

TIESAS SPRIEDUMS (desmit? pal?ta)

2014. gada 6. febru?r? (*)

Direkt?va 79/1072/EEK – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Nodok?a maks?t?ji, kas ir re?istr?ti cit? dal?bvalst? – PVN atmaks?šanas k?rt?ba – Nodok?a maks?t?ji, kas ir izraudz?jušies nodok?u p?rst?vi saska?? ar valsts noteikumiem, kuri ir pie?emti pirms pievienošan?s Savien?bai – Izsl?gšana – J?dziens “nodok?a maks?t?js, kas nav re?istr?ts attiec?gaj? valst?” – Nosac?jums par re?istr?cijas neesam?bu – Nosac?jums par pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas neesam?bu – Elektr?bas pieg?de tirgot?jiem, kas ir nodok?a maks?t?ji – Direkt?va 2006/112/EK – 171. pants

Lieta C?323/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Bucure?ti* (Rum?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 26. apr?l? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 5. j?lij?, tiesved?b?

E.ON Global Commodities SE, iepriekš *E.On Energy Trading SE*,

pret

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor,

Direc?ia General? a Finan?elor Publice a Municipiului Bucure?ti – Serviciul de administrare a contribuabililor nereziden?i.

TIESA (desmit? pal?ta)

š?d? sast?v?: tiesnesis, kas pilda desmit?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, A. Ross [A. Rosas], tiesneši D. Šv?bi [D. Šváby] un K. Vajda [C. Vajda] (referents),

?ener?ladvok?ts N. V?ls [N. Wahl],

sekret?rs M. Aleksejevs [M. Alekseejev], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 16. maija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *E.ON Global Commodities SE*, iepriekš *E.On Energy Trading SE*, v?rd? – A. Duncea un A. Ioni?oaei, avoca?i,

– Rum?nijas vald?bas v?rd? – R. H. Radu, k? ar? A.?L. Cri?an, R.?M. Giurescu un E. Gane, p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – L. Keppenne un L. Lozano Palacios, k? ar? G.?D. Balan, p?rst?vji,

Ēemot vērā pāc ģenerālvokāļa uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāļa secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1979. gada 6. decembra Astoto direktīvu 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.; turpmāk tekstā – “Astotā direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts strīdā starp *E.ON Global Commodities SE*, iepriekš *E.On Energy Trading SE* (turpmāk tekstā – “E.ON”), Vācijas reģistrētu sabiedrību, un *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Valsts nodokļu pārvaldes aģentūra) un *Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți* (Bukarestes Domes Publisko finanšu ģenerāldirekcija – Valsts teritorijā neregistrēto nodokļu maksātāju pārvaldes dienests) (turpmāk tekstā kopā – “nodokļu iestādes”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atmaksu, ko *E.ON* samaksājis kā priekšnodokli saistībā ar savu darbību Rumānijā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112/EEK

3 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direktīvu 2007/75/EK (OV L 346, 13. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī.

– Noteikumi par elektrību

4 Saskaņā ar PVN direktīvas 15. panta 1. punktu elektrību saistībā ar PVN uzskata par materiālu pašumu.

5 PVN direktīvas 38. pantā ir noteikts:

“1. Ja tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piegādā gāzi, izmantojot dabasgāzes sadales sistēmu, vai elektroenerģiju, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur ir minētā tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīgā iestāde, kurai piegādā gāzi vai elektroenerģiju, vai – ja nav šādas vietas vai pastāvīgās iestādes – tā pastāvīgās adreses vietu vai parasto dzīvesvietu.

2. Šā panta 1. punkta nozīmē “tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs” ir nodokļa maksātājs, kura galvenā darbības joma saistībā ar gāzes un elektroenerģijas pirkšanu ir šo produktu tālākpārdošana, un viņa paša patērētājiem attiecībā uz minētajiem produktiem irniecīgā.”

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 39. pantu:

“Ja uz elektroenerģijas piegādi vai gāzes piegādi, izmantojot dabasgāzes sadales sistēmu,

neattiecas 38. pants, par piegādes vietu uzskata vietu, kur pircējs preces faktiski lieto un patērē.

Ja visu gēzi vai elektroenerģiju vai to daļu pircējs nav faktiski patērējis, tad šādas nepatērētas preces uzskata par lietotām un patērētām vietā, kur ir pircēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīgā iestāde, kurai preces tiek piegādātas. Ja nav šādas vietas vai pastāvīgās iestādes, tad uzskata, ka pircējs ir lietojis un patērējis preces vietā, kur ir viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta.”

– Noteikumi par PVN iekasgājumu

7 Saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu nodokļa iekasgājums ir gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgājums tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

8 Šīs direktīvas 193. pants ir paredzēts, ka PVN maksātā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar minētās direktīvas 194.–199. un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.

9 PVN direktīvas 195. pants ir noteikts:

“PVN maksātā ikviena persona, kura PVN nolūkā ir identificēta dalībvalstī, kur maksājums nodoklis, un kurai preces piegādātas atbilstīgi 38. vai 39. pants paredzētajiem nosacījumiem, ja piegādi veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.”

– Noteikumi par iepriekš samaksāta PVN atskaitēšanu un atmaksēšanu

10 PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir paredzēts, ka, ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājums vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.

11 PVN direktīvas 169. panta a) punkts ir piebilsts, ka papildus 168. pants minētajai atskaitēšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kas saistīti ar saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas ārpus dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājums vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī.

12 PVN direktīvas 170. pants ir formulēts šādi:

“Nodokļa maksātājiem, kuri [Astotās direktīvas] 1. panta un šīs direktīvas 171. panta nozīmā neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksēšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

a) darījumiem, kas minēti 169. pants;

b) darījumiem, par kuriem saskaņā ar 194., 195., 196., 197. un 199. pantu nodokli maksā vienīgi pircējs vai pakalpojumu saņēmējs.”

13 PVN direktīvas 171. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar [Astotajā direktīvā] paredzēto sēki izstrādāto stenošanas

k?rt?bu.

Nodok?a maks?t?jus, kas min?ti [Astot?s direkt?vas] 1. pant? un kas dal?bvalst?, kur? tie veic pre?u un pakalpojumu ieg?des vai pre?u importu, kam uzlikts nodoklis, ir veikuši vien?gi pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, kuru sa??m?js saska?? ar š?s direkt?vas 194. l?dz 197. pantu un 199. pantu ir noteikts par personu, kas atbild?ga par nodok?a nomaks?šanu, min?t?s direkt?vas piem?rošanas nol?k? uzskata ar? par nodok?a maks?t?jiem, kas neveic uz??m?jdarb?bu min?taj? dal?bvalst?.”

Astot? direkt?va

14 No 2010. gada 1. janv?ra Astot? direkt?va ir atcelta ar Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?vu 2008/9/EK, ar ko nosaka s?ki izstr?d?tus noteikumus Direkt?v? 2006/112 paredz?tajai pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?a maks?t?jiem, kas neveic uz??m?jdarb?bu attiec?g?s valsts teritorij?, bet veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst? (OV L 44, 23. lpp.). ?emot v?r? datumu, kad tika veikti pamatliet? apl?kotie dar?jumi, Astot? direkt?va, kas bija sp?k? l?dz 2009. gada 31. decembrim, ir vien?g? pamatliet? piem?rojam? direkt?va.

15 Astot?s direkt?vas 1. pant? ir paredz?ts:

“Šaj? direkt?v? “nodok?iem pak?auta persona, kas nav re?istr?ta valsts teritorij?” ir persona [..], kam [..] šaj? valst? nav bijusi nedz saimnieciskas darb?bas vieta, nedz past?v?gs uz??mums, no kura notikusi dar?jumu k?rtošana, nedz ar?, ja neeksist? š?da saimnieciskas darb?bas vieta vai past?v?gs uz??mums, past?v?ga dz?vesvieta vai parasta uztur?šan?s vieta un kas [..] nav pieg?d?jusi nek?das preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskat?t, ka tie ir pieg?d?ti min?taj? valst?, [iz?emot atseviš?u transporta pakalpojumu un dažu citu pakalpojumu sniegšanu].”

16 Saska?? ar Astot?s direkt?vas 2. pantu katra dal?bvalsts, iev?rojot Astotaj? direkt?v? paredz?tos nosac?jumus, atmaks? nodok?iem pak?autai personai, kas nav re?istr?ta valsts teritorij?, bet ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, PVN, kas maks?ts par pakalpojumiem vai kustamu ?pašumu, ko tai š?s valsts teritorij? pieg?d?jušas citas nodok?iem pak?autas personas, vai ar? kas maks?ts par pre?u ieviešanu valst?, cikt?l š?s preces un pakalpojumi ir izmantoti PVN direkt?vas 169. panta a) punkt? min?tajos dar?jumos.

17 Astot?s direkt?vas 3. un 4. pant? ir uzskait?ta virkne nosac?jumu, kas ir j?izpilda nodok?a maks?t?jam, kurš v?las sa?emt samaks?t? PVN atmaksu.

18 Atbilstoši Astot?s direkt?vas 6. pantam dal?bvalstis nedr?kst uzlikt 2. pant? min?tajiem nodok?u maks?t?jiem nek?dus pien?kumus papildus š?s direkt?vas 3. un 4. pant? min?tajiem, iz?emot pien?kumu ?pašos gad?jumos sniegt inform?ciju, kas vajadz?ga, lai noteiktu, vai atmaks?šanas iesniegums ir pamatots.

Rum?nijas ties?bas

19 Ar Likumu Nr. 571/2003 par nodok?u kodeksu (2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 927; turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”) ir paredz?ts Rum?nijas ties?b?s transpon?t PVN direkt?vu, k? ar? Astoto direkt?vu.

20 Nodok?u kodeksa 132. panta 1. punkta e) apakšpunkt? b?t?b?, l?dz?gi k? PVN direkt?vas 38. pant?, ir noteikts, ka par elektr?bas pieg?des vietu tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, uzskata vietu, kur ir š? tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, [saimniecisk?s darb?bas] past?v?g? vieta.

21 Ar Nodok?u kodeksa 150. panta 1. punkta d) apakšpunktu ir paredz?ts Rum?nijas ties?b?s

transponēt PVN direktīvas 195. pantu, un tajā būs ir paredzēts, ka gadījumā, ja elektrību tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, kurš PVN nolūkā ir identificēts Rumānijā, piegādā nodokļa maksātājs, kurš nav reģistrēts Rumānijā, pat ja tas PVN nolūkā ir identificēts Rumānijā, PVN maksā tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs.

22 Nodokļu kodeksa 147.b panta ar nosaukumu "Nodokļa atmaksāšana nodokļa maksātājiem, kas PVN nolūkā nav identificēti Rumānijā" 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka samaksātā nodokļa atmaksāšanu tiesiskajā regulājumā noteiktajos apstākļos var pieprasīt "nodokļa maksātājs, kas PVN nolūkā nav identificēts un kam šajā nolūkā nav pienākuma identificēties Rumānijā, un kas ir reģistrējies citā dalībvalstī".

23 Rumānijas valdības 2004. gada 22. janvāra Lēmuma Nr. 44, ar ko apstiprina Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumus (2004. gada 6. februāra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 112), 49. panta 3. punkts, redakcijā, kas ir piemērojama faktiskajiem apstākļiem pamatlietā, ir paredzēti šādi Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumi:

"Nodokļu kodeksa 147.b panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais nodokļa maksātājs ir nodokļa maksātājs, kas 1. punktā paredzētajā laikposmā nav ne identificējies, ne arī viņam ir pienākums nodokļa maksāšanas nolūkā identificēties Rumānijā [..], kas nav reģistrēts Rumānijā un kam tajā arī nav saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas, un kas šajā laikposmā nav veicis nekādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu Rumānijā, izņemot:

[..]

b) preču piegādes un/vai pakalpojumu sniegšanu, ja ar to saistīto nodokli maksā minēto preču piegādātājam un/vai pakalpojumu saņēmējam, saskaņā ar Nodokļu kodeksa 150. panta 1. punkta d) apakšpunktu [..]."

24 Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 151. panta 3. punktu, kas bija spēkā līdz 2006. gada 31. decembrim, personām, kuras ir reģistrētas valstī, kas nav Rumānija, un kuras veic preču piegādes, kas ir apliekamas ar nodokli šajā valstī, bija pienākums minētajā valstī izraudzēties nodokļu pārstāvi. Šis noteikums tika atcelts ar Rumānijas pievienošanās Eiropas Savienībai.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

25 *E.ON*, kas Rumānijas tirgū darbojas kopš 2005. gada oktobra, veic enerģijas pārdošanu saistītu darbību.

26 Lai izpildītu pienākumus, kas ir noteikti nodokļa maksātājiem, kuri ir reģistrēti valstī, kas nav Rumānija, saskaņā ar Nodokļu kodeksu tās redakcijā, kas bija spēkā līdz dienai, kad Rumānija pievienojās Savienībai, *E.ON* 2007. gada 1. janvārī izraudzījās *SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL*, kas kļuvis par *RSM Hemmelrath Consulting SRL* (turpmāk tekstā – "*Haarmann*"), par nodokļu pārstāvi Rumānijā. *Haarmann* ir atbilstoši Rumānijas tiesību m dibināta juridiska persona, kuras [saimnieciskās darbības veikšanas] pastāvīgā vieta ir Bukarestē un kura PVN nolūkā ir identificēta Rumānijā.

27 *Haarmann* kā *E.ON* nodokļu pārstāvis ir noslēgusi līgumus ar Rumānijas juridiskajām personām. Laikā no 2005. gada 15. oktobra līdz 2006. gada 31. decembrim *Haarmann* kā nodokļu pārstāvis veica darbību *E.ON* vārdā, kas izpaudās kā elektrības piegādes darbības un atkārtotu rīcību nosūtīšana par piegādes pakalpojumiem, attiecībā uz kuriem tā izrakstīja nodokļu rēķinus.

28 Tā kā pienākums izraudzēties nodokļu pārstāvi, kad Rumānija kļuva par Savienības

locekli, tika atcelts, *Haarmann* no 2007. gada 1. janvāra pārrauca izrakstīt nodokļu rādītājus *E.ON* vārdā. Tomēr *Haarmann* turpināja pārstāvēt *E.ON* Rumānijā, it īpaši attiecībā ar nodokļu iestādi.

29 Laikā no 2007. gada 1. janvāra līdz 31. augustam *E.ON* mēģināja atskaitīt PVN, ko tā bija samaksājusi RON 5 118 071 apmērā, pamatojoties uz rādītājiem, kurus izrakstījuši tās tirdzniecības partneri – Rumānijas juridiskās personas – kā pakalpojumu sniedzāji. Mināto summu veido:

- RON 2 466 611 kā PVN par enerģētiskās ogļu pārvades pakalpojumiem, ko sniegusi Rumānijas termoelektrocentrāle;
- RON 2 612 888 kā PVN par akmeņogļu piegādes pakalpojumiem pa dzelzceļu, ko sniegusi Rumānijas pārvadājumu sabiedrība;
- RON 97 kā PVN par muitas pakalpojumiem, un
- RON 38 475 kā PVN par elektroenerģijas pārvades pakalpojumiem, ko sniegusi elektrotīkla pārvadātāja sabiedrība.

30 *Haarmann* kā *E.ON* pārstāvis 2007. gada aprīlī, jūlijā, augustā un septembrī nodokļu iestādi iesniedza četras PVN deklarācijas, kas attiecīgi attiecās uz 2007. gada martu, jūni, jūliju un augustu, lai saņemtu PVN atskaitījumu, kas atbilst minētajām summām.

31 Pēc šo deklarāciju iesniegšanas *Haarmann* tika veikta daļēja nodokļa pārbaude par laikposmu no 2005. gada 19. oktobra līdz 2007. gada 31. augustam.

32 Nodokļu iestādes savā 2008. gada 21. maijā sagatavotajā ziņojumā atteicās pieņemt atskaitījumu RON 5 118 071 apmērā saistībā ar darījumiem, kas veikti, sākot no 2007. gada 1. janvāra. Tās bērtībā uzskatīja, ka saskaņā ar Nodokļu kodeksa, kas ir spēkā kopš 2007. gada 1. janvāra, 150. panta 1. punkta d) apakšpunktu *E.ON* Rumānijā vairs nav jāmaksā PVN par enerģijas piegādes darījumiem, kas nozīmē, ka tā par minētajiem darījumiem Rumānijā vairs rādītājos neiekļauj un neiekasā PVN, jo no šā datuma šis pienākums ir uzlikts piegādes saņēmējam. Līdz ar to, tā kā tā Rumānijā neveic nekādu darbību, par kuru būtu jāmaksā PVN, tās nodokļu pārstāvim neesot bijis tiesību atskaitīt PVN saistībā ar iegādāto, kas veiktas, lai piegādātu elektrību pēc 2007. gada 1. janvāra. Turklāt sava nodokļu pārstāvja saglabāšana Rumānijā un darījumu veikšana ar to starpniecību kopš 2007. gada 1. janvāra vairs neesot bijusi likumā paredzēta iespēja.

33 Pamatojoties uz nodokļu pārbaudes ziņojumu, nodokļu iestādes 2008. gada maijā izdeva paziņojumu par papildu PVN iekasāšanu.

Pirmā tiesvedība

34 *E.ON* šo paziņojumu par nodokli apstrīdēja. Pēc nodokļu iestādes iesniegtās sūdzības noraidīšanas *E.ON* iesniedza prasību *Curtea de Apel București* [Bukarestes Apelācijas tiesā], kas tika apmierināta. Paziņojums par nodokli tika atcelts saistībā ar summu RON 5 118 071 apmērā un nodokļu iestāde tika piespriests atmaksāt šo summu *E.ON*.

35 Izskatot nodokļu iestāžu iesniegto apelācijas sūdzību, *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* [Kasācijas tiesa] grozīja *Curtea de Apel București* spriedumu un ar 2011. gada 8. februāra spriedumu galīgi noraidīja *E.ON* prasību kopumā. Līguma sniegtā prejudiciālu nolikumumu sagatavošanas dienā šis sprieduma pamatojums vēl nebija zināms.

36 T? k? nodok?u iest?des neatzina *E.ON* ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, t? 2008. gada 30. j?nij? iesniedza l?gumu atmaks?t PVN RON 5 118 071 apm?r?, pamatojoties uz Astoto direkt?vu, k? ar? Nodok?u kodeksa 147.b panta 1. punkta a) apakšpunktu, ar ko to ir paredz?ts transpon?t Rum?nijas ties?b?s un kurš attiecas uz 2007. kalend?ro gadu.

37 Ar 2009. gada 29. janv?ra l?mumu nodok?u iest?des noraid?ja šo atmaks?šanas l?gumu, uzskatot, ka attiec?gaj? laikposm? – no 2007. gada janv?ra l?dz augustam – *E.ON* nav iev?rojusi pras?bas, kas izriet no Nodok?u kodeksa 147.b panta 1. punkta a) apakšpunkta, ?emot v?r?, ka atmaks?šana saska?? ar šo noteikumu attiecas uz nodok?a maks?t?jiem, kas Rum?nij? nav identific?ti un kam nav pien?kuma b?t identific?tiem PVN nol?k?, kaut gan *E.ON* Rum?nij? saist?b? ar nodok?iem turpin?ja p?rst?v?t *Haarmann* un t?d?j?di *E.ON* faktiski Rum?nij? bija identific?ta PVN nol?k?.

38 Administrat?v? s?dz?ba par šo l?mumu tika noraid?ta, jo nodok?u iest?des uzskat?ja, ka Astot?s direkt?vas noteikumu piem?rošana esot zaud?jusi priekšmetu saist?b? ar PVN nol?k? identific?tiem valsts teritorij? nere?istr?tiem uz??mumiem, kas sa?em PVN atskait?jumus par veiktajiem dar?jumiem.

39 *E.ON* par 2009. gada 29. janv?ra nol?mumu c?la pras?bu *Curtea de Apel Bucure?ti*, b?t?b? nor?dot, ka pret?ji tam, ko apgalvo nodok?u iest?des, Astotaj? direkt?v? nav paredz?ts nosac?jums, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?jam Rum?nij? nav j?b?t identific?tam, ne ar? tam ir pien?kums b?t identific?tam PVN nol?k?, lai var?tu sa?emt samaks?t? PVN atmaksu. Nodok?u iest?des nav paudu?as savu procesu?lo nost?ju iesniedz?jties?.

40 Š?dos apst?k?os *Curtea de Apel Bucure?ti* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai nodok?a maks?t?ju, kura galvenais birojs atrodas k?d? [...] Savien?bas dal?bvalst?, kas nav Rum?nija, kurš PVN vajadz?b?m ir identific?jis nodok?u p?rst?vi Rum?nij?, iev?rojot to valsts ties?bu aktu noteikumus, kuri bija sp?k? pirms Rum?nijas iest?šan?s [...] Savien?b?, var uzskat?t par “nodok?a maks?t?ju, kas nav re?istr?ts valsts teritorij?” saska?? ar [Astot?s direkt?vas] 1. pantu?

2) Vai pras?ba, ka juridiskajai personai nav j?b?t identific?tai PVN vajadz?b?m, kas noteikta 147.b panta 1. punkta a) apakšpunkt? [Nodok?u kodeks?], ar ko transpon? [Astot?s] direkt?vas normas, ir papildu nosac?jums tiem, kas konkr?ti regul?ti Astot?s direkt?vas 3. un 4. pant?, un, ja atbilde ir apstiprinoša, vai t?ds papildu nosac?jums ir at?auts, ?emot v?r? [Astot?s] direkt?vas 6. pantu?

3) Vai Astot?s direkt?vas 3. un 4. panta noteikumi var rad?t tiešas sekas, proti, vai min?taj?s norm?s konkr?ti regul?to nosac?jumu izpilde pieš?ir Rum?nijas teritorij? nere?istr?tai juridiskajai personai, iev?rojot 1. pantu, ties?bas uz PVN atmaks?šanu neatkar?gi no to ?stenošanas formas valsts ties?bu aktos?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

41 Uzdodot tr?s jaut?jumus, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Astot?s direkt?vas noteikumi ir interpret?jami t?d?j?di, ka tam, ka nodok?a maks?t?js, kas ir re?istr?ts k?d? dal?bvalst? un kas ir pieg?d?jis elektr?bu cit? dal?bvalst?, izraug?s nodok?u p?rst?vi, kas šaj? otraj? valst? ir identific?ts PVN nol?k?, ir t?das sekas, ka šis nodok?a maks?t?js nevar

atsaukties uz Astoto direktīvu šajā pārdāvī valstī, lai iegūtu iepriekš samaksātu PVN atmaksu.

42 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Astotās direktīvas 1. pantā b) b) ir paredzēti divi kumulatīvi nosacījumi, kas ir jāizpilda, lai nodokļa maksātājs varētu tikt uzskatīts par tādū, kas nav reģistrēts attiecīgajā valstī, un tādējādi saņemties tiesības uz atmaksu saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu. Pirmkārt, attiecīgajam nodokļa maksātājam nedrīkst būt nekāda uzņēmuma dalībvalstī, kur tas mēģina atsaukties uz šo atmaksu. Otrkārt, tas nedrīkst būt veicis preču piegādes vai sniedzis pakalpojumus, ja par piegādes vai sniegšanas vietu tiek uzskatīta šī dalībvalsts, izņemot paši norādītus pakalpojumus.

43 Jāpiebilst, ka atbilstoši Astotās direktīvas 6. pantam dalībvalstīs šīs direktīvas 2. pantā minētajiem nodokļu maksātājiem nedrīkst uzlikt nekādus pienākumus papildus šīs direktīvas 3. un 4. pantā minētajiem, izņemot pienākumu pašos gadījumos sniegt informāciju, kas ir vajadzīga, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots.

44 Jāpārbauda šie divi šī sprieduma 42. punktā norādītie nosacījumi.

Par nosacījumu, kas ir saistīts ar uzņēmuma neesamību attiecīgajā dalībvalstī

45 Kā to ir darījušas visas ieinteresētās personas, kas ir pādušas atbildes uz Tiesī, ir jākonstatē, ka tas, ka nodokļa maksātājam, kas ir reģistrēts kādā dalībvalstī, ir nodokļu pārstāvis, kas citā dalībvalstī ir identificēts PVN nolūkā, nevar būt līdzvērtīgs uzņēmuma iegādei šajā dalībvalstī Astotās direktīvas 1. panta nozīmē.

46 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai uzņēmums varētu tikt uzskatīts par tādū, ar kuru ir saistītas nodokļa maksātāja preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana, šim uzņēmumam ir jābūt pietiekami pastāvīgam un tam ir jābūt tādai struktūrai, kas no personāla un tehnisko resursu viedokļa rada iespēju patstāvīgi veikt attiecīgos darījumus (šajā ziņā skat. 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-190/95 *ARO Lease, Recueil*, I-4383. lpp., 16. punkts, un 1998. gada 7. maija spriedumu lietā C-390/96 *Lease Plan, Recueil*, I-2553. lpp., 24. punkts).

47 Nodokļu pārstāvja izraudzēšanās vien nav pietiekama, lai attiecīgais nodokļa maksātājs tiktu uzskatīts par tādū, kam ir pietiekami pastāvīga struktūra un savs personāls, kuram ir uzdots tās saimnieciskās darbības pārvaldība.

48 No tā izriet, ka valsts tiesību akti, kuros nodokļu pārstāvja esamība ir pielīdzināta uzņēmumam attiecīgajā valstī Astotās direktīvas 1. panta nozīmē, ir pretrunā šai pārdāvī tiesību normai.

Par nosacījumu, kas ir saistīts ar preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas neesamību attiecīgajā dalībvalstī

49 No šī sprieduma 42. punktā atgādinātā Astotās direktīvas 1. panta formulējuma izriet, ka tiesības uz atmaksu, kas šajā direktīvā ir paredzētas nodokļa maksātājiem, ir atkarīgas arī no tā, vai attiecīgajā laikposmā persona, kas līdz atmaksāt minēto PVN, nav veikusi nekādu preču piegādi, vai nav sniegusi nekādus pakalpojumus, par kuru piegādes vai sniegšanas vietu tiek uzskatīta šī valsts.

50 Lai novērtētu, vai tādā situācijā, kādā tiek aplūkots pamatlietā, atbilst šādai prasībai, vispirms ir jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 38. panta 1. punktu, ja "tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs", piegādē elektroenerģiju šī panta 2. punkta nozīmē, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur ir tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta.

51 Pēc tam elektrība saskaņā ar PVN direktīvas 15. panta 1. punktu PVN nolūkā tiek

pielīdzinātā materiālam pašumam, līdz ar to nevar būt piemērojams neviens no izņēmumiem, kas attiecas uz atsevišķu pakalpojumu sniegšanu un kas ir paredzēti Astotās direktivas 1. pantā.

52 Visbeidzot, saskaņā ar PVN direktivas 171. panta 1. punkta otro daļu Astotās direktivas 1. pantā paredzētie nodokļa maksājumi, kas attiecas gājē dalībvalstīs ir veikusi tikai tās preču piegādes, attiecībā uz kurām šo darījumu adresāts ir ticis izraudzēts par nodokļa parādnieku saskaņā ar PVN direktivas 195. pantu, Astotās direktivas piemērošanas nolūkā arī tiek uzskatīti par nodokļa maksājumiem, kas nav reģistrēti šajās dalībvalstīs. Šīs 195. pants ir paši piemērojams elektrības piegādei tirgotājiem, kas ir nodokļa maksājumi un kas PVN nolūkā ir identificēti dalībvalstīs, kurās ir jāmaksā nodoklis, un kam preces tiek piegādātas PVN direktivas 38. pantā paredzētajos apstākļos.

53 Pretēji Rumānijas valdības izvirzītajai argumentācijai tās sabiedrības kā E.ON identifikācija PVN nolūkā Rumānijā ar nodokļu pārstāvja starpniecību valsts tiesību sistēmā nevar pamatot tikt uzskatīta par tādā, kas pierāda, ka šāda sabiedrība faktiski ir veikusi preču piegādes vai sniegusi pakalpojumus šajās dalībvalstīs Astotās direktivas 1. panta nozīmē. Patiesībā no šīs panta, kā arī no PVN direktivas 171. panta skaidri izriet, ka, lai izslēgtu tiesības uz atmaksu atbilstoši Astotajai direktīvai, ir jākonstatē ne vien spēja veikt darījumu, kas ir apliekami ar nodokli valstī, kurā ir iesniegts atmaksāšanas lūgums, bet faktiskā šādu darījumu veikšana.

54 Ēmot vērā iepriekš izklāstīto, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkojamajā situācijā E.ON faktiski var tikt uzskatīta par tādā, kas nav veikusi preču piegādes vai sniegusi pakalpojumus, par kuru piegādes vai sniegšanas vietu tiek uzskatīta Rumānija Astotās direktivas 1. panta nozīmē.

55 Turklāt, runājot par Rumānijas valdības tiesas sēdē aizstāvīto tēzi, saskaņā ar kuru E.ON, saglabājot savu nodokļu pārstāvī, esot radījusi juridisku nepilnību, tādējādi zaudējot jebkādu iespēju saņemt PVN atmaksu, ir jāatgādina, ka, lai arī attiecīgā elektrības piegāžu rezultātā Astotā direktīva kāst nepiemērojama, iepriekš samaksātā PVN atskaitēšana principā ir jāveic, ja ir izpildītas būtiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis dažas formālās prasības. Nodokļu neitralitātes princips nepieļauj sodu, kas izpaužas kā atteikums atzīt tiesības uz atmaksāšanu vai atskaitēšanu (skat. 2012. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-284/11 *EMS Bulgaria Transport*, 71. un 77. punkts; pāc analoģijas skat. arī 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-146/05 *Collée*, Krājums, I-7861. lpp., 31. punkts).

56 Visbeidzot, runājot par jautājumu, ko iesniedzējtiesa ir uzdevusi ar savu trešo jautājumu, ir jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru visos gadījumos, kad direktivas noteikumi to satura ziņā šķiet beznosacījumu un pietiekami precīzi, privātpersonām ir pamats uz tiem atsaukties valsts tiesās pret valsti vai nu tad, kad tās noteiktajos termiņos šo direktīvu nav transponējusi valsts tiesībās, vai arī tad, kad tās to ir transponējusi nepareizi (skat. 2012. gada 19. decembra spriedumu lietā C-549/11 *Orfey Bulgaria*, 51. punkts un tajā minētā judikatūra). Jākonstatē, ka iepriekš aplūkoto tiesību normas, it īpaši Astotās direktivas 1., 3. un 4. pants, kā arī PVN direktivas 171. un 195. pants, atbilst minētajiem nosacījumiem.

57 Ēmot vērā visus šos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Astotās direktivas noteikumi, aplūkot kopā ar PVN direktivas 38., 171. un 195. pantu, ir interpretējami tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kas ir reģistrēts kādā dalībvalstī un kas ir veicis elektrības piegādes tirgotājiem, kuri ir nodokļa maksātāji un kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, ir tiesības atsaukties uz Astoto direktīvu šajās otrajās valstīs, lai iegūtu iepriekš samaksātā PVN atmaksu. Šīs tiesības neizslēdz tas vien, ka ir izraudzēts nodokļu pārstāvis, kas PVN nolūkā ir identificēts šajās pārdotāj valstīs.

Par ties?šan?s izdevumiem

58 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

Padomes 1979. gada 6. decembra Astot?s direkt?vas 79/1072/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – k?rt?ba pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?u maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti attiec?gaj? valst?, noteikumi, apl?koti kop? ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kas groz?ta ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direkt?vu 2007/75/EK, 38., 171. un 195. pantu, ir interpret?jami t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?jam, kas ir re?istr?ts k?d? dal?bvalst? un kas ir veicis elektr?bas pieg?des tirgot?jiem, kuri ir nodok?a maks?t?ji un kuri ir re?istr?ti cit? dal?bvalst?, ir ties?bas atsaukties uz Astoto direkt?vu 79/1072 šaj? otraj? valst?, lai ieg?tu iepriekš samaks?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaksu. Š?s ties?bas neizsl?dz tas vien, ka ir izraudz?ts nodok?u p?rst?vis, kas pievienot?s v?rt?bas nodok?a nol?k? ir identific?ts šaj? p?d?j? valst?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – rum??u.