

62019CJ0430

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2020. gada 4. jūnijā (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Savienības tiesību principi – Tiesību uz aizstāvību ieviešana – Nodokļu procedūra – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā īstenošana – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikums, iespējams, neatbilstošas nodokļa maksājuma piegādājuma rēķināšanas dēļ – Valsts nodokļu iestāžu izdots administratīvais akts, ar kuru attiecīgajam nodokļu maksātājam netiek dota piekļuve informācijai un dokumentiem, ar ko ir pamatots minētais akts – Aizdomas par krāpšanu nodokļu jomā – Valsts prakse, saskaņā ar kuru tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošana ir atkarīga no citiem attaisnojošiem dokumentiem, kas nav nodokļu rēķināšanas – Pieaugamība

Lietā C-430/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Tribunalul Cluj (Klužas apgabaltiesa, Rumānija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2019. gada 15. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 3. jūnijā, tiesvedībā

SC C.F. SRL

pret

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C.,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [M. Safjan] (referents), tiesneši L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen] un K. Toadere [C. Toader],

ģenerālvokāls: H. Saugmandsgors ģe [H. Saugmandsgaard Øe]

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

SC C.F. SRL vērā – T. D. Vidreanu Cēpuān un D. F. Paču, avokāti,

—

Rumānijas valdības vērā – sēkotnāji E. Gane un A. Rotreanu, kā arī C. R. Canārs, vāļā E. Gane un A. Rotreanu, pārstāji,

—

2015. gada 8. septembra Leģeja nr 227/2015 privind Codul fiscal (Likums Nr. 227/2015 par Nodok?u kodeksu) (2015. gada 10. septembra Monitorul Oficial al României, I da?a, Nr. 688, turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”) 11. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka, nosakot nodok?a, nodevas vai oblig?tas soci?l?s iemaksas apm?ru, nodok?u iest?des var ne?emt v?r? dar?jumu, kuram nav saimnieciska m?r?a, piel?gojot t? nodok?u sekas, vai ar? t?s var main?t dar?juma vai darb?bas formu, lai atspogu?otu t? saimniecisko saturu.

Nodok?u kodeksa 25. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka ar nodokli apliekamo ien?kumu apr??in?šanas m?r?iem par atskait?miem izdevumiem uzskata izdevumus, kas radušies, lai veiktu saimniecisku darb?bu, tostarp izdevumus, uz kuriem attiecas sp?k? esošie likumi, k? ar? re?istr?cijas izmaksas, iemaksas un maks?jumus, kas j?maks? tirdzniec?bas un r?pniec?bas kamer?m, darba dev?ju organiz?cij?m un arodbiedr?b?m.

Min?t? kodeksa 299. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts PVN maks?t?ja pien?kums attiec?b? uz priekšnodokl? samaks?to vai maks?jamo PVN saglab?t nodok?u r??inu un atseviš?os konkr?tos gad?jumos – apliecin?jumu par samaksu.

Saska?? ar 2015. gada 20. j?lija Legea nr. 207 privind Codul de procedur? fiscal? (Likums Nr. 207 par Nodok?u procesa kodeksu) (2015. gada 23. j?lija Monitorul Oficial al României, I da?a, Nr. 547), redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietas faktisko apst?k?u norises laik? (turpm?k tekst? – “Nodok?u procesa kodekss”), 6. panta 1. un 2. punktu:

“1. Nodok?u iest?de savu pilnvaru un kompetences robež?s ir ties?ga izv?rt?t ar nodok?iem saist?to faktu atbilst?bu, izmantojot likum? paredz?tos pier?d?šanas l?dzek?us, un pie?emt risin?jumu, kas balst?ts uz ties?bu norm?m, k? ar? uz piln?giem konstat?jumiem par visiem apst?k?iem, kas ?auj spriest par konkr?to lietu l?muma pie?emšanas br?d?. ?stenojot savu nov?rt?juma br?v?bu, nodok?u iest?dei ir j??em v?r? rakstveida viedoklis, ko kompetent? nodok?u iest?de ir adres?jusi attiec?gajam nodok?u maks?t?jam saist?b? ar nodok?u maks?t?ju pal?dz?bas un virz?bas darb?b?m, k? ar? risin?jums, ko nodok?u iest?de ir radusi administrat?vaj? akt? nodok?u jom? vai tiesa – agr?k? gal?g? nol?mum? par identiskiem faktiem attiec?b? uz to pašu nodok?u maks?t?ju. Gad?jum?, ja nodok?u iest?de konstat? atš?ir?bas starp nodok?u maks?t?ja nodok?u situ?ciju un inform?ciju, kas ?emta v?r? rakstveida viedokl? vai administrat?v? akt? nodok?u jom? attiec?b? uz to pašu nodok?u maks?t?ju, nodok?u iest?de var izdar?t secin?jumus saska?? ar faktisko nodok?u situ?ciju un nodok?u ties?bu aktiem un tai ir pien?kums rakstveid? nor?d?t iemeslus, k?d?? t? ne?em v?r? iepriekš?jo viedokli.

2. Nodok?u iest?de ?steno savas nov?rt?juma ties?bas sapr?t?guma un taisn?guma robež?s, nodrošinot taisn?gu l?dzsvaru starp sasniedzamo m?r?i un t? sasniegšanai izmantotajiem l?dzek?iem.”

Nodok?u proced?ras kodeksa 9. panta “Ties?bas tikt uzklaus?tam” 1. punkt? ir noteikts:

“Pirms nodok?u iest?de pie?em l?mumu, tai ir pien?kums nodrošin?t nodok?u maks?t?jam iesp?ju izteikt savu viedokli par faktiem un apst?k?iem, kuriem ir noz?me l?muma pie?emšan?.”

Š? kodeksa 46. panta “Administrat?v? akta nodok?u jom? saturs un pamatojums” 2. punkt? ir paredz?ts:

“Uz pap?ra noform?t? administrat?v? akt? nodok?u jom? nor?da:

[..]

j)

piezemes par nodokļu maksātāja uzklaušanu.”

10

Minētā kodeksa 49. pants “Administratīvā akta nodokļu jomā spēkā neesamība” ir formulēts šādi:

“1. Administratīvais akts nodokļu jomā nav spēkā šādos gadījumos:

a)

tas ir pieņemts, pārkāpjot tiesību normas par jurisdikciju;

b)

tajā nav ietverts kāds no tā elementiem, kas attiecas uz nodokļu iestādes pārstāvja uzdevu, vārdu un iemamo amatu, nodokļu maksātāja uzdevu, vārdu vai nosaukumu, administratīvā akta priekšmetu vai nodokļu iestādes pārstāvja parakstu, izņemot 46. panta 6. punktā paredzēto izņēmumu, kā arī izsniegšanas nodokļu iestādi;

c)

tajā ir pieļauta nopietna un acīmredzama kļūda. Administratīvajā aktā nodokļu jomā ir pieļauta nopietna un acīmredzama kļūda, ja tā pieņemšanas pamatā esošie iemesli ir tik būtiski kļūdaini, ka, ja tie netiktu ņemti vērā pirms akta pieņemšanas vai tā pieņemšanas laikā, tas nebūtu pieņemts.

2. Spēkā neesamību pēc pieprasījuma vai pēc savas ierosmes var konstatēt kompetentā nodokļu iestāde vai iestāde, kas ir atbildīga par sūdzības izskatīšanu. Ja spēkā neesamību konstatē kompetentā nodokļu iestāde, tā pieņem lēmumu, kas tiek paziņots nodokļu maksātājam.

3. Administratīvie akti nodokļu jomā, kas apdraud tiesību normas, kuras nav minētas 1. punktā, var tikt atcelti. 50. panta normas piemēro mutatis mutandis.”

11

Saskaņā ar šo paša kodeksa 278. panta 1. punktu:

“Administratīvās sūdzības iesniegšana neizraisa administratīvā akta nodokļu jomā izpildes apturēšanu.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12

CF, kas ir saskaņā ar Rumānijas tiesību m 2008. gadā dibinātā komercsabiedrība, galvenais mērķis ir meža resursu izmantošana. Laikposmā no 2016. gada 29. augusta līdz 2017. gada 13. aprīlim apgabala aģentūra attiecībā uz to veica nodokļu revīziju, pirmkārt, par uzņēmumu ienākuma nodokli par laikposmu no 2011. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 31. decembrim un, otrkārt, par PVN par laikposmu no 2014. gada 1. marta līdz 2016. gada 31. decembrim.

13

Šis nodokļu revīzija tika apturēta uz sešiem mēnešiem, lai Autu reģionālajai direkcijai, kuras uzdevums ir apkarot krāpšanu, veikt izmeklēšanu, kur piedalījās Tribunalul Cluj (Klužas apgabaltiesa, Rumūnija) prokuratūra. Kriminālizmeklēšana tika izbeigta ar lēmumu par lietas izbeigšanu.

14

Nodokļu revīzijas ziņojumu apgabala aģentūras norādīja, ka komercdarījumi starp CF un diviem tās piegādātājiem ir fiktīvi, jo šiem abiem piegādātājiem – mikrouzņēmumiem, kuriem nodokļa likme ir 3 % no apgrozījuma, lai gan CF nodokļa likme bija 16 %, – nav tehniskās un loģistikas spējas sniegt pakalpojumus, par kuriem tie izrakstīja rēķinus CF.

15

CF juridiskais pārstāvis esot ticis uzaicināts uz apgabala aģentūras mētnes vietu, lai tajā saņemtu šis nodokļu revīzijas ziņojuma kopiju.

16

CF apstrādāja minēto nodokļu revīzijas ziņojumu un lūdz pieņemt visi administratīvās lietas materiāli. Tā norādīja, ka nodokļu revīzijas brīdī tā nav tikusi informēta par veidu, kādā kriminālizmeklēšana varēja ietekmēt nodokļu iestāžu veikto revīziju.

17

Pēc tam, kad šīs iestādes bija noraidījušas CF sūdzību, tā cēla prasību iesniegzties, proti, Tribunalul Cluj (Klužas apgabaltiesa).

18

Iesniedzītāja norāda, ka, Rumūnijas nodokļu iestāžu ieskatā, CF atbildēja ir iestājusies par tās piegādātāju neatbilstošu rēķinu nodokļu jomā. Minēto iestāžu ieskatā, komercdarījumu starp CF un minētajiem piegādātājiem fiktīvais raksturs izriet no tā, ka CF nevarēja iesniegt citus apliecināšus dokumentus kā vien nodokļu rēķinu. Tomēr saskaņā ar Rumūnijas tiesisko regulējumu vienīgais apliecināšais dokuments, kas nodokļa maksātājam ir jāiesniedz, lai īstenotu tiesības uz nodokļa atskaitēšanu gan PVN jomā, gan uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā, esot nodokļu rēķins.

19

Šī tiesa konstatē, ka ir neiespējami noteikt veidu, kādā apgabala aģentūras veikto nodokļu revīziju ir ietekmējusi reģionālās direkcijas, kuras uzdevums ir apkarot krāpšanu, veikt izmeklēšanu. Tāpat minēto tiesa neesot zinājusi par norādīto, kuru dēļ nodokļu iestādes uzskatīja, ka komercdarījumi, kas notikuši starp CF un tās piegādātājiem, bija fiktīvi.

20

Šādos apstākļos Tribunalul Cluj (Klužas apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1)

Vai saska?? ar ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanas principu, k?ds tas ir defin?ts l?dzšin?j? Tiesas judikat?r? [..], priv?tties?bu subjektam izdoto administrat?vo aktu nodok?u jom? var atz?t un ir j?atz?st par sp?k? neesošu gad?jum?, ja priv?tties?bu subjektam nebija iesp?jas piek??t inform?cijai, uz kuru pamatojoties attiec?b? uz šo subjektu tika izdots min?tais akts, kaut ar? šaj? akt? ir atsauce uz dažiem administrat?v?s lietas elementiem?

2)

Vai neitralit?tes, sam?r?guma un l?dzv?rt?bas principi nepie?auj izmantot ties?bas uz PVN un uz??mumu ien?kuma nodok?a atskait?šanu, ja sabiedr?bai ar nevainojamu reput?ciju nodok?u jom? ir atteikts ?stenot ties?bas uz uz??mumu ien?kuma nodok?a atskait?šanu pieg?d?t?ju, iesp?jams, neatbilstošas r?c?bas nodok?u jom? d??, pamatojoties uz t?diem elementiem k? person?la tr?kums vai transportl?dzek?u tr?kums, lai gan nodok?u iest?de nesniedz nek?du pier?d?jumu darb?b?m, kuru rezult?t? b?tu iest?jusies min?to pieg?d?t?ju atbild?ba nodok?u jom? vai krimin?latbild?ba?

3)

Vai ar Savien?bas ties?b?m ir sader?ga t?da valsts prakse, saska?? ar kuru, lai ?stenotu ties?bas uz PVN un uz??mumu ien?kuma nodok?a atskait?šanu, ir j?b?t ne tikai nodok?u r??inam, bet ar? citiem attaisnojošiem dokumentiem, k?, piem?ram, izmaksu t?mei vai darbu gaitu apliecinošiem dokumentiem, kuri nav skaidri un prec?zi paredz?ti valsts tiesiskaj? regul?jum? nodok?u jom??

4)

Vai, ?emot v?r? 2015. gada 17. decembra spriedumu liet? WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832), var uzskat?t, ka nodok?u kr?pšana past?v, ja nodok?u maks?t?js ir ieg?d?jies preces un sa??mis pakalpojumus no cita nodok?u maks?t?ja, kurš izmanto atš?ir?gu nodok?u rež?mu nek? attiec?gais nodok?u maks?t?js?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pie?emam?bu

21

Rum?nijas vald?ba apstr?d l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?bu gan Tiesas Reglamenta 94. panta gaism?, gan t?p?c, ka attiec?b? uz pamatlietas da?u, kas attiecas uz uz??mumu ien?kuma nodokli, nav atbilstoša Savien?bas tiesisk? regul?juma.

22

Šaj? zi??, pirmk?rt, ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru uz jaut?jumiem par Savien?bas ties?bu interpret?ciju, kurus valsts tiesa ir uzdevusi pašas noteiktajos tiesisk? regul?juma un faktisko apst?k?u ietvaros un kuru precizit?te Tiesai nav j?p?rbauda, attiecas atbilst?bas pie??mums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas iesniegtu l?gumu tikai tad, ja ir ac?mredzams, ka l?gtajai Savien?bas ties?bu interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamatlietas faktisko situ?ciju vai t?s priekšmetu vai ar? gad?jumos, kad izvirz?t? probl?ma ir hipot?tiska vai kad Tiesai nav zin?mi faktiskie un tiesiskie apst?k?i, kas nepieciešami, lai sniegtu noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem, k? ar? saprastu iemeslus, kuru d?? valsts tiesa uzskata, ka tai ir vajadz?gas atbildes uz šiem jaut?jumiem taj? izskat?m? str?da izš?iršanai (spriedums, 2019. gada 12. decembris, Slovenské elektrárne, C?376/18, EU:C:2019:1068, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

23

Kaut ar? tas t? ir, t? k? l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir pamats prejudici?l? nol?muma tiesved?bai Ties? atbilstoši LESD 267. pantam, ir neatsverami, lai valsts tiesa taj? skaidri nor?da faktiskos apst?k?us un tiesisko regul?jumu, kur? pamatlieta iek?aujas, un sniedz vismaz minim?lu skaidrojumu par iemesliem, k?p?c ir izv?l?tas Savien?bas ties?bu normas, kuru interpret?ciju t? l?dz, k? ar? par saikni, kuru t? ir konstat?jusi starp š?m ties?bu norm?m un taj? izskat?majai lietai piem?rojamo valsts tiesisko regul?jumu. Š?s kumulat?v?s pras?bas attiec?b? uz l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu saturu ir skaidri noteiktas Reglamenta 94. pant? (spriedums, 2019. gada 12. decembris, Slovenské elektrárne, C?376/18, EU:C:2019:1068, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24

Konkr?t?k, run?jot par Reglamenta 94. pant? min?taj?m pras?b?m, ir j?konstat?, ka šaj? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir ietverti pamata faktiskie apst?k?i un ir nor?d?ts gan Savien?bas, gan valsts ties?bu normu, kuras var b?t piem?rojamas pamatliet?, saturs.

25

Otrk?rt, attiec?b? uz pamatlietas da?u, kas attiecas uz uz??mumu ien?kuma nodokli, ir j?atg?dina – ja valsts ties?bas saist?b? ar š?s valsts ?pašo iekš?jo situ?ciju paredz t?dus pašus risin?jumus k? Savien?bas ties?bas, lai, piem?ram, nepie?autu diskrimin?ciju pret valsts pilso?iem vai iesp?jamus konkurences trauc?jumus vai ar? lai nodrošin?tu vien?du proced?ru sal?dzin?m?s situ?cij?s, no Savien?bas ties?b?m p?r?emto noteikumu vai j?dzienu vienveid?ga interpret?cija neatkar?gi no apst?k?iem, k?dos tos paredz?ts piem?rot, ir Savien?bas interes?s, lai nov?rstu interpret?cijas atš?ir?bas n?kotn? (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, Belgische Staat, C?469/18 un C?470/18, EU:C:2019:895, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26

T?d?j?di Tiesas veikta Savien?bas ties?bu normu interpret?cija piln?b? iekš?j?s situ?cij?s ir pamatota, ja ar valsts ties?b?m, lai tiktu nodrošin?ta vien?da attieksme iekš?j?s situ?cij?s un situ?cij?s, kuras ietilpst Savien?bas ties?bu piem?rošanas jom?, š?s ties?bu normas ir padar?tas tieši un bez nosac?jumiem piem?rojamas (spriedums, 2019. gada 24. oktobris, Belgische Staat, C?469/18 un C?470/18, EU:C:2019:895, 23. punkts).

27

T? k? iesniedz?jtiesa ir prec?zi izkl?st?jusi, ka t? tas ir šaj? gad?jum? attiec?b? uz pamatlietas

da?u par uz??mumu ien?kuma nodokli, ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, ir j?uzskata, ka šis l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir pie?emams.

Par pirmo jaut?jumu

28

Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Savien?bas ties?bu visp?r?jais princips par ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanu ir j?interpret? t?d?j?di – ja valsts administrat?vajos procesos par PVN b?zes rev?ziju un noteikšanu nodok?a maks?t?jam nav bijusi iesp?ja piek??t administrat?vaj? liet? esošajai inform?cijai, kas ir tikusi ?emta v?r?, pie?emot administrat?vu l?mumu, ar kuru tam ir noteikti papildu pien?kumi nodok?u jom?, saska?? ar šo principu min?tais l?mums ir j?atce?.

29

Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošana ir visp?r?js Savien?bas ties?bu princips, kas ir piem?rojams, ja iest?des nodoms ir pie?emt personai nelabv?l?gu aktu. Min?tais visp?r?jais princips ir piem?rojams apst?k?os, kuros iest?de nodok?u maks?t?jiem piem?ro nodok?u rev?zijas proced?ru, lai nodrošin?tu maks?jam? PVN iekas?šanu piln? apjom? attiec?g?s dal?bvalsts teritorij? vai c?n?tos pret kr?pšanu nodok?u jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2017. gada 9. novembris, Ispas, C?298/16, EU:C:2017:843, 26. un 27. punkts, k? ar? 2019. gada 16. oktobris, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 40. punkts).

30

Ties?bas tikt uzklautam ir ties?bu uz aizst?v?bu neat?emama sast?vda?a, kas ikvienai personai garant? iesp?ju administrat?vaj? proces? un pirms ikviena l?muma, kas var nelabv?l?gi ietekm?t t?s intereses, pie?emšanas lietder?gi un efekt?vi izteikt savu viedokli. Saska?? ar Tiesas judikat?ru m?r?is noteikumam, saska?? ar kuru nelabv?l?ga l?muma adres?tam j?b?t iesp?jai sniegt savus apsv?rumus pirms š? l?muma pie?emšanas, ir ?aut kompetentajai iest?dei efekt?vi ?emt v?r? visu atbilstošu inform?ciju. Lai nodrošin?tu attiec?g?s personas efekt?vu aizsardz?bu, š? noteikuma m?r?is ir tostarp ?aut šai personai izlabot k??du vai ?emt v?r? inform?ciju par t?s personisko situ?ciju, kas liecin?tu par labu tam, lai l?mums tiktu vai netiktu pie?emts, vai tam b?tu noteikts saturs (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31

Lai gan valsts nodok?u iest?des nav pak?autas pien?kumam sniegt piln?gu piek?uvi to r?c?b? esošajiem lietas materi?liem, ne ar? p?c savas ierosmes pazi?ot dokumentus un inform?ciju, uz ko ir balst?ts iecer?tais l?mums, tom?r valsts administrat?vajos procesos par PVN p?rbaud?m un š? nodok?a b?zes noteikšanu priv?tpersonai ir j?b?t iesp?jai, ka p?c t?s izteikta l?guma tai pazi?o inform?ciju un dokumentus, kuri ir ietverti administrat?vaj? liet? un kurus valsts iest?de ir ??musi v?r?, pie?emot savu l?mumu, ja vien tie nav visp?r?jo interešu m?r?i, kas attaisno ierobežojumus piek?uvei min?tajai inform?cijai un min?tajiem dokumentiem (spriedums, 2017. gada 9. novembris, Ispas, C?298/16, EU:C:2017:843, 32. un 39. punkts).

32

Konkrētaj? gadījum? iesniedz?tiesa norāda, ka valsts nodok?u iestādes ir atteikuš?s nodok?a maksāt?jam darīt zināmu atbilstošo informāciju, ko viņš bija savlaicīgi piepras?jis, un nenorāda ne uz vienu vispār?jo interešu mēr?i, kas pamatotu šādu atteikumu.

33

Šaj? kontekst? š? tiesa jaut?, vai tai ir j?konstat? administratīv? lēmuma, ar kuru min?tajam nodok?u maksāt?jam ir noteikti papildu pienākumi nodok?u jom?, spēk? neesam?ba ipso jure.

34

Šaj? ziņ? ir j?atgādina – ja Savienības tiesību? nav noteikta ne kārtība, kād? ir j?nodrošina tiesību? uz aizstāvību ieviešana, ne šo tiesību? neieviešanas sekas, š? kārtība un š?s sekas izriet no valsts tiesību?, ciktāl veiktie pasākumi šād? ziņ? ir tāda paša veida kā tie, kurus attiecina uz indivīdiem salīdzinām?s valsts tiesību? situācijās (līdzvērības princips), un tie nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu Savienības tiesību? sistēm? noteikto tiesību? izmantošanu (efektivitātes princips) (spriedums, 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).

35

Konkrētāk, attiecībā uz efektivitātes principu Tiesa ir nospriedusi, ka tas neprasa, lai apstrādāts lēmums, kas ir ticis pieņemts, pārķīpnot tiesības uz aizstāvību, visos gadījumos tiek atcelts. Proti, attiecīg? administratīv? procesa iznākums pieņemts lēmums var tikt atcelts tiesību? uz aizstāvību pārķīpuma dēļ tikai tad, ja š? pārķīpuma neesamības gadījum? š? procesa iznākums varētu būt citāds (šaj? nozīm? 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, 78. un 79. punkts).

36

Iesniedz?tiesai ir j?novērtēt, kād? mēr? nodok?u revīzijas procedūras iznākums varēja būt citāds, ja CF minēt? administratīv? procesa laikā būtu varējusi piekļūt lietas materiāliem.

37

Emotīvā? iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir j?atbildēt, ka Savienības tiesību? vispārējais princips par tiesību? uz aizstāvību ieviešanu ir j?interpretēt tādējādi, ka tad, ja valsts administratīvajos procesos par PVN būzes revīziju un noteikšanu nodok?u maksāt?jam nav bijusi iespēja piekļūt administratīvaj? liet? esošajai informācijai, kas ir tikusi ņemta vērā, pieemot administratīvu lēmumu, ar kuru tam tiek noteikti papildu pienākumi nodok?u jom?, lai gan tiesa, kur? ir celta prasība, ir konstatējusi, ka tad, ja nebūtu pieauts šis pārķīpums, procesa rezultāts būtu citāds, saskaņā ar šo principu šis lēmums ir j?atceļ.

Par otro līdz ceturto jautājumu

38

Ar otro līdz ceturto jautājumu, kuri ir j?izskata kopā, iesniedz?tiesa būtībā jautā, vai, pastāvot vienkāršām nepamatotām valsts nodok?u iestādes aizdomām par attiecīg?o saimniecisko darījumu faktisku veikšanu, kā rezultāt? ir ticis izdots nodok?u rēķins, principi, kas reglamentē to, kā dabavā?stis piemēro kopā?jo PVN sistēmu, un it īpaši nodok?u neitralitātes un tiesiskās noteiktības principi ir j?interpretēt tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka nodok?a maksāt?jam, kuram

ir adres?ts šis r??ins, tiek atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu, ja tas papildus min?tajam r??inam nevar iesniegt citus pier?d?jumus par to, ka saimnieciskie dar?jumi ir faktiski veikti.

39

Vispirms ir j?preciz?, ka tikai iesniedz?jtiesa var nov?rt?t interpret?cijas, ko Tiesa sniegusi, atbildot uz šiem jaut?jumiem, ietekmi uz pamata lietas da?u, kura attiecas uz uz??mumu ien?kuma nodokli.

40

Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru nodok?u maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas tiem ir j?maks? vai kas jau k? priekšnodoklis ir samaks?ts par ieg?d?taj?m prec?m vai sa?emtajiem pakalpojumiem, kuri ir izmantoti to ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips. K? Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, PVN direkt?vas 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 princip? nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41

T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem – ar nosac?jumu, ka paš?m min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (spriedums, 2019. gada 3. j?lijs, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42

C??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, k? ar? pret iesp?jamu ?aunpr?t?gu r?c?bu ir PVN direkt?v? atz?ts un ar to iedrošin?ts m?r?is, un Tiesa ir vair?kk?rt atzinusi, ka ties?bu subjekti nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m. T?d?? valsts iest?d?m un ties?m ir j?atsaka ties?bu uz nodok?a atskait?šanu izmantošana, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, tiek atz?ts, ka š?s ties?bas ir izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 34. punkts).

43

Ja tas t? ir tad, kad kr?pšanu ir izdar?jis nodok?u maks?t?js pats, tas t? ir ar? tad, ja nodok?a maks?t?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka, izdar?dams pirkumu, vi?š piedal?s dar?jum?, kas ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?. T?d?j?di nodok?u maks?t?jam var atteikt ties?bas uz nodok?a atskait?šanu tikai tad, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, ir konstat?ts, ka šis nodok?u maks?t?js, kuram ir pieg?d?tas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka, ieg?stot š?s preces vai šos pakalpojumus, vi?š piedal?s dar?jum?, kas ir iesaist?ts kr?pšan? PVN jom?, kuru ir izdar?jis pieg?d?t?js vai cits uz??m?js, kurš iepriekš vai v?l?k ir iesaist?jies šaj?s pieg?d?s vai šo pakalpojumu sniegšan? (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 35. punkts).

44

Kompetentajai valsts nodok?u iest?dei, iev?rojot objekt?vus elementus un neprasot r??ina

sa??m?jam veikt p?rbaudes, kas nav t? pien?kums, ir j?pier?da, ka š? r??ina sa??m?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka min?tais dar?jums, ar kuru tiek pamatotas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts).

45

T? k? Savien?bas ties?b?s nav paredz?ti noteikumi par pier?d?jumu ieg?šanas k?rt?bu attiec?b? uz kr?pšanu PVN jom?, šie objekt?vie apst?k?i ir j?konstat? kompetentajai valsts nodok?u iest?dei saska?? ar valsts ties?b?s paredz?tajiem noteikumiem attiec?b? uz pier?d?jumiem. Tom?r šie noteikumi nedr?kst nelabv?l?gi ietekm?t Savien?bas ties?bu efektivit?ti un tiem ir j?atbilst šaj?s ties?b?s, it ?paši Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hart?, garant?taj?m ties?b?m (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46

Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka to pas?kumu noteikšana, kuri konkr?t? gad?jum? var tikt sapr?t?gi pras?ti no nodok?a maks?t?ja, kurš v?las izmantot ties?bas uz PVN atskait?šanu, lai p?rliecin?tos, ka vi?a dar?jumi neietilpst k?da augšup?j?s pieg?des ??des tirgus dal?bnieka izdar?t? kr?pšan?, ir atkar?ga galvenok?rt no š? konkr?t? gad?juma apst?k?iem (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 51. punkts).

47

Lai gan š?dam nodok?u maks?t?jam – ja vi?am ir pier?d?jumi, kas dod pamatu aizdom?m par p?rk?pumiem vai kr?pšanu – var?tu b?t pien?kums noskaidrot inform?ciju par saimniecisk?s darb?bas subjektu, no kura vi?š ir iecer?jis ieg?d?ties preces vai pakalpojumus, lai p?rliecin?tos par t? uzticam?bu, kompetent? valsts nodok?u iest?de tom?r nevar visp?r?gi pras?t šim nodok?a maks?t?jam, pirmk?rt, p?rbaud?t, vai ar prec?m vai pakalpojumiem, saist?b? ar kuriem tiek l?gts izmantot š?s ties?bas, saist?t? r??ina izsniedz?jam ir attiec?g?s preces un vai vi?š sp?j t?s pieg?d?t, un vai vi?š ir izpild?jis savus PVN deklar?šanas un maks?šanas pien?kumus, lai p?rliecin?tos, ka augšup?j?s pieg?des ??des tirgus dal?bnieku l?men? nav p?rk?pumu vai kr?pšanas, vai, otrk?rt, pras?t, lai vi?am b?tu attiec?gi dokumenti (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 52 punkts).

48

T? k? š?du papildu dokumentu iesniegšana nav paredz?ta PVN direkt?vas 178. panta a) punkt? un var nesam?r?gi ietekm?t ties?bu uz nodok?a atskait?šanu, k? ar? l?dz ar to neitralit?tes principa ?stenošanu, kompetent? valsts nodok?u iest?de nevar visp?r?gi piepras?t š?du iesniegšanu.

49

Š?dos apst?k?os uz otro l?dz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka principi, kas reglament? to, k? dal?bvalstis piem?ro kop?jo PVN sist?mu, it ?paši nodok?u neitralit?tes un tiesisk?s noteikt?bas principi, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir tas, ka, ja valsts nodok?u iest?dei ir raduš?s vienk?ršas nepamatotas aizdomas par attiec?go saimniecisko dar?jumu faktisku veikšanu, kuru rezult?t? ir ticis izdots nodok?u r??ins, nodok?u maks?t?jam, kas ir š? r??ina adres?ts, tiek liegtas ties?bas uz PVN atskait?šanu, ja vi?š papildus šim r??inam nevar iesniegt citus pier?d?jumus par to, ka saimnieciskie dar?jumi ir faktiski veikti.

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

1)

Savienības tiesību vispārējais princips par tiesību aizstāvību ieviešanu ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja valsts administratīvajos procesos par pievienotās vērtības nodokļa bāzes revīziju un noteikšanu nodokļu maksātājam nav bijusi iespēja piekļūt administratīvajai lietā esošajai informācijai, kas ir tikusi ņemta vērā, pieņemot administratīvu lēmumu, ar kuru tam ir noteikti papildu pienākumi nodokļu jomā, lai gan tiesa, kurā ir celta prasība, ir konstatējusi, ka tad, ja nebūtu pieauts šis pārkāpums, procesa rezultāts būtu citāds, saskaņā ar šo principu šis lēmums ir jāatceļ.

2)

Principi, kas reglamentē to, kā dalībvalstis piemēro kopējo pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu, it īpaši nodokļu neitralitātes un tiesiskās noteiktības principi, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tas, ka, ja valsts nodokļu iestādei ir radušies vienkāršas nepamatotas aizdomas par attiecīgo saimniecisko darījumu faktisku veikšanu, kuru rezultātā ir ticis izdots nodokļu rēķins, nodokļu maksātājam, kas ir šīs rēķina adresāts, tiek liegta tiesība uz PVN atskaitēšanu, ja viš papildus šim rēķinam nevar iesniegt citus pierādījumus par to, ka saimnieciskie darījumi ir faktiski veikti.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – rumāņu.