

Lieta C-582/20**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 5. novembris

Iesniedzējtiesa:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 23. jūlijs

Prasītājs:

SC Cridar Cons SRL

Atbildētāji:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Pamatlietas priekšmets

Prasība, kas celta *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstākajā kasācijas tiesā) par *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesas, Rumānija) lēmumu, ar kuru tika noraidīta prasītāja *SC Cridar Cons SRL* apelācija, kuras mērķis bija atcelt dažus administratīvos pasākumus nodokļu jomā saistībā ar PVN, proti, paziņojumu par nodokļu pārskatīšanu un lēmumu par sūdzību, kas tika iesniegta par paziņojumu par nodokļu pārskatīšanu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu tiek lūgta Direktīvas 2006/112, it īpaši tās 167., 168. un 178. panta, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. panta interpretācija.

Prejudiciālie jautājumi

1. Vai Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir pretrunā tādiem valsts tiesību aktiem, kas ļauj nodokļu iestādēm pēc tam, kad tās ir izdevušas paziņojumu par nodokļu pārskatīšanu, ar ko tiek atteikts atzīt PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, apturēt administratīvās sūdzības izskatīšanu, kamēr nav zināms kriminālprocesa iznākums, kas varētu sniegt papildu pierādījumus attiecībā uz nodokļa maksātāja iesaistīšanos krāpšanā nodokļu jomā?

2. Vai Eiropas Savienības Tiesas atbilde uz iepriekšējo jautājumu varētu būt atšķirīga, ja administratīvās sūdzības izskatīšanas apturēšanas laikā nodokļa maksātājam būtu izdevīgi izmantot pagaidu pasākumus, lai apturētu PVN atskaitīšanas tiesību atzīšanas atteikuma sekas?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un Savienības judikatūra

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, jo īpaši tās 167., 168. un 178. pants.

Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants.

Spriedumi, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373), 37. un 38. punkts; 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774), 25. un 26. punkts; 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297), 22. punkts; 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775), 36. punkts; 2010. gada 22. decembris, *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818), 24. punkts; 2012. gada 6. septembris, *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549), 25. un 26. punkts; 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), 28. un 53. punkts; 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69), 26. punkts.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Likums Nr. 207/2015 par Nodokļu procedūras kodeksu), 95. pants attiecībā uz paziņojumu par nodokļu pārskatīšanu, un 113., 118., 127., 128. un 131. pants saistībā attiecīgi ar nodokļu revīzijas priekšmetu un veikšanas noteikumiem, nodokļu revīzijas apturēšanu, jaunu nodokļu revīziju un nodokļu revīzijas rezultātiem.

Šī likuma 132. pantā ir paredzēts nodokļu revīzijas iestādes pienākums paziņot kriminālvajāšanas iestādēm nodokļu revīzijas laikā konstatētos faktus, kas varētu tikt kvalificēti kā noziedzīgs nodarījums.

Tā paša likuma 268. panta 1. punktā ir paredzēts, ka pret parādzīmēm, kā arī pret citiem nodokļu administratīvajiem aktiem var iesniegt sūdzību, kas kvalificējama kā administratīva sūdzība, un kas neliedz tiesības vērsties tiesā ikvienam, kurš uzskata, ka ar nodokļu administratīvo aktu ir aizskartas viņa tiesības.

Iepriekšminētā likuma 273. pants reglamentē lēmumu par sūdzību, kas ir galīgs administratīvo tiesiskās aizsardzības līdzekļu sistēmā, un uzliek saistības nodokļu iestādei, kas izdevusi apstrīdētos nodokļu administratīvos pasākumus.

277. pants reglamentē administratīvo strīdu izšķiršanas procedūras apturēšanu un šim nolūkam paredz, ka kompetentā lēmējinstīcija var apturēt procedūru ar pamatotu lēmumu, *inter alia*, ja iestāde, kas veica kontroles darbības, ir vērsusies kompetentajās iestādēs, jo pastāv norādes par pārkāpuma izdarīšanu saistībā ar pierādījumiem par nodokļu bāzes noteikšanu, un to konstatēšana varētu ietekmēt administratīvā procesa iznākumu.

Tā paša likuma 278. panta (1) punktā noteikts, ka administratīvās sūdzības iesniegšana neaptur nodokļu administratīvā akta izpildi, un (2) punktā - ka šis pants tomēr neskar sūdzības iesniedzēja tiesības pieprasīt nodokļu administratīvā akta izpildes apturēšanu saskaņā ar *Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ* (Likums Nr. 554/2004 par administratīvo procesu tiesā).

281. pants paredz, ka lēmums par sūdzību, *inter alia*, tiek paziņots sūdzības iesniedzējam, kurš var apstrīdēt šo lēmumu kopā ar nodokļu aktiem, uz kuriem tas attiecas, kompetentajā administratīvajā tiesā.

350. pants paredz, ka pienācīgi pamatotos gadījumos pēc kriminālprocesa uzsākšanas, pēc prokurora atzinuma, nodokļu iestādēm var prasīt veikt nodokļu kontroles noteiktiem mērķiem.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ

14. pants “Akta izpildes apturēšana”

Pienācīgi pamatotos gadījumos un, lai novērstu draudošu kaitējumu, pēc tam, kad saskaņā ar 7. pantu ir paziņots valsts iestādei, kas izdevusi aktu, vai hierarhiski augstākstāvošai iestādei, cietusī persona var lūgt kompetento tiesu izdot rīkojumu par vienpusēju administratīvā akta izpildes apturēšanu līdz tiesas nolēmuma pasludināšanai. Ja cietusī persona 60 dienu laikā neiesniedz pieteikumu par akta atcelšanu, apturēšana tiek pārtraukta ar likumu un bez jebkādam formalitātēm. (...).”

15. pants “Apturēšanas lūgums pamatprasībā”

“Sūdzības iesniedzējs var pieprasīt vienpusēju administratīvā akta izpildes apturēšanu 14. pantā paredzēto iemeslu dēļ, iesniedzot kompetentajai tiesai lūgumu pilnībā vai daļēji atcelt apstrīdēto aktu. Šajā gadījumā tiesa var izdot rīkojumu apturēt apstrīdēto administratīvo aktu, līdz tiesas galīgā un neatsaucamā

lēmuma pasludināšanai. Lūgumu par apturēšanu var ierosināt vienlaikus ar pamatprasību vai ar atsevišķu prasību līdz lietas izlemšanai pēc būtības. (...)”.

Īss pamatlītas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Sabiedrība *Cridar Cons SRL*, kas veic saimniecisko darbību ceļu un maģistrāļu būvniecībā, tika pakļauta nodokļu revīzijai, ko veica *Administrația Județeană în Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud* (Bistricas-Neseudas Reģionālā publisko finanšu administrācija) sakarā ar pievienotās vērtības nodokļa (PVN) saistībām laika posmā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 30. aprīlim. Ar nodokļu revīzijas ziņojumu un ar 2014. gada 15. jūlija paziņojumu par nodokļu pārskatīšanu nodokļu iestāde konstatēja, ka ir izpildītas būtiskās un formālās prasības PVN atskaitīšanas tiesību atzīšanai un neizvirzīja nekādus iebildumus par iespējamo darījumu fiktīvu vai nereālu raksturu.
- 2 2015. gada sākumā *Cluj Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesas) prokurors izskatīja krimināllietu, kurā apsūdzība par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas tika izvirzīta vairākām personām, tostarp uzņēmuma *Cridar Cons SRL* vadītājam. Šajā kontekstā 2016. gada sākumā prokurors lūdza *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužas-Napokas Reģionālo valsts finanšu ģenerāldirekciju) veikt jaunu nodokļu revīziju sabiedrībā *Cridar Cons SRL*, jo bija pierādījumi par to, ka laika posmā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2015. gada 31. decembrim tā ir veikusi fiktīvus pirkumus no vairākām sabiedrībām.
- 3 Pieprasīto jauno revīziju 2016. gada oktobrī veica *Administrația Județeană în Finanțelor Publice Cluj* (Klužas Reģionālā publisko finanšu administrācija) un tā attiecās tikai uz PVN par laika posmu no 2011. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 30. aprīlim. Ar nodokļu revīzijas ziņojumu un ar 2016. gada 3. novembra paziņojumu par nodokļu pārskatīšanu šī iestāde atteicās atzīt PVN atskaitīšanas tiesības attiecībā uz visiem *Cridar Cons SRL* iepirkumu darījumiem ar piecām prokuratūras norādītām sabiedrībām un uzlika nodokļu uzrēķinu 2 103 272 Rumānijas leju (RON) apmērā, ko bija jāmaksā sabiedrībai (PVN un ienākuma nodoklis).
- 4 Šis lēmums par atteikumu balstījās uz virkni pārkāpumu, kas tika konstatēti pie pieciem prasītāja piegādātājiem, tāpēc nodokļu administrācija secināja, ka pastāv pamatotas aizdomas, ka piecu prasītāja piegādātāju veiktie pirkumi bija fiktīvi un ka turpmākajām piegādēm tam nebija reāla pamata, radot samākslotu situāciju ar mērķi izveidot nepieciešamos apstākļus, lai pārbaudītā sabiedrība fiktīvi palielinātu savus izdevumus un atskaitītu PVN bez reāla to pamatojoša saimnieciska darījuma.
- 5 Pēc šo nodokļu aktu izdošanas nodokļu iestāde 2016. gada 3. novembrī iesniedza prokuratūrā sūdzību krimināllietā par nodokļu nemaksāšanu saistībā ar analizētajiem darījumiem. Turklāt šis nodarījums bija jau iepriekšminētā kriminālprocesa priekšmets.

- 6 2016. gada 15. novembrī prasītājs apstrīdēja 2016. gada 3. novembra paziņojumu par nodokļu apmēra precizēšanu. Sekojoši, saskaņā ar Likuma Nr. 554/2004 14. pantu, tas lūdza *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesai) apturēt šo paziņojumu par nodokļu apmēra precizēšanu līdz tiesas nolēmuma pasludināšanai. *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesa) apmierināja lūgumu par apturēšanu un tās lēmums, pēc nodokļu iestāžu ierosinātās apelācijas sūdzības noraidīšanas, kļuva galīgs 2019. gada 17. janvārī.
- 7 Ar lēmumu par 2017. gada 16. marta sūdzību *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužas-Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija) apturēja nodokļu sūdzības izskatīšanu saskaņā ar *Codul de procedură fiscală* (Nodokļu procedūras kodeksa) 277. panta 1. punktu, a) apakšpunktu, uzskatot, ka “*iestāde, kas atbild par sūdzības izskatīšanu, nevar lemt par strīda būtību pirms kriminālprocesa pabeigšanas, ar ko apstiprina vai noliedz uzraudzības iestāžu aizdomas par prasītāja veikto darbību faktisko esamību*” ar pieciem tirdzniecības partneriem.
- 8 2017. gada 29. jūnijā prasītāja sabiedrība apstrīdēja lēmumu *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesā), prasot, galvenokārt, atcelt lēmumu par sūdzību un paziņojumu par nodokļu apmēra precizēšanu procesuālu iemeslu dēļ, un pakārtoti - atcelt lēmumu par sūdzību un izdot rīkojumu nodokļu iestādei izlemt sūdzību pēc būtības. 2017. gada 29. septembrī šī apelācijas sūdzība tika noraidīta, jo tiesa uzskatīja, ka nodokļu iestāde var likumīgi novērtēt nodokļu sūdzības apturēšanas lietderību, lai izvairītos no pretrunīgiem lēmumiem attiecībā uz to pašu tiesisko situāciju, un ka nav iemesla apturēt paziņojuma par nodokļu pārskatīšanu izpildi, jo saskaņā ar Likuma Nr. 554/2004 14. pantu iesniegtā pieteikuma apmierināšanai nav *res judicata* spēka, izskatot pieteikumu, kas iesniegts saskaņā ar tā paša likuma 15. pantu.
- 9 *Cridar Cons SRL* iesniedza kasācijas sūdzību par *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesa) 2017. gada 29. jūlija spriedumu iesniedzējtiesā *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstākajā kasācijas tiesā).

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 10 Prasītājs apgalvo, ka, lai gan sākotnēji tam tika atzītas tiesības uz atskaitījumu, vēlāk, īstenojot jaunu nodokļu revīziju, ko īpaši pieprasīja kriminālvajāšanas iestādes, pamatojoties uz šo iestāžu sniegtajiem pierādījumiem, tika atzīts, ka tā veiktie pirkumi bija fiktīvi. Tomēr ar nodokļiem saistītās sūdzības izskatīšanas posmā par sūdzības izskatīšanu atbildīgā iestāde iebilda pret šādu interpretāciju un apgalvoja, ka nodokļu revīzijas nodaļai bija tikai dažas norādes par to, ka uzņēmuma pirkumi varētu būt fiktīvi un ka šie aspekti tiks noskaidroti tikai kriminālprocesa galīgā noslēguma brīdī.
- 11 To precizējis, prasītājs apgalvo, ka tam ir liegta iespēja izmantot atskaitīšanas tiesības, jo nav izpildīts nosacījums – proti, darījumu faktiskas veikšanas

apstiprināšana kriminālprocesā – kas nav paredzēts ne Direktīvā 2006/112, ne arī Tiesas judikatūrā.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 12 Iesniedzējtiesa vispirms atgādina Tiesas judikatūru par tiesībām atskaitīt PVN, par formālajiem un materiālajiem nosacījumiem šo tiesību izmantošanai, kā arī par saistību starp tiesībām uz atskaitījumu un Direktīvā 2006/112 paredzēto mērķi apkarot nodokļu nemaksāšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un citus iespējamus pārkāpumus. Iesniedzējtiesa arī apstiprina, ka nespēj noteikt, vai, ņemot vērā šo judikatūru, paziņojumā par nodokļu apmēra precizēšanu norādītie objektīvie elementi ir pietiekami, lai attaisnotu atskaitīšanas tiesību atteikumu, ņemot vērā, ka paziņojuma par nodokļu apmēra precizēšanu materiālā likumā nav šī strīda priekšmets.
- 13 Apturot administratīvās sūdzības izskatīšanu ar nodokļu iestādes lēmumu, tika ņemts vērā, ka kriminālprocesā savākie pierādījumi varētu sniegt objektīvus elementus, kas pamatotu aizdomas, kuru dēļ šī iestāde atteica tiesības uz PVN atskaitījumu.
- 14 Šajā kontekstā prasītājs nevar iegūt tiesas lēmumu par sūdzību pēc būtības, jo saskaņā ar pastāvīgo tiesu judikatūru attiecībā uz Nodokļu procedūras kodeksa 281. pantu, paziņojuma par nodokļa apmēra precizēšanu pārsūdzēšana ir iespējama tikai kopā ar lēmumu par administratīvu sūdzību. Tomēr, pretēji tā apzīmējumam “lēmums par sūdzību”, 2017. gada 16. marta lēmumā netiek lemts par prasītāja sūdzību, bet ar to tiek tikai apturēta tās izskatīšana.
- 15 Turklāt saskaņā ar *Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (Nodokļu procedūras kodeksa) 278. panta 1. punktu, sūdzības iesniegšana neaptur nodokļu administratīvā akta izpildi un tas pats attiecas arī uz administratīvās sūdzības izskatīšanas apturēšanas ilgumu.
- 16 Nodokļu administratīvā akta izpildes apturēšana saskaņā ar Likuma Nr. 554/2004 14. un 15. pantu varētu atrisināt šo situāciju līdz strīda atrisinājumam, bet procedūra, ko reglamentē Likums Nr. 554/2004, negarantē akta apturēšanu, jo tiesu iestādes vērtē katru gadījumu atsevišķi.
- 17 Līdz ar to iesniedzējtiesa jautā, vai šāds *modus operandi*, saskaņā ar kuru vispirms tiek izdots paziņojums par nodokļu apmēra precizēšanu, kas rada tūlītējas sekas – PVN atskaitīšanas tiesību atteikšanu, lai gan nodokļu iestādei tajā brīdī nav visu objektīvo elementu par nodokļa maksātāja iesaistīšanos krāpšanā ar PVN, un tad – pēc administratīvas sūdzības iesniegšanas tās izskatīšana tiek apturēta līdz faktiskās situācijas noskaidrošanai kriminālprocesā, kurā notiek izmeklēšana ar mērķi precīzi noskaidrot nodokļa maksātāja iesaistīšanos attiecīgajā nodokļu krāpšanā, varētu būt Direktīvā 2006/112 noteiktā neitralitātes principa pārkāpums.

- 18 Šajā procedūrā varētu rasties arī jautājumi par tās saderību ar tiesībām uz taisnīgu tiesu, ko garantē Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants, jo laika posmā, kurā tiek apturēta administratīvās sūdzības izskatīšanas procedūra, paziņojums par nodokļu pārskatīšanu saglabā savu izpildāmību, nedodot nodokļa maksātājam iespēju to apstrīdēt tiesu iestādē (jo šāda darbība ir pakļauta lēmuma pieņemšanai par administratīvo sūdzību pēc būtības).
- 19 Kas attiecas uz attiecīgo valsts judikatūru, ņemot vērā, ka iespēja apturēt apelācijas sūdzības izskatīšanu ir jāvērtē par katru atsevišķu lietu, valsts tiesas ir spriedušas gan par apelācijas sūdzību noraidīšanu, gan par to apmierināšanu un par lēmuma apturēt sūdzības izskatīšanu atcelšanu, jo nodokļu iestādei ir jāizlemj par administratīvo sūdzību pēc būtības. Ir bijuši arī risinājumi atcelt lēmumu par administratīvās sūdzības izskatīšanas apturēšanu, pamatojoties uz to, ka, tā kā nodokļu iestāde varēja izdot paziņojumu par nodokļu apmēra precizēšanu bez nepieciešamības pēc paskaidrojumiem saistībā ar kriminālprocesu, nav nekāda iemesla, kas varētu kavēt lēmuma pieņemšanu par administratīvo sūdzību.
- 20 Iesniedzējtiesa arī norāda, ka pieņemamais lēmums nav pārsūdzams, tāpēc saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu tās pienākums ir iesniegt Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

DARBA VĒRTĒJUMS