

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 pārkvalificēšana, ko ir veikusi valsts nodokļu administrācija, par saimniecisku darbību, par kuru ir jāmaksā PVN – Tiesiskais noteiktības princips – Tiesiskās pārvērtības aizsardzības princips – Valsts tiesiskais regulējums, kurā tiesības uz nodokļa atskaitēšanu 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 lēmumu, 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. Bonichof*] (referents), tiesneši Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokģts N. Jģskinens [*N. Jģäskinen*],

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

ģemot vģrģ rakstveida procesu un 2015. gada 11. marta tiesas sģdi,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

– *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* vģrdģ – *C. F. Costa*, *L. Dobrinescu* un *T. D. Vidrean Cģpuģan*, advokģti,

– Rumģnijas valdģbas vģrdģ – *R. H. Radu*, kģ arģ *D. M. Bulancea* un *R. I. Haģieģanu*, pģrstģves,

– Eiropas Komisijas vģrdģ – *C. Soulay* un *A. ģteģģnuc*, pģrstģvģi,

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

pasģudina 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 kopājo 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 ģenerāldirekcija, 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 ilglaiīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 12. panta 1. punktu:

“Dalībvalstīs 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. pants 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 prešu 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 pakalpojums 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. Šajā ziņā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par saimniecisku darbību. Tāpat par saimniecisku darbību uzskata materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu ar nolūku gūt no tā ilglaičīgus ienākumus.

[..]”

14 Ar 2009. gada 7. oktobra Steidzamo rīkojumu Nr. 109, ar kuru groza un papildina Likumu Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu, kurš stājās spēkā 2010. gada 1. janvārī, Nodokļu kodeksa 127. pants tika papildināts ar 2.a punktu, kas ir formulēts šādi:

“Normas norāda situācijās, kurās fiziskās personas, kuras nodod nekustamos pašumus, kā arī par nodokļu maksātājiem.”

15 Saskaņā ar šā kodeksa 141. panta 2. punktu, redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007. gada 31. decembrim:

“No PVN ir atbrīvotas arī šādas darbības:

[..]

f) jebkuras personas veikta kā, kā daļas vai zemesgabala, uz kura tā uzcelta, vai jebkura cita zemesgabala nodošana. Atbrīvojumu tomēr nepiemēro jaunu ūku, to daļas vai apbūves gabalu nodošanai, ja to veic nodokļa maksātājs, kurš ir izmantojis vai varētu būt izmantojis tiesības pilnībā vai daļēji atskaitīt nodokli, kas ir samaksāts par minētā nekustamā pašuma iegādi, pārvietošanu vai celtniecību. [..]”

16 Minētā kodeksa 141. panta 2. punkta f) apakšpunktā, redakcijā, kas bija spēkā no 2008. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim, bija paredzēts, ka no PVN ir atbrīvota:

“jebkuras personas veikta kā, kā daļas un zemesgabala, uz kura tā uzcelta, kā arī jebkura cita zemesgabala nodošana. Atbrīvojumu tomēr nepiemēro jaunu ūku, to daļas vai apbūves gabalu nodošanai. [..]”

17 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), 3. punkta 1. apakšpunktā, redakcijā, kas bija spēkā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim, bija paredzēts:

“Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 127. panta 2. punktu to, ka fiziskas personas gūst ienākumus no savā pašumā esošu mitekļu vai cita pašuma, ko tās izmanto pašu vajadzībām, pārdošanas, neuzskata par saimniecisku darbību, izņemot situācijās, kurās tiek noskaidrots, ka konkrētā darbība tikusi veikta ar nolūku gūt no tās ilglaičīgus ienākumus saskaņā ar Nodokļu kodeksa 127. panta 2. punktu. [..]”

18 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. Sākot no 2010. gada 1. janvāra, Noteikumu Nr. 44/2004 3. punkts ir paredzēts:

“1. Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 127. panta 2. punktu materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana atbilstoši PVN režīma pamatprincipam, saskaņā ar kuru nodoklim ir jābūt neitrālam,

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

2. Saskaņā ar 1. punktu uzskata, ka fiziskās personas neveic saimniecisku darbību, kas pakāpta nodoklim, ja minētās personas gūst ienākumus no savas pašmērķa 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 tās daļu nodošanai, pat ja runa ir tikai par vienu atsevišķu nekustamo pašumu.

5. Ja fiziska persona zemesgabalus un/vai kās 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 tādām, 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 ģēnētiku būvniecībai 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 privātpašumā, 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 pārcēlās nodokļu pārvaldes veiktās pārbaudes tās 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 no 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 pārvaldes izdoto paziņojumu par nodokli saderību ar tiesiskās noteiktības principu, ciktāl, pirmkārt, Rumūnijas 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 pārvaldes prakse līdz šim datumam drīzāk bija tāda, ka šāda veida darījumiem nepiemēroja PVN. Turklāt šīs pārvaldes 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. pantu.

26 Iesniedzētāja pauž arī šaubas par Rumūnijas 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 šādus prejudiciālus jautājumus:

“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 nākotnē uzcelt būvi (tāku) uz zemesgabala, kas ir dažu līgumslēdzēju privātpašums, ģemot vērā pamatlīetas apstākļus, var uzskatīt par PVN maksātāju saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 9. panta 1. punktu, ja sākumā – no nodokļu režīma viedokļa – uz dažu līgumslēdzēju īpašums esošā zemesgabala uzcelto tādā nodokļu iestādes] uzskatīja par pārdošanu, kas ietilpst minēto personu privātpašuma pārvaldības jomā?”

2) Vai, ģemot vērā pamatlīetas apstākļus, tiesiskās noteiktības un tiesiskās paņvēbas 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 ierēmmumiem no privātpašuma ietilpstošā īpašuma nodošanas, bez jebkādiem būtiskiem primāro tiesību grozījumiem uz to pašu faktu pamata divus gadus vēlāk atkārtoti pārskata šo pozīciju un kvalificē tās 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 pamatlīetā aplūkojamajos apstākļos [nodokļu iestāde] līdz nodokļa maksātājam tiesības atskaitēt [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 vērā pamatlīetas 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 atskaitēt 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 blakusmaksu aprēķinu?”

**Par prejudiciālajiem jautājumiem**

## Par pirmo un otro jautājumu

28 Uzdodot pirmos divus jautājumus, kas ir jautājumi par izskata kopā, iesniedzot tiesā bāzē vai tiesiskās noteikšanas un tiesiskās pārvērtības aizsardzības principi pamatlietā aplūkotajos apstākļos līdz valsts nodokļu iestādei, veicot nodokļu revīziju, nolemj, ka darījumiem būtu jāpiemēro PVN, un turklāt noteikt, ka ir jāmaksā nodokļu uzdevumi.

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 direktīva 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, ne attiecīgā Tiesas judikatūrā šajā jomā nebija publicētas rumāņu valodā. Viņi arī norāda, ka līdz 2010. gadam valsts nodokļu iestādes šā veida darījumu 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, 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 *Elmeka 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 tad, kad 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 jomās, uz kurām 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 transponēts 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, pārdošanas, 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 atbrīvojumu no PVN, ko piemēro tās vai tās daļa un zemesgabala, uz kura tā uzcelta, nodošanai, nepiemēro jaunu taksu, to daļu vai apbēves 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 taksu vai to daļu un zemesgabala, uz kura tā uzcelta, nodošana atsevišķos gadījumos var tikt aplikta ar PVN.

38 Šajos apstākļos, lai pamatotu savu argumentu, ka piemērojamās valsts tiesību normas pamatlietas faktiski apstākļu 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 direktīva 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 pastāvēja 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 atskaitēšanu, 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 tādās 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 pārdevības 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).

45 Šajā ziņā ir jānoskaidro, vai kādas administratīvas iestādes tiesību akti ir radījuši uzmanīgu un saprātīgu uzņēmēja saprātīgu pārdevību, un, ja tas tā ir, ir jāpierāda šīs pārdevības tiesiskais raksturs (šajā ziņā skat. spriedumu *Elmeka*, 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 nešā ietīdā, 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 tādējiem 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 Uz dodot 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

maksājumi, kam savukārt ir jāmaksā nodoklis, kuru tam būtu bijis jāsamaksā, tikai tāpēc, ka tas nebija reģistrējies kā PVN maksātājs, kad veica šos darījumus, līdz brīdim, kad tas būtu pienācīgi reģistrējies kā PVN maksātājs un būtu iesniedzis nodokļu deklarāciju.

55 Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos ir precizēta tiesību uz atskaitēšanu rašanās un apjoms. Jāatgādina, ka saskaņā ar šīs direktīvas 167. pantu minētās tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.

56 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitēšanu veido neatņemamu PVN sistēmas sastāvdaļu un principā nav ierobežojamas, un tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus *Gabalfrisa* u.c., no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 43. punkts, kā arī *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30. un 31. punkts).

57 Šīs sistēmas mērķis ir pilnībā mazināt uzņēmumu maksājumu vai samaksātu PVN nastu visas saimnieciskās darbības laikā. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība ir apliekama ar PVN (šajā ziņā skat. spriedumus *Gabalfrisa* u.c., no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 44. punkts, kā arī *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 32. punkts).

58 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitēšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, lai gan nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības (šajā ziņā 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, kā arī *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38. punkts).

59 Līdz ar to, ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešama informācija, lai konstatētu, ka pamatprasības ir izpildītas, tātad attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesībām atskaitēt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumu, kuru rezultātā šo tiesību izmantošanas iespējas tiktu izjauktas (skat. spriedumu *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 40. punkts).

60 Direktīvas 2006/112 214. pantā paredzētā reģistrācija par PVN maksātāju, kā arī šīs direktīvas 213. pantā noteiktais nodokļa maksātāja pienākums paziņot par savas darbības uzsākšanu, izmaiņu tajā un tās izbeigšanu, ir tikai formālas prasības kontroles veikšanai, kas nevar apdraudēt tiesības uz PVN atskaitēšanu, ja ir izpildīti būtiskie nosacījumi, kas rada šīs tiesības (šajā ziņā it īpaši 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 tās īpaši izriet, ka PVN maksājumi nevar liegt izmantot tās tiesības uz nodokļa atskaitēšanu tāpēc, ka tas nav reģistrēts kā PVN maksātājs pirms iegādāto preču izmantošanas sava ar nodokļiem apliekamās saimnieciskās darbības nolūkā (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumu *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 51. punkts).

62 Turklāt pasākumi, ko dalībvalstis var veikt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu, lai nodrošinātu nodokļa pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nedrīkst ne pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, šo mērķu sasniegšanai, ne apdraudēt PVN neitralitāti (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus *Gabalfrisa* u.c., no C-110/98 līdz 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, kā arī *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, atsakot atskaitības tiesības, neprotami 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 nozīmē, 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 darījumus, kas ir apliekami ar PVN, ir emotīvā, 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 būš pieņēmis reģistrāciju kā PVN maksātājs un būš iesniedzis nodokļu deklarāciju.

### **Par tiesības izdevumiem**

66 Attiecībā uz pamatlietas 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 (septiņi palāti) nospriež:

1) **tiesiskās noteiktības un tiesiskās paāvēības aizsardzības principi tādus apstākļos, kādi pastāv pamatlietā, neaizliedz valsts nodokļu administrācijai pēc nodokļu revīzijas nolemt 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 paāvēību, 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, kodi pastāv pamatliet, 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 nodokļu deklarāciju.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – rumāņu.