

Lieta C-358/20**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 30. jūlijs

Iesniedzējtiesa:

Judecătoria Oradea (Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 9. jūlijs

Prasītāja:

Promexor Trade SRL

Atbildētāja:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor

Pamatlietas priekšmets

Prasība, ko prasītāja *Promexor Trade SRL* ceļ iesniedzējtiesā *Judecătoria Oradea* (Oradjas pirmās instances tiesa, Rumānija) pret atbildētāju *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor* (Klužas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Bihoras apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija), lūdzot atcelt 2019. gada 19. aprīļa maksājuma rīkojumu un 2019. gada 19. aprīļa izpildes rīkojumu, kas izdoti pret prasītāju uzsāktās piespiedu izpildes procedūras ietvaros, kā arī atcelt parādzīmi un piespiedu izpildes dokumentu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu tiek lūgts interpretēt LES 5. panta 4. punktu, Direktīvas 2006/112/EK 1. pantu, 167.–169. pantu, 176.–180. pantu, 214. panta 1. punktu, 250. pantu un 272. un 273. pantu, kā arī neitralitātes, efektivitātes,

lojālas sadarbības, tiesisko attiecību drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principus.

Prejudiciālie jautājumi

1. Vai Direktīvas 2006/112/EK normas un nodokļu neitralitātes princips nepieļauj tādas valsts tiesību normas, ar kurām dalībvalsts liek pilsonim uz nenoteiktu laiku iekasēt un samaksāt valstij PVN, tomēr neatzīstot viņam korelatīvi tiesības uz PVN atskaitīšanu, jo viņam pēc nodokļu iestādes ierosmes ir atcelts PVN identifikācijas numurs tā iemesla dēļ, ka PVN deklarācijās, kas iesniegtas secīgus sešus kalendāros mēnešus/secīgus divus kalendāros ceturkšņus, neesot norādīti ar PVN apliekamie darījumi?

2. Vai, ievērojot pamatlietas strīda apstākļus, ar tiesiskās drošības principu, tiesiskās palāvības aizsardzības principu, samērīguma principu un lojālas sadarbības [principu], kā tie izriet no Direktīvas 2006/112/EK, ir saderīga tāda valsts tiesību norma vai nodokļu administrācijas prakse, atbilstoši kurai, lai gan dalībvalsts pēc juridiskās personas lūguma parasti ļauj tai no jauna reģistrēties kā PVN maksātājam pēc tam, kad pēc nodokļu iestādes ierosmes ir atcelts tās PVN identifikācijas numurs, noteiktos konkrētos apstākļos nodokļu maksātājs nevar lūgt jaunu reģistrāciju par PVN maksātāju uz gluži formālu iemeslu pamata, un viņam ir noteikts pienākums uz nenoteiktu laiku iekasēt un samaksāt valstij PVN, tomēr bez viņam korelatīvi atzītām tiesībām uz PVN atskaitīšanu?

3. Vai, ievērojot pamatlietas strīda apstākļus, tiesiskās drošības princips, tiesiskās palāvības aizsardzības princips, samērīguma princips un lojālas sadarbības [princips], kā tie izriet no Direktīvas 2006/112/EK, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz noteikt nodokļu maksātājam pienākumu uz nenoteiktu laiku iekasēt un samaksāt valstij PVN, korelatīvi neatzīstot viņam tiesības uz [PVN] atskaitīšanu, ja nodokļu iestāde konkrētajā gadījumā nav pārbaudījusi pamatprasību izpildi, kas vajadzīga tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanai, un ja nodokļu maksātājs nav veicis nekādu krāpšanu?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

LES 5. panta 4. punkts un 4. panta 3. punkts

Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu, kas grozīta ar Direktīvu 2010/45/ES, 1. panta 1. punkts, 167.–169. pants un 176.–180. pants, 214. panta 1. punkts un 250., 272. un 273. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Likums Nr. 571/2003 Par nodokļu kodeksu), spēkā līdz 2015. gada 31. decembrim

153. panta 9. punkta e) apakšpunkts, kurā būtībā ir paredzēts, ka kompetentās nodokļu iestādes atceļ nodokļu maksātāja reģistrāciju par PVN maksātāju, ja par secīgiem sešiem mēnešiem iesniegtajās nodokļu deklarācijās nav norādītas nedz preču/pakalpojumu iegādes, nedz preču piegādes/pakalpojumu sniegšana, kas būtu īstenotas minētajos atsaucē laika posmos

153. panta 9.¹ punkta d) apakšpunkts, saskaņā ar kuru pēc nodokļu maksātāja PVN identifikācijas numura atcelšanas kompetentās nodokļu iestādes pēc nodokļu maksātāju lūguma reģistrē tos par PVN maksātājiem 9. punkta e) apakšpunktā paredzētajā gadījumā, pamatojoties uz godprātīgi apliecinātu deklarāciju, no kuras izriet, ka tie veiks saimnieciskas darbības. Turklāt nodokļu maksātāji, kuri atrodas tādā situācijā, nevar piemērot tiesību normas par atbrīvojuma sliekšņiem mazajiem uzņēmumiem.

11. panta 1.3 punkts, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājiem, kuru PVN identifikācijas numurs ir ticis atcelts, attiecīgajā periodā nav tiesību uz PVN atskaitīšanu par veiktajām iegādēm, bet tiem ir jāmaksā PVN par apliekamajiem darījumiem, kas veikti šajā laika posmā. Par tādām preču iegādi un/vai pakalpojumu saņemšanu laika posmā, kurā ieinteresētajai personai nav bijis derīgs PVN identifikācijas numurs, darījumos, kuri tiks noslēgti pēc PVN identifikācijas numura reģistrēšanas un kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, PVN par labu nodokļa maksātājam tiek koriģēts, to iekļaujot pirmajā vai – vajadzības gadījumā – vēlākā nodokļa deklarācijā, ko nodokļa maksātājs ir iesniedzis pēc PVN identifikācijas numura reģistrēšanas; tas attiecas uz nodokli par: a) reģistrācijas brīdī noliktavā uzglabātām precēm un neizmantotiem pakalpojumiem, kas identificēti inventarizācijā; b) materiāliem aktīviem, ieskaitot ražošanas līdzekļus, par kuriem atskaitījuma koriģēšanas laika posms nav beidzies, kā arī materiāliem aktīviem izpildes stadijā, kas identificēti inventarizācijā un kas ieinteresētajai personai pieder reģistrācijas brīdī.

145. pants, kurā ir paredzēts, ka tiesības uz atskaitīšanu rodas brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams [1. punkts], ka ikvienam nodokļu maksātājam ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par veiktajām iegādēm, ja minētās iegādes ir paredzētas noteiktiem, konkrēti paredzētiem darījumiem [2. punkts], un ka noteiktos apstākļos tiek piešķirtas tiesības atskaitīt nodokli par iegādēm, ko nodokļa maksātājs veicis pirms reģistrēšanās par PVN maksātāju [4. punkts]

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Likums Nr. 227/2015 Par nodokļu kodeksu), spēkā no 2016. gada 1. janvāra

11. panta 8. punkts, kas būtībā paredz, ka nodokļa maksātājiem, kuru reģistrācija par PVN maksātājiem ir tikusi atcelta, attiecīgajā periodā nav tiesību uz PVN atskaitīšanu par veiktajām iegādēm, bet ir jāmaksā PVN par apliekamajiem darījumiem, kas veikti šajā laika posmā. Pēc nodokļu maksātāja reģistrēšanās par PVN maksātāju atbilstoši 316. panta 12. punktam viņš īsteno tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par tām preču un/vai pakalpojumu iegādēm, kas veiktas laika posmā, kad viņa PVN identifikācijas numurs bija atcelts, izmantojot pirmo vai –

vajadzības gadījumā – vēlāku nodokļa deklarāciju, ko nodokļa maksātājs ir iesniedzis pēc PVN identifikācijas numura reģistrēšanas, kaut arī fakturrēķinā nav nodokļu maksātāja PVN identifikācijas numura. Pēc reģistrēšanās par nodokļa maksātājiem atbilstoši 316. panta 12. punktam par preču piegādēm/pakalpojumu sniegšanu, kas veiktas laikposmā, kad nodokļu maksātāju PVN identifikācijas numurs bija atcelts, viņi izdod fakturrēķinus, kuros atsevišķi ieraksta konkrētajā periodā saņemto PVN.

316. panta 12. punkta d) apakšpunkts, kas būtībā atbilst Likuma Nr. 571/2003 153. panta 9.¹ punkta d) apakšpunktam

297. panta 1., 4. un 6. punkts, kas atveido Likuma Nr. 571/2013[2003] 145. panta 1., 2. un 4. punktu

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 2014. gada 30. aprīlī atbildētāja izdeva rīkojumu pēc savas ierosmes atcelt prasītājas PVN reģistrācijas numuru tā iemesla dēļ, ka PVN deklarācijās, kas iesniegtas par sešiem secīgiem mēnešiem, nebija norādīti ar PVN apliekami darījumi. No 2014. gada maija, tā kā prasītājam vairs nebija derīga PVN identifikācijas numura, tā izdeva nodokļu fakturrēķinus bez PVN.
- 2 2019. gada aprīlī atbildētāja brīdināja prasītāju, ka drīzumā tiks veikta nodokļu pārbaude par laikposmu no 2014. gada 1. aprīļa līdz 2017. gada 31. decembrim. Lai novērstu naudas soda uzlikšanu par nodokļu deklarāciju neiesniegšanu termiņā, prasītāja nolēma ar atpakaļejošu datumu iesniegt deklarāciju par saņemto PVN, kas ir jāiesniedz visiem nodokļu maksātājiem, kuru PVN identifikācijas numurs ir ticis atcelts.
- 3 Pamatojoties uz attiecīgajās deklarācijās ietverto un neveicot turpmākas pārbaudes, 2019. gada 19. aprīlī atbildētāja izdeva izpildes rīkojumu un uzsāka piespiedu izpildes procedūru attiecībā pret prasītāju, izdodot 2019. gada 19. aprīļa maksājuma rīkojumu.
- 4 Nodokļu pārbaude notika 2019. gada 11. jūnijā; kontroles iestāde uzskatīja, ka par laikposmu, par kuru tika veikta pārbaude, prasītāja ir pareizi iesniegusi PVN deklarācijas.
- 5 Pēc pārbaudes beigu datuma, bet noilguma termiņa laikā prasītāja 2019. gada 31. jūlijā iesniedza korekcijas deklarāciju par summu, kas vienāda ar 0.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 6 Prasītāja apgalvo, ka, kaut gan pastāv nodokļu situācijas labošanas pasākumi gadījumā, kad nodokļu maksātāja PVN identifikācijas numurs ir atcelts, tādējādi, ka pēc jaunās reģistrēšanās par PVN maksātāju sabiedrībai ir iespēja ar

atpakaļejošu spēku izmantot PVN atskaitīšanu par laikposmu, kad tai nebija PVN identifikācijas numura, konkrēti prasītājam šie pasākumi nav pieejami.

- 7 Tā arī uzskata, ka nodokļu maksātāja, kuram ir atcelts PVN identifikācijas numurs, bet kurš dažādu iemeslu dēļ neregistrējas no jauna, rīcībā nav neviena labošanas pasākuma. Līdz ar to saglabāt viņam pienākumu uz nenoteiktu laiku maksāt PVN situācijā, kurā viņam nav nekāda labuma, kas izrietētu no PVN maksātāja statusa, ir pretrunā principiem, kuri šajā jomā noteikti ar Tiesas judikatūru.
- 8 Atbildētāja apgalvo, ka PVN deklarācijas, kas jāiesniedz nodokļu maksātājiem, kuru PVN identifikācijas numurs ir atcelts, prasītāja ir regulāri iesniegusi un tās ir tikušas apstiprinātas ar zvērestu. Atbilstoši spēkā esošajiem tiesību aktiem ienākumu deklarācijas korekcija vairs neesot iespējama pēc nodokļu pārbaudes beigām.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 9 Iesniedzējtiesa izvirza problēmu par strīdam piemērojamā valsts tiesiskā regulējuma saderību ar principiem, kuri izriet no Direktīvas 2006/112, un ar Tiesas judikatūru, gadījumā, ja pēc PVN identifikācijas numura atcelšanas nodokļu maksātājam vairs nav tiesību atskaitīt PVN par veiktajām iegādēm, bet tam joprojām paliek pienākums maksāt saņemto PVN, bez iekasēšanas pienākumam paredzēta termiņa.
- 10 Lai gan tiesības uz atskaitīšanu varētu izmantot ar atpakaļejošu datumu pēc jaunās reģistrēšanās par PVN maksātāju, prasītājam konkrētajā gadījumā nav tādas iespējas, jo tā neatbilst formālai prasībai tā iemesla dēļ, ka tās administrators ir citas sabiedrības partneris, kurā notiek maksātspējas procedūra.
- 11 Tā kā prasītāja nevar izmantot arī atbrīvojuma režīmu, kas piemērojams mazajiem uzņēmumiem, tai uz nenoteiktu laiku ir liegtas tiesības uz PVN atskaitīšanu, bez iespējas gūt labumu no PVN sistēmas.
- 12 No nodokļu neitralitātes principa viedokļa iesniedzējtiesa atsauca uz spriedumiem *Elida Gibbs* (C-317/94), *Kraft Foods Polska* (C-588/10), *Zabrus Siret* (C-81/17), *Gamesa Wind România* (C-69/17), *Dobre* (C-159/17) un *Astone* (C-332/15), apgalvojot, ka minēto spriedumu pamatā esošie apstākļi tomēr atšķiras no šīs lietas apstākļiem.
- 13 Tas, ka prasītājam nebija iespējams no jauna reģistrēties kā PVN maksātājam un tādējādi izmantot atskaitīšanas tiesības, iesniedzējtiesas ieskatā ir pielīdzināms formālas prasības neievērošanai. Turklāt nodokļu iestādēm nebija neiespējami pārbaudīt, vai ir izpildītas pamatprasības atskaitīšanas tiesību izmantošanai.
- 14 Kas attiecas uz samērīguma principu, iesniedzējtiesa apgalvo, atsaucoties uz spriedumiem *Collée* (C-146/05) un *Salomie un Oltean* (C-183/14), ka absolūts

atskaitīšanas tiesību atteikums prasītājas gadījumā varētu šķist nesamērīgs, jo nepastāv krāpšana, un nodokļu iestāde nav pārbaudījusi pamatprasību izpildi.

- 15 Tā kā šajā lietā atbildētāja nav pārbaudījusi pamatprasību izpildi, un tādējādi prasītājai *sine die* ir pienākums iekasēt PVN, jo tā – nezinādama savu pildāmo pienākumu tvērumu – atrodas pastāvīgā nedrošības situācijā, un tai arī nav juridiska instrumenta PVN sistēmas izmantošanai, iesniedzējtiesa, atsaucoties uz spriedumu Īrija/Komisija (C-325/85), izvirza jautājumu par tiesiskās drošības principa un tiesiskās palāvības aizsardzības principa pārkāpumu un, no to pienākumu viedokļa, kas valstīm uzlikti ar Direktīvu 2006/112, par lojālas sadarbības principa pārkāpumu.

DARBA VERSIJA