



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2015. gada 9. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) —
Direktīva 2006/112/EK — 167., 168., 179. un 213. pants — Darījuma pārkvalificēšana, ko ir veikusi
valsts nodokļu administrācija, par saimniecisku darbību, par kuru ir jāmaksā PVN —
Tiesiskās noteiktības princips — Tiesiskās palāvības aizsardzības princips — Valsts tiesiskais
regulējums, kurā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir atkarīgas no attiecīgā uzņēmēja kā PVN maksātāja
reģistrācijas un no šī nodokļa deklarācijas iesniegšanas

Lieta C-183/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Cluj*
(Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 28. februārī un kas Tiesā reģistrēts
2014. gada 11. aprīlī, tiesvedībā

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

pret

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši Ž. L. da Krušs
Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 11. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* vārdā – *C. F. Costaș*, *L. Dobrinescu* un *T.-D. Vidrean Căpușan*,
advokāti,
- Rumānijas valdības vārdā – *R.-H. Radu*, kā arī *D. M. Bulancea* un *R. I. Hațieganu*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *C. Soulay* un *A. Ștefănuț*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principus, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 167., 168., 179. un 213. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* un *Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj* (Klužas Valsts finanšu ģenerāldirekcija, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu nekustamo īpašumu pārdošanai, kas īstenota 2009. gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 2006/112

- 3 Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību [...] uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

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

“Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daļas minētajām darbībām, jo īpaši kādu no šādiem darījumiem:

- a) ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes piegādi [nodošanu] pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas;

[..].”

- 5 Minētās direktīvas 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

- 6 Šīs pašas direktīvas 168. pants ir formulēts šādi:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kur[a] nomaksu viņš ir atbildīgs:

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veikis cits nodokļa maksātājs;

[..].”

- 7 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 169. pantu:

“Papildus 168. pantā minētajai atskaitīšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto šādiem nolūkiem:

[..].”

- 8 Direktīvas 2006/112 179. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.

[..].”

- 9 Šīs direktīvas 213. panta 1. punktā ir noteikts:

“Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

[..].”

- 10 Minētās direktīvas 214. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir formulēts šādi:

“Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificē šādas personas:

- a) ikviens nodokļa maksātājs, [..] kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitāms PVN [..].

[..].”

- 11 Šīs pašas direktīvas 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.”

Rumānijas tiesības

- 12 Likuma Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu (*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal*, 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927, turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”) 77.a panta 1. punktā ir paredzēts:

“Par īpašuma tiesību nodošanu un šo īpašuma tiesību sadalīšanu ar juridiskiem aktiem *inter vivos*, kuru priekšmets ir jebkāda veida ēkas un ar tām saistīti zemesgabali, kā arī jebkāda veida zemesgabali bez ēkām, nodokļa maksātājiem ir jāmaksā nodoklis, ko aprēķina šādi:

[..]”

- 13 Nodokļu kodeksa 127. pantā ir noteikts:

“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.

[..]”

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

“Normas norāda situācijas, kurās fiziskās personas, kuras nodod nekustamos īpašumus, kļūst par nodokļu maksātājiem.”

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

“No PVN ir atbrīvotas arī šādas darbības:

[..]

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

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

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

- 17 2004. gada 22. janvāra Noteikumu Nr. 44/2004, ar ko apstiprina Likuma Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu piemērošanas noteikumus (2004. gada 6. februāra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 112), 3. punkta 1. apakšpunktā, redakcijā, kas bija spēkā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim, bija paredzēts:

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

- 18 Ar 2009. gada 29. decembra Noteikumiem Nr. 1620/2009 (2009. gada 31. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927) tika papildināti un grozīti Noteikumos Nr. 44/2004 paredzētie Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumi. Sākot no 2010. gada 1. janvāra, Noteikumu Nr. 44/2004 3. punktā ir paredzēts:

“1. Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 127. panta 2. punktu materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana atbilstoši PVN režīma pamatprincipam, saskaņā ar kuru nodoklim ir jābūt neitrālam, attiecas uz jebkuru darījumu veidu neatkarīgi no tā juridiskās formas [..].

2. Saskaņā ar 1. punktu uzskata, ka fiziskas personas neveic saimniecisku darbību, kas pakļauta nodoklim, ja minētās personas gūst ienākumus no savā īpašumā esošu mitekļu vai cita īpašuma, ko tās izmanto pašu vajadzībām, pārdošanas. [..]

3. Uzskata, ka fiziska persona, kura vēl nav nodokļu maksātājs saistībā ar citām darbībām, veic saimniecisko darbību, ja minētā persona materiālu vai nemateriālu īpašumu izmanto patstāvīgi un ja attiecīgā darbība tiek veikta ar nolūku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus saskaņā ar Nodokļu kodeksa 127. panta 2. punktu.

4. Ja fiziskās personas būvē pārdošanai paredzētu nekustamo īpašumu, tiek uzskatīts, ka saimnieciskā darbība ir sākusies brīdī, kad konkrētā fiziskā persona ir nodomājusi veikt šādu darbību, un fiziskās personas nolūks veikt šādu darbību ir jāizvērtē, pamatojoties uz objektīviem elementiem, piemēram, uz faktu, ka tai sāk rasties izdevumi un/vai ka tā sāk veikt iepriekšējus ieguldījumus saimnieciskās darbības sākšanai. Saimniecisko darbību uzskata par nepārtrauktu no tās sākuma līdz uzceltā nekustamā īpašuma vai tā daļu nodošanai, pat ja runa ir tikai par vienu atsevišķu nekustamo īpašumu.

5. Ja fiziska persona zemesgabalus un/vai ēkas iegādājas, lai tos pārdotu, šo īpašumu nodošana ir pastāvīga saimnieciska darbība, ja fiziska persona kalendārā gada laikā veic vairāk nekā vienu darījumu. Tomēr, ja fiziska persona jau būvē nekustamo īpašumu pārdošanai saskaņā ar 4. punktu un jau tiek uzskatīts, ka saimnieciskā darbība ir uzsākta un pastāvīga, visus citus vēlāk veiktus darījumus vairs nevar uzskatīt par tādiem, kam piemīt gadījuma raksturs. [..].

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 19 2007. gadā *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* apvienojās ar piecām citām fiziskām personām, lai īstenotu projektu četru ēku būvniecībai un pārdošanai Rumānijā. Šai apvienībai nebija juridiskas personas statusa, un tā netika ne deklarēta, ne reģistrēta kā PVN maksātāja.

- 20 2008. un 2009. gadā no 132 dzīvokļiem, kas tika uzbūvēti uz zemesgabala, kurš ietilpa vienas no šīm personām privātīpašumā, tika pārdoti 122 dzīvokļi par kopējo summu 10 902 275 Rumānijas leju (RON), kā arī 23 stāvvietas, un par to pārdošanu netika piemērots PVN.

- 21 2010. gadā pēc nodokļu pārvaldes veiktās pārbaudes tā uzskatīja, ka šie darījumi ir nepārtraukta saimnieciskā darbība un ka tādējādi par tiem esot jāmaksā PVN no 2008. gada 1. oktobra, jo to radītais apgrozījums, sākot no 2008. gada augusta, pārsniedza EUR 35 000 robežu, līdz kurai saimnieciskā darbība Rumānijā ir atbrīvota no PVN.
- 22 Līdz ar to nodokļu pārvalde pieprasīja samaksāt PVN, kas ir jāmaksā par darījumiem, kuri veikti 2009. gadā, kā arī nokavējuma procentus un šajā ziņā izdeva dažādus paziņojumus par nodokli.
- 23 Arī no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka nekustamo īpašumu pārdošana, kas veikta 2008. un 2009. gadā, tika aplikta ar nodokli par “personiska nekustamā īpašuma nodošanu”, kas ir paredzēts Nodokļu kodeksa 77.a pantā.
- 24 *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* vērsās *Tribunalul Cluj* (Klužas tiesa) ar prasībām daļēji atcelt šos paziņojumus par nodokli, kas šīs prasības noraidīja kā nepamatotas.
- 25 Izskatot apelācijas sūdzību, *Curtea de Apel Cluj* (Klužas Apelācijas tiesa) radās šaubas par nodokļu pārvaldes izdoto paziņojumu par nodokli saderību ar tiesiskās noteiktības principu, ciktāl, pirmkārt, Rumānijas tiesību aktos ir paredzēti noteikumi par to, kā piemērot normas par PVN piemērošanu darījumiem ar nekustamo īpašumu, tikai sākot no 2010. gada 1. janvāra, un, otrkārt, nodokļu pārvaldes prakse līdz šim datumam drīzāk bija tāda, ka šāda veida darījumiem nepiemēroja PVN. Turklāt šīs pārvaldes rīcībā bija pietiekama informācija, lai secinātu, ka *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* kopš 2008. gada ir nodokļu maksātāju statuss, jo tā bija informēta, ka pastāv viņu veikti pārdošanas darījumi, jau tādēļ vien, ka šie darījumi bija aplikti ar nodokli saskaņā ar Nodokļu kodeksa 77.a pantu.
- 26 Iesniedzējtiesa pauž arī šaubas par Rumānijas paredzēto tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu saderību ar Direktīvu 2006/112, saskaņā ar kuru persona, kas novēloti ir identificēta kā PVN maksātāja, šīs tiesības uz PVN atskaitīšanu var izmantot tikai pēc tam, kad ir labojusi savu situāciju, reģistrējoties par šī nodokļa maksātāju un iesniedzot nodokļu deklarāciju.
- 27 Šādos apstākļos *Curtea de Apel Cluj* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai fizisku personu, kura noslēdz sabiedrības līgumu ar citām fiziskām personām – izveidojot sabiedrību bez juridiskas personas statusa, kas nav nedz deklarēta, nedz reģistrēta kā nodokļu maksātāja –, kuras mērķis ir nākotnē uzcelt būvi (ēku) uz zemesgabala, kas ir dažu līgumslēdzēju privātīpašumā, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, var uzskatīt par PVN maksātāju saskaņā ar Direktīvas [2006/112] 9. panta 1. punktu, ja sākumā – no nodokļu režīma viedokļa – uz dažu līgumslēdzēju īpašumā esošā zemesgabala uzcelto ēku nodošanu [nodokļu iestādes] uzskatīja par pārdošanu, kas ietilpst minēto personu privātīpašuma pārvaldības jomā?
 - 2) Vai, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi, kā arī pārējie vispārējie principi PVN jomā, kuri izriet no Direktīvas 2006/112, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda valsts prakse, pamatojoties uz kuru [nodokļu iestāde], vispirms iekasējusi no fiziskās personas nodokli par ieņēmumiem no privātīpašumā ietilpstoša īpašuma nodošanas, bez jebkādiem būtiskiem primāro tiesību grozījumiem uz to pašu faktu pamata divus gadus vēlāk atkārtoti pārskata šo pozīciju un kvalificē tās pašas darbības kā PVN pakļautu saimniecisko darbību, ar atpakaļejošu datumu aprēķinot blakusizmaksas?
 - 3) Vai Direktīvas [2006/112] 167., 168. un 213. pants, skatot tos saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā situācija, kad pamatlietā aplūkojamajos apstākļos [nodokļu iestāde] liedz nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt [PVN], kas maksājams vai ir jau samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kas ir izmantoti ar nodokli aplikamiem darījumiem, tikai tādēļ, ka tas nebija reģistrēts kā PVN maksātājs brīdī, kad tam tika sniegti attiecīgie pakalpojumi?

- 4) Vai, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, Direktīvas [2006/112] 179. panta normas var interpretēt tādējādi, ka tām ir pretrunā valsts tiesību norma, kura nodokļa maksātājam, kuram piemēro īpašo atbrīvojumu režīmu un kurš novēloti ir lūdzis to reģistrēt kā PVN maksātāju, paredz pienākumu samaksāt nodokli, kas būtu bijis iekasējams, bez tiesībām atskaitīt par katru taksācijas periodu atskaitāmā nodokļa summas vērtību – [proti,] atskaitīšanas tiesībām, kas var tikt izmantotas vēlāk nodokļu deklarācijā, kura tiek iesniegta pēc nodokļa maksātāja reģistrācijas par PVN maksātāju, kam varētu būt ietekme uz blakusizmaksu aprēķinu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

- 28 Uzdodot pirmos divus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi pamatlietā aplūkotajos apstākļos liedz valsts nodokļu iestādei, veicot nodokļu revīziju, nolemt, ka darījumiem būtu jāpiemēro PVN, un turklāt noteikt, ka ir jāmaksā nodokļu uzrēķins.
- 29 Pirmkārt, runājot par tiesiskās noteiktības principu, *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* apstrīd šo lēmumu, apgalvojot, ka ir pārkāpts šis princips, jo, kad viņi veica darījumus ar nekustamo īpašumu, uz ko attiecas minētais lēmums, ne Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas bija spēkā līdz 2007. gada 1. janvārim, ne attiecīgā Tiesas judikatūra šajā jomā nebija publicētas rumāņu valodā. Viņi arī norāda, ka līdz 2010. gadam valsts nodokļu iestādes šī veida darījumus neuzskatīja par apliekamiem ar šo nodokli.
- 30 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi ir jāievēro gan Eiropas Savienības iestādēm, gan dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Savienības direktīvas (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 57. punkts; “Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, 32. punkts, kā arī *Elmeka NE*, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 31. punkts).
- 31 Kā Tiesa to vairākkārt ir nospriedusi, no tā izriet, ka Savienības tiesību aktiem ir jābūt skaidriem un attiecīgajām personām ir jāspēj paredzēt to piemērošanu, un šī imperatīvā tiesiskās noteiktības prasība ir īpaši svarīga tāda tiesiskā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālas sekas, lai ieinteresētās personas precīzi varētu zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (spriedums *Īrija/Komisija*, 325/85, EU:C:1987:546, 18. punkts).
- 32 Tāpat arī jomās, uz kurām attiecas Savienības tiesības, dalībvalstu tiesību normas ir jāformulē skaidri, lai attiecīgās personas varētu skaidri un precīzi uzzināt savas tiesības un pienākumus un valstu tiesas varētu nodrošināt to ievērošanu (skat. spriedumu *Komisija/Itālija*, 257/86, EU:C:1988:324, 12. punkts).
- 33 Šajā gadījumā nevar apstrīdēt, ka tādām tiesību normām, kādas ir aprakstītas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, piemīt šāds raksturs.
- 34 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka “nodokļu maksātāja” definīcija, kas ir ietverta Nodokļu kodeksa 127. pantā, ar kuru valsts tiesībās ir transponēts Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta noteikumi, ir atsaucē uz ikvienu, kas neatkarīgi jebkurā vietā veic saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, un ka par “saimniecisku darbību” ir uzskatāma jebkura ražošanas, tirdzniecības vai pakalpojumu sniegšanas darbība, tostarp materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus.

- 35 Turklāt Noteikumu Nr. 44/2004 3. punkta 2. apakšpunktā, kurā ir apstiprināta Nodokļu kodeksa piemērošanas kārtība, ir precizēts, ka saskaņā ar Nodokļu kodeksa 127. panta 2. punktu to, ka fiziskas personas gūst ienākumus no savā īpašumā esošu mitekļu vai cita īpašuma, ko tās izmanto pašu vajadzībām, pārdošanas, neuzskata par saimniecisku darbību, izņemot situācijas, kurās tiek noskaidrots, ka konkrētā darbība ir tikusi veikta ar nolūku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus.
- 36 Visbeidzot Nodokļu kodeksa 141. pantā, redakcijā, kas bija spēkā 2008. un 2009. gadā, esot bijis paredzēts, ka atbrīvojumu no PVN, ko piemēro ēkas vai ēkas daļu un zemesgabala, uz kura tā uzcelta, nodošanai, nepiemēro jaunu ēku, to daļu vai apbūves gabalu nodošanai, kas turklāt atbilst principiem, kuri regulē PVN Savienības tiesībās.
- 37 Tādējādi nav pamata apgalvot, ka šādas valsts tiesību normas pietiekami skaidri un precīzi nenosaka, ka ēku vai to daļu un zemesgabala, uz kura tās uzceltas, nodošana atsevišķos gadījumos var tikt aplikta ar PVN.
- 38 Šajos apstākļos, lai pamatotu savu argumentu, ka piemērojamās valsts tiesību normas pamatlietas faktisko apstākļu rašanās brīdī nebija pietiekami skaidras, *R. F. Salomie* un *N. V. Oltean* nav pamata atsaukties uz to, ka rumāņu valodā nebija publicēta attiecīgā Tiesas judikatūra šajā jomā, kā arī Sestā direktīva 77/388, kas katrā ziņā vairs nebija spēkā no brīža, kad Rumānijas Republika pievienojās Savienībai 2007. gada 1. janvārī.
- 39 Tādējādi apstākļus pamatlietā nevar salīdzināt ar tiem, kādi pastāvēja lietā, kurā tika taisīts spriedums *Skoma-Lux* (C-161/06, EU:C:2007:773), kurā Tiesa precizēja, ka Savienības regula, kas nav publicēta kādas dalībvalsts valodā, nav piemērojama šīs valsts individiem.
- 40 Protams, arī no tiesiskās noteiktības principa izriet, ka nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis nevar tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā ziņā skat. spriedumu *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts).
- 41 Tiesa tomēr jau ir atzinusi, ka tiesiskās noteiktības princips neaizliedz valsts nodokļu iestāžu praksi, saskaņā ar kuru tās noilguma termiņā atsauc lēmumu, ar ko tās nodokļa maksātājam ir atzinušas tiesības uz PVN atskaitīšanu, pēc jaunas pārbaudes veikšanas pieprasot tam maksāt šo nodokli un uzrēķinus par nokavējumu (šajā ziņā skat. spriedumu *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 51. punkts).
- 42 Tādējādi tas vien, ka nodokļu administrācija noilguma termiņā konkrētu darījumu pārqualificē par saimniecisku darbību, kam ir piemērojams PVN, nepastāvot citiem apstākļiem, pats par sevi nevar apdraudēt šo principu.
- 43 Līdz ar to nav pamata apgalvot, ka tiesiskās noteiktības princips nepieļauj, ka tādos apstākļos kā tie, kas attiecas uz pamatlietu, nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas uzskata, ka darījumi ar nekustamo īpašumu, kas ir aplūkoti šajā lietā, būtu jāapliek ar PVN.
- 44 Otrkārt, runājot par tiesiskās palāvības aizsardzības principu, tiesības atsaukties uz šo principu ir ikvienam tiesību subjektam, kam kāda administratīva iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem (šajā ziņā skat. spriedumu *Europäisch-Iranische Handelsbank /Padome*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, 95. punkts).
- 45 Šajā ziņā ir jānoskaidro, vai kādas administratīvas iestādes tiesību akti ir radījuši uzmanīga un saprātīga uzņēmēja saprātīgu palāvību, un, ja tas tā ir, ir jāpierāda šīs palāvības tiesiskais raksturs (šajā ziņā skat. spriedumu *Elmeke*, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Kā tas ir aprakstīts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, valsts nodokļu iestāžu administratīvā prakse tomēr nešķiet tāda, kas varētu pierādīt, ka šie nosacījumi pamatlietā būtu izpildīti.

- 47 Lai gan tiesas sēdē Rumānijas valdība to apstrīdēja, ar apstākli, ka valsts nodokļu iestādes līdz 2010. gadam sistemātiski nepiemēroja PVN tādiem darījumiem ar nekustamo īpašumu, kādi ir aplūkoti pamatlietā, *a priori* nevar pietikt, izņemot īpašus apstākļus, lai uzmanīgam un saprātīgam uzņēmējam radītu paļāvību uz to, ka šis nodoklis šādiem darījumiem netiks piemērots, ņemot vērā ne tikai piemērojamo valsts tiesību skaidro un paredzamo raksturu, bet arī to, ka šajā gadījumā, šķiet, runa ir par nekustamā īpašuma nozares profesionāļiem.
- 48 Šāda prakse, lai arī cik nevēlama tā nebūtu, *a priori* nevarētu būtu tāda, kas attiecīgajiem nodokļu maksātājiem varētu sniegt precīzas garantijas par PVN nepiemērošanu tādiem darījumiem ar nekustamo īpašumu, kādi ir aplūkoti pamatlietā.
- 49 Jāpiebilst, ka, ņemot vērā pamatlietā aplūkotā darījuma ar nekustamo īpašumu, ko veido četru ēku, kurās kopā ir vairāk nekā 130 dzīvokļi, būvniecība un pārdošana, apmēru, uzmanīgs un saprātīgs uzņēmējs nevarēja saprātīgi secināt, ka PVN netiks piemērots šādam darījumam, nesaņemot vai vismaz necenšoties iegūt skaidrus solījumus šajā ziņā no valsts kompetentajām nodokļu iestādēm.
- 50 Treškārt un pēdējokārt, runājot par nodokļu uzrēķina, ko šajā gadījumā piemēroja nodokļu administrācija, saderību ar Savienības tiesībām, ir jāatgādina, ka, tā kā nav veikta Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tādu nosacījumu neievērošanu, kas ir paredzēti ar šīm tiesībām izveidotajā sistēmā, dalībvalstu kompetencē paliek izvēlēties sankcijas, kuras tās uzskata par piemērotām. Tomēr tām sava kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, un līdz ar to arī samērīguma principu (skat. spriedumu *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 51 Tādējādi, kaut gan, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un izvairītos no krāpšanas, dalībvalstis savos attiecīgajos valsts tiesību aktos var likumīgi noteikt atbilstošas sankcijas, kuru mērķis ir krimināltiesiskā kārtībā sodīt par pienākuma reģistrēties ar PVN apliekamo personu reģistrā neievērošanu, šādas sankcijas tomēr nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams šo mērķu sasniegšanai. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai sankciju apmērs nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķus – nodrošināt precīzu nodokļa iekasēšanu un izvairīties no krāpšanas, ņemot vērā lietas apstākļus, tostarp konkrēti noteikto summu un iespējamo krāpšanos vai piemērojamo tiesību aktu apiešanu, kurā var vainot nodokļu maksātāju, kam ir noteikts sods par reģistrēšanās neveikšanu (šajā ziņā skat. spriedumu *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 45., 46. un 54. punkts).
- 52 Šie paši principi ir spēkā attiecībā uz uzrēķiniem, kas, kaut arī tiem piemīt fiskālu sankciju raksturs, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, nedrīkst būt pārmērīgi salīdzinājumā ar nodokļu maksātāja pienākumu neizpildes smagumu.
- 53 Tādējādi uz pirmajiem diviem jautājumiem ir jāatbild, ka tiesiskās noteiktības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi tādos apstākļos, kādi pastāv pamatlietā, neaizliedz valsts nodokļu administrācijai pēc nodokļu revīzijas nolemt darījumiem piemērot PVN un noteikt nodokļu uzrēķina samaksas pienākumu, ar nosacījumu, ka šis lēmums ir pamatots ar skaidrām un precīzām tiesību normām un ka šīs administrācijas prakse nav bijusi tāda, kas uzmanīgam un saprātīgam uzņēmējam būtu varējusi radīt paļāvību, ka šis nodoklis šādiem darījumiem netiks piemērots, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai. Šādos apstākļos piemērotajiem nodokļu uzrēķiniem ir jāatbilst samērīguma principam.

Par trešo un ceturto jautājumu

- 54 Uzdodot trešo un ceturto jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīva 2006/112 nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts kā priekšnodoklis par precēm un pakalpojumiem, kuri ir izmantoti ar nodokli apliktajos darījumos, tiek atteiktas nodokļa maksātājam, kam savukārt ir jāmaksā nodoklis,

kuru tam būtu bijis jāsaņem, tikai tāpēc, ka tas nebija reģistrējies kā PVN maksātājs, kad veica šos darījumus, līdz brīdim, kad tas būs pienācīgi reģistrējies kā PVN maksātājs un būs iesniedzis nodokļu deklarāciju.

- 55 Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos ir precizēta tiesību uz atskaitīšanu rašanās un apjoms. Jāatgādina, ka saskaņā ar šīs direktīvas 167. pantu minētās tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.
- 56 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu veido neatņemamu PVN sistēmas sastāvdaļu un principā nav ierobežojamas, un tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus *Gabalfrisa* u.c., no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 43. punkts, kā arī *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30. un 31. punkts).
- 57 Šīs sistēmas mērķis ir pilnībā mazināt uzņēmējam maksājamā vai samaksātā PVN nastu visas saimnieciskās darbības laikā. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība ir apliekama ar PVN (šajā ziņā skat. spriedumus *Gabalfrisa* u.c., no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 44. punkts, kā arī *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 32. punkts).
- 58 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, lai gan nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības (šajā ziņā skat. spriedumus *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 63. punkts; *Uzodaépitő*, C-392/09, EU:C:2010:569, 39. punkts; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 42. un 43. punkts, kā arī *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38. punkts).
- 59 Līdz ar to, ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamā informācija, lai konstatētu, ka pamatprasības ir izpildītas, tā attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumus, kuru rezultātā šo tiesību izmantošanas iespējas tiktu izjauktas (skat. spriedumu *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 40. punkts).
- 60 Direktīvas 2006/112 214. pantā paredzētā reģistrācija par PVN maksātāju, kā arī šīs direktīvas 213. pantā noteiktais nodokļa maksātāja pienākums paziņot par savas darbības uzsākšanu, izmaiņām tajā un tās izbeigšanu, ir tikai formālas prasības kontroles veikšanai, kas nevar apdraudēt tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja ir izpildīti būtiskie nosacījumi, kas rada šīs tiesības (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 50. punkts; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, 32. punkts, un *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 32. punkts).
- 61 No tā īpaši izriet, ka PVN maksātājam nevar liegt izmantot tā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tāpēc, ka tas nav reģistrēts kā PVN maksātājs pirms iegādāto preču izmantošanas savas ar nodokļiem apliekamās saimnieciskās darbības nolūkā (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumu *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 51. punkts).
- 62 Turklāt pasākumi, ko dalībvalstis var veikt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu, lai nodrošinātu nodokļa pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nedrīkst ne pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, šo mērķu sasniegšanai, ne apdraudēt PVN neitralitāti (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus *Gabalfrisa* u.c., no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 52. punkts; *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 26. punkts; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 49. punkts, kā arī *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 36. un 37. punkts).

- 63 Tādējādi soda noteikšana par to, ka nodokļa maksātājs nav ievērojis grāmatvedības un deklarēšanas pienākumus, atsakot atskaitīšanas tiesības, nepārprotami pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu šo pienākumu piemērošanu, jo Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā paredzēt naudas sodu vai finansiālu sodu atbilstoši pārkāpuma smagumam. Minētā prakse arī pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu PVN pareizu iekasēšanu un novērstu krāpšanu Direktīvas 2006/112 273. panta nozīmē, jo tā var novest pie atskaitīšanas tiesību zaudēšanas, ja nodokļu administrācija izdara labojumu deklarācijā tikai pēc tiesību izbeigšanās termiņa, kurš ir nodokļu maksātāja rīcībā, lai atskaitītu nodokli (pēc analogijas skat. spriedumu *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 67. un 68. punkts).
- 64 Šajā gadījumā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatprasības attiecībā uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli ir izpildītas un ka nodokļu revīzijas laikā prasītāji pamatlietā tika uzskatīti par PVN maksātājiem. Šajos apstākļos tiesību atskaitīt PVN istenošanas atlikšana līdz brīdim, kad šie nodokļa maksātāji iesniedz pirmo šī nodokļa deklarāciju, tikai tāpēc vien, ka tie nebija reģistrēti kā PVN maksātāji brīdī, kad tie veica darījumus, kas ir apliekami ar PVN, ņemot vērā, ka šiem nodokļa maksātājiem ir jāmaksā arī attiecīgais nodoklis, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu.
- 65 No tā izriet, ka uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkoti Direktīva 2006/112 nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas ir samaksāts kā priekšnodoklis par precēm un pakalpojumiem, kuri ir izmantoti ar nodokli apliktajos darījumos, tiek atteiktas nodokļa maksātājam, kam savukārt ir jāmaksā nodoklis, kas tam būtu bijis jāsaņem, tikai tāpēc vien, ka tas nebija reģistrēts kā PVN maksātājs brīdī, kad tas veica šos darījumus, līdz brīdim, kad tas būs pienācīgi reģistrējies kā PVN maksātājs un būs iesniedzis nodokļu deklarāciju.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 66 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

- 1) **tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi tādos apstākļos, kādi pastāv pamatlietā, neaizliedz valsts nodokļu administrācijai pēc nodokļu revīzijas nolemt darījumiem piemērot pievienotās vērtības nodokli un noteikt nodokļu uzrēķina samaksas pienākumu, ar nosacījumu, ka šis lēmums ir pamatots ar skaidrām un precīzām tiesību normām un ka šīs administrācijas prakse nav bijusi tāda, kas uzmanīgam un saprātīgam uzņēmējam būtu varējusi radīt palāvību, ka šis nodoklis šādiem darījumiem netiks piemērots, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai. Šādos apstākļos piemērotajiem nodokļu uzrēķiniem ir jāatbilst samērīguma principam;**
- 2) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu tādos apstākļos, kādi pastāv pamatlietā, nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai kas ir samaksāts kā priekšnodoklis par precēm un pakalpojumiem, kuri ir izmantoti ar nodokli apliktajos darījumos, tiek atteiktas nodokļa maksātājam, kam savukārt ir jāmaksā nodoklis, kas tam būtu bijis jāsaņem, tikai tāpēc vien, ka tas nebija reģistrēts kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs brīdī, kad tas veica šos darījumus, līdz brīdim, kad tas būs pienācīgi reģistrējies kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs un būs iesniedzis nodokļu deklarāciju.**

[Paraksti]