

Lieta C-430/19**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 3. jūnijs

Iesniedzējtiesa:*Tribunalul Cluj* (Rumānija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 15. maijs

Prasītāja:*SC C. F. SRL***Atbildētāji:***A. J. F. P. M.**D. G. R. F. P. C.***Pamatlietas priekšmets**

Prasības pieteikums administratīvajā un nodokļu tiesvedībā, kuru iesniedza prasītāja *SC C. F. SRL* [sabiedrība ar ierobežotu atbildību *SC C. F.*] tiesvedībā pret *Administrația Județeană a Finanțelor Publice M.* [Rumānijas Valsts ieņēmumu dienesta M. nodaļu] (turpmāk tekstā – “*A.J.F.P.M.*”) un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C.* [K. Reģionālo valsts finanšu ģenerāldirekciju] (turpmāk tekstā – “*D.G.R.F.P.C.*”), kuras priekšmets ir nodokļu administratīvā akta apstrīdēšana.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu *Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale* [Klužas apgabaltiesas Administratīvo un nodokļu lietu, darba un sociālās apdrošināšanas strīdu palāta] lūdz interpretēt tiesību uz aizstāvību ievērošanas principu saistībā ar tiesību

pieklūt administratīvajai lietai, kā arī interpretēt tā dēvēto “nevainīgās puses teoriju”.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai saskaņā ar tiesību uz aizstāvību ievērošanas principu, kas līdz šim ir izklāstīts Tiesas judikatūrā (lietas *Solvay*, *Sopropé Organizações de Calçado Lda* un *Ispas*), privāttiesību subjektam izdoto nodokļu administratīvo aktu var atzīt un ir jāatzīst par spēkā neesošu gadījumā, ja privāttiesību subjektam nebija iespējas piekļūt informācijai, pamatojoties uz kuru attiecībā uz šo subjektu tika izdots nodokļu administratīvais akts, kaut arī šajā aktā ir atsauce uz dažiem administratīvās lietas elementiem?

2. Vai neitralitātes, samērīguma un līdzvērtības principi nepieļauj izmantot tiesības uz PVN un uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitījumu, ja sabiedrībai ar nevainojamu nodokļu reputāciju ir atteikts izmantot tiesības uz uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitījumu piegādātāju nodokļu reputācijas dēļ, kura tiek prezumēta kā nepiemērota pamatojoties uz tādiem elementiem kā personāla trūkums, transportlīdzekļu trūkums, tādos apstākļos, kad nodokļu iestāde nesniedz nekādu pierādījumu darbībām, kuras liecinātu par attiecīgo piegādātāju nodokļu atbildību/kriminālatbildību?

3. Vai Savienības tiesībām atbilst tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru, lai izmantotu tiesības uz PVN un uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitījumu, ir jābūt ne tikai rēķinam, bet arī citiem attaisnojošiem dokumentiem kā, piemēram, izmaksu tāmei un darbu gaitu apliecinājošiem dokumentiem, papildu apliecinājošiem dokumentiem, kuri nav skaidrā un precīzā veidā paredzēti valsts nodokļu tiesiskajā regulējumā?

4. Vai, ņemot vērā spriedumu lietā *WebMindLicenses*, var uzskatīt, ka nodokļu krāpšana notiek gadījumā, ja nodokļu maksātājs iegādājas preces un saņēma pakalpojumus no cita nodokļu maksātāja, kurš izmanto atšķirīgu nodokļu režīmu nekā attiecīgais nodokļu maksātājs?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Tiesību uz aizstāvību ievērošanas princips, kā arī neitralitātes, samērīguma un līdzvērtības principi.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Likums Nr. 207/2015 Par nodokļu procesa kodeksu)

9. panta 1. punkts un 46. panta 2. punkta j) apakšpunkts, kuros ir paredzēts nodokļu iestādes pienākums dot nodokļu maksātājam iespēju izklāstīt savu nostāju un iekļaut to izdotajā nodokļu aktā.

278. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru administratīvā sūdzība neaptur nodokļu administratīvā akta izpildi.

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

11. panta 1. punkts

“Nosakot nodokļa, nodevas vai obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas summu, nodokļu iestādes var neņemt vērā darījumu, kuram nav saimnieciskā mērķa, pielāgojot tā nodokļu sekas, vai arī var pārkvalificēt darījuma vai darbības formu, lai atspoguļotu darījuma vai darbības saimniecisko saturu”.

25. panta 1. punkts

“Nosakot nodokļa rezultātu, par atskaitāmiem izdevumiem uzskata izdevumus, kuri ir radušies, veicot saimnieciskās darbības, ieskaitot tās, kuras reglamentē spēkā esošie tiesību akti, kā arī maksājot reģistrācijas nodevas, maksas un iemaksas tirdzniecības un rūpniecības palātām, darba devēju organizācijām un arodbiedrībām”.

299. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kas attiecas uz nodokļu maksātāja pienākumu PVN nolūkiem uzglabāt rēķinu un pierādījumu samaksātajam vai maksājamajam PVN.

Iepriekš spēkā esošais Nodokļu kodekss (Likums Nr. 571/2003) – 11. panta 1. punkts, 21. panta 1. punkts, 146. panta 1. punkta a) apakšpunkts – tiesību normas, kuras atbilst citētiem jaunā Nodokļu kodeksa pantiem.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *C. F. SRL* ir sabiedrība, kas ir dibināta saskaņā ar Rumānijas privāttiesībām un kuras darbības priekšmets ir meža resursu izmantošana. Laikposmā no 2016. gada 29. augusta līdz 2017. gada 13. aprīlim *A.J.F.P.M.* veica šajā sabiedrībā nodokļu pārbaudi. Šīs pārbaudes priekšmets bija uzņēmuma ienākuma nodoklis laikposmā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 31. decembrim, kā arī pievienotās vērtības nodoklis (PVN) laikposmā no 2014. gada 1. marta līdz 2016. gada 31. decembrim.
- 2 Minētās pārbaudes rezultātā tika paredzēti papildu nodokļa prasījumi uzņēmuma ienākuma nodokļa un PVN jomā. Sabiedrība *C. F. SRL* iesniedza nodokļu sūdzību par *A.J.F.P.M.* paziņojumu par nodokļa aprēķinu un nodokļu pārbaudes atzinumu. Sabiedrība norāda, ka nodokļu pārbaudē ir pieļauti vairāki pārkāpumi, gan

attiecībā uz nodokļu procedūras jautājumiem, gan attiecībā uz materiāltiesiskiem nodokļu tiesību jautājumiem.

- 3 Sabiedrības *C. F. SRL* sūdzība tika daļēji noraidīta kā nepamatota un daļēji apmierināta, uzliekot nodokļu inspekcijai pienākumu veikt jaunu nodokļu pārbaudi. Attiecībā uz sūdzības daļu, kas tika noraidīta, sabiedrība *C. F. SRL* iesniedza prasības pieteikumu atcelt aktu *Tribunalul Cluj* [Klužas apgabaltiesā, Rumānija]. Pirmkārt, sabiedrība *C. F. SRL*, atsaucoties uz Tiesas 2011. gada 25. oktobra spriedumu *Solvay*/Komisija (C-109/10 P, EU:C:2011:686), lūdz atcelt pārbaudes administratīvos aktus tādēļ, ka administratīvajā posmā tai tika liegta piekļuve visai administratīvajai lietai.
- 4 Jau sākotnējās administratīvās sūdzības rakstveida posmā prasītāja esot lūgusi nodokļu inspekcijas iestādēm ļaut tai izmantot tās tiesības piekļūt visai administratīvajai lietai. Minētais lūgums tika iesniegts situācijā, kad nodokļu pārbaude tika apturēta uz 6 mēnešiem, lai ļautu citai iestādei ar nodokļu pārbaudes kompetencēm, *Direcția Regională Antifraudă O.* [O. reģiona Krāpšanas apkarošanas birojam] (turpmāk tekstā – “*D. R. A. F. O.*”) veikt pārbaudi un vērsties iestādēs, kuras veic kriminālvajāšanu. Kriminālvajāšanas iestāžu veiktās pārbaudes noslēdzās ar lēmumu par lietas izbeigšanu. Sabiedrība *C. F. SRL* norāda arī uz dažiem procesuāliem pārkāpumiem.
- 5 Sabiedrība *C. F. SRL* tika apsūdzēta arī dalībā fiktīvos darījumos uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā un PVN jomā. Pēc Rumānijas nodokļu iestāžu uzskatiem, *C. F. SRL* veiktie komercdarījumi ar diviem tirdzniecības partneriem esot fiktīvi, jo šiem diviem piegādātājiem neesot tehnisko un loģistisko iespēju sniegt attiecīgos pakalpojumus. Nodokļu iestādes plāno atzīt sabiedrības *C. F. SRL* atbildību par tās piegādātāju iespējami nelikumīgo darbību nodokļu jomā.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 6 Saistībā ar piekļuvi dokumentiem, kuri attiecas uz pārbaudi, prasītāja norāda, ka pēc nodokļu pārbaudes procedūras atsākšanas sabiedrība *C. F. SRL* netika nekādā veidā informēta par citas kontroles iestādes veiktās pārbaudes ietekmi uz nodokļu pārbaudi. Turklāt prasītāja neesot varējusi atbilstošā veidā atsaukties uz tās konstatētajiem procesuāliem pārkāpumiem, jo tās tiesība piekļūt nodokļu pārbaudes administratīvajai lietai netika pat formāli atzīta.
- 7 Savā pretprasībā *A.J.F.P.M.* norāda uz apstākli, ka *D. R. A. F. O.* ieguva sākotnējos grāmatvedības dokumentus 2013. gada laikā un pēc tam tie tika nodoti *Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj* [Klužas tiesas prokuratūrai, Rumānija], kura veica izmeklēšanu par *C. F. SRL* veiktajiem noziegumiem mežsaimniecības jomā. Vēl tiek norādīts, ka nodokļu inspekcijas iestāde esot pārbaudījusi *C. F. SRL* nodokļu dokumentus *Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj* telpās. *A.J.F.P.M.* turklāt uzskata, ka sabiedrības *C. F. SRL* tiesība uz aizstāvību esot tikusi ievērota, jo sabiedrības juridiskais pārstāvis tika uzaicināts nodokļu iestādes birojā, lai saņemtu pārbaudes administratīvā akta eksemplāru.

- 8 Attiecībā uz apsūdzību piegādātāju nodokļu darbībā, pēc sabiedrības *C. F. SRL* uzskatiem, kuri ir pamatoti ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru par tā dēvēto “nevainīgās puses teoriju”, šī sabiedrība nevarot tikt uzskatīta par atbildīgu par tās piegādātāju, iespējams, nelikumīgo nodokļu darbību. Sabiedrība *C. F. SRL* uzskata, ka nav pieņemams nodokļu inspekcijas apgalvojums, saskaņā ar kuru attiecīgo darījumu fiktīvais raksturs izrietot no apstākļa, ka papildus rēķinam sabiedrība nevar iesniegt citus attaisnojošus dokumentus, ņemot vērā, ka Rumānijas augstākās tiesu iestādes, *Înalta Curte de Casație și Justiție* [Augstākās kasācijas tiesas], judikatūras līmenī ir atzīts, ka vienīgais attaisnojošais dokuments, kas ir pieprasīts Rumānijas tiesiskajā regulējumā, lai izmantotu tiesību uz nodokļa atskaitījumu gan PVN, gan uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā, ir rēķins.
- 9 Sabiedrība *C. F. SRL* apstrīd arī citu nodokļu inspekcijas apgalvojumu, saskaņā ar kuru šajā gadījumā pārbaudīto darījumu fiktīvais raksturs izrietot no apstākļa, ka aplūkojamām piegādātājām sabiedrībām tika piemērots mikrouzņēmumu ienākuma nodoklis 3 % apmērā, savukārt sabiedrībai *C. F. SRL* bija piemērojams uzņēmumu ienākuma nodoklis 16 % apmērā no gūtās peļņas. Sabiedrība *C. F. SRL* puda viedokli, ka, ņemot vērā Tiesas judikatūru lietā *WebMindLincenses* (spriedums, 2015. gada 17. decembris, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), nevar atzīt iespējamus zaudējumus valsts budžetam, ja tās piegādātāji ir izmantojuši juridisku iespēju piemērot atšķirīgu nodokļu režīmu nekā tas, ko izvēlēties *C. F. SRL*.
- 10 Nodokļu iestādes iesniegtajā pretprasībā ir precīzi atkārtots nodokļu pārbaudes akts un tajā *A.J.F.P.M.* neatsaucas uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 11 Attiecībā uz juridisko jautājumu par piekļuvi administratīvajai lietai iesniedzējtiesa atsauca uz Tiesas judikatūru par tiesību uz aizstāvību ievērošanas principu, konkrēti, spriedumu, 2008. gada 18. decembris, *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, 36. punkts), spriedumu, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino Logistics* (C-129/13, EU:C:2014:2041, 73. punkts) un spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, 39. punkts).
- 12 Iesniedzējtiesa norāda, ka pēc sprieduma lietā *Ispas* pasludināšanas Rumānijas likumdevējs nav veicis nekādus pasākumus, lai reglamentētu jēdzienu “tiesības piekļūt administratīvajai lietai”, precīzāk, ar kādiem nosacījumiem tās ir īstenojama, un, būtiskākais, kāds sods ir jāpiemēro valsts tiesu iestādei, kura konstatē šo tiesību pārkāpumu. Iesniedzējtiesa norāda arī, ka Rumānijas nodokļu procedūrā sākotnējās administratīvās sūdzības iesniegšana neaptur izpildi, kā tas skaidr izriet no Rumānijas nodokļu procesa kodeksa 278. panta 1. punkta formulējuma.
- 13 Tādējādi iesniedzējtiesai ir radušās nopietnas šaubas par valsts strīdā *A.J.F.P.M.* izdotajam pārbaudes administratīvajam aktam piemērojamām sankcijām par to, ka

tika pārkāptas tiesības piekļūt administratīvajai lietai. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka arī valsts tiesu iestāžu judikatūra par sankcijām, kas ir piemērojamas par tiesību uz aizstāvību neievērošanu, nav viennozīmīga.

- 14 Lietā *Ispas* Tiesai netika lūgts paskaidrot, kāds procesuālās sankcijas valsts tiesai ir jāpiemēro, ja tā konstatē, ka nav tikušas ievērotas nodokļu maksātāja tiesības piekļūt administratīvajai lietai. Nobeigumā, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, kādas sankcijas, pēc Tiesas uzskatiem, būtu piemērojams gadījumā, ja nav tikušas ievērotas tādas sabiedrības kā prasītāja tiesības uz aizstāvību, jo tai netika piešķirtas tiesības piekļūt administratīvai lietai, saistībā ar tiesību uz aizstāvību ievērošanas Eiropas tiesībām.
- 15 Otrais juridiskais jautājums attiecas uz veidu, kādā saskaņā ar Eiropas Savienības tiesībām var tikt atzīta tādas sabiedrības kā prasītāja atbildība par tās piegādātāju iespējami neatbilstošo rīcību. Iesniedzējtiesa norāda, ka nodokļu pārbaudes kontekstā A.J.F.P.M. neapgalvo, ka abas sabiedrības, kuras sniedz pakalpojumus sabiedrībai C. F. SRL, neievēroja deklarēšanas, grāmatvedības un maksājumu saistības pret valsts budžetu, bet gan norāda, ka šīs divas piegādātājas sabiedrības gūst labumu no nodokļu režīma, kas, pēc A.J.F.P.M. uzskatiem, ir izdevīgāks par to, kurā darbojas sabiedrība C. F. SRL. Iesniedzējtiesa uzskata, ka nodokļu režīma atšķirības starp pakalpojumu sniedzēju un tā saņēmēju, kas nav nekas cits kā juridiskas iespējas izmantošana, nevar būt nodokļu krāpšanas situācija. Līdz ar to iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai atrisinātu šo strīdu, ir ārkārtīgi noderīga interpretācija, ko Tiesa sniegs par tā dēvēto “nevainīgās puses teoriju”, ņemot vērā konkrētā gadījuma īpašo situāciju un tās iepriekšējo judikatūru.
- 16 Attiecībā uz judikatūru iesniedzējtiesa citē Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumus (ECT spriedums, 2010. gada 18. jūnijs, *Business Support Center/Bulgārija*, prasība Nr. 6689/03, 24. punkts un ECT spriedums, 2009. gada 22. janvāris, *Bulves AD Bulgaria*, prasība nr. 3991/03), kā arī Tiesas spriedumus (spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121; spriedums, 2011. gada 21. decembris, *Ciccala*, C-482/10, EU:C:2011:868, 17.–19. punkts; spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Gabor Toth*, C-324/11, EU:C:2012:549; spriedums, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen EOOD*, C-18/13, EU:C:2014:69, 31. punkts, un spriedums, 2015. gada 22. janvāris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 52. punkts).
- 17 Turklāt iesniedzējtiesai ir radušās šaubas saistībā ar attaisnojošiem dokumentiem, kurus pieprasīja A.J.F.P.M. finanšu inspekcijas nodaļa, lai pamatotu tiesības uz atskaitījumu uzņēmumu ienākuma nodokļa un PVN jomā. Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 178. panta a) punktu, vienīgā formālā prasība, kuru paredz Savienības tiesiskais regulējums, ir rēķina esamība. Tomēr augstākajā judikatūras līmenī ir bijuši konkrēto gadījumu risinājumi, no kuriem izriet, ka tiesības uz uzņēmumu ienākuma nodokļa atskaitījumu ir atkarīgas arī no citu attaisnojošo dokumentu uzrādīšanas papildus rēķinam. Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai izšķirtu

strīdu, arī šajā aspektā ir vajadzīga principa par būtības pārākumu pār formu interpretācija, kas ņem vērā konkrētā gadījuma īpatnības.

DARBA VERSIJA