

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2022. gada 30. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – īstenošanas lēmumi 2010/583/ES un 2013/676/ES, ar ko Rumānijai ir atļauts atkāpties no minētās direktīvas 193. panta – Apgrieztās maksāšanas sistēma – Koksnes produktu piegāde – Valsts tiesiskais regulējums, kurā minētās sistēmas piemērošanai ir izvirzīts nosacījums par reģistrāciju PVN nolikā – Nodokļu neitralitātes princips

Lietā C-146/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel București* (Bukarestes apeloģijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar 2020. gada 9. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 3. martā, tiesvedībā

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

pret

VB,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Pasers [*J. Passer*], tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] un M. L. Arasteja Saņa [*M. L. Arastey Sahún*] (referente),

ģenerālvokāts: P. Pikamāe [*P. Pikamäe*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- VB vārdā – A. Arseni, C. Chiriac, C. L. Dobrinescu un S. Ilie, avokaāti,
- Rumānijas valdības vārdā – E. Gane un A. Rotăreanu, pārstāves,
- ģehijas valdības vārdā – O. Serdula, M. Smolek un J. Vlăčil, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – A. Armenia un L. Lozano Palacios, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauģšanas pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), kā arī nodokļu neitralitātes principu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice* (Bukarestes Reģionālā valsts finanšu enerģodirekcija – 1. iecirkņa Valsts finanšu administrācija, Rumānija), no vienas puses, un VB un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1* (Bukarestes Reģionālā valsts finanšu enerģodirekcija – 1. sēdēbu izskatīšanas nodaļa, Rumānija), no otras puses, par kompetentās nodokļu iestādes lēmumu vietai noteikt pienākumu ar atpakaļejošu spēku samaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) par augošu koku pārdošanu, atsakoties vietai piemērot apgrieztās maksīšanas sistēmu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu:

“Preču piegāde” ir tiesību nodošana rēķoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”

5 Minētās direktīvas 193. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 199. panta 1. un 2. punktu:

“1. Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

[..]

2. Izmantojot 1. punktā paredzēto izvēles iespēju, dalībvalstis var noteikt to, uz kādām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu tās attiecas, kā arī to, attiecībā uz kādu kategoriju piegādēm, pakalpojumu sniedzējiem, pircējiem vai pakalpojumu saņēmējiem šos pasākumus var piemērot.”

7 PVN direktīvas 213. pantā ir paredzēts:

“1. Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

Atbilstīgi dalībvalstu izstrādājumiem noteikumiem dalībvalstis ļauj par to paziņot elektroniski, kā arī var pieprasīt, ka tas jā dara elektroniski.

2. Neskarot 1. punkta pirmo daļu, katra juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai katrs nodokļa maksātājs, kas veic tādā preču iegādē Kopienas iekšienē, par kuru saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, deklarē šādas iegādes, ja vairs nav izpildīti šajā pantā minētie nosacījumi šādu darījumu atbrīvošanai no PVN.”

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 214. pantu:

“1. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificē šādas personas:

a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitīms PVN, izņemot tādā preču iegādē vai tādā pakalpojumu sniegšanu, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;

b) ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš veic preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu uzliek PVN, kā arī ikviena juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, vai nodokļa maksātājs, kurš, veicot preču iegādes Kopienas iekšienē, par kurām uzliek nodokli, izmanto 3. panta 3. punktā minētās izvēles tiesības;

c) ikviens nodokļa maksātājs, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču iegādē Kopienas iekšienē tādā darījumā nolūkā, kuri saistīti ar 9. panta 1. punkta otrajā daļā norādītajām darbībām un kuras višķ veic ārpus šīs teritorijas.

2. Dalībvalstis var neidentificēt dažus nodokļa maksātājus, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos darījumus.”

9 Minētās direktīvas 395. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

Pasākumi, kas paredzēti PVN iekasēšanas procedūras vienkāršošanai, nedrīkst ietekmēt dalībvalsts nodokļu ieņēmumus galapatēriņa stadijā, izņemot gadījumus, kad ietekme ir neliela.”

10 Padomes ?stenošanas l?muma 2010/583/ES (2010. gada 27. septembris), ar ko Rum?nijai at?auj ieviest ?pašu pas?kumu, atk?pjoties no 193. panta Direkt?v? 2006/112 (OV 2010, L 256, 27. lpp.), 6.–8. apsv?rum? ir noteikts:

“(6) Rum?nijas kokmateri?lu tirgus b?t?ba un iesaist?to uz??mumu r?c?ba ar? rada dažas probl?mas. Tirg? ir daudz mazu uz??mumu, kurus Rum?nijas iest?d?m ir gr?ti kontrol?t. Visbiež?k sastopamais nodok?u nemaks?šanas veids ir t?ds, ka pieg?d?t?js izraksta r??inu par pieg?d?m un p?c tam paz?d, nesamaks?jot nodokli kompetentaj?m iest?d?m, bet klients sa?em der?gu r??inu, uz kura pamata var atskait?t nodokli.

(7) Nosakot sa??m?ju k? personu, kas atbild?ga par PVN samaksu attiec?b? uz kokmateri?lu pieg?d?m, kuras veikuši nodok?a maks?t?ji, un attiec?b? uz pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu, kurus veikuši nodok?a maks?t?ji, iz?emot mazumtirgot?jus, kam uzs?kts maks?tnesp?jas process, atk?pe nov?rš radušos sarežž?jumus, neietekm?jot maks?jam? nodok?a summu. Tas ?auj nov?rst dažu veidu nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanos no tiem.

(8) Šis pas?kums ir sam?r?gs ar v?lamo m?r?i, jo to nav paredz?ts piem?rot visp?r?ji, bet tikai attiec?b? uz konkr?t?m darb?b?m un nozar?m, kur?s ir v?r? ?emamas probl?mas attiec?b? uz nodok?a iekas?šanu, nodok?a nemaks?šanu vai izvair?šanos no nodok?a maks?šanas.”

11 Š? ?stenošanas l?muma 1. pant? bija paredz?ts:

“Atk?pjoties no [PVN] direkt?vas 193. panta, Rum?nijai ar šo at?auj l?dz 2013. gada 31. decembrim par nodok?a maks?t?ju, kas atbild par PVN samaksu, noteikt personu, kurai pieg?d? preces vai sniedz pakalpojumus, kas min?ti š? l?muma 2. pant?.”

12 Saska?? ar min?t? ?stenošanas l?muma 2. pantu:

“Atk?pi, kas paredz?ta 1. pant?, piem?ro:

a) kokmateri?lu, to skait? augoša meža, apa?i vai saskald?tu kokmateri?lu, malka[s], koka izstr?d?jumu, k? ar? apmalotu z??materi?lu vai š?eld?tu kokmateri?lu un neapstr?d?tu kokmateri?lu, apstr?d?tu kokmateri?lu vai kokmateri?lu sagatavju pieg?d?m, ko veic nodok?a maks?t?ji;

b) pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšan[ai], ko veic nodok?a maks?t?ji, iz?emot mazumtirgot?jus, kuriem uzs?kts maks?tnesp?jas process.”

13 Padomes ?stenošanas l?muma 2013/676/ES (2013. gada 15. novembris), ar kuru Rum?nijai at?auj turpin?t piem?rot ?pašo atk?pi no 193. panta Direkt?v? 2006/112 (OV 2013, L 316, 31. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes ?stenošanas l?mumu (ES) 2016/1206 (2016. gada 18. j?lijs) (OV 2016, L 198, 47. lpp.) (turpm?k tekst? – “?stenošanas l?mums 2013/676”), 5. apsv?rum? ir noteikts:

“Pirms at?aujas koksnes pieg?d?m piem?rot apgriezto nodok?a iekas?šanu Rum?nijas kokmateri?lu tirg? past?v?ja gr?t?bas, kam par iemeslu bija tirgus ?patn?bas un iesaist?to uz??mumu r?c?ba. Šaj? nozar? ir daudz mazu uz??mumu, kurus Rum?nijas iest?d?m ir gr?ti kontrol?t. P?c Rum?nijas iest?žu dom?m, uzliekot atbild?bu par PVN nomaksu pre?u vai pakalpojumu sa??m?jam, šaj? nozar? tiek sekm?ta c??a pret nodok?a nemaks?šanu vai

izvairīšanas no nodokļa maksīšanas, un šāds pamatojums tādā joprojām pastāv.”

14 Stenošanas lēmuma 2013/676 1. pantā ir noteikts:

“Atkāpjoties no [PVN] direktīvas 193. panta, Rumānijai ar šo lēmumu 2016. gada 31. decembrim atļauj atbildēt par PVN nomaksu uzlikt nodokļu maksātājam, kuram piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, kas minēti šā lēmuma 2. pantā.”

15 Saskaņā ar šo stenošanas lēmuma 2. pantu:

“Atkāpe, kas noteikta 1. pantā, attiecas uz koksnes produktu, tai skaitā augoša meža, apaļkoku vai skaldītu kokmateriālu, koksnes kurināmā, koka izstrādājumu, kā arī apmalotas vai šēldotas koksnes, neapstrādātas un apstrādātas koksnes vai koksnes sagatavi, piegādām, ko veic nodokļa maksātāji.”

Rumānijas tiesības

16 *Legea nr. 571 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu, 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”), 127. panta 1. punkts ir paredzēts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā noteiktu saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.”

17 Nodokļu kodeksa 160. pantā ir noteikts:

“1. Atkāpjoties no 150. panta 1. punkta noteikumiem, ar nodokli apliekamu darbību gadījumā nodokļa maksātājs attiecībā uz 2. punktā paredzētajiem darbību ir to adresāts. Nosacījums, kas ir izvirzīts apgrieztās maksīšanas piemērošanai, ir tas, ka gan piegādātājs, gan adresāts ir reģistrēti PVN nolūkā [..].

2. Darbību, kuriem ir piemērojama apgrieztā iekasīšana, ir šādi:

[..]

b) koksnes un koksneida materiālu piegāde [..];

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

18 VB ir meža zemju pašniece Rumānijā.

19 2011.–2017. gadā viņa šīs zemes apsaimniekoja, pamatojoties uz augošu koku pārdošanas līgumiem, kas noslēgti ar vairākiem sabiedrībām, kuras ir specializējušās mežu apsaimniekošanas jomā.

20 Pēc laikposmā no 2017. gada 5. decembra līdz 2018. gada 2. februārim veiktas nodokļu pārbaudes kompetentā nodokļu iestāde konstatēja, ka VB apgrozījums 2011. gada septembrā pārsniedza maksimālo sliekšni, kas ir noteikts “pašajā atbrīvojuma režīmā”, kurš Nodokļu kodeksā ir paredzēts mazajiem uzņēmumiem. No Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka tad, ja nodokļa maksātājs kalendārā gadā sasniedz vai pārsniedz šo maksimālo atbrīvojuma sliekšni, tam ir pienākums reģistrēties PVN nolūkā desmit dienu laikā no tā mēneša beigām, kurā tas ir sasniedzis vai pārsniedzis šo maksimālo sliekšni.

21 T? k? laikposm?, uz kuru attiecas nodok?u kontrole, proti, no 2011. gada 1. oktobra l?dz 2017. gada 30. septembrim, VB nere?istr?j?s PVN nol?k?, nodok?u inspektori ar atpaka?ejošu sp?ku p?rskat?ja t? PVN apr??inu, kas ir j?maks? no 2011. gada 1. novembra, piem?rojot apgrieztu apr??ina metodi, atbilstoši kurai tiek uzskat?ts, ka p?rdošanas cen? ir ietverts ar? PVN.

22 Min?t? nodok?u kontrole tika pabeigta ar nodok?u kontroles zi?ojuma un pazi?ojuma par nodokli sagatavošanu 2018. gada 16. febru?r?, pamatojoties uz kuriem VB bija j?maks? 196 634 Rum?nijas leju (RON) (apm?ram 41 300 EUR), k? ar? ar šo summu saist?tie procenti un soda naudas.

23 VB par min?to pazi?ojumu iesniedza s?dz?bu, nor?dot, ka uz augošu koku p?rdošanu attiecas apgriezt?s maks?šanas sist?ma, kuras piem?rošana esot pak?auta tikai nosac?jumam, ka divi attiec?gie saimniecisk?s darb?bas subjekti ir nodok?a maks?t?ji, bet ne vienm?r nosac?jumam, ka pieg?d?t?jam ir PVN identifik?cijas numurs.

24 Ar 2018. gada 12. j?lija l?mumu VB s?dz?ba tika noraid?ta t?d??, ka apgriezt?s maks?šanas sist?mas piem?rošana saska?? ar Nodok?u kodeksa 160. pantu ir pak?auta nosac?jumam, ka gan pieg?d?t?js, gan pirc?js iepriekš ir re?istr?ti PVN nol?k?.

25 Ar 2019. gada 24. j?nija spriedumu *Tribunalul Bucure?ti* (Bukarestes apgabaltiesa, Rum?nija) apmierin?ja VB celto pras?bu atcelt 2018. gada 16. febru?ra pazi?ojumu par nodok?a uzlikšanu, k? ar? 2018. gada 12. j?lija l?mumu.

26 Par min?to spriedumu Bukarestes Re?ion?l? valsts finanšu ?ener?ldirekcija – 1. iecirk?a Valsts finanšu administr?cija iesniedza apel?cijas s?dz?bu iesniedz?jties? *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarestes apel?cijas tiesa, Rum?nija).

27 Š? tiesa nor?da, ka tad, ja VB b?tu bijusi re?istr?ta PVN nol?k? 2011. gada septembr?, vi?ai b?tu bijusi piem?rojama apgriezt?s maks?šanas sist?ma saska?? ar atk?pi no PVN direkt?vas 193. pant? paredz?t?s PVN iekas?šanas sist?mas, kas Rum?nijai ir pieš?irta, pamatojoties uz ?stenošanas l?mumiem 2010/583 un 2013/676. Šaj? zi?? VB neesot bijis j?maks? PVN par augošu koku p?rdošanu, jo šo nodokli saska?? ar šo sist?mu maks? pirc?ji, kas ir nodok?a maks?t?ji.

28 Šaj? kontekst? iesniedz?jtiesa nor?da, ka Tiesa it ?paši 2018. gada 7. marta spriedum? *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, 32. un 33. punkts) ir nospriedusi, ka re?istr?cija PVN nol?k? ir tikai form?la ties?bu uz PVN atskait?šanu pras?ba un t?d?j?di t? nevar b?t materi?ls nosac?jums, kas nodok?a maks?t?jam liedz ?stenot min?t?s ties?bas.

29 Iesniedz?jtiesa piebilst – tas, ka t?dai personai k? VB ir atteikts piem?rot apgriezt?s maks?šanas sist?mu, izraisa ar? to, ka nodok?a maks?t?ji, kas no vi?as ir ieg?d?jušies augošus kokus, nevar atskait?t ar šiem dar?jumiem saist?to PVN, jo šis nodoklis nav ticis pareizi iek?auts r??inos br?d?, kad iest?j?s nodok?a iekas?jam?bas gad?jums. L?dz ar to š? tiesa jaut?, vai Tiesas judikat?ra nepie?auj, ka re?istr?šan?s PVN nol?k? ir nosac?jums apgriezt?s maks?šanas sist?mas piem?rošanai.

30 Š?dos apst?k?os *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarestes apel?cijas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesa š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN] direkt?va un neitralit?tes princips t?dos apst?k?os k? pamatliet? apl?kotie nepie?auj valsts ties?bu aktus vai nodok?u praksi, saska?? ar kuriem personai, kas ir bijusi pak?auta p?rbaudei un p?c š?s p?rbaudes ir tikusi re?istr?ta k? PVN maks?t?js, nav piem?rojama

apgriezt?š maks?šanas sist?ma (vienk?ršošanas pas?kumi) – kura ir oblig?ta augošu koku tirdzniec?bai – t?p?c, ka p?rbaud?m? persona pirms dar?jumu veikšanas vai dienas, kad tika p?rsniegts maksim?lais sliekšnis, nebija piepras?jusi un nebija ieguvusi re?istr?ciju PVN maks?t?ju re?istr??”

Par prejudici?lo jaut?jumu

31 Uz dodot jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?va un nodok?u neitralit?tes princips nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru apgriezt?š maks?šanas sist?ma nav piem?rojama nodok?a maks?t?jam, kas pirms ar nodokli apliekamo dar?jumu veikšanas nav ne l?dzis, ne p?c savas ierosmes ieguvis re?istr?ciju PVN nol?k?.

32 Vispirms ir j?atg?dina, ka apgriezt?š maks?šanas sist?ma ir iz??mums no principa, kas ir ietverts PVN direkt?vas 193. pant?, saska?? ar kuru PVN maks? nodok?a maks?t?js, kas veic pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, un ka t?d?j?di tas ir j?interpret? šauri (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 13. febru?ris, *Human Operator*, C?434/17, EU:C:2019:112, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 T?d?j?di, piem?rojot min?to sist?mu, starp pre?u pieg?d?t?ju un pirc?ju netiek veikts neviens PVN maks?jums, jo p?d?jam min?tajam par veiktaj?m darb?b?m ir j?maks? priekšnodoklis, tom?r, ja tas ir nodok?a maks?t?js, tas princip? šo nodokli var atskait?t t?d?j?di, ka š?d? gad?jum? nodok?u administr?cijai nav j?maks? nek?da summa (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka attiec?gi ?stenošanas l?muma 2010/583 un ?stenošanas l?muma 2013/676 1. pant? Rum?nijai ir at?auts saska?? ar PVN direkt?vas 395. pantu atk?pties no principa par nodok?a iekas?šanu, kas ir ietverts š?s direkt?vas 193. pant?, par PVN maks?t?ju nor?dot nodok?a maks?t?ju, kurš ir katra š? ?stenošanas l?muma 2. pant? paredz?t?s koksnes produktu pieg?des adres?ts, jo min?t?s darb?bas nav viens no dar?jumiem, kas ir min?ti PVN direkt?vas 199. panta 1. punkt?.

35 Šaj? gad?jum? apgriezt?š maks?šanas sist?mas piem?rošana saska?? ar pamatliet? apl?koto valsts tiesisko regul?jumu, proti, Nodok?u kodeksa 160. panta 1. punktu, ir pak?auta nosac?jumam, ka nodok?a maks?t?ji, uz kuriem attiecas š? sist?ma, tiek re?istr?ti PVN nol?k? pirms ar nodokli apliekamo dar?jumu veikšanas. Rum?nijas vald?ba rakstveida apsv?rumos uzsv?ra, ka gr?t?bas Rum?nijas koksnes tirg? saist?b? ar c??u pret kr?pšanu nodok?u jom? lika valsts likumdev?jam izvirz?t šo nosac?jumu. Pras?ba re?istr?ties PVN nol?k? turkl?t nodrošina efekt?vu kontroli p?r nodok?u saist?bu izpildi, k? ar? pareizu PVN iekas?šanu.

36 Šaj? zi?? ir j?uzsver, pirmk?rt, ka ne no PVN direkt?vas, ne no ?stenošanas l?mumiem 2010/583 vai 2013/676 neizriet, ka tad, ja dal?bvalsts ir ties?ga atk?pties no PVN direkt?vas 193. panta, par personu, kam ir j?maks? PVN, nosakot nodok?a maks?t?ju, kurš ir attiec?go pre?u pieg?des adres?ts, t?d?j?di apgriezt?š maks?šanas sist?mu piem?rojot dažiem ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, š?s dal?bvalsts likumdev?jam ir liegts, ?stenojot šo atk?pi, noteikt min?t?s sist?mas piem?rošanas nosac?jumus, ciktl tie nav pretrun? nodok?u neitralit?tes principam.

37 Pirm?m k?rt?m, š?du interpret?ciju apstiprina PVN direkt?vas 199. panta 2. punkts, kas ?auj dal?bvalst?m noteikt pieg?d?t?ju, pakalpojumu sniedz?ju, pirc?ju vai pakalpojumu sa??m?ju kategorijas, kur?m var b?t piem?rojama apgriezt?š maks?šanas sist?ma.

38 Otr?m k?rt?m, t? k? apgriezt?š maks?šanas sist?ma ir iz??mums no PVN direkt?vas 193.

pant? paredz?t? principa, t? ir j?interpret? šauri, k? tas izriet no š? sprieduma 32. punkta. Pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? ierobežojuma, ar kuru min?t?s sist?mas piem?rošanai ir izvirz?ts nosac?jums, ka nodok?a maks?t?jiem ir j?b?t iepriekš re?istr?tiem PVN nol?k?, sekas ir tieši t?das, ka tiek ierobežots š? iz??muma tv?rums.

39 Otrk?rt, pret?ji tam, ko savos rakstveida apsv?rumos apgalvoja VB, k? ar? Komisija, pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums nav pretrun? Tiesas judikat?rai, saska?? ar kuru PVN neitralit?tes pamatprincips prasa, lai š? priekšnodok?a atskait?šana tiktu pieš?irta tad, ja ir izpild?tas pamatpras?bas, pat ja nodok?a maks?t?ji nav izpild?juši dažas form?l?s pras?bas (spriedums, 2021. gada 18. marts, A. (Atskait?šanas ties?bu ?stenošana), C?895/19, EU:C:2021:216, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

40 Protams, no š?s judikat?ras izriet, ka PVN direkt?vas 214. pant? paredz?t? re?istr?šan?s PVN nol?k?, k? ar? š?s direkt?vas 213. pant? paredz?tais nodok?a maks?t?ja pien?kums pazi?ot par savas darb?bas uzs?kšanu, izmai??m taj? un t?s izbeigšanu, ir tikai form?las pras?bas rev?zijas veikšanai, kas nevar apdraud?t tostarp ties?bas uz PVN atskait?šanu, ja ir izpild?tas materi?l?s pras?bas, kuras rada š?s ties?bas (spriedums, 2021. gada 18. novembris, *Promexor Trade*, C?358/20, EU:C:2021:936, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 T?d?j?di Tiesa atzina, ka PVN maks?t?jam nevar liegt izmantot savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu t?p?c, ka tas nav re?istr?ts PVN nol?k? pirms ieg?d?to pre?u izmantošanas savas ar nodok?iem apliekam?s saimniecisk?s darb?bas nol?k? (spriedums, 2021. gada 18. novembris, *Promexor Trade*, C?358/20, EU:C:2021:936, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 Tom?r ir j?uzsver, ka min?t?s judikat?ras m?r?is ir garant?t nodok?u neitralit?tes pamatprincipa iev?rošanu, prasot, lai nodok?a maks?t?js var?tu veikt priekšnodok?a atskait?šanu, ja ir izpild?tas š?das atskait?šanas pamatpras?bas, pat ja šis nodok?a maks?t?js nav izpild?jis dažas form?l?s pras?bas.

43 Pieg?des adres?ta ties?bas uz nodok?a atskait?šanu t?d? paš? veid? princip? ir j?iev?ro gan apgriezt?s maks?šanas sist?mas ietvaros, gan kop?j? PVN sist?m?. T?d?j?di min?t?s ties?bas neietekm? pakalpojumu sniedz?jam paustais atteikums pieg?dei piem?rot apgriezt?s maks?šanas sist?mu. Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka ar nepareizu PVN r??inu izrakst?šanu vien br?d?, kad iest?j?s nodok?a iekas?jam?bas gad?jums, it ?paši ja, k? tas ir šaj? gad?jum?, r??ins ir izrakst?ts bez PVN, nepietiek, lai nodok?a maks?t?js zaud?tu savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 47. punkts).

44 T?d?j?di ir j?konstat?, ka judikat?ra, kas izriet no 2021.gada 18. marta sprieduma A. (Atskait?šanas ties?bu ?stenošana) (C?895/19, EU:C:2021:216), nav piem?rojama t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot?, jo atteikums piem?rot apgriezt?s maks?šanas sist?mu neapdraud ne attiec?g? pakalpojuma sa??m?ja ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, ne ar? nodok?u neitralit?tes principu.

45 Visbeidzot, trešk?rt, ir j?atg?dina, ka nodok?u neitralit?tes princips, kas ir veids, k?d? Savien?bas likumdev?js ir p?rnesis visp?r?jo vienl?dz?gas attieksmes principu uz PVN jomu, nepie?auj no PVN viedok?a piem?rot atš?ir?gu attieksmi pret l?dz?g?m prec?m vai pakalpojumiem, starp kuriem past?v konkurence (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße*, C?449/19, EU:C:2020:1038, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46 Saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru, min?tais visp?r?jais princips prasa, ka sal?dzin?mas situ?cijas nedr?kst tikt apl?kotas atš?ir?gi un ka atš?ir?gas situ?cijas nedr?kst tikt apl?kotas vien?di, ja vien š?da pieeja nav objekt?vi pamatota. Atš?ir?ga attieksme ir pamatota, ja

t? ir balst?ta uz objekt?vu un sapr?t?gu krit?riju, proti, ja t? atbilst le?it?mi pie?emamam m?r?im, kas ir izvirz?ts attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum?, un ja š? atš?ir?ba ir sam?r?ga ar m?r?i, kuru ar attiec?go attieksmi tiecas sasniegt (spriedums, 2021. gada 3. febru?ris, *Fussl Modestraße Mayr*, C?555/19, EU:C:2021:89, 95. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

47 J?konstat?, ka šaj? gad?jum? krit?rijs, kas pamato apgriezt?s maks?šanas sist?mas piem?rošanas ierobežojumu, ir objekt?vs, jo pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums visiem nodok?a maks?t?jiem – gan p?rdev?jiem, gan pirc?jiem –, kuri ir iesaist?ti to koksnes produktu pieg?d?, kas ir paredz?ti attiec?gi ?stenošanas l?mumu 2010/583 un 2013/676 2. pant?, uzliek pien?kumu re?istr?ties PVN nol?k?.

48 Š? ierobežojuma m?r?is ir tiesisk? droš?ba un juridisk? skaidr?ba. Pamatliet? apl?kotajos apst?k?os pre?u pieg?des adres?tam ir j?maks? PVN, ja par dar?jumu ir j?maks? šis nodoklis, kas ir atkar?gs no t? pieg?d?t?ja apgroz?juma, kuram var b?t piem?rojams ?pašais atbr?vojuma rež?ms, kas ir paredz?ts Rum?nijas tiesiskaj? regul?jum? par mazajiem uz??mumiem. Pieg?des adres?tam šo nosac?jumu ir gr?ti p?rbaud?t. T?d?j?di ir svar?gi uzsv?rt, ka šaj? gad?jum? it ?paši no ?stenošanas l?muma 2010/583 6. apsv?ruma izriet, ka Rum?nijas koksnes tirgu veido liels skaits mazu uz??mumu, kurus Rum?nijas iest?d?m ir gr?ti kontrol?t.

49 Nodok?a maks?t?jiem nosakot nosac?jumu par re?istr?šanas PVN nol?k?, ar nodokli apliekama dar?juma adres?tam ir pieejam?ks krit?rijs, lai prec?zi uzzin?tu savu nodok?u saist?bu apm?ru, jo Rum?nijas ties?b?s no pien?kuma re?istr?ties PVN nol?k? ir izsl?gti tie nodok?a maks?t?ji, kas sa?em maziem uz??mumiem piem?rojamo atbr?vojumu un t?d?j?di neveic dar?jumus, kuri dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

50 Atš?ir?ga attieksme t?d?j?di ir sam?r?ga ar m?r?i, kurš ir izvirz?ts pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum?, cikt?l, pirmk?rt, re?istr?cija PVN nol?k? izriet no paš?m Savien?bas ties?b?m, proti, PVN direkt?vas 214. panta, un, otrk?rt, attiec?go nodok?a maks?t?ju ties?bas uz nodok?a atskait?šanu princip? nav apšaub?tas.

51 ?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?va un nodok?u neitralit?tes princips pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru apgriezt?s maks?šanas sist?ma nav piem?rojama nodok?a maks?t?jam, kas pirms dar?jumu, kuri apliekami ar nodokli, veikšanas p?c savas ierosmes nav ne piepras?jis, ne ieguvis re?istr?ciju PVN nol?k?.

Par ties?šan?s izdevumiem

52 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un nodok?u neitralit?tes princips pie?auj t?du tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru apgriezt?s maks?šanas sist?ma nav piem?rojama nodok?a maks?t?jam, kas pirms dar?jumu, kuri apliekami ar nodokli, veikšanas p?c savas ierosmes nav ne piepras?jis, ne ieguvis re?istr?ciju pievienot?s v?rt?bas nodok?a nol?k?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – rum??u.