ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 7. septembrī[1]

Lieta C-298/16

Teodor Ispas
Anduța Ispas
pret
Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj

(Curtea de Apel Cluj (Klužas Apelācijas tiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Paziņojumi par maksājamo pievienotās vērtības nodokli – Nodokļu maksātāju procesuālās tiesības valsts procedūrā pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas jomā – Savienības pamattiesību piemērošanas joma – Tiesības uz aizstāvību – Eiropas Pamattiesību hartas 41. pants – Tiesības tikt uzklausītam – Piekļuve lietas materiāliem – Tiesības piekļūt informācijai un dokumentiem, kuri veido lēmuma pamatu

I. Ievads

1. Attiecībā uz *T. Ispas* un *A. Ispas* (turpmāk tekstā – "prasītāji") tika veikta nodokļu pārbaude. Šajā pārbaudē tika konstatēts, ka prasītāji nav pareizi deklarējuši savas saistības pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā. Tika izdoti divi paziņojumi par maksājamām PVN summām. Prasītāji apstrīdēja šos paziņojumus valsts tiesā, apgalvojot, ka procedūrā, kuras rezultātā tika pieņemti paziņojumi par nodokļa piemērošanu, esot pārkāptas viņu tiesības uz aizstāvību. It īpaši viņi apgalvo, ka nodokļu iestādēm pēc savas iniciatīvas vajadzējis nodrošināt viņiem piekļuvi lietas materiāliem pilnībā, tostarp dokumentiem, kuri tika iegūti pirms nodokļu pārbaudes uzsākšanas.

2. Šajā kontekstā *Curtea de Apel Cluj* (Klužas Apelācijas tiesa, Rumānija) jautā par attiecīgās valsts prakses saderību ar tiesībām uz aizstāvību, kas ir aizsargātas ar Savienības tiesībām.

3. Šajā lietā Tiesa tiek aicināta izvērtēt attiecības starp Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – "Harta") 41. panta 2. punkta b) apakšpunktā garantētajam tiesībām piekļūt lietas materiāliem un vispārējo Savienības tiesību principu, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu. Turklāt, vai tiesības piekļūt lietas materiāliem var uzskatīt par piemērojamām arī administratīviem procesiem, ko veic dalībvalstu administratīvās iestādes, kad tās darbojas Savienības tiesību piemērošanas jomā?

4. Tomēr pēdējais jautājums ir mājiens uz šajā lietā esošu acīmredzamu problēmu, par kuru izvairās runāt un kura ir jāaplūko vispirms: vai jautājums par iespējamo piekļuves (ne)nodrošināšanu administratīvās lietas materiāliem un/vai tajā esošajiem dokumentiem valsts PVN iekasēšanas procedūrās ir Savienības tiesību piemērošanas jomā, tādējādi radot pamatu Hartas piemērošanai?

1 Oriģinālvaloda – angļu.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

1. Pamattiesību harta

5. Hartas 41. panta redakcija ir šāda:

“1. Ikvienai personai ir tiesības uz objektīvu, godīgu un pieņemamā termiņā veiktu jautājumu izskatīšanu Savienības iestādēs un struktūrās.

2. Šīs tiesības ietver:

a) ikvienas personas tiesības tikt uzklausītai, pirms tiek veikts kāds individuāls pasākums, kas to varētu nelabvēlīgi ietekmēt;

b) ikvienas personas tiesības piekļūt materiāliem, kas uz to attiecas, ievērojot konfidencialitātes, kā arī profesionālā noslēpuma un komercnoslēpuma likumīgas aizsardzības apsvērumus;

c) pārvaldes pienākumu pamatot savus lēmumus.

[..]”

2. PVN direktīva

6. Saskaņā ar PVN direktīvas [2] 213. panta 1. punkta pirmo daļu: “Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.”

7. 242. pantā ir paredzēts: “Ikviens nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu.”

8. PVN direktīvas 250. panta 1. punktā ir paredzēts: “Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.”

9. PVN direktīvas 273. pantā ir paredzēts: “Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

2 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”). Šajā lietā attiecīgā nodokļu pārbaude attiecās uz laikposmu no 2007. gada 1. janvāra līdz 2011. gada 31. decembrim. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav precīzi norādītas attiecīgās PVN direktīvas normas. Katrā ziņā minētās Direktīvas 2006/112 tiesību normas būtībā atbilst Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 22. panta 1., 2., 4. un 8. punktam.

B. Rumānijas tiesības

1. Nodokļu procesa kodekss

10. 2003. gada 24. decembra *Ordonanța guvernului nº92 privind Codul de procedură fiscală* (Valdības rīkojums Nr. 92 par Nodokļu procesa kodeksu, turpmāk tekstā – "Nodokļu procesa kodekss")[3] 9. pantā ir paredzēts:

"Tiesības tikt uzklausītam

1) Pirms pieņemt savu lēmumu, nodokļu iestādei ir pienākums garantēt nodokļu maksātājam iespēju izteikt savu viedokli par lēmuma pieņemšanai svarīgajiem faktiem un apstākļiem.

2) Nodokļu iestādei nav jāpiemēro 1. punktā noteiktais, ja:

a) kavēšanās lēmuma pieņemšanā apdraudētu iespēju konstatēt patieso fiskālo situāciju attiecībā uz nodokļu maksātāja saistību izpildi vai citu likumā paredzēto pasākumu veikšanu;

b) izklāstītā faktiskā situācija attiecībā uz nodokļu prasījumiem mainītos nebūtiski;

c) nodokļu maksātāja deklarācijā vai pieteikumā sniegtā informācija ir atzīta par patiesu;

d) jāveic piespiedu izpildes pasākumi."

11. Nodokļu procesa kodeksa 43. pantā ir paredzēts:

"Administratīvā akta nodokļu jomā saturs un pamatojums

1) Administratīvais akts nodokļu jomā noformējams rakstiski uz papīra vai elektroniski.

2) Uz papīra noformētā administratīvā aktā nodokļu jomā norāda:

[..]

j) norādes par nodokļu maksātāja uzklausīšanu."

12. Nodokļu procesa kodeksa 107. panta redakcija ir šāda:

"Nodokļu maksātāja tiesības tikt informētam

1) Nodokļu pārbaudes gaitā nodokļu maksātājs tiek informēts par šajā pārbaudē konstatēto.

2) Nodokļu iestāde iesniedz nodokļu maksātājam nodokļu pārbaudes ziņojuma projektu, kas ietver konstatēto un tā fiskālās sekas, un dod tam iespēju izteikt savu viedokli saskaņā ar 9. panta 1. punktu, izņemot, ja pēc pārbaudes nodokļu bāze nav nekādi izmainīta vai ja nodokļu maksātājs paziņo nodokļu pārbaudes struktūrām, ka atsakās no tiesībām tikt informētam. [..]

3 2003. gada 29. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 941, pārpublicētajā redakcijā ar izdarītajiem grozījumiem, kuri ir piemērojami pamatlietā.

4) Nodokļu maksātājam ir tiesības rakstiski iesniegt savu viedokli par nodokļu pārbaudē konstatēto trīs darba dienu laikā no nodokļu pārbaudes pabeigšanas dienas."

III. Fakti, procedūra un prejudiciālais jautājums

13. Attiecībā uz *T. Ispas* un *A. Ispas* tika veikta nodokļu pārbaude. Tika konstatēts, ka Florešti [*Floreşti*] pašvaldība ir izdevusi prasītājiem piecas būvatļaujas laikā no 2007. gada jūlija līdz 2008. gada jūnijam. Pamatojoties uz šīm būvatļaujām, tika uzbūvētas trīs ēkas, kurās ir 12, 24 un 30 dzīvokļi, kā arī četras garāžas un divas glabāšanas telpas. 2007. gada decembrī prasītāji sāka pārdot dzīvokļus, veicot virkni komercdarījumu. Valsts tiesa uzskata, ka tādējādi prasītāji veica pastāvīgus darījumus, padarot tos par PVN maksātājiem.

14. Ņemot vērā nodokļu pārbaudē konstatēto, 2012. gada 25. aprīlī *Direcţia Generală a Finanţelor Publice Cluj* (Valsts finanšu ģenerāldirekcijas Klužas nodaļa, Rumānija) (turpmāk tekstā – "atbildētāja") izdeva divus paziņojumus par nodokļa piemērošanu attiecībā uz *T. Ispas* un *A. Ispas*. Abos paziņojumos par nodokļa piemērošanu ir aprēķinātas šādas summas: 513 489 Rumānijas lejas (RON) (maksājamais PVN), RON 451 546 (procenti par PVN samaksas kavējumu) un RON 7860 (soda nauda par PVN samaksas kavējumu).

15. Prasītāji apstrīdēja paziņojumus par nodokļa piemērošanu *Curtea de Apel Cluj* (Klužas Apelācijas tiesa), kas ir iesniedzējtiesa. Savā pieteikumā prasītāji apgalvoja, ka šie paziņojumi nav spēkā, pamatojoties uz to, ka neesot ievērotas viņu tiesības uz aizstāvību. Paziņojumos par nodokļa piemērošanu nav nekādas norādes par to, ka prasītāji būtu uzklausīti administratīvā procesa gaitā.

16. Iesniedzējtiesā atbildētāja lūdza prasītājiem papildus konkretizēt lietā būtiskos dokumentus, kuriem nodokļu iestāde viņiem neesot nodrošinājusi piekļuvi. Prasītāji norādīja, ka viņi nelūdz pieeju šiem dokumentiem, bet gan izvirza tiesību jautājumu it īpaši attiecībā uz sekām, kuras izriet no apstākļa, ka noteikta informācija un pierādījumi tika savākti ārpus oficiālās nodokļu pārbaudes un ka viņiem sākotnējās procedūras gaitā netika dota pieeja šai informācijai. Viņi arī vēlas noskaidrot, vai šādu pienākumu neizpildi iespējams novērst, dodot pieeju šiem dokumentiem tiesvedības gaitā. Prasītāji apgalvo, ka nodokļu iestādei pašai pēc savas ierosmes būtu bijis jādod viņiem pieeja visai būtiskajai informācijai, uz kuru pamatojoties tā pieņēma nodokļu pārbaudes ziņojumu un izdeva paziņojumu par nodokļa piemērošanu, lai nodokļu maksātāji varētu apstrīdēt šos aktus.

17. Šādos apstākļos *Curtea de Apel Cluj* (Klužas Apelācijas tiesa, Rumānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai principam, ka jāievēro tiesības uz aizstāvību, atbilst tāda administratīvā prakse, ka lēmums par pienākumu uzlikšanu privātpersonai tiek pieņemts, neļaujot šai personai piekļūt visai informācijai un visiem dokumentiem, ko valsts iestāde ir ņēmusi vērā šā lēmuma pieņemšanā un kas atrodas valsts iestādes iekārtotas administratīvās lietas materiālos, kuri nav publiski pieejami?"

18. Rakstveida apsvērumus iesniedza *T. Ispas* un *A. Ispas*, Rumānijas valdība un Komisija. *T. Ispas*, Rumānijas valdība un Komisija tika uzklausīti tiesas sēdē, kas notika 2017. gada 4. maijā.

IV. Analīze

19. Šie secinājumi ir strukturēti šādi. Pirmkārt, es pievērsīšos šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamībai (A). Otrkārt, es aplūkošu apstākli, vai prejudiciālais jautājums ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā un līdz ar to ir Tiesas kompetencē (B). Pēc tam es pievērsīšos iesniedzējtiesas izvirzītā jautājuma būtībai par tiesībām uz aizstāvību PVN procedūru ietvaros valsts nodokļu iestādēs (C).

A. Par pieņemamību

20. Rumānijas valdība uzskata, ka šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir nepieņemams. Tā apgalvo, ka valsts tiesa neesot aprakstījusi faktiskos apstākļus pietiekami detalizēti un neesot pierādījusi, ka uzdotais jautājums ir būtisks pamatlietā. Komisija, lai arī tā formāli nav apšaubījusi jautājuma pieņemamību, ir izteikusi bažas par iesniedzējtiesas minēto faktisko apstākļu pietiekamo detalizētību.

21. Patiešām iesniedzējtiesas nolēmums ir diezgan īss un nav gluži faktisko apstākļu apraksta skaidrības paraugs. Tajā nav nekādas atsauces uz Savienības tiesību aktu normām, kuras būtu piemērojamas šajā lietā. Tajā tikai ir norādīts, ka strīds pamatlietā attiecas uz PVN, proti, jomu, ko reglamentē Savienības tiesības.

22. Jāatgādina, ka LESD 267. pantā iedibinātās sadarbības ietvaros valsts tiesām ir jāievēro prasības attiecībā uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu saturu, kas ir noteiktas Tiesas Reglamenta 94. pantā [4].

23. Tomēr, manuprāt, lai arī faktisko informāciju tiešām var uzskatīt par diezgan "pieticīgu" attiecībā uz detaļām, tā ietver pamata faktiskos elementus, kuri principā ir ļāvuši ieinteresētajām personām sniegt apsvērumus Tiesai.

24. Turklāt, lai arī iesniedzējtiesas nolēmumā nav identificētas konkrētas PVN direktīvas normas, ir viegli identificēt vispārīgos pienākumus, kas izriet no PVN direktīvas, kā arī Tiesa var sniegt iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja jautājumi ir formulēti neprecīzi, tad Tiesai ir tiesības no visas tai valsts tiesas sniegtās informācijas un no ar pamatlietu saistītajiem dokumentiem izdalīt tos Savienības tiesību elementus, kas ir jāinterpretē, ņemot vērā strīda priekšmetu [5]. Izskatāmajā lietā apstāklis, ka prejudiciālajā jautājumā ir vispārīga norāde uz PVN direktīvu, neliedz Tiesai sniegt valsts tiesai Savienības tiesību elementu interpretāciju, lai tā varētu izlemt tās izskatīšanā esošo lietu [6].

25. Līdz ar to, manuprāt, iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir pieņemams. Tomēr ir jānorāda, ka iesniedzējtiesas nolēmumā pieticīgi sniegtā informācija noteikti ierobežo to, cik detalizēti un precīzi Tiesa varēs sniegt lietderīgu atbildi uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu.

B. Par Tiesas kompetenci

26. Tomēr šajā lietā ir jāpievēršas vēl vienam sākotnējam jautājumam: Savienības tiesību piemērošanas jomai un saistītajam jautājumam par Savienības pamattiesību piemērojamību.

27. Rumānijas valdība apgalvo, ka šī lieta attiecas tikai uz Rumānijas nodokļu tiesību interpretāciju un piemērošanu. Tā neskar Savienības tiesības. Komisija apgalvo, ka, lai arī PVN direktīvā nav tieši paredzētas tiesības tikt uzklausītam, pirms dalībvalstis izdod paziņojumus par nodokļa piemērošanu, šajā lietā aplūkotā situācija ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, jo tā ir ar PVN iekasēšanu saistīta procedūra. Tāda ir arī iesniedzējtiesas nostāja, kura uzskata, ka situācija pamatlietā ietilpst Savienības pamattiesību piemērošanas jomā, jo lieta attiecas uz PVN jomu.

4 Piemēram, skat. spriedumu, 2016. gada 27. oktobris, *Audace* u.c. (C-114/15, EU:C:2016:813, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 Piemēram, skat. spriedumu, 2015. gada 12. februāris, *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 Tiesa ir tā jau rīkojusies līdzīgās lietās, it īpaši 2013. gada 26. februāra spriedumā *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), kurā iesniedzējtiesa atsaucās tikai uz Hartu, bet neizvirzīja nevienu konkrētu PVN direktīvas normu. Skat. ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secinājumus lietā *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2012:340, 56. punkts).

28. Ietilpst vai neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā – tāds ir jautājums (atkal). Šķiet, izskatāmajā lietā attiecīgās valsts tiesību normas ir *vispārīgi piemērojamas* visām valsts nodokļu procedūrām. Attiecīgā jautājuma faktiskais saturs (ciktāl persona var prasīt piekļūt lietas materiāliem/dokumentiem valsts nodokļu procedūrā) acīmredzami neatbilst nevienai *skaidrai* Savienības tiesību normai, kurā būtu konkrēti paredzēts šāds dalībvalstu pienākums. Vai šī situācija ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, kas nozīmētu, ka ir piemērojamas arī Savienības pamattiesības?

1. Par Savienības pamattiesību piemērojamību

29. Sākumpunkts ir skaidrs: Savienības pamattiesības, tostarp Hartā paredzētās, kā arī tās, kuras tiek piemērotas Savienības tiesību vispārējo principu līmenī, ir attiecināmas uz visām situācijām, kuras regulē ar Savienības tiesībām, taču ne ārpus šādām situācijām [7]. Citiem vārdiem sakot, pamattiesības tātad ir jāievēro, ja valsts tiesiskais regulējums ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā: nevar pastāvēt tādi gadījumi, kas attiecas uz Savienības tiesībām, bet Savienības pamattiesības nav piemērojamas [8]. Proti, pamattiesības ir Savienības tiesību "ēna" [9].

30. Tomēr tas arī nozīmē to, ka ir jābūt Savienības tiesību normai, kura ir piemērojama, patstāvīga un atšķiras no konkrētās pamattiesības [10]. Ar Hartas tiesību normām (vai konkrēto pamattiesību) nevar atsevišķi pamatot Tiesas kompetenci [11]. Citiem vārdiem sakot, ēna nevar mest ēnu.

31. Tādējādi, lai dalībvalstu iestādes piemērotu Savienības pamattiesības, ir vienādojums, kas saista jēdzienus "Savienības pamattiesību piemērojamība" un "Savienības tiesību piemērošanas joma". Tomēr šis vienādojums nevis atrisina situāciju, bet gan izvirza priekšplānā faktisku jautājumu: kad valsts iestādēs izskatāmā situācija ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā?

2. Par Savienības tiesību piemērošanas jomu

32. Funkcionāli valsts iestāde varētu rīkoties Savienības tiesību piemērošanas jomas ietvaros *vismaz* trīs parastos gadījumos [12]. Pirmkārt, valsts iestāde piemēro tieši Savienības tiesību avotu tajā izskatāmajā lietā, visbiežāk regulu (*tiešās piemērošanas* gadījums). Otrkārt, valsts iestāde piemēro valsts tiesību aktu, ar kuru tiek transponēta vai īstenota Savienības tiesību norma vai pienākums. Lai gan valsts

7 Skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 19. punkts).

8 Skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 21. punkts).

9 Lenaerts, K., un Gutiérez-Fons, J. A. "The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice". No: Peers, S., Hervey, T., Kenner, J., un Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, C. H. Beck, Hart, Nomos, 2014, 1560.–1593. lpp., 1568. lpp.

10 Protams, tas neizslēdz apstākli, ka Līgumos vai sekundārajos tiesību aktos minētie noteikumi, kuros ir paredzēta pamattiesība, ir arī pamats attiecīgās Savienības pamattiesības aizsardzībai (kā, piemēram, Padomes 2000. gada 27. novembra Direktīvā 2000/78/EK, ar ko nosaka kopēju sistēmu vienlīdzīgai attieksmei pret nodarbinātību un profesiju (OV 2000, L 303, 16. lpp.), paredzētā vienlīdzīgā attieksme).

11 Skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 22. punkts).

12 Šajā lietā tas ir neliels ievads, kas noteikti neietver visus iespējamos gadījumus un attiecīgi sarežģīto diskusiju par Hartas piemērojamību – piemēram, skat. ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secinājumus lietā *Konstantinidis* (C-168/91, EU:C:1992:504, 42. un nākamie punkti); ģenerāladvokāta L. M. Pojareša Maduru [*L. M. Poiares Maduro*] secinājumus lietā *Centro Europa* 7 (C-380/05, EU:C:2007:505, 15. un nākamie punkti); ģenerāladvokātes E. Šarpstones [*E. Sharpston*] secinājumus lietā *Ruiz Zambrano* (C-34/09, EU:C:2010:560, 156. un nākamie punkti); ģenerāladvokāta Ī. Bota [*Y. Bot*] secinājumus lietā *Scattolon* (C-108/10, EU:C:2011:211, 110. un nākamie punkti); ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona secinājumus lietā *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2012:340, 25. un nākamie punkti), vai ģenerāladvokāta H. Saugmandsgora Ēes [*H. Saugmandsgaard Øe*] secinājumus apvienotajās lietās *SEGRO* un *Horváth* (C-52/16 un C-113/16, EU:C:2017:410, 122. un nākamie punkti).

iestāde var piemērot valsts tiesību avotu, Savienības tiesības vēl joprojām ir fonā, katrā ziņā interpretācijas izpratnē (*netiešas piemērošanas* gadījums). Treškārt, valsts iestāde atrodas situācijā, kurā valsts tiesību norma izmanto tādas atkāpes vai ierobežojumu pamatojumus, ko atļauj Savienības tiesības (*atkāpes* gadījums) [13].

33. Uz izskatāmo lietu attiecas otrais gadījums. Atšķirībā no pirmā gadījuma, ir divi tiesību normu slāņi: valsts un Savienības tiesību. Šajā gadījumā būtisks kļūst jautājums par *tuvumu* starp sākotnējo Savienības tiesībās paredzēto pienākumu un tā (ne)īstenošanu valsts līmenī jeb, citiem vārdiem sakot, attiecīgās Savienības tiesību normas vai pienākuma *specifiskuma* pakāpe.

34. Otrā veida situāciju, kurā ar Savienības tiesību aktiem tiek paredzēts pilnvarojums vai uzlikts pienākums dalībvalstij rīkoties [14], parasti var uzskatīt par mazāk problemātisku nekā "atkāpes" situācija [15]. Galu galā ir atzīts, ka dalībvalstīm ir jāveic visi pasākumi, kuri vajadzīgi, lai īstenotu Savienības tiesību aktus [16]. Tomēr nesenā judikatūra apliecina, cik sarežģīti ir noteikt situācijas, kurās ir jāuzskata, ka dalībvalstis īsteno Savienības tiesību pienākumu. Sarežģītība izriet tieši no tādu situāciju nenoteiktības, kuras var uzskatīt par saistītām ar Savienības tiesībām "lejup pa straumi" [17].

3. Par to, kad (un kādā mērā) dalībvalsts "īsteno" Savienības tiesības?

35. Pat pirms sprieduma pasludināšanas lietā *Åkerberg Fransson* Tiesa lietā, kas attiecās uz vienlīdzīgas attieksmes principa attiecināšanu uz ierobežotu laika periodu, kurā ir jāatgūst PVN, atzina, ka "PVN neapšaubāmi ir joma, ko regulē ar [Savienības] tiesībām", pat ja attiecīgie valsts procesuālie noteikumi nav noteikti ar Savienības tiesībām [18].

36. Spriedumā lietā *Åkerberg Fransson*, kurai izskatāmā lieta līdzinās, iesniedzējtiesa neidentificēja konkrētas PVN direktīvas normas, ko dalībvalsts "īstenoja" [19]. Tomēr Tiesa varēja identificēt dalībvalstīm uzlikto pienākumu noteikt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā to teritorijā un cīnītos pret krāpšanu, pamatojoties uz PVN direktīvas vispārējām normām, kurās ir paredzētas vispārīgas PVN iekasēšanas prasības, vienlaikus ievērojot LES 4. panta 3. punktā minēto lojālas sadarbības principu [20].

13 Šis (atkal diezgan vienkāršotais) iedalījums pievēršas atsevišķiem gadījumiem valsts līmenī, kā arī piemērotā avota juridiskajam raksturam. Protams, netrūkst arī citu kritēriju un pieeju, piemēram, skat. Sarmiento, D., "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*, 50. sēj., 2013, 1267.–1304. lpp.; Besselink, L. F. M., "The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter", *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 8. sēj., 2001, 68.–80. lpp.; Eeckhout, P., "The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question", *Common Market Law Review*, 39. sēj., 2002, 945.–994. lpp.; Dougan, M., "Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the "Scope of Union Law", *Common Market Law Review*, 52. sēj., 2015, 1201.–1245. lpp.; Fontanelli, F., "The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights", *Columbia Journal of European Law*, 20. sēj., 2014, 193.–247. lpp.

14 Saskaņā ar terminoloģiju, ko izmanto Lenaerts, K., "Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights", *European Constitutional Law Review*, 8. sēj., 2012, 375.–403. lpp., 378. lpp.

15 Šajā ziņā skat. Jacobs, F., "Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice", *European Law Review*, 26. sēj., 2001, 331.–341. lpp. Skat. nesenos ģenerāladvokāta H. Saugmandsgora Ēes secinājumus apvienotajās lietās *SEGRO* un *Horváth* (C-52/16 un C-113/16, EU:C:2017:410).

16 LESD 291. panta 1. punkts.

17 Piemēram, šajā ziņā skat. Eeckhout, P., "The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question", *Common Market Law Review*, 39. sēj., 2002, 945.–994. lpp., 976. lpp. Skat. arī vispārīgi Groussot, X., Pech, L. un Petursson, G. T., "The Scope of Application of Fundamental Rights on Member States' Action: In Search of Certainty in EU Adjudication", *Eric Stein Working Paper* 1/2011.

18 Spriedums, 1998. gada 19. novembris, *SFI* (C-85/97, EU:C:1998:552, 31. punkts).

19 Skat. iepriekš minēto 6. zemsvītras piezīmi.

20 Šīs tiesību normas bija Direktīvas 2006/112 2. pants, 250. panta 1. punkts un 273. pants, skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumu, 2015. gada 12. februāris, *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89, 20. punkts).

37. Spriedumā lietā *Åkerberg Fransson* sniegtā atbilde attiecās īpaši uz "nodokļa uzrēķinu un krimināl vajāšanu par krāpšanu nodokļu jomā" [21]. Tomēr varētu norādīt, ka šis lēmums paredzēja nevis visaptverošu Savienības tiesību piemērošanas jomas vērtējuma kritēriju, bet gan vairāk bija "izvairīgs tā rezultāta, nevis pamatojuma konstatējums" [22]. Līdz ar to paliek jautājums: vai tagad jebkas, kas dalībvalstī skar PVN jomu, ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā?

38. No vienas puses, valsts līmenī ir situācijas, kuras, iespējams, ir tuvākas konkrētām PVN direktīvas normām, tādas kā visu vajadzīgo PVN deklarācijas elementu norādīšana (PVN direktīvas 250. panta 1. punkts) vai efektīvu un preventīvu sankciju paredzēšana, lai novērstu krāpšanu (PVN direktīvas 273. pants).

39. No otras puses, jautājumu par to, vai ir jābūt iespējai iepazīties ar lietas materiāliem vai tajā ietvertajiem dokumentiem PVN procedūrā valsts līmenī, iespējams, ir sarežģītāk saistīt ar konkrētu PVN direktīvas normu. Protams, varētu norādīt, ka šāds procesuāls elements joprojām ietilpst PVN direktīvas 273. pantā minētajā jēdzienā "pareizi iekasēt PVN". Tomēr tieši tas arī ir problēmjautājums: vai, šādi interpretējot Savienības tiesību piemērošanas jomu PVN lietās, ir kāds materiāltiesiskas, procesuālas vai institucionālas struktūras elements, kurš tieši vai netieši skar PVN iekasēšanu un kurš *nav* Savienības tiesību piemērošanas jomā?

40. Netrūkst intriģējošu, pat absurdu piemēru: vai Savienības tiesību piemērošanas jomā ietilpst jautājums par to, vai dalībvalstij ir pienākums nodrošināt iespēju aizpildīt PVN deklarācijas elektroniski (atšķirībā no papīra formāta)? Kā ir ar tādiem stingriem taupības pasākumiem, kas skar attiecīgo valsts nodokļu administrāciju, kā ievērojams nodokļu inspektoru, kuri apstrādā PVN deklarācijas, skaita samazinājums, kas varētu palēnināt PVN iekasēšanas procesu? Vai arī tiesu teritoriālās jurisdikcijas izmaiņas, kas ietekmē nodokļu lietu pārbaudes tiesā ātrumu? Visbeidzot, kā ir ar tādas kafejnīcas slēgšanu, kas atrodas dalībvalsts reģionālajā nodokļu iestādē, kā rezultātā samazinās šī dienesta darbinieku produktivitāte, jo viņiem šajā gadījumā ir jādodas ārpus ēkas, lai iegādātos sviestmaizes?

41. Visos šajos gadījumos varētu apgalvot, ka attiecīgais valsts pasākums ietekmē "pareizu PVN iekasēšanu" un līdz ar to ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā. Vai tā ir pieeja, kas izriet no sprieduma lietā *Åkerberg Fransson*, lai definētu "Savienības tiesību piemērošanas jomu" PVN lietās? Pieņemot, ka tā tas nav, rodas faktiski sarežģīts jautājums: kur un kā tad noteikt robežu?

4. Tuvums, vajadzība, specifiskums? Pastāvošā judikatūra

42. Šķiet, ka no Tiesas nolēmuma lietā *Åkerberg Fransson* izrietētu, ka tas nav *subjektīvs* kritērijs: nedz Savienības sākotnējās intereses vai mērķi, nedz dalībvalstu nodoms, pieņemot attiecīgo valsts tiesisko regulējumu, nešķiet noteicošs [23].

43. Līdz ar to izšķirošajam elementam varētu būt *objektīvs* raksturs. Tomēr šādā gadījumā jautājums par tuvumu starp Savienības tiesību prasību un valsts tiesību normu jeb, citiem vārdiem sakot, īstenotās Savienības tiesību normas specifiskums/konkrētība kļūst ļoti būtiska. Objektīvs kritērijs (vai noteikti objektīva pieeja kritērijam) faktiski varētu nozīmēt jebko starp prasību par pilnīgu "teksta

21 Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. punkts).

22 Nedaudz atšķirīgā ziņā (attiecībā uz Tiesas judikatūru par iekšējo tirgu) skat. Weatherill, S., no Adams., M. u.c. (red.), *Judging Europe's Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice*, Hart Publishing, Oksforda, 2013, 87. lpp.

23 Ģenerāladvokāts P. Kruss Viljalons secinājumos lietā *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2012:340, 40.–41. un 60.–63. punkts) ierosināja pieeju, kas balstīta uz "Savienības tiesību klātbūtni vai pat lielāku ietekmi valsts tiesībās katrā noteiktajā gadījumā", kas nozīmētu nošķirt situācijas, kurās Savienības tiesību (mērķu) īstenošana ir *causa* valsts tiesību normu pieņemšanai, pretnostatot to situācijām, kurās, lai valsts līmenī izpildītu Savienības tiesības, šo tiesību norma izmantošana ir tikai nejaušs *occasio*. Tomēr, ciktāl tas attiecas uz šīs lietas iznākumu, virspalāta noteikti neatbalstīja šo pieeju.

atspoguļošanu" (Savienības tiesiskais regulējums paredz konkrētu normu, kas tad tiek transponēta valsts līmenī) un jēdziena "pareizi iekasēt PVN" uzskatīšanu par visaptverošu [*umbrella*] normu, kas nozīmē, ka jebkura valsts tiesību norma, kas skar jebkādu PVN jomas elementu, ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā.

44. Lai noteiktu, kur starp šīm divām iespējamām galējībām varētu atrasties sapratīga pieeja, būtiski ir divi lietu kopumi: pirmkārt, *vispārējas* lietas, kas attiecas uz Savienības tiesību piemērošanas jomas noteikšanu, it īpaši, lai pārbaudītu Savienības pamattiesību piemērojamību, un, otrkārt, *specifiskākas* lietas, kurās tiek risināti tie paši jautājumi PVN kontekstā.

a) *Vispārējais līmenis*

45. Tiesa jau ir precizējusi, ka "materiāla" vai "tematiska" saistība ar Savienības tiesību instrumentu vai normu, vai ar Savienības kompetenču jomu neveido pietiekamu saikni ar Savienības tiesībām [24]. Savienības tiesību piemērojamība paredz, ka ir jābūt pamatīgākai saiknei, kas ir "ciešāka nekā divu jomu līdzīgums" [25].

46. Turklāt judikatūrā ir izvirzīti vairāki elementi, ko var izmantot kā "kritēriju" saiknes ar Savienības tiesībām noteikšanai. Lai pārbaudītu, vai tiesiskā situācija ietilpst Savienības pamattiesību piemērošanas jomā, daži no Tiesas paredzētajiem elementiem ir: "vai attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir īstenot kādu Savienības tiesību normu, kāds ir šī regulējuma raksturs un vai tam ir vēl citi mērķi papildus tiem, kas jau ir noteikti Savienības tiesībās, pat ja šis regulējums Savienības tiesības var ietekmēt netieši, un vai ir kāds specifisks Savienības tiesību regulējums šajā jautājumā vai tāds, kas šo jautājumu var ietekmēt" [26].

47. Tomēr šie kritēriji nav nedz kumulatīvi, nedz izsmeļoši. Tie ir tikai indikatīvi kritēriji, kuru mērķis ir sniegt pamatnostādnes valsts tiesām [27]. Tie visi sistēmiski ir atkarīgi no konkrētās tiesiskās situācijas.

48. Šķiet, ir jābūt zināmai *specifiskuma pakāpei* (vai tuvumam) [28]. Tomēr šis elements šķiet diezgan elastīgs. Nav obligāti jābūt *tiešai saiknei* ar attiecīgo valsts tiesību normu [29]. Turklāt attiecīgās valsts tiesību normas saturu nav pilnībā jānosaka Savienības tiesībām. Lai valsts tiesību normas ietilptu Savienības tiesību piemērošanas jomā, tām nav "jāatspoguļo" Savienības tiesību normas. Vēl no Tiesas judikatūras izriet, ka situācijās, kurās dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība [30], vai gadījumos, kad

24 Piemēram, skat. spriedumu, 2014. gada 10. jūlijs, *Julián Hernández* u.c. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 36. un 46. punkts un tajos minētā judikatūra).

25 Piemēram, skat. spriedumus, 2014. gada 6. marts, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 24. punkts); 2014. gada 10. jūlijs, *Julián Hernández* u.c. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34. punkts), un 2016. gada 6. oktobris, *Paoletti* u.c. (C-218/15, EU:C:2016:748, 14. punkts). Skat. arī tādus citus spriedumus, kuri ir pasludināti pirms Hartas spēkā stāšanās, kā spriedumi, 1997. gads 29. maijs, *Kremzow* (C-299/95, EU:C:1997:254, 16. punkts), un 1997. gada 18. decembris, *Annibaldi* (C-309/96, EU:C:1997:631, 21.–23. punkts).

26 Tiesa atsaucas uz šiem kritērijiem vairākos spriedumos: skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, *Iida* (C-40/11, EU:C:2012:691, 79. punkts); 2013. gada 8. maijs, *Ymeraga* u.c. (C-87/12, EU:C:2013:291, 41. punkts); 2014. gada 6. marts, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 25. punkts), un 2014. gada 10. jūlijs, *Julián Hernández* u.c. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 37. punkts).

27 Šajā ziņā skat. Thym, D., "Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta", *Die öffentliche Verwaltung*, 2014, 941.–951. lpp., 944. lpp.

28 Šajā ziņā skat. spriedumus, 1996. gada 13. jūnijs, *Maurin* (C-144/95, EU:C:1996:235, 11. un 12. punkts), 2014. gada 6. marts, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 26. un 27. punkts); 2014. gada 22. maijs, *Érsekcsanádi Mezőgazdasági* (C-56/13, EU:C:2014:352, 50.–56. punkts), un 2016. gada 8. decembris, *Eurosaneamientos* u.c. (C-532/15 un C-538/15, EU:C:2016:932, 54. punkts).

29 Ģenerāladvokāta M. Vatelē [*M. Wathelet*] secinājumi lietā *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:2, 44. punkts).

30 Piemēram, skat. spriedumus, 2000. gada 13. aprīlis, *Karlsson* u.c. (C-292/97, EU:C:2000:202, 35. punkts), un 2017. gada 13. jūnijs, *Florescu* u.c. (C-258/14, EU:C:2017:448, 48. punkts). Šajā ziņā skat. ģenerāladvokāta H. Saugmandsgora Ēes secinājumus lietā *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2017:395, 52. un 53. punkts) un ģenerāladvokāta Ī. Bota secinājumus lietā *Florescu* u.c. (C-258/14, EU:C:2016:995, 70. punkts).

dalībvalstis piemēro izņēmumus vai pieļaujamās atkāpes vēl ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, ir piemērojamas Savienības pamattiesības [31]. Neņemot vērā minēto, specifiskuma pakāpei jābūt dziļākai nekā tikai saiknes ar Savienības mērķiem vai kompetences jomu pastāvēšana: tai ir jāpanāk zināms specifiskuma līmenis normatīvā ziņā [32].

49. Turklāt, lai gan valsts tiesiskā regulējuma, ar kuru īsteno Savienības tiesības, mērķim ir relatīvs nozīmīgums [33], vienmēr nav vajadzīgs, lai attiecīgās valsts tiesību normas *mērķi* pārklātos ar to specifisko Savienības tiesību normu mērķiem, kas nosaka saikni ar Savienības tiesību sistēmu.

50. Piemēram, tādējādi, piemērojot pamatlēmumu par Eiropas apcietināšanas orderi [34], dalībvalstīm ir jārūpējas, lai apcietinājuma apstākļi nebūtu pretrunā Hartas 4. pantā paredzētajam necilvēcīgas vai pazemojošas izturēšanās aizliegumam, lai gan Eiropas apcietināšanas orderis nekādā ziņā nenosaka brīvības atņemšanas sodu izpildes vai apcietinājuma apstākļu standartus [35]. Vēl viens piemērs ir lieta par procesuālajām tiesībām. Spriedumā lietā *DEB* [36] vispārīgi piemērojamās valsts tiesību normas par juridiskās palīdzības nodrošināšanu juridiskajām personām neparedzēja konkrēti īstenot Savienības tiesības, kā arī tām nebija tieši tāda paša mērķa. Tomēr tās ietilpa Savienības tiesību piemērošanas jomā attiecībā uz Hartas 47. pantā paredzētajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā saistībā ar Savienības tiesībās paredzētajiem tiesību aizsardzības līdzekļiem, it īpaši tiesvedībā saistībā prasību atzīt valsts atbildību atbilstoši Savienības tiesībām. Tās bija vajadzīgas, lai nodrošinātu, ka tām personām, kuru tiesības un brīvības, kas garantētas Savienības tiesībās, tikušas pārkāptas, ir tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā.

51. *Procesuālo* tiesību piemērs ir nozīmīgs arī cita iemesla dēļ: Savienības tiesības vienmēr nenosaka vai nedefinē īpašus procesuālos noteikumus. Tās vairāk koncentrējas uz tiesību vai pienākuma materiālo pusi. Tomēr procesuālās tiesības ir vajadzīgas, lai nodrošinātu Savienības tiesību efektivitāti. Ņemot vērā šo saikni, Tiesa ir atzinusi – pat ja Savienības tiesību normās, ar kurām nosaka materiālās tiesības vai pienākumus, tas nav skaidri paredzēts, ir jāievēro procesuālās pamattiesības, kā, piemēram, tiesības tikt uzklausītam [37]. It īpaši princips, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu, ir piemērojams, ja dalībvalstis rīkojas vai pieņem lēmumus Savienības tiesību piemērošanas jomā, pat ja īpašas procesuālās prasības nav tieši paredzētas piemērojamajā Savienības tiesiskajā regulējumā [38].

31 Piemēram, skat. spriedumus, 2011. gada 21. decembris, *N.S.* u.c. (C-411/10 un C-493/10, EU:C:2011:865, 65.–68. punkts), un 2017. gada 16. februāris, *C. K.* u.c. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, 53. punkts).

32 Šajā ziņā skat. spriedumu 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 38. un 39. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta M. Vatelē secinājumus lietā *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:2, 45. punkts).

33 It īpaši skat. spriedumu, 2017. gada 13. jūnijs, *Florescu* u.c. (C-258/14, EU:C:2017:448, 47. un 48. punkts).

34 Padomes 2002. gada 13. jūnija Pamatlēmums 2002/584/TI par Eiropas apcietināšanas orderi un par nodošanas procedūrām starp dalībvalstīm (OV 2002, L 190, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2009. gada 26. februāra Pamatlēmumu 2009/299/TI (OV 2009, L 81, 24. lpp.; turpmāk tekstā – "Pamatlēmums").

35 Spriedums, 2016. gada 5. aprīlis, *Aranyosi* un *Căldăraru* (C-404/15 un C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, 84. un 88. punkts).

36 Spriedums, 2010. gada 22. decembris, *DEB* (C-279/09, EU:C:2010:811, 33. un nākamie punkti).

37 Piemēram, skat. spriedumu, 2014. gada 5. novembris, *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2008. gada 18. decembris, *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 38. punkts), un 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

b) *Pievienotās vērtības nodoklis*

52. Pievēršoties *specifiskajam* PVN līmenim un procedūrām, Tiesa iepriekš nav vilcinājusies iekļaut vairākus valsts PVN tiesiskā regulējuma, procedūru un iestāžu elementus Savienības tiesību piemērošanas jomā vai nu saskaņā ar PVN direktīvām, vai arī Līguma noteikumiem. Pareizas iekasēšanas izpilde, izmantojot sankcijas, ir PVN direktīvas "īstenošana"[39]. Administratīvu procedūru noteikšana un piemērošana, kuru rezultātā tiek iekasēts PVN, ir jāuzskata par tādām, kas ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā[40]. Līdz ar to, nosakot atbilstošas pārbaudes un izdodot paziņojumus par nodokļa piemērošanu, dalībvalstis izpilda Savienības tiesībās paredzēto pienākumu.

53. Proti, Tiesa ir apstiprinājusi, ka "PVN deklarācijas neiesniegšana, gluži tāpat kā tas, ka netiek veikta uzskaite, lai nodokļu administrācija varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu, un netiek veikta izsniegto un samaksāto rēķinu reģistrācija, nedrīkst traucēt pareizu nodokļa iekasēšanu un līdz ar to apdraudēt kopējās PVN sistēmas sekmīgu darbību"[41]. Šādās situācijās dalībvalstīm it īpaši "ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā [.. un] ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājamais nodoklis"[42].

54. Turklāt Tiesa vairākkārtīgi ir piemērojusi Savienības pamattiesības tiesu un administratīvajos procesos saistībā ar nodokļa iekasēšanu[43].

c) *Saprātīgas funkcionālas vajadzības robeža*

55. Jākonstatē, ka līdzšinējā Tiesas pieeja ir bijusi diezgan dāsna. Iepriekš šo secinājumu 43. punktā minētajā iedomātajā skalā un it īpaši PVN kontekstā Tiesa tiešām vairāk atbalsta nostāju, ka "pareiza PVN iekasēšana" ir kā "visaptveroša tiesību norma", kas varētu jebkuru ar šo jautājumu saistītu valsts tiesību normu "ievilkt" Savienības tiesību piemērošanas jomā.

56. Tomēr, šķiet, pastāv vismaz viens šādas nejaušas, visaptverošas loģikas ierobežojums. Šis ierobežojums darbojas kā noteikums par izslēgšanu no iepriekš minētā "visaptverošā elementa". Tas ir noteikums par (saprātīgi paredzamu) funkcionālu vajadzību. To varētu formulēt šādi: jebkura valsts tiesību norma, kura ir būtiska Savienības tiesībās paredzēta pienākuma efektīvai īstenošanai valsts līmenī, pat ja tā nav pieņemta tieši šādā nolūkā, ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, *ja vien* šīs valsts tiesību normas pieņemšana un darbība nav pamatoti vajadzīga, lai īstenotu attiecīgās Savienības tiesības.

39 Piemēram, skat. spriedumus, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555), un 2017. gada 5. aprīlis, *Orsi* un *Baldetti* (C-217/15 un C-350/15, EU:C:2017:264). Skat. arī manus secinājumus lietā *Scialdone* (C-574/15).

40 Skat. spriedumus, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 67. punkts), kurā Tiesa atzina, ka "PVN uzrēķins pēc ļaunprātīgas rīcības konstatēšanas [..] ir PVN direktīvas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta, LESD 325. panta un tātad Savienības tiesību īstenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē".

41 Piemēram, skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Piemēram, skat. spriedumus, 2008. gada 17. jūlijs, Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts), 2010. gada 29. jūlijs, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* (C-188/09, EU:C:2010:454, 21. punkts), un 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts).

43 Piemēram, skat. spriedumus, 2012. gada 29. marts, *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 24. un nākamie punkti) (par noilguma termiņiem un principu par saprātīgu termiņu PVN parādu piedziņā), un 2015. gada 12. februāris, *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89, 33. punkts) (attiecībā uz valsts administratīvajām procedūrām, kas ir piemērojamas gadījumos, kad nodokļu administrācijai rodas aizdomas par ļaunprātīgu rīcību). Par muitas nodokļiem skat. arī spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 34. un nākamie punkti) (par Portugāles Vispārējā nodokļu likuma normām, ar ko nosaka vispārējus paziņošanas termiņus), un 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 28. un nākamie punkti) (par tiesībām tikt uzklausītam).

57. Tādējādi pareizi darbojošās valsts PVN sistēmas kontekstā var pamatoti sagaidīt, ka dalībvalsts paredz PVN iekasēšanas administratīvās procedūras un ar to saistītās iespējamās sankcijas. Var arī sagaidīt, ka šādu procedūru ietvaros nodokļu maksātājam ir noteiktas pamattiesības, tostarp tiesības tikt uzklausītam vai tiesības vērsties tiesā. *Konkrētais veids*, kādā dalībvalstis tieši nodrošina šos elementus, paliek to rīcības brīvībā. Tomēr augstākā abstrakcijas līmenī saglabājas pamatoti paredzamas gaidas, ka šādi elementi ir vajadzīga daļa no pareiza PVN iekasēšanas procesa. Savukārt jautājumu par to, vai nodokļu deklarāciju iesniegs elektroniski vai papīra veidā, kā arī vai nodokļu administrācijas telpās būs dienesta kafejnīca, nevar saprātīgi uzskatīt par PVN iekasēšanas procesa vajadzīgu elementu.

d) *Nobeigums: bākas un ēnas*

58. Ir viegli atzīt, ka iepriekš minētā Savienības tiesību piemērošanas jomas izpratne situācijās, kad dalībvalstis īsteno Savienības tiesības, labākajā gadījumā, ir aptuvens norādījums. Ir divi elementi, kuri padara sarežģītu plašāk piemērojama noteikuma izlobīšanu no līdzšinējās Tiesas judikatūras.

59. Pirmkārt, mūsdienās Savienības tiesības aptver dažādas tiesību jomas. Vairākas no šīm jomām ietver tiesību aktus ar pārsteidzoši atšķirīgu tvērumu un raksturu. Turklāt ne visas no šīm jomām attīstās vienādi ātri. Tomēr ikvienam *vispārīgi* piemērojamam noteikumam par jurisdikciju, kas ir šī nosaukuma cienīgs, ir jābūt plašāk piemērojamam, proti, neattiecoties tikai uz PVN tiesību jomu, bet gan esot transversāli piemērojamam. Protams, ir grūti iedomāties, ka būtu jābūt vienam kritērijam, kas noteiktu Savienības tiesību piemērošanas jomu PVN lietās, otram kritērijam attiecībā uz sociālā nodrošinājuma lietām un vēl vienam tiesu iestāžu sadarbības jomā, paredzot īpašu apakškritēriju lietās, kas skar krimināltiesības. Tāpat šim noteikumam galvenokārt būtu jāpamatojas uz normatīviem kritērijiem, proti, *ex ante* saskatāmām Savienības tiesiskā regulējuma un attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma normatīvajām īpašībām, nevis to iespējamo sociālo ietekmi [44].

60. Otrkārt, prejudiciāla nolēmuma tiesvedība ir tiesas iestāžu sadarbības sistēma, kas balstās uz atsevišķām lietām. Tās mērķis nav veikt abstraktu valsts tiesiskā regulējuma pārbaudi, bet gan interpretēt Savienības tiesības tās konkrētās lietas kontekstā, kura ir jāizskata valsts tiesnesim. Šādi veidotā jurisdikcijā nenovēršams ir apstāklis, ka, ja noteiktā lietā ir pierādīts, ka dalībvalsts procesuālās vai institucionālās struktūras elements acīmredzami ir saistīts ar Savienības tiesībās noteiktas tiesības īstenošanu individuālajā gadījumā, tas efektīvi ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pat ja tas pats valsts tiesiskais regulējums, skatīts abstrakti vai atsevišķi, varētu tikt uzskatīts par tādu, kas ir ārpus Savienības tiesību piemērošanas jomas [45].

61. Tomēr pretēji cilvēka eksistences jautājumam, es neuzskatu, ka jautājumam par ietilpšanu vai neietilpšanu Savienības tiesību jomā pēc definīcijas ir jābūt bipolāram: situācija vai nu "ietilpst", vai arī "neietilpst" pilnībā.

44 Dažādās Savienības tiesību jomās netrūkst piemēru, kuri apstiprina, ka jurisdikcijas kritērijus, kas pamatojas uz tiesību normas vēlāko sociālo ietekmi, ir sarežģīti (vai pat neiespējami) piemērot praksē, nemaz neminot riskus, ka šī sociālā ietekme varētu mainīties, kas šādā gadījumā nozīmētu, ka laika gaitā valsts tiesību norma varētu būt un tad atkal nebūt Savienības tiesību piemērošanas jomā. Kā piemēru varētu minēt pienākumu pārbaudīt, vai valsts tiesiskajam regulējumam ir *nozīmīga ietekme uz realizāciju*, lai noskaidrotu, vai tā ir "cita prasība", kas ir jāpaziņo saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes 1998. gada 22. jūnija Direktīvu 98/34/EK, ar ko nosaka informācijas sniegšanas kārtību tehnisko standartu un noteikumu jomā (OV 1998, L 204, 37. lpp.) (skat. manus 2016. gada 7. jūlija secinājumus lietā *M*. un *S*. (C-303/15, EU:C:2016:531, 63.–66. punkts)).

45 Piemēram, skat. rīkojumu, 2013. gada 28. novembris, *Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio* (C-258/13, EU:C:2013:810, 23. punkts). Šī lieta, tāpat kā lieta *DEB*, attiecās uz juridisko palīdzību juridiskajām personām. Tomēr, kā Tiesa to atzina, "atšķirībā no iepriekš minētā sprieduma lietā *DEB*, kurā Tiesa ir sniegusi Hartas 47. panta interpretāciju saistībā ar tiesvedību par valsts atbildību, kas uzsākta, pamatojoties uz Savienības tiesībām, iesniedzējtiesas lēmumā nav neviena konkrēta elementa, kas ļautu uzskatīt, ka *Sociedade Agrícola* būtu lūgusi juridiskās palīdzības sniegšanu saistībā ar prasības, kuras priekšmets ir tai Savienības tiesībās paredzēto tiesību aizsardzība, celšanu tiesā".

62. Tiesa ir jau atzinusi, ka atšķiras situācijas, ko pilnībā nosaka Savienības tiesības, un tās, kurās dalībvalstis saglabā ievērojamu rīcības brīvību. Pēdējā gadījumā ar nosacījumu, ka ir ievērots Savienības pamattiesību aizsardzības līmenis, valsts tiesas joprojām var piemērot savus valsts standartus pamattiesību aizsardzībai [46].

63. Attiecinot šo loģiku uz jautājumu par Savienības tiesību piemērošanas jomu, jābūt skalai, gradācijai, kas nosaka "ietilpšanu Savienības tiesību piemērošanas jomā", balstoties tieši uz *tuvumu* ar konkrēto un īpašo Savienības tiesību prasību: jo ciešāk situācija ir saistīta ar skaidri definētu Savienības tiesību prasību, jo mazāk rīcības brīvības ir dalībvalstij un jo rūpīgāka ir pārbaude. Savukārt, jo mazāk situācija ir saistīta ar skaidru un konkrētu Savienības tiesību normu, joprojām ietilpstot Savienības tiesību piemērošanas jomā, jo dalībvalstīm ir lielāka rīcības brīvība attiecībā uz veidu, kādā īstenot šo pienākumu.

64. Metaforiski runājot, tiek ierosināts, ka Tiesa nevis meklētu izfantazētu skaidru un paredzamu kritēriju attiecībā uz dalībvalstīm, kuras "rīkojas Savienības tiesību piemērošanas jomā", transponējot vai īstenojot Savienības tiesības, attiecībā uz ko man ir jāatzīst, ka ir grūti tādu konstatēt Savienības tiesībās to pašreizējā stāvoklī, bet gan, iespējams, varētu piemērot tādu kā "bākas pieeju" ["lighthouse approach"]: jo tuvāk īpašai un konkrētai Savienības tiesību normai, jo mazāk rīcības brīvības ir no valsts tiesiskā regulējuma puses. Savukārt, jo tālāk no bākas, bet joprojām tās gaismas stara kūlī (proti, nepiemērojot iepriekš 55.–57. punktā minēto izslēgšanas noteikumu par saprātīgu funkcionālo vajadzību), jo mazāk intensīva ir pārbaude.

65. Tomēr skaidrs ir viens: tur, kur ir gaisma, ir jābūt arī ēnai (Savienības pamattiesību ēnai) [47]. Ja no Savienības tiesību perspektīvas dalībvalstīm ir jānodrošina efektīva īstenošana Savienības tiesību vārdā, šī īstenošana ir jāpārbauda saskaņā ar šo pašu avotu, proti, Savienības pamattiesībām. Nebūtu iedomājams noteikt dalībvalstīm pienākumu veikt noteiktas darbības (tādas kā efektīva PVN iekasēšana), ja vienlaikus šī pienākuma izpildes pārbaude un tās ierobežojumi pēkšņi neietilptu Savienības tiesību piemērošanas jomā.

5. Par konkrēto lietu

66. Izskatāmā lieta attiecas uz Nodokļu procesa kodeksa normu piemērošanu saistībā ar personas tiesībām uz aizstāvību PVN piemērošanas un iekasēšanas procedūrā.

67. Kaut gan Nodokļu procesa kodeksā vispārīgi noteiktās procesuālās garantijas nav konkrēti paredzētas Savienības tiesībās, šis tiesību akts ir daļa no vispārējā pareizas PVN iekasēšanas procesa. Apstāklis, ka pareizi vadītā PVN procedūrā nodokļu administrācijai vajadzētu sazināties ar nodokļu maksātāju, ne tikai lai informētu par pieņemamo lēmumu, bet arī lai noskaidrotu visus būtiskos faktus, uz kuriem tā plāno balstīt savu lēmumu, nevar tikt uzskatīts par nevajadzīgu vai neparedzamu procedūras elementu.

68. Faktiski nodokļu pārbaudes mērķis pārbaudīt, ir vai nav personai jāmaksā PVN, un apstāklis, vai tās komercdarījumi ir pienācīgi uzskaitīti, tekstuālā pamatojuma ziņā nav daudz tālāk no PVN direktīvas 213. panta 1. punkta un 242. panta formulējuma nekā jēdziens "nodokļa uzrēķins un kriminālvajāšana par krāpšanu nodokļu jomā" no PVN direktīvas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta formulējuma [48].

69. Līdz ar to Tiesa ir kompetenta atbildēt uz iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu.

46 Spriedumi, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 29. punkts), un 2013. gada 26. februāris, *Melloni* (C-399/11, EU:C:2013:107, 60. punkts). Piemēram, skat. spriedumu, 2013. gada 30. maijs, *F.* (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, 52.–55. punkts).

47 Tādējādi atgriežoties pie iepriekš 29. punktā minētā sākuma punkta spriedumā lietā *Åkerberg Fransson*.

48 Skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. punkts).

C. Par piekļuvi lietas materiāliem PVN iekasēšanas procedūrās

70. Vispirms ir jāprecizē, ka iesniedzējtiesas uzdotais jautājums attiecas tikai uz piekļuvi administratīvās lietas informācijai un dokumentiem. Līdz ar to izskatāmā lieta neattiecas ne uz vienu no tādiem nodokļa piemērošanas (materiālajiem) elementiem kā prasītāju nodokļu maksātāja statuss vai ar nodokli apliekamu darījumu rakstura noteikšana.

71. Turklāt jautājumā, kā iesniedzējtiesa to ir formulējusi, tieši ir minēta valsts administratīvā prakse. Tomēr, kā Komisija to apgalvo, nav skaidrs, vai šajā lietā nodokļu iestādes ir pareizi piemērojušas procesuālos pienākumus, kuri izriet no valsts tiesiskā regulējuma par tiesībām uz aizstāvību, tostarp tiesībām tikt uzklausītam. Ārpus šīs konkrētās lietas konteksta iesniedzējtiesas nolēmumā nav minētas nekādas papildu norādes par to, kādai būtu jābūt par nepareizu uzskatītajai valsts praksei. Līdz ar to valsts tiesai ir jāvērtē, vai valsts administratīvā prakse atbilst valsts tiesiskajam regulējumam.

72. Ņemot vērā šos apsvērumus, uzskatu, ka, lai Tiesa varētu sniegt lietderīgu atbildi, iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir jāpārformulē: Vai vispārējais princips, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu, paredz, ka valsts administratīvajā PVN iekasēšanas procedūrā personai ir jāparedz piekļuve visai administratīvās lietas informācijai un dokumentiem, ko valsts iestāde ir ņēmusi vērā, pieņemot savu lēmumu?

73. Mana atbilde uz šo jautājumu ir strukturēta šādi: vispirms es izvērtēšu attiecīgo tiesību konkrēto avotu šajā lietā (1), pēc tam pievērsīšos jautājumam, ko tieši tiesības uz aizstāvību paredz attiecībā uz piekļuvi informācijai un dokumentiem valsts administratīvajā procedūrā, ar ko īsteno PVN direktīvu (2).

1. *Par piemērojamām tiesībām vai vispārējo principu*

74. Iesniedzējtiesa ir uzdevusi jautājumu tikai attiecībā uz principu, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu [49]. Manuprāt, šāds jautājuma formulējums ir pareizs. Nedz Hartas 48. pants, nedz tās 41. pants nav piemērojams izskatāmās lietas apstākļiem.

75. Pirmkārt, Hartas 48. pantam nav nozīmes šajā lietā. Šajā tiesību normā ir paredzēta nevainīguma prezumpcija un tiesības uz aizstāvību, kas piemīt "apsūdzētajam". Prasītāji pamatlietā netiek "apsūdzēti". Attiecībā uz viņiem tikai tika izdoti paziņojumi par nodokļa piemērošanu, nosakot viņu pienākumus nodokļu jomā [50].

76. Otrkārt, Hartas 41. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir tieši paredzēts, ka tiesības piekļūt materiāliem ir tiesību uz labu pārvaldību sastāvdaļa. Tomēr šī tiesību norma acīmredzami attiecas tikai uz Savienības iestādēm un struktūrām (a). Turklāt pastāv atšķirība starp Hartas 41. pantu un principu, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu (b), attiecībā uz to konkrēto saturu un piemērošanas jomu.

49 Pretēji 2014. gada 17. jūlija spriedumam *YS* u.c. (C-141/12 un C-372/12, EU:C:2014:2081, 68. punkts), kurā Tiesa uzsvēra, ka jautājums ir uzdots vienīgi attiecībā uz Hartas 41. pantu.

50 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 83. punkts). Lai gan šajā administratīvajā lietā tika piemērota nokavējuma nauda, nedz lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, nedz lietas dalībnieku apsvērumos nav nekādu norāžu par to, ka šīs piemērotās sankcijas būtu krimināla rakstura.

a) *Par tiesībām piekļūt lietas materiāliem kā tiesību uz labu pārvaldību sastāvdaļu*

77. Iesākumā gan nedaudz svārstoties [51], Tiesa vairākkārtīgi ir noteikusi, ka saskaņā ar Hartas formulējumu Hartas 41. pants attiecas tikai uz Savienības iestādēm un struktūrām [52].

78. Šāda interpretācija nav guvusi plašu atbalstu. Tiek pausts pretējs viedoklis, norādot, ka šāda interpretācija, šķiet, ir pretrunā vispārējam noteikumam par Hartas 51. panta 1. punkta piemērošanas jomu. Tas izslēdz dalībvalsts rīcību, pat ja tā pieņemta, īstenojot Savienības tiesības [53].

79. Jāatzīst, ka es nesaskatu šādu pretrunu vismaz četru iemeslu dēļ.

80. Pirmkārt, teksts ir ļoti skaidrs. Hartas 41. panta 1. punktā ir skaidri noteikts, ka pants pilnībā ir attiecināms tikai uz "Savienības iestādēm un struktūrām". Manuprāt, būtu jābūt ļoti spēcīgiem argumentiem, lai juridiski efektīvi pārrakstītu primāro tiesību juridisko tēzi, kura turklāt pieņemta samērā nesen.

81. Otrkārt, tieši definējot tādas tiesību normas adresātus, kura attiecas uz tiesībām uz labu pārvaldību, Hartas 41. pants izsaka (konstitucionāla) likumdevēja gribu pieņemt īpašas normas, kuras ir piemērojamas Savienībai, kad tā izmanto *tiešās pārvaldes* starpniecību. Būtībā attiecībā uz šīs īpašās Hartas normas piemērojamību 41. pantā ir minēts tā *lex specialis* attiecībā uz Hartas 51. panta 1. punktā paredzēto tās vispārējo piemērošanas jomu. Es nesaskatu neko pretrunīgu vai neatbilstošu šādā uzbūvē: faktiski diezgan bieži tiesību akta normās dažādos veidos var definēt šīs atsevišķās tiesību normas (personīgu, faktisku) piemērošanas jomu. Var būt vispārēja tiesību norma par piemērojamību, kas ir vispārīgi attiecināma, ciktāl nav paredzēts citādi. Proti, vienlaikus varētu būt viena vai vairākas īpašas tiesību normas, kurās ir definēta to piemērošanas joma, piemēram, paredzot, ka šī tiesību akta X iedaļu vai Y sadaļu attiecina tikai uz noteiktu personu grupu vai piemēro īpašos apstākļos.

82. No šāda viedokļa raugoties, Hartas 41. pantā ir paredzēta īpaša autonoma pamattiesība, kura aizsargā personas tikai gadījumā, ja tām ir saskare ar Savienības *tiešo pārvaldi*, kura Līgumos tiek minēta kā "atvērta, efektīva un neatkarīga Eiropas administrācija" [54].

83. Treškārt, pastāv sistēmisks arguments. To "adresātu" loka ierobežojums, kuriem ir jāievēro un jāizpilda Hartas 41. pants, atbilst Hartas kopējai loģikai, kura vairākās tās V sadaļā paredzētajās normās konkrēti nosaka personu pamattiesības gadījumos, kad tām ir tiešas attiecības ar Savienības administratīvajām vai politiskajām struktūrām [55].

51 Skat. 2012. gada 22. novembra spriedumu *M.* (C-277/11, EU:C:2012:744, 81.–84. punkts), kurā Tiesa noteica, ka princips par tiesību uz aizstāvību ievērošanu ir apstiprināts Hartas 41. pantā, un konstatēja: "kā izriet no šīs normas formulējuma, tai ir vispārēja piemērojamība".

52 Skat. spriedumus, 2011. gada 21. decembris, *Cicala* (C-482/10, EU:C:2011:868, 28. punkts); 2014. gada 17. jūlijs, *YS* u.c. (C-141/12 un C-372/12, EU:C:2014:2081, 67. punkts); 2014. gada 5. novembris, *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 44. punkts); 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicences* (C-419/14, EU:C:2015:832, 83. punkts), un 2017. gada 9. marts, *Doux* (C-141/15, EU:C:2017:188, 60. punkts).

53 Skat. ģenerāladvokāta M. Vatelē secinājumus lietā *Boudjlida* (C-249/13, EU:C:2014:2032, 47. punkts), kurā viņš apgalvo, ka "man šķiet, ka nav konsekventi, ne arī atbilstīgi Tiesas judikatūrai, ka ar Hartas 41. panta formulējumu varētu ieviest izņēmumu normai, kas noteikta ar tās 51. pantu, kas tādējādi ļautu dalībvalstīm nepiemērot kādu Hartas pantu, pat ja tās īsteno Savienības tiesības. Es norādu uz to, ka es skaidri dodu priekšroku Hartas 41. panta piemērojamībai dalībvalstīs, kad tās īsteno Savienības tiesības [..]". Šajā ziņā skat. arī ģenerāladvokāta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secinājumus lietā *Bensada Benallal* (C-161/15, EU:C:2016:3, 28.–32. punkts) un lietā *M* (C-560/14, EU:C:2016:320, 27. punkts), kā arī ģenerāladvokāta Ī. Bota secinājumus lietā *N* (C-604/12, EU:C:2013:714, 36. punkts).

54 LESD 298. panta 1. punkts.

55 Tādas kā tiesības piekļūt dokumentiem (42. pants), tiesības vērsties pie Eiropas ombuda ar sūdzībām par pieļautām administratīvām kļūmēm (43. pants) vai tiesības iesniegt lūgumrakstu Eiropas Parlamentam (44. pants). Visas šīs tiesības loģiski ir attiecināmas tikai uz to "adresātiem".

84. Visbeidzot, ir jāmin plašāks konstitucionāls apsvērums. Konstitucionālā likumdevēja stingrās un labi dokumentētās uzstājības ierobežot Hartas tiesību iespējamo ekspansiju pār nepiešķirtām kompetencēm [56] kontekstā tiešs atsevišķu Hartas tiesību normas adresātu ierobežojums diez vai var tikt uzskatīts par nevēlamu izlaidumu vai tikai konstitucionālā likumdevēja pārrakstīšanās kļūdu [57].

85. Rezumējot uzskatu, ka Hartas 41. pants ir tiesību norma, kura konkrēti ir vērsta uz Savienības tiešo pārvaldi ar mērķi noteikt augstu un autonomu aizsardzības standartu. Tādēļ 41. pants nav piemērojams šajā lietā.

b) *Par vispārējo principu, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu, un labu pārvaldību*

86. Diskusija par Hartas 41. panta piemērošanas jomu atspoguļo vispārīgo diskusiju par vispārējo principu un Hartā paredzēto tiesību mijiedarbību [58]. Konkrētāk, tā kā Hartas 41. panta piemērošanas joma tiek noteikta, atsaucoties uz Savienības *tiešo* pārvaldi, tā attiecības ar labas pārvaldības principu un tiesībām uz aizstāvību ir samērā pretrunīgs jautājums [59].

87. Tomēr ir skaidrs, ka vairāki no dažādajiem 41. panta 2. punktā minētajā visaptverošajā jēdzienā "tiesības uz labu pārvaldību" ietvertajiem "operatīvajiem" elementiem arī atspoguļo konkrētus vispārējos Savienības tiesību principus [60]. Šajā ziņā īpaši nozīmīgi ir vispārējie principi par tiesībām uz aizstāvību, tostarp tiesībām tikt uzklausītam vai pienākums norādīt pamatojumu [61].

88. Tāpat ir pilnīgi skaidrs, ka princips, kas nosaka tiesību uz aizstāvību aizsardzību, kas attiecas uz šīs lietas apstākļiem, ir attiecināms uz dalībvalstīm, kad tās rīkojas Savienības tiesību piemērošanas jomas ietvaros, ja valsts iestādes ir nodomājušas pieņemt attiecīgajai personai nelabvēlīgu lēmumu [62].

89. Tomēr jāšaubās, vai tādiem vispārējiem principiem kā tiesības uz aizstāvību šajā lietā ir tieši tāds pats saturs kā Hartas 41. pantam. Būtībā Hartas 41. pantā skaidri paredzētais ierobežojums traucē, kā ģenerāladvokāte J. Kokote to ir formulējusi, tā saturu vienkārši "attiecināt uz dalībvalstu iestādēm, pat ja tās īsteno [Savienības] tiesības" [63]. Konceptuāli jāsaprot, ka šāda rīcība nonāktu bīstami tuvu precīzi formulētā Hartas 41. panta apiešanai.

56 Hartas 51. panta 2. punkts un LES 6. panta 1. punkts.

57 Daži autori saista šo apstākli tieši ar dalībvalstu nevēlēšanos: "Šāda formulējuma nolūks ir pārliecināt dalībvalstis, ka tām nebūs jāņem vērā labas pārvaldības princips pilnībā iekšējās valsts administratīvajās procedūrās tostarp tajās, kas ietver Kopienu tiesību piemērošanu". Dutheil de la Rochère, J. "The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration". No: Arnull, A. un citi (izd.). *Continuity and change in EU law: essays in honour of Sir Francis Jacobs*, Oxford University Press, 2007, 157.–172. lpp., 170. lpp. Skat. arī Kanska, K., "Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights", *European Law Journal*, 10. sēj., 2004, 296.–326. lpp., 310. lpp.

58 Šajā ziņā skat. Hofmann, H., un Mihaescu, C., "The relation between the Charter's Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case", *European Constitutional Law Review*, 9. sēj., 2013, 73.- 101. lpp., 73. lpp.

59 Vispārīgi skat. Mihaescu Evans, B. C. *The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system*, 7. sēj., Luxembourg Legal Studies, Nomos, 2015. Judikatūra "pirms Hartas spēkā stāšanās" tieši par *vispārīgā* labas pārvaldības *principa* piemērošanu valsts administratīvajā procedūrām ir samērā neliela. Skat. spriedumu, 2007. gada 21. jūnijs, *Laub* (C-428/05, EU:C:2007:368, 25. punkts).

60 Piemēram, skat. 2014. gada 8. maija spriedumu *N* (C-604/12, EU:C:2014:302, 49. un 50. punkts), kurā Tiesa atzina, ka attiecībā uz Hartas 41. pantā nostiprinātajām tiesībām uz labu pārvaldību ir jāatgādina, ka šīs tiesības atspoguļo Savienības tiesību vispārēju principu, un noteica, "ja [..] dalībvalsts īsteno Savienības tiesības, alternatīvās aizsardzības piešķiršanas procedūrā, kāda apskatāma pamatlietā, kuru vada valsts kompetentā iestāde, ir jāpiemēro no tiesībām uz labu pārvaldību izrietošās prasības, tostarp ikvienas personas tiesības uz objektīvu un pieņemamā termiņā veiktu jautājumu izskatīšanu". Šajā ziņā skat. arī spriedumu, 2012. gada 22. novembris, *M.* (C-277/11, EU:C:2012:744, 85. un nākamie punkti), un ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:247, 77. punkts).

61 Piemēram, skat. spriedumus, 1987. gada 15. oktobris, *Heylens* u.c. (222/86, EU:C:1987:442, 15. punkts); 2014. gada 5. novembris, *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 45. un nākamie punkti), un 2014. gada 11. decembris, *Boudjlida* (C-249/13, EU:C:2014:2431, 30.–34. punkts).

62 Skat. spriedumu, 2013. gada 22. oktobris, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *Mellor* (C-75/08, EU:C:2009:32, 25. punkts).

90. Ņemot vērā šo nozīmīgo piezīmi, visi Hartas 41. panta elementi ir jāapsver rūpīgi un patstāvīgi. Tā tas it īpaši ir attiecībā uz tiesībām piekļūt lietas materiāliem, kas 41. panta formulējumā tika iekļauts tādas judikatūras attīstības rezultātā, kuras izcelsme ir saistīta ar Savienības iestāžu darbības vērtējumu īpašajā konkurences tiesību jomā [64].

91. Īsumā piemērojamais vispārējais princips ir tiesību uz aizstāvību ievērošana. Tā saturs, dalībvalstīm piemērojot Savienības tiesības, var atšķirties no (īpašajām un autonomajām) Hartas 41. pantā paredzētajām garantijām, kuras ir piemērojamas Savienības tiešajai pārvaldei. Ievērojot visus šos apsvērumus, nākamajā sadaļā es izvērtēšu tiesību uz aizstāvību prasības tādos apstākļos, kādi ir apstākļi pamatlietā.

2. Par piekļuvi informācijai un dokumentiem, kas ir valsts lēmuma Savienības tiesību piemērošanas jomā pamats

92. Prasītāji apgalvo, ka Hartas 41. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzētās tiesības piekļūt lietas materiāliem nav skaidri regulētas valsts tiesību aktos par nodokļu procedūrām [65]. Tādēļ nodokļu maksātāji savas tiesības tikt uzklausītiem īsteno bez efektīvas piekļuves savas lietas materiāliem. Konkrētāk, prasītāji paskaidroja, ka administratīvajā procedūrā viņi nevarēja piekļūt viņu lietā esošajiem dokumentiem pilnībā, it īpaši dokumentiem, kuri tika iegūti pirms oficiālās nodokļu pārbaudes uzsākšanas [66]. Dokumenti, kuri tika iegūti pirms nodokļu pārbaudes sākuma, lietas materiālos tika iekļauti tikai tiesvedības posmā pēc iesniedzējtiesas lūguma. Šie dokumenti nebija iekļauti sākotnējo paziņojumu par nodokļa piemērošanu norādītājos pielikumos. Viņi apgalvo, ka šie dokumenti tika noklusēti, lai slēptu izmeklēšanu, kas tika veikta pirms nodokļu pārbaudes uzsākšanas.

93. Prasītāji arī vēl izskaidro, ka valsts procedūru ziņā jaunus apsvērumus nevar izvirzīt tiesvedības stadijā, proti, kad saskaņā ar valsts tiesību normām administratīvās lietas materiāli ir nosūtīti tiesnesim. It īpaši prasītāji apgalvo, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru [67] tiesību piekļūt lietas materiāliem pārkāpums netiek novērsts, ja piekļuvi nodrošina tiesvedības stadijā. Prasītāji uzskata, ka šādā gadījumā attiecīgajai personai nav jāpierāda tas, ka gadījumā, ja tai būtu bijusi piekļuve lietas materiāliem, administratīvās lietas iznākums būtu bijis atšķirīgs, bet gan tikai tas, ka tā varētu izmantot administratīvās lietas materiālos esošos elementus savai aizstāvībai.

94. Komisija un Rumānijas valdība neatbalsta prasītāju argumentus. Viņuprāt, šajā lietā tiesības uz aizstāvību nav pārkāptas.

95. Rumānijas valdība apgalvo, ka attiecīgās valsts tiesību normas garantē tiesības tikt uzklausītam pirms lēmuma pieņemšanas, kā arī nodokļa maksātāja tiesības tikt informētam procedūras gaitā [68]. Valsts tiesību normās ir paredzēts, ka nodokļu iestādei ir jāpaziņo nodokļu maksātājam nodokļu pārbaudes ziņojuma projekts, kurā ir norādīts pārbaudē konstatētais un sekas nodokļu ziņā un kurā ir

64 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2004. gada 7. janvāris, *Aalborg Portland* u.c./Komisija (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P un C-219/00 P, EU:C:2004:6, 68. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta F. Ležē [*F. Léger*] secinājumus lietā *BPB Industries* un *British Gypsum* /Komisija (C-310/93 P, EU:C:1994:408, 112. un nākamie punkti). Vispārīgi par šo "izcelsmi", skat. Nehl, H. P., *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, Hart Publishing, Oksforda, 1999, 45. un nākamās lpp.

65 Viņi atsaucas uz šajā lietā piemērojamā Nodokļu procesa kodeksa 9. panta 1. punktu, 43. panta 2. punkta j) apakšpunktu un 107. panta 2. un 4. punktu.

66 It īpaši viņi apgalvo, ka viņiem netika dota piekļuve vairākiem informācijas elementiem, kuri varētu būt būtiski. Viņi apgalvo, ka uz tādiem informācijas elementiem, ko nodokļu iestādes ieguva pirms oficiālās nodokļu pārbaudes uzsākšanas, kā apspriešanās ar notāriem un bankām, informācijas iegūšana no dažādām datu bāzēm, informācijas apmaiņa ar citām iestādēm vai palīdzības lūgumu iesniegšana citām dalībvalstīm, arī būtu jāattiecina tiesības piekļūt lietas materiāliem.

67 Prasītāji vairākkārtīgi mutvārdu un rakstveida apsvērumos atsaucās uz 2011. gada 25. oktobra spriedumu *Solvay*/Komisija (C-109/10 P, EU:C:2011:686, 54.–57. punkts).

68 Tā atsaucas uz iepriekš šo secinājumu 10.–12. punktā minētajiem Nodokļu procesa kodeksa 9., 43. un 107. pantu.

paredzēta iespēja nodokļu maksātājam izteikt savu viedokli. Nodokļu maksātājam paziņo galīgo nodokļu pārbaudes ziņojumu kopā ar tā pielikumiem, kuri ietver visus būtiskos dokumentus, ko administrācija ir ņēmusi vērā, pamatojot paziņojumu par nodokļa piemērošanu. Turklāt Rumānijas valdība apgalvo, ka šo prasību pārkāpums nozīmē atcelt nodokļu administratīvo aktu.

96. Šajā pašā perspektīvā Komisija apgalvo, ka nav pārkāptas tiesības uz aizstāvību. Prasītāji neesot lūguši piešķirt piekļuvi savas lietas materiāliem un nav atbildējuši uz nodokļu iestāžu aicinājumiem piekļūt dokumentiem tiesvedības procesa ietvaros. Prasītāji neesot minējuši, ka tiem nebūtu zināmi dokumenti, kuri ir nodokļu lēmuma pamats. Komisija uzskata, ka tiesības tikt uzklausītam ir ievērotas, ja lēmums ir pamatots ar prasītāja paziņoto informāciju un attiecas uz juridiskajiem un faktiskajiem apstākļiem, kuri viņam vai viņai ir zināmi. Turklāt attiecībā uz piekļuvi lietas materiāliem tiesvedības stadijā Komisija apgalvo, ka prasītāji neesot pierādījuši, ka dokumenti, kuriem viņiem nebija piekļuves un uz kuriem pamatojoties tika pieņemts lēmums, varētu tikt izmantoti viņu aizstāvībai.

97. Manuprāt, prasītāju argumentus nevar apstiprināt. Pirms sīkāk izskaidrot, kāpēc tas tā ir, ir nepieciešami daži precizējumi.

a) *Kam tieši piekļūt?*

98. Šīs lietas problemātika, kas bija acīmredzama jau pieņemamības posmā, ir noteiktas skaidrības trūkums par to, kam tieši prasītāji vēlas piekļūt, kādu piekļuvi viņiem būtu vajadzējis piešķirt un kas netika piešķirts. Šis skaidrības trūkums vēl vairāk tika pastiprināts tiesas sēdē, kad izrādījās, ka atsevišķiem lietas dalībniekiem ir atšķirīga izpratne par jēdziena "piekļuve lietas materiāliem" nozīmi. Tādējādi šajā lietā ir grūti raksturot konkrētu pieprasītās informācijas saturu.

99. Šī iemesla dēļ, pirms turpināt analizēt prejudiciālo jautājumu, ir jāprecizē trīs mainīgie lielumi: piekļuve *kam*, *kad* un *kā*.

100. "Kam" attiecas uz piekļuves tiesību objektu: kas tieši ir "lietas materiāli", kuriem tiek prasīta piekļuve? Pilnīgi visu dokumentu kopums, kas ir ietverti administratīvās lietas materiālos attiecībā uz visu procedūru vai tikai konkrēti lietas dokumenti, kuri ir lēmuma pamats? Jādomā, ka visi lietas materiāli nozīmētu pilnīgi visus lietas materiālus, tostarp tādus elementus, kas nav tieši saistīti ar pieņemto lēmumu, kā atsevišķas iekšējas piezīmes, projekti, papildu aprēķini un visa no trešajām personām iegūtā informācija.

101. "Kad" attiecas uz "brīdi", kad piekļuve ir nodrošināta, un apstākli, ka informācija un dokumenti varētu tikt iegūti dažādos laikos: sākotnējās izmeklēšanas laikā, oficiālās administratīvās izmeklēšanas laikā, kuras rezultātā tiek izdots paziņojums par nodokļa piemērošanu, vai vēlākajā izpildes posmā.

102. "Kā" attiecas uz veidu, kādā piekļuve tiek piešķirta: to var izdarīt pēc prasītāju lūguma vai saņemot nodokļu iestādes uzaicinājumu, vai varbūt tā jāpiešķir *ex officio*, kas, jādomā, nozīmētu, ka nodokļu iestādei būtu jāizgatavo visu vai atsevišķu lietas materiālu kopijas un jānosūta tās prasītājam, nesaņemot konkrētu pieprasījumu.

103. Ja esmu pareizi sapratis prasītāju apsvērumus, kā tie pēc tam tika diskutēti tiesas sēdē, viņi vēlas automātisku piekļuvi pilnīgi visiem administratīvās lietas materiāliem saistībā ar nodokļa piemērošanas procedūru, arī attiecībā uz sākotnējas izmeklēšanas posmu, turklāt iestādēm ir jānodrošina viņiem šī piekļuve lietas materiāliem *ex officio*, viņiem nemaz to neprasot.

104. Manuprāt, atbilde uz šādu ierosinājumu noteikti ir "nē": Savienības tiesību vispārējais princips, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu, negarantē šādas tiesības. Manuprāt, apstāklis, ko var izsecināt no tiesībām uz aizstāvību tādas valsts procedūras ietvaros, kāda ir šajā lietā, ir ierobežotāks un niansētāks: personai, iesniedzot pieprasījumu, ir jābūt piekļuvei informācijai un dokumentiem, kas ir tāda administratīva lēmuma pamats, ko administrācija ir nodomājusi pieņemt.

b) *Par (nepamatotu) analoģiju ar tiesībām piekļūt lietas materiāliem Savienības konkurences tiesību jomā*

105. Savu apsvērumu atbalstam prasītāji pamatojās uz šīs Tiesas judikatūru par piekļuvi lietas materiāliem konkurences tiesību lietās. Pirmkārt, viņi apgalvo, ka šī judikatūra paredz tiesības piekļūt lietas materiāliem pilnībā. Otrkārt, viņi apgalvo, ka šo tiesību pārkāpuma sekas ir pamats anulēt lēmumu, ja ieinteresētā persona varētu būt izmantojusi dokumentus savai aizstāvībai.

106. Tiesas judikatūra apstiprina, ka tas, vai konkrētajā gadījumā ir tikušas pārkāptas tiesības uz aizstāvību, ir jāpārbauda ne tikai atkarībā no katra gadījuma īpašajiem apstākļiem, bet arī attiecīgā akta būtības un no attiecīgo jomu regulējošo juridisko noteikumu kopuma [69]. Tas nozīmē, ka īpašās prasības, kuras izriet no principa, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu, un sekas, kas izriet no tā pārkāpuma, var atšķirties atkarībā no iepriekš minētajiem elementiem. Šajā ziņā ir svarīgi ņemt vērā to Savienības tiesību normu uzbūvi un piemērošanas jomu, saskaņā ar kurām dalībvalsts rīkojas, jo gadījumā, ja šīs tiesību normas neparedz īpašas procesuālās garantijas (un tādējādi nevar uzskatīt, ka Savienības tiesības pilnībā nosaka tiesisko situāciju), principā tiesības uz aizstāvību ir jāgarantē valsts procesuālajās tiesībās.

107. Šajā ziņā prasītāju iepriekš minētā nostāja ignorē būtisko atšķirību starp konkurences tiesību lietu raksturu un tādām citām vispārīgām valsts procedūrām, kuras tiek īstenotas Savienības tiesību piemērošanas jomā, kāda ir PVN iekasēšanas procedūra. It īpaši ir jāuzsver divas būtiskas atšķirības.

108. Pirmkārt, procedūrām ir pavisam atšķirīgs raksturs. Konkurences tiesības paredz tāda rakstura un pakāpes sankcijas, kurām ir gandrīz vai krimināltiesisks raksturs [70]. Savukārt procedūras izskatāmajā lietā ir saistītas ar maksājamā nodokļa summas noteikšanu [71]. Ja vien kāds neatbalsta kādu maz zināmu politiskās filozofijas virzienu, nodokļa uzlikšanu un iekasēšanu nevar uzskatīt par krimināla rakstura darbību.

109. Otrkārt, judikatūra par piekļuvi lietas materiāliem Savienības konkurences tiesību tiesvedībā nosaka autonomus standartus, kas ir piemērojami Savienības iestāžu rīcībai saistībā ar tādu lēmumu pieņemšanu, ar kuriem tiek noteiktas sankcijas. Tikai un vienīgi Savienības tiesības reglamentē šīs procedūras un to sekas. Līdz ar to aizsardzības standartam Savienības tiesībās ir jābūt pienācīgi stingram un augstam, jo tikai Savienības iestādes var pieņemt un pārskatīt šādus lēmumus. Tieši šādā kontekstā ir veidota konkrētā judikatūra par tiesībām piekļūt lietas materiāliem, paralēli attīstot administratīvo praksi un šī jautājuma regulējumu Savienības līmenī [72].

69 Piemēram, skat. spriedumus, 2014. gada 5. novembris, *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 54. punkts), un 2017. gada 16. maijs, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 97. punkts un tajā minētā judikatūra).

70 Šajā ziņā skat. spriedumu, 1999. gada 8. jūlijs, *Hüls*/Komisija (C-199/92 P, EU:C:1999:358, 150. punkts). Skat. arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumu, 2011. gada 27. septembris, *A. Menarini Diagnostics S.r.l.* pret Itāliju (CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, 38.–42. punkts). Tiesa attiecīgi ir noteikusi, ka Hartas 48. pants ir piemērojams konkurences tiesību tiesvedībās. Piemēram, skat. spriedumu, 2012. gada 22. novembris, *E.ON Energie*/Komisija (C-89/11 P, EU:C:2012:738, 72. un 73. punkts).

71 Skat. iepriekš 50. zemsvītras piezīmi.

72 Padomes 2002. gada 16. decembra Regula (EK) Nr. 1/2003 par to konkurences noteikumu īstenošanu, kas noteikti Līguma 81. un 82. pantā (OV 2003, L 1, 1. lpp.).

110. Savukārt, ja nav īpašu Savienības tiesību procesuālo normu, procesuālos nosacījumus attiecībā uz tiesībām uz aizstāvību un šo tiesību pārkāpuma sekām principā reglamentē valsts tiesības [73]. Protams, Savienības tiesībās ir paredzētas prasības, bet tās, kā jau iepriekš pamatots [74], tiek noteiktas citā līmenī.

111. Tādēļ prasītāju minētā judikatūra nav attiecināma uz valsts procedūrām PVN iekasēšanas jomā šajā tiesvedībā.

c) Par tiesību uz aizstāvību efektivitāti

112. Kur šādā gadījumā šie standarti varētu būt noteikti? Dalībvalstu ierobežotā izvēle, ko tās var izmantot šajā ziņā, izriet no plaši zināmajām līdzvērtības un efektivitātes prasībām. Valsts procesuālajām normām vajadzētu būt līdzīgām tām, kuras piemēro saskaņā ar valsts tiesībām salīdzināmās situācijās. Tām nevajadzētu padarīt neiespējamu vai pārmērīgi grūtu Savienības tiesībās noteikto tiesību uz aizstāvību izmantošanu [75].

113. Manuprāt un ar nosacījumu, ka valsts tiesa to pārbaudīs, nav jāpierāda, ka ar aplūkotajiem valsts procesuālajiem noteikumiem tiktu pārkāptas līdzvērtības un efektivitātes prasības šajā lietā.

114. Par pirmo no šīm prasībām ir jāatgādina, ka izskatāmā lieta attiecas uz vispārīgām procesuālajām nodokļu normām, kuras nav specifiskas vienīgi PVN. Līdz ar to *līdzvērtības* prasība pēc definīcijas ir izpildīta.

115. *Efektivitātes* prasības izvērtēšana ir sarežģītāka. Tās vērtējums faktiski pārklājas ar tiesību uz aizstāvību materiālā satura pārbaudi [76].

116. Vispirms piekļuve lietas materiāliem, ar tiem saprotot administratīvo iestāžu rīcībā esošo dokumentu un informācijas kopumu *pilnībā*, ir skaidri jānošķir no tiesībām piekļūt dokumentiem, ar kuriem ir pamatots galīgais administratīvais lēmums.

117. Piekļuve dokumentiem un informācijai, kuri ir administratīva lēmuma pamats, patiešām ir cieši saistīta ar efektīvu tiesību uz aizstāvību ievērošanu kā vispārēju Savienības tiesību principu un it īpaši ar tiesībām tikt uzklausītam. Atbilstoši šim principam "tādu lēmumu adresātiem, ar kuriem ievērojami tiek ietekmētas viņu intereses, jābūt iespējai noderīgi paust savu viedokli par *informāciju, uz kuras pamata administrācija ir nodomājusi pieņemt savu lēmumu*" [77].

118. Tiesa ir izskaidrojusi tiesību tikt uzklausītam nozīmi šādi: "normas [..] mērķis ir ļaut kompetentajai iestādei efektīvi ņemt vērā visu atbilstošo informāciju. Lai nodrošinātu attiecīgās personas vai uzņēmuma efektīvu aizsardzību, šīs normas mērķis ir cita starpā ļaut tiem izlabot kļūdu vai sniegt informāciju par to personisko situāciju, kas veicinātu lēmuma pieņemšanu vai nepieņemšanu, vai to, ka tam būtu noteikts saturs" [78].

73 Piemēram, skat. spriedumus, 2013. gada 10. septembris, *G.* un *R.* (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, 35. punkts); 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 75. punkts), un 2014. gada 11. decembris, *Boudjlida* (C-249/13, EU:C:2014:2431, 41. punkts).

74 Iepriekš šo secinājumu 62.–65. punkts.

75 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2008. gada 18. decembris, *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 38. punkts), un 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 75. punkts)

76 Piemēram, skat. to, ka Tiesa ir atzinusi, ka līdzvērtības un efektivitātes prasības "izsaka" tiesības uz aizstāvību. Skat. spriedumus, 2014. gada 5. novembris, *Mukarubega* (C-166/13, EU:C:2014:2336, 52. punkts), un 2014. gada 11. decembris, *Boudjlida* (C-249/13, EU:C:2014:2431, 42. punkts).

77 Piemēram, skat. spriedumus, 2008. gada 18. decembris, *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 37. punkts), un 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 84. punkts), mans izcēlums.

78 Piemēram, skat. spriedumu, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

119. Es uzskatu, ka piekļuve, ko definē kā pieeju informācijai vai dokumentiem, kuri ir administratīva lēmuma pamats, atbilstoši un efektīvi garantē tiesības tikt uzklausītam un līdz ar to arī tiesības uz aizstāvību. Tā ļauj nodokļu maksātājam paust savu nostāju attiecībā uz galvenajiem elementiem, kuri ir administratīvā lēmuma pamatā.

120. Turklāt varētu norādīt, ka šāda savlaicīga un atbilstoša informācijas apmaiņa nav tikai nodokļu maksātāja interesēs. Arī nodokļu administrācijas interesēs ir pieņemt pareizu lēmumu, pamatojoties uz visu būtisko informāciju. Šāda veida informācijas apmaiņa ir sadarbība, kas paredz efektīvu saziņu starp personu un administrāciju.

121. Līdz ar to nav tiesību piekļūt lietas materiāliem pilnībā, bet gan drīzāk iepazīties ar galveno informāciju vai dokumentiem, kuri ir administratīvā lēmuma pamats. Turklāt, ciktāl tas attiecas uz laika elementa ietveršanu informācijā, es atbalstu Komisijas viedokli, ka izmeklēšanas posms, kurā informācija tiek vākta, ir jānošķir no iebildumu izteikšanas posma [79]. Tādēļ, ciktāl šādi dokumenti nav lēmuma pamats, es nesaskatu Savienības tiesībās paredzētu pienākumu piešķirt piekļuvi visiem dokumentiem un informācijai, kas ir iegūta izmeklēšanas posmā, pat ja šajā sākotnēja posmā savāktā informācija varētu veicināt ierosināto korekciju pieņemšanu.

122. Visbeidzot ir jānorāda, ka, manuprāt, kā Komisija to pareizi apgalvo, nav prasības nodrošināt attiecīgos dokumentus vai informāciju *ex officio*. Var sagaidīt, ka nodokļu maksātāji rīkosies ar pienācīgu rūpību procedūrā, kas viņus skar. Valsts procesuālajam regulējumam ir jāparedz līdzekļi, lai nodokļa maksātājs varētu piekļūt attiecīgajai informācijai, ja viņš tā vēlētos, proti, iesniedzot pieprasījumu [80].

123. Izskatāmajā lietā, kā Komisija un Rumānijas valdība to apgalvo, piemērojamajās valsts tiesību normās, šķiet, ir paredzētas tiesības nodokļu maksātājam izteikt savu viedokli par attiecīgajiem faktiem un apstākļiem pirms lēmuma pieņemšanas (Nodokļu procesa kodeksa 9. panta 1. punkts). Tajās ir arī paredzētas tiesības tikt informētam un it īpaši saņemt nodokļu pārbaudes ziņojuma projektu, kas ietver konstatēto un sekas nodokļu ziņā (Nodokļu procesa kodeksa 107. panta 2. punkts).

124. Manuprāt, un ar nosacījumu, ka valsts tiesa to pārbaudīs, nešķiet, ka šis tiesiskais regulējums padara tiesību tikt uzklausītam īstenošanu neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu. Kā tas jau ir minēts, valsts tiesai ir jāpārbauda, ir vai nav šīs tiesību normas ievērotas prasītāju individuālajā gadījumā, kā arī vai valsts administratīvajā praksē varētu būt citi iespējami problemātiski elementi [81].

125. Visbeidzot attiecībā uz prasītāju argumentu par aizliegumu iesniegt jaunus pamatus tiesvedības stadijā Tiesas rīcībā nav nekādu pierādījumu, kas ļautu pienācīgi izvērtēt šo jautājumu. Valsts tiesa nav izvirzījusi šo jautājumu nolēmumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu. Prasītāji šo aspektu izvirzīja šīs tiesvedības gaitā, bet to stingri apstrīd Rumānijas valdība. Šādos apstākļos var tikai atgādināt, ka Hartas 47. pantā paredzētās tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā nozīmē, ka tiesām, pārbaudot lēmuma, ar kuru tiek īstenotas Savienības tiesības, tiesiskumu, "vajadzētu varēt pārbaudīt, vai šī lēmuma pamatā esošie pierādījumi nav iegūti un izmantoti, pārkāpjot šajās normās un it īpaši Hartā garantētās tiesības" [82].

79 Spriedums, 2013. gada 22. oktobris, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 40. un 41. punkts).

80 Vairāki instrumenti atbilst šim viedoklim, kā, piemēram, Eiropas Padomes Ministru komitejas rezolūcija (77) 31 par indivīdu aizsardzību attiecībā uz administratīvo iestāžu aktiem (II princips) vai Eiropas ombuda pieņemtais Eiropas administratīvā procesa kodekss (22. pants).

81 Skat. iepriekš šo secinājumu 71. punktu.

82 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 87. punkts).

126. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu būtu jāatbild šādi: vispārējais princips, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu, paredz, ka valsts PVN iekasēšanas procedūrā personai, iesniedzot pieprasījumu, ir jābūt piekļuvei informācijai un dokumentiem, kuri ir tāda administratīva lēmuma pamats, ar kuru tai tiek noteiktas saistības PVN jomā.

V. Secinājumi

127. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Curtea de Apel Cluj* (Kložas Apelācijas tiesa, Rumānija) uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

Vispārējais princips, kas nosaka tiesību uz aizstāvību ievērošanu, paredz, ka valsts pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas procedūrā personai, iesniedzot pieprasījumu, ir jābūt piekļuvei informācijai un dokumentiem, kuri ir tāda administratīva lēmuma pamats, ar kuru tai tiek noteiktas saistības PVN jomā.