

**Lieta C-684/18****Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2018. gada 6. novembris

**Iesniedzējtiesa:***Curtea de Apel București* (Rumānija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2018. gada 26. septembris

**Apelācijas sūdzības iesniedzēja:***World Comm Trading Gfz S.R.L.***Atbildētāja apelācijas instancē:***Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești*

[..]

***CURTEA DE APEL BUCUREȘTI******SECȚIA A VIII-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumānija, Astotā palāta administratīvajās un nodokļu lietās)*****LĒMUMS**Atklātā tiesas sēde **2018. gada 26. septembrī**

[..]

1. Tiesā ir reģistrēta lieta par apelācijas sūdzību, ko apelācijas sūdzības iesniedzēja **WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L.** iesniegusi pret atbildētājām **AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ** (Valsts nodokļu pārvalde) un **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI** (Plojești Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija), par spriedumu civillietā [..], ko pasludinājusi **Tribunalul București – Secția a II-a Contencios administrativ și fiscal** (Bukarestes tiesa – Otrā palāta

administratīvajās un nodokļu lietās) [..], un kuras priekšmets ir *sūdzība par administratīvu nodokļu aktu – 2014. gada 30. oktobra lēmumu Nr. 342 un 2014. gada 30. maija lēmumu [paziņojumu par nodokli] F-AG 815.*

2. [omissis: procedūra]

## CURTEA,

izspriežot šo lietu, konstatē:

### I. Strīda priekšmets. Atbilstošie fakti

3. 2004. gada 1. aprīlī *World Comm Trading Gfz S.R.L.* (turpmāk tekstā ērtības labad – “*World Comm*”), no vienas puses, un *Nokia* grupa, no otras puses, noslēdza standarta izplatīšanas līgumu. Saskaņā ar šīm līgumattiecībām *World Comm* iegādājās no *Nokia* grupas dažādus mobilo telefonu izstrādājumus, kurus apelācijas sūdzības iesniedzējai piegādāja no Somijas, Vācijas, Ungārijas un Rumānijas.
4. No PVN viedokļa par iegādēm no Somijas, Vācijas un Ungārijas (ko uzskata par preču iegādi Kopienas iekšienē) *Nokia* atkarībā no konkrētās situācijas izmantoja Somijas PVN maksātāja numuru (FI01120389), Vācijas PVN maksātāja numuru vai Ungārijas PVN maksātāja numuru, savukārt par piegādēm no Rumānijas tā izmantoja *Nokia* Rumānijas PVN maksātāja numuru (RO23277168, jo tā bija reģistrēta Rumānijā kā PVN maksātājs – turpmāk tekstā arī – “*NOKIA Romania*”). *Nokia* tātad atkarībā no konkrētās situācijas identificēja sevi ar Eiropas Savienības iestāžu izdotiem nodokļu maksātāja numuriem, bet arī ar Rumānijas nodokļu iestāžu izdoto nodokļu maksātāja numuru, lai gan tā bija viena vienība, kas pamatlīgumā definēta kā “*NOKIA Corporation*”.
5. Par preču piegādēm Kopienas iekšienē, piemēram, *Nokia* izdeva faktūrrēķinus bez PVN, izmantojot savu Somijas PVN maksātāja numuru (FI01120389), un *World Comm* reģistrēja PVN Rumānijā, veicot *apgrieztās maksāšanas* darījumu (analogi, tas pats mehānisms tika izmantots arī [oriģ. 2. lpp.] gadījumos, kad notika preču iegādes Kopienas iekšienē no citām Eiropas Savienības dalībvalstīm (piemēram, Vācijas vai Ungārijas)).
- Preču piegādēm no Rumānijas *Nokia* izdeva PVN ietverošus faktūrrēķinus ar savu Rumānijas nodokļa maksātāja numuru (RO23277168), un *World Comm* reģistrēja atskaitāmo PVN.
6. Atbilstoši norādītajām līgumattiecībām *Nokia* ik ceturksni piešķīra *World Comm* dažādus bonusus par preču pārdošanu. Atlaides *Nokia* piešķīra kopēji, kad tika sasniegts noteikts apjoms, ko aprēķināja neatkarīgi no *Nokia* ražojumu piegādes vietas (Rumānijā vai Kopienas iekšienē).

7. Par minētajām atļaidēm *Nokia Corporation* ik ceturksni izdeva vienu faktūrrēķinu ar "mīnus" zīmi ar savu Somijas PVN maksātāja numuru (FI01120389), un *World Comm* reģistrēja attiecīgo PVN, piemērojot apgrieztās maksāšanas mehānismu. Apelācijas sūdzības iesniedzēja reģistrēja visu summu kā summu par darījumu Kopienas iekšienē, kaut arī daļa ražojumu bija piegādāti no Rumānijas un tiem bija pievienoti nodokļu faktūrrēķini ar *Nokia* Rumānijas PVN maksātāja numuru (RO23277168).
8. Laikposmā no 2014. gada 1. aprīļa līdz 2014. gada 27. maijam *World Comm* tika veikta nodokļu pārbaude izlases veidā, pēc kuras atbildētāja apelācijas instancē, *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești*, izdeva 2014. gada 30. maija paziņojumu par nodokli Nr. F-AG 815. Minētajā paziņojumā apelācijas sūdzības iesniedzējai bija norādīti papildu samaksas pienākumi kopumā par summu 821 377 leju (RON), proti, PVN 576 045 RON apmērā, pieskaitījumi/nokavējuma procenti 158 925 RON apmērā un kavējuma nauda 86 407 RON apmērā.
9. Nodokļu iestādes apgalvoja, ka sabiedrība *World Comm* ir kļūdaini reģistrējusi atskaitīšanas tiesību grozījumu par visu saņemto atļaidi ([gan] par veiktajām iegādēm Kopienas iekšienē, gan par iegādēm valsts teritorijā), reģistrējot vienā grāmatvedības postenī: atskaitāmais PVN = iekasētais PVN.
10. Tās uzskatīja, ka sabiedrībai *World Comm* būtu bijis jānošķir piegādes valsts teritorijā un piegādes Kopienas iekšienē, attiecīgi tās neatzina šīs sabiedrības tiesības atskaitīt PVN. Tās uzskatīja, ka apelācijas sūdzības iesniedzēja tā vietā, lai reģistrētu saistību samazinājumu attiecībā pret piegādātāju, ir kļūdaini samazinājusi iekasēto PVN par summu 576 045 RON, reģistrējot to ar "mīnus" zīmi.
11. Ar 2014. gada 30. oktobra lēmumu Nr. 342, ko pieņēma atbildētāja *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Valsts nodokļu pārvaldes Sūdzību izskatīšanas ģenerāldirekcija) (turpmāk tekstā ērtības labad – "ANAF"), apelācijas sūdzības iesniedzējas *World Comm* sūdzība par paziņojumu par nodokli tika noraidīta kā nepamatota.
12. Ar prasību, kas *Tribunalul București – Secția de contencios administrativ și fiscal* reģistrēta 2015. gada 9. martā, apelācijas sūdzības iesniedzēja (tobrīd prasītāja) *World Comm* lūdza piespriest atbildētājām *Agenția Națională de Administrare Fiscală* un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești* atcelt 2014. gada 30. oktobra lēmumu Nr. 342 un 2014. gada 30. maija paziņojumu par nodokli Nr. F-AG 815.
13. Ar 2015. gada 5. oktobra spriedumu civillietā Nr. 6360, ko pasludināja *Tribunalul București – Secția a II-a Contencios administrativ și fiscal*, apelācijas sūdzības iesniedzējas (tobrīd prasītājas) *World Comm* prasība tika noraidīta kā nepamatota.

Pēc būtības pirmās instances tiesa uzskatīja, ka nodokļu pārbaudes iestādes ir pareizi izvērtējušas, ka apelācijas sūdzības iesniedzējai (tobrīd prasītājai) būtu

bijis jāreģistrē PVN par saņemto atlaidi postenī 4426=4427 ar “mīnus” zīmi par iegādēm Kopienas iekšienē, savukārt par iegādēm valsts teritorijā tai būtu bijis jāreģistrē PVN par saņemto atlaidi postenī 4426=401, ar “mīnus” zīmi. Tāpēc tika uzskatīts, ka par summu 73 751 339 RON apmērā par iegādēm valsts teritorijā faktūrrēķini par atlaidēm, ko *Nokia* izdevusi ar savu Somijas PVN maksātāja numuru, nevar būt attaisnojoši dokumenti nodokļa bāzes korekcijai attiecībā uz iegādēm valsts teritorijā.

14. Par šo spriedumu apelācijas sūdzības iesniedzēja *World Comm* iesniedza šo apelācijas sūdzību, apgalvojot, ka tai ir nelikumīgi liegtas tiesības uz PVN atskaitīšanu. **[oriģ. 3. lpp.]**
15. Apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvoja, ka korekcija un attiecīgās PVN atskaitīšanas tiesības tika īstenotas uz piegādātāja izdoto faktūrrēķinu pamata. *Nokia* ņēma vērā starp pusēm noslēgto līgumu un attiecīgi neuzskatīja par nepieciešamu izmantot atlaižu nošķiršanas metodi atkarībā no tā, vai piegādāto ražojumu izcelsme ir Kopienas iekšienē vai valsts teritorijā.
16. Apelācijas sūdzības iesniedzēja pēc būtības apgalvoja, ka tai tiek piemērots pārmērīgs formālisms un ka valsts budžetam nenodara kaitējumu veids, kādā līgumslēdzējas puses reģistrē savu grāmatvedību; tiek turpretī apgalvots, ka likuma piemērošana atbilstoši nodokļu iestādes noteiktajai procedūrai neatgriezeniski kaitētu apelācijas sūdzības iesniedzējas nodokļu situācijai PVN neitralitātes principa aspektā, jo nodokļu pārbaudes veikšanas brīdī *Nokia* bija izbeigusi savu darbību Rumānijā, ņemot vērā, ka no *Ministerul Finanțelor Publice* (Valsts finanšu ministrija) tīmekļa vietnē publicētās informācijas izrietēja, ka tā no reģistra svītrotā 2014. gada 1. novembrī, tā ka tai vairs nebija iespējas faktūrrēķinā atsevišķi iekļaut atlaides par piegādēm valsts teritorijā.

## II. Atbilstošās tiesību normas

### II.1. Savienības tiesības

17. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112” (OV L 347, 11.12.2006., 1.-118. lpp.) 73. pantā ir noteikts, ka “preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām”.
18. Tās pašas direktīvas 79. pantā ir noteikts, ka summā, kurai uzliek nodokli, neietver šādas sastāvdaļas: a) cenu samazinājumus atlaižu veidā par pirmstermiņa samaksu; b) cenu atlaides un rabatus, ko piešķir pircējam vai pakalpojumu saņēmējam un ko tas iegūst darījuma veikšanas laikā; c) summas, ko nodokļa

maksātājs saņēmis no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja kā tādu izmaksu atmaksāšanu, kuras veiktas pircēja vai pakalpojumu saņēmēja vārdā un interesēs un kuras iegrāmatotas šā nodokļa maksātāja pagaidu kontā.

19. Direktīvas 2006/112 90. pantā ir noteikts, ka “anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli”.
20. Direktīvas 2006/112 83. pantā ir noteikts šādi: “Attiecībā uz preču iegādi Kopienas iekšienē summu, kurai uzliek nodokli, nosaka, izmantojot tās pašas sastāvdaļas, ko saskaņ[ā] ar 1. nodaļu izmanto, lai noteiktu summu, kurai uzliek nodokli, to pašu preču piegādei attiecīgās dalībvalsts teritorijā [..].”
21. Direktīvas 2006/112 273. pants ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

## **II.2. Valsts tiesības**

### **II.2.1. Codul fiscal (Nodokļu kodekss)**

22. Šajā jomā piemērojamais Rumānijas tiesiskais regulējums ir 2003. gada 22. decembra *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu; turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”) (*Monitorul Oficial al României* (OV), Nr. 927, 2003. gada 23. decembris), ar kuru ir transponēti Direktīvas 2006/112 par pievienotās vērtības nodokli noteikumi.
23. Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 137. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumiem: “PVN bāze ir [..] visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs **[oriģ. 4. lpp.]** ir saņēmis vai saņems no pircēja, saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām”.
24. Turpmāk Nodokļu kodeksa 138. panta c) punktā ir norādīts, ka: “nodokļa bāzi samazina [..] gadījumā, ja atlaides, bonusi, rabati un citi 137. panta 3. punkta a) apakšpunktā minētie cenas samazinājumi tiek piešķirti pēc preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas”.
25. Saskaņā ar 138.<sup>1</sup> panta 1. punktu “Nodokļa bāze par iegādēm Kopienas iekšienē”, kas bija spēkā darījumu veikšanas dienā:



“(1) Attiecībā uz preču iegādi Kopienas iekšienē nodokļa bāzi nosaka, izmantojot tās pašas sastāvdaļas, ko saskaņā ar 137. pantu izmanto, lai noteiktu nodokļa bāzi to pašu preču piegādei valsts iekšienē. Preču iegādes Kopienas iekšienē gadījumā atbilstoši 130.<sup>1</sup> panta 2. punkta a) apakšpunktam nodokļa bāzi nosaka atbilstoši 137. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 137. panta 2. punkta noteikumiem.”

26. Nodokļu kodeksa – redakcijā, kas bija spēkā darījumu veikšanas dienā, kā arī apstrīdēto administratīvo nodokļu aktu izdošanas brīdī – noteikumi, kas noteica apstākļus, kādos nodokļu maksātājam ir jāizsniedz pašam sev rēķins, neregulēja arī tādu situāciju, kāda ir aplūkojamajā gadījumā, ciktāl tā attiecas uz nodokļa bāzes korekciju.

Iespēja saņēmējam izsniegt pašam sev rēķinu nodokļa bāzes un atskaitāmā nodokļa koriģēšanas nolūkā gadījumā, ja piegādātājs neizdod korekcijas (atlaides) faktūrrēķinu, tika ieviesta, spēkā stājoties jaunajam Nodokļu kodeksam – *Legea nr. 227/2015*, kas publicēts *Monitorul Oficial al României*, Nr. 688, 2015. gada 10. septembris. Iemeslu izklāstā, kas publicēts kopā ar Nodokļu kodeksa jauno projektu, G punkta 12. apakšpunktā minētā grozījuma izdarīšanas nepieciešamība ir paskaidrota šādi: “Situācijā, kas izraisa PVN bāzes korekciju, kā arī līguma laušanu, cenas samazinājumu, atteikumus, preces atdošanu un citas sekas, ja piegādātājs neizdod faktūrrēķinu, šobrīd spēkā esošais tiesiskais regulējums neparedz saņēmējam pienākumu izsniegt pašam sev rēķinu nolūkā koriģēt atskaitīto nodokli.”

### **II. 2.3 Nodokļu kodeksa īstenošanas noteikumi – H. G. Nr. 44/2004**

27. Iepriekš norādītā 137. panta 3. punkta a) apakšpunkta paskaidrojumā *Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal* (Nodokļu kodeksa īstenošanas noteikumi), ko apstiprināja ar H.G. [*Hotărârea Guvernului* (Valdības rīkojums)] Nr. 44/2004, publicēts *Monitorul Oficial al României*, Nr. 112, 2004. gada 6. februāris, un turpmākie grozījumi un papildinājumi, kas ir spēkā 2008. gada decembrī, 19. panta 1. punkts [ir formulēts šādi]:

“Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 137. panta 3. punkta a) apakšpunktu atlaides, bonusi, rabati, samazinājumi un citi cenas samazinājumi nav iekļauti nodokļa bāzē, ja preču piegādātājs/pakalpojumu sniedzējs tos piešķir tieši klienta labā preces piegādes/pakalpojuma sniegšanas brīdī, un tie faktiski nav atlīdzība par pakalpojumu vai piegādi. Šajā nolūkā izdotajā faktūrrēķinā tiks norādīta piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu ekvivalentā vērtība, neieskaitot nodokli, un atsevišķā rindīnā tiks norādīta summa, par kuru ir samazināta nodokļa bāze un kuru atskaita. Pievienotās vērtības nodokli piemēro rezultātā iegūtajai starpībai.”

28. *H.G. Nr. 44/2004* 20. punkta 1. un 2. apakšpunktā ir noteikts, ka:

“(1) Nodokļu kodeksa 138. pantā paredzētajos gadījumos preču piegādātāji un/vai pakalpojumu sniedzēji koriģē nodokļa bāzi pēc preces piegādes/pakalpojuma sniegšanas vai pēc faktūrrēķina par piegādi/sniegšanu izdošanas, pat ja

piegāde/sniegšana nav veikta, bet *Codul fiscal* 138. pantā paredzētie notikumi iestājas pēc faktūrrēķina izdošanas un pēc nodokļa reģistrēšanas nodokļu maksātāja grāmatvedībā. Šajā nolūkā piegādātājiem/sniedzējiem ir jāizdod faktūrrēķini ar vērtībām, pirms kurām ir norādīta “mīnus” zīme, ja nodokļa bāze samazinās, vai, attiecīgā gadījumā, bez “mīnus” zīmes, ja nodokļa bāze ir palielinājusies, un šie faktūrrēķini tiks nosūtīti arī saņēmējam. Šā punkta noteikumi ir piemērojami arī piegādēm Kopienas iekšienē.

(2) Saņēmējiem ir pienākums koriģēt sākotnēji īstenotās atskaitīšanas tiesības atbilstoši Nodokļu kodeksa 148. panta b) punkta un 149. panta 4. punkta e) apakšpunkta noteikumiem tikai par darījumiem, [oriģ. 5. lpp.] kas paredzēti minētā kodeksa 138. panta a) līdz c) un e) punktā. Šā punkta noteikumi ir piemērojami arī iegādēm Kopienas iekšienē.”

29. Iepriekš minēto īstenošanas noteikumu 21. punktā ir noteikts šādi:

“Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 138.<sup>1</sup> pantu nodokļa bāze par iegādēm Kopienas iekšienē ir vienāda ar nodokļa bāzi par piegādēm Kopienas iekšienē, kas veiktas kādā citā dalībvalstī un kas ietver Nodokļu kodeksa 137. panta 2. punktā minētos elementus un neietver Nodokļu kodeksa 137. panta 3. punktā minētos elementus, un/vai, attiecīgā gadījumā, tiek koriģēta atbilstoši Nodokļu kodeksa 138. pantam [...]”.

### III. Iemesli, kuri pamudināja tiesu ierosināt prejudiciālu tiesvedību

#### III.1. Pušu viedokļi par Tiesai uzdodamo tiesību jautājumu

30. Apelācijas sūdzības iesniedzēja *World Comm* būtībā apgalvo, ka PVN neitralitātes princips ir visas jomas vadošais princips – gan valsts, gan Eiropas mērogā, kas kā priekšnoteikumu paredz, ka nodokļu maksātājs var pilnībā atskaitīt PVN, kas jāmaksā par precēm vai pakalpojumiem, ko tas izmantojis ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 6. marts, *Nordania Finans* un *BG Factoring*, C-98/07, EU:C:2008:144, 19. punkts).

Savas nostājas atbalstam apelācijas sūdzības iesniedzēja piemin 23.-25. punktu Eiropas Savienības Tiesas spriedumā, kas pasludināts lietā C-324/11, *Toth*, kā arī Tiesas judikatūru lietās C-408/98, *Abbey National*, 24. punkts; C-137/02, *Faxworld*, 37. punkts; C-25/03, *HE*, 70. punkts; C-439/04 un C-440/04, *Kittel*, 48. punkts; C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, 15. punkts, un Tiesas spriedumu, 2012. gada 13. decembris, *Forposta* (C-465/11, EU:C:2012:801).

31. Atbildētāja *Agenția Națională de Administrare Fiscală* uzskata, ka nav nepieciešams ierosināt Tiesā prejudiciālu tiesvedību. Tā norāda, ka Padomes Direktīvas 2006/112/EK 90. panta 1. punkts ir transponēts valsts tiesiskajā regulējumā ar Nodokļu kodeksa 138. pantu. Tāpat arī tā norāda, ka iespēju samazināt nodokļa bāzi ar sev izsniegta faktūrrēķina starpniecību regulēja valsts

tiesību akti (*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* 155.<sup>1</sup> pantā) un tas bija regulēts arī Direktīvas 2006/112/EK 222. pantā.

### III.2. Par pirmo jautājumu

32. Pirmkārt, ir jāuzsver, ka lūgumu ierosināt Tiesā prejudiciālu tiesvedību noformulēja apelācijas sūdzības iesniedzēja *World Comm. Curtea de Apel* (Apelācijas tiesa) pārformulēja pirmos divus apelācijas sūdzības iesniedzējas ierosinātos jautājumus tādējādi, ka tie tagad ir par nepieciešamību interpretēt aplūkojamajam gadījumam piemērojamās Savienības tiesības.
33. *Curtea de Apel* ņēma vērā arī Tiesas pastāvīgo judikatūru, atbilstoši kurai valsts tiesa, kura iztiesā strīdu un kurai jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, var noteikt gan to, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir vajadzīgs, lai šī tiesa varētu taisīt spriedumu, gan arī to, cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi (spriedums *Eon Asset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, 76. punkts).
34. *Curtea de apel* norāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. it īpaši spriedumus, 2001. gada 25. oktobris, Komisija/Itālija, C-78/00, EU:C:2001:579, 28. punkts; [oriģ. 6. lpp.] 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 14. punkts, kā arī 2012. gada 28. jūlijs, Komisija/Ungārija, C-274/10, EU:C:2011:530, 42. punkts).
35. Šajā strīdā *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas tiesa) uzdod jautājumu par to, vai sabiedrībai, attiecībā uz kuru ir ticis uzskatīts, ka tā ir izpildījusi materiālos PVN atskaitīšanas nosacījumus atbilstoši Direktīvas 2006/112 noteikumiem, bet nav izpildījusi formālos reģistrēšanas grāmatvedībā un PVN deklarācijās nosacījumus, var atņemt tās [PVN] atskaitīšanas tiesību korekcijas tiesības, kas ir rezultāts piegādātāja piešķirtajiem bonusu, jo valsts tiesiskais regulējums vai tā piemērošanas administratīvā prakse daļēji liedz atskaitīt PVN gadījumā, kad piegādātājs ir izdevis kopēju faktūrrēķinu gan par valsts ražojumiem, gan par ražojumiem Kopienas iekšienē, ko piegādājis viens un tas pats saimnieciskās darbības veicējs.
36. Direktīvas 2006/112 90. pantā ir noteikts, ka “saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem” attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, tā ka, interpretējot šo sintagmu kopsakarā ar PVN neitralitātes principu, rodas jautājums par to, vai ar minēto pantu ir saderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums (vai administratīvā prakse, kas balstīta uz neskaidru tiesību normu), kā rezultātā ir sarežģīti vai pat neiespējami atskaitīt PVN, kad piegādātāja Kopienas iekšienē (kā ekonomikas grupas, aplūkojamajā gadījumā, piemēram, “*NOKIA Corporation*”, pārstāvja) izdots nodokļu faktūrrēķins reģistrē kopējo atlaidi, kas piešķirta gan par ražojumiem Kopienas iekšienē, gan par valsts teritorijā piegādātajiem



ražojumiem, pamatojoties uz vienu un to pašu pamatlīgumu, bet kas reģistrēti kā iegādes no atsaucē dalībvalsts (no grupas locekļa, ar atšķirīgu PVN kodu, nevis to, kas norādīts ar atlaidi saistītajā fakturrēķinā, aplūkojamajā gadījumā “*NOKIA România*”).

Valsts iestāžu noteiktie nosacījumi bija tādi, ka atlaides saņēmējam ir jāiesniedz atsevišķi nodokļu fakturrēķini, kas nošķirti, pamatojoties uz iegādāto preču izcelsmi – paša valstī vai Kopienas iekšienē, jo par darījumiem, kas reģistrēti kā iegādes no Rumānijas, netiek akceptēts kopējais atlaides fakturrēķins, kas izdots ar PVN kodu, kas saistīts ar piegādēm Kopienas iekšienē, lai gan tās visas attiecas uz vienu un to pašu pamatlīgumu).

37. [omissis: pirmā jautājuma teksts, kas ir izklāstīts rezolutīvajā daļā].

### III.3. Par otro jautājumu

38. Tiesa turklāt norāda, ka dienā, kad valsts tiesībās paredzētajā administratīvo pārsūdzību sistēmā tika pieņemts galīgais nolēmums par nodokļu maksātāja prasību, piegādātājs *NOKIA* bija izbeidzis darbību Rumānijā (bija ticis svītrots no nodokļu maksātāja reģistra, kurā tam bija nodokļa maksātāja numurs RO23277168), tāpēc tiek uzdots jautājums, vai konkrētajos aplūkojamā gadījuma apstākļos bonusa saņēmējam var liegt atskaitīšanas tiesības, tā kā piegādātājs vairs nevar samazināt piegāžu nodokļa bāzi un tātad lūgt valstij atlīdzināt pārmaksātā PVN starpību.
39. Šādos apstākļos rodas jautājums, vai samērīguma princips liedz atņemt saņēmējam tiesības atskaitīt PVN proporcionāli piegādātāja piešķirtās atlaides vērtībai, gadījumā, ja šis piegādātājs ir izbeidzis savu saimniecisko darbību Rumānijā (ir ticis svītrots no nodokļu maksātāja reģistra, kurā tam bija PVN maksātāja numurs (RO23277168), un vairs nevar [orig. 7. lpp.] samazināt piegāžu nodokļa bāzi nolūkā atlīdzināt pārmaksātā PVN starpību.
40. Šajā sakarā saistībā ar nepieciešamību iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbildētāja *ANAF* norādīja, ka apelācijas sūdzības iesniedzējai bija iespēja izsniegt pašai sev rēķinu atbilstoši Nodokļu kodeksa 155.<sup>1</sup> pantam, taču šāda iespēja valsts tiesiskajā regulējumā konkrēti tika ieviesta vienlaikus ar jaunā Nodokļu kodeksa – *Legea nr. 227/2015*, kas publicēts *Monitorul Oficial al României*, Nr. 688, 2015. gada 10. septembris, stāšanās spēkā (skat. šā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 26. punktu).

Tiek uzdots jautājums, vai Direktīvas 2006/112 90. pants, kas ļauj dalībvalstīm paredzēt konkrētos noteikumus, atbilstoši kuriem samazina nodokļa bāzi, liek dalībvalstīm pieņemt no formālo un materiālo nosacījumu aspekta *skaidru un paredzamu tiesību normu*, kuras neesamības gadījumā nevar saprātīgi atteikties atzīt tāda rūpīga un pienācīgi uzmanīga nodokļu maksātāja, kāds, tiek prezumēts, ir apelācijas sūdzības iesniedzēja *World Comm*, tiesības tikai tā apstākļa dēļ, ka tās rīcībā esot bijis tiesiskās aizsardzības līdzeklis tādas tiesību normas veidā, kas

piemērojama pēc analogijas vai plašas interpretācijas (kas nav pamatota uz administratīvu praksi vai tiesu iestāžu konsolidētas judikatūras) nolūkā sasniegt iecerēto mērķi (konkrētajā gadījumā, faktūrrēķina izsniegšanas pašam sev procedūra pirms jaunā Nodokļu kodeksa pieņemšanas).

41. [omissis: otrā jautājuma teksts, kas ir izklāstīts rezolutīvajā daļā]

#### IV. Prasījumi. Procesuālie pasākumi

42. *Curtea* uzskata, ka lēmums atcelt administratīvos nodokļu aktus, ar kuriem apelācijas sūdzības iesniedzējai tika liegtas tiesības atskaitīt PVN, ir atkarīgs no interpretācijas, kuru Tiesa piešķirs iepriekš norādītajiem tiesību jautājumiem.
43. Par nepieciešamību vērsties Tiesā, papildus nosacījumam, ka prejudiciālā tiesvedība ir nozīmīga to tiesību jautājumu atrisināšanai, kuri ir nepieciešami lietas izspriešanai, *Curtea* uzsver, pirmkārt, ka Savienības tiesību norma, uz kuru ir atsauce prejudiciālajā jautājumā, vēl nav tikusi interpretēta, tāpēc šī tiesa nav atbrīvota no pienākuma ierosināt prejudiciālu tiesvedību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1963. gada 27. marts, [*Da Costa*, no 28/62 līdz 30/62, EU:C:1963:6], 75. punkts).
44. Otrkārt, *Curtea* uzskata, ka Savienības tiesību pareizā piemērošana aplūkojamajā gadījumā neizriet tik acīmredzami, lai nerastos saprātīgas šaubas, un, attiecīgi, lai *Curtea* varētu neuzdot Tiesai jautājumu par Savienības tiesību interpretāciju, kas šai tiesai ir jāizskata (spriedums *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, 37. punkts un tajā minētā judikatūra) un jāizspriež, uzņemoties par to atbildību (spriedums *Cilfit* u.c., 283/81, EU:C:1982:335, 16. punkts). Tāpēc šajā lietā *acte clair* doktrīna netiek piemērota.
45. Treškārt, spriedums, kas tiks pasludināts šajā lietā, būs galīgais spriedums valsts mēroga pārsūdzības sistēmā, tāpēc saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. panta trešo daļu iepriekš norādītajos apstākļos *Curtea* ir jāvēršas Tiesā, lai saņemtu atbildi par to, kā interpretēt tiesvedībā būtiskās Savienības tiesības.
46. [omissis: procedūra, tiesvedības apturēšana] [orig. 8. lpp.]

### AR ŠĀDU PAMATOJUMU

### LIKUMA VĀRDĀ

### NOLEMJ:

Daļēji apmierina lūgumu ierosināt prejudiciālu tiesvedību Eiropas Savienības Tiesā, lai saņemtu prejudiciālu nolēmumu.

Saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu uzdod Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu:

**1. Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pantam un PVN neitralitātes principam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums (vai administratīvā prakse, kas balstīta uz neskaidru tiesisko regulējumu), kas liedz sabiedrībai tiesības atskaitīt PVN proporcionāli tās atlaides vērtībai, kas piemērota preču piegādēm valsts teritorijā, tā iemesla dēļ, ka nodokļu faktūrrēķinā, ko izdevis piegādātājs Kopienas iekšienē (kā ekonomikas grupas pārstāvis), ir norādīta kopējā atlaide, kas piešķirta gan par ražojumiem Kopienas iekšienē, gan par valsts teritorijā piegādātiem ražojumiem, pamatojoties uz vienu un to pašu pamatlīgumu, bet kas reģistrēti kā iegādes no atsauces dalībvalsts (no kāda grupas locekļa, ar citu PVN maksātāja numuru, nevis to, kas norādīts atlaides faktūrrēķinā)?**

**2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai samērīguma princips liedz atteikt saņēmējam PVN atskaitīšanas tiesības proporcionāli atlaides, ko viņam kopēji piešķirīs piegādātājs Kopienas iekšienē, vērtībai, ja vietējais piegādātājs (tās pašas grupas loceklis) ir beidzis saimniecisko darbību un vairs nevar samazināt piegāžu nodokļa bāzi, izdodot faktūrrēķinu ar savu PVN maksātāja numuru, nolūkā atļūdzināt pārmaksātā PVN starpību?**

[..]