

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2015. gada 9. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 273. un 287. pants – Nodokļa maksājuma pienākums pēc savas ierosmes reģistrācijas k? PVN maksājuma – Veterinārijas pakalpojumu apliekamība ar nodokli – Tiesiskās noteiktības princips – Tiesiskās paņēmumu aizsardzības princips

Lieta C-144/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunalul Maramure?* (Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 17. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 26. martā, tiesvedībā

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei

pret

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Maramure?.

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*],

ģenerālvokģts M. Vatelģ [*M. Wathelet*],

sekretģrs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vģrģ rakstveida procesū,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

- *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei* vģrdģ – *R. D. Apan*, advokģts,
- Rumģnijas valdģbas vģrdģ – *R. H. Radu*, kģ arģ *D. M. Bulancea* un *A. G. Vacaru*, pģrstģvģji,
- Grieģijas valdģbas vģrdģ – *K. Nasopoulou* un *I. Kotsoni*, pģrstģves,
- Eiropas Komisijas vģrdģ – *R. Lyal* un *L. Nicolae*, pģrstģvģji,

ģemot vģrģ pģc ģenerģlvokģta uzklauģģšanas pieģemto lģmumu izskatģt lietu bez ģenerģlvokģta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lģgums sniegt prejudiciģlu nolikumu ir par to, kģ interpretģt tiesiskģs noteiktģbas un tiesiskģs paņēmumu aizsardzģbas principus, kģ arģ Padomes 2006. gada 28. novembra

Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES (OV 2010, L 10, 14. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 273. pantu un 287. panta 18. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei* (*Dr. Andrei Tomoiag* veterinārprakse, turpmāk tekstā – “veterinārprakse”) un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș* (Klužas Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, ko pārstāv Maramurešas provinces Valsts finanšu administrācija, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksu saistībā ar veterināro aprūpi, kas sniegta laikposmā no 2007. gada 1. oktobra līdz 2010. gada 31. decembrim.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 2006/112

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā daļēbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās.”

4 Šīs direktīvas 132. panta 1. punktā ir noteikts:

“Daļēbvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) slimnīcas un medicnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, [..]

c) medicniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicniskās vai paramedicniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā daļēbvalsts;

[..].”

5 Atbilstoši minētās direktīvas 213. panta 1. punktam:

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

[..].”

6 Šīs pašas direktīvas 214. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir formulēts šādi:

“Daļēbvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificēšās personas:

a) ikviens nodokļa maksātājs, [..] kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitīms PVN [..].”

7 Direktīvas 2006/112 250. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Katrs nodok?a maks?t?js iesniedz PVN deklar?ciju, nor?dot visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu iekas?jam? nodok?a summu un atskait?mo summu, tostarp – cikt?l tas nepieciešams apr??ina b?zes noteikšanai – to dar?jumu kop?jo v?rt?bu, uz ko attiecas min?tais nodoklis un atskait?šana, k? ar? jebkuru no nodok?a atbr?voto dar?jumu v?rt?bu.”

8 Š?s direkt?vas 273. panta pirm? da?a ir formul?ta 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 vienu 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.”

9 Min?t?s direkt?vas 287. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis, kas pievienojuš?s p?c 1978. gada 1. janv?ra, var piem?rot atbr?vojumu no nodok?a t?diem nodok?a maks?t?jiem, kuru gada apgroz?jums nep?rsniedz turpm?k nor?d?to summu ekvivalentu attiec?g?s valsts val?t? p?c val?tas mai?as kursa, kas bija sp?k? to pievienošan?s dien?:

[..]

18) Rum?nija: 35 000 [euro].”

Rum?nijas ties?bas

10 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”) 141. pant?, kas attiecas uz atbr?vojumiem no nodok?a par dar?jumiem, kuri ir veikti valst?, bija paredz?ts:

“(1) No [PVN] ir atbr?voti š?di dar?jumi visp?r?j?s interes?s:

a) slimn?cas un medic?nisk? apr?pe, tostarp veterin?r? apr?pe, un ar to cieši saist?tas darb?bas [..].”

11 Nodok?u kodeksa, kas groz?ts ar Likumu Nr. 343/2006 (2006. gada 1. augusta *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 662), kas st?j?s sp?k? 2007. gada 1. janv?r?, 141. pant? ir noteikts:

“(1) No nodok?a ir atbr?voti š?di dar?jumi visp?r?j?s interes?s:

a) slimn?cas un medic?nisk? apr?pe un ar to cieši saist?tas darb?bas [..].”

12 Saska?? ar Nodok?u kodeksa 152. pantu, kas ir groz?ts ar Likumu Nr. 343/2006:

“(1) Rum?nij? re?istr?ts nodok?a maks?t?js, kura ikgad?jais deklar?tais vai g?tais apgroz?jums nep?rsniedz EUR 35 000 sliksni [..], var l?gt atbr?vojumu no nodok?a, turpm?k saukts par “?pašo atbr?vojumu rež?mu”, attiec?b? uz 126. panta 1. punkt? paredz?tajiem dar?jumiem [..].

[..]

(6) Nodok?a maks?t?jam, kam piem?ro ?pašo atbr?vojumu rež?mu un kura apgroz?jums, kas

ir paredzēts 2. punktā, pārsniedz vai ir vienāds ar atbrīvojuma sliekšni kalendārajā gadā, ir jāreģistrējas kā PVN maksātājam saskaņā ar 153. pantu desmit dienu laikā no dienas, kad ir sasniegts vai pārsniegts minētais sliekšnis. [...] pašais atbrīvojumu režīms ir piemērojams līdz dienai, kad ir veikta reģistrācija kā PVN maksātājam saskaņā ar 153. pantu. Ja attiecīgais nodokļa maksātājs neregistrējas kā PVN maksātājs vai reģistrējas novēloti, kompetentajam nodokļu iestādei ir tiesības noteikt tam pienākumus samaksāt nodokli un attiecīgus papildu pienākumus, sākot no dienas, kad tam bija jāreģistrējas kā PVN maksātājam saskaņā ar 153. pantu.

[..]"

13 Nodokļu kodeksa 153. pants, kas grozīts ar Likumu Nr. 343/2006, ir formulēts šādi:

“(1) Rumānijā reģistrētam nodokļa maksātājam, [...] kas veic vai kam ir nodoms veikt saimniecisku darbību, kura ir saistīta ar darījumiem, kas ir apliekami ar un/vai atbrīvoti no PVN ar tiesībām uz atskaitījumu, ir jāpieprasa sava reģistrācija par PVN maksātāju kompetentajam nodokļu iestādei šādā kārtībā:

a) pirms šādu darījumu veikšanas šādos gadījumos:

1. ja tas deklarē, ka gūs apgrozījumu, kas ir vienāds ar vai lielāks nekā atbrīvojuma sliekšnis, kurš ir paredzēts 152. panta 1. punktā, kas attiecas uz pašo mazo uzņēmumu atbrīvojumu režīmu;

2. ja tas deklarē, ka gūs apgrozījumu, kas ir mazāks nekā atbrīvojuma sliekšnis, kurš ir paredzēts 152. panta 1. punktā, bet izvēlas parastā PVN režīma piemērošanu;

[..]

(7) Ja persona, kurai ir pienākums reģistrēties saskaņā ar 1., 2., 4. vai 5. punktu, to nedrīkst darīt, kompetentās nodokļu iestādes pārcavās ierosmes veikt šīs personas reģistrāciju par PVN maksātāju.

[..]"

14 2004. gada 22. janvāra Noteikumu Nr. 44/2004, ar ko apstiprina Likuma Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu piemērošanas noteikumus (2004. gada 6. februāra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 112), redakcijā, kas bija spēkā no 2007. gada 1. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, pielikumā bija noteikts:

“Piemērošanas kārtība:

[..]

24. Nodokļu kodeksa 141. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums:

a) ir piemērojams darījumiem, kas ir cieši saistīti ar slimnīcas aprūpi, kā arī medicīnisko aprūpi, tostarp zāļu, pārsēju, protēžu un ar tām saistītu materiālu piegādi, ortopēdisko produktu un citu līdzīgu produktu piegādi pacientiem aprūpes laikā, kā arī uztura un uzturēšanās nodrošināšanu pacientiem viņu slimnīcas vai medicīniskās aprūpes laikā;

b) nav piemērojams pārsēju, medicīnisko protēžu un ar tām saistītu materiālu, ortopēdisko produktu un citu produktu piegādei, kas nav veikta medicīniskās vai slimnīcas aprūpes ietvaros, piemēram tādai, ko ir veikušas aptiekas, pat ja tās atrodas slimnīcas un klīnikas telpās un/vai tās

pārvalda minētā iestāde.

[..]”

15 Ar 2009. gada 29. decembra Noteikumiem Nr. 1620/2009 (2009. gada 31. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927) tika papildināti un grozīti Noteikumos Nr. 44/2004 paredzētie Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumi. No 2010. gada 1. janvāra šajos noteikumos ir paredzēti:

“Piemērošanas kārtība:

24. (1) Nodokļu kodeksa 141. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums:

[..]

c) nav piemērojams veterināriem pakalpojumiem saskaņā ar spriedumu [Komisija/Itālija (122/87, EU:C:1988:256), ko ir taisījusi Eiropas Savienības Tiesa].

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 Pēc nodokļu revīzijas nodokļu administrācija 2011. gada maijā pieprasīja veterināriem praktiķiem samaksāt PVN kopā ar uzdevīgu un procentiem saistībā ar veterināriem pakalpojumiem, ko tie bija snieguši laikposmā no 2007. gada 1. oktobra līdz 2010. gada 31. decembrim.

17 Veterinārā prakse šo lēmumu apstrīdēja *Tribunalul Maramureș* (Maramurešas tiesa) tādā veidā, ka līdz 2010. gada 1. janvārim Rumānijas tiesā aktos šīs darbības bija atbrīvotas no PVN, vai vismaz tādā veidā, ka šajā ziņā pastāvīga šaubas, ko šī valsts kliedz tikai Noteikumi Nr. 1620/2009, kas stājās spēkā 2010. gada 1. janvārī.

18 Nodokļu administrācija savukārt norāda, ka šis atbrīvojums vairs nebija piemērojams kopš 2007. gada 1. janvāra, kad stājās spēkā Likums Nr. 343/2006, ar ko veterinārijas darbības tika svītrotas no to pakalpojumu saraksta, kuri ir atbrīvoti no PVN. Turklāt šī administrācija apgalvo, ka Noteikumi Nr. 1620/2009 katrā ziņā nevarēja grozīt augstāka spēka valsts tiesību normu, proti, leģislatīvā lēmuma dokumentu, un ka šie noteikumi tikai izskaidroja piemērojamo tiesisko režīmu.

19 Iesniedzējtiesa šaubās par pienākumiem, kas pamatlietas kontekstā ir nodokļu iestādēm saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu, un it īpaši par to, vai šis pants nodokļu administrācijai uzliek pienākumu pēc savas ierosmes nodokļa maksātāju reģistrēt kā PVN maksātāju kopš brīža, kad ieinteresētā persona ir iesniegusi nodokļu deklarācijas, kuras atklāj, ka tās ienākumi pārsniedz atbrīvojuma no PVN sliekšni.

20 Šī tiesa vēlas noskaidrot arī to, vai tiesiskās noteiktības princips nepieļauj, ka PVN samaksa tiek pieprasīta tādās apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlietā, kad nodokļu administrācija nav ievērojusi šo pienākumu nodokļa maksātāju pēc savas ierosmes reģistrēt kā PVN maksātāju, ne arī faktiski šo nodokli ir piemērojusi veterināriem pakalpojumiem laikposmā no 2007. gada 1. oktobra līdz 2010. gada 31. decembrim. Iesniedzējtiesa arī vēlas noskaidrot, kādi secinājumi ir izdarāmi no tā, ka spriedums Komisija/Itālija (122/87, EU:C:1988:256) šajā pašā laikposmā nebija publicēts rumāņu valodā.

21 Šķodos apstākļos *Tribunalul Maramure*? nolikuma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šķodus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas [2006/112] 273. pants un 287. panta 18. punkts ir interpretējami tādējādi, ka valsts nodokļu iestādei bija pienākums PVN nolikuma reģistrēt nodokļa maksātāju un noteikt tam pienākumu maksāt nodokli un ar to saistītos papildu pienākumus tādēļ, ka bija pārsniegts atbrīvojuma no nodokļa sliekšnis, sēkot no dienas, kad nodokļa maksātājs kompetentajai nodokļu iestādei iesniedza nodokļu deklarācijas, no kurām izriet, ka ir pārsniegts atbrīvojuma no PVN samaksas sliekšnis?

2) Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tiesiskās noteiktības princips pieļauj tādā valsts praksī, uz kuru pamatojoties nodokļu iestāde ar atpakaļejošu spēku nodokļa maksātājam nosaka pienākumu maksāt PVN tādēļ, ka veterinārie pakalpojumi nav atbrīvoti no PVN samaksas un atbrīvojuma sliekšnis ir pārsniegts situācijā, kad:

– nodokļu iestāde pēc savas ierosmes nav reģistrējusi nodokļa maksātāju kā PVN maksātāju un tam nav noteikusi pienākumu maksāt PVN, sēkot no dienas, kad nodokļa maksātājs iesniedza nodokļu deklarācijas, no kurām izriet, ka ir pārsniegts atbrīvojuma sliekšnis, bet tikai vēlāk – pēc tam, kad ar Noteikumiem Nr. 1620/2009 tika grozīti Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumi, paredzot, ka Nodokļu kodeksa 141. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums nav piemērojams veterināriem pakalpojumiem, kā tas izriet no sprieduma [Komisija/Irālija (122/87, EU:C:1988:256)], un attiecībā uz laikposmu pirms attiecīgajiem grozījumiem;

– nodokļu iestāde par atbrīvojuma sliekšņa pārsniegšanu no nodokļa maksātāja iesniegtajam nodokļu deklarācijam uzzināja, pirms ar Noteikumiem Nr. 1620/2009 iepriekš izklāstītajā veidā tika grozīti Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumi;

– pirms Noteikumu Nr. 1620/2009 pieņemšanas nodokļu iestāde savas kompetences jomā – kurā ietilpst arī nodokļa maksātājs, uz kuru attiecas pamatlieta, – nav pieņēmusi administratīvus nodokļu aktus, lai konstatētu, ka nodokļa maksātāji, kam ir veterinārās prakses statuss, nav reģistrējušies kā PVN maksātāji pēc tam, kad tika pārsniegts atbrīvojuma no PVN samaksas sliekšnis, un lai tādā rezultātā noteiktu tiem pienākumu maksāt nodokli, un

– attiecībā uz laikposmu, pirms tika pieņemti un stājās spēkā Noteikumi Nr. 1620/2009, spriedums Komisija/Irālija [(122/87, EU:C:1988:256)] nekādā veidā nebija publicēts rumāņu valodā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

22 Uzdotot savu pirmo jautājumu, iesniedzētāja bētibē vaicē, vai Direktīvas 2006/112 273. panta pirmā daēa uzliek dalēbvalstēm pienākumu pēc savas ierosmes PVN iekasēšanas nolikuma reēistrēt nodokļa maksātāju, pamatojoties tikai uz nodokļu deklarācijām, kas nav tēs, kuras attiecas uz šo nodokli, lai gan tēs ir ēēvušas konstatē, ka nodokļa maksātājs ir pārsniedzis atbrīvojuma no minētā nodokļa samaksas sliekšni.

23 Jēatgēdina, pirmkārt, ka saskaēē ar Direktīvas 2006/112 287. panta 18. punktu, uz ko iesniedzētāja atsauca savē pirmajā jautājumā, Rumēnijai ir tiesēbas pieēirt atbrīvojumu no PVN nodokļa maksātējiem, kuru ikgadējais apgrozējums nepārsniedz EUR 35 000.

24 Otrkārt, Direktīvas 2006/112 273. panta pirmajā daēē ir precizēts, ka dalēbvalstis var uzlikt

citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar noteikumu, ka šādas saistības tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šārsojot robežas.

25 Tiesa precizēja, ka no šīs tiesību normas, kā arī no Direktīvas 2006/112 2. panta un 250. panta 1. punkta un LES 4. panta 3. punkta izriet, ka katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apmērā tās teritorijā un cīņot pret krāpšanu (šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. un 46. punkts, kā arī *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts).

26 No tās paši izriet, ka dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājams nodoklis (skat. spriedumus Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts; *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, 21. punkts, un *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 52. punkts).

27 Tomēr no šiem apsvērumiem nevar secināt, ka dalībvalstīm ir pienākums pāc savas ierosmes nodokļa maksātāju reģistrēt kā PVN maksātāju, sākot no to nodokļu deklarāciju iesniegšanas, kas nav tās, kuras attiecas uz šo nodokli, bet kas ļauj konstatēt, ka ir pārsniegts atbrīvojuma no šo nodokļa samaksas sliekšnis.

28 Pirmkārt, lai gan Direktīvas 2006/112 214. panta 1. punkts ir paredzēts, ka dalībvalstis veic pasākumus, kas ir vajadzīgi, lai nodokļa maksātājus reģistrētu kā PVN maksātājus, jāsecina, ka saskaņā ar šīs direktīvas 213. panta 1. punktu ieinteresētajai personai jāpaziņo par tās darbības kā nodokļa maksātāja uzsākšanu, izmaiņām un izbeigšanu. Turklāt Tiesa arī uzskatīja, ka no minētās direktīvas 214. panta 1. punkta formulējuma izriet, ka dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība, veicot pasākumus, lai nodrošinātu nodokļa maksātāju reģistrāciju par PVN maksātājiem (skat. spriedumu *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 22. punkts).

29 Otrkārt, dalībvalstīm ir jānodrošina nodokļa maksātājiem noteikto pienākumu ieviešana, un šajā ziņā tām ir zināma rīcības brīvība, tostarp attiecībā uz to, kā ir izmantojami to rīcības esošie līdzekļi (skat. spriedumus Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 38. punkts, un *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, 22. punkts), ar nosacījumu, ka tās nodrošina Eiropas Savienības pašas resursu efektīvu iekasēšanu un neizraisa būtiskas atširības attieksmē pret nodokļa maksātājiem – vai nu vienas dalībvalsts iekšienā, vai arī visās dalībvalstīs (spriedums Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 39. punkts).

30 No iepriekš izklāstītā izriet, ka, lai gan Direktīva 2006/112 ir prasīta, ka dalībvalstīm ir jāveic visi pasākumi, kas ir vajadzīgi, lai attiecīgā gadījumā pāc savas ierosmes nodokļa maksātāju reģistrētu kā PVN maksātāju, tajā tām nav uzlikts pienākums veikt leģislatīvus un administratīvus pasākumus, kuri var nodrošināt, ka, izskatot nodokļu deklarācijas, kas nav tās, kuras attiecas uz PVN, vienlaikus tiek pārbaudītas, vai ir izpildīti nodokļa maksātāja pienākumi saistībā ar šo nodokli, lai gan šādas deklarācijas ne vienmēr ir ietverti visi dati, kas var tikt sniegti PVN deklarācijā saskaņā ar Direktīvas 2006/112 250. panta 1. punktu un kas ir vajadzīgi šo nodokļa noteikšanai.

31 Šajos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 273. panta pirmā daļa dalībvalstīm neuzliek pienākumu pāc savas ierosmes reģistrēt nodokļa maksātāju kā PVN maksātāju, pamatojoties tikai uz nodokļu deklarācijām, kas nav tās, kuras attiecas uz šo nodokli, lai gan tās ļauj konstatēt, ka nodokļa maksātājs ir pārkāpis atbrīvojuma no minētā nodokļa

samaksas sliexsni.

Par otro jautājumu

32 Uz dodot otro jautājumu, tiesa būtībā jautā, vai tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņēvības aizsardzības principi pieļauj, ka valsts nodokļu administrācija nolēmj, ka tādās apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlēt, par veterinārijiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN.

33 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņēvības aizsardzības principi ir jāievēro ne tikai Savienības iestādēm, bet arī dalībvalstīm, īstenojot 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).

34 Pirmkārt, runājot par tiesiskās noteiktības principu, kā Tiesa to ir vairākkārt atzinusi, no tā izriet, ka Savienības tiesību aktiem ir jābūt noteiktiem un to piemērošanai ir jābūt attiecīgajām personām paredzamai, un šīs tiesiskās noteiktības prasība ir īpaši stingri jāievēro gadījumā, kad runa ir par tiesisko regulējumu, kam var būt finansiālas sekas, lai ieinteresētās personas varētu precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (spriedums *rija/Komisija*, 325/85, EU:C:1987:546, 18. punkts).

35 Tāpat arī jomās, uz kurām attiecas Savienības tiesības, dalībvalstu tiesību normām ir jābūt formulētām nepārprotamā veidā, kas attiecīgajām personām ļauj skaidri un precīzi uzzināt par savām tiesībām un pienākumiem un valsts tiesībām ļauj nodrošināt to ieviešanu (skat. spriedumu *Komisija/Ilija*, 257/86, EU:C:1988:324, 12. punkts).

36 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka Rumānijas likumdevējs atsaucis uz veterināro aprūpi svētroja no to darījumu saraksta, kas ir atbrīvoti no PVN, sākot no dienas, kad Rumānija pievienojās Savienībai 2007. gada 1. janvārī, šajā ziņā minot vajadzību nodrošināt valsts tiesību saderību ar Savienības tiesībām.

37 Šajos apstākļos neatkarīgi no tā, ka spriedums *Komisija/Ilija* (122/87, EU:C:1988:256), kurā ir minēta šīs nodokļa piemērošana veterinārijiem pakalpojumiem, nav publicēts rumāņu valodā, ir jāuzskata, ka tāds tiesiskais režīms, kāds ir aprakstīts iepriekš, šī ietī pietiekami skaidrs un paredzams saistībā ar PVN piemērošanu šiem pakalpojumiem laikposmā, uz kuru attiecas pamatlītas faktiskie apstākļi, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

38 Šajā ziņā ir jānorāda, ka PVN ir vispārpiemērojams nodoklis un ka tā piemērošanas jomā neietilpst tikai tie darījumi, kas no tā ir skaidri atbrīvoti. No tā izriet, ka ar darījuma svētrošanu no to darījumu saraksta, kam ir piemērojams atbrīvojums, no tiesiskās noteiktības prasības viedokļa vien pietiek, lai šāds darījums ietilptu ar nodokli apliekamu darījumu skaitā.

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

40 Tiesa tomēr jau ir atzinusi, ka tiesiskās noteiktības princips nav pret tādū valsts nodokļu iestāžu praksi, kurā noilguma termiņi ir atļauts atsaukt lēmumu, ar kuru ir atzītas nodokļa maksātāja tiesības uz PVN atskaitīšanu, pēc jaunas pārbaudes liekot tam samaksāt šo nodokli un kavējuma naudu (šajā ziņā skat. spriedumu *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 51. punkts).

41 Tādējādi tas vien, ka nodokļu administrācija konkrētū darījumu noilguma termiņā pārvaldī par saimniecisku darbību, kam ir piemērojams PVN, nepastāvot citiem apstākļiem,

nevar apdraudēt šo principu.

42 Tādējādi nav pamata apgalvot, ka tādās apstākļos kā pamatlietā aplūkotie tiesiskās noteiktības princips nepieļauj, ka nodokļu administrācija noilguma termiņā veic PVN uzdevumu attiecībā uz jau sniegtiem veterināriem pakalpojumiem, kam esot bijis jāpiemēro šis nodoklis.

43 Otrkārt, runājot par tiesiskās noteiktības aizsardzības principu, tiesības atsaukties uz šo principu ir ikvienam tiesību subjektam, kam kāda administratīvā iestādē 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).

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

45 Tomēr no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka valsts nodokļu iestāžu administratīvā prakse saistībā ar veterinārārstu aplikšanu ar PVN nešāiet tāda, kas var pierādīt, ka pamatlietā šie nosacījumi būtu izpildīti.

46 Ar to, ka valsts nodokļu iestādes veterināriem pakalpojumiem sistemātiski neuzlika PVN laikposmā, uz kuru attiecas pamatlietas faktiskie apstākļi, ko Rumānijas valdība apstrīd, *a priori*, izņemot pašus apstākļus, nevar pietikt, lai saprātīgam un uzmanīgam uzdevumam radītu saprātīgu paņēvību, ka šis nodoklis šiem pakalpojumiem netiks piemērots, lai gan, kā tas tika norādīts iepriekš, minētais nodoklis ir vispārpiemērojams un no 2007. gada 1. janvāra veterinārie pakalpojumi tika svēroti no to darījumu saraksta, kuri ir atbrīvoti no nodokļa.

47 Šāda prakse, lai arī cik nevēlama tā būtu, pati par sevi nevar tikt uzskatīta par tādā, kas attiecīgajiem nodokļa maksātājiem šajā ziņā var sniegt precīzus solījumus.

48 No iepriekš paustajiem apsvērumiem izriet, ka uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņēvības aizsardzības principi pieļauj, ka valsts nodokļu administrācija nolemj, ka veterināriem pakalpojumiem tiek piemērots PVN tādās apstākļos kā pamatlietā aplūkotie, ja šis lēmums ir pamatots ar skaidrām normām un ja šīs administrācijas prakse nav bijusi tāda, kas saprātīgam un uzmanīgam uzdevumam varētu radīt saprātīgu paņēvību, ka šis nodoklis šiem pakalpojumiem netiks piemērots, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanas izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES, 273. panta pirmā daļa daļēji neuzliek pienākumu pārc savas ierosmes reģistrēt nodokļa maksātāju kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāju, pamatojoties tikai uz nodokļu deklarācijām, kas nav tās, kuras attiecas uz šo nodokli, lai gan tās šķiet konstatēt, ka nodokļa maksātājs ir pārķēpis atbrīvojuma no minētā nodokļa samaksas sliekšni;

2) tiesiskās noteiktības un tiesiskās pārvērtības aizsardzības principi pieļauj, ka valsts nodokļu administrācija nolēm, ka veterināriem pakalpojumiem tiek piemērots pievienotās vērtības nodoklis tādā apmērā, kas pamatlietā apliekotie, ja šis lēmums ir pamatots ar skaidrām normām un ja šīs administrācijas prakse nav bijusi tāda, kas saprātīgam un uzmanīgam uzņēmējam varētu radīt pārvērtību, ka šis nodoklis šiem pakalpojumiem netiks piemērots, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.