

Lieta C-146/21

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

Iesniegšanas datums:

2021. gada 3. marts

Iesniedzējtiesa:

Curtea de Apel București (Bukarestes Apelācijas tiesa, Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 9. decembris

Apelācijas sūdzības iesniedzēja:

*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice*

Atbildētāji apelācijas tiesvedībā:

VB

*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –
Serviciul Soluționare Contestații 1*

Pamatlietas priekšmets

Apelācijas sūdzība, ko apelācijas sūdzības iesniedzēja – atbildētāja [pirmajā instancē] *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația sector 1 a finanțelor publice* (Bukarestes Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – 1. sektora Valsts finanšu administrācija, Rumānija) ir iesniegusi pret atbildētāju apelācijas instancē – prasītāju pirmajā instancē VB un pret atbildētāju apelācijas instancē – prasītāju *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații 1* (Bukarestes Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Pirmā sūdzību izskatīšanas nodaļa, Rumānija), par *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa) spriedumu par vairāku administratīvo nodokļu aktu par PVN atcelšanu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu tiek lūgta Direktīvas 2006/112/EK un neitralitātes principa interpretācija.

Prejudiciālais jautājums

Vai Direktīva 2006/112/EK un neitralitātes princips tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie nepieļauj valsts tiesību aktus vai nodokļu praksi, saskaņā ar kuriem personai, kas ir bijusi pakļauta pārbaudei un pēc šīs pārbaudes ir tikusi reģistrēta kā PVN maksātājs, nav piemērojama apgrieztās maksāšanas sistēma (vienkāršošanas pasākumi) – kura ir obligāta augošu koku tirdzniecībai – tādēļ, ka pārbaudāmā persona pirms darījumu veikšanas vai dienas, kad tika pārsniegts maksimālais sliekšnis, nebija pieprasījusi un nebija ieguvusi reģistrāciju PVN maksātāju reģistrā?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši tās 9. panta 1. punkts, 193. pants un 395. panta 1. punkts.

Padomes Īstenošanas lēmums (2010. gada 27. septembris), ar kuru Rumānijai atļauj piemērot īpašu pasākumu, atkāpjoties no 193. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2010/583/ES).

Padomes Īstenošanas lēmums (2013. gada 15. novembris), ar kuru Rumānijai atļauj turpināt piemērot īpašo atkāpi no 193. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2013/676/ES).

Padomes Īstenošanas lēmums (ES) 2016/1206 (2016. gada 18. jūlijs), ar kuru groza Īstenošanas lēmumu 2013/676/ES, ar ko Rumānijai atļauj turpināt piemērot īpašo pasākumu, atkāpjoties no 193. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu.

Spridumi, 1982. gada 6. oktobris, *CILFIT/Ministero della Sanità*, 283/81, EU:C:1982:335, 21. punkts; 2015. gada 9. septembris, *Ferreira da Silva un Brito u.c.*, C-160/14, EU:C:2015:565, 37. un 38. punkts; 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 32. un 33. punkts; 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 22. un 23. punkts; 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 59. punkts.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011 (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu, redakcijā, kas bija spēkā 2011. gadā)

134. panta 2. un 3. punkts, ar kuriem ir noteikta nodokļa iekasējamība dienā, kad nodokļu administrācija kļūst tiesīga pieprasīt samaksu personām, kuras ir atbildīgas par nodokļa samaksu, t.i., dienā, kad personai ir pienākums iemaksāt nodokli valsts kasē; 4. punkts, saskaņā ar kuru ar nodokli apliekamiem darījumiem ir piemērojams tas nodokļa režīms, kurš ir spēkā dienā, kad notiek darbība, par kuru jāmaksā nodoklis; un 6. punkts, saskaņā ar kuru, atkāpjoties no 4. punkta noteikumiem, attiecībā uz 160. pantā minētajiem darījumiem piemērojamais režīms ir tas, kurš ir spēkā dienā, kad nodoklis kļūst iekasējams.

134.¹ pants, kurā ir paredzēts, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas preču pārdošanas dienā vai pakalpojumu sniegšanas dienā.

160. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru, atkāpjoties no 150. panta 1. punkta noteikumiem, ar nodokli apliekamu darījumu gadījumā nodoklis ir jāmaksā personai, kura ir 2. punktā minēto darījumu saņēmēja, ar nosacījumu, ka gan darījuma veicējs, gan tā saņēmējs ir reģistrēti kā PVN maksātāji; 160. panta 2. punkta b) apakšpunkts, kurā ir paredzēts, ka apgrieztās maksāšanas sistēma cita starpā attiecas uz koksnes un koksnes materiālu tirdzniecību.

Ordonanța de urgență Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individual și întreprinderile familiale (Dekrētlikums Nr. 44/2008, ar kuru reglamentē pilnvarotu fizisko personu, individuālo uzņēmēju un ģimenes uzņēmumu saimnieciskās darbības veikšanu), kura 6. panta 1. punktā ir noteikts, ka jebkura saimnieciskā darbība, ko pastāvīgi, neregulāri vai uz noteiktu laiku Rumānijā veic pilnvarotas fiziskās personas, individuālie uzņēmumi un ģimenes uzņēmumi, ir jāreģistrē un tās veikšanai ir jāsaņem atļauja saskaņā ar iepriekš minētā dekrētlikuma noteikumiem.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (2004. gada 22. janvāra Valdības noteikumi Nr. 44/2004, ar kuriem apstiprina Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu piemērošanas kārtību), kura 62. punkta 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka gadījumā, ja nodokļa maksātājs ir sasniedzis vai pārsniedzis maksimālo atbrīvojuma sliekšni un nav pieprasījis reģistrāciju, nodokļu iestādes pieprasa samaksāt nodokli, kas personai būtu bijis jāiekasē laika posmā no dienas, kurā tai bija jāpieprasa reģistrācija, līdz dienai, kurā tika konstatēta tiesību aktu neievērošana, un vienlaikus nodokļu iestādes veic ar nodokli apliekamās personas reģistrāciju pēc savas ierosmes.

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Atbildētājas apelācijas instancē – prasītājas pirmajā instancē VB īpašumā ir meža zeme, kas laikposmā no 2011. līdz 2017. gadam tika izmantota, pamatojoties uz augošu koku pārdošanas līgumu, kurš bija noslēgts ar vairākiem uzņēmumiem.

- 2 Laikposmā no 2017. gada 5. decembra līdz 2018. gada 2. februārim tika veikta nodokļu pārbaude, kuras mērķis bija pārbaudīt nodokļu saistības attiecībā uz laikposmu no 2011. gada 1. oktobra līdz 2017. gada 30. septembrim.
- 3 Nodokļu inspektori pārbaudīja augošu koku tirdzniecību un konstatēja, ka 2011. gada septembrī prasītāja pirmajā instancē apgrozījums pārsniedza maksimālo īpašā atbrīvojuma sliekšni mazajiem uzņēmumiem 119 000 Rumānijas leju (RON) apmērā, kas ir paredzēts Nodokļu kodeksa 152. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru VB būtu bijis jāreģistrējas kā PVN maksātājam 10 dienu laikā no 2011. gada septembra beigām un, sākot no 2011. gada 1. novembra, jāklūst par PVN maksātāju.
- 4 Tā kā VB nebija reģistrējies kā PVN maksātāja, nodokļu inspektori ar atpakaļejošu spēku pārrēķināja maksājamo PVN, sākot no 2011. gada novembra, piemērojot procentu atdalīšanas metodi, balstoties uz pieņēmumu, ka pārdošanas cenā bija iekļauts arī PVN. Nodokļu inspektori arī pieprasīja VB reģistrēties kā PVN maksātājam un iesniegt deklarāciju 70; VB to izdarīja 2017. gada 20. novembrī atļautajā 10 dienu termiņā.
- 5 Šajā situācijā, pamatojoties uz nodokļu pārbaudes ziņojumu un ar 2018. gada 16. februāra paziņojumu par nodokļa piemērošanu, tika aprēķināts PVN attiecībā uz visu pārdošanas apjomu pēc tam, kad VB bija pārsniegusi 119 000 RON sliekšni, nepiemērojot apgrieztās maksāšanas sistēmu, līdz ar to papildus iekasējamais PVN tika noteikts 196 634 RON apmērā.
- 6 VB iebilda pret paziņojumu par nodokļa piemērošanu, būtībā norādot, ka uz augošu koku tirdzniecību attiecas apgrieztās maksāšanas sistēma, kuras piemērošana nav atkarīga no preču piegādātāja/pakalpojumu sniedzēja PVN maksātāja reģistrācijas numura esamības, jo šajā ziņā ir svarīgi, lai abas puses būtu nodokļu maksātāji, neatkarīgi no tā, vai viņi ir vai nav izpildījuši pienākumu reģistrēties par PVN maksātājiem.
- 7 Iepriekš minētais iebildums 2018. gada 12. jūlijā tika noraidīts, pamatojoties uz to, ka apgrieztās maksāšanas sistēmas piemērošanas obligāts nosacījums ir tas, ka gan preču piegādātājam/pakalpojumu sniedzējam, gan saņēmējam ir jābūt reģistrētiem kā PVN maksātājiem.
- 8 Šajā kontekstā VB iesniedza prasību *Tribunalul București*, lūdzot atcelt paziņojumu par nodokļa piemērošanu un lēmumu par sūdzību. Attiecīgā prasība tika apmierināta 2019. gada 24. jūnijā un abi apstrīdētie akti tika atcelti; VB tika atbrīvota no pienākuma samaksāt 196 634 RON, kā arī no attiecīgajiem procentiem un nokavējuma naudas.
- 9 *Tribunalul București* nosprieda, ka, pamatojoties uz Tiesas judikatūru, PVN maksātāja reģistrācija ir tikai formāla prasība, kas neietekmē prasītāja pirmajā instancē tiesību būtību un ka tad, ja nepastāv nekādi konkrēti pierādījumi par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nav iespējams liegt tiesības piemērot Savienības tiesību aktos noteiktos instrumentus. Līdz ar to, ja nebija nekādu

aizdomu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nodokļu iestāde nevarēja iebilst pret apgrieztās maksāšanas sistēmas piemērošanu.

- 10 No 2003. gada Nodokļu kodeksa 160. panta un Nodokļu kodeksa piemērošanas kārtības 62. punkta 2. daļas a) apakšpunkta noteikumu sistemātiskās interpretācijas izriet, ka gadījumā, kad nodokļu iestāde konstatē, ka nodokļa maksātājs ir sasniedzis vai pārsniedzis maksimālo atbrīvojuma sliekšni un nav pieprasījis reģistrāciju PVN maksātāju reģistrā, tai ir jāuzskata, ka nodokļu maksātājs ir reģistrēts kā PVN maksātājs, un jāpiemēro apgrieztās maksāšanas sistēma, kas ir reglamentēta Nodokļu kodeksa 160. pantā. Tādēļ nodokļu iestāde rīkojās nelikumīgi, kad tā noteica, ka apgrieztās maksāšanas sistēma nav piemērojama.
- 11 2019. gada 5. septembrī *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1* vērsās iesniedzējtiesā, iesniedzot apelācijas sūdzību par šo spriedumu.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 12 Apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka apstrīdētais lēmums nav pareizs, jo VB ne tikai nebija reģistrējies kā PVN maksātāja, bet arī nebija veikusi nekādus juridiskus pasākumus, lai reģistrētos komercreģistrā un kompetentajās nodokļu iestādēs attiecībā uz veikto saimniecisko darbību, nevienā gadījumā nebija deklarējusi gūtos ienākumus un nav iemaksājusi valsts kasē nekāda veida nodokļus, nodevas vai iemaksas.
- 13 VB lūdza *Curtea de Apel București* iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par Direktīvas 2006/112 un neitralitātes principa interpretāciju.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 14 Iesniedzējtiesa norāda, ka šajā gadījumā esot jāpieņem lēmums, kuru saskaņā ar LESD 267. panta noteikumiem, pamatojoties uz valsts tiesību aktiem, nevar pārsūdzēt.
- 15 Pēc iepazīšanās ar Tiesas judikatūru attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu un formālas prasības neizpildes, kurā ir vainojami nodokļa maksātāji, sekām, iesniedzējtiesa norāda, ka uzdotais jautājums attiecas uz apgrieztās maksāšanas sistēmas piemērošanu darījumiem ar augošiem kokiem gadījumā, kad nav PVN maksātāja reģistrācijas numura, ņemot vērā, ka Rumānija ir ieguvusi atkāpi šī vienkāršošanas mehānisma piemērošanai saskaņā ar vairākiem Padomes lēmumiem.
- 16 Iesniedzējtiesa atgādina, ka papildus PVN iekasēšanas vispārīgajam noteikumam katram izplatīšanas ķēdes posmam Savienības likumdevējs ir paredzējis nodokļa iekasēšanas izņēmuma mehānismu, proti, apgrieztās maksāšanas sistēmu, kas ir

veids kā vienkāršot nodokļa iekasēšanu, jo starp preču piegādātāju/pakalpojumu sniedzēju un to saņēmēju faktiski netiek maksāts PVN, ņemot vērā, ka pēdējam minētajam ir jāmaksā priekšnodoklis par veiktajiem darījumiem. Turklāt saņēmējam vienlaikus ir tiesības atskaitīt šo nodokli. Tāpēc attiecīgā sistēma paredz, ka par darījumiem, kas notiek starp nodokļa maksātājiem, PVN faktiski netiek iekasēts, pieņemot, ka ar pēdējo pārdošanu/pakalpojumu sniegšanu galapatērētājam valsts kasē tiek iemaksāts PVN par pilnu pārdošanas vērtību galapatērētājam.

- 17 Pēc iesniedzējtiesas domām, pat ja VB būtu bijusi reģistrēta kā PVN maksātāja, brīdī kad tika pārsniegts Nodokļu kodeksā paredzētais atbrīvojuma sliekšnis, tai nebūtu bijis pienākuma iekasēt PVN, jo šis pienākums būtu jāuzņemas kokmateriālu pircējiem tāpēc, ka VB veiktajai koksnes pārdošanai būtu piemērojama apgrieztās maksāšanas sistēma.
- 18 Nodokļu neitralitātes princips aizliedz atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret uzņēmējiem, kuri veic vienu un to pašu darbību, un kopējā PVN sistēma garantē pilnīgu visu saimniecisko darbību neitralitāti attiecībā uz nodokļu saistībām.
- 19 *Curtea de Apel* norāda, ka Tiesas judikatūrā, kurā tika risināta PVN identifikācijas numura nozīmīguma problēma, tika nolemts, ka šis numurs nevar būt būtisks nosacījums PVN režīma piemērošanai.
- 20 Pēc šīs tiesas domām, lai gan Savienības tiesību akti un Tiesas judikatūra dalībvalstīm dod tiesības saskaņā ar samērīguma principu pieņemt pasākumus, lai pareizi iekasētu PVN un izvairītos no nodokļu nemaksāšanas, Rumānijas nodokļu iestādes nostāja varētu negatīvi ietekmēt arī preču piegādes vai pakalpojumu saņēmēju, jo pēc nodokļa aprēķināšanas un reģistrēšanās par PVN maksātāju persona, kuru uzskata par PVN maksātāju ar atpakaļejošu spēku, nevar pircējiem izrakstīt rēķinus, piemērojot apgrieztās maksāšanas sistēmu, bet tikai piemērojot parasto nodokļu sistēmu, tādējādi pircējiem nav tiesību šo nodokli atskaitīt, jo nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdī PVN rēķinā netika norādīts pareizi.
- 21 Pienākums ievērot apgrieztās maksāšanas sistēmu kā būtiska prasība, lai izmantotu tiesības uz atskaitījumu, jau ir noteikts ar Tiesas spriedumu lietā C-424/12 *Fatorie*.
- 22 Līdz ar to rodas problēma saistībā ar to, vai ar Direktīvu 2006/112 un neitralitātes principu ir saderīgi nodokļu noteikumi, saskaņā ar kuriem apgrieztās maksāšanas sistēma, kas ir obligāta augošu koku pārdošanai, nav piemērojama personai, kura ir bijusi pakļauta pārbaudei un pēc minētās pārbaudes ir tikusi reģistrēta kā PVN maksātājs, jo pārbaudāmā persona pirms darījuma veikšanas vai dienā, kad pārsniedza maksimālo sliekšni, nebija pieprasījusi un nebija saņēmusi reģistrāciju PVN maksātāju reģistrā.