



Judikatūras krājums

GENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 31. maijā¹

Lieta C-101/16

SC Paper Consult SRL
pret
 Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,
 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud

(Curtea de Apel Cluj (Klužas Apelācijas tiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pieņemamība – Direktīva 2006/112/EK – Nodokļi – Tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu – Atteikums – Rēķini, ko izdevis nodokļa maksātājs, kuru nodokļu administrācija ir atzinusi par neaktīvu – Par neaktīviem atzītu nodokļa maksātāju saraksts – Krāpšanas nodokļu jomā risks – Pasludināmā sprieduma iedarbības laikā ierobežošana

I. Ievads

1. Vai ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu² nav pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka, piemērojot šo valsts tiesisko regulējumu, pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātāji nevar atskaitīt šo nodokli, kas samaksāts, pērkot preces vai pakalpojumus no citiem nodokļa maksātājiem, kuri atzīti par “neaktīviem” un kuru saraksts ir ievietots valsts nodokļu iestādes interneta vietnē?

2. Tāds būtībā ir *Curtea de Apel Cluj* (Klužas Apelācijas tiesa, Rumānija) iesniegtā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets.

3. Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Paper Consult SRL* (turpmāk tekstā – “*Paper Consult*”) un Rumānijas nodokļu iestādēm. Šīs iestādes atteicās piešķirt *Paper Consult* tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par pakalpojumu, kuri pirkti no *SC Rom Packaging SRL* (turpmāk tekstā – “*Rom Packaging*”), sniegšanu saskaņā ar 2011. gada 3. janvārī noslēgtu līgumu, pamatojoties uz to, ka šī pēdējā minētā sabiedrība kopš 2010. gada 7. oktobra ir atzīta par neaktīvu nodokļa maksātāju un kopš 2010. gada 1. novembra ir svītrotā no PVN maksātāju reģistra, piemērojot *ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare* (Valdības leģislatīvais dekrēts Nr. 92/2003 par Nodokļu procesuālo kodeksu, konsolidētajā redakcijā, ar turpmākajiem grozījumiem un papildinājumiem; turpmāk tekstā – “Dekrēts Nr. 92/2003”) 78.a panta 1. punktu.

¹ Oriģinālvaloda – franču.

² OV 2006, L 347, 1. lpp.

4. Saskaņā ar Dekrēta Nr. 92/2003 78.a panta 1. punktu nodokļa maksātāji tiek atzīti par neaktīviem vienā no šādām trim situācijām, proti: ja tie kalendārā pusgada laikā nav izpildījuši nevienu no likumā paredzētajiem deklarēšanas pienākumiem, ja tie izvairās no fiskālās kontroles, deklarācijā norādot tādu informāciju par juridisko adresi, kas neļauj nodokļu iestādei to identificēt, vai ja nodokļu iestādes ir konstatējušas, ka tie neveic darbību savā juridiskajā adresē vai deklarētajā nodokļu rezidencē.

5. Uz nodokļa maksātājiem, kas atzīti par neaktīviem, attiecas *legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu; turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”) 11. panta 1.a un 1.b punkta noteikumi.

6. Atbilstoši Nodokļu kodeksa 11. panta 1.a punktam Rumānijā reģistrētajiem nodokļa maksātājiem, kas ir atzīti par neaktīviem, ir jāmaksā šajā kodeksā paredzētie nodokļi un nodevas, bet neaktivitātes laikposmā viņiem nav tiesību uz izmaksu un PVN atskaitījumu par veiktajiem pirkumiem.

7. Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 11. panta 1.b punktu personām, kas ir iegādājušās preces un/vai pakalpojumus no Rumānijā reģistrētiem nodokļu maksātājiem, pēc tam, kad tie ir reģistrēti kā neaktīvi, nav tiesību uz izmaksu un PVN atskaitījumu par veiktajiem pirkumiem, izņemot par preču iegādēm, kas veiktas saistībā ar piespiedu izpildes procedūru un/vai preču un/vai pakalpojumu iegādi no maksātnespējas procesā esošiem nodokļa maksātājiem.

8. *Ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008* (Valsts Nodokļu administrācijas aģentūras, turpmāk tekstā – “ANAF”, priekšsēdētāja rīkojums) 3. panta 1. punktā ir noteikts, ka nodokļa maksātājus atzīt par neaktīviem no dienas, kad stājas spēkā ANAF priekšsēdētāja rīkojums, ar ko tiek apstiprināts par neaktīviem atzīto nodokļa maksātāju saraksts. Rīkojuma Nr. 819/2008 3. panta 2. punktā ir paredzēts, ka šo sarakstu publisko ANAF birojā un publicē tās interneta lapā. Atbilstoši Rīkojuma Nr. 819/2008 3. panta 3. punktam ANAF priekšsēdētāja rīkojums, ar kuru tiek apstiprināts par neaktīviem atzīto nodokļa maksātāju saraksts, stājas spēkā piecpadsmit dienas pēc tā publiskošanas dienas.

9. ANAF priekšsēdētāja Lēmuma Nr. 3347/2011 pielikumā Nr. 1, kurā ir precizēti Dekrēta Nr. 92/2003 78.a panta 1. punkta a) apakšpunktā norādītie deklarēšanas pienākumi, pamatlietas faktisko apstākļu laikā bija uzskaitīti šādi deklarēšanas pienākumi:

- 100 “Deklarācija par obligātajām iemaksām valsts budžetā”;
- 112 “Deklarācija par obligātajām sociālā nodrošinājuma iemaksām, par ienākuma nodokli un apdrošināto personu vārdu reģistrs”;
- 101 “Deklarācija par uzņēmumu ienākuma nodokli”;
- 300 “Deklarācija par [PVN]”;
- 301 “Īpašā deklarācija par [PVN]”;
- 390 *VIES* “Apkopojoša deklarācija par preču piegādēm/iegādēm Kopienas iekšienē”;
- 394 “Informatīva deklarācija par piegādēm/sniegtajiem pakalpojumiem un iegādēm valsts teritorijā”.

10. Pamatlietā no Tiesas rīcībā esošās informācijas izriet, ka atzīt *Rom Packaging* par neaktīvu tika nolemts, pamatojoties uz to, ka tā nebija iesniegusi nodokļu deklarācijas.

11. Tā kā *Rom Packaging* tika atzīta par neaktīvu, Rumānijas nodokļu iestādes secināja, ka atbilstoši Nodokļu kodeksa 11. panta 1.b punktam *Paper Consult* nevarēja atskaitīt PVN 45 680 Rumānijas leju (RON) apmērā, kurš bija samaksāts par pakalpojumu sniegšanu, par ko 2011. gada 3. janvārī bija noslēgts līgums.

12. Pēc tam, kad tika noraidīta tās administratīvā sūdzība, *Paper Consult* cēla prasību *Tribunalul Bistrița-Năsăud* (Bistricas–Neseudas Pirmās instances tiesa, Rumānija), kas arī tika noraidīta 2015. gada 8. jūlijā.

13. Tad *Paper Consult* iesniedza apelācijas sūdzību *Curtea de Apel Cluj* (Klužas Apelācijas tiesa). *Paper Consult* apgalvo, ka *Rom Packaging* atzīšana par neaktīvu uz to neattiecoties tāpēc, ka par to neesot paziņots, nosūtot individuālu paziņojumu, un ka, lai varētu tikt izmantotas tiesības uz PVN atskaitīšanu, esot tikai jāizpilda Direktīvas 2006/112 178. pantā paredzētie nosacījumi, proti, jāsauglabā rēķins, kas ir izrakstīts atbilstoši minētās direktīvas XI sadaļas 3. nodaļas 3.–6. iedaļas tiesību normām.

14. Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru Direktīvā 2006/112 atzīts un veicināts mērķis ir krāpšanas nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīgas izmantošanas apkarošana, ja vien attiecīgie valsts pasākumi ir samērīgi. Tā uzskata, ka Direktīvas 2006/112 273. pantā, kurā ir precizēts, ka dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, ir atļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā piemērojamais. Proti, iesniedzējtiesas ieskatā nodokļa maksātājiem neesot uzlikts pārmērīgs slogs, ja tiem ir prasīts *ANAF* vietnē veikt minimālu pārbaudi attiecībā uz personām, ar kurām tie vēlas slēgt līgumus, lai noskaidrotu, vai šīs personas nav atzītas par neaktīviem nodokļa maksātājiem.

15. Tā kā judikatūra attiecībā uz šo apstākli nav izstrādāta, *Curtea de Apel Cluj* (Klužas Apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīva 2006/112 liedz tādu valsts tiesisko regulējumu, uz kura pamata nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības uz [PVN] atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka tiesību subjektu – kas sākotnēji bija nodokļa maksātājs, kurš izdevis fakturrēķinu, kurā norādīti izdevumi un [PVN] – nodokļu administrācija ir atzinusi par neaktīvu?”

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai pirmajā jautājumā norādītajos apstākļos Direktīva 2006/112 liedz tādu valsts tiesisko regulējumu, uz kura pamata, lai atteiktu tiesības uz PVN atskaitīšanu, ir pietiekami [*ANAF*] birojā publiskot par neaktīviem atzīto nodokļa maksātāju sarakstu un publicēt šo sarakstu minētās aģentūras tīmekļa vietnē iedaļā “Publiskā informācija – Informācija par komersantiem?””

16. Par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus iesniedza *Paper Consult*, Rumānijas valdība, kā arī Eiropas Komisija. Abu pēdējo minēto lietas dalībnieku mutvārdu apsvērumi tika uzklauti tiesas sēdē, kas notika 2017. gada 26. janvārī.

II. Analīze

Par pieņemamību

17. Rumānijas valdība apgalvo, ka prejudiciālie jautājumi esot nepieņemami, pamatojoties uz to, ka iesniedzējtiesa neesot izskaidrojusi iemeslus, kuru dēļ tā uzskata, ka atbilde uz tās jautājumiem ir nepieciešama tajā izskatāmā strīda atrisinājumam, jo *Paper Consult* argumentācija attiecas vienīgi uz to, ka atzīšana par neaktīvu tai neesot piemērojama, nevis uz pašām neaktivitātes sekām, kādas izriet no valsts tiesiskā regulējuma.

18. Rumānijas valdības iebildums, manuprāt, ir jānoraida.

19. Ir tiesa, ka atbilstoši uzdevumam nodrošināt pareizu tiesvedību dalībvalstīs, kāds Tiesai ir uzticēts saistībā ar LESD 267. pantā paredzēto sadarbību, Tiesa atsakās paust konsultatīvus viedokļus par hipotētiskiem jautājumiem³. Proti, tādos gadījumos valsts tiesas iesniegtais lūgums interpretēt Savienības tiesības objektīvi nav nepieciešams, lai pieņemtu nolēmumu un izšķirtu tajā izskatāmo strīdu.

20. Šajā gadījumā, uz ko turklāt norādīja Rumānijas valdība, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā ir izvirzīta juridiska problēma, saistībā ar kuru privātpersona apgalvo, ka nodokļu administrācijai ir pienākums atzīt tās tiesības uz PVN atskaitīšanu pat tad, ja šīs tiesības izriet no darījuma, kas noslēgts ar nodokļa maksātāju, kurš ir atzīts par neaktīvu. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma arī izriet, ka *Paper Consult* apgalvo, ka priekšnoteikums tiesībām uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu ir tikai Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkta ievērošana.

21. Taču šāds pamatojums, kaut arī lakonisks, ir pietiekams, lai saprastu iemeslus, kuru dēļ iesniedzējtiesa lūdz sniegt Direktīvas 2006/112 interpretāciju.

22. Turklāt, manuprāt, ievērojot atbilstības prezumpciju, kas ir saistīta ar prejudiciālajiem jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai nav jāapšaubā argumentācijas, ko iesniedzējtiesai izklāstījuši pamatlietas dalībnieki, precīzas piemērojamības novērtējums, ko ir veikusi iesniedzējtiesa. Proti, valsts tiesa paliek vienīgā, kura ir atbildīga par atbilstošo tiesību normu un faktisko apstākļu, kas ir lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā, noteikšanu; to pareizība Tiesai nav jāpārbauda⁴.

23. Turklāt, pat pieņemot – kā Rumānijas valdība to netieši norāda savos rakstveida apsvērumos –, ka iesniedzējtiesa ir pārsniegusi tai izvirzīto pamatu par prettiesiskumu robežas, Tiesai, izvērtējot lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību, nav arī jāpārbauda, vai minētais lūgums ir pieņemts atbilstoši valsts procesuālajiem noteikumiem⁵.

24. Tādējādi es ierosinu Tiesai atzīt, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par lietas būtību

25. Kā norādīju ievada apsvērumos, šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nav pieļauts valsts tiesiskais regulējums, ar ko tiek atteiktas tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu nodokļa maksātājiem, kuri iegādājas preces vai pakalpojumus no citiem nodokļa maksātājiem, tāpēc ka pēdējie minētie saskaņā ar šo tiesisko regulējumu ir atzīti par “neaktīviem” un šo neaktīvo personu saraksts ir ievietots valsts nodokļu iestādes interneta vietnē.

26. Lai gan savu jautājumu formulējumā iesniedzējtiesa nemin nevienu īpašu Direktīvas 2006/112 tiesību normu, nav šaubu, kā to turklāt ir sapratuši lietas dalībnieki, kas šajā lietā ir snieguši apsvērumus, ka tā vēlas iegūt precizējumus par saistību starp tiesību uz PVN atskaitīšanu principu, kas ir paredzēts Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos, un pienākumiem, kurus dalībvalstis var uzskatīt par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, piemērojot minētās direktīvas 273. pantu.

3 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumu, 2013. gada 24. oktobris, *Stoilov i Ko* (C-180/12, EU:C:2013:693, 38. un 47. punkts un tajos minētā judikatūra).

4 Par šo pastāvīgo judikatūru it īpaši skat. spriedumu, 2016. gada 13. oktobris, *Prezes Urzēdu Komunikācija Elektroniznej un Petrotel* (C-231/15, EU:C:2016:769, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumus, 1994. gada 3. marts, *Eurico Italia* u.c. (C-332/92, C-333/92 un C-335/92, EU:C:1994:79, 13. punkts), kā arī 2010. gada 29. jūnijs, *E un F* (C-550/09, EU:C:2010:382, 35. punkts). Tāpat skat. manus secinājumus lietā *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:79, 21. punkts), kas pašlaik tiek izskatīta.

27. Proti, no lietas materiāliem un Rumānijas valdības apsvērumiem izriet, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikuma tirgus dalībniekiem – PVN maksātājiem Rumānijā, kuri iegādājas pakalpojumus no nodokļa maksātājiem, kas ir atzīti par neaktīviem šajā dalībvalstī, mērķis ir atturēt tirgus dalībniekus no pirkumu veikšanas no šādiem nodokļa maksātājiem, kuru stāvoklis izraisa krāpšanas risku, jo tie nepilda savus nodokļu deklarēšanas pienākumus, un galu galā veicināt šo nodokļa maksātāju aiziešanu no tirgus, ja tie nekorīgē savu stāvokli.

28. Attiecībā uz saiknes starp tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu principu un pienākumiem, kurus dalībvalstis var uzskatīt par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, ir izstrādāta bagātīga judikatūra⁶.

29. Šis judikatūras pamatā ir atgādinājums, ka nodokļa maksātāju tiesībām atskaitīt PVN, par kura nomaksu tie ir atbildīgi un kurš ir maksājams vai samaksāts par to iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ar Savienības tiesību aktiem izveidotajā kopējā PVN sistēmā piemīt “pamatprincipa” raksturs⁷.

30. Tādējādi Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu principā nevar tikt ierobežotas un ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem⁸. Šīs tiesības, kā ir noteikts Direktīvas 2006/112 167. pantā, rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

31. Turklāt Tiesa atkārtoti ir atgādinājusi, ka atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no visas saimnieciskās darbības ietvaros maksājamā vai samaksātā PVN. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visiem saimnieciskajiem darījumiem neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām pašām par sevi ir piemērojams PVN⁹.

32. Tomēr priekšnoteikums tiesībām uz PVN atskaitīšanu ir gan materiāltiesisko prasību vai nosacījumu, gan formālo prasību vai nosacījumu ievērošana.

33. Attiecībā uz materiāltiesiskajām prasībām vai nosacījumiem no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka, lai ieinteresētā persona iegūtu tiesības atskaitīt nodokli, ir svarīgi, lai tā, pirmkārt, būtu nodokļa maksātāja šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, lai nodokļa maksātāja būtu iepriekš izmantojusi preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs¹⁰.

6 It īpaši skat. spriedumus, 2000. gada 19. septembris, *Ampafrance* un *Sanofi* (C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470); 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446); 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373); 2012. gada 6. septembris, *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774); rīkojumus, 2013. gada 28. februāris, *Forwards V* (C-563/11, nav publicēts, EU:C:2013:125); 2013. gada 16. maijs, *Hardimpex* (C-444/12, nav publicēts, EU:C:2013:318); spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614).

7 It īpaši skat. spriedumus, 2001. gada 25. oktobris, Komisija/Itālija (C-78/00, EU:C:2001:579, 28. punkts); 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 37. punkts), kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 43. punkts).

8 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 38. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 24. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 26. punkts); 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 44. punkts), kā arī rīkojumu, 2016. gada 10. novembris, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nav publicēts, EU:C:2016:869, 30. punkts).

9 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 39. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 25. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 27. punkts), kā arī rīkojumu, 2016. gada 10. novembris, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, nav publicēts, EU:C:2016:869, 31. punkts).

10 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 26. punkts), kā arī 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

34. Attiecībā uz tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošanas noteikumiem, kas ir pielīdzināmi formālām prasībām vai nosacījumiem¹¹, Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktā ir paredzēts, ka nodokļa maksātājam ir jā saglabā rēķins, kas izrakstīts saskaņā ar tās 220.–236. pantu un 238., 239. un 240. pantu. It īpaši saskaņā ar Direktīvas 2006/112 226. panta 3. punktu rēķinā ir jā norāda PVN reģistrācijas numurs, ar kādu nodokļa maksātājs veicis preču piegādi vai sniedzis pakalpojumus.

35. Vairākkārt ir notikusi vēršanās Tiesā situācijās, kurās valsts nodokļu iestādes bija atteikušās piešķirt nodokļa maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu, pamatojoties uz pārkāpumiem vai trūkumiem saistībā ar formālajiem nosacījumiem, lai gan Direktīvā 2006/112 paredzētie materiāltiesiskie nosacījumi bija izpildīti.

36. Šajā analīzes posmā, nenovirzoties no vispārējā skatupunkta, no Tiesas spriedumiem izriet, ka tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu tiek piešķirtas, ja ir ievēroti materiāltiesiskie nosacījumi, kas ir izvirzīti, lai šīs tiesības rastos, pat ja nodokļa maksātāji nav ievērojuši dažas formālas prasības¹².

37. Tā kā tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas¹³, Tiesa tikai īpašos apstākļos var atzīt, ka formālu pienākumu neizpildes legītimās sekas ir tādas, ka nodokļu iestādes var atteikt nodokļa maksātājam šādu tiesību saņemšanu.

38. Līdz šim no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu zaudēšana var tikt apstiprināta divos atšķirīgos gadījumos. Pirmkārt, runa ir par gadījumu, kad formālo prasību neievērošana ir traucējusi sniegt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas tiesību uz PVN atskaitīšanu materiāltiesiskās prasības¹⁴. Otrkārt un būtībā – tiesības uz PVN atskaitīšanu var tikt atteiktas, ja, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga, jo nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka attiecīgie darījumi tieši vai netieši ietilpa krāpšanā¹⁵.

39. Pirmais gadījums ir izskaidrojams ar apstākli, ka materiāltiesiskās prasības ir tieši paredzētas, lai nodrošinātu PVN piemērošanu un ļautu dalībvalstu nodokļu iestādēm to pārbaudīt. Tātad ir pilnīgi loģiski atteikt tiesības uz atskaitīšanu, ja šādu prasību pārkāpums ir tik būtisks, ka šī iemesla dēļ tiesību uz nodokļa atskaitīšanu materiāltiesisko nosacījumu izpildes pārbaude kļūst neiespējama vai pārmērīgi grūta.

40. Tomēr, manuprāt, pamatlietā tas tā nav.

41. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Paper Consult*, kurai tika atteiktas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir nodokļa maksātāja Direktīvas 2006/112 izpratnē un ka saistībā ar savu saimniecisko darbību atbilstoši [2011]. gada 3. janvāri noslēgtajam līgumam tā iegādājās un samaksāja par cita saimnieciskās darbības subjekta – *Rom Packaging*, kura arī ir PVN maksātāja, bet kura saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ir atzīta par neaktīvu, jo nebija pildījusi savus nodokļu deklarēšanas pienākumus, – veikto pakalpojumu sniegšanu. Lietas materiālos nekas neļauj secināt, ka Rumānijas nodokļu iestādes nebūtu varējušas pārbaudīt pakalpojumu, par kuriem *Paper Consult* tika izrakstīts rēķins, patiesumu, nedz ka tām nebūtu bijis iespējams pārbaudīt abu saimnieciskās darbības subjektu identitāti un statusu.

11 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 44. punkts), un 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 41. punkts).

12 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts un tajā minētā judikatūra); 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 42. punkts), kā arī 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

13 Skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 52. punkts).

14 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 46. punkts un tajā minētā judikatūra)

15 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumus, 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 59., 60. un 64. punkts), kā arī 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 47.–50. punkts).

42. It īpaši attiecībā uz *Rom Packaging* nodokļa maksātāja statusu, ņemot vērā Rumānijas valdības rakstveida apsvērumus, kuros tā cenšas šo statusu noliegt, vēlos norādīt, ka saskaņā ar Nodokļu kodeksa 11. panta 1.a punktu nodokļa maksātāji, kas ir atzīti par neaktīviem, saglabā savu nodokļa maksātāja statusu, jo tiem ir jāturpina maksāt PVN, lai arī neaktivitātes laikposmā viņi tomēr nevar atskaitīt PVN.

43. Katrā ziņā nodokļa maksātāja statuss Direktīvas 2006/112 izpratnē, kas atbilstoši tās 9. panta 1. punktam ir jāsaprot kā tāds, “kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta”, nevar būt atkarīgs nedz no pienākuma iesniegt nodokļu deklarāciju un maksāt PVN, nedz no pienākuma reģistrēties kā PVN maksātājam¹⁶. Tiesa nesē ir nospriedusi, ka, neraugoties uz saimnieciskās darbības subjekta “nepastāvēšanas” atzīšanu valsts tiesiskajā regulējumā, pamatojoties it īpaši uz to, ka šis saimnieciskās darbības subjekts nav reģistrēts kā PVN maksātājs, nav aizpildījis nodokļu deklarāciju un nav maksājis nodokļus, šādam saimnieciskās darbības subjektam var tikt atzīts nodokļa maksātāja statuss Direktīvas 2006/112 normu izpratnē¹⁷. Tāpat arī šāds statuss tika atzīts rēķina izrakstītājam, kuram pirms tam tika atņemta individuālā komersanta apliecība un kuram tādēļ vairs nebija tiesību izmantot savu identifikācijas numuru nodokļu mērķiem¹⁸.

44. Otrā gadījumā, kurā Tiesa ir atzinusi, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var tikt atteiktas, pamatā būtībā ir dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. panta pirmo daļu piešķirtā iespēja “uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu”¹⁹.

45. Kā jau esmu norādījis, Rumānijas tiesību sistēma dažu nodokļa maksātāju atzīšanai par neaktīviem ir balstīta uz trim alternatīviem gadījumiem, kuros Rumānijas tiesiskajā regulējumā tiek prezumēts krāpšanas nodokļu jomā risks. Viens no šiem gadījumiem – kā tas ir *Rom Packaging* gadījumā – ir visu nodokļu deklarāciju, tostarp deklarāciju saistībā ar PVN, neiesniegšana sešus mēnešus ilgā laikposmā. Atbilstoši Nodokļu kodeksa 11. panta 1.a punktam sods par šo neizpildi ir tiesību atskaitīt PVN, ko šie nodokļa maksātāji ir samaksājuši par pirkumiem, kas veikti to atzīšanas par neaktīviem laikposmā, atteikums. Šī tiesību norma, manuprāt, nepārprotami atbilst pasākumiem, kuru mērķis ir novērst, ka situācijas, kurās tiek saskatīts krāpšanas nodokļu jomā risks, kļūtu par krāpšanu nodokļu jomā. Proti, attiecīgais nodokļa maksātājs, neiesniedzot nodokļu, tostarp PVN, deklarācijas, var mēģināt slēpt krāpšanu nodokļu jomā, tādēļ izvirzītais mērķis, atsakot minētajam nodokļa maksātājam tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu visā neaktivitātes laikposmā, nepārprotami ir novērst, ka varētu notikt šāda krāpšana.

46. Tomēr šī lieta attiecas nevis uz nodokļa maksātāja, kas ir atzīts par neaktīvu, nodokļu situāciju, bet uz nodokļa maksātājiem, kas, tāpat kā *Paper Consult*, veic iegādes no šāda nodokļa maksātāja, lai gan pēdējais minētais ir atzīts par neaktīvu.

47. Sodot ar tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu atteikumu arī nodokļu maksātājus, kas pērk preces un/vai pakalpojumus no tirgus dalībnieka, kas ir atzīts par neaktīvu, Nodokļu kodeksa 11. panta 1.b punkts neapšaubāmi attiecas uz atzīšanas par neaktīvu sistēmas izvirzīto mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā.

48. Aplūkojot to kopsakarā ar atzīšanas par neaktīvu sistēmu, šī panta mērķis ir uzlikt nodokļa maksātājiem pienākumu vismaz netieši iegūt ziņas par to topošā līguma partnera iespējamo neaktivitātes statusu (kas ietver krāpšanas nodokļu jomā risku).

16 Skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUIH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 39. un 40. punkts).

17 Skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUIH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 19., 31., 39. un 42. punkts).

18 Skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 28.–33. punkts).

19 Mans izcēlums. Šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 55. punkts), kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 49. punkts).

49. Šāds pienākums pārsniedz Tiesas atzīto prasību, saskaņā ar kuru, ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esamību, informētam tirgus dalībniekam varētu atbilstoši lietas apstākļiem tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura tas ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par šī tirgus dalībnieka uzticamību²⁰.

50. Proti, Rumānijas tiesībās ieviestais pienākums pārliecināties par nodokļa maksātāju neaktivitātes statusu ir uzlikts visiem tirgus dalībniekiem, kas veic saimniecisko darbību Rumānijā un kas plāno veikt iegādes no jebkura cita tirgus dalībnieka šajā dalībvalstī, lai arī šis tirgus dalībnieks faktiski ir atzīts par neaktīvu un tātad ir pieļāvis pārkāpumus, kurus ir konstatējušas Rumānijas nodokļu iestādes. Tādējādi runa ir par vispārēju, visiem tirgus dalībniekiem uzliktu pienākumu, paskatoties Rumānijas nodokļu iestāžu izstrādātajā un publiski pieejamajā to tirgus dalībnieku sarakstā, kas ir atzīti par neaktīviem, pārbaudīt sava topošā līguma partnera “uzticamību” nodokļu jomā neatkarīgi no jebkādam norādēm, kas var radīt aizdomas, ka topošais līguma partneris varētu būt pieļāvis pārkāpumus vai krāpšanu PVN jomā.

51. Tomēr, ņemot vērā neaktivitātes statusa saskaņā ar Rumānijas tiesībām reglamentējošo, publisko un viegli pieejamo raksturu, man šis pienākums nešķiet pārmērīgs slogs PVN maksātājiem Rumānijā, no kuriem ir dabiski sagaidīt, ka tie zina valsts tiesisko regulējumu un ka tie rīkojas vismaz ar vidēji informēta komersanta rūpību, iepazīstoties ar nodokļa maksātāju, kurus Rumānijas nodokļu iestādes ir atzinušas par neaktīviem, sarakstu, kas ir pieejams ANAF interneta vietnē.

52. Šis pienākums ir pielīdzināms pasākumam, kas, manuprāt, ir saprātīgs, – prasīt, lai nodokļa maksātājs pārliecinātos, vai darījumā, ko tas plāno īstenot, nav ietverts risks, kas var izraisīt tā līdzdalību krāpšanā nodokļu jomā.

53. Turklāt gan Rumānijas valdība, gan Komisija norāda, ka šai publicēšanas tiešsaistē valsts mērogā sistēmai ir kopīgas iezīmes ar sistēmu, kas ir ieviesta Savienības mērogā ar (automātiskas) PVN informācijas apmaiņas sistēmu (VIES), kas ļauj tirgus dalībniekiem iegūt informāciju par savu tirdzniecības partneru PVN identifikācijas numuriem un valstu nodokļu administrācijām kontrolēt darījumus Kopienas iekšienē un atklāt iespējamus pārkāpumus²¹.

54. Proti, atšķirībā no lietām, kurās Tiesa ir konstatējusi, ka ir pastāvējusi pienākumu – veikt vajadzīgās pārbaudes, lai konstatētu pārkāpumus un krāpšanas, kas principā ir uzlikti valsts nodokļu iestādēm, – pāreja uz nodokļa maksātājiem²², Rumānijas tiesiskajā regulējumā nodokļa maksātājiem vienīgi ir prasīts pārbaudīt, vai tirgus dalībnieks, no kura tie plāno veikt iegādes, nav iekļauts publiskajā un ANAF tīmekļa vietnē pieejamajā to tirgus dalībnieku sarakstā, kas pēc pašu valsts nodokļu iestāžu īstenotajām pārbaudēm ir atzīti par neaktīviem. Šī prasība ieskatīties par neaktīviem atzīto tirgus dalībnieku sarakstā nepārprotami nav pārbaudes, kas ir jāveic valsts nodokļu iestādēm, pienākuma pāreja uz nodokļa maksātājiem.

55. Tādējādi nodokļa maksātājs, kas noslēdz darījumus, par kuriem ir jāmaksā PVN, ar tirgus dalībnieku, kas ir atzīts par neaktīvu, katrā ziņā ir jāuzskata par tādu, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka šādu darījumu noslēgšana nozīmē krāpšanas nodokļu jomā risku.

56. Vai šāda riska apzināšanās vai saprātīgi prezumēta apzināšanās pamato atteikumu šim nodokļa maksātājam saņemt tiesības uz PVN atskaitīšanu?

20 It īpaši skat. spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 60. punkts); rīkojumu, 2013. gada 28. februāris, *Forvards V* (C-563/11, nav publicēts, EU:C:2013:125, 40. punkts); 2013. gada 16. maijs, *Hardimpex* (C-444/12, nav publicēts, EU:C:2013:318, 25. punkts), kā arī 2015. gada 15. jūlijs, *Koela-N* (C-159/14, nav publicēts, EU:C:2015:513, 47. punkts).

21 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 28. punkts).

22 It īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 61., 62. un 65. punkts), kā arī 2012. gada 6. septembris, *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 42.–44. punkts).

57. Nedomāju vis.

58. Pirmkārt, šis gadījums neatbilst tam, kāds ir aplūkots judikatūrā, saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitīšanu var tikt likumīgi atteiktas, ja nodokļa maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka viņš *piedalās darījumā, kas saistīts ar krāpšanu* PVN jomā, it īpaši, ja šādu krāpšanu veic (vai ir veicis) tā piegādātājs²³.

59. Tādējādi šobrīd spēkā esošajās Savienības tiesībās un judikatūrā vienkāršs krāpšanas PVN jomā, kuras apmērs turklāt var būt strīdu priekšmets, risks nav pietiekams, lai pamatotu tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikumu.

60. Otrkārt, ir jāatgādina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka valsts pasākumos Direktīvas 2006/112 273. pantā izvirzīto mērķu sasniegšanai ir jāievēro samērīguma princips un tie līdz ar to nevar tikt izmantoti tā, ka ar tiem *sistemātiski* tiktu apstrīdētas tiesības uz PVN atskaitīšanu un līdz ar to – PVN neitralitātes pamatprincips²⁴.

61. Šajā lietā tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikums veido sodu, kura preventīvā iedarbība faktiski ir vērsta nevis uz to, lai nodrošinātu pienākuma ieskatīties *ANAF* priekšsēdētāja izstrādātajā par neaktīviem atzīto tirgus dalībnieku sarakstā izpildi, bet gan, lai atturētu nodokļa maksātājus veikt pirkumus no tirgus dalībniekiem, kas ir atzīti par neaktīviem, lai beigās šos pēdējos minētos izslēgtu no tirgus, ja viņi nekorīgē savu stāvokli, kā to ir izskaidrojusi Rumānijas valdība.

62. Tādējādi nodokļa maksātājam, kurš pēc tam, kad tas ir ieskatījies par neaktīviem atzīto tirgus dalībnieku sarakstā un konstatējis, ka tirgus dalībnieks, no kura tas ir plānojis veikt iegādi, ir iekļauts šajā sarakstā, neraugoties uz to, pieņem piegādi no šī tirgus dalībnieka²⁵, saskaņā ar Rumānijas tiesībām katrā ziņā tiks liegts saņemt tiesības uz PVN, kas samaksāts par minētajiem darījumiem, atskaitīšanu, neatkarīgi no iespējamajām garantijām, ko viņš būtu saņēmis no pēdējā minētā tirgus dalībnieka, kurās tam ticis apliecināts, ka konkrētie darījumi, ar kuriem tiek pamatotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, nav saistīti ar krāpšanu nodokļu jomā un ka turklāt PVN tiks iemaksāts Valsts kasē.

63. Citiem vārdiem sakot, kā Komisija tiesas sēdē pamatoti apgalvoja, ar Rumānijas tiesisko regulējumu attiecībā uz visiem nodokļa maksātājiem, kas noslēdz ar PVN apliekamus darījumus ar tirgus dalībniekiem, kuri ir atzīti par neaktīviem, beigās tiek vērsta neapstrīdama prezumpcija par līdzdalību krāpšanā nodokļu jomā. Šajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēts tiesību uz PVN atskaitīšanu sistemātisks atteikums visiem nodokļa maksātājiem, kas veic iegādi no tirgus dalībnieka, kurš ir atzīts par neaktīvu, neraugoties uz to, ka, ņemot vērā pierādījumus un materiālus, ko šis nodokļa maksātājs un šis tirgus dalībnieks var iesniegt, it īpaši pēc nodokļu pārbaudes, jebkāds krāpšanas nodokļu jomā risks saistībā ar attiecīgajiem darījumiem var tikt likumīgi noraidīts, ka šie darījumi pilnībā atbilst materiāltiesiskajiem un formālajiem tiesību uz PVN atskaitīšanu nosacījumiem Direktīvas 2006/112 izpratnē un ka nodokļu ieņēmumos nav radušies zaudējumi.

64. Šāds valsts tiesiskais regulējums, manuprāt, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un novērst krāpšanu nodokļu jomā.

23 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. un 49. punkts un tajos minētā judikatūra).

24 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 57. punkts), kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 49. punkts). Atgādinājumam – Tiesa regulāri atgādina, ka samērīguma princips prasa, lai dalībvalstis izmantotu līdzekļus, kas, vienlaikus ļaujot tām efektīvi sasniegt šādu mērķi, vismazāk kaitē Savienības tiesību aktos paredzētajiem mērķiem un tādiem principiem kā PVN atskaitīšanas tiesību pamatprincips, it īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 32. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2017. gada 16. marts, *Bimotor* (C-211/16, nav publicēts, EU:C:2017:221, 27. punkts).

25 Šāds lēmums var būt pamatots ar tādiem pilnīgi legītimiem saimnieciskiem apsvērumiem kā selektīvas vai ekskluzīvas izplatīšanas loka esamība vai arī par neaktīvu atzītā tirgus dalībnieka pārdoto preču vai pakalpojumu specifiskās īpašības.

65. Attiecībā uz pamatlietu iesniedzējtiesa nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas ļautu noprast, ka aiz darījumiem, kas noslēgti starp *Paper Consult* un *Rom Packaging*, tiktu slēpta krāpšana nodokļu jomā vai ka PVN, kas norādīts rēķinos, kurus pēdējā minētā sabiedrība bija izrakstījusi *Paper Consult* par minētajiem darījumiem, neatbilstu Valsts kasē iemaksātajai summai.

66. Turklāt valsts tiesiskā regulējuma nesamērīgumu, manuprāt, pastiprina apstākļi, uz kuru savos rakstveida apsvērumos ir norādījusi *Paper Consult* un kuru Rumānijas valdība nav apstrīdējusi, – ka atbilstoši Nodokļu kodeksa 11. panta 1.b punktam tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikums par neaktīvu atzīta tirgus dalībnieka līguma partnerim ir galīgs, tātad – šis līguma partneris turpina segt šī nodokļa slogu arī gadījumā, ja par neaktīvu atzītais tirgus dalībnieks ir koriģējis savu stāvokli attiecībā uz saviem pienākumiem nodokļu jomā. Šī situācija ir pretrunā un šķiet nesaderīga ar tāda tirgus dalībnieka, kas ir atzīts par neaktīvu, situāciju, kam saskaņā ar Nodokļu kodeksa 11. panta 1.a punktu ir atļauts atgūt PVN, kura atskaitīšana neaktivitātes laikposmā tam bija atteikta, vēlāka finanšu gada laikā pēc tā gada, kurā Rumānijas nodokļu iestādes to ir “atkal aktivizējušas”.

67. Attiecībā uz šo valsts tiesiskā regulējuma aspektu Rumānijas valdība tiesas sēdē –, kad Tiesa uzdeva jautājumu par tiesību atskaitīt PVN atteikuma par neaktīvu atzīta tirgus dalībnieka līguma partnerim samērīgumu, – norādīja, ka saskaņā ar Nodokļu kodeksa grozījumiem, sākot no 2017. gada 1. janvāra, visi nodokļu maksātāji, kas ir veikuši iegādes no tirgus dalībnieka, kurš ir atzīts par neaktīvu, darījumiem, kas veikti šī tirgus dalībnieka neaktivitātes laikposmā, turpmāk drīkst atskaitīt uzlikto PVN, ja minētais tirgus dalībnieks vēlāk ir koriģējis savu stāvokli, it īpaši attiecībā uz saviem nodokļu deklarēšanas pienākumiem.

68. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda šo grozījumu piemērojamība, it īpaši attiecībā uz iespēju to piemērot ar atpakaļejošu spēku lietas apstākļiem, kas ir pamatlietas pamatā, ņemot vērā arī apstākli, ka saskaņā ar informāciju, ko Komisija sniegusi savos rakstveida apsvērumos, *Rom Packaging* esot “atkal aktivizēta” ar ANAF priekšsēdētāja 2012. gada 24. aprīļa lēmumu.

69. Neatkarīgi no pamatlietas faktiskajiem apstākļiem Nodokļu kodeksā izdarītie grozījumi un Rumānijas valdības tiesas sēdē sniegtie paskaidrojumi tomēr ļauj uzskatīt, ka Rumānijas iestādes pašas ir apzinājušās nesamērīgumu, kāds piemīt sistemātiskam un galīgam tiesību atskaitīt PVN saņemšanas atteikumam par neaktīvu atzīta tirgus dalībnieka līguma partneriem arī tad, ja šis tirgus dalībnieks vēlāk ir pilnībā koriģējis savu stāvokli attiecībā uz saviem nodokļu deklarēšanas pienākumiem.

70. Vienkārša tiesību uz PVN atskaitīšanu apturēšana līdz darījumam, pamatojoties uz kuriem šīs tiesības rodas, koriģēšanai, manuprāt, ir atbilstošāks pasākums par sistemātisku un galīgu šādu tiesību atteikumu, ja nodokļu maksātājs Rumānijā veic preču un/vai pakalpojumu iegādi no tirgus dalībnieka, kurš šajā dalībvalstī ir atzīts par neaktīvu.

71. Ir tiesa, ka gadījumā, ja PVN maksātājs Rumānijā, nepārbaudījis par neaktīviem atzīto tirgus dalībnieku sarakstu, veic iegādi no tirgus dalībnieka, kurš ir atzīts par neaktīvu, šis nodokļa maksātājs neizpilda vienu no pienākumiem, kas tam ir uzlikts valsts tiesiskajā regulējumā. Kā esmu norādījis iepriekš, šāds pienākums pats par sevi man nekādā ziņā nešķiet pārmērīgs. Manuprāt, Savienības tiesībām nav pretrunā, ka par šādu formalitātes pārkāpumu tiek piemērots preventīvs un ar šī pārkāpuma smagumu samērīgs sods, kas var izpausties, piemēram, kā naudas sods. Tomēr šāda pienākuma pārkāpums nenozīmē, ka attiecībā uz specifiskiem darījumiem, pamatojoties uz kuriem rodas tiesības uz PVN atskaitīšanu, nodokļa maksātājs no tirgus dalībnieka, kurš ir atzīts par neaktīvu, nebūtu varējis saņemt garantijas, kuras esmu minējis iepriekš un saskaņā ar kurām šie darījumi nebūs iesaistīti krāpšanā nodokļu jomā un PVN tiks iemaksāts Valsts kasē.

72. Katrā ziņā neapstrīdamā prezumpcija, uz kuru ir balstīts Rumānijas tiesiskais regulējums, kā rezultātā nevienam nodokļa maksātājam nav iespējas sniegt ne vismazāko norādi, kas ļautu pierādīt, ka ar tirgus dalībnieku, kurš ir atzīts par neaktīvu, noslēgtie darījumi atbilst Direktīvā 2006/112 paredzētajiem nosacījumiem, lai saņemtu tiesības uz minētajiem darījumiem uzliktā PVN atskaitīšanu, manuprāt, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu šajā tiesību regulējumā izvirzītos legīmos mērķus.

73. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi, proti, – Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā pat gadījumā, ja nav konstatēta nekāda krāpšana nodokļu jomā un nav radīti zaudējumi nodokļu ieņēmumos, ir paredzēts tiesību uz PVN atskaitīšanu sistemātisks un galīgs atteikums nodokļa maksātājam, kas ir samaksājis PVN par darījumiem, kuri noslēgti ar tirgus dalībnieku, kas ir atzīts par “neaktīvu”, piemērojot minēto tiesisko regulējumu, lai gan informācija par attiecīgā tirgus dalībnieka atzīšanu par neaktīvu, kas balstīta uz krāpšanas nodokļa jomā risku, attiecīgajā dalībvalstī ir publiska un viegli pieejama visiem nodokļa maksātājiem.

Par Rumānijas valdības lūgumu Tiesas sprieduma iedarbību ierobežot laikā

74. Ja Tiesa piekristu manai analīzei, tai būtu jālemj par Rumānijas valdības lūgumu, kas izklāstīts tās rakstveida apsvērumos, – pasludināmā sprieduma iedarbību ierobežot laikā.

75. Sava lūguma pamatojumam Rumānijas valdība, pirmkārt, apgalvo, ka Rumānijas iestādes esot rīkojušās labticīgi. Šī labticība esot balstīta uz diviem pamatiem. Pirmais pamats ir balstīts uz objektīvām šaubām par Tiesas judikatūras piemērojamību. Otrais pamats attiecas uz Komisijas rīcību, jo tā 2014. gada maijā esot pieņēmusi Rumānijas iestāžu atbildi uz sūdzību, kas tika iesniegta saistībā ar tā saukto *EU Pilot* procedūru, par attiecīgo valsts tiesisko regulējumu šajā lietā, un tas esot ļāvis šīm iestādēm uzskatīt, ka šis tiesiskais regulējums ir saderīgs ar Savienības tiesībām. Otrkārt, Rumānijas valdība norāda uz smagām finansiālām sekām, ja pēc Tiesas sprieduma pasludināšanas PVN atskaitīšana būtu jāpiešķir visiem tirgus dalībniekiem, kuri ir noslēguši darījumus ar tirgus dalībniekiem, kas bija atzīti par neaktīviem kopš 2007. gada. Rumānijas valdība lēš, ka šis papildu slogs atbilstu 0,5 % no bruto iekšzemes kopprodukta.

76. Savos mutvārdu apsvērumos Komisija aicina Tiesu noraidīt šo lūgumu, jo neesot izpildīti judikatūrā paredzētie nosacījumi.

77. Es piekrišu Komisijas nostājai.

78. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas interpretācija, ko sniedz Tiesa LESD 267. pantā noteiktās kompetences ietvaros, izskaidro un precizē šīs tiesību normas jēgu un apjomu, kādā tā ir jāsaprot un jāpiemēro vai kādā to būtu bijis jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka šādi interpretētu normu tiesnesis var piemērot pat juridiskajās attiecībās, kas radušās un ir izveidotas jau pirms sprieduma par lūgumu sniegt interpretāciju, ja turklāt ir izpildīti nosacījumi, kas ļauj izskatīt kompetentajās tiesu instancēs lietu, kura ir saistīta ar minētās normas piemērošanu²⁶.

²⁶ It īpaši skat. spriedumus, 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 58. punkts); 2012. gada 18. oktobris, *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 41. punkts), kā arī 2015. gada 22. janvāris, *Balazs* (C-401/13 un C-432/13, EU:C:2015:26, 49. punkts).

79. Tiesa tikai izņēmuma kārtā, piemērojot Savienības tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo tiesiskās noteiktības principu, var ierobežot iespēju visām attiecīgajām personām atsaukties uz normu, kuru tā ir interpretējusi, lai apstrīdētu labticīgi nodibinātas tiesiskās attiecības. Lai varētu tikt pieņemts lēmums par šādu ierobežojumu, ir jābūt izpildītiem diviem būtiskiem kritērijiem, proti, attiecīgo personu labticības esamībai un būtisku traucējumu rašanās riskam²⁷.

80. Tā kā šie kritēriji ir kumulatīvi, tad, ja viens no tiem nav izpildīts, nav jāpārbauda, vai ir izpildīts otrs²⁸.

81. Turklāt atgādinu, ka Tiesa to savu spriedumu iedarbību, kas pasludināti prejudiciālā tiesvedībā, ierobežo laikā tikai ļoti specifiskos apstākļos, it īpaši tad, ja pastāv iespēja, ka varētu rasties smagas ekonomiskas sekas, sevišķi saistībā ar ļoti daudzām tiesiskām attiecībām, kas ir nodibinātas labā ticībā, pamatojoties uz tiesisko regulējumu, kurš tika uzskatīts par likumīgā spēkā esošu, un izrādītos, ka privātpersonām un valsts iestādēm ir nācies rīkoties neatbilstoši Savienības tiesībām tādēļ, ka ir pastāvējusi objektīva un būtiska neskaidrība attiecībā uz Savienības tiesību normu piemērojamību; šo neskaidrību, iespējams, ir veicinājusi citu dalībvalstu vai Komisijas pašu īstenotā rīcība²⁹.

82. Šajā lietā es uzskatu, ka kritērijs saistībā ar attiecīgo personu, tostarp Rumānijas nodokļu iestāžu, labticību nav izpildīts.

83. Attiecībā uz šaubām par Savienības tiesību interpretāciju – un ne vairs par objektīvu un būtisku neskaidrību tiesas judikatūras izpratnē –, uz kuru atsaucas Rumānijas valdība, ja patiesībai atbilst tas, ka šīs lietas pamatā esošā situācija nedaudz atšķiras no lietām, kuras Tiesa ir izskatījusi iepriekš, tas nemaina apstākli, kā esmu atgādinājis savā analizē iepriekš, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikums nodokļa maksātājiem ir izņēmums no kopējās PVN sistēmas pamatprincipa, kura tiesiskums saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiek atzīts tikai ārkārtas apstākļos. Lai gan pēdējos gados šī judikatūra ir izstrādāta smalkāk, principi, uz kuriem tā balstās, pastāv jau sen un katrā ziņā pirms 2007. gada 1. janvāra – dienas, kad Rumānija pievienojās Eiropas Savienībai³⁰. Tādējādi, ja būtu jākonstatē objektīvas un būtiskas neskaidrības situācija, tās pamats, neapšaubāmi, būtu nevis Savienības tiesību normu piemērojamība, bet šīs lietas pamatā esošā Rumānijas tiesiskā regulējuma saglabāšana pēc Rumānijas pievienošanās Eiropas Savienībai.

84. Tas, ka Komisija ir izbeigusi *EU Pilot* procedūru, nemaina šo analīzi.

85. Šajā neformālajā procedūrā, kuru Komisija izstrādājusi savā ziņojumā “Rezultātu Eiropa – [Savienības] tiesību aktu piemērošana”³¹, ir ietverta brīvprātīga Komisijas un dalībvalstu sadarbība, kas vispārēji ir vērsta uz to, lai vienlaikus pareizi piemērotu Savienības tiesības un savlaicīgi atrisinātu jautājumus, kas radušies saistībā ar šo piemērošanu. Lai arī šādā procedūrā var tikt pieprasītas vienīgi ziņas vai informācija, vairumā gadījumu tā ir vērsta uz to, lai pēc iespējas novērstu procedūras sakarā ar pienākumu neizpildi uzsākšanu saskaņā ar LESD 258. pantu³². Tomēr pat šādas neformālas procedūras izbeigšana, kas nekādi nav reglamentēta ar Līguma tiesību normām, nekādi neskar Komisijas spēju uzsākt formālu procedūru saskaņā ar LESD 258. pantu. Katrā ziņā Komisijas nostāja

27 Spriedums, 2015. gada 22. janvāris, *Balazs* (C-401/13 un C-432/13, EU:C:2015:26, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 It īpaši skat. spriedumus, 2014. gada 27. februāris, *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, 28. punkts), kā arī 2015. gada 22. janvāris, *Balazs* (C-401/13 un C-432/13, EU:C:2015:26, 53. punkts).

29 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. janvāris, *Balazs* (C-401/13 un C-432/13, EU:C:2015:26, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Par tiesību uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu pamatprincipa un būtībā neierobežoto raksturu it īpaši skat. spriedumu, 1995. gada 6. jūlijs, *BP Soupergaz* (C-62/93, EU:C:1995:223, 16.–18. punkts) un par samērīguma principa ievērošanu (un pārkāpumu) saistībā ar pasākumu, ar kuru tiek sistemātiski atteikta tiesību atskaitīt PVN saņemšana nodokļa maksātāju izdevumu kategorijām, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Ampafrance un Sanofi* (C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470, 60.–62. punkts).

31 COM(2007) 502, galīgā redakcija.

32 Par dažādām šīs procedūras iezīmēm saistībā ar Savienības tiesību normām par piekļuvi iestāžu dokumentiem it īpaši skat. ģenerāladvokātes E. Šarpstones [E. Sharpston] secinājumus lietā *Zviedrija/Komisija* (C-562/14 P, EU:C:2016:885, 40.–54. punkts).

pati par sevi nevar tikt balstīti uz dalībvalsts tiesisko palāvību attiecībā uz sava valsts tiesiskā regulējuma saderību ar 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.

86. Šādos apstākļos es ierosinu Tiesai noraidīt Rumānijas valdības lūgumu, kura mērķis ir pasludināmā sprieduma iedarbību ierobežot laikā, un nav jāpārbauda kritērijs par būtisku traucējumu riska esamību.

III. Secinājumi

87. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Curtea de Apel Cluj* (Klužas Apelācijas tiesa, Rumānija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nav pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā, ka pat gadījumā, ja nav konstatēta nekāda krāpšana nodokļu jomā un nav radīti zaudējumi nodokļu ieņēmumos, ir paredzēts tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu sistemātisks un galīgs atteikums nodokļa maksātājam, kas ir samaksājis pievienotās vērtības nodokli par darījumiem, kuri noslēgti ar tirgus dalībnieku, kas ir atzīts par “neaktīvu”, piemērojot minēto tiesisko regulējumu, lai gan informācija par attiecīgā tirgus dalībnieka atzišanu par neaktīvu, kas balstīta uz krāpšanas nodokļa jomā risku, attiecīgajā dalībvalstī ir publiska un viegli pieejama visiem nodokļa maksātājiem.