



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2015. gada 9. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) —
Direktīva 2006/112/EK — 273. un 287. pants — Nodokļa maksātāja pienākums pēc savas ierosmes
reģistrēties kā PVN maksātājam — Veterinārijas pakalpojumu apliekamība ar nodokli —
Tiesiskās noteiktības princips — Tiesiskās palāvības aizsardzības princips

Lietā C-144/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunalul Maramureș* (Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 17. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 26. martā, tiesvedībā

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

pret

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș .

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 M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei* vārdā – R. D. Apan, advokāts,
- Rumānijas valdības vārdā – R.-H. Radu, kā arī D. M. Bulancea un A. G. Vacaru, pārstāvji,
- Grieķijas valdības vārdā – K. Nasopoulou un I. Kotsoni, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – R. Lyal un L. Nicolae, pārstāvji,

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

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

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.), kas grozīta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES (OV 2010, L 10, 14. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 273. pantu un 287. panta 18. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei* (*Dr. Andrei Tomoiagă* veterinārā prakse, turpmāk tekstā – “veterinārā prakse”) un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș* (Klužas Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, ko pārstāv Maramurešas provinces Valsts finanšu administrācija, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksu saistībā ar veterināro aprūpi, kas sniegta laikposmā no 2007. gada 1. oktobra līdz 2010. gada 31. decembrim.

Atbilstošās tiesību normas

Direktīva 2006/112

- 3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

- c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.”

- 4 Šīs direktīvas 132. panta 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

- b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, [..]
- c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;

[..].”

- 5 Atbilstoši minētās direktīvas 213. panta 1. punktam:

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

[..].”

- 6 Šīs pašas 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 [...]”

- 7 Direktīvas 2006/112 250. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.”

- 8 Šīs direktīvas 273. panta pirmā daļa ir formulēta 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.”

- 9 Minētās direktīvas 287. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā:

[..]

- 18) Rumānija: 35 000 [euro].”

Rumānijas tiesības

- 10 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”) 141. pantā, kas attiecas uz atbrīvojumiem no nodokļa par darījumiem, kuri ir veikti valstī, bija paredzēts:

“(1) No [PVN] ir atbrīvoti šādi darījumi vispārējās interesēs:

- a) slimnīcas un medicīniskā aprūpe, tostarp veterinārā aprūpe, un ar to cieši saistītas darbības [...]”

- 11 Nodokļu kodeksa, kas grozīts ar Likumu Nr. 343/2006 (2006. gada 1. augusta *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 662), kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī, 141. pantā ir noteikts:

“(1) No nodokļa ir atbrīvoti šādi darījumi vispārējās interesēs:

- a) slimnīcas un medicīniskā aprūpe un ar to cieši saistītas darbības [...]”

- 12 Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 152. pantu, kas ir grozīts ar Likumu Nr. 343/2006:

“(1) Rumānijā reģistrēts nodokļa maksātājs, kura ikgadējais deklarētais vai gūtais apgrozījums nepārsniedz EUR 35 000 sliekšni [...], var lūgt atbrīvojumu no nodokļa, turpmāk saukts par “īpašo atbrīvojumu režīmu”, attiecībā uz 126. panta 1. punktā paredzētajiem darījumiem [...].

[..]

(6) Nodokļa maksātājam, kam piemēro īpašo atbrīvojumu režīmu un kura apgrozījums, kas ir paredzēts 2. punktā, pārsniedz vai ir vienāds ar atbrīvojuma sliekšni kalendārajā gadā, ir jāreģistrējas kā PVN maksātājam saskaņā ar 153. pantu desmit dienu laikā no dienas, kad ir sasniegts vai pārsniegts minētais sliekšnis. [...] Īpašais atbrīvojumu režīms ir piemērojams līdz dienai, kad ir veikta reģistrēšanās kā PVN maksātājam saskaņā ar 153. pantu. Ja attiecīgais nodokļa maksātājs neregistrējas kā PVN maksātājs vai reģistrējas novēloti, kompetentajām nodokļu iestādēm ir tiesības noteikt tam pienākumus samaksāt nodokli un attiecīgus papildu pienākumus, sākot no dienas, kad tam bija jāreģistrējas kā PVN maksātājam saskaņā ar 153. pantu.

[..]”

- 13 Nodokļu kodeksa 153. pants, kas grozīts ar Likumu Nr. 343/2006, ir formulēts šādi:

“(1) Rumānijā reģistrētam nodokļa maksātājam, [...] kas veic vai kam ir nodoms veikt saimniecisku darbību, kura ir saistīta ar darījumiem, kas ir apliekami ar un/vai atbrīvoti no PVN ar tiesībām uz atskaitījumu, ir jāpieprasa sava reģistrācija par PVN maksātāju kompetentajā nodokļu iestādē šādā kārtībā:

a) pirms šādu darījumu veikšanas šādos gadījumos:

1. ja tas deklarē, ka gūs apgrozījumu, kas ir vienāds ar vai lielāks nekā atbrīvojuma sliekšnis, kurš ir paredzēts 152. panta 1. punktā, kas attiecas uz īpašo mazo uzņēmumu atbrīvojumu režīmu;
2. ja tas deklarē, ka gūs apgrozījumu, kas ir mazāks nekā atbrīvojuma sliekšnis, kurš ir paredzēts 152. panta 1. punktā, bet izvēlas parastā PVN režīma piemērošanu;

[..]

(7) Ja persona, kurai ir pienākums reģistrēties saskaņā ar 1., 2., 4. vai 5. punktu, to nelūdz darīt, kompetentās nodokļu iestādes pēc savas ierosmes veic šīs personas reģistrāciju par PVN maksātāju.

[..]”

- 14 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), redakcijā, kas bija spēkā no 2007. gada 1. jūlija līdz 2009. gada 31. decembrim, pielikumā bija noteikts:

“Piemērošanas kārtība:

[..]

24. Nodokļu kodeksa 141. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums:

- a) ir piemērojams darījumiem, kas ir cieši saistīti ar slimnīcas aprūpi, kā arī medicīnisko aprūpi, tostarp zāļu, pārsēju, protēžu un ar tām saistītu materiālu piegādi, ortopēdisko produktu un citu līdzīgu produktu piegādi pacientiem aprūpes laikā, kā arī uztura un uzturēšanās nodrošināšanu pacientiem viņu slimnīcas vai medicīniskās aprūpes laikā;
- b) nav piemērojams pārsēju, medicīnisko protēžu un ar tām saistītu materiālu, ortopēdisko produktu un citu produktu piegādei, kas nav veikta medicīniskās vai slimnīcas aprūpes ietvaros, piemēram tādai, ko ir veikušas aptiekas, pat ja tās atrodas slimnīcas un klīnikas telpās un/vai tās pārvalda minētā iestāde.

[..]”

- 15 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. No 2010. gada 1. janvāra šajos noteikumos ir paredzēts:

“Piemērošanas kārtība:

24. (1) Nodokļu kodeksa 141. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums:

[..]

- c) nav piemērojams veterinārajiem pakalpojumiem saskaņā ar spriedumu [Komisija/Itālija (122/87, EU:C:1988:256)], ko ir taisījusi Eiropas Savienības Tiesa].

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 16 Pēc nodokļu revīzijas nodokļu administrācija 2011. gada maijā pieprasīja veterinārajai praksei samaksāt PVN kopā ar uzrēķinu un procentiem saistībā ar veterinārajiem pakalpojumiem, ko tā bija sniegusi laikposmā no 2007. gada 1. oktobra līdz 2010. gada 31. decembrim.
- 17 Veterinārā prakse šo lēmumu apstrīdēja *Tribunalul Maramureș* (Maramurešas tiesa) tāpēc, ka līdz 2010. gada 1. janvārim Rumānijas tiesību aktos šīs darbības bija atbrīvotas no PVN, vai vismaz tāpēc, ka šajā ziņā pastāvēja šaubas, ko ļāva kliegt tikai Noteikumi Nr. 1620/2009, kas stājās spēkā 2010. gada 1. janvārī.
- 18 Nodokļu administrācija savukārt norāda, ka šis atbrīvojums vairs nebija piemērojams kopš 2007. gada 1. janvāra, kad stājās spēkā Likums Nr. 343/2006, ar ko veterinārijas darbības tika svītrotas no to pakalpojumu saraksta, kuri ir atbrīvoti no PVN. Turklāt šī administrācija apgalvo, ka Noteikumi Nr. 1620/2009 katrā ziņā nevarēja grozīt augstāka spēka valsts tiesību normu, proti, leģislatīva līmeņa dokumentu, un ka šie noteikumi tikai izskaidroja piemērojamo tiesisko režīmu.
- 19 Iesniedzējtiesa šaubās par pienākumiem, kas pamatlietas kontekstā ir nodokļu iestādēm saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu, un it īpaši par to, vai šis pants nodokļu administrācijai uzliek pienākumu pēc savas ierosmes nodokļa maksātāju reģistrēt kā PVN maksātāju kopš brīža, kad ieinteresētā persona ir iesniegusi nodokļu deklarācijas, kuras atklāj, ka tās ienākumi pārsniedz atbrīvojuma no PVN sliekšni.

20 Šī tiesa vēlas noskaidrot arī to, vai tiesiskās noteiktības princips nepieļauj, ka PVN samaksa tiek pieprasīta tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlietā, kad nodokļu administrācija nav ievērojusi šo pienākumu nodokļa maksātāju pēc savas ierosmes reģistrēt kā PVN maksātāju, ne arī faktiski šo nodokli ir piemērojusi veterinārajiem pakalpojumiem laikposmā no 2007. gada 1. oktobra līdz 2010. gada 31. decembrim. Iesniedzējtiesa arī vēlas noskaidrot, kādi secinājumi ir izdarāmi no tā, ka spriedums Komisija/Itālija (122/87, EU:C:1988:256) šajā pašā laikposmā nebija publicēts rumāņu valodā.

21 Šādos apstākļos *Tribunalul Maramureș* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas [2006/112] 273. pants un 287. panta 18. punkts ir interpretējami tādējādi, ka valsts nodokļu iestādei bija pienākums PVN nolūkā reģistrēt nodokļa maksātāju un noteikt tam pienākumu maksāt nodokli un ar to saistītos papildu pienākumus tāpēc, ka bija pārsniegts atbrīvojuma no nodokļa sliekšnis, sākot no dienas, kad nodokļa maksātājs kompetentajai nodokļu iestādei iesniedza nodokļu deklarācijas, no kurām izriet, ka ir pārsniegts atbrīvojuma no PVN samaksas sliekšnis?

2) Gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tiesiskās noteiktības princips pieļauj tādu valsts praksi, uz kuru pamatojoties nodokļu iestāde ar atpakaļejošu spēku nodokļa maksātājam nosaka pienākumu maksāt PVN tāpēc, ka veterinārie pakalpojumi nav atbrīvoti no PVN samaksas un atbrīvojuma sliekšnis ir pārsniegts situācijā, kad:

- nodokļu iestāde pēc savas ierosmes nav reģistrējusi nodokļa maksātāju kā PVN maksātāju un tam nav noteikusi pienākumu maksāt PVN, sākot no dienas, kad nodokļa maksātājs iesniedza nodokļu deklarācijas, no kurām izriet, ka ir pārsniegts atbrīvojuma sliekšnis, bet tikai vēlāk – pēc tam, kad ar Noteikumiem Nr. 1620/2009 tika grozīti Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumi, paredzot, ka Nodokļu kodeksa 141. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums nav piemērojams veterinārajiem pakalpojumiem, kā tas izriet no sprieduma [Komisija/Itālija (122/87, EU:C:1988:256)], un attiecībā uz laikposmu pirms attiecīgajiem grozījumiem;
- nodokļu iestāde par atbrīvojuma sliekšņa pārsniegšanu no nodokļa maksātāja iesniegtajām nodokļu deklarācijām uzzināja, pirms ar Noteikumiem Nr. 1620/2009 iepriekš izklāstītajā veidā tika grozīti Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumi;
- pirms Noteikumu Nr. 1620/2009 pieņemšanas nodokļu iestāde savas kompetences jomā – kurā ietilpst arī nodokļa maksātājs, uz kuru attiecas pamatliesa, – nav pieņēmusi administratīvus nodokļu aktus, lai konstatētu, ka nodokļa maksātāji, kam ir veterinārās prakses statuss, nav reģistrējušies kā PVN maksātāji pēc tam, kad tika pārsniegts atbrīvojuma no PVN samaksas sliekšnis, un lai tā rezultātā noteiktu tiem pienākumu maksāt nodokli, un
- attiecībā uz laikposmu, pirms tika pieņemti un stājās spēkā Noteikumi Nr. 1620/2009, spriedums Komisija/Itālija [(122/87, EU:C:1988:256)] nekādā veidā nebija publicēts rumāņu valodā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 22 Uzdodot savu pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 273. panta pirmā daļa uzliek dalībvalstīm pienākumu pēc savas ierosmes PVN iekasēšanas nolūkā reģistrēt nodokļa maksātāju, pamatojoties tikai uz nodokļu deklarācijām, kas nav tās, kuras attiecas uz šo nodokli, lai gan tās ir ļāvušas konstatēt, ka nodokļa maksātājs ir pārsniedzis atbrīvojuma no minētā nodokļa samaksas sliekšni.
- 23 Jāatgādina, pirmkārt, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 287. panta 18. punktu, uz ko iesniedzējtiesa atsaucas savā pirmajā jautājumā, Rumānijai ir tiesības piešķirt atbrīvojumu no PVN nodokļa maksātājiem, kuru ikgadējais apgrozījums nepārsniedz EUR 35 000.
- 24 Otrkārt, Direktīvas 2006/112 273. panta pirmajā daļā ir precizēts, ka dalībvalstis var uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar noteikumu, ka šādas saistības tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.
- 25 Tiesa precizēja, ka no šīs tiesību normas, kā arī no Direktīvas 2006/112 2. panta un 250. panta 1. punkta un LES 4. panta 3. punkta izriet, ka katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apmērā tās teritorijā un cīnītos pret krāpšanu (šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. un 46. punkts, kā arī *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts).
- 26 No tā īpaši izriet, ka dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājamais nodoklis (skat. spriedumus Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts; *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, 21. punkts, un *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 52. punkts).
- 27 Tomēr no šiem apsvērumiem nevar secināt, ka dalībvalstīm ir pienākums pēc savas ierosmes nodokļa maksātāju reģistrēt kā PVN maksātāju, sākot no to nodokļu deklarāciju iesniegšanas, kas nav tās, kuras attiecas uz šo nodokli, bet kas ļauj konstatēt, ka ir pārsniegts atbrīvojuma no šī nodokļa samaksas sliekšnis.
- 28 Pirmkārt, lai gan Direktīvas 2006/112 214. panta 1. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis veic pasākumus, kas ir vajadzīgi, lai nodokļa maksātājus reģistrētu kā PVN maksātājus, jāsecina, ka saskaņā ar šīs direktīvas 213. panta 1. punktu ieinteresētajai personai jāpaziņo par tās darbības kā nodokļa maksātāja uzsākšanu, izmaiņām un izbeigšanu. Turklāt Tiesa arī uzskatīja, ka no minētās direktīvas 214. panta 1. punkta formulējuma izriet, ka dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība, veicot pasākumus, lai nodrošinātu nodokļa maksātāju reģistrāciju par PVN maksātājiem (skat. spriedumu *Ablesio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 22. punkts).
- 29 Otrkārt, dalībvalstīm ir jānodrošina nodokļa maksātājiem noteikto pienākumu ievērošana, un šajā ziņā tām ir zināma rīcības brīvība, tostarp attiecībā uz to, kā ir izmantojami to rīcībā esošie līdzekļi (skat. spriedumus Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 38. punkts, un *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, 22. punkts), ar nosacījumu, ka tās nodrošina Eiropas Savienības pašas resursu efektīvu iekasēšanu un neizraisa būtiskas atšķirības attieksmē pret nodokļa maksātājiem – vai nu vienas dalībvalsts iekšienē, vai arī visās dalībvalstīs (spriedums Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, 39. punkts).

- 30 No iepriekš izklāstītā izriet, ka, lai gan Direktīvā 2006/112 ir prasīts, ka dalībvalstīm ir jāveic visi pasākumi, kas ir vajadzīgi, lai attiecīgā gadījumā pēc savas ierosmes nodokļa maksātāju reģistrētu kā PVN maksātāju, tajā tām nav uzlikts pienākums veikt leģislatīvus un administratīvus pasākumus, kuri var nodrošināt, ka, izskatot nodokļu deklarācijas, kas nav tās, kuras attiecas uz PVN, vienlaikus tiek pārbaudīts, vai ir izpildīti nodokļa maksātāja pienākumi saistībā ar šo nodokli, lai gan šajās deklarācijās ne vienmēr ir ietverti visi dati, kas var tikt sniegti PVN deklarācijā saskaņā ar Direktīvas 2006/112 250. panta 1. punktu un kas ir vajadzīgi šī nodokļa noteikšanai.
- 31 Šajos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 273. panta pirmā daļa dalībvalstīm neuzliek pienākumu pēc savas ierosmes reģistrēt nodokļa maksātāju kā PVN maksātāju, pamatojoties tikai uz nodokļu deklarācijām, kas nav tās, kuras attiecas uz šo nodokli, lai gan tās ļāva konstatēt, ka nodokļa maksātājs ir pārkāpis atbrīvojuma no minētā nodokļa samaksas sliekšni.

Par otro jautājumu

- 32 Uzdodot otro jautājumu, tiesa būtībā jautā, vai tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi pieļauj, ka valsts nodokļu administrācija nolemj, ka tādos apstākļos, kādi ir aplūkoti pamatlietā, par veterinārajiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN.
- 33 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi ir jāievēro ne tikai Savienības iestādēm, bet arī 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 *Elmeke NE*, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 31. punkts).
- 34 Pirmkārt, runājot par tiesiskās noteiktības principu, kā Tiesa to ir vairākkārt atzinusi, no tā izriet, ka Savienības tiesību aktiem ir jābūt noteiktiem un to piemērošanai ir jābūt attiecīgajām personām paredzamai, un šī tiesiskās noteiktības prasība ir īpaši stingri jāievēro gadījumā, kad runa ir par tiesisko regulējumu, kam var būt finansiālas sekas, lai ieinteresētās personas varētu precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (spriedums *Īrija/Komisija*, 325/85, EU:C:1987:546, 18. punkts).
- 35 Tāpat arī jomās, uz kurām attiecas Savienības tiesības, dalībvalstu tiesību normām ir jābūt formulētām nepārprotamā veidā, kas attiecīgajām personām ļauj skaidri un precīzi uzzināt par savām tiesībām un pienākumiem un valsts tiesām ļauj nodrošināt to ievērošanu (skat. spriedumu *Komisija/Itālija*, 257/86, EU:C:1988:324, 12. punkts).
- 36 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka Rumānijas likumdevējs atsauci uz veterināro aprūpi svītvoja no to darījumu saraksta, kas ir atbrīvoti no PVN, sākot no dienas, kad Rumānija pievienojās Savienībai 2007. gada 1. janvārī, šajā ziņā minot vajadzību nodrošināt valsts tiesību saderību ar Savienības tiesībām.
- 37 Šajos apstākļos neatkarīgi no tā, ka spriedums *Komisija/Itālija* (122/87, EU:C:1988:256), kurā ir minēta šī nodokļa piemērošana veterinārajiem pakalpojumiem, nav publicēts rumāņu valodā, ir jāuzskata, ka tāds tiesiskais režīms, kāds ir aprakstīts iepriekš, šķiet pietiekami skaidrs un paredzams saistībā ar PVN piemērošanu šiem pakalpojumiem laikposmā, uz kuru attiecas pamatlietas faktiskie apstākļi, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 38 Šajā ziņā ir jānorāda, ka PVN ir vispārpiemērojams nodoklis un ka tā piemērošanas jomā neietilpst tikai tie darījumi, kas no tā ir skaidri atbrīvoti. No tā izriet, ka ar darījuma svītrošanu no to darījumu saraksta, kam ir piemērojams atbrīvojums, no tiesiskās noteiktības prasības viedokļa vien pietiek, lai šāds darījums ietilptu ar nodokli apliekamu darījumu skaitā.

- 39 No tiesiskās noteiktības principa arī izriet, ka nodokļa maksātāja nodokļu stāvoklis nevar tikt bezgalīgi apšaubīts (šajā ziņā skat. spriedumu *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. punkts).
- 40 Tiesa tomēr jau ir atzinusi, ka tiesiskās noteiktības princips nav pret tādu valsts nodokļu iestāžu praksi, kurā noilguma termiņā ir atļauts atsaukt lēmumu, ar kuru ir atzītas nodokļa maksātāja tiesības uz PVN atskaitīšanu, pēc jaunas pārbaudes liekot tam samaksāt šo nodokli un kavējuma naudu (šajā ziņā skat. spriedumu *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 51. punkts).
- 41 Tādējādi tas vien, ka nodokļu administrācija konkrētu darījumu noilguma termiņā pārkvalificē par saimniecisku darbību, kam ir piemērojams PVN, nepastāvēt citiem apstākļiem, nevar apdraudēt šo principu.
- 42 Tādējādi nav pamata apgalvot, ka tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkoti tiesiskās noteiktības princips nepieļauj, ka nodokļu administrācija noilguma termiņā veic PVN uzrēķinu attiecībā uz jau sniegtiem veterinārajiem pakalpojumiem, kam esot bijis jāpiemēro šis nodoklis.
- 43 Otrkārt, runājot par tiesiskās noteiktības 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).
- 44 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 NE*, no C-181/04 līdz C-183/04, EU:C:2006:563, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Tomēr no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka valsts nodokļu iestāžu administratīvā prakse saistībā ar veterinārārstu aplikšanu ar PVN nešķiet tāda, kas var pierādīt, ka pamatlietā šie nosacījumi būtu izpildīti.
- 46 Ar to, ka valsts nodokļu iestādes veterinārajiem pakalpojumiem sistemātiski neuzlika PVN laikposmā, uz kuru attiecas pamatlietas faktiskie apstākļi, ko Rumānijas valdība apstrīd, *a priori*, izņemot īpašus apstākļus, nevar pietikt, lai saprātīgam un uzmanīgam uzņēmējam radītu saprātīgu palāvību, ka šis nodoklis šiem pakalpojumiem netiks piemērots, lai gan, kā tas tika norādīts iepriekš, minētais nodoklis ir vispārpiemērojams un no 2007. gada 1. janvāra veterinārie pakalpojumi tika svītroti no to darījumu saraksta, kuri ir atbrīvoti no nodokļa.
- 47 Šāda prakse, lai arī cik nevēlama tā būtu, pati par sevi nevar tikt uzskatīta par tādu, kas attiecīgajiem nodokļa maksātājiem šajā ziņā var sniegt precīzus solījumus.
- 48 No iepriekš paustajiem apsvērumiem izriet, ka uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi pieļauj, ka valsts nodokļu administrācija nolemj, ka veterinārajiem pakalpojumiem tiek piemērots PVN tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkoti, ja šis lēmums ir pamatots ar skaidrām normām un ja šīs administrācijas prakse nav bijusi tāda, kas saprātīgam un uzmanīgam uzņēmējam varētu radīt saprātīgu palāvību, ka šis nodoklis šiem pakalpojumiem netiks piemērots, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 49 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) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2009. gada 22. decembra Direktīvu 2009/162/ES, 273. panta pirmā daļa dalībvalstīm neuzliek pienākumu pēc savas ierosmes reģistrēt nodokļa maksātāju kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāju, pamatojoties tikai uz nodokļu deklarācijām, kas nav tās, kuras attiecas uz šo nodokli, lai gan tās ļāva konstatēt, ka nodokļa maksātājs ir pārkāpis atbrīvojuma no minētā nodokļa samaksas sliekšni;**
- 2) **tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi pieļauj, ka valsts nodokļu administrācija nolemj, ka veterinārajiem pakalpojumiem tiek piemērots pievienotās vērtības nodoklis tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkoti, ja šis lēmums ir pamatots ar skaidrām normām un ja šīs administrācijas prakse nav bijusi tāda, kas saprātīgam un uzmanīgam uzņēmējam varētu radīt palāvību, ka šis nodoklis šiem pakalpojumiem netiks piemērots, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]