

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2017. gada 19. oktobr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) – Direkt?va 2006/112/EK – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – ?stenošanas nosac?jumi – 273. pants – Valsts pas?kumi – C??a pret kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanas no nodok?u maks?šanas – R??ins, ko izdevis nodok?a maks?t?js, kuru nodok?u administr?cija ir atzinusi par “neakt?vu” – Kr?pšanas risks – Ties?bu uz atskait?šanu atteikums – Sam?r?gums – Atteikums ?emt v?r? pier?d?jumus par kr?pšanas vai zaud?jumu nodok?u jom? neesam?bu – Pasludin?m? sprieduma iedarb?bas laik? ierobežošana – Neesam?ba

Lieta C?101/16

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apel?cijas tiesa, Rum?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2016. gada 21. janv?r? un kas Ties? re?istr?ts 2016. gada 19. febru?r?, tiesved?b?

SC Paper Consult SRL

pret

Direc?ia Regional? a Finan?elor Publice Cluj?Napoca,

Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bistri?a-N?s?ud.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [*M. Ileši?*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] (referents), K. Toadere [*C. Toader*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jaraš?ns [*E. Jaraši?nas*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?re L. Karasko Marko [*L. Carrasco Marco*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2017. gada 26. janv?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *SC Paper Consult SRL* v?rd? – A. Bora, advok?ts,
- Rum?nijas vald?bas v?rd? – R. H. Radu, k? ar? M. Bejenar un E. Gane, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – M. Owsiany-Hornung, k? ar? G.?D. Balan, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2017. gada 31. maija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), interpretāciju.

2 Tas ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *SC Paper Consult SRL* (turpmāk tekstā – “*Paper Consult*”) un *Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužas-Napokas Valsts finanšu administrācijas Reģionālā direkcija, Rumānija) un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud* (Bistricas-Neseudas apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija), kurā *Paper Consult* apstrādāja administratīvu lēmumu, ar ko *Paper Consult* ir atteiktas tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kurš samaksāts, pārkot pakalpojumu no *SC Rom Packaging SPRL* (turpmāk tekstā – “*Rom Packaging*”), jo līguma noslēgšanas dienā pārdējamā bija atzāta par “neaktīvu” nodokļa maksātāju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112

3 Direktīvas 2006/112 preambulas 59. apsvērumā ir formulēti šādi:

“Dalībvalstīm, ievērojot konkrētus ierobežojumus un nosacījumus, būtu jāspēj veikt vai turpināt piemērot pasākumus, kas atļauj no šīs direktīvas, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanu vai nepieņemtu dažus veidu nodokļu nemaksēšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksēšanas.”

4 Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrajā daļā, kas ir iekāpta tās I sadaļā

“Priekšmets un darbības joma”, ir paredzēts:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajam precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitēts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”

5 Minētās direktīvas 168. pants, kas ir iekāpts tās X sadaļā “Atskaitēšana”, ir izteikts šādi redakcijā:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktam:

“Lai izmantotu atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavoti saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu.”

7 Šīs direktīvas 214. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificēšas personas:

a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumu, par kuriem atskaitēms PVN, izņemot tādus preču piegādi vai tādus pakalpojumu sniegšanu, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti.”

8 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 273. panta pirmajai daļai:

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

Regula (ES) Nr. 904/2010

9 Padomes 2010. gada 7. oktobra Regula (ES) Nr. 904/2010 par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (OV 2010, L 268, 1. lpp.) ir pārstrādāta versija Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulai (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV 2003, L 264, 1. lpp.). It īpaši ar to ir paplašināts PVN informācijas apmaiņas sistēmas (*VAT Information Exchange System*, turpmāk tekstā – “*VIES*”) elektroniskās datu bāzes saturs.

10 Šīs regulas preambulas 16. apsvērumā ir formulēti šādi:

“PVN identifikācijas numuru derīguma apstiprināšana internetā ir viens no līdzekļiem, ko uzņēmēji izmanto aizvien plašāk. Tāpēc PVN identifikācijas numuru derīguma apstiprināšanas sistēmai būtu jānodrošina iespēja uzņēmējiem automatizēti apstiprināt attiecīgo informāciju.”

11 Regulas Nr. 904/2010 17. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis glabā *VIES* datus arī par tās pieširtajiem PVN identifikācijas numuriem, kas kļuvi nederīgi.

12 Saskaņā ar šīs regulas 23. pantu nodokļu administrācija var pieņemt, ka persona ir pārtraukusi saimniecisku darbību, ja, neraugoties uz prasību to izdarīt, minētā persona nav iesniegusi PVN deklarācijas un gada kopsavilkuma deklarācijas gada laikā kopš brīža, kad pagājis pirmās trīskošās PVN deklarācijas vai pirmā trīskošā kopsavilkuma iesniegšanas termiņš, vai arī, konkrēti, ja personas deklarājušas nepatiesus datus vai nav paziņojušas par izmaiņām savos datos.

13 Atbilstoši Regulas Nr. 904/2010 62. panta ceturtajai daļai pamatlietas faktu rašanās laikā 17. pants vēl nebija piemērojams.

Rumānijas tiesības

14 Pamatliet? apl?koto faktu rašan?s dien? *ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?, republicat?, cu modific?rile ?i complet?rile ulterioare* (Vald?bas dekr?ts Nr. 92/2003 par nodok?u procesu?lo kodeksu, public?ts no jauna, ar v?l?kajiem groz?jumiem un papildin?jumiem) 78.*bis* panta 1. punkt? bija noteikts:

“Neakt?vo/no jauna aktiv?to nodok?a maks?t?ju re?istrs

Nodok?a maks?t?ji, kas ir juridiskas personas, vai ikviens cits ties?bu subjekts, kas nav juridiska persona, tiek atz?ti par neakt?viem [nodok?a maks?t?jiem] un tiem piem?ro noteikumus, kas paredz?ti 11. panta 1.*bis* un 1.*ter* punkt? Likum? Nr. 571/2003 par nodok?u kodeksu – ar v?l?kajiem groz?jumiem un papildin?jumiem [(turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”)] –, ja tie atbilst k?dam no ?iem nosac?jumiem:

- a) kalend?r? pusgada laik? nav iesniegu?i nevienu no likum? paredz?taj?m deklar?cij?m;
- b) izvair?s no nodok?u p?rbaudes, deklar?cij? nor?dot t?dus datus attiec?b? uz juridisk?s adreses identific?šanu, kas ne?auj nodok?u iest?dei to identific?t;
- c) nodok?u iest?des ir konstat?ju?as, ka tie nedarbojas sav? juridiskaj? adres? vai deklar?taj? nodok?u rezidenc?.”

15 Nodok?u kodeksa 11. panta 1.*bis* punkt? ir paredz?ts:

“Uz nodok?a maks?t?jiem, kas re?istr?ju?i uz??m?jdarb?bu Rum?nij? un atz?ti par neakt?viem [nodok?a maks?t?jiem] saska?? ar [Dekr?ta Nr. 92/2003] 78. pantu, un kuri veic saimniecisko darb?bu aktivit?tes neesam?bas period?, attiecas ?aj? likum? paredz?tie pien?kumi saist?b? ar nodok?u un nodevu samaksu, bet min?taj? period? tiem nav ties?bu uz izdevumu un PVN atskait?šanu saist?b? ar veiktajiem pirkumiem.”

16 Nodok?u kodeksa 11. panta 1.*ter* punkt? ir noteikts:

“Labuma guv?jiem, – kas ir ieg?d?ju?ies preces un/vai pakalpojumus no Rum?nij? re?istr?tiem nodok?a maks?t?jiem p?c tam, kad tie k? neakt?vi ir ierakst?ti neakt?vo/no jauna aktiv?to nodok?u maks?t?ju re?istr? saska?? ar 78. pantu [Dekr?t? Nr. 92/2003], – nav ties?bu uz izdevumu un [PVN] atskait?šanu saist?b? ar veiktajiem pirkumiem, iz?emot attiec?b? uz t?m pre?u ieg?d?m, kas veiktas saist?b? ar piespiedu izpildes proced?ru un/vai pre?u/pakalpojumu ieg?di no nodok?a maks?t?ja, kuram tiek piem?rots maks?tnesp?jas process saska?? ar Likumu Nr. 85/2006, ar v?l?kajiem groz?jumiem un papildin?jumiem.”

17 Nodok?u kodeksa 21. panta 4. punkta r) apak?punkts ir formul?ts ??di:

“Nav atskait?mi ??di izdevumi: [..]

(r) izdevumi, kas iegr?matoti, balstoties uz dokumentu, ko izdevis neakt?vs nodok?u maks?t?js, kura nodok?u re?istr?cijas sertifik?ts ir aptur?ts atbilst?gi Valsts nodok?u administr?cijas a?ent?ras priek?sd?t?ja dekr?t? noteiktajam.”

18 *Ordinul Pre?edintelui Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal? (ANAF) nr. 819/2008* [Valsts nodok?u administr?cijas a?ent?ras (ANAF) priek?sd?t?ja Dekr?ts Nr. 819/2008] 3. pant? ir noteikts:

- “1. Nodok?a maks?t?jus atz?st par neakt?viem no dienas, kad st?jas sp?k? [ANAF] priekšs?d?t?ja dekr?ts, ar ko tiek apstiprin?ts par neakt?viem atz?to nodok?a maks?t?ju saraksts.
2. Par neakt?viem atz?to nodok?a maks?t?ju sarakstu publisko [ANAF] biroj? un public? t?s interneta lap? ieda?? “Publisk? inform?cija – Inform?cija par komersantiem”.
3. [ANAF] priekšs?d?t?ja dekr?ts, ar ko tiek apstiprin?ts par neakt?viem atz?tu nodok?u maks?t?ju saraksts, atbilstoši [Dekr?ta Nr. 92/2003] 44. panta 3. punktam st?jas sp?k? p?c 15 dien?m no publiskošanas dienas.”

19 ANAF priekšs?d?t?ja L?muma Nr. 3347/2011 pielikum? Nr. 1, kur? ir preciz?ti Dekr?ta Nr. 92/2003 78.*bis* panta 1. punkta a) apakšpunkt? nor?d?tie deklar?šanas pien?kumi, ir uzskait?ti š?di deklar?šanas pien?kumi:

- 100 “Deklar?cija par oblig?taj?m iemaks?m valsts budžet?”;
- 112 “Deklar?cija par oblig?taj?m soci?l? nodrošin?juma iemaks?m, par ien?kuma nodokli un apdrošin?to personu v?rdu re?istrs”;
- 101 “Deklar?cija par uz??mumu ien?kuma nodokli”;
- 300 “Deklar?cija par [PVN]”;
- 301 “?paš? deklar?cija par [PVN]”;
- 390 VIES “Apkopojošā deklar?cija par pre?u pieg?d?m/ieg?d?m Kopienas iekšien?”;
- 394 “Informat?va deklar?cija par pieg?d?m/sniegtajiem pakalpojumiem un ieg?d?m valsts teritorij?”.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

20 Ar 2012. gada 11. maija l?mumu nodok?u iest?des konstat?ja, ka *Rom Packaging*, kas re?istr?ta Bukarest? (Rum?nija), ir sniegusi pakalpojumu *Paper Consult*, kas re?istr?ta Bistric?-Neseud? [*Bistri?a-N?s?ud*] (Rum?nija), par summu 190 340 Rum?nijas leju (RON) apm?r? (aptuveni EUR 44 560), neieskaitot PVN, pamatojoties uz 2011. gada 3. janv?r? nosl?gtu pakalpojumu sniegšanas l?gumu.

21 T? k? *Rom Packaging* kopš 2010. gada 7. oktobra ir atz?ta par neakt?vu un kopš 2010. gada 1. novembra ir sv?tota no PVN maks?t?ju re?istra, jo nav iesniegusi likum? paredz?t?s nodok?u deklar?cijas, un ?emot v?r? Nodok?u kodeksa 11. panta 1.*ter* punktu, nodok?u iest?des ir secin?jušas, ka *Paper Consult* nav ties?bu atskait?t summu RON 45 680 (aptuveni EUR 10 694) apm?r?, proti, summu, kas k? PVN samaks?ta par pakalpojumiem, kurus sniegusi *Rom Packaging*.

22 S?dz?ba, ko *Paper Consult* iesniedza par Fisk?l?s kontroles iest?des aktu, ar Klužas-Napokas Valsts finanšu administr?cijas Re?ion?l?s direkcijas 2014. gada 17. j?lija l?mumu tika noraid?ta k? nepamatota. Pras?ba nodok?u str?d?, ko *Paper Consult* c?la par šo l?mumu, savuk?rt tika noraid?ta ar 2015. gada 8. j?lija spriedumu civilliet?, ko tais?jusi *Tribunalul Bistri?a-N?s?ud* (Bistricas-Neseudas apgabaltiesa).

23 *Paper Consult* iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apel?cijas tiesa, Rum?nija). T? neapstr?d?ja zi?as par faktiem, ko sniegušas nodok?u iest?des un *Tribunalul Bistri?a-N?s?ud* (Bistricas-Neseudas apgabaltiesa). Savuk?rt t? nor?d?ja, ka ANAF

EU:C:2013:8, 54. punkts, k? ar? 2016. gada 21. decembris, *Vervloet u.c.*, C?76/15, EU:C:2016:975, 57. punkts).

30 Šaj? liet? iesniedz?jtiesa sav? l?mum? ir nor?d?jusi, ka papildus pamatam par *ANAF* priekšs?d?t?ja l?muma neattiecin?m?bu *Paper Consult* ir izvirz?jusi ar? pamatu par nosac?jumu, lai tai b?tu ties?bas atskait?t PVN, iev?rošanu. T?d?? iesniedz?jtiesa ir uzskat?jusi, ka ir j?izjaut? Tiesa par Direkt?vas 2006/112 interpret?ciju.

31 T?d?j?di nav ac?mredzami, ka iesniedz?jtiesas l?gtajai Savien?bas ties?bu interpret?cijai neb?tu nek?das saist?bas ar pamatlietas priekšmetu vai ka t? b?tu hipot?tiska.

32 T?d?j?di iesniedz?jtiesas uzdotie jaut?jumi ir j?atz?st par pie?emamiem.

Par lietas b?t?bu

33 Ar saviem jaut?jumiem, kas j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds apl?kots pamatliet?, ar kuru nodok?a maks?t?jam ir atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu, pamatojoties uz to, ka uz??m?ju, kurš tam sniedzis pakalpojumu, par ko izdots r??ins, kur? ir skaidri nor?d?ti izdevumi un PVN, dal?bvalsts nodok?u administr?cija ir atzinusi par neakt?vu, – turkl?t tas ir dar?ts t?d? veid?, ka par šo atz?šanu par neakt?vu ir zin?ms publiski un inform?cija par to jebkuram š?s valsts nodok?u maks?t?jam ir pieejama internet?.

34 Šie jaut?jumi b?t?b? attiecas uz to, k? l?dzsvarot, pirmk?rt, ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, kas ir b?tisks PVN meh?nisma elements, un, otrk?rt, Direkt?v? 2006/112 atz?to un veicin?to m?r?i – c??u pret kr?pšanu nodok?u jom?.

35 Attiec?b? uz ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru nodok?a maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas ir j?maks? vai kas k? priekšnodoklis ir samaks?ts par ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips (skat. it ?paši spriedumus, 2001. gada 25. oktobris, Komisija/It?lija, C?78/00, EU:C:2001:579, 28. punkts, k? ar? 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 37. punkts).

36 K? Tiesa ir vair?kk?rt uzsv?rusi, Direkt?vas 2006/112 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un t?s princip? nevar tikt ierobežotas. It ?paši t?s ir nekav?joties ?stenojamas attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem priekšnodok?iem (skat. it ?paši spriedumus, 2000. gada 21. marts, *Gabalfriša* u.c., no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 43. punkts, k? ar? 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 38. punkts).

37 Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu visai saimnieciskajai darb?bai neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ja vien min?tajai darb?bai pašai ir piem?rojams PVN (skat. it ?paši spriedumus, 2000. gada 21. marts, *Gabalfriša* u.c., no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 44. punkts, k? ar? 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 39. punkts).

38 Tom?r priekšnoteikums ties?b?m atskait?t PVN ir gan materi?ltiesisko pras?bu vai nosac?jumu, gan form?lo pras?bu vai nosac?jumu iev?rošana.

39 Attiec?b? uz materi?ltiesiskaj?m pras?b?m vai nosac?jumiem no Direkt?vas 2006/112 168.

panta a) punkta izriet, ka, lai ieinteresētajai personai būtu tiesības atskaitīt nodokli, ir svarīgi, lai tā, pirmkārt, būtu “nodokļa maksātāja” šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, lai preces vai pakalpojums, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, nodokļa maksātāja būtu iepriekš izmantojusi saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojums būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs (šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 26. punkts, kā arī 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Attiecībā uz tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošanas noteikumiem, kas ir pielīdzināmi formālām prasībām vai nosacījumiem, Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir jā saglabā rēķini, kas izrakstīti saskaņā ar tās 220.–236. pantu un 238.–240. pantu.

41 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli tiktu piešķirtas gadījumā, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātāji nav izpildījuši atsevišķas formālas prasības (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 62. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts).

42 Tomēr varētu būt citādi, ja šādu formālo prasību pārkāpums neautu sniegt neapstrīdamus pierādījumus, ka ir izpildītas materiāltiesiskās prasības (spriedumi, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 71. punkts, kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 46. punkts). No lietas materiāliem izriet un ģenerālvokāts secinājumu 40.–43. punktā ir norādījis, ka pamatlietā tā nav.

43 Tāpat no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var tikt atteiktas, ja, ģemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai āunprātīga. Cēlā pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamo āunprātīgo rēķināšanu ir Direktīvā 2006/112 atzēts un ar to veicināts mērķis, un tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai āunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (spriedums, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 42. un 43. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

44 Attiecībā uz pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu no Tiesai iesniegtajiem materiāliem izriet, ka tā mērķis ir cēnāties pret krāpšanu PVN jomā, ar tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikumu sodot rēķināšanu, kas var aizkavēt šādas krāpšanas atklāšanu vai vismaz to, ka nodokļa maksātāji, kuri nepilda likumā paredzētos deklarācijas pienākumus vai kuri nemaksā PVN, izvairīs no nodokļu pārbaudes, deklarācijā norādot tādus datus attiecībā uz juridiskās adreses identificēšanu, kas neāuj nodokļu iestādei to identificēt, vai arī par kuriem nodokļu iestādes ir konstatējušas, ka tie nedarbojas savā juridiskajā adresē vai deklarētajā nodokļu rezidencē.

45 Eiropas Komisija – atsaukdams uz datiem, kas ietverti paziņojumā presē, kuru tā publicēja 2015. gada 4. septembrī, – savos apsvērumos ir norādījusi, ka krāpšana PVN jomā Rumānijā ir ļoti ievērojama, jo 2013. gadā starpība starp PVN jomā gaidītajiem ieņēmumiem un faktiski iekasēto PVN bija 41,1 %.

46 Šajā ziņā Rumānijas valdība tiesas sēdē arī uzsvēra, ka tieši to grūtību dēļ, kādas iestādēm radīs cēlāties pret krāpšanu PVN jomā, Rumānijas likumdevējs ir ieviesis izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prevencijas mehānismu, tādus nodokļa maksātājus, kuru negodīgā rēķināšana nodokļu jomā liedzot atklāt pārkāpumus PVN iekasēšanā un liecinot par krāpšanu nodokļu jomā, atzēdams par neaktīviem. Turklāt PVN nemaksāšana ietekmē ļoti preču un pakalpojumu

pārdošanas cenu un sniegtot pārdevējam konkurences priekšrocību, kas palielina pārdošanas apjomu, tādēļ ar finansiālu sankciju piemērošanu nepietiekot, lai cēnātos pret krāpšanu PVN jomā.

47 Nav šaubu, ka, tiecoties uz šo mērķi, dalībvalstis pilda savu pienākumu, kas izriet no LESD 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta un Direktīvas 2006/112 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta, – veikt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu PVN iekasāšanu pilnā apmērā savā teritorijā un cēnātos pret krāpšanu (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 41. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt pastāv tieša saikne starp iepriekšminētajiem no PVN, ievērojot piemērojamās Savienības tiesības, un atbilstošo PVN resursu nodošanu Savienības budžetam, jo jebkādā trūkumā PVN iepriekšminētajā, iespējams, izraisa minēto resursu samazinājumu (skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts).

48 Šajā ziņā jāatgādina, ka dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļa maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasā maksājams nodoklis (skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. panta pirmo daļu dalībvalstis var noteikt citus pienākumus, izņemot tos, kuri paredzēti šajā direktīvā, ja dalībvalstis tos uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasātu PVN un novērstu krāpšanu.

50 Tomēr šie dalībvalstu veiktie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams minēto mērķu sasniegšanai. Tātad tie nedrīkst tikt izmantoti tādējādi, ka tie sistemātiski apdraudtu tiesības uz PVN atskaitēšanu un tātad – PVN neitralitāti (spriedumi, 2000. gada 21. marts, *Gabfrisa u.c.*, no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 52. punkts, kā arī 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 57. punkts).

51 Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka administrācija nedrīkst noteikt nodokļa maksātājam pienākumu veikt sarežģītas un padziļinātas pārbaudes attiecībā uz tās piegādātāju, faktiski uzliekot tam pārbaudes darbības, kuras ir jāveic šai administrācijai (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 65. punkts, kā arī 2013. gada 31. janvāris, *Stroytrans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 50. punkts).

52 Turpretī prasība, lai uzņēmums veiktu visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var prasīt, lai pārlicinātos, ka, veicdams darījumus, tas nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 65. un 68. punkts, kā arī 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 54. punkts).

53 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu pārbaudes darbības, kuras ir jāveic administrācijai, netiek nodotas nodokļa maksātājam, bet gan nodokļa maksātājs tiek informēts par administratīvās izmeklēšanas iznākumu; no tā izriet, ka kompetentā administrācija vairs nevar pārbaudīt nodokļa maksātāju, kurš atzīts par neaktīvu vai nu tādēļ, ka šis nodokļa maksātājs vairs nav pildījis likumā noteiktos deklarēšanas pienākumus, vai arī tādēļ, ka ir norādījis tādus datus attiecībā uz juridiskās adreses identificēšanu, kas neapņemas attiecīgajai nodokļu iestādei to identificēt, vai arī tādēļ, ka nedarbojas savā juridiskajā adresē vai deklarētajā nodokļu rezidencē.

54 Vienīgais nodokļa maksātājam noteiktais pienākums ir ieskatīties par neaktīviem atzīto nodokļa maksātāju sarakstā, kas publiskots ANAF birojos un publicēts tās interneta lapā; turklāt šādu pārbaudi veikt ir viegli.

55 Tādējādi šīet, ka, nodokļa maksājumu nosakot pienākumu veikt šo pārbaudi, valsts tiesību akti ir vērsti uz mērīti, kas ir leģitīms un kas Savienības tiesību sistēmā pat ir noteikts, proti, mērītis nodrošināt pareizu PVN iekasšanu un novērst krāpšanu, un ka ir saprātīgi prasīt, lai šādu pārbaudi veiktu saimnieciskās darbības subjekts. Tomēr ir svarīgi pārbaudīt, vai šie tiesību akti nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu izvirzīto mērīti.

56 Ja var tikt uzskatīts, ka likumā paredzēto nodokļu deklarāciju neiesniegšana liecina par krāpšanu, tad tas nav neatpazīkams pierādījums krāpšanas PVN jomā esamībai. Turklāt no Tiesai iesniegtajiem materiāliem – neskarot pārbaudes, kas jāveic iesniedzītīesai, – izriet, ka, pat ja nodokļa maksātājs koriģētu savu stāvokli un panāktu, ka tiek svētrots no to nodokļa maksātāju saraksta, kuri reģistrēti kā neaktīvi, Nodokļu kodeksa 11. panta 1.ter punktā paredzētā sankcija saglabātos, pat ja preces vai pakalpojuma saņēmējs nevarētu atgūt tiesības atskaitīt PVN. Savukārt Nodokļu kodeksa 11. panta 1.bis punktā ir paredzēts, ka nodokļa maksājumu, kas ir “no jauna aktivēti”, pēc tās “jaunas aktivēšanas” ir atļauts atgūt PVN, kura atskaitīšana tam ir atteikta aktivitātes neesamības periodā.

57 Šajā ziņā Rumānijas valdība ir norādījusi, ka šis likums ir grozīts un kopš 2017. gada 1. janvāra nodokļa maksātāja, kas atzīta par neaktīvu, jaunas aktivēšanas gadījumā neaktivēšanas sekas nodokļu jomā ir atceltas gan attiecībā uz minēto nodokļa maksātāju, gan tās tirdzniecības partneriem, kuri atgūst tiesības atskaitīt PVN saistībā ar aktivitātes neesamības periodā noslēgtajiem darījumiem.

58 *Paper Consult* norāda, ka *Rom Packaging* esot samaksājusi valsts kasu PVN, kas iekasēta par līgumu, kurš noslēgts ar *Paper Consult*. Atbildot uz Tiesas uzdotu jautājumu, Rumānijas valdība apstiprināja, ka summas, kas atbilst PVN, kurš *Rom Packaging* ir jāmaksā, faktiski ir pārskaitītas, bet ka nebija iespējams pārbaudīt, vai šīs summas ir saistītas ar darījumiem, kuri noslēgti starp šīm abām sabiedrībām, jo *Rom Packaging* nebija iesniegusi PVN aprēķinus.

59 Neskarot pārbaudes, kas jāveic iesniedzītīesai, Nodokļu kodeksa 11. panta 1.ter punktā – redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietas faktiem, – tik un tādēļ nav paredzēta koriģēšana par labu nodokļa maksātājam, kurš ir nelabvēlīgākā situācijā, neraugoties uz pierādījumiem, ka labvēlīgākā situācijā esošais nodokļa maksātājs ir samaksājis PVN, jo tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikums ir galīgs.

60 Tomēr nodokļa maksātāja nespēja pierādīt, ka darījumi, kuri noslēgti ar uzņēmēju, kas ir atzīta par neaktīvu, atbilst Direktīvā 2006/112 paredzētajiem nosacījumiem, tostarp nosacījumam, ka šīs uzņēmējs ir pārskaitījis PVN valsts kasei, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šajā direktīvā izvirzīto leģitīmo mērīti.

61 Tādēļ uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tās nepieļauj tādēļ valsts tiesisko regulējumu, kāds aplūkots pamatlietā, atbilstoši kuram nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka uzņēmēju, kurš tam sniedzis pakalpojumu, par ko izdots rēķins, kurš ir skaidri norādīti izdevumi un PVN, dalībvalsts nodokļu administrācija ir atzinusi par neaktīvu, – turklāt tas ir darīts tādā veidā, ka par šo atzīšanu par neaktīvu ir zināms publiski un informācija par to jebkuram šīs valsts nodokļu maksātājam ir pieejama internetā –, ja šīs tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikums ir sistemātisks un galīgs, kas neļauj iesniegt pierādījumus par krāpšanas vai nodokļu ieņēmumu zuduma neesamību.

Par līgumu ierobežot Tiesas sprieduma iedarbību laikā

62 Rumānijas valdība ir lūgusi Tiesai gadījumā, ja tās uzskatītu, ka Savienības tiesības

nepie?auj t?du likumu, k?ds apl?kots pamatliet?, ierobežot pasludin?m? sprieduma iedarb?bu laik?.

63 Sava l?guma pamatojumam š? vald?ba nor?da, pirmk?rt, uz savu labtic?bu, kas izriet no objekt?v?m šaub?m par Tiesas judikat?ras piem?rojam?bu, k? ar? par to, k? ir piem?rojams "EU Pilot" proced?ras attiec?b? uz pamatliet? apl?koto valsts tiesisko regul?jumu izn?kums, saist?b? ar kuru, pamatojoties uz Rum?nijas iest?žu atbildi, Komisija bija lietu izbeigusi, kas esot ??vis š?m iest?d?m uzskat?t, ka min?tais tiesiskais regul?jums atbilst Savien?bas ties?b?m. Otrk?rt, Rum?nijas vald?ba nor?da uz smag?m finansi?l?m sek?m, ja p?c Tiesas sprieduma pasludin?šanas PVN atskait?šana b?tu j?pieš?ir visiem uz??m?jiem, kuri ir nosl?guši dar?jumus ar uz??m?jiem, kas ir atz?ti par neakt?viem kopš 2007. gada.

64 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru Savien?bas ties?bu normas interpret?cija, ko p?d?j? min?t? sniedz, ?stenojot tai ar LESD 267. pantu pieš?irto kompetenci, izskaidro un preciz? š?s ties?bu normas noz?mi un darb?bas jomu t?, k? t? ir j?saprot un j?piem?ro vai k? to b?tu bijis j?saprot un j?piem?ro no t?s sp?k? st?šan?s br?ža. No t? izriet, ka š?di interpret?to ties?bu normu tiesa var piem?rot un tiesai t? ir j?piem?ro ar? attiec?b? uz tiesiskaj?m attiec?b?m, kas raduš?s pirms nol?muma, ar kuru tiek lemts par l?gumu sniegt interpret?ciju, pie?emšanas, ja turkl?t ir izpild?ti nosac?jumi attiec?b? uz str?da par min?t?s ties?bu normas piem?rošanu piekrit?bu kompetentaj?m ties?m (skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGII C u.c.*, no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 58. punkts, k? ar? 2016. gada 22. septembris, *Microsoft Mobile Sales International u.c.*, C?110/15, EU:C:2016:717, 59. punkts).

65 Tiesa tikai piln?g? iz??muma k?rt?, piem?rojot Savien?bas ties?bu sist?mai rakstur?go visp?r?jo tiesisk?s noteikt?bas principu, var ierobežot iesp?ju jebkurai ieinteres?tajai personai atsaukties uz normu, kuru Tiesa ir interpret?jusi, lai apstr?d?tu labtic?gi nodibin?tas tiesisk?s attiec?bas. Lai var?tu pie?emt l?mumu par š?du ierobežojumu, ir j?izpilda divi b?tiski krit?riji, proti, labtic?bas esam?ba ieinteres?to personu vid? un b?tisku trauc?jumu rašan?s risks (skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGII C u.c.*, no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 59. punkts, k? ar? 2016. gada 22. septembris, *Microsoft Mobile Sales International u.c.*, C?110/15, EU:C:2016:717, 60. punkts).

66 Konkr?t?k, Tiesa ir izmantojusi š?du risin?jumu tikai ?oti konkr?tos apst?k?os, kad past?v?ja risks, ka var?tu iest?ties smagas ekonomiskas sekas, it ?paši saist?b? ar t?du tiesisko attiec?bu lielo skaitu, kas nodibin?tas labtic?gi, pamatojoties uz regul?jumu, kurš tika uzskat?ts par sp?k? esošu, un izr?d?j?s, ka priv?tpersonas un valsts iest?des bija iesaist?tas r?c?b?, kas neatbilda Savien?bas ties?b?m saist?b? ar objekt?vu un b?tisku nenoteikt?bu attiec?b? uz Savien?bas ties?bu normu piem?rojam?bu; šo nenoteikt?bu var?ja veicin?t t?da pati citu dal?bvalstu vai Komisijas ?stenota r?c?ba (skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGII C u.c.*, no C?338/11 l?dz C?347/11, EU:C:2012:286, 60. punkts, k? ar? 2016. gada 22. septembris, *Microsoft Mobile Sales International u.c.*, C?110/15, EU:C:2016:717, 61. punkts).

67 Attiec?b? uz Rum?nijas vald?bas nor?d?taj?m šaub?m par Savien?bas ties?bu interpret?ciju ir j?atg?dina, ka pret nodok?a maks?t?jiem v?rstais ties?bu atskait?t PVN atteikums ir iz??mums no pamatprincipa par kop?jo PVN sist?mu; saska?? ar past?v?go judikat?ru šis iz??mums ir atz?stams par likum?gu tikai ?rk?rtas apst?k?os.

68 Tas, ka Komisija ir izbeigusi "EU Pilot" proced?ru, nemaina šo anal?zi. Š?das neform?las proced?ras izbeigšana, ko nek?di nereglament? L?guma normas, bet kas ietver br?vpr?t?gu Komisijas un dal?bvalstu sadarb?bu, kura visp?r?ji ir v?rsta uz to, lai vienlaikus pareizi piem?rotu Savien?bas ties?bas un savlaic?gi atrisin?tu jaut?jumus, kas rodas saist?b? ar šo piem?rošanu,

nekādi iepriekš neietekmē Komisijas iespēju atbilstoši LESD 258. pantam celt formālu prasību sakarā ar pienākumu neizpildi. Katrā ziņā pati Komisijas attieksme nevar pamatot dalībvalsts tiesisko pārvaldību attiecībā uz sava valsts tiesiskā regulējuma atbilstību Savienības tiesībām, ja, kā tas ir šajā lietā, no judikatūras izriet, ka nav objektīvas un būtiskas neskaidrības attiecībā uz Savienības tiesību – it īpaši Direktīvas 2006/112 tiesību normu – piemērojamību.

69 Tā kā kritērijs par labticības esamību ieinteresēto personu vidū attiecībā uz Rumānijas iestādēm nav izpildīts, nav jāpārbauda, vai ir izpildīts kritērijs par ekonomisko seku smagumu.

70 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka šis sprieduma iedarbība laikā nav jāierobežo.

Par tiesīšanās izdevumiem

71 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādai valsts tiesisko regulējumu, kāds aplūkots pamatlietā, atbilstoši kuram nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanu, pamatojoties uz to, ka uzņēmēju, kurš tam sniedzis pakalpojumu, par ko izdots rēķins, kurā ir skaidri norādīti izdevumi un pievienotās vērtības nodoklis, dalībvalsts nodokļu administrācija ir atzinusi par neaktīvu, – turklāt tas ir darīts tādā veidā, ka par šo atzīšanu par neaktīvu ir zināms publiski un informācija par to jebkuram šīs valsts nodokļu maksātājam ir pieejama internetā –, ja šīs tiesības uz nodokļa atskaitēšanu atteikums ir sistemātisks un galīgs, kas neļauj iesniegt pierādījumus par krāpšanas vai nodokļu ieņēmumu zuduma neesamību.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.