

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2015. gada 9. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 167., 168., 179. un 213. pants – Darījuma pārkvalifikāšana, ko ir veikusi valsts nodokļu administrācija, par saimniecisku darbību, par kuru ir jāmaksā PVN – Tiesiskās noteiktības princips – Tiesiskās paņēmiena aizsardzības princips – Valsts tiesiskais regulējums, kurā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir atkarīgas no attiecīgā uzņēmēja kā PVN maksātāja reģistrācijas un no šā nodokļa deklarācijas iesniegšanas

Lieta C-183/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Cluj* (Rumānija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2014. gada 28. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 11. aprīlī, tiesvedībā

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

pret

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāts N. Jāskinens [*N. Jääskinen*],

sekretāre L. Karasko Marko [*L. Carrasco Marco*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 11. marta tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* vērā – *C. F. Costa*, *L. Dobrinescu* un *T. D. Vidrean Căpușan*, advokāti,

– Rumānijas valdības vērā – *R. H. Radu*, kā arī *D. M. Bulancea* un *R. I. Hațieganu*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vērā – *C. Soulay* un *A. Tefanuc*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauģšanas pieģemto lūgumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludģna šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt tiesiskās noteikšanas un tiesiskās pārvaldes aizsardzības principus, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 167., 168., 179. un 213. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* un *Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj* (Klužas Valsts finanšu ierēdniecība, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu nekustamo īpašumu pārdošanai, kas īstenota 2009. gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 2006/112

3 Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir paredzēts:

““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 [...] 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 12. panta 1. punktu:

“Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daļas minētajām darbībām, jo īpaši kādu no šādiem darījumiem:

a) īpašas vai īpašas daļas un zem īpašas esošās zemes piegādi [nodrošanu] pirms šīs īpašas pirmreizējās izmantošanas;

[..].”

5 Minētās direktīvas 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.”

6 Šīs pašas direktīvas 168. pants ir formulēts šādi:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

7 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 169. pantu:

“Papildus 168. pantā minētajai atskaitēšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto

PVN, cikt?l preces un pakalpojumus izmanto š?diem nol?kiem:

[..].”

8 Direkt?vas 2006/112 179. pant? ir paredz?ts:

“Nodok?a maks?t?js veic atskait?šanu no kop?j?s PVN summas, kas j?maks? par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot kop?jo PVN summu, par kuru taj? paš? laikposm? saska?? ar 178. panta noteikumiem raduš?s un ?stenotas atskait?šanas ties?bas.

[..].”

9 Š?s direkt?vas 213. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Katrs nodok?a maks?t?js pazi?o, kad s?kas, main?s vai beidzas t? darb?ba k? nodok?a maks?t?ja darb?ba.

[..].”

10 Min?t?s direkt?vas 214. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir formul?ts š?di:

“Dal?bvalstis veic vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka ar individu?lu numuru identific? š?das personas:

a) ikviens nodok?a maks?t?js, [...] kas to attiec?gaj? teritorij? veic pre?u pieg?des vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskait?ms PVN [...].

[..].”

11 Š?s pašas direkt?vas 273. pants ir formul?ts š?di:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.

Rum?nijas ties?bas

12 Likuma Nr. 571/2003 par nodok?u kodeksu (*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal*, 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 927, turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”) 77.a panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Par ?pašuma ties?bu nodošanu un šo ?pašuma ties?bu sadal?šanu ar juridiskiem aktiem *inter vivos*, kuru priekšmets ir jebk?da veida ?kas un ar t?m saist?ti zemesgabali, k? ar? jebk?da veida zemesgabali bez ?k?m, nodok?a maks?t?jiem ir j?maks? nodoklis, ko apr??ina š?di:

[..].”

13 Nodok?u kodeksa 127. pant? ir noteikts:

“1. Par nodok?u maks?t?ju uzskata jebkuru personu, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic t?du saimniecisko darb?bu, k?da ir paredz?ta 2. punkt?, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai

rezultāta.

2. Šaj? zi?? jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, uzskata par saimniecisku darb?bu. T?pat par saimniecisku darb?bu uzskata materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošanu ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus.

[..]"

14 Ar 2009. gada 7. oktobra Steidzamo r?kojumu Nr. 109, ar kuru groza un papildina Likumu Nr. 571/2003 par nodok?u kodeksu, kurš st?j?s sp?k? 2010. gada 1. janv?r?, Nodok?u kodeksa 127. pants tika papildin?ts ar 2.a punktu, kas ir formul?ts š?di:

"Normas nor?da situ?cijas, kur?s fizisk?s personas, kuras nodod nekustamos ?pašumus, k??st par nodok?u maks?t?jiem."

15 Saska?? ar š? kodeksa 141. panta 2. punktu, redakcij?, kas bija sp?k? l?dz 2007. gada 31. decembrim:

"No PVN ir atbr?votas ar? š?das darb?bas:

[..]

f) jebkuras personas veikta ?kas, ?kas da?as vai zemesgabala, uz kura t? uzcelta, vai jebkura cita zemesgabala nodošana. Atbr?vojumu tom?r nepiem?ro jaunu ?ku, to da?as vai apb?ves gabalu nodošanai, ja to veic nodok?a maks?t?js, kurš ir izmantojis vai var?tu b?t izmantojis ties?bas piln?b? vai da??ji atskait?t nodokli, kas ir samaks?ts par min?t? nekustam? ?pašuma ieg?di, p?rveidošanu vai celtniec?bu. [..]"

16 Min?t? kodeksa 141. panta 2. punkta f) apakšpunkt?, redakcij?, kas bija sp?k? no 2008. gada 1. janv?ra l?dz 2009. gada 31. decembrim, bija paredz?ts, ka no PVN ir atbr?vota:

"jebkuras personas veikta ?kas, ?kas da?as un zemesgabala, uz kura t? uzcelta, k? ar? jebkura cita zemesgabala nodošana. Atbr?vojumu tom?r nepiem?ro jaunu ?ku, to da?as vai apb?ves gabalu nodošanai. [..]"

17 2004. gada 22. janv?ra Noteikumu Nr. 44/2004, ar ko apstiprina Likuma Nr. 571/2003 par nodok?u kodeksu piem?rošanas noteikumus (2004. gada 6. febru?ra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 112), 3. punkta 1. apakšpunkt?, redakcij?, kas bija sp?k? no 2007. gada 1. janv?ra l?dz 2009. gada 31. decembrim, bija paredz?ts:

"Saska?? ar Nodok?u kodeksa 127. panta 2. punktu to, ka fiziskas personas g?st ien?kumus no sav? ?pašum? esošu mitek?u vai cita ?pašuma, ko t?s izmanto pašu vajadz?b?m, p?rdošanas, neuzskata par saimniecisku darb?bu, iz?emot situ?cijas, kur?s tiek noskaidrots, ka konkr?t? darb?ba tikusi veikta ar nol?ku g?t no t?s ilglaic?gus ien?kumus saska?? ar Nodok?u kodeksa 127. panta 2. punktu. [..]"

18 Ar 2009. gada 29. decembra Noteikumiem Nr. 1620/2009 (2009. gada 31. decembra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 927) tika papildin?ti un groz?ti Noteikumos Nr. 44/2004 paredz?tie Nodok?u kodeksa piem?rošanas noteikumi. S?kot no 2010. gada 1. janv?ra, Noteikumu Nr. 44/2004 3. punkt? ir paredz?ts:

"1. Saska?? ar Nodok?u kodeksa 127. panta 2. punktu materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana atbilstoši PVN rež?ma pamatprincipam, saska?? ar kuru nodoklim ir j?b?t neitr?lam,

attiecas uz jebkuru darījumu veidu neatkarīgi no tā juridiskās formas [..].

2. Saskaņā ar 1. punktu uzskata, ka fiziskas personas neveic saimniecisku darbību, kas pakāauta nodoklim, ja minētās personas gūst ienākumus no savā pašumā esošu mitekļu vai cita pašuma, ko tās izmanto pašu vajadzībām, pārdošanas. [..]

3. Uzskata, ka fiziska persona, kura vēl nav nodokļu maksātājs saistībā ar citām darbībām, veic saimniecisko darbību, ja minētā persona materiālu vai nemateriālu pašumu izmanto patstāvīgi un ja attiecīgā darbība tiek veikta ar nolūku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus saskaņā ar Nodokļu kodeksa 127. panta 2. punktu.

4. Ja fiziskās personas būvniecības pārdošanai paredzētu nekustamo pašumu, tiek uzskatīts, ka saimnieciskā darbība ir sākusies brīdī, kad konkrētā fiziskā persona ir nodomājusi veikt šādu darbību, un fiziskās personas nolūks veikt šādu darbību ir jāizvērtē, pamatojoties uz objektīviem elementiem, piemēram, uz faktu, ka tai sāk rasties izdevumi un/vai ka tā sāk veikt iepriekšējus ieguldījumus saimnieciskās darbības sākšanai. Saimniecisko darbību uzskata par nepārtrauktu no tās sākuma līdz uzceltā nekustamā pašuma vai tā daļu nodošanai, pat ja runa ir tikai par vienu atsevišķu nekustamo pašumu.

5. Ja fiziska persona zemesgabalus un/vai kas iegādājas, lai tos pārdotu, šo pašumu nodošana ir pastāvīga saimnieciska darbība, ja fiziska persona kalendārā gada laikā veic vairākus vienu darījumu. Tomēr, ja fiziska persona jau būvniecības pārdošanai saskaņā ar 4. punktu un jau tiek uzskatīts, ka saimnieciskā darbība ir uzsākta un pastāvīga, visus citus vēlāk veiktus darījumus vairs nevar uzskatīt par tiem, kam piemīt gadījuma raksturs. [..].

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19 2007. gadā R. F. Salomie un N. V. Oltean apvienojās ar piecām citām fiziskām personām, lai īstenotu projektu ētērā būvniecībā un pārdošanai Rumūnijā. Šai apvienībai nebija juridiskas personas statusa, un tā netika ne deklarēta, ne reģistrēta kā PVN maksātāja.

20 2008. un 2009. gadā no 132 dzīvokļiem, kas tika uzbūvēti uz zemesgabala, kurš ietilpa vienas no šīm personām privātā pašumā, tika pārdoti 122 dzīvokļi par kopējo summu 10 902 275 Rumūnijas leju (RON), kā arī 23 stāvvietas, un par to pārdošanu netika piemērots PVN.

21 2010. gadā pēc nodokļu pārvaldes veiktās pārbaudes tā uzskatīja, ka šie darījumi ir nepārtraukta saimnieciskā darbība un ka tādējādi par tiem esot jāmaksā PVN no 2008. gada 1. oktobra, jo to radītais apgrozījums, sākot no 2008. gada augusta, pārsniedza EUR 35 000 robežu, līdz kurai saimnieciskā darbība Rumūnijā ir atbrīvota no PVN.

22 Līdz ar to nodokļu pārvalde pieprasīja samaksāt PVN, kas ir jāmaksā par darījumiem, kuri veikti 2009. gadā, kā arī nokavējuma procentus un šajā ziņā izdeva dažādus paziņojumus par nodokli.

23 Ar to līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu izriet, ka nekustamo pašumu pārdošana, kas veikta 2008. un 2009. gadā, tika aplikta ar nodokli par “personiska nekustamā pašuma nodošanu”, kas ir paredzēts Nodokļu kodeksa 77.a pantā.

24 R. F. Salomie un N. V. Oltean vērsās Tribunalul Cluj (Klužas tiesa) ar prasību daļēji atcelt šos paziņojumus par nodokli, kas šīs prasības noraidīja kā nepamatotas.

25 Izskatot apelācijas sūdzību, *Curtea de Apel Cluj* (Klužas Apelācijas tiesa) radās šaubas par nodokļu pārvāldes izdoto paziņojumu par nodokli saderību ar tiesiskās noteiktības principu, ciktāl, pirmkārt, Rumānijas tiesību aktos ir paredzēti noteikumi par to, kā piemērot normas par PVN piemērošanu darījumiem ar nekustamo īpašumu, tikai sākot no 2010. gada 1. janvāra, un, otrkārt, nodokļu pārvāldes prakse līdz šim datumam drīzāk bija tāda, ka šāda veida darījumiem nepiemēroja PVN. Turklāt šīs pārvāldes rīcībā bija pietiekama informācija, lai secinātu, ka *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* kopš 2008. gada ir nodokļu maksātāju statuss, jo tā bija informācija, ka pastāv viņu veikti pārdošanas darījumi, jau tādēļ vien, ka šie darījumi bija aplikti ar nodokli saskaņā ar Nodokļu kodeksa 77.a pantu.

26 Iesniedzējtiesa pauž arī šaubas par Rumānijas paredzēto tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu saderību ar Direktīvu 2006/112, saskaņā ar kuru persona, kas novēloti ir identificēta kā PVN maksātāja, šīs tiesības uz PVN atskaitēšanu var izmantot tikai pēc tam, kad ir labojusi savu situāciju, reģistrējoties par šo nodokļa maksātāju un iesniedzot nodokļu deklarāciju.

27 Šādos apstākļos *Curtea de Apel Cluj* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai fizisku personu, kura noslēdz sabiedrības līgumu ar citām fiziskām personām – izveidojot sabiedrību bez juridiskas personas statusa, kas nav nedz deklarēta, nedz reģistrēta kā nodokļu maksātāja –, kuras mērķis ir nokotnē uzcelt būvi (tāku) uz zemesgabala, kas ir dažu līgumslēdzēju privātīpašums, ģemot viņu pamatlietas apstākļus, var uzskatīt par PVN maksātāju saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 9. panta 1. punktu, ja sākums – no nodokļu režīma viedokļa – uz dažu līgumslēdzēju īpašums esošā zemesgabala uzcelto tāku nodošanu [nodokļu iestādes] uzskatīja par pārdošanu, kas ietilpst minēto personu privātīpašuma pārvaldības jomā?

2) Vai, ģemot viņu pamatlietas apstākļus, tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņēmības aizsardzības principi, kā arī pārējās vispārējās principi PVN jomā, kuri izriet no Direktīvas 2006/112, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda valsts prakse, pamatojoties uz kuru [nodokļu iestāde], vispirms iekasējusi no fiziskās personas nodokli par ieņēmumiem no privātīpašuma ietilpstoša īpašuma nodošanas, bez jebkādiem būtiskiem primāro tiesību grozījumiem uz to pašu faktu pamata divus gadus vēlāk atkārtoti pārskata šo pozīciju un kvalificētas pašas darbības kā PVN pakāutu saimniecisko darbību, ar atpakaļejošu datumu aprēķinot blakusizmaksas?

3) Vai Direktīvas [2006/112] 167., 168. un 213. pants, skatot tos saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā situācija, kad pamatlietas aplūkojamajos apstākļos [nodokļu iestāde] liedz nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt [PVN], kas maksājams vai ir jau samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kas ir izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem, tikai tādēļ, ka tas nebija reģistrēts kā PVN maksātājs brīdī, kad tam tika sniegti attiecīgā pakalpojumi?

4) Vai, ģemot viņu pamatlietas apstākļus, Direktīvas [2006/112] 179. panta normas var interpretēt tādējādi, ka tām ir pretrunā valsts tiesību norma, kura nodokļa maksātājam, kuram piemēro īpašo atbrīvojumu režīmu un kurš novēloti ir līdzis to reģistrēt kā PVN maksātāju, paredz pienākumu samaksāt nodokli, kas būtu bijis iekasājams, bez tiesbūm atskaitīt par katru taksācijas periodu atskaitēm nodokļa summas vērtību – [proti,] atskaitēšanas tiesbūm, kas var tikt izmantotas vēlāk nodokļu deklarācijā, kura tiek iesniegta pēc nodokļa maksātāja reģistrācijas par PVN maksātāju, kam varētu būt ietekme uz blakusizmaksu aprēķinu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

28 Uzdodot pirmos divus jautājumus, kas ir jautiskā kopā, iesniedzot tiesā bāzē vai tiesiskās noteikšanas un tiesiskās pārvērtības aizsardzības principi pamatlietā aplūkotajos apstākļos liedz valsts nodokļu iestādei, veicot nodokļu revīziju, nolemt, ka darījumiem būtu jāpiemēro PVN, un turklāt noteikt, ka ir jāmaksā nodokļu uzrādus.

29 Pirmkārt, runājot par tiesiskās noteikšanas principu, R. F. Salomie un N. V. Oltean apstrādā šo lēmumu, apgalvojot, ka ir pārkāpts šis princips, jo, kad viņi veica darījumu ar nekustamo īpašumu, uz ko attiecas minētais lēmums, ne Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas bija spēkā līdz 2007. gada 1. janvārim, neattiecas? Tiesas judikatūra šajā jomā nebija publicēta rumāņu valodā. Viņi arī norāda, ka līdz 2010. gadam valsts nodokļu iestādes šā veida darījumus neuzskatīja par apliekamiem ar šo nodokli.

30 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru tiesiskās noteikšanas un tiesiskās pārvērtības aizsardzības principi ir jāievēro gan Eiropas Savienības iestādēm, gan dalībvalstīm, ņemot vērā pilnvaras, ko tām piešķir Savienības direktīvas (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 57. punkts; “Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, 32. punkts, kā arī *Elmeke NE*, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 31. punkts).

31 Kā Tiesa to vairākkārt ir nospriedusi, no tā izriet, ka Savienības tiesību aktiem ir jābūt skaidriem un attiecīgajām personām ir jāspēj paredzēt to piemērošanu, un šā imperatīvā tiesiskās noteikšanas prasība ir īpaši svarīga tādā tiesiskā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālas sekas, lai ieinteresētās personas precīzi varētu zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (spriedums *Rīja/Komisija*, 325/85, EU:C:1987:546, 18. punkts).

32 Tāpat arī jomā, uz kuru attiecas Savienības tiesības, dalībvalstu tiesību normas ir jāformulē skaidri, lai attiecīgās personas varētu skaidri un precīzi uzzināt savas tiesības un pienākumus un valstu tiesas varētu nodrošināt to ieviešanu (skat. spriedumu *Komisija/Itālija*, 257/86, EU:C:1988:324, 12. punkts).

33 Šajā gadījumā nevar apstrādāt, ka tādām tiesību normām, kādas ir aprakstītas līgumā, sniegt prejudiciālu nolēmumu, piemērot šāds raksturs.

34 No līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka “nodokļu maksātāja” definīcija, kas ir ietverta Nodokļu kodeksa 127. pantā, ar kuru valsts tiesības ir transponētas Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta noteikumi, ir atsauce uz ikvienu, kas neatkarīgi jebkurā vietā veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, un ka par “saimniecisku darbību” ir uzskatāma jebkura ražošanas, tirdzniecības vai pakalpojumu sniegšanas darbība, tostarp materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus.

35 Turklāt Noteikumu Nr. 44/2004 3. punkta 2. apakšpunktā, kurā ir apstiprināta Nodokļu kodeksa piemērošanas kārtība, ir precizēts, ka saskaņā ar Nodokļu kodeksa 127. panta 2. punktu to, ka fiziskas personas gūst ienākumus no savā īpašumā esošu mitekļu vai cita īpašuma, ko tās izmanto pašu vajadzībām, pārdodot, neuzskata par saimniecisku darbību, izņemot situācijas, kurās tiek noskaidrots, ka konkrētā darbība ir tikusi veikta ar nolūku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus.

36 Visbeidzot Nodokļu kodeksa 141. pantā, redakcijā, kas bija spēkā 2008. un 2009. gadā,

esot bijis paredzēts, ka atbilstoši PVN, ko piemēro šīs vai šīs daļas un zemesgabala, uz kura tika uzcelta, nodošanai, nepiemēro jaunu šķērsu, to daļu vai apbūves gabalu nodošanai, kas turklāt atbilst principiem, kuri regulē PVN Savienības tiesībās.

37 Tādējādi nav pamata apgalvot, ka šādas valsts tiesību normas pietiekami skaidri un precīzi nenosaka, ka šķērsu vai to daļu un zemesgabala, uz kura tika uzceltas, nodošana atsevišķos gadījumos var tikt aplikta ar PVN.

38 Šajos apstākļos, lai pamatotu savu argumentu, ka piemērojamās valsts tiesību normas pamatlietas faktiskos apstākļus rašanās brīdī nebija pietiekami skaidras, *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* nav pamata atsaukties uz to, ka rumāņu valodā nebija publicēta attiecīgā Tiesas judikatūra šajā jomā, kā arī Sestā direktīvā 77/388, kas katrā ziņā vairs nebija spēkā no brīža, kad Rumānijas Republika pievienojās Savienībai 2007. gada 1. janvārī.

39 Tādējādi apstākļus pamatlietā nevar salīdzināt ar tiem, kādi pastāvja lietā, kurā tika taisīts spriedums *Skoma/Lux* (C-161/06, EU:C:2007:773), kurā Tiesa precīzēja, ka Savienības regula, kas nav publicēta kādas dalībvalsts valodā, nav piemērojama šīs valsts indivīdiem.

40 Protams, arī no tiesiskās noteiktības principa izriet, ka nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis nevar tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā ziņā skat. spriedumu *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts).

41 Tiesa tomēr jau ir atzinusi, ka tiesiskās noteiktības princips neaizliedz valsts nodokļu iestāžu praksi, saskaņā ar kuru tās noilguma termiņā atsauc lūgumu, ar ko tās nodokļa maksātājam ir atzinušas tiesības uz PVN atskaitīšanu, pēc jaunas pārbaudes veikšanas pieprasot tam maksāt šo nodokli un uzrādīt inus par nokavējumu (šajā ziņā skat. spriedumu *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 51. punkts).

42 Tādējādi tas vien, ka nodokļu administrācija noilguma termiņā konkrēto darījumu pārbaudīja par saimniecisku darbību, kam ir piemērojams PVN, nepastāvot citiem apstākļiem, pats par sevi nevar apdraudēt šo principu.

43 Līdz ar to nav pamata apgalvot, ka tiesiskās noteiktības princips nepieļauj, ka tādus apstākļos kā tie, kas attiecas uz pamatlietu, nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas uzskata, ka darījumi ar nekustamo īpašumu, kas ir aplūkoti šajā lietā, būtu jāapliek ar PVN.

44 Otrkārt, runājot par tiesiskās paņēmuma aizsardzības principu, tiesības atsaukties uz šo principu ir ikvienam tiesību subjektam, kam kāda administratīvā iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem (šajā ziņā skat. spriedumu *Europäisch/Iranische Handelsbank/Padome*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, 95. punkts).

45 Šajā ziņā ir jānoskaidro, vai kādas administratīvas iestādes tiesību akti ir radījuši uzmanīgu un saprātīgu uzņēmēja saprātīgu paņēmumu, un, ja tas tā ir, ir jāpierāda šīs paņēmuma tiesiskais raksturs (šajā ziņā skat. spriedumu *Elmek*, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Kā tas ir aprakstīts lūgumā sniegt prejudiciālu nolūmumu, valsts nodokļu iestāžu administratīvā prakse tomēr nešiet tādā, kas varētu pierādīt, ka šie nosacījumi pamatlietā būtu izpildīti.

47 Lai gan tiesas sēdē Rumānijas valdība to apstrīdēja, ar apstākli, ka valsts nodokļu iestādes līdz 2010. gadam sistemātiski nepiemēroja PVN tādējam darījumiem ar nekustamo īpašumu, kādi ir aplūkoti pamatlietā, *a priori* nevar pietikt, izņemot pašus apstākļus, lai

uzman?gam un sapr?t?gam uz??m?jam rad?tu pa??v?bu uz to, ka šis nodoklis š?diem dar?jumiem netiks piem?rots, ?emot v?r? ne tikai piem?rojamo valsts ties?bu skaidro un paredzamo raksturu, bet ar? to, ka šaj? gad?jum?, š?iet, runa ir par nekustam? ?pašuma nozares profesion??iem.

48 Š?da prakse, lai ar? cik nev?lama t? neb?tu, *a priori* nevar?tu b?tu t?da, kas attiec?gajiem nodok?u maks?t?jiem var?tu sniegt prec?zas garantijas par PVN nepiem?rošanu t?diem dar?jumiem ar nekustamo ?pašumu, k?di ir apl?koti pamatliet?.

49 J?piebilst, ka, ?emot v?r? pamatliet? apl?kot? dar?juma ar nekustamo ?pašumu, ko veido ?etru ?ku, kur?s kop? ir vair?k nek? 130 dz?vok?i, b?vniec?ba un p?rdošana, apm?ru, uzman?gs un sapr?t?gs uz??m?js nevar?ja sapr?t?gi secin?t, ka PVN netiks piem?rots š?dam dar?jumam, nesa?emot vai vismaz necenšoties ieg?t skaidrus sol?jumus šaj? zi?? no valsts kompetentaj?m nodok?u iest?d?m.

50 Trešk?rt un p?d?jok?rt, run?jot par nodok?u uzr??ina, ko šaj? gad?jum? piem?roja nodok?u administr?cija, sader?bu ar Savien?bas ties?b?m, ir j?atg?dina, ka, t? k? nav veikta Savien?bas ties?bu saska?ošana attiec?b? uz piem?rojamaj?m sankcij?m par t?du nosac?jumu neiev?rošanu, kas ir paredz?ti ar š?m ties?b?m izveidotaj? sist?m?, dal?bvalstu kompetenc? paliek izv?l?ties sankcijas, kuras t?s uzskata par piem?rot?m. Tom?r t?m sava kompetence ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas un to visp?r?jos principus, un l?dz ar to ar? sam?r?guma principu (skat. spriedumu *Fatorie*, C?424/12, EU:C:2014:50, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

51 T?d?j?di, kaut gan, lai nodrošin?tu pareizu nodok?a iekas?šanu un izvair?tos no kr?pšanas, dal?bvalstis savos attiec?gajos valsts ties?bu aktos var likum?gi noteikt atbilstošas sankcijas, kuru m?r?is ir krimin?ltiesisk? k?rt?b? sod?t par pien?kuma re?istr?ties ar PVN apliekamo personu re?istr? neiev?rošanu, š?das sankcijas tom?r nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams šo m?r?u sasniegšanai. Valsts tiesai ir j?p?rbauda, vai sankciju apm?rs nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu m?r?us – nodrošin?t prec?zu nodok?a iekas?šanu un izvair?ties no kr?pšanas, ?emot v?r? lietas apst?k?us, tostarp konkr?ti noteikto summu un iesp?jamo kr?pšanos vai piem?rojamo ties?bu aktu apiešanu, kur? var vainot nodok?u maks?t?ju, kam ir noteikts sods par re?istr?šan?s neveikšanu (šaj? zi?? skat. spriedumu *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, 45., 46. un 54. punkts).

52 Šie paši principi ir sp?k? attiec?b? uz uzr??iniem, kas, kaut ar? tiem piem?t fisk?lu sankciju raksturs, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, nedr?kst b?t p?rm?r?gi sal?dzin?jum? ar nodok?u maks?t?ja pien?kumu neizpildes smagumu.

53 T?d?j?di uz pirmajiem diviem jaut?jumiem ir j?atbild, ka tiesisk?s noteikt?bas un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principi t?dos apst?k?os, k?di past?v pamatliet?, neaizliedz valsts nodok?u administr?cijai p?c nodok?u rev?zijas nolemt dar?jumiem piem?rot PVN un noteikt nodok?u uzr??ina samaksas pien?kumu, ar nosac?jumu, ka šis l?mums ir pamatots ar skaidr?m un prec?z?m ties?bu norm?m un ka š?s administr?cijas prakse nav bijusi t?da, kas uzman?gam un sapr?t?gam uz??m?jam b?tu var?jusi rad?t pa??v?bu, ka šis nodoklis š?diem dar?jumiem netiks piem?rots, un tas ir j?noskaidro iesniedz?jtiesai. Š?dos apst?k?os piem?rotajiem nodok?u uzr??iniem ir j?atbilst sam?r?guma principam.

Par trešo un ceturto jaut?jumu

54 Uzdodot trešo un ceturto jaut?jumu, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Direkt?va 2006/112 nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru ties?bas atskait?t PVN, kas ir j?maks? vai ir samaks?ts k? priekšnodoklis par prec?m un pakalpojumiem, kuri ir izmantoti ar nodokli apliktajos dar?jumos, tiek atteiktas nodok?a

maks?t?jam, kam savuk?rt ir j?maks? nodoklis, kuru tam b?tu bijis j?sa?em, tikai t?p?c, ka tas nebija re?istr?jies k? PVN maks?t?js, kad veica šos dar?jumus, l?dz br?dim, kad tas b?s pien?c?gi re?istr?jies k? PVN maks?t?js un b?s iesniedzis nodok?u deklar?ciju.

55 Direkt?vas 2006/112 167. un n?kamajos pantos ir preciz?ta ties?bu uz atskait?šanu rašan?s un apjoms. J?atg?dina, ka saska?? ar š?s direkt?vas 167. pantu min?t?s ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.

56 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ties?bas uz nodok?a atskait?šanu veido neat?emamu PVN sist?mas sast?vda?u un princip? nav ierobežojamas, un t?s ir izmantojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem priekšnodok?iem (šaj? zi?? it ?paši skat. spriedumus *Gabalfa* u.c., no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 43. punkts, k? ar? *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 30. un 31. punkts).

57 Š?s sist?mas m?r?is ir piln?b? mazin?t uz??m?jam maks?jam? vai samaks?t? PVN nastu visas saimniecisk?s darb?bas laik?. L?dz ar to kop?j? PVN sist?ma, apliekot ar nodok?iem saimniecisko darb?bu, nodrošina piln?gu neitralit?ti neatkar?gi no š?s saimniecisk?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka pati min?t? saimniecisk? darb?ba ir apliekama ar PVN (šaj? zi?? skat. spriedumus *Gabalfa* u.c., no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 44. punkts, k? ar? *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 32. punkts).

58 Turkl?t Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralit?tes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodok?a atskait?šana notiktu tad, ja ir izpild?tas pamatpras?bas, lai gan nodok?a maks?t?js nav izpild?jis noteiktas form?las pras?bas (šaj? zi?? skat. spriedumus *Ecotrade*, C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 63. punkts; *Uszodaépít?*, C?392/09, EU:C:2010:569, 39. punkts; *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 42. un 43. punkts, k? ar? *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 38. punkts).

59 L?dz ar to, ja nodok?u administr?cijas r?c?b? ir nepieciešam? inform?cija, lai konstat?tu, ka pamatpras?bas ir izpild?tas, t? attiec?b? uz nodok?a maks?t?ja ties?b?m atskait?t šo nodokli nevar noteikt papildu nosac?jumus, kuru rezult?t? šo ties?bu izmantošanas iesp?jas tiktu izjauktas (skat. spriedumu *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 40. punkts).

60 Direkt?vas 2006/112 214. pant? paredz?t? re?istr?cija par PVN maks?t?ju, k? ar? š?s direkt?vas 213. pant? noteiktais 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 kontroles veikšanai, kas nevar apdraud?t ties?bas uz PVN atskait?šanu, ja ir izpild?ti b?tiskie nosac?jumi, kas rada š?s ties?bas (šaj? zi?? it ?paši skat. spriedumus *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 50. punkts; *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, 32. punkts, un *Ablessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, 32. punkts).

61 No t? ?paši izriet, ka PVN maks?t?jam nevar liegt izmantot t? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu t?p?c, ka tas nav re?istr?ts k? PVN maks?t?js pirms ieg?d?to pre?u izmantošanas savas ar nodok?iem apliekam?s saimniecisk?s darb?bas nol?k? (šaj? zi?? it ?paši skat. spriedumu *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 51. punkts).

62 Turkl?t pas?kumi, ko dal?bvalstis var veikt saska?? ar Direkt?vas 2006/112 273. pantu, lai nodrošin?tu nodok?a pareizu iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, nedr?kst ne p?rsniegt to, kas ir vajadz?gs, šo m?r?u sasniegšanai, ne apdraud?t PVN neitralit?ti (šaj? zi?? it ?paši skat. spriedumus *Gabalfa* u.c., no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 52. punkts; *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, 26. punkts; *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 49. punkts, k? ar? *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 36. un 37. punkts).

63 Tādējādi soda noteikšana par to, ka nodokļa maksātājs nav ievērojis grāmatvedības un deklarācijas pienākumus, atskaitot atskaitības tiesības, nepārkāpjot pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu šo pienākumu piemērošanu, jo Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā paredzēt naudas sodu vai finansiālu sodu atbilstoši pārkāpuma smagumam. Minētā prakse arī pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu PVN pareizu iekasēšanu un novrstu krāpšanu Direktīvas 2006/112 273. pantā noteiktā, jo tā var novest pie atskaitības tiesību zaudēšanas, ja nodokļu administrācija izdara labojumu deklarācijā tikai pēc tiesību izbeigšanas termiņa, kurš ir nodokļu maksātāja rīcībā, lai atskaitītu nodokli (pēc analoģijas skat. spriedumu *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 67. un 68. punkts).

64 Šajā gadījumā no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka pamatprasības attiecībā uz tiesību atskaitīt priekšnodokli ir izpildītas un ka nodokļu revīzijas laikā prasītāji pamatlietā tika uzskatīti par PVN maksātājiem. Šajos apstākļos tiesību atskaitīt PVN stenošanas atlikšana līdz brīdim, kad šie nodokļa maksātāji iesniedz pirmo šo nodokļa deklarāciju, tikai tāpēc vien, ka tie nebija reģistrēti kā PVN maksātāji brīdī, kad tie veica darījumu, kas ir apliekami ar PVN, ir nepieņemami, ka šiem nodokļa maksātājiem ir jāmaksā arī attiecīgais nodoklis, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novrstu krāpšanu.

65 No tā izriet, ka uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka tādus apstākļus kā pamatlietā aplūkotie Direktīva 2006/112 nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas ir samaksāts kā priekšnodoklis par precēm un pakalpojumiem, kuri ir izmantoti ar nodokli apliktajos darījumos, tiek atteiktas nodokļa maksātājam, kam savukārt ir jāmaksā nodoklis, kas tam būtu bijis jāsaņem, tikai tāpēc vien, ka tas nebija reģistrēts kā PVN maksātājs brīdī, kad tas veica šos darījumus, līdz brīdim, kad tas būtu pienācīgi reģistrējies kā PVN maksātājs un būtu iesniedzis nodokļu deklarāciju.

Par tiesības izdevumiem

66 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šo tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesības izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

1) tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņēmiena aizsardzības principi tādus apstākļus, kādi pastāv pamatlīetā, neaizliedz valsts nodokļu administrācijai pēc nodokļu revīzijas nolēmto darījumiem piemērot pievienotās vērtības nodokli un noteikt nodokļu uzrādīna samaksas pienākumu, ar nosacījumu, ka šis lēmums ir pamatots ar skaidrām un precīzām tiesību normām un ka šīs administrācijas prakse nav bijusi tāda, kas uzmanīgam un saprātīgam uzņēmējam būtu varējusi radīt pārmērīgu, ka šis nodoklis šādiem darījumiem netiks piemērots, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai. Šādos apstākļos piemērotajiem nodokļu uzrādīniem ir jāatbilst samērīguma principam;

2) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu tirdzniecībai, kādā pastāv pamatlīdz, nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai kas ir samaksāts kā priekšnodoklis par precēm un pakalpojumiem, kuri ir izmantoti ar nodokli apliktajos darījumos, tiek atteiktas nodokļa maksājumi, kam savukārt ir jāmaksā nodoklis, kas tam būtu bijis jāsaņem, tikai tāpēc vien, ka tas nebija reģistrēts kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs brīdī, kad tas veica šos darījumus, līdz brīdim, kad tas būtu pienācīgi reģistrējies kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs un būtu iesniedzis nodokļa deklarāciju.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.