GENERALINIO ADVOKATO
MICHAL BOBEK IŠVADA,
pateikta 2017 m. rugsėjo 7 d.[1]

Byla C-298/16

Teodor Ispas,
Anduța Ispas
prieš
Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj

(Curtea de Apel Cluj (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pranešimai apie mokėtiną pridėtinės vertės mokestį – Mokesčių mokėtojų procedūrinės teisės vykdant nacionalinę pridėtinės vertės mokesčio rinkimo procedūrą – ES pagrindinių teisių taikymo sritis – Teisė į gynybą – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 41 straipsnis – Teisė būti išklausytam – Galimybė susipažinti su byla – Teisė susipažinti su informacija ir dokumentais, kurie sudaro sprendimo pagrindą“

I. Įvadas

1. Buvo atliktas mokestinis patikrinimas, susijęs su sutuoktiniais T. ir A. Ispas (toliau – pareiškėjai). Per šį patikrinimą nustatyta, kad pareiškėjai netinkamai deklaravo mokėtiną pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM). Buvo parengti du pranešimai apie mokėtinus mokesčius, juose nurodytos mokėtinos PVM sumos. Pareiškėjai šiuos pranešimus apskundė nacionaliniam teismui ir teigė, kad vykdant procedūrą, po kurios buvo parengti pranešimai, buvo pažeista jų teisė į gynybą. Pareiškėjai visų pirma tvirtina, kad mokesčių institucijos savo iniciatyva turėjo sudaryti jiems galimybę susipažinti su visu jų bylos turiniu, įskaitant visus dokumentus, surinktus iki mokestinio patikrinimo pradžios.

2. Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) klausia, ar atitinkama nacionalinė praktika yra suderinama su teise į gynybą, kurios apsauga numatyta ES teisėje.

3. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma įvertinti teisės susipažinti su byla, įtvirtintos Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 41 straipsnio 2 dalies b punkte, ir bendrojo ES teisės principo užtikrinti teisę į gynybą santykį. Be to, ar teisė susipažinti su byla gali būti taikoma ir administracinėms procedūroms, kurias valstybių narių administracinės institucijos vykdo taikydamos ES teisę.

4. Tačiau šis klausimas atskleidžia tikrąją problemą šioje byloje, kurią reikia išnagrinėti pirmiausia: ar (nesudarytai) galimybei susipažinti su administracine byla ir (arba) joje esančiais dokumentais vykdant nacionalines PVM rinkimo procedūras taikoma ES teisė, taigi ir Chartija?

1 Originalo kalba: anglų.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. Chartija

5. Chartijos 41 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Kiekvienas asmuo turi teisę į tai, kad Sąjungos institucijos, įstaigos ir organai jo reikalus tvarkytų nešališkai, teisingai ir per kiek įmanomai trumpesnį laiką.

2. Ši teisė apima:

a) kiekvieno asmens teisę būti išklausytam prieš taikant bet kokią individualią jam nepalankią priemonę;

b) kiekvieno asmens teisę susipažinti su savo byla, laikantis teisėto konfidencialumo ir profesinio bei verslo slaptumo;

c) administracijos pareigą pagrįsti savo sprendimus.

<…>“

2. PVM direktyva

6. PVM direktyvos [2] 213 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta: „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo <…> asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.“

7. 242 straipsnyje išdėstyta: „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarko detalią apskaitą tokiu būdu, kad būtų galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokesčių institucijos galėtų patikrinti, kaip jos vykdomos.“

8. PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

9. PVM direktyvos 273 straipsnyje formuluojama: „Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 235, 2007, p. 60) (toliau – PVM direktyva). Šioje byloje nagrinėjamas mokestinis patikrinimas apėmė laikotarpį nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2011 m. gruodžio 31 d. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą tiksliai nenurodyta, kurias konkrečias PVM direktyvos nuostatas prašoma išaiškinti. Bet kuriuo atveju nurodytos Direktyvos 2006/112 nuostatos iš esmės atitinka 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 22 straipsnio 1, 2, 4 ir 8 dalis.

B. Rumunijos teisė

1. Mokestinių procedūrų kodeksas

10. 2003 m. gruodžio 24 d. *Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală* (Vyriausybės nutarimas Nr. 92 dėl mokestinių procedūrų kodekso) (toliau – Mokestinių procedūrų kodeksas) [3] 9 straipsnyje nustatyta:

„Teisė būti išklausytam

1) Prieš priimdamas sprendimą mokesčių administratorius privalo užtikrinti galimybę mokesčių mokėtojui išreikšti savo nuomonę dėl sprendimui priimti reikšmingų faktų ir aplinkybių.

2) Mokesčių administratorius neprivalo taikyti 1 dalies nuostatų, jeigu:

a) atidėjus sprendimo priėmimą kiltų rizika dėl realios mokestinės situacijos nustatymo, susijusi su mokesčių mokėtojo prievolių įvykdymu, arba kitų įstatymu numatytų priemonių taikymo;

b) nustatyta faktinė situacija nelabai pasikeistų, kalbant apie mokestinių reikalavimų sumą;

c) mokesčių mokėtojo deklaracijoje arba prašyme pateikta informacija yra priimama;

d) turi būti taikomos priverstinio vykdymo priemonės.“

11. Mokestinių procedūrų kodekso 43 straipsnyje nustatyta:

„Mokestinio administracinio akto turinys ir motyvai

1) Mokestinis administracinis aktas parengiamas raštu popierinės arba elektroninės formos.

2) Parengtame popierinės formos mokestiniame administraciniame akte nurodoma:

<…>

j) nuorodos dėl mokesčių mokėtojo išklausymo.“

12. Mokestinių procedūrų kodekso 107 straipsnyje nustatyta:

„Mokesčių mokėtojo teisė būti informuotam

1) Per mokestinį patikrinimą mokesčių mokėtojas informuojamas apie vykdant šį patikrinimą nustatytus faktus.

2) Pagal 9 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius pateikia mokesčių mokėtojui mokestinio patikrinimo ataskaitos projektą su išvadomis ir jų mokestinėmis pasekmėmis ir jam suteikia galimybę išreikšti savo nuomonę, nebent mokesčių bazė atlikus mokestinį patikrinimą visiškai nepakeista arba jeigu mokesčių mokėtojas atsisako šios teisės ir apie tai praneša mokestinio patikrinimo institucijoms.
<…>

3 *Monitorul Oficial al României*, Nr. 941, I dalis, 2003 m. gruodžio 29 d., su vėlesniais pakeitimais, padarytais pagrindinėje byloje taikomoje versijoje.

4) Mokesčių mokėtojas turi teisę raštu pareikšti nuomonę dėl vykdant mokestinį patikrinimą nustatytų faktų per 3 darbo dienas nuo patikrinimo pabaigos dienos.“

III. Faktinės aplinkybės, procesas ir pateikti klausimai

13. Sutuoktinių T. ir A. Ispas atžvilgiu buvo atliktas mokestinis patikrinimas. Nustatyta, kad nuo 2007 m. liepos mėn. iki 2008 m. birželio mėn. Floreščio savivaldybės taryba jiems išdavė penkis statybos leidimus. Pagal juos buvo pastatyti trys pastatai, kuriuos sudaro 12, 24 ir 30 butų, taip pat 4 garažai ir 2 sandėliai. 2007 m. gruodžio mėn. pareiškėjai pradėjo pardavinėti butus ir sudarė kelis komercinius sandorius. Nacionalinio teismo teigimu, pareiškėjai sudarė nuolatinio pobūdžio sandorius, todėl tapo apmokestinamaisiais asmenimis PVM tikslais.

14. 2012 m. balandžio 25 d., remdamasis per mokestinį patikrinimą nustatytais faktais, *Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj* (Kliužo viešųjų finansų generalinis direktoratas, Rumunija, toliau – atsakovas) sutuoktiniams T. ir A. Ispas parengė du pranešimus apie mokėtinus mokesčius. Bendra abiejuose pranešimuose apie mokėtinus mokesčius nurodyta suma sudaro 513 489 Rumunijos lėjų (RON) (mokėtinas PVM), delspinigiai už laiku nesumokėtą PVM sudaro 451 546 RON, bauda už laiku nesumokėtą PVM – 7 860 RON.

15. Pareiškėjai pranešimus apie mokėtinus mokesčius apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Curtea de Apel Cluj* (Kliužo apeliacinis teismas). Pareiškėjai skunde nurodė, kad minėti pranešimai yra negaliojantys, nes buvo pažeista jų teisė į gynybą. Pranešimuose apie mokėtinus mokesčius nebuvo nurodyta, ar pareiškėjai buvo išklausyti vykdant administracinę procedūrą.

16. Argumentuodamas savo poziciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme atsakovas prašė, kad pareiškėjai nurodytų su jų byla susijusius dokumentus, su kuriais jiems neleido susipažinti mokesčių institucija. Pareiškėjai atsakė neprašantys sudaryti galimybės susipažinti su tais dokumentais, o keliantys teisinį klausimą, visų pirma, kokių pasekmių kyla dėl to, kad tam tikra informacija ir įrodymai buvo renkami ne vykdant oficialią mokestinio patikrinimo procedūrą ir kad per preliminarią procedūrą jiems nebuvo sudaryta galimybė susipažinti su tokia informacija. Be to, jie prašo nustatyti, ar tokį pažeidimą galima ištaisyti sudarant galimybę su šiais dokumentais susipažinti teismo procese. Pareiškėjai tvirtina, jog mokesčių institucija turėjo savo iniciatyva sudaryti jiems galimybę susipažinti su visa reikšminga informacija, kuria remdamasi ji patvirtino mokestinio patikrinimo ataskaitą ir parengė pranešimus apie mokėtinus mokesčius, kad jie galėtų ginčyti šiuos aktus.

17. Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel Cluj* (Kliužo apeliacinis teismas, Rumunija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar administracinė praktika, kai sprendimas, kuriuo nustatomos prievolės asmeniui, priimamas nesuteikiant jam galimybės susipažinti su visa informacija ir dokumentais, į kuriuos valdžios institucija atsižvelgė priimdama šį sprendimą ir kurie yra valdžios institucijos parengtoje neviešoje administracinėje byloje, yra suderinama su teisės į gynybą užtikrinimo principu?“

18. Sutuoktiniai T. ir A. Ispas, Rumunijos vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas. T. Ispas, Rumunijos vyriausybė ir Komisija buvo išklausyti per 2017 m. gegužės 4 d. vykusį posėdį.

IV. Analizė

19. Šios išvados struktūra yra tokia, kaip nurodoma toliau. Pirma, nustatysiu, ar šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas (A). Antra, aptarsiu, ar klausimas, dėl kurio yra pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, patenka į ES teisės taikymo sritį ir todėl yra priskirtinas Teisingumo Teismo jurisdikcijai (B). Vėliau nagrinėsiu esminį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą dėl teisės į gynybą nacionaliniams mokesčių administratoriams vykdant PVM procedūras (C).

A. Dėl priimtinumo

20. Rumunijos vyriausybė ginčija prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą. Ji tvirtina, jog nacionalinis teismas nepakankamai išsamiai apibūdino faktinę situaciją ir neįrodė, kad pateiktas klausimas yra svarbus nagrinėjant pagrindinę bylą. Komisija oficialiai nekėlė abejonių dėl klausimo priimtinumo, tačiau taip pat išreiškė susirūpinimą, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos faktinės aplinkybės nepakankamai išsamios.

21. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą iš tiesų yra gana glaustas ir faktinės aplinkybės jame apibūdintos nepakankamai aiškiai. Jame nenurodytos jokios ES teisės nuostatos, kurios taikomos šioje byloje. Tiesiog tvirtinama, kad pagrindinės bylos ginčas yra susijęs su PVM, o šią sritį reglamentuoja ES teisė.

22. Reikia priminti, kad nacionaliniai teismai turi laikytis prašymo priimti prejudicinį sprendimą turinio reikalavimų, išdėstytų Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnyje, kai vyksta bendradarbiavimas, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje [4].

23. Tačiau, mano nuomone, nors galima pasakyti, kad faktinė informacija išdėstyta gana „glaustai“, yra pateikti pagrindiniai faktiniai elementai, kurie suinteresuotosioms šalims leido pateikti pastabas Teisingumo Teismui.

24. Be to, nors prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra nurodyta konkreti PVM direktyvos nuostata, bendras pareigas, kylančias iš PVM direktyvos, nustatyti nesunku, o Teisingumo Teismas gali naudingai atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą. Remiantis suformuota jurisprudencija, jei klausimai suformuluoti netiksliai, pats Teisingumo Teismas, remdamasis visa nacionalinio teismo jam pateikta informacija ir pagrindinės bylos dokumentais, turi nustatyti, kokius ES teisės elementus reikia išaiškinti, atsižvelgdamas į ginčo dalyką [5]. Šioje byloje aplinkybė, kad klausime yra tik bendra nuoroda į PVM direktyvą, netrukdo Teisingumo Teismui pateikti nacionaliniam teismui ES teisės išaiškinimo, kuris galėtų jam padėti išspręsti nagrinėjamą bylą [6].

25. Todėl manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas yra priimtinas. Tačiau reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismo galimybes išsamiai ir tiksliai pateikti naudingą atsakymą į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą neišvengiamai ribos nepakankamai išsamus prašymo priimti prejudicinį sprendimą turinys.

4 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. spalio 27 d. Sprendimą *Audace ir kt.* (C-114/15, EU:C:2016:813, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

5 Žr., pavyzdžiui, 2015 m. vasario 12 d. Sprendimą *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89, 17 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

6 Teisingumo Teismas tokios praktikos laikėsi panašiose bylose, visų pirma priimdamas 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105) byloje, kurioje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė tik Chartijos nuostatas, tačiau nesirėmė konkrečiomis PVM direktyvos nuostatomis. Žr. generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą byloje *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2012:340, 56 punktas).

B. Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

26. Tačiau šioje byloje reikia išspręsti dar vieną preliminarų klausimą dėl ES teisės taikymo srities ir susijusį klausimą dėl ES pagrindinių teisių taikymo.

27. Rumunijos vyriausybė yra pareiškusi, kad ši byla išimtinai susijusi su Rumunijos mokesčių teisės aiškinimu ir taikymu. Ji nėra susijusi su ES teise. Komisija tvirtina, kad, nepaisant to, jog PVM direktyvoje nėra aiškiai numatyta teisė būti išklausytam prieš valstybėms narėms apskaičiuojant mokesčius, šioje byloje nagrinėjama situacija patenka į ES teisės taikymo sritį, nes tai yra su PVM rinkimu susijusi procedūra. Tokios pozicijos laikosi ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – jis daro prielaidą, kad pagrindinės bylos situacija patenka į ES pagrindinių teisių taikymo sritį, nes byla yra susijusi su PVM.

28. Ar tai patenka į ES teisės taikymo sritį, ar ne, iš tiesų yra klausimas (vėl). Šioje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės normos *bendrai taikomos* visoms nacionalinėms mokesčių procedūroms. Faktinis pateikto klausimo turinys (kiek asmuo gali prašyti galimybės susipažinti su nacionalinės mokesčių procedūros byla ir (arba) dokumentacija) yra iš dalies nesusijęs su jokia *aiškia* ES teisės nuostata, kurioje būtų konkrečiai numatyta tokia valstybių narių pareiga. Ar ši situacija patenka į ES teisės taikymo sritį, o tai reikštų, kad jai taikomos ES pagrindinės teisės?

1. Sąjungos pagrindinių teisių taikymas

29. Atspirties taškas yra akivaizdus: ES pagrindinės teisės, įskaitant įtvirtintas Chartijoje ir užtikrinamas ES teisės bendrųjų principų, taikomos visose situacijose, kurias reglamentuoja ES teisė, tačiau negali peržengti šių situacijų ribų [7]. Kitaip tariant, kadangi ES pagrindinių teisių turi būti laikomasi, kai nacionalinės teisės aktai patenka į ES teisės taikymo sritį, negali būti atvejų, kurie priskirtini ES teisei, tačiau kuriems netaikomos ES pagrindinės teisės [8]. Iš tiesų pagrindinės teisės yra ES teisės „šešėlis“ [9].

30. Tačiau tai taip pat reiškia, kad turi būti ES teisės norma, kuri yra taikytina, savarankiška ir kitokia nei pati pagrindinė teisė [10]. Teisingumo Teismo jurisdikcijos negali pagrįsti Chartijos nuostatos (arba konkreti pagrindinė teisė) [11]. Kitaip tariant, šešėlis negali mesti savo paties šešėlio.

31. Todėl nustatant, ar valstybių narių valdžios institucijos turi taikyti ES pagrindines teises, naudojama lygtis, susiejanti sąvokas „ES pagrindinių teisių taikymas“ ir „ES teisės taikymo sritis“. Tačiau šia lygtimi problema neišsprendžiama ir iškyla tikras klausimas: kada nacionalinių valdžios institucijų nagrinėjama situacija patenka į ES teisės taikymo sritį?

7 Žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 19 punktas).

8 Žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 21 punktas).

9 K. Lenaerts ir J. A. Gutiérez-Fons „The Place of the Charter in the ES Constitutional Edifice“, S. Peers, T. Hervey, J. Kenner ir A. Ward (red.) „The ES Charter of Fundamental Rights: A Commentary“, C. H. Beck, Hart, Nomos, 2014, p. 1560-1593, visų pirma p. 1568.

10 Žinoma, tai nereiškia, kad Sutartyse ar antrinės teisės aktuose nustatytos normos, kurios yra grindžiamos pagrindine teise, neužtikrina atitinkamos ES pagrindinės teisės apsaugos (pavyzdžiui, nuostata dėl vienodo požiūrio, nustatyta 2000 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyvoje 2000/78/EB, nustatančioje vienodo požiūrio užimtumo ir profesinėje srityje bendruosius pagrindus (OL L 303, 2000, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 4 t., p. 79)).

11 Žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 22 punktas).

2. ES teisės taikymo sritis

32. Funkciniu požiūriu nacionalinė valdžios institucija greičiausiai veikia ES teisės taikymo srityje *bent jau* pagal tris tipinius scenarijus [12]. Pirma, nacionalinė valdžios institucija savo nagrinėjamam atvejui tiesiogiai taiko ES teisės šaltinį, dažniausiai – reglamentą (*tiesioginio taikymo* scenarijus). Antra, nacionalinė valdžios institucija taiko nacionalinės teisės aktą, kuriuo perkeliama arba įgyvendinama ES teisės priemonė arba pareiga. Nors tikėtina, kad nacionalinė valdžios institucija taikys nacionalinės teisės šaltinį, antrame plane išlieka ES teisė – neabejotinai aiškinimo tikslais (*netiesioginio taikymo* scenarijus). Trečia, nacionalinės valdžios institucijos nagrinėjamu atveju nacionalinės teisės norma grindžiama nukrypti leidžiančiomis nuostatomis arba pagal ES teisę leidžiamų apribojimų pateisinimais (*nukrypimo* scenarijus) [13].

33. Šioje byloje nagrinėjama antroji situacija. Kitaip nei pagal pirmąjį scenarijų, visada yra du teisės normų lygmenys: nacionalinis ir Europos Sąjungos. Taikant tokį scenarijų svarbus klausimas yra pirminės ES teisės pareigos ir jos nacionalinio (ne)įvykdymo *artumas* arba, kitaip tariant, atitinkamos ES teisės normos ar pareigos *specifiškumas*.

34. Antroji situacija, kai ES teisėje nustatytas įgaliojimas arba valstybės narės pareiga imtis veiksmų [14], tradiciškai gali būti laikoma mažiau problemine nei „nukrypimo“ situacija [15]. Pripažįstama, kad valstybės narės turi imtis visų priemonių, būtinų ES teisei įgyvendinti [16]. Vis dėlto iš naujausios jurisprudencijos matyti, kad labai sudėtinga nustatyti, kuriose situacijose valstybės narės laikomos vykdančiomis ES teisėje nustatytą pareigą. Toks sudėtingumas kyla būtent dėl situacijų, kurias galima laikyti susijusiomis su ES teisės „žemesniu lygmeniu“, neapibrėžtumo [17].

3. Kada (ir kiek) valstybė narė „įgyvendina“ ES teisę?

35. Net iki Sprendimo *Åkerberg Fransson*, priimto byloje dėl lygybės principo taikymo PVM išieškojimo senaties terminams, Teisingumo Teismas buvo pareiškęs, kad „PVM neabejotinai yra [ES] teisės reglamentuojamas klausimas“, net jeigu nagrinėjamos nacionalinės procedūrinės taisyklės nenustatytos pagal ES teisę [18].

12 Tai yra šiai bylai skirta įvadinė santrauka, kuri neabejotinai neapima visų galimų scenarijų, taigi ir sudėtingos diskusijos dėl Chartijos taikymo; žr., pavyzdžiui, generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Konstantinidis* (C-168/91, EU:C:1992:504, 42 ir paskesni punktai); generalinio advokato L. M. Poiares Maduro išvadą byloje *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2007:505, 15 ir paskesni punktai); generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *Ruiz Zambrano* (C-34/09, EU:C:2010:560, 156 ir paskesni punktai); generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Scattolon* (C-108/10, EU:C:2011:211, 110 ir paskesni punktai); generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą byloje *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2012:340, 25 ir paskesni punktai) arba generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvadą sujungtose bylose *SEGRO ir Horváth* (C-52/16 ir C-113/16, EU:C:2017:410, 122 ir paskesni punktai).

13 Šioje (vėlgi gana supaprastintoje) klasifikacijoje dėmesys sutelktas į vieną individualų atvejį nacionaliniu lygmeniu ir taikomų teisės šaltinių pobūdį. Be abejo, netrūksta kitokio klasifikavimo ir požiūrio; žr., pavyzdžiui, D. Sarmiento „Who's Afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe“, *Common Market Law Review*, Nr. 50, 2013, p. 1267–1304; L. F. M. Besselink „The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter“, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Nr. 8, 2001, p. 68–80; P. Eeckhout „The ES Charter of Fundamental Rights and the Federal Question“, *Common Market Law Review*, Nr. 39, 2002, p. 945–994; M. Dougan „Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the "Scope of Union Law"“, *Common Market Law Review* Nr. 52, 2015, p. 1201–1245; F. Fontanelli „The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights“, *Columbia Journal of European Law*, Nr. 20, 2014, p. 193–247.

14 Laikantis terminijos, nustatytos K. Lenaerts „Exploring the Limits of the ES Charter of Fundamental Rights“, *European Constitutional Law Review* Nr. 8, 2012, p. 375–403, visų pirma p. 378.

15 Šiuo klausimu žr. F. Jacobs „Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice“, *European Law Review*, Nr. 26, 2001, p. 331–341. Žr. neseniai priimtą generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvadą sujungtose bylose *SEGRO ir Horváth* (C-52/16 ir C-113/16, EU:C:2017:410).

16 SESV 291 straipsnio 1 dalis.

17 Šiuo klausimu žr., pavyzdžiui, P. Eeckhout „The ES Charter of Fundamental Rights and the Federal Question“, *Common Market Law Review*, Nr. 39, 2002, p. 945–994, 976 punktą. Taip pat žr. X. Groussot, L. Pech ir G. T. Petursson „The Scope of Application of Fundamental Rights on Member States' Action: In Search of Certainty in ES Adjudication“, *Eric Stein Working Paper*, Nr. 1/2011.

18 1998 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *SFI* (C-85/97, EU:C:1998:552, 31 punktas).

36. Byloje *Åkerberg Fransson*, kuri iš dalies panaši į šią bylą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė konkrečių PVM direktyvos nuostatų, kurias „įgyvendino“ valstybė narė[19]. Tačiau Teisingumo Teismas, remdamasis bendrosiomis PVM direktyvos nuostatomis, kuriomis nustatomi bendrieji PVM surinkimo reikalavimai, ir ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, nustatė valstybės narėms tenkančią pareigą imtis visų įstatymo galią turinčių ir administracinių priemonių, būtinų viso mokėtino PVM surinkimui jų teritorijoje užtikrinti ir kovai su sukčiavimu[20].

37. Atsakymas byloje *Åkerberg Fransson* buvo pateiktas konkrečiai dėl „mokestinių sankcijų ir baudžiamojo persekiojimo už mokesčių vengimą“[21]. Vis dėlto būtų galima teigti, kad šiame sprendime buvo „aptakiai pateiktas rezultatas, o ne jo pasiekimo motyvas“ ir nebuvo suformuoti išsamūs kriterijai, pagal kuriuos būtų galima nustatyti ES teisės taikymo sritį[22]. Todėl išlieka klausimas: ar viskas, kas valstybėse narėse yra susiję su PVM, dabar priskiriama ES teisės taikymo sričiai?

38. Viena vertus, nacionaliniu lygmeniu yra situacijų, kurios, be abejonės, labiau susijusios su konkrečiomis PVM direktyvos nuostatomis, kaip antai būtinos informacijos nurodymas PVM deklaracijoje (PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalis) arba veiksmingų ir atgrasomųjų sankcijų nustatymas siekiant užkirsti kelią sukčiavimui (PVM direktyvos 273 straipsnis).

39. Kita vertus, klausimą, ar nacionaliniu lygmeniu vykdant PVM procedūrą turi būti sudaryta galimybė susipažinti su byla arba jos dokumentais, yra gerokai sunkiau susieti su kuria nors konkrečia PVM direktyvos nuostata. Žinoma, būtų galima teigti, kad tokį procedūrinį elementą apima PVM direktyvos 273 straipsnio sąvoka „tinkamai renkamas PVM“. Tačiau čia ir iškyla problema: jeigu ES teisės taikymo sritis taip aiškinama PVM bylose, ar yra su PVM surinkimu tiesiogiai arba netiesiogiai susijusių esminių, procedūrinių ar institucinės sandaros elementų, kurie *nebūtų* priskiriami ES teisės taikymo sričiai?

40. Intriguojančių, jau nekalbant apie absurdiškus, pavyzdžių netrūksta: ar pats klausimas, ar valstybė narė privalo numatyti galimybę teikti elektronines (vietoje popierinių) PVM deklaracijas, būtų priskirtas ES teisės taikymo sričiai? Kaip dėl griežtų taupymo priemonių, susijusių su konkrečiu nacionaliniu mokesčių administratoriumi, pavyzdžiui, gerokai sumažintu PVM deklaracijas tvarkančių mokesčių specialistų skaičiumi, dėl kurio gali sulėtėti PVM surinkimas? Arba dėl teismų teritorinės jurisdikcijos pakeitimo, kuris turi įtakos mokesčių bylų teisminės peržiūros greičiui? Galiausiai kaip dėl valgyklos valstybės narės teritoriniame mokesčių padalinyje uždarymo, dėl kurio sumažėja to padalinio darbuotojų produktyvumas, nes dabar, norėdami nusipirkti sumuštinių, jie turi išeiti iš pastato?

41. Visais šiais atvejais būtų galima teigti, kad atitinkama nacionalinė priemonė turi įtakos „tinkamai renkamam PVM“ ir todėl yra priskiriama ES teisės taikymo sričiai. Ar toks požiūris į „ES teisės taikymo srities“ nustatymą PVM bylose turi būti taikomas priėmus Sprendimą *Åkerberg Fransson*? Darant prielaidą, kad ne, kyla sudėtingas faktinis klausimas: kur ir kaip reikia brėžti liniją?

19 Žr. 6 išnašą.

20 Šios nuostatos buvo Direktyvos 2006/112 2 straipsnis, 250 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 punktas). Taip pat žr. 2015 m. vasario 12 d. Sprendimą *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89, 20 punktas).

21 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 punktas).

22 Žr. su kiek kitokiomis aplinkybėmis (susijusiomis su Teisingumo Teismo jurisprudencija vidaus rinkos srityje) susijusį S. Weatherill straipsnį, paskelbtą leidinyje M. Adams ir kt. (leid.) „Judging Europe's Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice“, Hart Publishing, Oxford, 2013, p. 87.

4. Artumas, reikalingumas, specifiškumas? Dabartinė jurisprudencija

42. Iš Teisingumo Teismo sprendimo byloje *Åkerberg Fransson* atrodytų, kad kriterijai nėra *subjektyvūs*: nei Sąjungos pirminis interesas ar siekiami tikslai, nei valstybės narės ketinimas priimti atitinkamą nacionalinę nuostatą nėra lemiamas veiksnys [23].

43. Todėl tikėtina, kad lemiamas elementas yra *objektyvaus* pobūdžio. Tačiau tada ypač svarbus tampa ES reikalavimo ir nacionalinės teisės normos artumas arba, kitaip tariant, įgyvendinamos ES teisės normos specifiškumas ir (arba) konkretumas. Objektyvūs kriterijai (arba objektyvus požiūris į kriterijus) praktikoje vis tiek galėtų būti įvairiausi – nuo reikalavimo visiškai atkartoti tekstą (ES teisės nuostata turi apimti faktinę specialią teisės normą, kuri perkeliama į nacionalinę teisę) iki sąvokos „tinkamai renkamas PVM“ vertinimo kaip visa apimančios nuostatos, kurią taikant bet kuri su bet kuriuo PVM elementu susijusi nacionalinė nuostata priskiriama ES teisės taikymo sričiai.

44. Siekiant nustatyti pagrįstą požiūrį, esantį tarp šių dviejų galimų kraštutinybių, išskiriami dviejų rūšių atvejai: pirma, *bendrojo* pobūdžio atvejai, susiję su ES teisės taikymo srities apibrėžimu, visų pirma siekiant nustatyti, ar taikomos ES pagrindinės teisės, ir, antra, *konkretesni* atvejai, susiję su tais pačiais klausimais PVM srityje.

a) Bendrasis lygmuo

45. Teisingumo Teismas jau yra išaiškinęs, kad vien „esminio“ ar „teminio“ ryšio su ES teisės priemone ar nuostata arba su ES kompetencijų sritimi buvimas neužtikrina pakankamos sąsajos su ES teise [24]. Tam, kad būtų taikomos ES pagrindinės teisės, reikia tvirtesnės sąsajos, kuri „išeina už sričių panašumo arba vienos srities netiesioginio poveikio kitai ribų“ [25].

46. Be to, jurisprudencijoje buvo nurodyti keli elementai, kuriais galima pasinaudoti „tikrinant“ sąsają su ES teise. Pvz., įsitikinti, ar teisinė situacija priskiriama ES pagrindinių teisių taikymo sričiai, leidžia šie Teisingumo Teismo nustatyti elementai: „ar nagrinėjamais teisės aktais siekiama įgyvendinti Sąjungos teisės nuostatą, [koks] šių teisės aktų pobūd[is] ir ar jais siekiama kitų tikslų nei tie, kurie nustatyti Sąjungos teisėje, net jeigu jie šiai teisei gali daryti netiesioginį poveikį, taip pat, ar egzistuoja konkretūs Sąjungos teisės aktai šioje srityje arba galintys jai daryti poveikį“ [26].

47. Tačiau šie kriterijai nėra nei suminiai, nei išsamūs. Tai tiesiog orientaciniai kriterijai, kuriais nacionaliniams teismams siekiama suteikti gaires [27]. Visi jie priklauso nuo nagrinėjamos teisinės situacijos aplinkybių.

23 Generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadoje byloje *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2012:340, 40–41 ir 60–63 punktai) pasiūlytas požiūris grindžiamas „Sąjungos teisės buvimu ar net pagrindiniu vaidmeniu nacionalinėje teisėje kiekvienu konkrečiu atveju“, kuris leistų atskirti situacijas, kai Sąjungos teisės (tikslų) įgyvendinimas yra nacionalinės teisės normų priėmimo *causa*, nuo situacijų, kai tokių teisės normų taikymas nacionaliniu lygmeniu įgyvendinant ES teisę yra tik neesminis *occasio*. Tačiau, bent jau kiek tai buvo susiję su bylos baigtimi, didžioji kolegija tokiam požiūriui nepritarė.

24 Žr., pavyzdžiui, 2014 m. liepos 10 d. Sprendimą *Julián Hernández ir kt.* (C-198/13, EU:C:2014:2055, 36 ir 46 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

25 Žr., pavyzdžiui, 2014 m. kovo 6 d. Sprendimą *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 24 punktas), 2014 m. liepos 10 d. Sprendimą *Julián Hernández ir kt.* (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34 punktas) ir 2016 m. spalio 6 d. Sprendimą *Paoletti ir kt.* (C-218/15, EU:C:2016:748, 14 punktas). Taip pat žr. bylas iki Chartijos priėmimo, kaip antai 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Kremzow* (C-299/95, EU:C:1997:254, 16 punktas) ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Annibaldi* (C-309/96, EU:C:1997:631, 21–23 punktai).

26 Šie kriterijai minimi keliuose Teisingumo Teismo sprendimuose: žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Iida* (C-40/11, EU:C:2012:691, 79 punktas), 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Ymeraga ir kt.* (C-87/12, EU:C:2013:291, 41 punktas), 2014 m. kovo 6 d. Sprendimą *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 25 punktas) ir 2014 m. liepos 10 d. Sprendimą *Julián Hernández ir kt.* (C-198/13, EU:C:2014:2055, 37 punktas).

27 Šiuo atžvilgiu žr. D. Thym „Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta“, *Die öffentliche Verwaltung*, 2014, p. 941–951, visų pirma p. 944.

48. Atrodo, kad reikalingas tam tikras *specifiškumas* (arba artumas)[28]. Vis dėlto toks elementas taikomas gana lanksčiai. Nereikalaujama, kad būtų *aiški sąsaja* su nagrinėjama nacionalinės teisės norma[29]. Be to, nagrinėjamos nacionalinės teisės normos turinys nebūtinai turi būti visiškai nulemtas ES teisės. Nacionalinės nuostatos nebūtinai turi „atkartoti“ ES teisės nuostatas, kad būtų priskiriamos ES teisės taikymo sričiai. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad ES pagrindinės teisės taikomos tais atvejais, kai valstybės narės turi didelę diskreciją[30], valstybės narės pasinaudoja išimtimis arba nukrypti leidžiančios nuostatos vis tiek priskiriamos ES teisės taikymo sričiai[31]. Vis dėlto specifiškumas vis tiek turi būti didesnis nei vien sąsaja su ES tikslu ar kompetencijos sritimi: reikalingas tam tikras norminis specifiškumas[32].

49. Be to, nepaisant nacionalinių priemonių, skirtų ES teisei įgyvendinti, santykinės svarbos[33], nagrinėjamų nacionalinių nuostatų *tikslai* ne visuomet turi sutapti su konkrečių ES teisės nuostatų tikslais, kurie užtikrina sąsają su ES teisine sistema.

50. Todėl, pavyzdžiui, taikydamos Pagrindų sprendimą dėl Europos arešto orderio[34], valstybės narės turi užtikrinti, kad laikymo laisvės atėmimo vietose sąlygos neprieštarautų nežmoniško ar žeminamo elgesio draudimui, nustatytam Chartijos 4 straipsnyje, nors Europos arešto orderis yra visiškai nesusijęs su laisvės atėmimo bausmių vykdymo standartų nustatymu ar laikymo laisvės atėmimo vietose sąlygomis[35]. Dar vienas pavyzdys yra procedūrinės teisės. Sprendime *DEB*[36] išdėstytomis aplinkybėmis bendrosiomis nacionalinės teisės nuostatomis, reglamentuojančiomis juridinių asmenų teisę naudotis teisine pagalba, nebuvo konkrečiai siekiama įgyvendinti ES teisės, taip pat jomis nebuvo siekiama tokio paties tikslo. Tačiau jos buvo priskirtos ES teisės taikymo sričiai užtikrinant Chartijos 47 straipsnyje įtvirtintą teisę į veiksmingą teisminę apsaugą, kai siekiama pasinaudoti ES teisėje numatytomis teisių gynimo priemonėmis, visų pirma ieškinio, kuriuo prašoma pripažinti valstybės atsakomybę pagal ES teisę, pareiškimo procedūra. Jos buvo *būtinos* siekiant užtikrinti, kad asmenys, kurių teisės ir laisvės, garantuojamos ES teisės, yra pažeistos, turėtų teisę į veiksmingą jų gynybą teisme.

51. *Procedūrinių* teisių pavyzdys svarbus ir dėl kitos priežasties: ES teisėje ne visada nustatytos arba numatytos konkrečios procedūrinės taisyklės. Joje pagrindinis dėmesys skiriamas materialiniam teisės ar pareigos aspektui. Tačiau procedūrinės teisės yra būtinos siekiant užtikrinti ES teisės veiksmingumą. Nagrinėdamas šią sąsają, Teisingumo Teismas pripažino, kad būtina užtikrinti pagrindines procedūrines teises, kaip antai teisę būti išklausytam, net jeigu jų aiškiai nereglamentuoja ES teisės

28 Šiuo klausimu žr. 1996 m. birželio 13 d. Sprendimą *Maurin* (C-144/95, EU:C:1996:235, 11 ir 12 punktai), 2014 m. kovo 6 d. Sprendimą *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 26 ir 27 punktai), 2014 m. gegužės 22 d. Sprendimą *Érsekcsanádi Mezőgazdasági* (C-56/13, EU:C:2014:352, 50–56 punktai) ir 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Eurosaneamientos ir kt.* (C-532/15 ir C-538/15, EU:C:2016:932, 54 punktas).

29 Generalinio advokato M. Wathelet išvada byloje *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:2, 44 punktas).

30 Žr., pavyzdžiui, 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Karlsson ir kt.* (C-292/97, EU:C:2000:202, 35 punktas) ir 2017 m. birželio 13 d. Sprendimą *Florescu ir kt.* (C-258/14, EU:C:2017:448, 48 punktas). Šiuo klausimu žr. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvadą byloje *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2017:395, 52 ir 53 punktai) ir generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Florescu ir kt.* (C-258/14, EU:C:2016:995, 70 punktas).

31 Žr., pavyzdžiui, 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *N.S. ir kt.* (C-411/10 ir C-493/10, EU:C:2011:865, 65–68 punktai) ir 2017 m. vasario 16 d. Sprendimą *C. K. ir kt.* (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, 53 punktas).

32 Šiuo klausimu žr. 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 38 ir 39 punktai). Taip pat žr. generalinio advokato M. Wathelet išvadą byloje *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:2, 45 punktas).

33 Žr. visų pirma 2017 m. birželio 13 d. Sprendimą *Florescu ir kt.* (C-258/14, EU:C:2017:448, 47 ir 48 punktai).

34 2002 m. birželio 13 d. Tarybos pagrindų sprendimas 2002/584/TVR dėl Europos arešto orderio ir perdavimo tarp valstybių narių tvarkos (OL L 190, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 19 sk., 6 t., p. 34) su pakeitimais, padarytais 2009 m. vasario 26 d. Tarybos pamatiniu sprendimu 2009/299/TVR (OL L 81, 2009, p. 24; toliau – Pamatinis sprendimas).

35 2016 m. balandžio 5 d. Sprendimas *Aranyosi ir Căldăraru* (C-404/15 ir C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, 84 ir 88 punktai).

36 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *DEB* (C-279/09, EU:C:2010:811, 33 ir paskesni punktai).

nuostatos, kuriomis nustatomos materialinės teisės ar pareigos [37]. Visų pirma teisės į gynybą užtikrinimo principas taikomas tada, kai valstybės narės atlieka veiksmus arba priima sprendimus ES teisės taikymo srityje, net kai taikomuose ES teisės aktuose konkretūs procedūriniai reikalavimai nėra aiškiai numatyti [38].

b) Pridėtinės vertės mokestis

52. Kalbant apie *konkretų* PVM ir mokesčių procedūrų lygį, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas anksčiau nedvejodamas įvairius nacionalinių PVM taisyklių, procedūrų ir institucijų elementus priskyrė ES teisės taikymo sričiai būtent pagal PVM direktyvas arba Sutarties nuostatas. Tinkamo surinkimo užtikrinimas taikant sankcijas laikytinas PVM direktyvos „įgyvendinimu“ [39]. Administracinių procedūrų, skirtų PVM mokesčiui surinkti, nustatymas ir taikymas turi būti priskiriamas ES teisės taikymo sričiai [40]. Todėl valstybės narės, nustatydamos atitinkamus patikrinimus ir apskaičiuodamos mokėtinus mokesčius, vykdo ES teisėje nustatytą pareigą.

53. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas yra patvirtinęs, kad „nepateikimas PVM deklaracijos, kaip ir nevedimas apskaitos, kurios leistų taikyti PVM ir mokesčių administratoriui atlikti jo kontrolę, taip pat išrašytų ir apmokėtų sąskaitų faktūrų neregistravimas gali kliudyti teisingai surinkti mokestį ir taip pakenkti sklandžiam bendrosios PVM sistemos veikimui“ [41]. Tokioje situacijoje valstybės narės visų pirma turi pareigą „imtis visų įstatyminių ir administracinių priemonių, būtinų užtikrinant viso mokėtino PVM surinkimą jos teritorijoje <... > [ir] privalo tikrinti deklaracijas, apmokestinamųjų asmenų apskaitą ir kitus svarbius dokumentus bei apskaičiuoti ir surinkti mokėtiną mokestį“ [42].

54. Be to, Teisingumo Teismas ES pagrindines teises dažnai taiko nagrinėdamas su mokesčių surinkimu susijusius teismo ir administracinius procesus [43].

c) Pagrįsto funkcinio reikalingumo riba

55. Akivaizdu, kad Teisingumo Teismas iki šiol laikosi gana plataus požiūrio. Kalbant apie šios išvados 43 punkte nurodytą įsivaizduojamą skalę, bylose dėl PVM Teisingumo Teismas iš tikrųjų labiau linkęs laikytis požiūrio, kad „tinkamai renkamas PVM“ yra „visa apimanti nuostata“, dėl kurios bet kuri su šiuo klausimu susijusi nacionalinės teisės norma bus priskiriama ES teisės taikymo sričiai.

37 Žr., pavyzdžiui, 2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimą *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 38 punktas) ir 2014 m. liepos 3 d. Sprendimą *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Žr., pavyzdžiui, 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555) ir 2017 m. balandžio 5 d. Sprendimą *Orsi ir Baldetti* (C-217/15 ir C-350/15, EU:C:2017:264). Taip pat žr. mano išvadą byloje *Scialdone* (C-574/15).

40 Žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 67 punktas), kuriame Teisingumo Teismas pripažino, kad „PVM išieškojimas nustačius piktnaudžiavimą <…> yra PVM direktyvos 2 straipsnio, 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio ir SESV 325 straipsnio, taigi Sąjungos teisės, įgyvendinimas, kaip tai suprantama pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį“.

41 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Žr., pavyzdžiui, 2008 m. liepos 17 d. Sprendimą *Komisija / Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412, 37 punktas), 2010 m. liepos 29 d. Sprendimą *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* (C-188/09, EU:C:2010:454, 21 punktas) ir 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 punktas).

43 Žr., pavyzdžiui, 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 24 ir paskesni punktai) (dėl senaties terminų ir pagrįsto PVM įsiskolinimų išieškojimo termino principo) ir 2015 m. vasario 12 d. Sprendimą *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89, 33 punktas) (dėl nacionalinių administracinių procedūrų, kurios taikomos, kai mokesčių administratoriai įtaria piktnaudžiavimą). Taip pat dėl muito mokesčių žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 34 ir paskesni punktai) (dėl Portugalijos bendrojo mokesčių įstatymo nuostatų, kuriomis nustatomi bendrieji pranešimo laikotarpiai) ir 2014 m. liepos 3 d. Sprendimą *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 28 ir paskesni punktai) (dėl teisės būti išklausytam).

56. Tačiau atrodo, kad yra bent viena tokios papildomos visa apimančios logikos riba. Tokia riba taikoma kaip minėtos „visa apimančios“ nuostatos išimties taisyklė. Tai (pagrįstai numatomo) funkcinio reikalingumo taisyklė. Ją būtų galima apibūdinti taip: bet kuri nacionalinės teisės norma, kuri reikalinga ES teise grindžiamai pareigai veiksmingai vykdyti nacionaliniu lygmeniu, net jeigu ji nėra konkrečiai priimta tokiu tikslu, bus priskiriama ES teisės taikymo sričiai, *nebent* tokios nacionalinės teisės normos pagrįstai nebūtina priimti ir taikyti, kad būtų įgyvendinamas atitinkamas ES teisės aktas.

57. Todėl galima pagrįstai tikėtis, kad tinkamai veikiančioje nacionalinėje PVM sistemoje valstybė narė numato administracines PVM surinkimo procedūras ir atitinkamas galimas sankcijas. Be to, galima tikėtis, kad vykdant tokias procedūras apmokestinamieji asmenys gali naudotis tam tikromis elementariomis teisėmis, įskaitant teisę būti išklausytam ar teisę į teisminę peržiūrą. Kaip *konkrečiai* įgyvendinami šie elementai, priklauso nuo valstybių narių diskrecijos. Tačiau aukštesniu abstrakcijos lygmeniu išlieka pagrįstai numatomas lūkestis, kad tokie elementai yra būtina tinkamo PVM surinkimo procedūros dalis. Kita vertus, reikalavimas pateikti elektroninę ar popierinę mokesčių deklaraciją arba mokesčių padalinyje veikianti valgykla negali būti pagrįstai laikomi būtina tinkamo PVM surinkimo procedūros dalimi.

d) Epilogas: apie švyturius ir šešėlius

58. Pripažįstama, kad pirmiau nurodytas ES teisės taikymo srities suvokimas valstybėms narėms įgyvendinant ES teisę geriausiu atveju gali būti apibūdintas kaip apytikris. Iki šiol iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos sunku išskirti platesnio taikymo taisyklę, visų pirma dėl dviejų elementų.

59. Pirmiausia šiuo metu ES teisė apima pačias įvairiausias teisės sritis. Daugelyje šių sričių priimta stebėtinai skirtingos taikymo srities ir pobūdžio teisės aktų. Be to, ne visos šios sritys vystosi vienodu tempu. Tačiau bet kuri *bendrai* taikoma jurisdikcijos taisyklė, kuri pateisina tokį pavadinimą, turėtų būti taikoma plačiau, t. y. ne tik PVM, bet ir kitose teisės srityse. Iš tikrųjų sunku patikėti, kad ES teisės taikymo sritis PVM bylose būtų nustatoma pagal vienus kriterijus, socialinio draudimo bylose – pagal kitus, teismų bendradarbiavimo srityje – dar kitus, o su baudžiamąja teise susijusiose bylose būtų taikomi atskiri kriterijai. Be to, tokia taisyklė turėtų būti visų pirma grindžiama normatyviniais kriterijais, t. y. *ex ante* įžvelgiamomis ES teisės normos ir nagrinėjamų nacionalinės teisės normų norminėmis savybėmis, o ne jų galimu socialiniu poveikiu [44].

60. Antra, procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo yra teisminio bendradarbiavimo atskirose bylose sistema. Jis skirtas ne abstrakčiai nacionalinės teisės aktų peržiūrai, bet ES teisės aiškinimui atsižvelgiant į konkrečios nacionalinio teismo nagrinėjamos bylos aplinkybes. Esant tokiai jurisdikcinei sandarai konkreti byla, jeigu įrodoma, kad valstybės narės procedūros ar institucinių struktūrų elementas yra aiškiai susijęs su ES teise grindžiamos teisės įgyvendinimu individualiu atveju, priskiriama ES teisės taikymo sričiai, net jeigu abstrakčiai ir individualiai vertinant ta pati nacionalinės teisės norma nebūtų priskiriama ES teisės taikymo sričiai [45].

44 Skirtingose ES teisės srityse yra daug pavyzdžių, kurie patvirtina, kad praktikoje sunku (galbūt net neįmanoma) taikyti jurisdikcijos kriterijus, kuriuos siekiama pateisinti vėlesniu teisės normos socialiniu poveikiu, nekalbant apie grėsmę, kad tas socialinis poveikis gali pasikeisti, o tai iš esmės reikštų, kad laikui bėgant nacionalinės teisės norma gali patekti ir nepatekti į ES teisės taikymo sritį. Kaip pavyzdį galima pateikti pareigą įvertinti, ar nacionalinė priemonė turi *akivaizdų poveikį prekybai*, kad būtų galima nustatyti, ar ji laikytina „kitu reikalavimu“, apie kurį reikia pranešti pagal 1998 m. birželio 22 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 98/34/EB, nustatančią informacijos apie techninius standartus ir reglamentus teikimo tvarką (OL L 204, 1998, p. 37) (žr. mano išvadą byloje *M. ir S.* (C-303/15, EU:C:2016:531, 63–66 punktai)).

45 Žr., pavyzdžiui, 2013 m. lapkričio 28 d. Nutartį *Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio* (C-258/13, EU:C:2013:810, 23 punktas). Ta byla, kaip ir byla *DEB*, buvo susijusi su juridinių asmenų teise naudotis teisine pagalba. Tačiau, kaip nurodė Teisingumo Teismas, „skirtingai nei byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *DEB* ir kurioje Teisingumo Teismas aiškino Chartijos 47 straipsnį nagrinėdamas pagal Sąjungos teisę pareikštą ieškinį dėl valstybės atsakomybės, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra jokios konkrečios informacijos, kuri leistų teigti, kad *Sociedade Agrícola* pateikė prašymą suteikti teisinę pagalbą siekdama pareikšti ieškinį dėl jai pagal Sąjungos teisę suteiktų teisių apsaugos“.

61. Tačiau, kitaip nei žmogaus egzistencijos klausimu, nemanau, kad priskyrimas ES teisės taikymo sričiai pagal savo esmę turi būti dvipolis: arba byla į ją visiškai „patenka“, arba visiškai „nepatenka“.

62. Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad situacijos, kurias visiškai lemia ES teisė, skiriasi nuo situacijų, kuriose valstybėms narėms palikta nemaža veiksmų laisvė. Pastaruoju atveju su sąlyga, kad yra užtikrinamas ES pagrindinių teisių apsaugos lygis, nacionaliniai teismai gali taikyti nacionalinius pagrindinių teisių apsaugos standartus [46].

63. Šią logiką taikant klausimui dėl ES teisės taikymo srities turėtų būti skalė, priskyrimo „ES teisės taikymo sričiai“ gradacija, kuri būtų grindžiama būtent artumu konkrečiam ir specifiniam ES teisės reikalavimui: kuo artimesnė situacija aiškiai apibrėžtam ES teisės reikalavimui, tuo mažiau diskrecijos lieka valstybei narei ir tuo nuodugnesnė yra peržiūra. Atvirkščiai, kuo labiau atvejis nutolęs nuo aiškios ir specifinės ES teisės taisyklės, nors vis dar priskiriamas ES teisės taikymo sričiai, tuo didesnė valstybėms narėms tenkančios diskrecijos, kaip įgyvendinti tokią pareigą, apimtis.

64. Metaforiškai kalbant, užuot ieškojęs pasakojimų vienaragio – aiškių ir nuspėjamų kriterijų, kad valstybės narės, į nacionalinę teisę perkeldamos arba įgyvendindamos ES teisę, „veikia ES teisės taikymo srityje“, – kurių, turiu pripažinti, man sunku rasti dabartinėje ES teisėje, Teisingumo Teismas galbūt galėtų laikytis tam tikro „švyturio požiūrio“: kuo arčiau specifinės ir konkrečios ES teisės normos, tuo mažiau diskrecijos nacionalinės teisės srityje. Atvirkščiai, kuo atvejis toliau nuo švyturio, bet vis dar jo apšviečiamas (tai yra kol netaikoma 55–57 punktuose aptarta pagrįsto funkcinio reikalingumo išimties taisyklė), tuo mažiau nuodugni jo peržiūra.

65. Tačiau vienas dalykas yra aiškus: ten, kur yra šviesa, turi būti ir šešėlis (ES pagrindinių teisių) [47]. Jeigu taikydamos ES teisę valstybės narės privalo numatyti veiksmingą vykdymą pagal ES teisę, toks vykdymas turi būti kontroliuojamas remiantis tuo pačiu šaltiniu, t. y. ES pagrindinėmis teisėmis. Būtų neįmanoma valstybes nares įpareigoti vykdyti tam tikrą veiklą (pavyzdžiui, veiksmingai rinkti PVM), jeigu jos kontrolė ir ribos staiga būtų nepriskiriamos ES teisės taikymo sričiai.

5. Dėl šios bylos

66. Ši byla susijusi su Mokestinių procedūrų kodekso nacionalinių normų, susijusių su asmens teisėmis į gynybą vykdant PVM apskaičiavimo ir surinkimo procedūrą, taikymu.

67. Nors Mokestinių procedūrų kodekse nustatytos procedūrinės garantijos nėra konkrečiai numatytos ES teisėje, šios teisės normos yra bendro tinkamo PVM surinkimo proceso dalis. Aplinkybė, kad tinkamai vykdydamas PVM procedūrą mokesčių administratorius turi bendrauti su apmokestinamuoju asmeniu ne tik siekdamas tokį asmenį informuoti apie būsimą sprendimą, bet ir norėdamas išsiaiškinti visas susijusias faktines aplinkybes, kuriomis bus grindžiamas jo sprendimas, negali būti laikoma nebūtinu ar nenuspėjamu procedūros elementu.

68. Tiesą pasakius, mokestinis patikrinimas, kuriuo siekiama nustatyti, ar asmuo tapo PVM apmokestinamuoju asmeniu, o jo komerciniai sandoriai yra tinkamai dokumentuojami, grynai teksto požiūriu nuo PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalies ir 242 straipsnio formuluotės nėra nutolęs labiau nei žodžiai „mokestinės sankcijos ir baudžiamasis persekiojimas už mokesčių vengimą“ nuo PVM direktyvos 2 straipsnio, 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio formuluotės [48].

46 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 29 punktas) ir 2013 m. vasario 26 d. Sprendimas *Melloni* (C-399/11, EU:C:2013:107, 60 punktas). Žr., pavyzdžiui, 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimą *F.* (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, 52–55 punktai).

47 Taigi grįžtama prie 29 punkte minėto Sprendimo *Åkerberg Fransson* atskaitos taško.

48 Žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 punktas).

69. Todėl Teisingumo Teismas yra kompetentingas atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudicinį klausimą.

C. Dėl galimybės susipažinti su PVM surinkimo procedūros byla

70. Reikia pradėti nuo to, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo keliamas klausimas susijęs tik su galimybe susipažinti su administracinės bylos informacija ir dokumentais. Todėl ši byla nesusijusi su jokiais (materialinio) mokesčių vertinimo elementais, kaip antai pareiškėjų kaip apmokestinamųjų asmenų statusu arba apmokestinamųjų sandorių pobūdžio nustatymu.

71. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo formuluotėje aiškiai nurodyta nacionalinė administracinė praktika. Tačiau, kaip tvirtina Komisija, neaišku, ar mokesčių institucijos teisingai taikė iš nacionalinės teisės kylančias procedūrines pareigas, susijusias su teise į gynybą, įskaitant teisę būti išklausytam nagrinėjamu atveju. Be šio individualaus atvejo, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepateikta daugiau informacijos, kokia turėtų būti apskųsta nacionalinė praktika. Todėl įvertinti, ar nacionalinė administracinė praktika atitinka nacionalinę teisę, turi nacionalinis teismas.

72. Atsižvelgdamas į šiuos paaiškinimus manau, jog būtina performuluoti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, kad Teisingumo Teismas galėtų pateikti naudingą atsakymą: ar pagal bendrąjį teisės į gynybą užtikrinimo principą reikalaujama, kad vykdant PVM surinkti skirtą nacionalinę administracinę procedūrą asmeniui būtų sudaryta galimybė susipažinti su visa informacija ir dokumentais, kurie yra administracinėje byloje ir į kuriuos valdžios institucija atsižvelgė priimdama sprendimą?

73. Mano atsakymo į šį klausimą struktūra bus tokia: pirma aptarsiu tikslų šioje byloje nagrinėjamų teisių šaltinį (1), vėliau pereisiu prie klausimo, kaip būtent turi būti užtikrinama teisė į gynybą sudarant galimybę susipažinti su informacija ir dokumentais, kai vykdomos PVM direktyvą įgyvendinančios nacionalinės administracinės procedūros (2).

1. Taikoma teisė arba bendrasis principas

74. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda klausimą būtent dėl teisės į gynybą užtikrinimo principo [49]. Manau, kad toks klausimo formulavimas yra tinkamas. Šios bylos aplinkybėms netaikomas nei Chartijos 48 straipsnis, nei 41 straipsnis.

75. Pirma, šioje byloje Chartijos 48 straipsnis nėra aktualus. Jame nustatyta nekaltumo prezumpcija ir teisė į gynybą, kuri turi būti užtikrinama kiekvienam asmeniui, „kuris kaltinamas padaręs nusikaltimą“. Pareiškėjai pagrindinėje byloje nėra „kaltinami padarę nusikaltimą“. Jiems buvo pateiktas pranešimas apie mokėtiną mokestį, kuriame buvo nurodytos jų mokestinės pareigos [50].

76. Antra, Chartijos 41 straipsnio 2 dalies b punkte aiškiai nurodyta, kad teisė susipažinti su byla yra teisės į gerą administravimą dalis. Vis dėlto ši nuostata akivaizdžiai taikoma tik Sąjungos institucijoms, įstaigoms ir organams (a). Be to, skiriasi Chartijos 41 straipsnio ir teisės į gynybą užtikrinimo principo (b) tiksli taikymo sritis ir turinys.

49 Kitaip nei 2014 m. liepos 17 d. Sprendime *YS ir kt.* (C-141/12 ir C-372/12, EU:C:2014:2081, 68 punktas), kuriame Teisingumo Teismas pabrėžė, kad klausimas išimtinai suformuluotas dėl Chartijos 41 straipsnio.

50 Šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 83 punktas). Nors šioje byloje dėl laiku nesumokėtų mokesčių buvo taikomos administracinės sankcijos, nei prašyme priimti prejudicinį sprendimą, nei šalių pastabose nėra jokių požymių, kad šios sankcijos būtų baudžiamojo pobūdžio.

a) Teisė susipažinti su byla kaip teisės į gerą administravimą dalis

77. Nors būta tam tikrų pradinių dvejonių [51], Teisingumo Teismas, remdamasis Chartijos tekstu, yra ne kartą nusprendęs, kad Chartijos 41 straipsnis yra skirtas tik Europos Sąjungos institucijoms, įstaigoms ir organams [52].

78. Toks aiškinimas nebuvo visiems priimtinas. Buvo pareikšta priešinga nuomonė, kad toks aiškinimas prieštarauja bendrajai taisyklei dėl Chartijos 51 straipsnio 1 dalies taikymo srities. Ji neapima valstybių narių veiksmų, net jeigu jie priimti įgyvendinant ES teisę [53].

79. Turiu pripažinti, kad tokio prieštaravimo neįžvelgiu dėl mažiausiai keturių priežasčių.

80. Pirma, tekstas yra labai aiškus. Chartijos 41 straipsnio 1 dalyje aiškiai nurodyta, kad visas šis straipsnis taikomas tik „Sąjungos institucijoms, įstaigoms ir organams“. Mano manymu, reikėtų labai įtikinamų argumentų, kad teismas galėtų iš esmės perrašyti aiškią pirminės teisės akto, kuris, be kita ko, priimtas gana neseniai, normą.

81. Antra, aiškiai apibrėžus nuostatos, skirtos teisei į gerą administravimą, adresatus Chartijos 41 straipsnyje yra išreikšta (konstitucinio) teisės aktų leidėjo valia *tiesioginio administravimo* būdu priimti konkrečias Europos Sąjungoje taikomas nuostatas. Dėl šios specialiosios Chartijos nuostatos taikymo 41 straipsnyje iš esmės nustatyta jam taikoma bendro Chartijos taikymo srities apibrėžimo, kuris nurodytas jos 51 straipsnio 1 dalyje, *lex specialis*. Neįžvelgiu jokių tokio aiškinimo prieštaravimų ar neatitikimų: tiesą pasakius, teisės aktuose gana dažnai skirtingais būdais apibrėžiama jų pačių (asmeninė, faktinė) taikymo sritis. Gali būti bendra nuostata dėl taikymo, kuri taikoma bendrai, jeigu nenumatyta kitaip. Tuo pat metu gali būti viena ar kelios specialiosios nuostatos, kuriomis apibrėžiama jų pačių taikymo sritis nurodant, pavyzdžiui, kad šio akto X skirsnis arba Y antraštinė dalis taikoma tik tam tikriems asmenims arba tam tikromis aplinkybėmis.

82. Vertinant šiuo aspektu, Chartijos 41 straipsnis yra speciali savarankiškos pagrindinės teisės išraiška ir numato asmenų apsaugą tik tada, kai jie susiduria su *tiesioginiu* Europos Sąjungos *administravimu*, kuris Sutartyse apibūdinamas kaip „atvira, veiksminga ir nepriklausoma Europos administracija“ [54].

83. Trečia, yra sisteminis argumentas. „Adresatų“, kurie turi vykdyti ir laikytis Chartijos 41 straipsnio, apribojimas atitinka bendrą Chartijos logiką, pagal kurią keliose jos V antraštinės dalies nuostatose tiksliai nustatytos pagrindinės asmenų teisės, kai jie tiesiogiai bendrauja su ES administracinėmis ir politinėmis institucijomis [55].

51 Žr. 2012 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *M*. (C-277/11, EU:C:2012:744, 81–84 punktai), kuriame Teisingumo Teismas pripažino, kad teisės į gynybą užtikrinimo principas yra įtvirtintas Chartijos 41 straipsnyje, ir nurodė, jog, „kaip matyti iš jos turinio, ši nuostata yra visuotinai taikoma“.

52 Žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Cicala* (C-482/10, EU:C:2011:868, 28 punktas), 2014 m. liepos 17 d. Sprendimą *YS ir kt*. (C-141/12 ir C-372/12, EU:C:2014:2081, 67 punktas), 2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimą *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 44 punktas), 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 83 punktas) ir 2017 m. kovo 9 d. Sprendimą *Doux* (C-141/15, EU:C:2017:188, 60 punktas).

53 Žr. generalinio advokato M. Wathelet išvadą byloje *Boudjlida* (C-249/13, EU:C:2014:2032, 47 punktas), kurioje jis teigia: „Mano nuomone, tai, kad Chartijos 41 straipsnio tekste taip gali būti įtvirtinta jos 51 straipsnio taisyklės išimtis, leidžianti valstybėms narėms netaikyti Chartijos straipsnio net ir tuomet, kai jos įgyvendina Sąjungos teisę, yra nenuoseklu ir neatitinka Teisingumo Teismo praktikos. Todėl noriu pažymėti, jog aiškiai esu už tai, kad Chartijos 41 straipsnis būtų taikomas valstybėms narėms, joms įgyvendinant Sąjungos teisę <...>“ Šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato P. Mengozzi išvadas bylose *Bensada Benallal* (C-161/15, EU:C:2016:3, 28–32 punktai) ir *M* (C-560/14, EU:C:2016:320, 27 punktas) ir generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *N*. (C-604/12, EU:C:2013:714, 36 punktas).

54 SESV 298 straipsnio 1 dalis.

55 Kaip antai teisė susipažinti su dokumentais (42 straipsnis), teisė kreiptis į Europos ombudsmeną su skundu dėl netinkamų administravimo veiksmų (43 straipsnis) arba teisė pateikti peticiją Europos Parlamentui (44 straipsnis). Visomis šiomis teisėmis pagal logiką taip pat gali naudotis tik jų „adresatai“.

84. Galiausiai yra platesnis konstitucinis argumentas. Atsižvelgiant į tvirtą ir gerai dokumentuotą konstitucinio įstatymų leidėjo ryžtą riboti Chartijos teisių taikymo išplėtimą įtraukiant nesuteiktus įgaliojimus[56], aiškus kai kurių Chartijos nuostatų adresatų ribojimas vargu ar gali būti laikomas nepageidaujamu praleidimu arba paprasčiausia konstitucinio įstatymų leidėjo klaida rašant[57].

85. Apibendrindamas manau, kad Chartijos 41 straipsnis yra nuostata, kuri yra specialiai skirta tiesioginiam Europos Sąjungos administravimui siekiant nustatyti aukštą ir savarankišką apsaugos standartą. Taigi 41 straipsnis šioje byloje netaikytinas.

b) Bendrasis teisės į gynybą ir gerą administravimą užtikrinimo principas

86. Diskusija apie Chartijos 41 straipsnio taikymo sritį įkūnija bendresnę diskusiją apie bendrųjų principų ir Chartijos teisių tarpusavio ryšį[58]. Būtent todėl, kad Chartijos 41 straipsnyje nustatyta jo taikymo sritis nurodant *tiesioginį* Europos Sąjungos administravimą, jo santykis su gero administravimo principais ir teise į gynybą išlieka gana prieštaringa tema[59].

87. Tačiau akivaizdu, kad įvairūs skirtingi „veikimo“ elementai, kuriuos pagal 41 straipsnio antrą dalį apima „teisė į gerą administravimą“, taip pat atspindi konkrečius bendruosius ES teisės principus[60]. Šiuo atžvilgiu ypač svarbūs teisės į gynybą, įskaitant teisę būti išklausytam, užtikrinimo arba pareigos motyvuoti bendrieji principai[61].

88. Lygiai taip pat akivaizdu, kad teisės į gynybą užtikrinimo principas, kuris yra susijęs su šios bylos aplinkybėmis, valstybėms narėms taikomas tada, kai jos veikia ES teisės taikymo srityje, jeigu nacionalinės valdžios institucijos ketina priimti aktą atitinkamo asmens nenaudai[62].

89. Kita vertus, galima abejoti, ar bendrųjų principų, kaip antai teisės į gynybą šiuo atveju, turinys yra lygiai toks pat kaip Chartijos 41 straipsnio turinys. Visų pirma aiškus Chartijos 41 straipsnio formuluotės apribojimas reiškia, kaip pažymėjo generalinė advokatė J. Kokott, kad jo turinys „negali būti taikoma[s] nacionalinėms institucijoms, net kai jos taiko [ES] teisę“[63]. Kalbant konceptualiau, toks taikymas kone prilygtų aiškios Chartijos 41 straipsnio nuostatos apėjimui.

56 Chartijos 51 straipsnio 2 dalis ir ESS 6 straipsnio 1 dalis.

57 Kai kurie autoriai šią aplinkybę aiškiai sieja su nutylėjimu, skirtu valstybėms narėms: „Tokia formuluote siekiama valstybes nares nuraminti, kad joms į gero administravimo principą nereikės atsižvelgti išimtinai nacionalinėse administracinėse procedūrose, tarp jų tose, kurios susijusios su Bendrijos teisės taikymu.“ (J. Dutheil de la Rochère „The ES Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration“, A. Arnull ir kt. (leid.), *Continuity and Change in ES Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs*, Oxford University Press, 2007, p. 157-172, visų pirma p. 170. Taip pat žr. K. Kanska „Towards Administrative Human Rights in the ES. Impact of the Charter of Fundamental Rights“, *European Law Journal*, Nr. 10, 2004, p. 296–326, visų pirma p. 310).

58 Šiuo klausimu žr. H. Hofmann ir C. Mihaescu „The relation between the Charter's Fundamental Rights and the unwritten general principles of ES law: Good administration as the test case“, *European Constitutional Law Review*, Nr. 9, 2013, p. 73–101, visų pirma p. 73.

59 Bendrai žr. B. C. Mihaescu Evans „The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the ES integrated administrative system“, *Luxembourg Legal Studies*, Nr. 7, Nomos, 2015. Iki Chartijos priėmimo suformuotos jurisprudencijos, kurioje *bendrasis* gero administravimo *principas* būtų taikomas būtent nacionalinėms administracinėms procedūroms, nėra daug. Žr. 2007 m. birželio 21 d. Sprendimą *Laub* (C-428/05, EU:C:2007:368, 25 punktas).

60 Žr., pavyzdžiui, 2014 m. gegužės 8 d. Sprendimą *N.* (C-604/12, EU:C:2014:302, 49 ir 50 punktai), kuriame Teisingumo Teismas nurodė, jog teisė į gerą administravimą, įtvirtinta Chartijos 41 straipsnyje, atspindi bendrąjį ES teisės principą, ir nusprendė, kad „jeigu <…> valstybė narė įgyvendina Sąjungos teisę, iš teisės į gerą administravimą išplaukiantys reikalavimai, pirmiausia kiekvieno asmens teisė, kad jo bylos būtų nagrinėjamos nešališkai ir per protingą laikotarpį, taikytini nacionalinei kompetentingai institucijai vykdant tokią papildomos apsaugos suteikimo procedūrą, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje“. Šiuo klausimu taip pat žr. 2012 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *M.* (C-277/11, EU:C:2012:744, 85 ir paskesni punktai) ir generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:247, 77 punktas).

61 Žr., pavyzdžiui, 1987 m. spalio 15 d. Sprendimą *Heylens ir kt.* (C-222/86, EU:C:1987:442, 15 punktas), 2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimą *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 45 ir paskesni punktai) ir 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Boudjlida* (C-249/13, EU:C:2014:2431, 30–34 punktai).

62 Žr. 2013 m. spalio 22 d. Sprendimą *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

63 Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Mellor* (C-75/08, EU:C:2009:32, 25 punktas).

90. Atsižvelgiant į šią svarbią pastabą, reikia atidžiai ir atskirai išnagrinėti kiekvieną iš 41 straipsnio elementų. Tai visų pirma pasakytina apie teisę susipažinti su byla, kuri į 41 straipsnio formuluotę įtraukta besiformuojant jurisprudencijai, kurios ištakos siekia ES institucijų praktikos konkurencijos teisės srityje įvertinimą [64].

91. Trumpai tariant pažymėtina, jog taikomas bendrasis principas yra teisės į gynybą užtikrinimo principas. Jo turinys dėl valstybių narių taikomos ES teisės gali skirtis nuo Chartijos 41 straipsnyje numatytų (konkrečių ir savarankiškų) garantijų, kurios taikomos tiesioginiam ES administravimui. Atsižvelgdamas į visus šiuos aspektus, kitoje dalyje išanalizuosiu teisės į gynybą reikalavimus, kurie taikomi pagrindinės bylos aplinkybėms.

2. Dėl galimybės susipažinti su informacija ir dokumentais, kurie sudaro nacionalinio sprendimo ES teisės taikymo srityje pagrindą

92. Pareiškėjai argumentuoja, kad nacionalinėje teisėje, taikomoje mokesčių procedūroms, nėra aiškiai reglamentuojama teisė susipažinti su byla, kuri įtvirtinta Chartijos 41 straipsnio 2 dalies b punkte [65]. Todėl mokesčių mokėtojai teise būti išklausyti naudojasi neturėdami galimybės tinkamai susipažinti su savo byla. Pareiškėjai aiškina, kad vykdant administracinę procedūrą jiems nebuvo sudaryta galimybė susipažinti su visais jų bylos dokumentais, visų pirma tais dokumentais, kurie buvo surinkti iki oficialios mokestinio patikrinimo pradžios [66]. Dokumentai, surinkti iki mokestinio patikrinimo pradžios, į bylą buvo įtraukti tik teisminiame etape prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašymu. Tie dokumentai nebuvo įtraukti į pirminiuose pranešimuose apie mokėtinus mokesčius nurodytus priedus. Pareiškėjai tvirtina, kad apie tuos dokumentus buvo nutylėta siekiant nuslėpti vykdomą mokestinį tyrimą iki faktinės mokestinio patikrinimo pradžios.

93. Be to, pareiškėjai paaiškina, kad vykdant nacionalines procedūras teisminiame etape, t. y. pagal nacionalinės teisės nuostatas teismui perdavus administracinę bylą, nėra galimybės pateikti naujų argumentų. Pareiškėjai visų pirma tvirtina, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją [67] teisės susipažinti su byla pažeidimas negali būti ištaisytas galimybę susipažinti suteikus vykstant teismo procesui. Pareiškėjai teigia, jog tokiu atveju asmuo, kurio teisė buvo pažeista, neprivalo įrodyti, kad jeigu jis būtų turėjęs galimybę susipažinti su byla, administracinės procedūros rezultatas būtų buvęs kitoks, o tik turi įrodyti tai, kad administracinės bylos informacija galėjo būti naudinga jo gynybai.

94. Komisija ir Rumunijos vyriausybė su pareiškėjų argumentais nesutinka. Jos mano, kad šioje byloje teisė į gynybą pažeista nebuvo.

95. Rumunijos vyriausybė tvirtina, kad atitinkamos nacionalinės teisės nuostatos užtikrina teisę būti išklausytam prieš priimant sprendimą ir mokesčių mokėtojo teisę būti informuotam atliekant procedūrą [68]. Nacionalinėje teisėje numatyta, kad mokesčių institucija pateikia mokesčių mokėtojui mokestinio patikrinimo ataskaitos projektą su nustatytais faktais ir jų mokestinėmis pasekmėmis ir tai

64 Šiuo klausimu žr. 2004 m. sausio 7 d. Sprendimą *Aalborg Portland ir kt. / Komisija* (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ir C-219/00 P, EU:C:2004:6, 68 punktas). Taip pat žr. generalinio advokato P. Léger išvadą byloje *BPB Industries ir British Gypsum / Komisija* (C-310/93 P, EU:C:1994:408, 112 ir paskesni punktai). Šios „ištakos“ bendrai paaiškintos H.P. Nehl „Principles of Administrative Procedure in EC Law“, Hart Publishing, Oxford, 1999, 45 ir paskesniuose punktuose.

65 Pareiškėjai nurodo bylai taikomo Mokestinių procedūrų kodekso 9 straipsnio 1 dalį, 43 straipsnio 2 dalies j punktą ir 107 straipsnio 2 ir 4 dalis.

66 Pareiškėjai visų pirma teigia, kad jiems nebuvo sudaryta galimybė susipažinti su dalimi informacijos, kuri galėjo būti svarbi. Jie tvirtina, kad teisė susipažinti su byla turėtų būti taikoma ir informacijos elementams, kuriuos mokesčių institucijos surinko iki oficialios mokestinio patikrinimo pradžios, kaip antai konsultacijoms su notarais ir bankais, įvairių duomenų bazių tikrinimui, mainams su kitomis valdžios institucijomis ar kitų valstybių pagalbos prašymais.

67 Pareiškėjai savo žodinėse ir rašytinėse pastabose ne kartą nurodė 2011 m. spalio 25 d. Sprendimą *Solvay / Komisija* (C-109/10 P, EU:C:2011:686, 54–57 punktai).

68 Jie nurodo šios išvados 10–12 punktuose minimus Mokestinių procedūrų kodekso 9, 43 ir 107 straipsnius.

jam suteikia galimybę išreikšti savo nuomonę. Galutinė mokestinio patikrinimo ataskaita mokesčių mokėtojui pateikiama su priedais, kuriuose nurodyti visi susiję dokumentai, kuriais remdamasis mokesčių administratorius parengė pranešimą dėl mokėtinų mokesčių. Be to, Rumunijos vyriausybė teigia, kad šių reikalavimų pažeidimas lemia mokestinio administracinio akto panaikinimą.

96. Komisija analogiškai tvirtina, kad teisės į gynybą pažeidimo nėra. Pareiškėjai neprašė sudaryti galimybės susipažinti su byla ir nereagavo į mokesčių institucijų raginimus susipažinti su dokumentais vykstant teisminėms procedūroms. Pareiškėjai nenurodė, kad jiems nebuvo žinoma apie dokumentus, kuriais remiantis priimtas mokestinis sprendimas. Komisijos teigimu, teisė būti išklausytam yra užtikrinama, kai sprendimas pagrįstas pareiškėjui pateikta informacija ir priimtas dėl teisinių ir faktinių aplinkybių, kurios jam yra žinomos. Be to, dėl galimybės susipažinti su byla teisminiame etape Komisija tvirtina, kad pareiškėjai neįrodė, jog dokumentai, su kuriais jie neturėjo galimybės susipažinti ir kuriais remiantis buvo priimtas sprendimas, galėjo būti panaudoti jų gynyboje.

97. Manau, kad pareiškėjų argumentų negalima laikyti pagrįstais. Prieš išsamiai paaiškindamas, kodėl taip yra, išaiškinsiu kelis dalykus.

a) Galimybė susipažinti būtent su kuo?

98. Šioje byloje problema, kuri jau buvo akivaizdi nustatant priimtinumą, iš dalies kyla dėl to, kad nėra aišku, kokios būtent galimybės susipažinti siekia pareiškėjai ir kokia galimybė jiems turėjo būti sudaryta ir nebuvo sudaryta. Ši aiškumo stoka dar labiau sustiprėjo vykstant teismo posėdžiui, kai tapo akivaizdu, kad skirtingos šalys skirtingai suvokia „galimybę susipažinti su byla“. Todėl nėra žinomas tikslus informacijos, kurios prašoma šioje byloje, turinys.

99. Dėl šios priežasties prejudicinį klausimą galima toliau nagrinėti tik išsiaiškinus tris veiksnius: galimybė susipažinti su *kuo*, *kada* ir *kaip*.

100. „Kas“ žymi galimybės susipažinti objektą: kas būtent yra „byla“, su kuria prašoma susipažinti? Ar tai visas administracinę bylą sudarančių dokumentų rinkinys, susijęs su visa procedūra, ar tik konkretūs bylos dokumentai, kuriais remiantis priimtas sprendimas? Visa byla reikštų visą bylą, įskaitant informaciją, kuri nėra tiesiogiai susijusi su priimtu sprendimu, kaip antai vidines pastabas, juodraščius, papildomus skaičiavimus ir visą iš trečiųjų šalių gautą informaciją.

101. „Kada“ reiškia galimybės susipažinti „laiką“ ir tai, kad informacija ir dokumentai galėjo būti gauti skirtingu metu: atliekant preliminarų tyrimą, oficialaus administracinio tyrimo, po kurio buvo apskaičiuoti mokėtini mokesčiai, laikotarpiu ar vėlesniame vykdymo etape.

102. „Kaip“ reiškia galimybės sudarymo būdą: pareiškėjų prašymu arba mokesčių institucijos siūlymu, galbūt *ex officio*, kas galėtų reikšti, kad mokesčių institucija privalėtų padaryti bylos kopiją ir ją arba jos dalis išsiųsti pareiškėjui negavusi konkretaus prašymo.

103. Jeigu teisingai suprantu pareiškėjų poziciją, kurią buvo siekiama išsiaiškinti teismo posėdyje, jie prašo, kad būtų sudaryta galimybė automatiškai susipažinti su visa mokestinio vertinimo procedūros administracine byla, apimančia net preliminaraus tyrimo etapus, ir kad valdžios institucijos jiems sudarytų galimybę susipažinti su byla *ex officio* net nepateikus atskiro prašymo.

104. Mano manymu, atsakymas į tokį siūlymą gali būti tik neigiamas: bendrasis teisės į gynybą užtikrinimo ES teisės principas tokios teisės neužtikrina. Manau, kad iš teisės į gynybą vykdant nacionalines procedūras, kaip antai šioje byloje, galima daryti gerokai siauresnę ir konkretesnę išvadą: asmens prašymu jam turėtų būti sudaryta galimybė susipažinti su informacija ir dokumentais, kuriais bus grindžiamas administratoriaus numatomas priimti sprendimas.

b) (Netinkama) analogija su teise susipažinti su byla ES konkurencijos teisėje

105. Pareiškėjai savo argumentus grindė Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusia su galimybe susipažinti su byla konkurencijos teisės bylose. Pirma, jie tvirtina, kad vadovaujantis šia jurisprudencija suteikiama teisė susipažinti su visa byla. Antra, jie teigia, kad šios teisės pažeidimas lemia sprendimo panaikinimą, jeigu suinteresuotasis asmuo dokumentais būtų galėjęs pasinaudoti savo gynybai.

106. Teisingumo Teismo jurisprudencija patvirtina, kad tai, ar nagrinėjamu atveju padarytas teisės į gynybą pažeidimas, turi būti vertinama atsižvelgiant ne tik į konkrečias aplinkybes, bet ir į nagrinėjamo akto pobūdį ir atitinkamą sritį reglamentuojančias teisės normas[69]. Tai reiškia, kad konkretūs reikalavimai, kylantys iš teisės į gynybą užtikrinimo principo, ir jos pažeidimo pasekmės gali skirtis, priklausomai nuo minėtų elementų. Šiuo atžvilgiu svarbu tinkamai atsižvelgti į valstybės narės taikomų ES teisės nuostatų sistemą ir taikymo sritį, nes tais atvejais, kai šiomis nuostatomis nenustatytos konkrečios procedūrinės apsaugos priemonės (ir todėl negalima laikyti, kad ES teisė visiškai apibrėžia teisinę situaciją), teisę į gynybą iš esmės turi užtikrinti nacionalinė proceso teisė.

107. Šiuo atžvilgiu minėtuose pareiškėjų teiginiuose neatsižvelgiama į esminį konkurencijos teisės bylų ir bendrų nacionalinių procedūrų, kurios vykdomos ES teisės taikymo srityje, kaip antai PVM surinkimo procedūra, pobūdžio skirtumą. Reikėtų išskirti du svarbiausius skirtumus.

108. Pirma, procedūrų pobūdis yra visiškai skirtingas. Taikant konkurencijos teisę skiriamos sankcijos, kurios savo pobūdžiu ir mastu prilygsta kvazibaudžiamojo pobūdžio sankcijoms[70]. Priešingai, šios bylos procedūros susijusios su mokėtino mokesčio dydžio nustatymu[71]. Jeigu vertinama ne laikantis šiek tiek šalutinių politinės filosofijos krypčių, vargu ar mokesčių nustatymą ir rinkimą galima laikyti baudžiamojo pobūdžio.

109. Antra, jurisprudencijoje dėl galimybės susipažinti su byla ES konkurencijos teisės bylose nustatytas atskiras standartas, taikomas ES institucijų veiksmams, kurie atliekami priimant sankcijas nustatančius sprendimus. Tokias procedūras ir jų pasekmes išimtinai reglamentuoja tik ES teisė. Todėl apsaugos standartas turi būti pakankamai griežtas ir pakeltas iki ES teisės lygmens, nes tokius sprendimus priimti ir peržiūrėti gali tik ES institucijos. Tokia jurisprudencija dėl teisės susipažinti su byla konkurencijos bylose buvo suformuota šioje konkrečioje srityje kartu su besivystančia administracine praktika ir šio klausimo reglamentavimu ES lygmeniu[72].

110. Priešingai, kai nėra konkrečių procedūrinių ES teisės normų, teisės į gynybą užtikrinimo procedūrines sąlygas ir šios teisės pažeidimų pasekmes iš esmės reglamentuoja nacionalinė teisė[73]. Žinoma, taikomi ir ES teisės reikalavimai, tačiau jie, kaip jau minėta argumentuojant anksčiau[74], yra nustatyti kitokiu lygmeniu.

111. Todėl jurisprudencija, kurią šioje byloje pateikia pareiškėjai, negali būti taikoma nacionalinėms PVM surinkimo procedūroms.

69 Žr., pavyzdžiui, 2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimą *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 54 punktas) ir 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 97 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

70 Šiuo klausimu žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimą *Hüls / Komisija* (C-199/92 P, EU:C:1999:358, 150 punktas). Taip pat žr. 2011 m. rugsėjo 27 d. Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimą *A. Menarini Diagnostics S.r.l. prieš Italiją* (CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, 38–42 punktai). Taigi Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad Chartijos 48 straipsnis taikomas konkurencijos teisės bylų aplinkybėms. Žr., pavyzdžiui, 2012 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *E.ON Energie / Komisija* (C-89/11 P, EU:C:2012:738, 72 ir 73 punktai).

71 Žr. 50 išnašą.

72 2002 m. gruodžio 16 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1/2003 dėl konkurencijos taisyklių, nustatytų Sutarties 81 ir 82 straipsniuose, įgyvendinimo (OL L 1, 2003, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 2 t., p. 205).

73 Žr., pavyzdžiui, 2013 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *G. ir R.* (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, 35 punktas), 2014 m. liepos 3 d. Sprendimą *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 75 punktas) ir 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Boudjlida* (C-249/13, EU:C:2014:2431, 41 punktas).

74 Žr. šios išvados 62–65 punktus.

c) Teisės į gynybą veiksmingumas

112. Tad kur galėtų būti tie standartai? Valstybių narių pasirinkimą šiuo klausimu riboja gerai žinomi lygiavertiškumo ir veiksmingumo reikalavimai. Nacionalinės procedūrinės normos turėtų būti panašios į normas, kurios pagal nacionalinę teisę taikomos panašiose situacijose. Dėl jų naudojimasis ES teisės užtikrinama teise į gynybą neturi tapti neįmanomas ar labai sudėtingas [75].

113. Manau, kad neįrodyta, jog šioje byloje nagrinėjamos nacionalinės procedūrinės normos pažeistų lygiavertiškumo ir veiksmingumo reikalavimus, ir tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

114. Dėl pirmojo reikalavimo reikėtų pažymėti, kad ši byla yra susijusi su bendromis procedūrinėmis mokesčių normomis, kurios taikomos ne vien tik PVM. Todėl *lygiavertiškumo* reikalavimas yra tenkinamas.

115. Veiksmingumo reikalavimo nagrinėjimas yra sudėtingesnis. Jo nagrinėjimas iš esmės sutampa su teisės į gynybą materialinio turinio vertinimu [76].

116. Pirma, reikėtų aiškiai skirti galimybę susipažinti su pačia byla, kuri suprantama kaip *išsamus* administracinių institucijų turimų dokumentų ir informacijos rinkinys, ir teisę susipažinti su dokumentais, kuriais grindžiamas galutinis administracinis sprendimas.

117. Galimybė susipažinti su dokumentais ir informacija, kurie sudaro administracinio sprendimo pagrindą, yra glaudžiai susijusi su veiksmingu teisės į gynybą užtikrinimu, kuris yra bendrasis ES teisės principas, ir visų pirma su teise būti išklausytam. Pagal šį principą „asmenys, kuriems skirti sprendimai, galintys turėti reikšmingą poveikį jų interesams, privalo turėti galimybę naudingai pateikti savo nuomonę dėl *pagrindų, kuriais administracija grindžia savo sprendimą*“ [77].

118. Teisingumo Teismas teisę būti išklausytam yra paaiškinęs taip: „taisykle <…> siekiama užtikrinti, kad kompetentinga valdžios institucija galėtų atsižvelgti į visas svarbias aplinkybes. Siekiant užtikrinti veiksmingą atitinkamo asmens ar įmonės apsaugą, ji būtent skirta, kad šie galėtų ištaisyti klaidą ar pateikti su savo individualia situacija susijusių įrodymų, kurie būtų palankūs tam, kad sprendimas būtų arba nebūtų priimtas arba kad būtų nulemtas jo turinys.“ [78]

119. Manau, kad taip apibrėžta galimybė susipažinti su informacija ar dokumentais, kurie sudaro administracinio sprendimo pagrindą, tinkamai ir veiksmingai užtikrina teisę būti išklausytam ir todėl – teisę į gynybą. Mokesčių mokėtojui sudaroma galimybė išsakyti savo poziciją dėl pagrindinių elementų, kurie sudaro administracinio sprendimo pagrindą.

120. Be to, būtų galima papildyti, kad toks laiku atliekamas ir tinkamas keitimasis informacija naudingas ne vien mokesčių mokėtojui. Jis naudingas ir mokesčių administratoriui, kad šis, remdamasis visa susijusia informacija, priimtų teisingą sprendimą. Toks keitimasis sukuria bendradarbiavimui palankią aplinką, skatinančią sklandų asmens ir administratoriaus bendravimą.

75 Šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 38 punktas) ir 2014 m. liepos 3 d. Sprendimą *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 75 punktas).

76 Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad lygiavertiškumo ir veiksmingumo reikalavimai „išreiškia“ teisę į gynybą. Žr. 2014 m. lapkričio 5 d. Sprendimą *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 52 punktas) ir 2014 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Boudjlida* (C-249/13, EU:C:2014:2431, 42 punktas).

77 Žr., pavyzdžiui, 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 37 punktas) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 84 punktas). Išskirta mano.

78 Žr., pavyzdžiui, 2014 m. liepos 3 d. Sprendimą *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

121. Todėl suteikiama teisė susipažinti ne su visa byla, o su pagrindine informacija ir dokumentais, kurie sudaro administracinio sprendimo pagrindą. Be to, dėl informacijos suteikimo laiko pritariu Komisijos nuomonei, kad reikia atskirti tyrimo etapą, per kurį renkama informacija, ir ginčo etapą [79]. Todėl nemanau, kad ES teisė sukuria pareigą, kiek tai susiję su dokumentais, kurie nesudaro sprendimo pagrindo, sudaryti galimybę susipažinti su visais dokumentais ir informacija, kurie surinkti tyrimo etape, net jeigu šiame preliminariame etape surinkta informacija galėjo paskatinti priimti siūlomą koregavimą.

122. Galiausiai reikėtų pažymėti, kad, kaip teisingai tvirtina Komisija, reikalavimo atitinkamus dokumentus ar informaciją pateikti *ex officio*, mano manymu, nėra. Galima tikėtis, kad vykdant jiems taikomą procedūrą mokesčių mokėtojai elgsis tinkamai. Nacionalinėje procedūrinėje sistemoje turi būti nustatyti būdai, kaip apmokestinamajam asmeniui jo pageidavimu turi būti sudaroma galimybė susipažinti su susijusia informacija [80].

123. Kaip argumentuoja Komisija ir Rumunijos vyriausybė, šioje byloje nagrinėjamomis nacionalinės teisės nuostatomis nustatyta teisė išreikšti apmokestinamojo asmens nuomonę dėl atitinkamų faktų ir aplinkybių iki sprendimo priėmimo (Mokestinių procedūrų kodekso 9 straipsnio 1 dalis). Be to, jomis nustatyta teisė būti informuotam, visų pirma gauti mokestinio patikrinimo ataskaitos projektą, kuriame nurodyti nustatyti faktai ir jų mokestinės pasekmės (Mokestinių procedūrų kodekso 107 straipsnio 2 dalis).

124. Manau, kad dėl teisinės sistemos naudojimasis teise būtų išklausytam netampa neįmanomas ar labai sudėtingas, ir tai turi patikrinti nacionalinis teismas. Kaip jau minėjau, nustatyti, ar pareiškėjų atveju buvo laikomasi šių normų ir ar gali būti kitų galimai probleminių nacionalinės administracinės praktikos elementų, turi nacionalinis teismas [81].

125. Galiausiai dėl pareiškėjų argumento, kad teisminiame etape draudžiama pateikti naujus argumentus, Teisingumo Teismui nepateikta jokių įrodymų, kurie leistų tinkamai įvertinti šį klausimą. Šis klausimas nekeliamas nacionalinio teismo pateiktame prašyme priimti prejudicinį sprendimą. Jį pareiškėjai iškėlė per šios bylos procesą, tačiau jį smarkiai ginčija Rumunijos vyriausybė. Tokiomis aplinkybėmis galima priminti tik tai, jog pagal Chartijos 47 straipsnyje įtvirtintą teisę į veiksmingą teisinę gynybą reikalaujama, kad teismas, vykdantis sprendimo, kuriuo įgyvendinama ES teisė, teisėtumo kontrolę, „turi galėti patikrinti, ar įrodymai, kuriais pagrįstas šis sprendimas, buvo gauti ir naudojami pažeidžiant šia teise, ypač Chartija, užtikrinamas teises, ar ne“ [82].

126. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą reikia atsakyti taip: pagal bendrąjį teisės į gynybą užtikrinimo principą reikalaujama, kad vykdant nacionalinę PVM surinkimo procedūrą asmens prašymu turėtų būti sudaryta galimybė susipažinti su informacija ir dokumentais, kurie sudaro administracinio sprendimo dėl PVM prievolių pagrindą.

79 2013 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 40–41 punktai).

80 Šią nuomonę atitinka keli dokumentai, kaip antai Europos Tarybos Ministrų Komiteto rezoliucija (77) 31 dėl asmenų apsaugos nuo administracinių institucijų aktų (II principas) arba Europos Ombudsmeno priimtas Europos tinkamo administravimo elgesio kodeksas (22 straipsnis).

81 Žr. šios išvados 71 punktą.

82 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 87 punktas).

V. Išvada

127. Atsižvelgdamas į pateiktus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktus klausimus atsakyti taip:

Pagal bendrąjį teisės į gynybą užtikrinimo principą reikalaujama, kad vykdant nacionalinę pridėtinės vertės mokesčio surinkimo procedūrą asmens prašymu turėtų būti sudaryta galimybė susipažinti su informacija ir dokumentais, kurie sudaro administracinio sprendimo dėl PVM prievolių pagrindą.