoti, kad šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytos pagrindinės faktinės aplinkybės ir tiek Sąjungos teisės, tiek nacionalinės teisės nuostatų, kurios gali būti taikomos pagrindinėje byloje, turinys.

25 Kita vertus, dėl pagrindinės bylos dalies, susijusios su pelno mokesčiu, reikia priminti, kad kai nacionalinės teisės aktuose dėl išimtinai vidaus situacijų pasirenkami tokie patys sprendimai, kokie numatyti Sąjungos teisėje, kad, pavyzdžiui, neatsirastų savo piliečių diskriminacijos arba galimų konkurencijos iškraipymų, taip pat, kad būtų užtikrinta vienoda procedūra esant panašioms situacijoms ir išvengta būsimų Sąjungos teisės nuostatų ar sąvokų aiškinimo skirtumų, egzistuoja tam tikras Sąjungos interesas aiškinti jas vienodai, neatsižvelgiant į jų taikymo sąlygas (2019 m. spalio 24 d. Sprendimo *Belgische Staat*, C-469/18 ir C-470/18, EU:C:2019:895, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Taigi Teisingumo Teismo atliekamas Sąjungos teisės nuostatų aiškinimas esant išimtinai vidaus situacijoms pateisinamas tuo, kad jos, vadovaujantis nacionaline teise, tiesiogiai ir besąlygiškai taikomos siekiant užtikrinti vienodą vidaus ir Sąjungos teisės reglamentuojamų situacijų vertinimą (2019 m. spalio 24 d. Sprendimo *Belgische Staat*, C-469/18 ir C-470/18, EU:C:2019:895, 23 punktas).

27 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai nurodė, kad taip yra šiuo atveju, kiek tai susiję su pagrindinės bylos dalimi, susijusia su pelno mokesčiu, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisės bendrasis teisės į gynybą užtikrinimo principas turi būti aiškinamas taip, kad jeigu per nacionalines administracines tikrinimo ir PVM apmokestinamosios vertės nustatymo procedūras apmokestinamasis asmuo neturėjo galimybės susipažinti su jo administracinėje byloje esančia informacija, į kurią buvo atsižvelgta priimant administracinį sprendimą, kuriuo jam nustatomos papildomos mokestinės prievolės, pagal šį principą reikalaujama, kad minėtas sprendimas būtų panaikintas.

29 Šiuo atveju reikia priminti, kad teisės į gynybą paisymas yra bendrasis Sąjungos teisės principas, kuris turi būti taikomas, kai valdžios institucija ketina priimti aktą asmens nenaudai. Šis bendrasis principas taikomas tokiomis aplinkybėmis, kai mokesčių administratorius atlieka apmokestinamųjų asmenų mokestinį patikrinimą, kad užtikrintų viso PVM surinkimą atitinkamos valstybės narės teritorijoje ar kovodamas su mokesčių sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 26 ir 27 punktus ir 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 40 punktą).

30 Teisės į gynybą užtikrinimo neatsiejama dalis yra teisė būti išklausytam, kuri vykdant administracinę procedūrą bet kuriam asmeniui užtikrina galimybę tinkamai ir veiksmingai pareikšti nuomonę iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti jo interesus, priėmimo. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog taisykle, kad asmeniui, kurio nenaudai priimamas sprendimas, reikia sudaryti galimybę prieš tą sprendimą priimant pateikti pastabas, siekiama užtikrinti, kad kompetentinga valdžios institucija galėtų deramai atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes. Šia taisykle taip pat siekiama užtikrinti veiksmingą atitinkamo asmens apsaugą, suteikiant jam galimybę ištaisyti klaidą ar pateikti informacijos apie asmeninę situaciją, dėl kurios sprendimas būtų priimtas arba nepriimtas, arba jis būtų vienokio ar kitokio turinio (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Nors nacionalinėms mokesčių institucijoms nenustatyta bendra pareiga suteikti galimybę susipažinti su visa jų turima bylos medžiaga ar savo iniciatyva perduoti dokumentus ir informaciją, kuriais grindžiamas numatomas sprendimas, vis dėlto per administracines procedūras, susijusias su patikrinimu ir PVM apmokestinamosios vertės nustatymu, privatus asmuo, pateikęs prašymą, turi turėti galimybę susipažinti su informacija ir dokumentais, esančiais administracinėje byloje, į kuriuos viešosios valdžios institucija atsižvelgė, priimdama savo sprendimą, nebent bendrojo intereso tikslai pateisina galimybės susipažinti su ta informacija ir dokumentais apribojimą (2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 32 ir 39 punktai).

32 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad nacionalinės mokesčių institucijos atsisakė pateikti apmokestinamajam asmeniui reikšmingą informaciją, kurios jis laiku paprašė, ir nenurodė jokio bendrojo intereso tikslo, pateisinančio tokį atsisakymą.

33 Šiomis aplinkybėmis šis teismas klausia, ar jis turi pripažinti negaliojančiu administracinį sprendimą, kuriuo minėtam apmokestinamajam asmeniui nustatomos papildomos mokestinės prievolės.

34 Šiuo klausimu primintina, kad jeigu Sąjungos teisėje nenustatytos nei sąlygos, kuriomis turi būti paisoma teisės į gynybą, nei šios teisės nepaisymo pasekmės, šios sąlygos ir pasekmės kyla iš nacionalinės teisės, jeigu šiuo tikslu priimtos priemonės yra tapačios priemonėms, taikomoms privatiems asmenims panašiose nacionalinės teisės reguliuojamose situacijose (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų naudojimasis Sąjungos teisėje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 75 punktas).

35 Konkrečiau dėl veiksmingumo principo Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal jį nereikalaujama, kad ginčijamas sprendimas, kadangi priimtas pažeidžiant teisę į gynybą, būtų panaikintas visais atvejais. Iš tiesų teisės į gynybą pažeidimas lemia pasibaigus nagrinėjamai administracinei procedūrai priimto sprendimo panaikinimą, tik jeigu nepadarius tokio pažeidimo ši procedūra galėjo pasibaigti kitaip (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 78 ir 79 punktus).

36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, kaip mokestinio patikrinimo procedūra būtų galėjusi baigtis kitaip, jei CF būtų galėjusi susipažinti su bylos medžiaga per minėtą administracinę procedūrą.

37 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Sąjungos teisės bendrasis teisės į gynybą užtikrinimo principas turi būti aiškinamas taip, kad jei per nacionalines administracines patikrinimo ir PVM apmokestinamosios vertės nustatymo procedūras apmokestinamasis asmuo neturėjo galimybės susipažinti su jo administracinėje byloje esančia informacija, į kurią buvo atsižvelgta priimant administracinį sprendimą, kuriuo jam nustatomos papildomos mokestinės prievolės, nors bylą nagrinėjantis teismas konstatavo, kad, nesant šio pažeidimo, procedūra galėjo baigtis kitaip, pagal šį principą reikalaujama panaikinti šį sprendimą.

Dėl antrojo–ketvirtojo klausimų

38 Savo antruoju–ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar, esant vien nepagrįstiems nacionalinio mokesčių administratoriaus įtarimams, kad nagrinėjami ekonominiai sandoriai, dėl kurių išrašyta sąskaita faktūra, iš tikrųjų buvo įvykdyti, principai, kuriais vadovaudamosi valstybės narės taiko bendrą PVM sistemą, visų pirma mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo, turi būti aiškinami taip, kad pagal

juos draudžiama atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui, šios sąskaitos faktūros gavėjui, teisę į PVM atskaitą, jeigu jis, be šios sąskaitos faktūros, negali pateikti kitų įvykdytų ekonominių sandorių realumo įrodymų.

39 Pirmiausia reikia pažymėti, kad tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti Teisingumo Teismo atsakant į šiuos klausimus pateikto išaiškinimo įtaką pagrindinės bylos daliai, susijusiai su pelno mokesčiu.

40 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė iš PVM, kurį jie turi sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas, panaudotas jų apmokestinamiesiems sandoriams, yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kartą yra nusprendęs Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Taip bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo visiškas neutralumas, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Vis dėlto kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise naudojamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (2019 m. spalio 16 d. Sprendimas *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Taip yra tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo sukčiauja pats, taip pat tada, kai jis žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Taigi apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą tik jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo, kuriam patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, dėl kurių norima pasinaudoti teise į atskaitą, žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas šias prekes ar paslaugas jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių prekių tiekimų ar paslaugų teikimų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, PVM sukčiavimu (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 punktas).

44 Nacionalinis mokesčių administratorius, atsižvelgęs į objektyvius įrodymus ir nereikalaudamas iš sąskaitos faktūros gavėjo patikrinimų, kuriuos atlikti jam nepriklauso, turi nustatyti, jog šis gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, yra susijęs su PVM sukčiavimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 punktą).

45 Šiuos objektyvius įrodymus kompetentingas nacionalinis mokesčių administratorius turi nustatyti pagal nacionalinėje teisėje nustatytas įrodinėjimo taisykles, nes Sąjungos teisėje nėra taisyklių, kuriomis reikėtų vadovautis pateikiant PVM sukčiavimo įrodymus. Vis dėlto šios taisyklės neturi pažeisti Sąjungos teisės veiksmingumo ir turi atitikti šia teise, ypač Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija, garantuojamas teises (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Šiuo klausimu reikia priminti, kad priemonių, kurių šiuo atveju gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, kad būtų įsitikinta, jog jo sandoriai nesusiję su ūkio subjekto ankstesniame etape vykdytu sukčiavimu, nustatymas iš esmės priklauso nuo minėto atvejo aplinkybių (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 51 punktas).

47 Nors toks apmokestinamasis asmuo, kai mato požymių, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant, galėtų būti įpareigojamas prašyti informacijos iš ūkio subjekto, iš kurio jis ketina pirkti prekių arba paslaugų tam, kad įsitikintų jo patikimumu, kompetentingas nacionalinis mokesčių administratorius iš šio apmokestinamojo asmens negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašęs asmuo turėjo atitinkamas prekes ir galėjo jas pristatyti, taip pat, ar įvykdė savo pareigas deklaruoti ir sumokėti PVM, kad įsitikintų, jog tiekėjai ar teikėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja, arba, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 52 punktas).

48 Kadangi tokių papildomų dokumentų pateikimas nenumatytas PVM direktyvos 178 straipsnio a punkte ir tai gali neproporcingai paveikti naudojimąsi teise į atskaitą, taigi ir neutralumo principą, kompetentingas nacionalinis mokesčių administratorius negali apskritai reikalauti tokio pateikimo.

49 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad principai, reglamentuojantys valstybių narių vykdomą bendrosios PVM sistemos taikymą, visų pirma mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, esant vien nepagrįstiems nacionalinio mokesčių administratoriaus įtarimams dėl faktinio ekonominių sandorių, dėl kurių išrašyta sąskaita faktūra, įvykdymo, atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui, šios sąskaitos faktūros gavėjui, teisę į PVM atskaitą, jeigu jis, be šios sąskaitos faktūros, negali pateikti kitų įvykdytų ekonominių sandorių realumo įrodymų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **Sąjungos teisės bendrasis teisės į gynybą užtikrinimo principas turi būti aiškinamas taip, kad jei per nacionalines administracines patikrinimo ir pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamosios vertės nustatymo procedūras apmokestinamasis asmuo neturėjo galimybės susipažinti su jo administracinėje byloje esančia informacija, į kurią buvo atsižvelgta priimant administracinį sprendimą, kuriuo jam nustatomos papildomos mokestinės prievolės, nors bylą nagrinėjantis teismas konstatavo, kad, nesant šio pažeidimo, procedūra galėjo baigtis kitaip, pagal šį principą reikalaujama panaikinti šį sprendimą.**

2. **Principai, reglamentuojantys valstybių narių vykdomą bendrosios pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemos taikymą, visų pirma mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, esant vien nepagrįstiems nacionalinio mokesčių administratoriaus įtarimams dėl faktinio ekonominių sandorių, dėl kurių išrašyta sąskaita faktūra, įvykdymo, atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui, šios sąskaitos faktūros gavėjui, teisę į PVM atskaitą, jeigu jis, be šios sąskaitos faktūros, negali pateikti kitų įvykdytų ekonominių sandorių realumo įrodymų.**

Parašai.