

Lieta C-519/21

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2021. gada 24. augusts

Iesniedzējtiesa:

Curtea de Apel Cluj (Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 28. jūnijs

Prasītāja:

ASA

Atbildētāja:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj

Pieaicināti kā galvotāji:

BP

MB

Pamatlietas priekšmets

Prasība administratīvajā tiesā atcelt paziņojumu par PVN samaksu, kas izdots pēc konstatējuma, ka fiziskas personas ir pārdevušas nekustamo īpašumu

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Dažādu Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 29. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu noteikumu un samērīguma, PVN neitralitātes un tiesiskās drošības principu interpretācija

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai PVN Direktīvu 2006/[1]12, vispārīgi, un 9., 12., 14., 62., 63., 65., 73. un 78. pantu konkrēti pamatlīetas strīda specifiskajā kontekstā var interpretēt tādējādi, [ka]:

– saistībā ar nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanos ar nodokli apliekamu darījumu – nekustamā īpašuma nodošanas – gadījumā pārbaudi un saistībā ar attiecīgās nodokļa bāzes veidošanās metodi *nodokļu maksātāja statuss ir arī fiziskajām personām, kuras ir tāda asociācijas bez juridiskas personas statusa līguma slēdzējpusē, [kas noslēgts] ar nodokļu maksātāju, kuram vēlāk jāmaksā nodoklis par veiktajiem darījumiem, kas tam būtu bijis jāiekasē, ņemot vērā, ka asociācijas līgums nav reģistrēts nodokļu iestādēs pirms darbības sākuma, bet ir ticis tām uzrādīts pirms fiskālo administratīvo aktu izdošanas?*

2) Vai PVN Direktīvu 2006/112 vispārīgi, un konkrēti 167. pantu, 168. panta a) punktu, 178. panta a) punktu, 179. pantu, kā arī samērīguma principu un neitralitātes principu pamatlīetas strīda specifiskajā kontekstā var interpretēt tādējādi, ka:

a) tiek atzīta iespēja piešķirt atskaitīšanas tiesības nodokļu maksātājam gadījumā, kad tas *nav* nodokļa parādnieks, nedz arī tas ir *personīgi samaksājis PVN priekšnodokli* par precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti ar nodokli apliekamajos darījumos, un PVN priekšnodoklis ir jāmaksā/to ir samaksājušas fiziskas personas, *attiecībā pret kurām nav apstiprināts nodokļu maksātāja statuss*, bet kuras ir tāda asociācijas bez juridiskas personas statusa līguma slēdzējpusē, [kas noslēgts] ar nodokļu maksātāju, kuram vēlāk jāmaksā nodoklis par veiktajiem darījumiem, kas tam būtu bijis jāiekasē, ņemot vērā, ka asociācijas līgums nav reģistrēts nodokļu iestādēs pirms darbības sākuma[;]

b) tiek atzīta iespēja piešķirt atskaitīšanas tiesības nodokļu maksātājam pamatlīetas strīda specifiskajā kontekstā gadījumā, kad tas *nav* nodokļa parādnieks, nedz arī tas ir *personīgi samaksājis PVN priekšnodokli* par precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti ar nodokli apliekamajos darījumos, un PVN priekšnodoklis ir jāmaksā/to ir samaksājusi fiziska persona, *attiecībā pret kuru ir apstiprināts nodokļu maksātāja statuss*, kura ir asociācijas bez juridiskas personas statusa līguma slēdzējpusē un kura kopā ar nodokļu maksātāju tomēr plāno īstenot vai varēja īstenot savas tiesības uz atskaitīšanu, un šiem pēdējiem ir vēlāk jāsamaksā nodoklis par veikto darījumu, kas tiem būtu bijis jāiekasē, ņemot vērā, ka asociācijas līgums nav reģistrēts nodokļu iestādēs pirms darbības sākuma?

3) Ja atbilde ir noliedzīga un/vai ievērojot arī tiesiskās drošības principu:

vai ir pieņemama nodokļu maksātāja, kuram ir noteikts pienākums maksāt PVN un attiecīgās nodevas, prasība *pieprasīt atlīdzību no fiziskajām personām, kurām nav apstiprināts nodokļu maksātāja statuss* un kuras ir tāda asociācijas bez juridiskas personas statusa līguma slēdzējpusē, [kas noslēgts] ar nodokļu maksātāju, kuram vēlāk jāmaksā nodoklis par veiktajiem darījumiem, kas tam

būtu bijis jāiekasē, ņemot vērā, ka asociācijas līgums nav reģistrēts nodokļu iestādēs pirms darbības sākuma, lai saņemtu peļņas, kas minētajām personām pienākas uz asociācijas līguma pamata, sadalei paredzēto [nodokļa] daļu attiecībā uz pienākumu maksāt PVN un attiecīgās nodokļu maksātājam uzliktās nodevas?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un Tiesas judikatūra

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris) (OV 2010, L 10, 14. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), it īpaši 2., 9., 11., 12., 14., 62., 63., 65., 73., 78., 167., 168., 178., 179., 213. pants

Tiesas spriedumi, C-368/09, *Pannon Gép Centrum*; C-280/10, *Polski Trawertyn*; C-85/11, Komisija/Irija; C-324/11, *Toth*; C-271/12, *Petroma Transport u.c.*; C-424/12, *Fatorie*; C-183/14, *Salomie un Oltean*, un C-664/16, *Vădan*

Atbilstošās valsts tiesību normas

1. *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu), publicēts 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial* Nr. 927, ar turpmākiem grozījumiem un papildinājumiem, redakcijā, kas bija spēkā atsaucē periodā (turpmāk tekstā – “*Codul fiscal*”).

“**86. pants** – Tiesību normas asociāciju bez juridiskas personas statusa jomā

[..]

2. Katras saskaņā ar tiesību aktiem nodibinātas asociācijas, kam nav juridiskas personas statusa, iekšienē tās biedriem darbības sākumā ir jānoslēdz rakstveida asociācijas līgumi, kurā it īpaši ir ietverti šādi dati:

- a) līgumslēdzējas puses;
- b) darbības joma un asociācijas biroja adrese;
- c) biedru ieguldījums mantas un tiesību formā;
- d) katras asociācijas biedra līdzdalības daļa asociācijas ienākumos vai zaudējumos proporcionāli katra biedra ieguldījumam;
- e) par asociācijas pienākumu pret valsts varu izpildi atbildīgā asociācijas biedra iecelšana;
- f) asociācijas izbeigšanas nosacījumi. Asociācijas līgumā paredzētie biedru ieguldījumi netiek uzskatīti par asociācijas ieņēmumiem. Asociācijas līgums

15 dienu laikā pēc tā noslēgšanas dienas tiek reģistrēts kompetentajā nodokļu iestādē. Nodokļu iestādei ir tiesības atteikt līgumu reģistrāciju, ja tajā nav ietverti atbilstoši šim punktam prasītie dati.

[..]

5. Asociācijas ietvaros realizētie ikgadējie ienākumi/ikgadējie zaudējumi tiek sadalīti starp tās biedriem proporcionāli ieguldījumam atbilstošās līdzdalības procentuālajai daļai, atbilstoši asociācijas līgumam.

6. Asociācijas – kas nav asociācija ar juridiskas personas statusu – gūtiem ienākumiem piemēro nodokļu režīmu tajā pašā ienākumu kategorijā, kurā tie klasificēti.

7. Fiziskai personai pienākošās peļņa/ieņēmumi, kas radušies no asociācijas ar Rumānijas juridisko personu – mikrouzņēmumu bez juridiskas personas statusa –, un kas noteikti, ievērojot IV sadaļā noteiktās normas, fiziskās personas aplikšanas ar nodokli nolūkos tiek pielīdzināti pašnodarbinātas personas ieņēmumiem, no kuriem tiek atskaitītas obligātās iemaksas, lai iegūtu neto ieņēmumus.

[..]

VI sadaļa – Pievienotās vērtības nodoklis

125. pants

Pievienotās vērtības nodoklis ir netiešs nodoklis, kas jāiemaksā valsts budžetā un ko iekasē saskaņā ar šīs sadaļas noteikumiem.

125.¹ pants:

1. Šīs sadaļas piemērošanas nolūkā turpmāk minētajiem jēdzieniem un vārdkopām ir šāda nozīme:

[..]

5. “summa, kurai uzliek nodokli” ir atlīdzība par ar nodokli apliekamo preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ar nodokli apliekamo importu vai ar nodokli apliekamajām iegādēm Kopienas iekšienē, kuru nosaka saskaņā ar VII nodaļu;

[..]

18. “nodokļa maksātājs” 127. panta 1. punkta izpratnē ir fiziska persona, personu grupa, valsts iestāde, juridiska persona, kā arī jebkura vienība, kas var veikt saimniecisku darbību;

[..]

20. “persona, kas nav nodokļa maksātājs” ir persona, kas neatbilst 127. panta 1. punkta nosacījumiem, lai to varētu uzskatīt par nodokļa maksātāju;

[..]

126. pants – Ar nodokli apliekami darījumi

1. Rumānijā ar [pievienotās vērtības] nodokli tiek aplikti darījumi, kas atbilst šādiem kumulatīviem nosacījumiem:

a) tie ir darījumi pret atlīdzību, kas 128.–130. panta izpratnē ir vai tiek pielīdzināti preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, uz ko attiecas PVN;

b) preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas vieta atrodas Rumānijā saskaņā ar 132. un 133. pantu;

c) preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu veic nodokļa maksātājs, kurš atbilst 127. panta 1. punkta definīcijai un kurš kā tāds rīkojas;

d) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana izriet no kādas no 127. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām;

[..]

127. pants – Nodokļu maksātāji un saimnieciskā darbība

1. Par nodokļu maksātāju uzskata jebkuru personu, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic tādu saimniecisko darbību, kāda ir paredzēta 2. punktā, neatkarīgi no šīs darbības mērķa 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 īpašuma izmantošanu ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus.

[..]

8. Ievērojot tiesību normās paredzētos nosacījumus un tajā noteiktajās robežās par vienu nodokļu maksātāju tiek uzskatīta tādu Rumānijā reģistrētu nodokļu maksātāju grupa, kuri, būdami juridiski neatkarīgi, uztur ciešus savstarpējus organizatoriskos, finansiālos un ekonomiskos sakarus.

9. Asociācijas vai organizācijas, kam nav juridiskās personas statusa, biedrs vai partneris tiek uzskatīts par atsevišķu nodokļu maksātāju par tām saimnieciskajām darbībām, kas nav veiktas minētās asociācijas vai organizācijas vārdā.

10. Kopuzņēmumi nerada atsevišķu nodokļu maksātāju. *Joint venture*, konsorcijs vai cita veida komerciasociācijas bez juridiskās

personas statusa, kuras ir nodibinātas atbilstoši tiesību aktiem, tiek uzskatītas par kopuzņēmumiem.

[..]

128. pants – Preču piegāde

1. Preču piegāde ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

2. Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir kā starpnieks iesaistīts preču piegādē, uzskata, ka tas pats iegādājies un piegādājis šīs preces, saskaņā ar likumā paredzētajiem noteikumiem.

[..]

134. pants – Nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība – Definīcijas

1. “Nodokļa iekasējamības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams.

2. “Nodokļa iekasējamība” nozīmē datumu, no kura nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības pieprasīt nodokli no personas – nodokļa parādnieces, pat ja samaksas laiku var atlikt.

3. Ar nodokļa iekasējamību saprot datumu, kurā tiesību subjektam ir saskaņā ar 157. panta 1. punktu jāiemaksā nodoklis valsts kasē. Minētais datums nosaka arī brīdi, no kura sāk uzkrāties kavējuma procenti par nodokļa nesamaksāšanu.

[..]

134.¹ pants – Nodokļa iekasējamības gadījums attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu

1. Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienā, neskarot šajā nodaļā paredzētos izņēmumus.

[..]

3. Attiecībā uz nekustamo īpašumu nodošanu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas brīdī, kad ir nokārtotas juridiskās formalitātes īpašumtiesību nodošanai no pārdevēja pircējam.

[..]

134.² pants – Nodokļa iekasējamība attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu

1. Nodoklis kļūst iekasējams dienā, kurā iestājas nodokļa iekasējamības gadījums.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nodoklis ir iekasējams:

a) rēķina izdošanas dienā, pirms dienas, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums;

b) avansa iekasēšanas dienā par avansiem, kas iemaksāti pirms nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās datuma. Izņēmums no minētajiem noteikumiem ir avansi, kas iekasēti par importēšanas maksu un pievienotās vērtības nodokļa samaksu, kā arī avansiem, kas iekasēti par no nodokļa atbrīvotiem vai ar nodokli neapliekamiem darījumiem. Avansi atbilst daļējam vai pilnīgam maksājumam par preču un pakalpojumu vērtību, kas veikts pirms preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas dienas.

[..]

137. pants – Nodokļa bāze, kurai, veicot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā, uzliek nodokli

1. Pievienotās vērtības nodokļa bāzi veido:

a) preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, kas nav b) un c) apakšpunktā minētās – visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.

[..]

2. Nodokļa bāze ietver:

a) nodokļus un nodevas, ja vien likumā nav paredzēts cits regulējums, izņemot pievienotās vērtības nodokli;

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iepakšanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, ko piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs iekasē no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja. Izdevumi, kurus preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs iekasē no pircēja, par kuriem pastāv atsevišķa vienošanās un kuri ir saistīti ar konkrēto preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ir papildu izdevumi.

[..]

145. pants – Atskaitīšanas tiesību apjoms

1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ikvienam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt nodokli, kas attiecas uz pirkumiem, ja šie pirkumi tiek izmantoti šādiem darījumiem:

a) ar nodokli apliekamiem darījumiem;

[..]

4. Ievērojot tiesību normās noteiktos nosacījumus, tiek atzītas nodokļa atskaitīšanas tiesības par iegādēm, ko nodokļu maksātājs veicis pirms savas reģistrācijas par PVN maksātāju, atbilstoši 153. pantam.

146. pants – Nosacījumi atskaitīšanas tiesību īstenošanai

1. Lai varētu īstenot nodokļa atskaitīšanas tiesības, nodokļu maksātājam ir jāatbilst šādiem nosacījumiem:

a) par nodokli, kas maksājams vai jau samaksāts par precēm, kas tam jau ir vai tiks piegādātas, vai par pakalpojumiem, kas tam jau ir vai tiks sniegti, jābūt rēķinam ar 155. panta 5. punktā minēto informāciju;

b) par nodokli par precēm, kas tam jau ir vai tiks piegādātas, vai par pakalpojumiem, kas tam jau ir vai tiks sniegti, bet par kuriem nodokļu maksātājs ir nodokļa parādnieks, atbilstoši 150. panta 1. punkta b) - g) apakšpunktam:

1. ir jābūt rēķinam ar 155. panta 5. punktā minēto informāciju vai 155.¹ panta 1. punktā minētajiem dokumentiem; un

2. ir jāreģistrē nodoklis kā iekasēts nodoklis deklarācijā par taksācijas periodu, kurā nodoklis kļūst iekasējams;

[..]

147.¹ pants – Atskaitīšanas tiesības, ko īsteno ar nodokļu deklarāciju

1. Ikvienam par PVN maksātāju reģistrētam nodokļu maksātājam atbilstoši 153. pantam ir tiesības no nodokļa, kas iekasēts par kādu taksācijas periodu, kopējās vērtības atskaitīt tā nodokļa kopējo vērtību, par kuru tajā pašā periodā ir radušās un var tikt īstenotas atskaitīšanas tiesības, atbilstoši 145.-147. pantam.

2. Ja nav izpildīti nosacījumi un formalitātes atskaitīšanas tiesību īstenošanai taksācijas periodā, par kuru ir deklarācija, vai gadījumā, ja nav iesniegti 146. pantā paredzētie nodokli attaisnojošie dokumenti, nodokļu maksātājs var īstenot savas atskaitīšanas tiesības ar deklarāciju par taksācijas periodu, kurā tika izpildīti minētie nosacījumi un formalitātes, vai ar turpmāko deklarāciju, ne vairāk kā piecus secīgus gadus, no 1. janvāra nākamajā gadā pēc tā, kad radās atskaitīšanas tiesības.

3. Tiks reglamentēti 2. punkta noteikumu piemērošanai nepieciešamie nosacījumi gadījumā, ja atskaitīšanas tiesības tiek īstenotas vairāk nekā 3 secīgus gadus pēc minēto tiesību rašanās gada.

4. Atskaitīšanas tiesības tiek īstenotas arī tad, ja nav iekasēts nodoklis vai ja atskaitāmais nodoklis ir lielāks par iekasēto nodokli par taksācijas periodu, kas minēts 1. un 2. punktā.

[..]

153. pants – Nodokļu maksātāju reģistrēšana par PVN maksātājiem

1. Nodokļu maksātājam, kas ir reģistrēts Rumānijā atbilstoši 125.¹ panta 2. punkta b) apakšpunktam un kurš īsteno vai ir iecerējis īstenot saimniecisko darbību, kuras gaitā tiek veikti ar nodokli apliekami darījumi un/vai no nodokļa atbrīvoti darījumi ar tiesībām atskaitīt PVN, ir jālūdz kompetentajā nodokļu iestādē reģistrācija par PVN maksātāju [..].

[..]

6. Kompetentās nodokļu iestādes saskaņā ar šo pantu reģistrē par PVN maksātājiem visus tiesību subjektus, kuriem atbilstoši šīs sadaļas noteikumiem ir jālūdz reģistrācija atbilstoši 1., 2., 4. vai 5. punktam.

7. Ja tiesību subjekts, kuram jāreģistrējas atbilstoši 1., 2., 4. vai 5. punktam, nelūdz reģistrāciju, kompetentās nodokļu iestādes to dara pēc savas ierosmes.

[..]

156. pants – Darījumu reģistrēšana

1. Rumānijā reģistrētajiem nodokļu maksātājiem ir jāuzglabā pareiza un pilnīga visu to darījumu reģistrācija, kas veikti, īstenojot to saimniecisko darbību.

[..]

5. Kopuzņēmumiem, kuri nav nodokļu maksātāji, tiesību aktos paredzētās tiesības un saistības attiecībā uz nodokli ir attiecināmas uz asociācijas biedru, kurš reģistrē ieņēmumus un izdevumus, pamatojoties uz pušu starpā noslēgto līgumu.”

2. Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii [nr.] 571/2003 privind Codul fiscal (Valdības dekrēts Nr. 44/2004, ar ko apstiprina piemērošanas noteikumus Likumam Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu), publicēts 2004. gada 6. februāra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 112, ar turpmākiem grozījumiem un papildinājumiem, redakcijā, kas bija spēkā atsauces periodā

“*Codul fiscal* 86. panta 2. punkta piemērošanas noteikumi

184. punkts. Pienākumam noslēgt un reģistrēt asociācijas līgumu ir pakļautas gan asociācijas bez juridiskas personas statusa, kuru nodibināšanu un darbību regulē speciāli tiesiskie regulējumi, proti, atbilstoši tiesību aktiem nodibinātas ģimenes asociācijas, poliklīnikas, asociētas ārstu prakses, asociētas juristu prakses, advokātu sabiedrības, asociēti publiskie notāri, kopuzņēmumi, gan jebkura asociācija bez juridiskas personas statusa, kas ir nodibināta, pamatojoties uz *Codul civil* (Civilkodekss).”

45. punkts, ar ko īsteno *Codul fiscal* 145. pantu

“1. Saskaņā ar *Codul fiscal* 145. panta 4. punktu ikvienam nodokļa maksātājam ir nodokļa atskaitīšanu tiesības no brīža, kad minētais nodokļa maksātājs iecer veikt saimniecisko darbību. [..]. Nodokļa maksātāja vēlme ir jāizvērtē, pamatojoties uz objektīviem elementiem, piemēram, faktu, ka tas ir sācis segt izdevumus un/vai veikt iepriekšējus ieguldījumus, kas nepieciešami minētās saimnieciskās darbības sākšanai. [..]

2. Lai varētu īstenot 1. punktā minētās atskaitīšanas tiesības, ir jābūt izpildītiem šādiem nosacījumiem:

- a) preces ir paredzēts izlietot darījumiem, par kuriem ir atskaitīšanas tiesības;
- b) nodokļu maksātāja rīcībā ir jābūt rēķinam vai citam likumīgi apliecinātam dokumentam, no kura izriet pievienotās vērtības nodokļa summa par iegādātajām precēm[;]
- c) nedrīkst būt notecējis *Codul fiscal* 147.¹ panta 2. punktā noteiktais termiņš.

46. punkts, ar ko īsteno *Codul fiscal* 146. pantu

1. Nodokļa atskaitīšanu var attaisnot tikai, pamatojoties uz *Codul fiscal* 146. panta 1. punktā paredzēto dokumentu oriģināleksemplāru vai ar citiem dokumentiem, kuros ir vismaz *Codul fiscal* 155. panta 5. punktā minētā informācija, izņemot 78. punktā minētos vienkāršotos rēķinus. [..]

48. punkts, ar ko īsteno *Codul fiscal* 147.¹ pantu

Saskaņā ar *Codul fiscal* 147.¹ panta 3. punktu nodokļu maksātājs lūdz atskaitījumu, nosūtot ierakstītu vēstuli, kam pievienoti rēķinu un citu dokumentu, kuri attaisno tiesības uz atskaitīšanu, oriģināleksemplāri, kompetentajām nodokļu iestādēm, kuras atbild uz pieteikumu 30 darba dienu laikā no ierakstītās vēstules datuma. Nodokļu maksātājs īsteno atskaitīšanas tiesības *Codul fiscal* 156.² pantā minētajā deklarācijā par taksācijas periodu, kurā minētais nodokļu maksātājs ir saņēmis no kompetentās nodokļu iestādes atļauju atskaitīt nodokli.

[..]

66. punkts, ar ko īsteno *Codul fiscal* 153. pantu

1. Ja nodokļa maksātājam ir jālūdz reģistrācija, ievērojot *Codul fiscal* 153. panta 1., 2., 4., 5. vai 7. punktā paredzētos nosacījumus, minētā nodokļa maksātāja reģistrāciju uzskata par derīgu, sākot no:

[..]

d) pirmās dienas nākamajā mēnesī pēc reģistrācijas administratīvā akta paziņošanas nodokļu maksātājam *Codul fiscal* 153. panta 7. punktā paredzētajā gadījumā.

[..]

2. Saskaņā ar *Codul fiscal* 153. panta 1. punktu tiek uzskatīts, ka saimnieciskā darbība ir sākta brīdī, kad nodokļa maksātājs ir iecerējis veikt minēto darbību. Nodokļa maksātāja vēlme ir jāizvērtē, pamatojoties uz objektīviem elementiem, piemēram, faktu, ka tas ir sācis segt izdevumus un/vai veikt iepriekšējus ieguldījumus, kas nepieciešami saimnieciskās darbības sākšanai.

[..].”

3. *Codul de procedură fiscală, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003* (Valdības rīkojums Nr. 92/2003 par nodokļu procesuālo kodeksu), publicēts 2007. gada 31. jūlijā *Monitorul Oficial* Nr. 513), redakcija, kas bija spēkā atsaucē periodā

“[..]

17. pants – Nodokļu tiesību juridisko attiecību subjekti

[..]

2. Nodokļu maksātājs ir jebkura fiziska vai juridiska persona vai jebkura cita vienība bez juridiskas personas statusa, kurai ir jāmaksā nodokļi, nodevas, iemaksas un citas konsolidētajā vispārējā budžetā iemaksājamas summas, ievērojot tiesību aktos paredzētos nosacījumus.

[..]

91. pants – Priekšmets, termiņš un brīdis, no kura sāk tecēt noilguma termiņš tiesībām atzīt nodokļu saistības

1. Nodokļu iestādes tiesību atzīt nodokļu saistības noilgums iestājas pēc 5 gadiem, ja vien tiesību aktos nav noteikts citādi.

2. Šā panta 1. punktā noteiktais tiesību noilguma termiņš sāk tecēt no nākamā gada 1. janvāra pēc tam, kad ir radies nodokļa prasījums atbilstoši 23. pantam, ja vien tiesību aktos nav noteikts citādi.

3. Tiesību atzīt nodokļu saistības noilgums iestājas pēc 10 gadiem, ja tās ir attiecināmas uz noziedzīgu rīcību.

4. Šā panta 3. punktā noteiktais termiņš sāk tecēt no dienas, kad ir noticis fakts, kurš veido sodīto pārkāpumu, kas par tādu atzīts ar galīgu spriedumu.”

4. 1864. gada 26. novembra *Codul civil* (Civilkodekss), publicēts 1864. gada 4. decembra *Monitorul Oficial* Nr. 271, redakcijā, kas bija spēkā atsaucē periodā – 1171. pants, 1173. panta 1. punkts, 1174. pants, 1175. pants (publiskais akts), 1294. pants (pārdošana), 1532. pants un 1546. pants (pilnvarojums)

5. *Codul de procedură civilă* (Civilprocesa kodekss), publicēts 1948. gada 24. februāra *Monitorul Oficial* Nr. 45:

“[..]

60. pants

(1) Puse var pieaicināt kā galvotāju kādu citu personu, pret kuru varētu celt prasību, ja galvojuma pieprasīšana vai zaudējumu atlīdzināšanas prasība nedod rezultātu.

[..].”

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja kopā ar savu māsu PP – 5448 m² liela zemesgabala, no kura katrai pieder ½, īpašnieces vienādās daļās – 2006. gada 14. novembrī noslēdza asociācijas līgumu ar fiziskām personām asociācijas biedriem BP un MB par nekustamā īpašuma kompleksa, ko veido pārdošanai paredzēti dzīvokļi, būvniecību.
- 2 Asociācijas līgumā bija paredzēts, ka abas īpašnieces dodot savu ieguldījumu, nodos rīcībā zemesgabalu, savukārt asociācijas biedri BP un MB nodos rīcībā būvmateriālus un segs būvniecības izdevumus. Turklāt lēmumi par projektēšanu, atļauju un visu nepieciešamo administratīvo dokumentu saņemšanu, visu formalitāšu un dokumentu kārtošānu, lai nekustamo īpašumu un tajā esošos dzīvokļus reģistrētu zemesgrāmatā, par būvējamo daudzdzīvokļu namu dzīvokļu pārdošanu fiziskajām/juridiskajām personām tiktu pieņemti, četrām asociācijas pusēm vienojoties. Ieguldījumu atgūšana būtu notikusi, pārdodot dzīvokļus, un katrā iekasētā summa tiktu sadalīta procentuāli 40 % prasītājai un PP par zemesgabala vērtības atgūšanu un 60 % biedriem BP un MB par izmaksām, kas saistītas ar nekustamo īpašumu būvniecību. Pēc ieguldījumu vērtības atgūšanas peļņa tiktu sadalīta proporcionāli katra asociācijas biedra līdzdalības daļai, proti, prasītājai un PP katrai 16,67 %, BP 33 % un MB 33 %. Puses neiecēla asociācijas administratoru un pirms darbības sākuma neregistrēja asociācijas līgumu nodokļu iestādēs.
- 3 Uz minētā zemesgabala tika uzcelts komplekss, kurā ietilpst 8 nekustamie īpašumi ar 56 dzīvokļiem. Nekustamā īpašuma kompleksa būvniecībai tika iegādātas preces un pakalpojumi, tika izdoti nodokļu rēķini uz asociācijas biedru BP, MB un

PP vārda. Prasītāja izrakstīja rēķinus par elektroenerģijas pakalpojumiem, kas tika izdoti uz tās vārda un ko apmaksāja BP.

- 4 Atbildētājas pārstāvju veiktas nodokļu pārbaudes rezultātā pārbaudes iestādes konstatēja, ka bija tikuši pārdoti 53 dzīvokļi, no kuriem 13 dzīvokļi pilnībā piederēja prasītājam un tikuši pārdoti tās vārdā, 14 dzīvokļi piederēja PP un tikuši pārdoti tās vārdā, un 26 dzīvokļi piederēja kopīpašumā uz pusēm prasītājam un PP, un tos bija pārdevušas viņas abas. Pirkuma līgumos, kas ar notariālu apliecinājumu noslēgti pie notāra, kā pārdoto dzīvokļu īpašnieces figurē tikai prasītāja un PP. Taču minētajos pirkuma līgumos, ciktāl tie attiecas uz asociācijas līgumu, nav nevienas norādes uz asociācijas biedriem BP un MP vai uz PVN. Tomēr ir precizēts, ka deklarētā pārdošanas cena ir faktiskā cena, ka tā ir noteikta, līgumslēdzējām pusēm vienojoties, un ka pārdevēji to pilnībā ir saņēmuši pirms līguma parakstīšanas.
- 5 Pārbaudes iestādes uzskatīja, ka dzīvokļu pārdošana ir ar nodokli apliekams darījums un, tā kā daļa pārdotās mantas bija kopīpašumā, PVN sliekšņa noteikšanas brīdī tika uzskatīts, ka minēto darbību ir veicis nodokļu maksātājs – komercasociācija bez juridiskās personas statusa, atbilstoši *Codul fiscal* 125.¹ panta 1. punkta 18. apakšpunktā noteiktajam. Tika konstatēts, ka prasītājas un asociācijas biedres PP ieņēmumi bija pārsnieguši maksimālo atbrīvojuma no PVN sliekšni, un tika uzskatīts, ka no 2008. gada 1. jūlija prasītājam būtu bijis jābūt reģistrētai par PVN maksātāju.
- 6 Pamatojoties uz nodokļu pārbaudes ziņojumu, tika konstatēts, ka, pārdodot dzīvokļus pēc 2008. gada 1. jūlija, prasītāja ir saņēmusi summu 2 827 830 Rumānijas leju (RON) apmērā. 2011. gada paziņojumā par nodokļa apmēru prasītājam tika noteikts nodoklis kopsummā par **1 019 556 RON**, ko veido: a) PVN **537 287 RON** apmērā, b) procenti par PVN **401 676 RON** apmērā un c) kavējuma procenti par PVN **80 593 RON** apmērā. Arī attiecībā uz prasītājas māsu, asociācijas biedri PP, tika izdots paziņojums par nodokļa apmēru, par ko notiek cita tiesvedība.
- 7 Prasītāja iesniedza administratīvu sūdzību par 2011. gada paziņojumu par nodokļa apmēru un pēc tās noraidīšanas cēla prasību administratīvajā tiesā. Prasītāja attiecībā uz paziņojumu par nodokļa apmēru iesniedza iebildumus pēc būtības, kas attiecās tostarp uz tās kā nodokļu maksātājas statusu, kā arī iebildumus par maksājamā PVN aprēķināšanas metodi, par atskaitīšanas tiesībām un par nodokļu papildsaistību samērīgumu. Prasītāja arī pieaicināja par galvotājiem asociācijas biedrus BP un MB, lūdzot, lai gadījumā, ja tiks apstiprināts, ka pastāv paziņojumā par nodokļa apmēru pret to noteiktais nodokļa prasījums, galvotājiem tiktu noteikts samaksāt 679 703,99 RON, kas ir $\frac{2}{3}$ no prasījuma summas.
- 8 Lieta pašlaik atrodas trešajā procesuālajā stadijā, pēc tam, kad pirmajā instancē pasludinātais spriedums tika pārsūdzēts *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstā kasācijas tiesa, Rumānija; turpmāk tekstā – “*Înalta Curte de Casație și Justiție*” vai “*Înalta Curte*”), kura apelācijas sūdzību apmierināja, atcēla pārsūdzēto

spriedumu un divreiz nosūtīja lietu jaunai izskatīšanai. Lielākā daļa no prasītājas izvirzītajiem iebildumiem, tostarp iebildumi par prasītājas kā nodokļu maksātājas statusu, tika apmierināti ar galīgu nolēmumu.

- 9 Uz šodienu saskaņā ar *Înalta Curte* noteikto iesniedzējtiesai ir pēc būtības jālemj par galvojuma pieprasīšanu, jāpārskata prasītājas tiesības uz PVN atskaitīšanu un jāpaskaidro, kāda šajā nolūkā ir nozīme asociācijas līgumam. *Înalta Curte de Casație și Justiție* uzskatīja, ka tiesa, kas skatīja lietu pēc būtības, ir kļūdījusies, skatot galvojuma pieprasīšanas priekšmetu, jo prasītāja jau bija norādījusi, ka pastāv atlīdzināšanas pienākums, jo par galvotājām pieaicinātās personas bija saņēmušas $\frac{2}{3}$ no veiktajā darbībā gūtajiem ieņēmumiem, savukārt prasītāja savas galvojuma pieprasīšanas ietvaros nebija norādījusi, ka pastāv abu par galvotājām pieaicināto personu saistības pret nodokļu iestādi, proti, saistības, kuru rezultātā tiktu samazināts nodoklis, kas prasītājai noteikts lietā apstrīdētajā paziņojumā par nodokļa apmēru.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 10 Kas attiecas uz galvotāju pieaicināšanu, prasītāja apgalvo pēc būtības, ka ir iesniegusi asociācijas līgumu nodokļu iestādēm nodokļu pārbaudes uzsākšanas brīdī un ka, lai gan asociācijas biedri BP un MB uzturēja grāmatvedību, noslēdza līgumus ar pircējiem, nodarbojās ar reklāmu un iekasēja gūto peļņu, nodokļu iestādes maksāšanas saistības par visām summām, kas atbilst dzīvokļu pārdošanas cenām, uzlika tikai prasītājai un asociācijas biedrei PP. Ņemot vērā asociācijas līguma noteikumus, prasītāja uzskata, ka arī nodokļu saistības ir jāuzliek proporcionāli (asociācijas biedru BP un MB līdzdalības daļa ir 33 % katram, savukārt prasītājas ASA un asociācijas biedres PP līdzdalības daļa ir 16,67 % katrai). Savukārt atskaitīšanas tiesības var īstenot arī attiecībā uz izdevumiem, kas radušies pirms saimnieciskās darbības sākuma, un par izdevumiem, kas radušies asociācijas biedriem.
- 11 Atbildētāja apgalvo, ka ir ņēmusi vērā asociācijas līgumu, bet ka saskaņā ar pirkuma līgumiem, kas noslēgti ar notariālu apliecinājumu pie notāra, nekustamo īpašumu īpašnieki, proti, personas, kuras guva ieņēmumus no to pārdošanas, ir prasītāja lietā un PP, un pirkuma līgumos nav pieminēti asociācijas biedri BP un MB. Savukārt par atskaitīšanas tiesībām atbildētāja norādīja, ka prasītājai bija juridisks pienākums reģistrēties kā PVN maksātājai un ievērot *Codul fiscal* 145. un 146. panta noteikumus.
- 12 Pieaicinātie galvotāji BP un MP apgalvo, ka tikai prasītājas un asociācijas biedres PP īpašumā bija zeme un pārdotie dzīvokļi, un ka tās saņēma ieņēmumus kā cenu par to pārdošanu. Tāpēc tiem nav nodokļu maksātāja statusa un tiem nevar uzlikt pienākumu samaksāt daļu no nodokļu parāda, kas tiem nav noteikts. Turklāt asociācijas līgums esot arī civiltiesisks līgums, kuram nav piemērojami *Codul fiscal* noteikumi.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojums

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

- 13 Iesniedzējtiesa norāda, ka nodokļu iestādes ir ņēmušas vērā asociācijas līgumu, uzskatot, ka saimniecisko darbību ir veicis nodokļu maksātājs – komercasociācija bez juridiskās personas statusa, bet ka nodokļu uzlikšanas brīdī asociācijas biedri BP un MB netika uzskatīti par personām, uz kurām attiecināmas nodokļu juridiskās attiecības, un attiecībā pret tām netika izdoti paziņojumi par PVN uzlikšanu saistībā ar nekustamo īpašumu pārdošanu.
- 14 *Pirmajā gadījumā* varētu uzskatīt, ka nodokļu maksātāja statusa PVN direktīvas 9. panta izpratnē nav fiziskajām personām – asociācijas līguma slēdzējpusēm, kuras nav dzīvokļu īpašnieces – pārdevējas, proti, BP un MB. Šajās ziņā iesniedzējtiesa piemēroja *Codul fiscal* 128. panta, 134.¹ panta 3. punkta un 137. panta 1. punkta noteikumus, kas atbilst PVN direktīvas 2., 63. un 73. pantam, atbilstoši kuriem iekasējamības gadījums attiecībā uz nekustamo īpašumu nodošanu iestājas tad, kad īpašnieks–pārdevējs nodod īpašumtiesības pircējam, un summa, kurai uzliek nodokli, ir faktiski iekasētā atlīdzība.
- 15 Pirkuma-pārdevuma līgumi, kas noslēgti ar notariālu apliecinājumu pie notāra un kuros ir pieminēta prasītāja kā pārdoto īpašumu īpašniece un ir precizēts, ka cena kļūva par prasītājas mantas daļu, nepieminot asociācijas līguma pastāvēšanu, ir apstrīdami *erga omnes*. Tāpēc asociācijas biedru ieguldījumam būvniecības darbu izpildē vai pilnvarām, ko prasītāja piešķirusi citiem asociācijas biedriem pārdošanas veikšanai, nav nozīmes.
- 16 *Otrajā gadījumā*, ievērojot, ka asociācijas līgums tika iesniegts nodokļu iestādēm pašā pārbaudes sākuma brīdī, un tās atzina minētā līguma esamību, tā neņemšana vērā izraisot realitātei neatbilstošas nodokļu situācijas izveidošanos un to, ka asociācijas biedri tiek selektīvi aplikti ar nodokli. Kaut arī asociācijas līgumā nav ievēroti pilnībā *Codul fiscal* 86. panta noteikumi par asociācijas biroja atrašanās vietas norādīšanu, par asociācijas biedra, kurš atbild par asociācijas pienākumu pret valsts varu izpildi, iecelšanu vai par reģistrēšanos kompetentajā nodokļu iestādē, šādas nepilnības, šķiet, attiecas uz formālām, nevis būtiskām prasībām par asociāciju.
- 17 Korelācija starp PVN direktīvas 9. un 11. panta noteikumiem šķiet pieļaujam, ka personas, kuras tiek uzskatītas par kopā, finansiāli, ekonomiski un organizatoriski cieši saistītām, atbilst viena nodokļu maksātāja vai PVN grupas definīcijai pat gadījumā, kad tajā ietilpst arī personas, kuras nav nodokļu maksātājas. Ievērojot asociācijas biedru BP un MB uzdevumus asociācijas līguma ietvaros, ņemot vērā faktu, ka, pamatojoties uz rēķiniem par nekustamā īpašuma kompleksa būvniecībai nepieciešamo materiālu un pakalpojumu iegādi, lielāko daļu materiālu un pakalpojumu iegādājās tieši viņi, un ņemot vērā to līdzdalības daļas asociācijas līgumā, varētu uzskatīt, ka arī abi minētie asociācijas biedri būtu uzskatāmi par

tiesību subjektiem, kas apliekami ar nodokli, jo privātpersona, kas iegādājas preces saimnieciskās darbības veikšanas nolūkā, darbojas kā nodokļu maksātājs.

- 18 Iesniedzējtiesa uzskata, ka saskaņā ar PVN direktīvas 11. panta otro daļu nodokļa uzlikšana tikai prasītājam un asociācijas biedrei PP pārsniedz to, kas nepieciešams, lai nodrošinātu PVN pareizu iekasēšanu un nepieļautu nodokļu nemaksāšanu, jo tas var izraisīt arī iekasētā PVN zaudēšanu viena no tiesību subjektiem, kurš izvēlēts aplikšanai ar nodokli, maksātnespējas gadījumā.

Par otro prejudiciālo jautājumu

- 19 *Pirmajā gadījumā*, attiecībā uz prasītājas atskaitīšanu tiesību apjomu, ievērojot PVN neitralitātes principu, nevajadzētu *de plano* noliegt prasītājas tiesības atskaitīt PVN par asociācijas ietvaros veiktajiem ieguldījuma darījumiem, ieskaitot PVN, kas izriet no asociācijas biedriem BP, MB un PP izdotajiem fiskālajiem rēķiniem, tā vienkāršā iemesla dēļ, ka prasītāja nebija nodokļa parādniece, nedz arī tā personīgi samaksāja PVN priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti ar nodokli apliekamajos darījumos. Proti, saskaņā ar Eiropas Tiesas judikatūru lietā C-137/02, *Faxworld*, un lietā C-280/10, *Polski Trawertyn*, vadoties no premisas, ka privātpersona, kas iegādājas preces un pakalpojumus saimnieciskās darbības veikšanas nolūkā un veic sagatavošanās darbības, iegādājas minētās preces kā nodokļu maksātāja, konkrētajā kontekstā varētu uzskatīt, ka iegādi ir veicis jebkurš asociācijas biedrs tai personai, kuru nodokļu iestādes uzskatīja par nodokļu maksātāju.
- 20 PVN atskaitīšanas tiesību samērīguma problēma rodas apstākļos, kad asociācijas biedre PP, prasītājas māsa, pati ir tiesā lūgusi maksājamā PVN vai samaksātā PVN priekšnodokļa atvieglojumu. Turklāt varētu arī uzskatīt, ka nav jāatzīst iespēja piešķirt prasītājam tiesības atskaitīt kāda cita asociācijas biedra maksājamo PVN/samaksāto PVN priekšnodokli, jo, ņemot vērā, ka šai pēdējai minētajai personai individuāli tiek uzlikts nodoklis, būtu jāatzīst tai personīgas un pilnīgas tiesības atskaitīt PVN, ko tā samaksājusi kā priekšnodokli.
- 21 Tomēr prasītājam nevarētu liegt tiesības atskaitīt PVN no nodokļu rēķiniem, kas izdoti uz asociācijas biedru BP un MB vārda, jo saskaņā ar *Codul de procedură fiscală* (Nodokļu procesuālais kodekss; turpmāk tekstā – “*Codul de procedură fiscală*”) 91. pantu nodokļu iestādes vairs nevar pārkvalificēt darījumu, par kuru ir runa konkrētajā gadījumā, kā ar PVN apliekamu saimniecisko darbību attiecībā pret asociācijas biedriem BP un MB, un nodokļu iestādes vairs nevar uzskatīt asociāciju par vienu nodokļu maksātāju, un saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu vairs nevar apspriest to, ka minētie asociācijas biedri varētu īstenot atskaitīšanas tiesības.
- 22 Tā kā principā iestāžu un valsts tiesu pienākums ir liegt atskaitīšanas tiesības, ja tās pieprasītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, ir arī jānoskaidro, vai atskaitīšanas tiesības var liegt tā iemesla dēļ, ka dzīvokļu pārdošanas brīdī prasītāja nekādi nav pieminējusi asociācijas biedrus BP un MB vai asociācijas līgumu.

23 *Otrajā gadījumā*, ievērojot Eiropas Savienības Tiesas judikatūru lietā C-664/16, *Vădan*, ņemot vērā faktu, ka tikai prasītājam un asociācijas biedriem BP un MB, varētu uzskatīt, ka prasītāja nevar atskaitīt PVN no rēķiniem, kas izdoti uz asociācijas biedres PP vārda, kura, savukārt, ir tiesā pieprasījusi atskaitīšanas tiesības, jo atskaitīšanas tiesības nevar tikt īstenotas divreiz, un prasītāja nav samaksājusi PVN priekšnodokli par šiem rēķiniem. PVN no rēķiniem, kas izdoti uz asociācijas biedru BP un MB vārda, prasītāja nevar atskaitīt, jo, pirmkārt, prasītāja nav samaksājusi PVN priekšnodokli un, otrkārt, minētajiem asociācijas biedriem nav nodokļu maksātāja statusa, tā ka konkrētajā gadījumā nav izpildīti būtiskie nosacījumi, kas paredzēti PVN direktīvas 168. panta a) punktā attiecībā uz atskaitīšanas tiesību atzīšanu.

Par trešo prejudiciālo jautājumu

24 Ievērojot Eiropas Savienības Tiesas judikatūru lietā C-424/12, *Fatorie*, 46. punkts, iesniedzējtiesa uzskata par nepieciešamu atbildēt arī uz šo jautājumu, jo varot uzskatīt, ka tiesību subjekts netieši apšaubā tādū fizisko personu fiskālo situāciju, kurām nav konstatēts nodokļu maksātāju statuss, kontekstā, kurā saskaņā ar *Codul de procedură fiscală* 91. pantu nodokļu iestādes vairs nevar pārkvalificēt šajā lietā aplūkojamo darījumu par PVN pakļautu saimniecisku darbību attiecībā pret asociācijas biedriem BP un MB.

25 Šāda interpretācija izriet no fakta, ka ar galvojuma pieprasīšanu prasītāja lūdza, lai par galvotājām pieaicinātajām personām BP un MB tiktu piespriests samaksāt summu, kas vienāda ar $\frac{2}{3}$ no prasījuma summas, kas prasītājam noteikta paziņojumā par nodokļa apmēru.

26 Proti, no galvojuma pieprasīšanas formulēšanas kārtības varētu secināt, ka prasītāja vēlas grozīt apstrīdēto paziņojumu par nodokļa apmēru, praktiski lūdzot, lai nodokļu maksātāja – nodokļu parādnieka statuss tiktu konstatēts arī attiecībā uz personām, kas pieaicinātas par galvotājām, $\frac{2}{3}$ no nodokļu prasījuma apmērā kā PVN un nodevas. Ja tiesa pirmoreiz konstatētu, ka abām par galvotājām pieaicinātajām personām ir pienākums samaksāt daļu PVN un nodevu īstenotās pastāvīgas saimnieciskās darbības rezultātā, tas būtu tas pats, kas atņemt tiem tiesības, kuras *Codul de procedură fiscală* paredzētas nodokļu maksātājiem nodokļu pārbaudes laikā (tiesības tikt uzklautam, tiesības uz aizstāvību, atskaitīšanas tiesību īstenošana utt.).