



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2014. gada 6. februārī*

Direktīva 79/1072/EEK — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Nodokļa maksātāji, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī — PVN atmaksāšanas kārtība — Nodokļa maksātāji, kas ir izraudzījušies nodokļu pārstāvi saskaņā ar valsts noteikumiem, kuri ir pieņemti pirms pievienošanās Savienībai — Izslēgšana — Jēdziens “nodokļa maksātājs, kas nav reģistrēts attiecīgajā valstī” — Nosacījums par reģistrācijas neesamību — Nosacījums par preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas neesamību — Elektrības piegāde tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji — Direktīva 2006/112/EK — 171. pants

Lieta C-323/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel București* (Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 26. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 5. jūlijā, tiesvedībā

E.ON Global Commodities SE, iepriekš *E.On Energy Trading SE*,

pret

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți.

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: tiesnesis, kas pilda desmitās palātas priekšsēdētāja pienākumus, A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*] (referents),

ģenerāladvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Alekseev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 16. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *E.ON Global Commodities SE*, iepriekš *E.On Energy Trading SE*, vārdā – A. Duncea un A. Ionițoaei, avocați,
- Rumānijas valdības vārdā – R. H. Radu, kā arī A.-L. Crișan, R.-M. Giurescu un E. Gane, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Keppenne un L. Lozano Palacios, kā arī G.-D. Balan, 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 Padomes 1979. gada 6. decembra Astoto direktīvu 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem - kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.; turpmāk tekstā – “Astotā direktīva”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts strīdā starp *E.ON Global Commodities SE*, iepriekš *E.On Energy Trading SE* (turpmāk tekstā – “E.ON”), Vācijā reģistrētu sabiedrību, un *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Valsts nodokļu pārvaldības aģentūra) un *Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți* (Bukarestes Domes Publisko finanšu ģenerāldirekcija – Valsts teritorijā neregistrēto nodokļu maksātāju pārvaldes dienests) (turpmāk tekstā kopā – “nodokļu iestādes”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atmaksu, ko *E.ON* samaksājusi kā priekšnodokli saistībā ar savu darbību Rumānijā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112/EEK

- 3 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direktīvu 2007/75/EK (OV L 346, 13. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī.

– Noteikumi par elektrību

- 4 Saskaņā ar PVN direktīvas 15. panta 1. punktu elektrību saistībā ar PVN uzskata par materiālu īpašumu.
- 5 PVN direktīvas 38. pantā ir noteikts:

“1. Ja tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piegādā gāzi, izmantojot dabasgāzes sadales sistēmu, vai elektroenerģiju, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur ir minētā tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai piegādā gāzi vai elektroenerģiju, vai – ja nav šādas vietas vai pastāvīgas iestādes – tā pastāvīgās adreses vietu vai parasto dzīvesvietu.

2. Šā panta 1. punkta nozīmē “tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs” ir nodokļa maksātājs, kura galvenā darbības joma saistībā ar gāzes un elektroenerģijas pirkšanu ir šo produktu tālāpārdošana, un viņa paša patēriņš attiecībā uz minētajiem produktiem ir niecīgs.”

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 39. pantu:

“Ja uz elektroenerģijas piegādi vai gāzes piegādi, izmantojot dabasgāzes sadales sistēmu, neattiecas 38. pants, par piegādes vietu uzskata vietu, kur pircējs preces faktiski lieto un patērē.

Ja visu gāzi vai elektroenerģiju vai to daļu pircējs nav faktiski patērējis, tad šādas nepatērētas preces uzskata par lietotām un patērētām vietā, kur ir pircēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai preces tiek piegādātas. Ja nav šādas vietas vai pastāvīgas iestādes, tad uzskata, ka pircējs ir lietojis un patērējis preces vietā, kur ir viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta.”

– Noteikumi par PVN iekasējamību

7 Saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

8 Šīs direktīvas 193. pantā ir paredzēts, ka PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar minētās direktīvas 194.–199. un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.

9 PVN direktīvas 195. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN nolūkā ir identificēta dalībvalstī, kur maksājams nodoklis, un kurai preces piegādātas atbilstīgi 38. vai 39. pantā paredzētajiem nosacījumiem, ja piegādi veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī.”

– Noteikumi par iepriekš samaksāta PVN atskaitīšanu un atmaksāšanu

10 PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir paredzēts, ka, ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.

11 PVN direktīvas 169. panta a) punktā ir piebilsts, ka papildus 168. pantā minētajai atskaitīšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kas saistīti ar saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas ārpus dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī.

12 PVN direktīvas 170. pants ir formulēts šādi:

“Nodokļa maksātājiem, kuri [Astotās direktīvas] 1. panta un šīs direktīvas 171. panta nozīmē neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā viņi veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, ir tiesības uz nodokļa atmaksāšanu tiktāl, ciktāl preces vai pakalpojumus izmanto šādiem darījumiem:

a) darījumiem, kas minēti 169. pantā;

b) darījumiem, par kuriem saskaņā ar 194., 195., 196., 197. un 199. pantu nodokli maksā vienīgi pircējs vai pakalpojumu saņēmējs.”

- 13 PVN direktīvas 171. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, PVN atmaksā saskaņā ar [Astotajā direktīvā] paredzēto sīki izstrādāto īstenošanas kārtību.

Nodokļa maksātājus, kas minēti [Astotās direktīvas] 1. pantā un kas dalībvalstī, kurā tie veic preču un pakalpojumu iegādes vai preču importu, kam uzlikts nodoklis, ir veikuši vienīgi preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kuru saņēmējs saskaņā ar šīs direktīvas 194. līdz 197. pantu un 199. pantu ir noteikts par personu, kas atbildīga par nodokļa nomaksāšanu, minētās direktīvas piemērošanas nolūkā uzskata arī par nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību minētajā dalībvalstī.”

Astotā direktīva

- 14 No 2010. gada 1. janvāra Astotā direktīva ir atcelta ar Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvu 2008/9/EK, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112 paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV L 44, 23. lpp.). Ņemot vērā datumu, kad tika veikti pamatlīnētā aplūkotie darījumi, Astotā direktīva, kas bija spēkā līdz 2009. gada 31. decembrim, ir vienīgā pamatlīnētā piemērojamā direktīva.

- 15 Astotās direktīvas 1. pantā ir paredzēts:

“Šajā direktīvā “nodokļiem pakļauta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā” ir persona [..], kam [..] šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana, nedz arī, ja neeksistē šāda saimnieciskas darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums, pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta un kas [..] nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī, [izņemot atsevišķu transporta pakalpojumu un dažu citu pakalpojumu sniegšanu].”

- 16 Saskaņā ar Astotās direktīvas 2. pantu katra dalībvalsts, ievērojot Astotajā direktīvā paredzētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, PVN, kas maksāts par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāts par preču ieviešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumi ir izmantoti PVN direktīvas 169. panta a) punktā minētajos darījumos.
- 17 Astotās direktīvas 3. un 4. pantā ir uzskaitīta virkne nosacījumu, kas ir jāizpilda nodokļa maksātājam, kurš vēlas saņemt samaksātā PVN atmaksu.
- 18 Atbilstoši Astotās direktīvas 6. pantam dalībvalstis nedrīkst uzlikt 2. pantā minētajiem nodokļiem maksātājiem nekādus pienākumus papildus šīs direktīvas 3. un 4. pantā minētajiem, izņemot pienākumu īpašos gadījumos sniegt informāciju, kas vajadzīga, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots.

Rumānijas tiesības

- 19 Ar Likumu Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu (2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927; turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”) ir paredzēts Rumānijas tiesībās transponēt PVN direktīvu, kā arī Astoto direktīvu.
- 20 Nodokļu kodeksa 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā būtībā, līdzīgi kā PVN direktīvas 38. pantā, ir noteikts, ka par elektrības piegādes vietu tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, uzskata vietu, kur ir šī tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, [saimnieciskās darbības] pastāvīgā vieta.

- 21 Ar Nodokļu kodeksa 150. panta 1. punkta d) apakšpunktu ir paredzēts Rumānijas tiesībās transponēt PVN direktīvas 195. pantu, un tajā būtībā ir paredzēts, ka gadījumā, ja elektrību tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, kurš PVN nolūkā ir identificēts Rumānijā, piegādā nodokļa maksātājs, kurš nav reģistrēts Rumānijā, pat ja tas PVN nolūkā ir identificēts Rumānijā, PVN maksā tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs.
- 22 Nodokļu kodeksa 147.b panta ar nosaukumu “Nodokļa atmaksāšana nodokļa maksātājiem, kas PVN nolūkā nav identificēti Rumānijā” 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka samaksātā nodokļa atmaksāšanu tiesiskajā regulējumā noteiktajos apstākļos var pieprasīt “nodokļa maksātājs, kas PVN nolūkā nav identificēts un kam šajā nolūkā nav pienākuma identificēties Rumānijā, un kas ir reģistrējies citā dalībvalstī”.
- 23 Rumānijas valdības 2004. gada 22. janvāra Lēmuma Nr. 44, ar ko apstiprina Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumus (2004. gada 6. februāra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 112), 49. panta 3. punktā, redakcijā, kas ir piemērojama faktiskajiem apstākļiem pamatlietā, ir paredzēti šādi Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumi:
- “Nodokļu kodeksa 147.b panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais nodokļa maksātājs ir nodokļa maksātājs, kas 1. punktā paredzētajā laikposmā nav ne identificējies, ne arī viņam ir pienākums nodokļa maksāšanas nolūkā identificēties Rumānijā [..], kas nav reģistrēts Rumānijā un kam tajā arī nav saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas, un kas šajā laikposmā nav veicis nekādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu Rumānijā, izņemot:
- [..]
- b) preču piegādes un/vai pakalpojumu sniegšanu, ja ar to saistīto nodokli maksā minēto preču piegāžu un/vai pakalpojumu saņēmēji, saskaņā ar Nodokļu kodeksa 150. panta 1. punkta d) apakšpunktu [..].”
- 24 Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 151. panta 3. punktu, kas bija spēkā līdz 2006. gada 31. decembrim, personām, kuras ir reģistrētas valstī, kas nav Rumānija, un kuras veic preču piegādes, kas ir apliekamas ar nodokli šajā valstī, bija pienākums minētajā valstī izraudzīties nodokļu pārstāvi. Šis noteikums tika atcelts ar Rumānijas pievienošanos Eiropas Savienībai.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 25 *E.ON*, kas Rumānijas tirgū darbojas kopš 2005. gada oktobra, veic ar enerģijas pārdošanu saistītu darbību.
- 26 Lai izpildītu pienākumus, kas ir noteikti nodokļa maksātājiem, kuri ir reģistrēti valstī, kas nav Rumānija, saskaņā ar Nodokļu kodeksu tā redakcijā, kas bija spēkā līdz dienai, kad Rumānija pievienojās Savienībai, *E.ON* 2007. gada 1. janvārī izraudzījās *SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL*, kas kļuvusi par *RSM Hemmelrath Consulting SRL* (turpmāk tekstā – “*Haarmann*”), par nodokļu pārstāvi Rumānijā. *Haarmann* ir atbilstoši Rumānijas tiesībām dibināta juridiska persona, kuras [saimnieciskās darbības veikšanas] pastāvīgā vieta ir Bukarestē un kura PVN nolūkā ir identificēta Rumānijā.
- 27 *Haarmann* kā *E.ON* nodokļu pārstāvis ir noslēgusi līgumus ar Rumānijas juridiskajām personām. Laikā no 2005. gada 15. oktobra līdz 2006. gada 31. decembrim *Haarmann* kā nodokļu pārstāvis veica darbību *E.ON* vārdā, kas izpaudās kā elektrības piegādes darbības un atkārtotu rēķinu nosūtīšana par piegādes pakalpojumiem, attiecībā uz kuriem tā izrakstīja nodokļu rēķinus.

- 28 Tā kā pienākums izraudzīties nodokļu pārstāvi, kad Rumānija kļuva par Savienības locekli, tika atcelts, *Haarmann* no 2007. gada 1. janvāra pārtrauca izrakstīt nodokļu rēķinus *E.ON* vārdā. Tomēr *Haarmann* turpināja pārstāvēt *E.ON* Rumānijā, it īpaši attiecībā ar nodokļu iestādēm.
- 29 Laikā no 2007. gada 1. janvāra līdz 31. augustam *E.ON* mēģināja atskaitīt PVN, ko tā bija samaksājusi RON 5 118 071 apmērā, pamatojoties uz rēķiniem, kurus izrakstījuši tās tirdzniecības partneri – Rumānijas juridiskās personas – kā pakalpojumu sniedzēji. Minēto summu veido:
- RON 2 466 611 kā PVN par enerģētikas ogļu pārveides pakalpojumiem, ko sniegusi Rumānijas termoelektrocentrāle;
 - RON 2 612 888 kā PVN par akmeņogļu piegādes pakalpojumiem pa dzelzceļu, ko sniegusi Rumānijas pārvadājumu sabiedrība;
 - RON 97 kā PVN par muitas pakalpojumiem, un
 - RON 38 475 kā PVN par elektroenerģijas pārvades pakalpojumiem, ko sniegusi elektrotīkla pārvaldības sabiedrība.
- 30 *Haarmann* kā *E.ON* pārstāvis 2007. gada aprīlī, jūlijā, augustā un septembrī nodokļu iestādēm iesniedza četras PVN deklarācijas, kas attiecīgi attiecās uz 2007. gada martu, jūniju, jūliju un augustu, lai saņemtu PVN atskaitījumu, kas atbilst minētajām summām.
- 31 Pēc šo deklarāciju iesniegšanas *Haarmann* tika veikta daļēja nodokļa pārbaude par laikposmu no 2005. gada 19. oktobra līdz 2007. gada 31. augustam.
- 32 Nodokļu iestādes savā 2008. gada 21. maijā sagatavotajā ziņojumā atteicās pieņemt atskaitījumu RON 5 118 071 apmērā saistībā ar darījumiem, kas veikti, sākot no 2007. gada 1. janvāra. Tās būtībā uzskatīja, ka saskaņā ar Nodokļu kodeksa, kas ir spēkā kopš 2007. gada 1. janvāra, 150. panta 1. punkta d) apakšpunktu *E.ON* Rumānijā vairs nav jāmaksā PVN par enerģijas piegādes darījumiem, kas nozīmē, ka tā par minētajiem darījumiem Rumānijā vairs rēķinos neiekļauj un neiekasē PVN, jo no šī datuma šis pienākums ir uzlikts piegādes saņēmējam. Līdz ar to, tā kā tā Rumānijā neveic nekādu darbību, par kuru būtu jāmaksā PVN, tās nodokļu pārstāvim neesot bijis tiesību atskaitīt PVN saistībā ar iegādēm, kas veiktas, lai piegādātu elektrību pēc 2007. gada 1. janvāra. Turklāt sava nodokļu pārstāvja saglabāšana Rumānijā un darījumu veikšana ar tā starpniecību kopš 2007. gada 1. janvāra vairs neesot bijusi likumā paredzēta iespēja.
- 33 Pamatojoties uz nodokļu pārbaudes ziņojumu, nodokļu iestādes 2008. gada maijā izdeva paziņojumu par papildu PVN iekasēšanu.

Pirmā tiesvedība

- 34 *E.ON* šo paziņojumu par nodokli apstrīdēja. Pēc nodokļu iestādēs iesniegtās sūdzības noraidīšanas *E.ON* iesniedza prasību *Curtea de Apel București* [Bukarestes Apelācijas tiesā], kas tika apmierināta. Paziņojums par nodokli tika atcelts saistībā ar summu RON 5 118 071 apmērā un nodokļu iestādēm tika piespriests atmaksāt šo summu *E.ON*.
- 35 Izskatot nodokļu iestāžu iesniegto apelācijas sūdzību, *Înalta Curte de Casație și Justiție* [Kasācijas tiesa] grozīja *Curtea de Apel București* spriedumu un ar 2011. gada 8. februāra spriedumu galīgi noraidīja *E.ON* prasību kopumā. Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu sagatavošanas dienā šī sprieduma pamatojums vēl nebija zināms.

Otrā tiesvedība

- 36 Tā kā nodokļu iestādes neatzina *E.ON* tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, tā 2008. gada 30. jūnijā iesniedza lūgumu atmaksāt PVN RON 5 118 071 apmērā, pamatojoties uz Astoto direktīvu, kā arī Nodokļu kodeksa 147.b panta 1. punkta a) apakšpunktu, ar ko to ir paredzēts transponēt Rumānijas tiesībās un kurš attiecas uz 2007. kalendāro gadu.
- 37 Ar 2009. gada 29. janvāra lēmumu nodokļu iestādes noraidīja šo atmaksāšanas lūgumu, uzskatot, ka attiecīgajā laikposmā – no 2007. gada janvāra līdz augustam – *E.ON* nav ievērojusi prasības, kas izriet no Nodokļu kodeksa 147.b panta 1. punkta a) apakšpunkta, ņemot vērā, ka atmaksāšana saskaņā ar šo noteikumu attiecas uz nodokļa maksātājiem, kas Rumānijā nav identificēti un kam nav pienākuma būt identificētiem PVN nolūkā, kaut gan *E.ON* Rumānijā saistībā ar nodokļiem turpināja pārstāvēt *Haarmann* un tādējādi *E.ON* faktiski Rumānijā bija identificēta PVN nolūkā.
- 38 Administratīvā sūdzība par šo lēmumu tika noraidīta, jo nodokļu iestādes uzskatīja, ka Astotās direktīvas noteikumu piemērošana esot zaudējusi priekšmetu saistībā ar PVN nolūkā identificētiem valsts teritorijā neregistrētiem uzņēmumiem, kas saņem PVN atskaitījumus par veiktajiem darījumiem.
- 39 *E.ON* par 2009. gada 29. janvāra nolēmumu cēla prasību *Curtea de Apel București*, būtībā norādot, ka pretēji tam, ko apgalvo nodokļu iestādes, Astotajā direktīvā nav paredzēts nosacījums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam Rumānijā nav jābūt identificētam, ne arī tam ir pienākums būt identificētam PVN nolūkā, lai varētu saņemt samaksātā PVN atmaksu. Nodokļu iestādes nav paudušas savu procesuālo nostāju iesniedzējtiesā.
- 40 Šādos apstākļos *Curtea de Apel București* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai nodokļa maksātāju, kura galvenais birojs atrodas kādā [..] Savienības dalībvalstī, kas nav Rumānija, kurš PVN vajadzībām ir identificējis nodokļu pārstāvi Rumānijā, ievērojot to valsts tiesību aktu noteikumus, kuri bija spēkā pirms Rumānijas iestāšanās [..] Savienībā, var uzskatīt par “nodokļa maksātāju, kas nav reģistrēts valsts teritorijā” saskaņā ar [Astotās direktīvas] 1. pantu?
 - 2) Vai prasība, ka juridiskajai personai nav jābūt identificētai PVN vajadzībām, kas noteikta 147.b panta 1. punkta a) apakšpunktā [Nodokļu kodeksā], ar ko transponē [Astotās] direktīvas normas, ir papildu nosacījums tiem, kas konkrēti regulēti Astotās direktīvas 3. un 4. pantā, un, ja atbilde ir apstiprinoša, vai tāds papildu nosacījums ir atļauts, ņemot vērā [Astotās] direktīvas 6. pantu?
 - 3) Vai Astotās direktīvas 3. un 4. panta noteikumi var radīt tiešas sekas, proti, vai minētajās normās konkrēti regulēto nosacījumu izpilde piešķir Rumānijas teritorijā neregistrētai juridiskajai personai, ievērojot 1. pantu, tiesības uz PVN atmaksāšanu neatkarīgi no to īstenošanas formas valsts tiesību aktos?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 41 Uzdotot trīs jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Astotās direktīvas noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka tam, ka nodokļa maksātājs, kas ir reģistrēts kādā dalībvalstī un kas ir piegādājis elektrību citā dalībvalstī, izraugās nodokļu pārstāvi, kas šajā otrajā valstī ir identificēts PVN nolūkā, ir tādas sekas, ka šis nodokļa maksātājs nevar atsaukties uz Astoto direktīvu šajā pēdējā valstī, lai iegūtu iepriekš samaksātā PVN atmaksu.

- 42 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Astotās direktīvas 1. pantā būtībā ir paredzēti divi kumulatīvi nosacījumi, kas ir jāizpilda, lai nodokļa maksātājs varētu tikt uzskatīts par tādu, kas nav reģistrēts attiecīgajā valstī, un tādējādi saņemt tiesības uz atmaksu saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu. Pirmkārt, attiecīgajam nodokļa maksātājam nedrīkst būt nekāda uzņēmuma dalībvalstī, kurā tas mēģina atsaukties uz šo atmaksu. Otrkārt, tas nedrīkst būt veicis preču piegādes vai sniedzis pakalpojumus, ja par piegādes vai sniegšanas vietu tiek uzskatīta šī dalībvalsts, izņemot īpaši norādītus pakalpojumus.
- 43 Jāpiebilst, ka atbilstoši Astotās direktīvas 6. pantam dalībvalstis šīs direktīvas 2. pantā minētajiem nodokļu maksātājiem nedrīkst uzlikt nekādus pienākumus papildus šīs direktīvas 3. un 4. pantā minētajiem, izņemot pienākumu īpašos gadījumos sniegt informāciju, kas ir vajadzīga, lai noteiktu, vai atmaksāšanas iesniegums ir pamatots.
- 44 Jāpārbauda šie divi šī sprieduma 42. punktā norādītie nosacījumi.

Par nosacījumu, kas ir saistīts ar uzņēmuma neesamību attiecīgajā dalībvalstī

- 45 Kā to ir darījušas visas ieinteresētās personas, kas ir paudušas apsvērumus Tiesā, ir jākonstatē, ka tas, ka nodokļa maksātājam, kas ir reģistrēts kādā dalībvalstī, ir nodokļu pārstāvis, kas citā dalībvalstī ir identificēts PVN nolūkā, nevar būt līdzvērtīgs uzņēmuma iegādei šajā dalībvalstī Astotās direktīvas 1. panta nozīmē.
- 46 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai uzņēmums varētu tikt uzskatīts par tādu, ar kuru ir saistītas nodokļa maksātāja preču piegādes vai pakalpojumu sniegšana, šim uzņēmumam ir jābūt pietiekami pastāvīgam un tam ir jābūt tādai struktūrai, kas no personāla un tehnisko resursu viedokļa rada iespēju patstāvīgi veikt attiecīgos darījumus (šajā ziņā skat. 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-190/95 *ARO Lease, Recueil*, I-4383. lpp., 16. punkts, un 1998. gada 7. maija spriedumu lietā C-390/96 *Lease Plan, Recueil*, I-2553. lpp., 24. punkts).
- 47 Nodokļu pārstāvja izraudzīšanās vien nav pietiekama, lai attiecīgais nodokļa maksātājs tiktu uzskatīts par tādu, kam ir pietiekami pastāvīga struktūra un savs personāls, kuram ir uzdots tās saimnieciskās darbības pārvaldība.
- 48 No tā izriet, ka valsts tiesību akti, kuros nodokļu pārstāvja esamība ir pielīdzināta uzņēmumam attiecīgajā valstī Astotās direktīvas 1. panta nozīmē, ir pretrunā šai pēdējai tiesību normai.

Par nosacījumu, kas ir saistīts ar preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas neesamību attiecīgajā dalībvalstī

- 49 No šī sprieduma 42. punktā atgādinātā Astotās direktīvas 1. panta formulējuma izriet, ka tiesības uz atmaksu, kas šajā direktīvā ir paredzētas nodokļa maksātājiem, ir atkarīgas arī no tā, vai attiecīgajā laikposmā persona, kas lūdz atmaksāt minēto PVN, nav veikusi nekādu preču piegādi, vai nav sniegusi nekādus pakalpojumus, par kuru piegādes vai sniegšanas vietu tiek uzskatīta šī valsts.
- 50 Lai novērtētu, vai tāda situācija, kāda tiek aplūkota pamatlietā, atbilst šādai prasībai, vispirms ir jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 38. panta 1. punktu, ja “tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs”, piegādā elektroenerģiju šī panta 2. punkta nozīmē, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur ir tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta.
- 51 Pēc tam elektrība saskaņā ar PVN direktīvas 15. panta 1. punktu PVN nolūkā tiek pielīdzināta materiālam īpašumam, līdz ar to nevar būt piemērojams neviens no izņēmumiem, kas attiecas uz atsevišķu pakalpojumu sniegšanu un kas ir paredzēti Astotās direktīvas 1. pantā.

- 52 Visbeidzot, saskaņā ar PVN direktīvas 171. panta 1. punkta otro daļu Astotās direktīvas 1. pantā paredzētie nodokļa maksātāji, kas attiecīgajā dalībvalstī ir veikuši tikai tādas preču piegādes, attiecībā uz kurām šo darījumu adresāts ir ticis izraudzīts par nodokļa parādnieku saskaņā ar PVN direktīvas 195. pantu, Astotās direktīvas piemērošanas nolūkā arī tiek uzskatīti par nodokļa maksātājiem, kas nav reģistrēti šajā dalībvalstī. Šis 195. pants ir īpaši piemērojams elektrības piegādei tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji un kas PVN nolūkā ir identificēti dalībvalstī, kurā ir jāmaksā nodoklis, un kam preces tiek piegādātas PVN direktīvas 38. pantā paredzētajos apstākļos.
- 53 Pretēji Rumānijas valdības izvirzītajai argumentācijai tādas sabiedrības kā *E.ON* identifikācija PVN nolūkā Rumānijā ar nodokļu pārstāvja starpniecību valsts tiesību sistēmā nevar pamatoti tikt uzskatīta par tādu, kas pierāda, ka šāda sabiedrība faktiski ir veikusi preču piegādes vai sniegusi pakalpojumus šajā dalībvalstī Astotās direktīvas 1. panta nozīmē. Patiesībā no šī panta, kā arī no PVN direktīvas 171. panta skaidri izriet, ka, lai izslēgtu tiesības uz atmaksu atbilstoši Astotajai direktīvai, ir jākonstatē ne vien spēja veikt darījumus, kas ir apliekami ar nodokli valstī, kurā ir iesniegts atmaksāšanas lūgums, bet faktiskā šādu darījumu veikšana.
- 54 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkojamajā situācijā *E.ON* faktiski var tikt uzskatīta par tādu, kas nav veikusi preču piegādes vai sniegusi pakalpojumus, par kuru piegādes vai sniegšanas vietu tiek uzskatīta Rumānija Astotās direktīvas 1. panta nozīmē.
- 55 Turklāt, runājot par Rumānijas valdības tiesas sēdē aizstāvēto tēzi, saskaņā ar kuru *E.ON*, saglabājot savu nodokļu pārstāvi, esot radījusi juridisku nepilnību, tādējādi zaudējot jebkādu iespēju saņemt PVN atmaksu, ir jāatgādina, ka, lai arī attiecīgo elektrības piegāžu rezultātā Astotā direktīva kļūst nepiemērojama, iepriekš samaksātā PVN atskaitīšana principā ir jāveic, ja ir izpildītas būtiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis dažas formālās prasības. Nodokļu neitralitātes princips nepieļauj sodu, kas izpaužas kā atteikums atzīt tiesības uz atmaksāšanu vai atskaitīšanu (skat. 2012. gada 12. jūlija spriedumu lietā *C-284/11 EMS-Bulgaria Transport*, 71. un 77. punkts; pēc analogijas skat. arī 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā *C-146/05 Collée*, Krājums, I-7861. lpp., 31. punkts).
- 56 Visbeidzot, runājot par jautājumu, ko iesniedzējtiesa ir uzdevusi ar savu trešo jautājumu, ir jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru visos gadījumos, kad direktīvas noteikumi to satura ziņā šķiet beznosacījumu un pietiekami precīzi, privātpersonām ir pamats uz tiem atsaukties valsts tiesās pret valsti vai nu tad, kad tā noteiktajos termiņos šo direktīvu nav transponējusi valsts tiesībās, vai arī tad, kad tā to ir transponējusi nepareizi (skat. 2012. gada 19. decembra spriedumu lietā *C-549/11 Orfey Bulgaria*, 51. punkts un tajā minētā judikatūra). Jākonstatē, ka iepriekš aplūkotās tiesību normas, it īpaši Astotās direktīvas 1., 3. un 4. pants, kā arī PVN direktīvas 171. un 195. pants, atbilst minētajiem nosacījumiem.
- 57 Ņemot vērā visus šos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Astotās direktīvas noteikumi, aplūkoti kopā ar PVN direktīvas 38., 171. un 195. pantu, ir interpretējami tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kas ir reģistrēts kādā dalībvalstī un kas ir veicis elektrības piegādes tirgotājiem, kuri ir nodokļa maksātāji un kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, ir tiesības atsaukties uz Astoto direktīvu šajā otrajā valstī, lai iegūtu iepriekš samaksātā PVN atmaksu. Šīs tiesības neizslēdz tas vien, ka ir izraudzīts nodokļu pārstāvis, kas PVN nolūkā ir identificēts šajā pēdējā valstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospiež:

Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī, noteikumi, aplūkoti kopā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direktīvu 2007/75/EK, 38., 171. un 195. pantu, ir interpretējami tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kas ir reģistrēts kādā dalībvalstī un kas ir veicis elektrības piegādes tirgotājiem, kuri ir nodokļa maksātāji un kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, ir tiesības atsaukties uz Astoto direktīvu 79/1072 šajā otrajā valstī, lai iegūtu iepriekš samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu. Šīs tiesības neizslēdz tas vien, ka ir izraudzīts nodokļu pārstāvis, kas pievienotās vērtības nodokļa nolūkā ir identificēts šajā pēdējā valstī.

[Paraksti]