

Lieta C-387/22

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2022. gada 10. jūnijs

Iesniedzējtiesa:

Tribunalul Satu Mare (Satu Mares apgabaltiesa, Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 2. jūnijs

Prasītājs:

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

Atbildētājas:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[..]

TRIBUNALUL SATU MARE

SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (Satu Mares apgabaltiesas Otrā civillietu palāta administratīvajās un nodokļu lietās, Rumānija)

[..]

LĒMUMS

2022. gada 2. jūnija atklātā tiesas sēdē

[..]

Administratīvajā un nodokļu lietā starp prasītāju, *NORD VEST PRO SANI PRO SRL*, un atbildētājām, *ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE SATU MARE* (Satu Mares žudeca Valsts finanšu administrācija, Rumānija) [..] [..] un *DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 2* (Klužas Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Otrā sūdzību

izskatīšanas nodaļa, Rumānija) [..], kuras priekšmets ir nodokļu administratīvo aktu pārsūdzēšana.

[..]

[*omissis*: valsts procesuālo tiesību jautājumi]

Lietas priekšmets – nodokļu administratīvo aktu pārsūdzēšana, prasījumi:

- daļēji atcelt Klužas Napokas Reģionālās valsts finanšu ģenerāldirekcijas Satu Mares žudeca Valsts finanšu administrācijas izsniegto paziņojumu par maksājuma uzlikšanu Nr. F/SM 178/10.05.2021 un nodokļu inspekcijas protokolu Nr. F/SM 167/10.05.2021.
- atcelt Klužas Napokas Reģionālās valsts finanšu ģenerāldirekcijas Otrās sūdzību izskatīšanas nodaļas 2021. gada 18. oktobra Lēmumu Nr. 338 par administratīvo sūdzību.

TRIBUNALUL (apgabaltiesa),

pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu pieņem šādu

LŪGUMU SNIEGT PREJUDICIĀLU NOLĒMUMU

A. FAKTISKIE APSTĀKĻI

[*omissis*: prasītājas ierosinātie jautājumi, kurus iesniedzējtiesa pārformulē rezolutīvajā daļā]

Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas Reglamenta 94. panta tiesību normām šī tiesa konstatē:

Faktiskie apstākļi

A. Prasītāja uzņēmumā nodokļu administrācija ir veikusi nodokļu inspekciju, pēc kuras tika izdots paziņojums par maksājuma uzlikšanu Nr. F/SM 178/10.05.2021 [..] attiecībā uz galvenajiem nodokļu parādiem saistībā ar nodokļu bāzu atšķirībām, kas konstatētas juridisko personu nodokļu inspekcijā[.] [..] [N]odokļu inspekcijas protokolā Nr. F/SM 167/10.05.2021 ir minēts, ka “Vācijā un Austrijā strādājošajiem darba ņēmējiem uzņēmums nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa, kas paredzēts *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 227/2015 Par Nodokļu kodeksu) 60. panta 5. punktā attiecībā uz algas nodokli [ienākuma nodokli no algotā darbā gūtajiem ienākumiem], un ka piemērojamā [likme] ir 10 %, saskaņā ar Likuma Nr. 227/2015 Par Nodokļu kodeksu 78. panta 2. punkta a) apakšpunktu, tādējādi starpība ir 59 065 RON (Rumānijas lejas)[”].

Turklāt 2019. gada 31. janvāra rīkojuma Nr. 611/2019 un 2019. gada 10. maija rīkojuma Nr. 2165/837/743/2019 Par 112. veidlapas parauga, satura, iesniegšanas metodes un pārvaldības apstiprināšanu 6. pielikumā – Instrukcijas 112. veidlapas “Deklarācija par obligātajām sociālā nodrošinājuma iemaksām, par ienākuma nodokli un par apdrošināto personu reģistru” aizpildīšanai – ir precizēts: “Nodokļu kodeksa 60. panta 5. punktā, 138.¹ pantā, 154. panta 1. punkta r) apakšpunktā un 220.³ panta 2. punktā paredzētos nodokļu atvieglojumus nepiešķir ienākumiem no algota darba un tiem pielīdzināmiem ienākumiem, kurus guvuši norīkotie darba ņēmēji”.

Šādā nozīmē iestādes atbildētājas ir uzskatījušas, ka Vācijā un Austrijā strādājošajiem darba ņēmējiem uzņēmums nevar izmantot Likuma Nr. 227/2015 Par Nodokļu kodeksu 154. panta 1. punkta r) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus no nodokļa un ka piemērojamā veselības apdrošināšanas iemaksu likme ir 10 %, saskaņā ar Likuma Nr. 227/2015 Par Nodokļu kodeksu 156. pantu, tādējādi starpība ir 194 882 RON.

Attiecībā uz Likuma Nr. 227/2015 Par Nodokļu kodeksu 138.¹ panta 1. punktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa tika uzskatīts, ka uzņēmumam [prasītājam] tie nav piemērojami un ka tādējādi sociālā nodrošinājuma iemaksu likme ir 25 %, saskaņā ar Likuma Nr. 227/2015 Par Nodokļu kodeksu 138. panta a) punktu, saskaņā ar kuru: “Sociālā nodrošinājuma iemaksu likmes ir šādas: 25 % ir jāmaksā fiziskajām personām, kurām ir darba ņēmēja statuss vai kurām ir pienākums veikt sociālā nodrošinājuma iemaksas”, šī iemesla dēļ tika noteikta sociālā nodrošinājuma iemaksu starpība 77 959 RON apmērā.

Visbeidzot, iestāde atbildētāja ir uzskatījusi, ka šis uzņēmums ir kļūdaini piemērojis būvniecības nozares nodokļu atvieglojumus darba ņēmējiem, kuri strādā Vācijā un Austrijā, deklarējot darba sociālā nodrošinājuma iemaksas, kuras ir jāmaksā būvniecības nozarē strādājošajām fiziskajām un juridiskajām personām. Šajā ziņā tika konstatēts, ka uzņēmums ir pareizi aprēķinājis darba sociālā nodrošinājuma iemaksas 17 544 RON apmērā, piemērojot 2,25 % likmi, saskaņā ar Likuma Nr. 227/2015 Par Nodokļu kodeksu 220.³ panta 1. punktu, attiecībā uz darba ņēmējiem, kuri ir strādājuši Vācijā un Austrijā laikposmā no 2019. gada 1. oktobra līdz 2021. gada 28. februārim, taču viņu gadījumā ir kļūdaini deklarējis kā “būvniecības nozares nodokļu atvieglojumu” kontā “Darba sociālā nodrošinājuma iemaksas, kuras ir jāmaksā būvniecības nozarē strādājošajām fiziskajām un juridiskajām personām, kurām ir darba devēju statuss”.

Būtībā visas minētās korekcijas tika noteiktas, jo iestāde atbildētāja ir uzskatījusi, ka no *O.U.G [Ordonanța de urgență a Guvernului] n. 114/2018* (Valdības ārkārtas rīkojuma Nr. 144/2018) pieņemšanas pamatā esošās anotācijas izriet, ka šī normatīvā akta pieņemšanas mērķis ir bijis atbalstīt būvniecības nozares darbību Rumānijā; tāpēc likumdevēja nodoms ir bijis paredzēt nodokļu atvieglojumus gadījumā, kad būvdarbi tiek veikti valsts teritorijā.

Administratīvā pārkāpuma konstatējuma juridiskais pamats valsts tiesībās

B. Prasības pieteikumā administratīvajā tiesā [lēmuma] par maksājuma uzlikšanu juridiskais pamats ir Nodokļu kodeksa 60. panta 5. punkts, to skatot kopā ar 2019. gada 31. janvāra rīkojuma Nr. 611/2019 un 2019. gada 10. maija rīkojuma Nr. 2165/837/743/2019 Par 112. veidlapas parauga, satura, iesniegšanas metodes un pārvaldības apstiprināšanu 6. pielikumu – Instrukcijas 112. veidlapas aizpildīšanai.

60. pants – Atbrīvojumi no nodokļa

5. Fiziskas personas, attiecībā uz ienākumiem no algota darba un tiem pielīdzināmiem ienākumiem, kas minēti 76. panta 1.–3. punktā, laikposmā no 2019. gada 1. janvāra līdz 2028. gada 31. decembrim, kas kumulatīvi izpilda šādus nosacījumus:

a) būvniecības nozarē darba devēji veic darbības, kuras ietver:

(i) būvdarbus, kas ir definēti ar CAEN kodu 41.42.43 – F sadaļa – Būvniecība;

(ii) būvmateriālu ražošanas sektorus, kas ir definēti ar šādiem CAEN kodiem:

2312 – Lokšņu stikla formēšana un apstrāde;

2331 – Keramikas flīžu un plākšņu ražošana;

2332 – Māla ķieģeļu, flīžu un citu apdedzināto būvmateriālu ražošana;

2361 – Būvniecībai paredzēto betona izstrādājumu ražošana;

2362 – Būvniecībai paredzēto ģipša izstrādājumu ražošana;

2363 – Gatavo betona maisījumu ražošana;

2364 – Javu ražošana;

2369 – Citu betona, ģipša un cementa izstrādājumu ražošana;

2370 – Būvakmeņu un dekoratīvo akmeņu zāģēšana, apdare un apstrāde;

2223 – Plastmasas būvelementu ražošana;

1623 – Namdaru un galdniecības izstrādājumu ražošana;

2512 – Metāla durvju un logu ražošana;

2511 – Metāla konstrukciju un to sastāvdaļu ražošana;

0811 – Būvakmeņu un dekoratīvo akmeņu ieguve, kaļķakmens, ģipša, krīta un slānekļa ieguve;

- 0812 – Grants un smilts karjeru izstrāde;
- 2351 – Cementa ražošana;
- 2352 – Kaļķa un ģipša ražošana;
- 2399 – Citur neklasificētu nemetālisko minerālu izstrādājumu ražošana;
- (iii) 711 – Arhitektūras un projektēšanas pakalpojumus un konsultācijas;
- b) darba devēju iegūtais apgrozījums no a) apakšpunktā minētajām darbībām un no citām būvniecības nozarei raksturīgām darbībām ir vismaz 80 % no kopējā apgrozījuma. Jaundibinātiem uzņēmumiem, proti, uzņēmumiem, kuri ir reģistrēti Uzņēmumu reģistrā no 2019. gada janvāra, apgrozījumu aprēķina, sākot no gada sākuma, ieskaitot mēnesi, kuram piemēro atbrīvojumu no nodokļa, un uzņēmumiem, kuri katru gada 1. janvārī jau pastāv, aprēķina bāze ir iepriekšējā taksācijas gadā iegūtais kopējais apgrozījums. Uzņēmumiem, kuri katru gada 1. janvārī jau pastāv un kuru kopējais apgrozījums no a) apakšpunktā minētajām darbībām iepriekšējā taksācijas gadā ir bijis vienāds vai lielāks par 80 %, nodokļu atvieglojumus piešķir visam tekošajam gadam, un minētajā datumā pastāvošajiem uzņēmumiem, kuri nav sasnieguši šo minimālo apgrozījuma līmeni, piemēro jaundibināto uzņēmumu principu. Šis apgrozījums tiek iegūts uz līguma vai pasūtījuma pamata, un ietver darbaspēku, materiālus, instrumentus, transportēšanu, aprīkojumu, piederumus, kā arī citas palīgdarbības, kas nepieciešamas a) apakšpunktā minēto darbību veikšanai. Apgrozījums ietver gan paveiktos darbus, gan darbus, par kuriem nav izrakstīts rēķins;
- c) ikmēneša bruto ienākumi no algota darba un tiem pielīdzināmie ienākumi, kas minēti 76. panta 1.–3. punktā, fiziskajām personām, kurām piemēro atbrīvojumu no nodokļa, aprēķina no vismaz 3000 RON bruto algas par 8 stundu darba dienu. Atbrīvojumu no nodokļa piemēro fizisko personu ikmēneša bruto ienākumiem no algota darba un tiem pielīdzināmiem ienākumiem, kas minēti 76. panta 1.–3. punktā, kuru summa nepārsniedz 30 000 RON. Nodokļu atvieglojumus nepiemēro ikmēneša bruto ienākumu daļai, kas pārsniedz 30 000 RON.
- d) atbrīvojumu no nodokļa piemēro saskaņā ar 147. panta 17. punktā minētā Finanšu ministra, Darba un sociālās labklājības ministra un Veselības ministra kopīgajā dekrētā paredzētām instrukcijām un Deklarācija par obligātajām sociālā nodrošinājuma iemaksām, par ienākuma nodokli un par apdrošināto personu reģistru ir apliecinājums ar solījumu par atbilstību atbrīvojuma piemērošanas nosacījumiem;
- e) b) apakšpunktā minētā apgrozījuma aprēķināšanas kārtību nodokļu atvieglojuma piemērošanai nosaka ar Valsts stratēģiskās plānošanas komisijas priekšsēdētāja dekrētu, kas tiks publicēts šīs iestādes tīmekļa vietnē.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 611/2019 (Finanșu ministra rīkojums Nr. 611/2019), 6. pielikuma 8. punkts

“Nodokļu kodeksa 60. panta 5. punktā, 138.¹ pantā, 154. panta 1. punkta r) apakšpunktā un 220.³ panta 2. punktā paredzētos nodokļu atvieglojumus nepiešķir ienākumiem no algota darba un tiem pielīdzināmiem ienākumiem, kurus guvuši norīkotie darba ņēmēji”.

Ordinul ministrului finanțelor publice [nr.] 2165/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 “Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate” (Finanșu ministra rīkojums [Nr.] 2165/2019 Par 112. veidlapas “Deklarācija par obligātajām sociālā nodrošinājuma iemaksām, par ienākuma nodokli un par apdrošināto personu reģistru” parauga, satura, iesniegšanas metodes un pārvaldības apstiprināšanu) 6.pielikuma 8. punkts.

“Nodokļu kodeksa 60. panta 5. punktā, 138.¹ pantā, 154. panta 1. punkta r) apakšpunktā un 220.³ panta 2. punktā paredzētos nodokļu atvieglojumus nepiešķir ienākumiem no algota darba un tiem pielīdzināmiem ienākumiem, kurus guvuši norīkotie darba ņēmēji”.

Savienības tiesību juridiskais pamats, kas var būt piemērojams šajā lietā

C. Šīs tiesas skatījumā, prioritāri ir piemērojamas Savienības tiesības un prasītāja uzņēmuma iesniegtais prasības pieteikums ir balstīts uz LESD 26. un 56. panta tiesību normām, un it īpaši uz Direktīvu 2006/123/EK [..] par pakalpojumiem iekšējā tirgū, kurā ir ietverta atsauce uz LESD 26. pantu.

[LESD] 26. pants (bijušais EKL 14. pants)

1. Savienība paredz pasākumus, lai izveidotu iekšējo tirgu vai nodrošinātu tā darbību saskaņā ar attiecīgajiem Līgumu noteikumiem.

2. Iekšējais tirgus aptver telpu bez iekšējām robežām, kurā saskaņā ar Līgumiem ir nodrošināta preču, personu, pakalpojumu un kapitāla brīva aprīte.

3. Padome pēc Komisijas priekšlikuma nosaka pamatnostādnes un nosacījumus, kas vajadzīgi, lai visās attiecīgajās nozarēs nodrošinātu līdzsvarotu attīstību.

LESD 56. pants

56. pants (bijušais EKL 49. pants)

Kā paredz še turpmāk izklāstītie noteikumi, Savienībā aizliedz pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumus to dalībvalstu pilsoņiem, kas veic uzņēmējdarbību kādā dalībvalstī, bet sniedz pakalpojumus citas dalībvalsts personai.

Eiropas Parlaments un Padome saskaņā ar parasto likumdošanas procedūru šo nodaļu var attiecināt arī uz trešo valstu pilsoņiem, kas sniedz pakalpojumus un veic uzņēmējdarbību Savienības dalībvalstīs.

Direktīva 2006/123/EK [...] par pakalpojumiem iekšējā tirgū.

20. pants Nediskriminēšana

1. Dalībvalstis nodrošina to, ka pakalpojumu saņēmējam nepiemēro diskriminējošas prasības, kuru pamatā ir viņa valstspiederība vai dzīvesvieta.

2. Dalībvalstis nodrošina to, ka tādi vispārīgi nosacījumi piekļuvei pakalpojumam, kurus pakalpojumu sniedzējs ir darījis pieejamus plašai sabiedrībai, neietver diskriminējošus noteikumus, kas saistīti ar pakalpojumu saņēmēja valstspiederību vai dzīvesvietu; tas neizslēdz iespēju paredzēt atšķirības piekļuves nosacījumos, ja šādas atšķirības tieši attaisno objektīvi kritēriji.

Ņemot vērā iepriekš izklāstītos faktiskos apstākļus un piemērojamo tiesisko regulējumu, var viegli konstatēt, ka Rumānijas likumdevējs ir paredzējis atšķirīgu attieksmi [...] nodokļu ziņā [...] Rumānijas uzņēmumiem, kuri veic uzņēmējdarbību Rumānijas valsts teritorijā, salīdzinājumā ar Rumānijas uzņēmumiem, kuri veic uzņēmējdarbību citu [ES dalīb]valstu teritorijā, tādējādi [uzņēmums prasītājs], kas ir sniedzis pakalpojumus galvenokārt Austrijas un Vācijas teritorijā, nevar izmantot atbrīvojumus no nodokļa, kurus izmanto citi būvniecības nozares uzņēmumi, kuri darbojas Rumānijas valsts teritorijā.

Šāda likumdevēja pieeja ir pretrunā vienam no galvenajiem Eiropas Savienības mērķiem, proti, iekšējā tirgus izveidei, jo katram uzņēmumam, kas veic darbību ārpus Rumānijas valsts teritorijas, tiek piemērots daudz augstāks nodoklis nekā uzņēmumiem, kuri veic darbību Rumānijas valsts teritorijā, un nodokļu politika, kas attur ikvienu būvniecības nozares uzņēmumu no pakalpojumu sniegšanas ārpus Rumānijas valsts teritorijas, patiesībā ir galvenais šķērslis kopējā tirgus izveidei [...].

D. SECINĀJUMI

Tādējādi valsts tiesa nolemj, ka saskaņā ar LESD 267. pantu Eiropas Savienības Tiesai ir jāuzdod šāds prejudiciālais jautājums:

[..]

AR ŠĀDU PAMATOJUMU,

SASKAŅĀ AR LIKUMU

NOLEMJ

Prasītāja *NORD VEST PRO SANI PRO SRL* formulētais prasījums iesniegt Eiropas Savienības Tiesā lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir apmierināts.

Saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu Eiropas Savienības Tiesai tiek uzdots šāds prejudiciālais jautājums:

Vai iepriekš minētās [Eiropas Savienības] tiesību normas ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tām ir liegts vai nav liegts tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā, saskaņā ar kuru Rumānijas likumdevējs var paredzēt atšķirīgu attieksmi nodokļu ziņā Rumānijas uzņēmumiem, kuri veic uzņēmējdarbību Rumānijas valsts teritorijā, salīdzinājumā ar tiem, kuri veic uzņēmējdarbību citu valstu [Savienības dalībvalstu] teritorijā, un tādējādi uzņēmums prasītājs, kas ir sniedzis pakalpojumus galvenokārt Austrijas un Vācijas teritorijā, nevar izmantot atbrīvojumus no nodokļa, kurus izmanto citi būvniecības nozares uzņēmumi, kuri darbojas Rumānijas valsts teritorijā?

[..]

[omissis: procedūra un paraksti]