

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

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

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – PVN – Direkt?va 2006/112/EK – Apgriezt? iekas?šana – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Nodok?a samaksa pakalpojumu sniedz?jam – Oblig?to nor?žu neesam?ba – Nepamatoti samaks?ts PVN – Ties?bu uz nodok?a atskait?šanu zaud?šana – Nodok?u neitralit?tes princips – Tiesisk?s noteikt?bas princips

Lieta C?424/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Oradea* (Rum?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 26. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 18. septembr?, tiesved?b?

SC Fatorie SRL

pret

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši, Ž. L. da Kruš Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents), Ž.?K. Bonišo [*J.?C. Bonichot*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- SC Fatorie SRL v?rd? – C. Costa?, advok?ts,
- Rum?nijas vald?bas v?rd? – R. H. Radu un V. Angelescu, k? ar? I. Bara?Bu?il?, p?rst?vji,
- Igaunijas vald?bas v?rd? – M. Linntam, p?rst?ve,
- Eiropas Komisijas v?rd? – L. Keppenne un L. Lozano Palacios, p?rst?ves,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1.

lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), it paši, kā interpretēt tiesību normas par nodokļa atskaitīšanu, piemērojot apgrieztās iekasšanas sistēmu, kā arī pievienotas vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) neitralitātes un tiesiskās noteiktības principus.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *SC Fatorie SRL* (turpmāk tekstā – “*Fatorie*”) un *Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor* (Bihoras Valsts finanšu ģenerāldirektors, turpmāk tekstā – “*Direcția*”) par atteikumu atskaitīt PVN, kas *Fatorie* noteikts tiesību normu par apgrieztās iekasšanas sistēmu nepiemērošanas dēļ.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 178. panta a) un f) punkti ir paredzēti:

“Lai ņenotu savas nodokļu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam ir jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punkti paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..]

f) ja nodokļa maksātājam ir jāmaksā PVN kā pakalpojumu saņēmējam vai pircējam, piemērojot 194. līdz 197. pantu un 199. pantu – jāievēro katras dalībvalsts noteiktās formalitātes.”

4 Šīs direktīvas 199. panta 1. punkti ir noteikts, ka attiecībā uz noteiktu pakalpojumu sniegšanu dalībvalstīs var noteikt, ka persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir šo pakalpojumu saņēmēja. Šāda sistēma, kas ir zināma ar nosaukumu ierastā “apgrieztā iekasšana”, saskaņā ar minētā 199. panta 1. punkta a) apakšpunktu var tikt piemērota tostarp “būvdarbi[em], tostarp nekustamā īpašuma remont[am], tīrīšana[i], apkope[i], pārve[i] un nojaukšana[i], kā arī tīdu nekustamā īpašuma darbu veikšana[i]”.

5 Minētās direktīvas 226. panta 11. punkts ir formulēts šādi:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašo[s] noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

11) ja pastāv atbrīvojums vai ja par PVN nomaksu atbildīgs ir pircējs vai pakalpojumu saņēmējs – atsauce uz šīs direktīvas attiecīgā noteikumu, attiecīgās valsts noteikumu vai jebkuru citu noteikumu par to, ka attiecīgā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa vai ka tai piemēro procedūru, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs pats aprēķina un nomaksā aprēķināto nodokļa summu.”

Rumānijas tiesības

6 2003. gada 22. decembra Likuma Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu (*legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal*) (2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927; turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”) 146. panta 1. punkta a) apakšpunkti ir noteikts:

“Lai izmantotu savas nodokļu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam ir jāizpilda šādi

nosacījumi:

a) par maksājumiem vai samaksājumiem nodokļiem saistībā ar precēm, kas tam jau ir vai vēl tikai tiks piegādātas, vai pakalpojumiem, kas tam jau ir vai vēl tikai tiks sniegti, ir jāsaņem rīcības, kurā ir ietverta 155. panta 5. punkta paredzētā informācija.”

7 Nodokļu kodeksa 155. panta 5. punkta n) apakšpunkta 2. punkta ir paredzēts:

“Rīcībā noteikti ir ietverta šāda informācija:

[..]

2. gadījumā, ja saņēmējam nodoklis ir jāmaksā saskaņā ar 150. panta 1. punkta b)–d) un g) apakšpunktu, atsauce uz šo tiesību normu vai Direktīvu [2006/]112 vai arī attiecībā uz 160. panta paredzējumiem darījumiem norāde par “apgriezto iekasēšanu.”

8 Nodokļu kodeksa 160. pants tika redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktura rašanās brīdī, ir formulēts šādi:

“(1) 2. punkta minēto preču vai pakalpojumu [piegādātājiem vai] sniedzējiem un saņēmējiem ir pienākums piemērot šajā pantā paredzētos atvieglojumus pasākumus. Atvieglojumu pasākumu piemērošanai vajadzīgais nosacījums ir tāds, ka gan [piegādātāji vai] sniedzēji, gan saņēmēji ir reģistrēti kā PVN maksātāji atbilstoši 153. pantam.

(2) Preces un pakalpojumi, kuru piegādei vai sniegšanai ir piemērojami atvieglojumu pasākumi, ir šādi:

[..]

b) tās, kuras daļas un visu veidu zemesgabali, kuru piegādei ir piemērojama nodokļu uzlikšanas sistēma;

c) būvdarbi un montāža;

[..]

(3) Attiecībā uz rīcībām, kas izrakstīti par 2. punkta paredzēto preču piegādi, piegādātājiem ir jāietver norāde par “apgriezto iekasēšanu”, turklāt tiem nav jānorāda attiecīgais nodoklis. No piegādātājiem saņemtajos rīcībās saņēmēji norāda attiecīgo nodokli, kuru tie nodokļu deklarācijā atspoguļo gan kā iekasēto nodokli, gan kā atskaitāmo nodokli. Darījumos, kam piemērojami atvieglojuma pasākumi, starp piegādātāju un saņēmēju nenotiek nekādi nodokļu maksājumi.

[..]

(5) Gan piegādātāji vai sniedzēji, gan saņēmēji ir atbildīgi par šo panta normu piemērošanu. Ja piegādātājs vai sniedzējs par 2. punkta ietilpstošajam precēm vai pakalpojumiem izrakstītajos rīcībās nav ietvēris norādi par “apgriezto iekasēšanu”, saņēmējam ir jāpiemēro apgrieztā iekasēšana, nemaksājot piegādātājam vai sniedzējam nodokli, pēc paša iniciatīvas ierakstot rīcībā norādi par “apgriezto iekasēšanu” un izpildot 3. punkta minētos pienākumus.”

9 Vald?bas l?muma Nr. 44/2004 par Nodok?u kodeksa piem?rošanas noteikumiem (*hot?r?rea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal*), t? redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietas faktu rašan?s br?d?, 82. punkt? ir paredz?ts:

“(1) Nodok?u kodeksa 160. panta 1. punkt? paredz?tais atvieglojumu pas?kumu un apgriezt?s iekas?šanas piem?rošanai vajadz?gais nosac?jums ir attiec?gi, ka gan pieg?d?t?ji vai sniedz?ji, gan sa??m?ji ir re?istr?ti k? PVN maks?t?ji atbilstoši Nodok?u kodeksa 153. pantam un ka attiec?gais dar?jums ir apliekams ar nodokli. Atvieglojumu pas?kumi ir piem?rojami tikai dar?jumiem, kas veikti iekšzem? Nodok?u kodeksa 125.b panta izpratn?.

[..]

(3) Nodok?u kodeksa 160. panta 2. punkt? paredz?to pieg?žu vai pakalpojumu sniegšanas gad?jum?, tostarp attiec?b? uz iekas?tajiem maks?jumiem, pieg?d?t?ji vai pakalpojumu sniedz?ji izraksta r??inu bez nodok?a un ieraksta taj? nor?di par “apgriezto iekas?šanu”. Nodokli apr??ina un r??inos un pirkumu re?istr? ieraksta sa??m?js, p?r?emot to nodok?u deklar?cij? gan k? iekas?to nodokli, gan k? atskait?mo nodokli. No gr?matved?bas viedok?a sa??m?js nodok?u gad? atbilstošo nodok?u summu ierakst?s gan rubrik? 4426 [atskait?mais PVN], gan rubrik? 4427 [iekas?tais PVN].

[..]

(12) B?vniec?bas un mont?žas darbu gad?jum?, par kuriem maks?jumi ir iekas?ti un/vai r??ini ir izrakst?ti par kop?jo vai da?u v?rt?bas, piem?rojot apgriezto iekas?šanu, l?dz 2007. gada 31. decembrim ieskaitot, bet attiec?b? uz kuriem darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, ir notikusi 2008. gad?, proti, datum?, kur? ir sagatavoti un attiec?gaj? gad?jum? sa??m?ja apstiprin?ti progresu zi?ojumi, parast? nodok?u sist?ma ir piem?rojama tikai starp?bai starp to b?vdarbu v?rt?bu, attiec?b? uz kuriem darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, ir notikusi 2008. gad?, un iekas?tajiem maks?jumiem vai summ?m, kas iek?autas l?dz 2007. gada 31. decembrim ieskaitot, izrakst?tajos r??inos [..].”

10 Vald?bas r?kojuma Nr. 92/2003 par Nodok?u procesu?lo kodeksu (*Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?*), t? redakcij?, kas public?ta *Monitorul Oficial al Rom?niei* (2007. gada 31. j?lijs, I da?a, Nr. 513), 105. panta 1. un 3. punkt? ir paredz?ts:

“Uz nodok?u p?rbaudi attiecin?mie noteikumi

(1) Nodok?u p?rbaudes m?r?is ir p?rbaud?t visus faktiskos un tiesiskos elementus, kuri ir noz?m?gi nodok?u piem?rošanai.

[..]

(3) Nodok?u p?rbaude attiec?b? uz katru nodevu, nodokli, iemaksu un cit?m visp?r?j? konsolid?t? bud?et? maks?jam?m summ?m un attiec?b? uz katru taks?cijas laikposmu tiek veikta tikai vienu reizi. Iz??muma k?rt? kompetentais nodok?u inspektors var nolemt veikt jaunu p?rbaudi saist?b? ar noteiktu laikposmu, ja starp nodok?u p?rbaudes beig?m un noilguma termi?a beig?m par?d?s nodok?u inspektoriem p?rbaužu datum? nezina?mi papildu dati vai k??das apr??in?, kuras ietekm? t?s rezult?tus. [..]”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

11 2007. gada 3. janv?r? *Fatorie* ar *SC Megasal Construc?ii SRL* (turpm?k tekst? – “*Megasal*”)

nosl?dza pamatl?gumu, kura priekšmets ir c?ku audz?tavas ?kas b?vniec?bas un mont?žas un c?kkop?bas saimniec?bas moderniz?cijas darbi. Darbi tika pabeigti 2008. gada febru?r?.

12 2007. gad? *Megasal* k? attiec?go pakalpojumu sniedz?ja izrakst?ja vair?kus r??inus avansu apmaksai atbilstoši apgriezt?s iekas?šanas sist?mai, piem?rojot Vald?bas l?muma Nr. 44/2004 par Nodok?u kodeksa piem?rošanas noteikumiem 82. punkt? paredz?tos atvieglojumu pas?kumus. Izrakst?to r??inu kop?j? summa, neiek?aujot PVN, bija par 1 017 834,37 Rum?nijas lej?m (RON).

13 2008. gada 3. mart? *Megasal* izrakst?ja r??inu, p?r?emot kop?jo summu par veiktajiem darbiem, kas bija RON 1 052 840,10, no kuriem RON 168 101 bija PVN summa un RON 884 740 – darbu cena. *Fatorie* nor?d?to PVN samaks?ja *Megasal*.

14 P?c pieteikuma par PVN atmaksu, ko *Fatorie* adres?ja Rum?nijas valstij, *Direc?ia* ar l?mumu, kas pie?emts 2008. gada 2. j?lij?, at??va PVN atmaksu RON 173 057 apm?r?, ar šo summu bija aptverts ar? 2003. gada 3. marta r??in? ietvertais PVN RON 168 101 apm?r? atbilstoši 2008. gada 13. j?nija nodok?u p?rbaudes atskaitei, kas attiec?s uz laikposmu no 2007. gada 1. j?lija l?dz 2008. gada 31. martam.

15 2009. gad? p?c otr?s nodok?u p?rbaudes saist?b? ar PVN, kuru *Fatorie* ir samaks?jusi laikposm? no 2007. gada 1. janv?ra l?dz 2008. gada 31. martam, *Direc?ia* nol?ma, ka b?tu j?piedzen 2008. gada 3. marta r??in? iek?autais PVN, jo neesot tikuši iev?roti atvieglojumu pas?kumi attiec?b? uz apgriezt?s iekas?šanas sist?mu. Ar 2009. gada 18. maija pazi?ojumu par nodokli *Direc?ia* t?tad piepras?ja no *Fatorie* iemaks?t valsts kas? RON 221 221, proti, attiec?gi PVN RON 168 101 apm?r? un kav?juma naudu RON 53 120 apm?r?.

16 ?emot v?r? Ties? iesniegtos faktus, š?iet, ka *Megasal* ir k?uvusi maks?tnesp?j?ga un ka t? Rum?nijas nodok?u administr?cijai nav p?rskait?jusi 2008. gada 3. marta r??in? iek?auto PVN, kuru tai bija samaks?jusi *Fatorie*.

17 2009. gada 15. j?lij? *Fatorie* c?la pras?bu pret *Direc?ia* un l?dza atcelt piedzi?as l?mumu un 2009. gada 18. maija pazi?ojumu par nodokli.

18 Ar 2010. gada 22. septembra spriedumu *Tribunalul Bihor* [Bihoras tiesa] noraid?ja šo pras?bu k? nepamatotu. Ar 2011. gada 9. marta spriedumu t? paša iemesla d?? tika noraid?ta par [pirm?s instances tiesas] spriedumu iesniegt? apel?cijas s?dz?ba un spriedums k?uva nep?rs?dzams.

19 2011. gada 17. maij? *Fatorie* iesniedza l?gumu p?rskat?t 2010. gada 22. septembra spriedumu, jo tas esot pasludin?ts, p?rk?pjot Savien?bas ties?bas. Ar 2011. gada 7. novembra spriedumu šis l?gums tika noraid?ts k? nepie?emams.

20 2012. gada 12. janv?r? *Fatorie* par šo spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Curtea de Apel Oradea* [Oradjas apel?cijas ties?].

21 *Fatorie* apgalvo, ka pamatliet? ir j?piem?ro tostarp Tiesas judikat?ra, kas izriet no min?t? 2004. gada 1. apr??a sprieduma liet? C?90/02 *Finanzamt Gummersbach (Recueil, I?3303. lpp.)*, saska?? ar kuru, ja ir piem?rojams apgriezt?s iekas?šanas meh?nisms, fakts, ka nav izpild?tas ar r??ina izrakst?šanu saist?t?s pras?bas, nek?di neietekm? atskait?šanas ties?bas. Pieg?d?t?ja izdar?tie p?rk?pumi, izrakstot 2008. gada 3. marta r??inu un *Fatorie* to nelabojot, t?tad nevar ietekm?t p?d?j?s min?t?s ties?bas uz PVN atskait?šanu saist?b? ar šo r??inu.

22 *Direc?ia* uzskata, ka *Fatorie* ir zaud?jusi ties?bas atskait?t 2008. gada 3. marta r??in?

norādīto PVN, jo, pirmkārt, rīcinu izrakstīt sabiedrība *Megasal* to ir sagatavojusi kādai, piemērojot ierasto ar PVN saistīto tiesisko regulējumu, lai gan rīcība bijis jāsagatavo atbilstoši Nodokļu kodeksa 160. panta 2. punkta b) apakšpunktā minētajiem atvieglojumu pasākumiem, un ka, otrkārt, *Fatorie* nav izpildījusi šo kodeksa 160. panta 5. punktā paredzēto pienākumu, neierakstot rīcinātā pārcavas iniciatīvas norādi par “apgriezto iekasēšanu” un samaksājot nodokli pakalpojumu sniedzējam.

23 Šādos apstākļos *Curtea de Apel Oradea* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai [PVN direktīvas] normas ļauj piemērot sankcijas, kas nozīmē, ka nodokļu maksātājs zaudē PVN atskaitēšanas tiesības, ja:

a) rīcinu, kuru nodokļu maksātājs ir iesniedzis, lai ņemtu atskaitēšanas tiesības, trešā persona ir sagatavojusi kādai, nepiemērojot atvieglojumu pasākumus;

b) nodokļu maksātājs ir samaksājis rīcinātā norādīto PVN?

2) Vai [Savienības tiesību] tiesiskās noteiktības princips ir pret tādū Rumānijas nodokļu iestāžu administratīvo praksi, kur:

a) sēkotnāji ar neapstrādāmu administratīvu lēmumu atzēst PVN atskaitēšanas tiesības;

b) bet pārcavam tam atkāpjas no šo lēmuma un paredz nodokļu maksātāja pienākumu samaksāt valsts kasē PVN, attiecībā uz kuru sēkotnāji tikušas ņemtas atskaitēšanas tiesības, kā arī nokavējuma procentus un sodu par kavēšanu?

3) Tādos apstākļos, kuros:

a) nodokļu maksātājs ir samaksājis PVN, ko trešā persona rīcinātā ir norādījusi kādai;

b) nodokļu iestādes nav veikušas nevienu aktīvu pasākumu, lai trešajai personai uzdotu labot kādai sagatavoto rīcinātu;

c) un šobrīd rīcinātā labojums nav iespējams trešās personas maksātnespējas dēļ, vai fiskālās neitralitātes princips attiecībā uz PVN pieļauj, ka nodokļa maksātājs zaudē savas tiesības uz PVN atskaitēšanu?”

Par līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemšanu

24 Eiropas Komisija, tieši neceļot iebildi par līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nepieņemšanu, izsaka iebildumus par iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma atbilstību, jo tajā neesot ietverts nedz to iemeslu izklāsts, kas likuši iesniedzējtiesai šaubties par noteiktu Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību, nedz saikni, ko tā konstatējusi starp šīm tiesību normām un strīdam piemērojamajiem valsts tiesību aktiem.

25 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai valsts tiesas iesniegto līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesa var tomēr noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka līgumam Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamata tiesvedības faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav faktisko un juridisko elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (2008. gada 11. septembra spriedums lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 28. punkts, kā arī 2013. gada 20. jūnija spriedums lietā C-259/12 *Rodopi* M 91, 27. punkts).

26 Ir j?konstat?, ka šaj? gad?jum? tas t? nav. L?gtajai interpret?cijai par PVN atskait?šanas ties?bu, k? ar? nodok?u neitralit?tes un tiesisk?s noteikt?bas principu piem?rojam?bu ir tieša saikne ar pamattiesved?bas priekšmetu, kura re?lo raksturu, š?iet, nav iesp?jams apstr?d?t. Turkl?t iesniedz?jtiesas l?mum? ir ietverti pietiekami faktiskie un ties?bu apst?k?i, lai Tiesa var?tu sniegt noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem.

27 T?d?? l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir j?atz?st par pie?emamu.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un trešo jaut?jumu

28 Ar pirmo un trešo jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?va un nodok?u neitralit?tes princips apgriezt?s iekas?šanas sist?mai pak?auta dar?juma ietvaros ir pret to, ka pakalpojumu sa??m?jam tiek liegtas ties?bas uz PVN, kuru tas pakalpojumu sniedz?jam nepamatoti ir samaks?jis, pamatojoties uz k??dani sagatavotu r??inu, atskait?šanu tostarp tad, ja š?s k??das labojums nav iesp?jams min?t? pakalpojumu sniedz?ja maks?tnesp?jas d??.

29 Vispirms ir j?atg?dina, ka, piem?rojot apgriezt?s iekas?šanas sist?mu, starp pakalpojumu sniedz?ju un sa??m?ju nenotiek neviens PVN maks?jums, jo p?d?jam min?tajam par veiktaj?m darb?b?m ir j?maks? PVN priekšnodoklis, tom?r princip? šo pašu nodokli var atskait?t t?d?j?di, ka nodok?u administr?cijai nav j?maks? neviena summa.

30 T?pat ir j?uzsver, pirmk?rt, ka atskait?šanas ties?bas ir PVN reglament?još? meh?nisma neat?emama da?a un t?s princip? nevar tikt ierobežotas (iepriekš min?tais spriedums liet? *Bockemühl*, 38. punkts, k? ar? 2010. gada 15. j?lija spriedums liet? C?368/09 *Pannon Gép Centrum*, Kr?jums, l?7467. lpp., 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot nodok?a maks?t?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no to m?r?a vai rezult?tiem, ar noteikumu, ka š?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (skat. 2001. gada 22. febru?ra spriedumu liet? C?408/98 *Abbey National*, *Recueil*, l?1361. lpp., 24. punkts, k? ar? 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?439/04 un C?440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Kr?jums, l?6161. lpp., 48. punkts).

32 Run?jot, otrk?rt, par t?diem noteikumiem par ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošanu, k?di ir ietverti PVN direkt?vas 178. pant?, t? k? runa ir par apgriezt?s iekas?šanas proced?ru, kura izriet no min?t?s direkt?vas 199. panta 1. punkta a) apakšpunkta, ir piem?rojami tikai 178. panta f) punkt? paredz?tie noteikumi.

33 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka nodok?a maks?t?jam, kuram k? pakalpojumu sa??m?jam ir j?maks? ar tiem saist?tais PVN, lai tas var?tu izmantot savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, nav pien?kuma sa?emt r??inu, kurš b?tu noform?ts atbilstoši PVN direkt?vas form?lajiem nosac?jumiem, un tam, lai izmantotu min?t? 178. panta f) punkt? paredz?to iesp?ju, ir j?izpilda tikai attiec?g?s dal?bvalsts noteikt?s formalit?tes (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Bockemühl*, 47. punkts).

34 No Tiesas judikat?ras ar? izriet, ka formalit?tes, kuras š?di ir noteikusi attiec?g? dal?bvalsts un kuras nodok?a maks?t?jam ir j?iev?ro, lai tas var?tu izmantot ties?bas uz PVN atskait?šanu, nevar p?rsniegt to, kas ir noteikti nepieciešams, lai kontrol?tu pareizu apgriezt?s iekas?šanas

proced?ras piem?rošanu un nodrošin?tu PVN iekas?šanu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Bockemühl*, 50. punkts, un 2010. gada 30. septembra spriedumu liet? C?392/09 *Uszodaépit?*, Kr?jums, I?8791. lpp., 38. punkts).

35 Tiesa jau ir uzskat?jusi, ka apgriezt?s iekas?šanas sist?mas ietvaros nodok?u neitralit?tes princips prasa, lai iepriekš?ja PVN atskait?šana notiktu tad, ja ir izpild?tas pamatpras?bas, pat ja nodok?u maks?t?ji nav izpild?juši noteiktas form?las pras?bas (2008. gada 8. maija spriedums apvienotaj?s liet?s C?95/07 un C?96/07 *Ecotrade*, Kr?jums, I?3457. lpp., 63. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Uszodaépit?*, 39. punkts).

36 Pret?ji tam, ko apgalvo *Fatorie*, pamatlietas apst?k?i atš?iras no tiem, k?di bija iepriekš min?taj? liet? *Bockemühl*.

37 No I?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pret?ji Nodok?u kodeksa 160. panta 3. punkta pras?b?m pamatliet? 2008. gada 3. marta r??in? nav ietverta nor?de par “apgriezto iekas?šanu” un ka *Fatorie* nav veikusi vajadz?gos, š? panta 5. punkt? paredz?tos pas?kumus, lai šo neesam?bu labotu. Turkl?t ir j?konstat?, ka *Fatorie* k??daini ir p?rskait?jusi min?taj? r??in? nepareizi nor?d?to PVN *Megasal*, lai gan, piem?rojot min?to sist?mu, atbilstoši PVN direkt?vas 199. pantam tai k? pakalpojumu sa??m?jai PVN b?tu bijis j?maks? nodok?u iest?d?m. T?d?j?di, papildus faktam, ka str?dus r??ins neatbilst valsts ties?bu aktos paredz?taj?m form?laj?m pras?b?m, nav iev?rots apgriezt?s iekas?šanas sist?mas pamatnosac?jums.

38 Š?da situ?cija nodok?u administr?cijai liedza p?rbaud?t apgriezt?s iekas?šanas sist?mas piem?rošanu un izrais?ja risku attiec?gajai dal?bvalstij zaud?t nodok?u ien?kumus.

39 Turkl?t atbilstoši past?v?gajai judikat?rai ties?bu uz nodok?u atskait?šanu ?stenošana attiecas tikai uz maks?jamiem nodok?iem, t.i., uz nodok?iem, kas atbilst k?dai ar PVN apliekamai darb?bai vai kas ir samaks?ti t?d??, ka tie ir bijuši j?maks? (1989. gada 13. decembra spriedums liet? C?342/87 *Genius Holding, Recueil*, 4227. lpp., 13. punkts, k? ar? 2000. gada 19. septembra spriedums liet? C?454/98 *Schmeink & Cofreth un Strobel, Recueil*, I?6973. lpp., 53. punkts).

40 T?d?j?di, t? k? *Fatorie Megasal* samaks?tais PVN nebija j?maks? un šis maks?jums neatbilst apgriezt?s iekas?šanas sist?mas pamatpras?b?m, *Fatorie* nevar atsaukties uz ties?b? uz š? PVN atskait?šanu.

41 Šaj? zi?? ar *Megasal* maks?tnesp?jas st?vokli nevar apšaub?t atteikumu atskait?t PVN, jo *Fatorie* nav izpild?jusi savus pamatpien?kumus apgriezt?s iekas?šanas sist?mas piem?rošanai.

42 Tom?r pakalpojumu sa??m?js, kurš PVN nepamatoti ir samaks?jis min?to pakalpojumu sniedz?jam, var tam I?gt [š? PVN] atmaksu atbilstoši valsts ties?b?m.

43 Run?jot par apst?kli, saska?? ar kuru nodok?u administr?cija nav uzdevusi *Megasal* labot k??daini sagatavoto r??inu, ir j?nor?da, ka pamatlieta attiecas uz *Direc?ia* veikto ties?bu uz nodok?u atskait?šanu liegšanu *Fatorie* un ka, lai atbild?tu uz uzdotajiem jaut?jumiem, nav j?spriež par iesp?jamu nodok?u administr?cijas pien?kumu attiec?b? pret treš?m person?m.

44 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo un trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka pamatlietas apst?k?os PVN direkt?va un nodok?u neitralit?tes princips apgriezt?s iekas?šanas sist?mai pak?auta dar?juma ietvaros nav pret to, ka pakalpojumu sa??m?jam tiek liegtas ties?bas uz PVN, kuru tas pakalpojumu sniedz?jam nepamatoti ir samaks?jis, pamatojoties uz k??daini sagatavotu r??inu, atskait?šanu tostarp tad, ja š?s k??das labojums nav iesp?jams min?t? pakalpojumu sniedz?ja maks?tnesp?jas d??.

Par otro jautājumu

45 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai tiesiskās noteiktības princips ir pret tēdu valsts nodokļu iestāžu administratīvo praksi, kurā ir atauts atkāpties no lēmuma, ar kuru ir atzītas nodokļu maksātāja tiesības uz PVN atskaitēšanu, pēc jaunas pārbaudes liekot tam samaksāt minēto PVN un kavējuma naudu.

46 Vispirms ir jāpiekrīt, ka tiesiskās noteiktības princips prasa, lai nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tās tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Ecotrade*, 44. punkts).

47 Šajā ziņā savos atbildējumos Rumānijas valdība atsauca uz Valdības rīkojuma Nr. 92/2003 par Nodokļu procesu kodeksu 105. panta 3. punktu, kurā ir atauts izņēmuma kārtā noilguma termiņā veikt jaunu pārbaudi saistībā ar noteiktu laikposmu, ja par dēšanas nodokļu inspektoriem pārbaudes datumā nezināmi papildu dati vai kādas aprēķināšanas, kuras ietekmētās rezultātus.

48 Ir jāpiekrīt, ka šāds tiesiskais regulējums, kura skaidrība un paredzamība nodokļu maksātājam nav nopietni tikušas apšaubītas, atbilst tiesiskās noteiktības principam.

49 Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šis sprieduma 47. punktā minētais valsts tiesību akta noteikums ir piemērojams tajā izskatītajā strīdā.

50 Runājot par kavējuma naudu, jāatgādina, ka, tādā kā nav veikta Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tēdu nosacījumu neieviešanu, kas paredzēti ar šīm tiesībām izveidotajām sistēmām, dalībvalstu kompetence paliek izvēlēties sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām. Tomēr tām sava kompetence ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārīgos principus, un līdz ar to arī samērīguma principu (šajā ziņā skat. it īpaši 1992. gada 16. decembra spriedumu lietā *C-210/91 Komisija/Grieķija*, *Recueil*, I-6735. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra; 2000. gada 7. decembra spriedumu lietā *C-213/99 de Andrade*, *Recueil*, I-11083. lpp., 20. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Rodopi*, 91, 31. punkts).

51 Ēmotvērīgs iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tiesiskās noteiktības princips nav pret tēdu valsts nodokļu iestāžu administratīvo praksi, kurā noilguma termiņā ir atauts atkāpties no lēmuma, ar kuru ir atzītas nodokļu maksātāja tiesības uz PVN atskaitēšanu, pēc jaunas pārbaudes liekot tam samaksāt šo nodokli un kavējuma naudu.

Par tiesāšanas izdevumiem

52 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot atbildējumus Tiesai, un kas nav minēti lietās dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) pamatlietas apstākos Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un nodokļu neitralitātes princips apgrieztās iekasēšanas sistēmai pakāuta darbība ietvaros nav pret to, ka pakalpojumu saņēmējam tiek liegta tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa, kuru tas pakalpojumu sniedzējam nepamatoti ir samaksājis, pamatojoties uz kādā sagatavotu rīcību, atskaitēšanu tostarp tad, ja šīs kādas labojums nav iespējams minēt pakalpojumu sniedzēja maksātnespējas dēļ;

2) tiesiskās noteiktības princips nav pret tēdu valsts nodokļu iestāžu administratīvo praksi, kurā noilguma termiņi ir atāuts atkāpties no lēmuma, ar kuru ir atzātas nodokļu maksātāja tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanu, pāc jaunas pārbaudes liekot tam samaksāt šo nodokli un kavājuma naudu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.