

Lieta C-171/23

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2023. gada 20. marts

Iesniedzējtiesa:

Upravni sud u Zagrebu (Horvātija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 9. marts

Kasācijas sūdzības iesniedzēja:

UP CAFFE d.o.o.

Otra lietas dalībiece:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[..]

Upravni sud u Zagrebu (Zagrebas Administratīvā tiesa) [..] administratīvajā tiesvedībā, ko ierosinājusi kasācijas sūdzības iesniedzēja: *UP CAFFE d.o.o.*, [..] Čakoveca [*Čakovec*] [..]

[..]

pret otru lietas dalībnieci: *Ministarstvo financija Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Finanšu ministrija) [..], Zagreba, [..]

[..]

iesniedz

lūgumu interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 19. panta 1. punktu un 28. pantu [..]

Pamatlietas priekšmets un būtiskie faktiskie apstākļi

- 1 *UP CAFFE d.o.o.*, Čakovecā [...], iesniedza tiesā pieteikumu, lai tiktu izvērtēts Horvātijas Republikas Finanšu ministrijas (*Republika Hrvatska, Ministarstvo financija*) 2020. gada 24. augusta lēmuma (turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”) tiesiskums.
- 2 Ar apstrīdēto lēmumu tika noraidīta kasācijas sūdzības iesniedzējas apelācijas sūdzība par *Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakovec* (Horvātijas Republikas Finanšu ministrijas Nodokļu administrācijas Čakovecas reģionālā filiāle) [...] 2018. gada 17. oktobra lēmumu par nodokļiem (turpmāk tekstā – “nodokļu lēmums”), ar kuru kasācijas sūdzības iesniedzējai tika noteiktas saistības attiecībā uz nepietiekamā apmērā noteikto pievienotās vērtības nodokļa bāzi par laikposmu no 2018. gada 1. janvāra līdz 2018. gada 31. jūlijam 552 936,08 HRK apmērā, no kuras tai tika noteikts pienākums samaksāt PVN, piemērojot 25 % likmi, 138 234,02 HRK apmērā, un nokavējuma procenti par nodokļu parādu līdz protokola sagatavošanas dienai 2425,12 HRK apmērā. Nodokļu lēmuma rezolutīvās daļas II punktā ir norādīts, kādā veidā kasācijas sūdzības iesniedzējai ir jāsamaksā norādītā parāda summa un procenti. Nodokļu lēmuma rezolutīvās daļas III punktā kasācijas sūdzības iesniedzējai ir noteikts pienākums pēc parāda samaksas veikt atbilstošus ierakstus grāmatvedības reģistros, lai koriģētu nodokļa bāzes apmēru. Nodokļu lēmuma rezolutīvās daļas IV punktā ir noteikts termiņš minētā lēmuma izpildei un V punktā ir ietverts brīdinājums par lēmuma neievērošanas sekām.
- 3 Nodokļu lēmums tika pieņemts, pamatojoties uz otras lietas dalībnieces veiktās īpašās pārbaudes rezultātiem, kurā tika konstatēts, ka kasācijas sūdzības iesniedzēja kā saistītās juridiskās priekštesces – sabiedrības *SS-UGO d.o.o.* – tiesību pārņēmēja attiecībā uz darbību ir ar to saistīta persona un ka vienīgais kasācijas sūdzības iesniedzējas dibināšanas iemesls ir agresīva [nodokļu] plānošana, lai izvairītos no iekļaušanas PVN sistēmā, saistībā ar ko jaunizveidotajai sabiedrībai (kasācijas sūdzības iesniedzējai) valsts nodokļi tiktu piemēroti tādā veidā, ka ir jāuzskata, ka jaunā sabiedrība nekad nav izveidota, proti, ka priekštesces sabiedrības darbības turpinātība ir tikusi pārtraukta. Pamatojoties uz šo apstākli, kasācijas sūdzības iesniedzējai tika aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, kā arī ņemts vērā PVN, kas tika iekasēts par darījumiem šīs darbības agrākā apgrozījuma posmā.
- 4 Pretēji otras lietas dalībnieces paustajai nostājai, kas ir apstrīdētā lēmuma pamatā, kasācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka tā ir “mazs nodokļa maksātājs”, kas, pamatojoties uz Direktīvas [2006/112] 3. pantu, ir izdarījis izvēli neiekļauties PVN sistēmā. Turklāt [kasācijas sūdzības iesniedzēja] atgādina, ka tikai pēc taksācijas perioda beigām ar grozījumiem *Opći porezni zakon* (Nodokļu kodeksa) 49. panta 1. punkta 4. apakšpunktā tika paredzēta iespēja par saistīto personu uzskatīt to personu, kura turpinātības nolūkos veic darbību, izmantojot to pašu aprīkojumu, un tajās pašās telpās. Ņemot vērā to, ka tiesiskā regulējuma atpakaļejošais spēks ir pretrunā *Ustav Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Konstitūcijai) un ka Horvātijas Republika šajā daļā Sestās PVN direktīvas 19.,

59. un 80. pantu transponēja tikai 2020. gada 1. janvārī, kasācijas sūdzības iesniedzēja uzskata apstrīdēto lēmumu par prettiesisku.

- 5 Otrā lietas dalībniece neapstrīd iepriekš minētos apstākļus (ka aplūkojamais lēmums tika izdots attiecībā uz laikposmu, kad nebija juridiska pamata tā izdošanai), bet norāda, ka, pamatojoties uz *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* (Likuma par pievienotās vērtības nodokli) (*Narodne novine*, Nr. 77/13) 2. panta pirmo ievilkumu, Sestā PVN direktīva tika transponēta Horvātijas Republikas tiesību sistēmā, un tādējādi Horvātijas Republika uzņēmās pārņemt Eiropas Savienības *acquis*. Pamatojoties uz šo apstākli un šo *acquis*, otra lietas dalībniece secina, ka darbības, kas veiktas vienīgi ar mērķi iegūt nodokļu priekšrocības, bez nekāda cita ekonomiska mērķa, tādējādi mākslīgi radot nosacījumus darbības veikšanai, nevar atzīt par spēkā esošām. Tā atsaucas uz viedokli, kas pausts Tiesas spriedumos – 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, un 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti u.c.*, C-131/13, C-163/13 un C-164/13, – saskaņā ar kuriem valsts, pamatodamās uz netransponētu direktīvu, var atteikt tiesības uz samaksātā priekšnodokļa atmaksu personai, kas piedalās vai zina, ka piedalās krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā.

Atbilstošās Horvātijas tiesību normas

- 6 *Opći porezni zakon* (Nodokļu kodeksa) (*Narodne novine*, Nr. 115/16 un Nr. 106/18) 5. pantā ir paredzēts, ka nodokļu procedūrās ir piemērojami noteikumi, kas bija spēkā brīdī, kad radās fakti, pamatojoties uz kuriem tika uzlikti nodokļi.
- 7 *Opći porezni zakon* (Nodokļu kodeksa) 49. panta 1. punkta 4. apakšpunktā ir paredzēts, ka saistītas personas minētā likuma izpratnē ir personas, kas atbilst vismaz vienam no turpmāk minētajiem nosacījumiem: divas vai vairākas fiziskās un/vai juridiskās personas, kuras nolūkā izpildīt pienākumus saistībā ar nodokļu attiecībām uzņemas vienu risku tādējādi, ka uz tiem attiecas darbības turpinātība tajās pašās telpās, izmantojot to pašu aprīkojumu.
- 8 *Ustav Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Konstitūcijas) (*Narodne novine*, Nr. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 un 5/14) 90. panta 4. punktā ir noteikts, ka likumiem un citiem valsts iestāžu un iestāžu, kurām piemīt publiskās pilnvaras, noteikumiem nevar būt atpakaļejošs spēks.
- 9 Ar *Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona* (Likuma par grozījumiem un papildinājumiem Nodokļu kodeksā) (*Narodne novine*, Nr. 121/19) 1. pantu *Opći porezni zakon* (Nodokļu kodekss) tika papildināts ar 12.a pantu, kurā ir paredzēts, ka tiek atzīts, ka nodokļu maksātājs, kas gūst nodokļu priekšrocības, izmantojot nodokļu sistēmu, izmantodams organizatoriskās formas, par kurām, uzliekot nodokļus, tiek piemērotas zemākas nodokļu likmes, un kuras nav paredzētas attiecīgajai nodokļu maksātāju grupai, gūst nodokļu priekšrocības, kas neatbilst likuma mērķim, it īpaši tad, ja uzņēmējs bieži maina savas darbības veikšanas organizatorisko formu, t. i., atsevišķiem noslēgtajiem

darījumiem izmanto vienu organizatorisko formu, kuru pēc tam nomaina ar citu formu, kurai tiek piemērotas zemākas nodokļu likmes, vai arī izvairās no citu nodokļu saistību izpildes.

Savienības tiesības

- 10 Direktīvas [2006/112] 11. panta 1. punktā ir noteikts, ka, apspriedusies ar padomdevēju komiteju pievienotās vērtības nodokļa jautājumos (turpmāk – “PVN komiteja”), katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm.
- 11 Direktīvas [2006/112] 19. panta 1. punktā ir paredzēts – ja visus aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās, vai kā ieguldījumu uzņēmējdarbībā, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pārņēmēju, kas preces nodevusi.
- 12 Direktīvas [2006/112] 28. pantā ir noteikts – ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.
- 13 Direktīvas [2006/112] 80. panta 1. punktā ir paredzēts, ka, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv ģimenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība:
 - a) ja atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību un ja pircējam vai saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167.–171. pantu un 173.–177. pantu;
 - b) ja atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību un ja saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167.–171. pantu un 173.–177. pantu, un ja uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu attiecas atbrīvojums saskaņā ar 132., 135., 136., 371., 375., 376. un 377. pantu, 378. panta 2. punktu, 379. panta 2. punktu un 380.–390. pantu;
 - c) ja atlīdzība ir lielāka par atvērtā tirgus vērtību un ja preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167.–171. pantu un 173.–177. pantu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojums

- 14 Vispirms, ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa norāda, ka brīdī, kad iestājās notikums, kas radīja nodokļu saistības, valsts tiesībās nebija normu, ar kurām būtu

aizliegts iegūt nodokļu priekšrocības, izmantojot nodokļu sistēmu, kas ietver organizatoriskās formas maiņu, un tādēļ šādas normas nevarēja tikt piemērotas izskatāmajā lietā. Turklāt brīdī, kad iestājās notikums, kas radīja nodokļu saistības, valsts tiesiskajā regulējumā nebija vispārīgas normas, ar kuru būtu aizliegta jebkāda rīcība, kurai būtu nodokļu tiesību ļaunprātīgas izmantošanas raksturs. Paskaidrojot šo lūguma punktu, tiesa apgalvo, ka notikums, kas radīja nodokļu saistības (precīzāk, izvairīšanos no nodokļu saistību rašanās, izveidojot jaunu organizatorisko formu), norisinājās 2018. gadā (no 2018. gada 1. janvāra līdz 31. jūlijam), savukārt *Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona* (Likums par grozījumiem un papildinājumiem Nodokļu kodeksā), pamatojoties uz kuru valsts tiesiskajā regulējumā ir iekļauta norma, saskaņā ar kuru var uzlikt nodokli par organizatoriskās formas maiņu, kas veikta ar mērķi izvairīties no nodokļu maksāšanas, stājās spēkā 2020. gada 1. janvārī.

- 15 Turpretim Savienības tiesībās laikā, kad kasācijas sūdzības iesniedzēja veica saimniecisko darbību, bija ietvertas vispārīgas normas, ar kurām bija aizliegta jebkāda rīcība, kura būtu uzskatāma par nodokļu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, un dalībvalstīm šīs normas bija jātransponē savās tiesību sistēmās; Horvātijas Republika to izdarīja tikai pēc tam, kad bija jau iestājies notikums, kurš radīja nodokļu saistības izskatāmajā lietā.
- 16 Turpinājumā Tiesa atgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru direktīva pati par sevi nevar radīt pienākumus privātpersonām, tādējādi dalībvalsts nevar uz to atsaukties, vēršoties pret privātpersonu (skat. spriedumus: *Pfeiffer* u.c., no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 108. punkts, un *Küçükdeveci*, C-555/07, EU:C:2010:21, 46. punkts).
- 17 Iesniedzējtiesa arī uzskata, ka Tiesa 2014. gada 18. decembra spriedumā *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* u.c., C-131/13, C-163/13 un C-164/13 jau ir paudusi atziņu, ka "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, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ir interpretējama tādējādi, ka valsts iestādēm un tiesām nodokļa maksātājam Kopienas iekšējās piegādes ietvaros ir jāatsaka tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, atbrīvojumu no tā vai tā atmaksāšanu pat tad, ja valsts tiesībās nav noteikumu, kas paredzētu šādu atteikumu, ja, ņemot vērā objektīvus faktus, ir pierādīts, ka šis nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka ar darījumu, uz kuru tas atsaucas, lai pamatotu attiecīgās tiesības, tas piedalījās krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas ir pieļauta piegāžu ķēdes ietvaros".
- 18 Analizējot minēto atziņu, iesniedzējtiesa norāda, ka izskatāmajā lietā situācija tomēr ir citāda. Proti, minētajā viedoklī esot sniegta skaidra atbilde uz jautājumu par situāciju, kurā nodokļu maksātājam "tiek liegts izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, atbrīvojumu no PVN vai PVN atmaksāšanu". Šis viedoklis ir balstīts uz Eiropas Savienības Tiesas konstatējumu, ka "nodokļa maksātājs nevar

atsaukties uz Sestajā direktīvā paredzētajām tiesībām, kuru piešķiršanai izvirzītie objektīvie kritēriji nav izpildīti [...] krāpšanas dēļ [...]”. Šajā lietā Sestajā direktīvā paredzētās tiesības ir tiesības uz samaksātā priekšnodokļa atmaksu.

- 19 Tiesa konstatē, ka nodokļu atmaksāšana ir Savienības tiesības, kas noteiktas direktīvā, taču norāda, ka izskatāmajā lietā jautājums nav par nodokļu atmaksāšanu, bet gan ir par nodokļu parāda noteikšanu, kas padara šo lietu atšķirīgu no agrāk izskatītās lietas.

Prejudiciālais jautājums

- 20 Ņemot vērā iepriekš minēto, *Upravni sud u Zagrebu* (Zagrebas Administratīvajai tiesai) ir radušās šādas šaubas par Savienības tiesību interpretāciju attiecībā uz to, vai valsts iestādes var noteikt nodokļu saistības (nevis liegt tiesības uz atmaksu, kas jau ir atrisināts Tiesas 2014. gada 18. decembra spriedumā *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti u.c.*, C-131/13, C-163/13 un C-164/13), pamatojoties uz vispārīgu direktīvas normu, kura nav transponēta valsts tiesību sistēmā, un situācijā, kad valsts tiesībās šajā jomā nav paredzētas nekādas tiesību normas.
- 21 Lai varētu izvērtēt izsklāstītās valsts iestāžu rīcības tiesiskumu, *Upravni sud* (Administratīvā tiesa), pamatojoties uz *Zakon o upravnim sporovima* (Likuma par administratīvo tiesvedību) (*Narodne novine*, Nr. 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 un 110/21) 45. panta 2. punkta 1. apakšpunktu, ar 2023. gada 9. marta rīkojumu ar atsaucies numuru Usl - 3014/2020–15 aptur administratīvo tiesvedību un iesniedz Tiesai lūgumu sniegt Savienības tiesību interpretāciju:

Vai Savienības tiesībās valsts iestādēm un tiesām ir uzlikts pienākums noteikt pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas saistības (nevis noraidīt nodokļa atmaksas pieprasījumu), ja lietas objektīvie apstākļi liecina, ka ir notikusi krāpšana PVN jomā, izveidojot jaunu sabiedrību, proti, pārtraucot priekšteces sabiedrības ar nodokli apliekamās darbības turpinātību, ja nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam ir bijis jāzina, ka tas piedalās šādā darbībā, un ja valsts tiesībās brīdī, kad iestājās notikums, kurš radīja nodokļu saistības, šāda saistību noteikšana nav paredzēta?

[..]