

Lieta C-640/23**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 25. oktobris

Iesniedzējtiesa:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Augstā kasācijas tiesa,
Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 26. jūnijs

Kasācijas sūdzības iesniedzējas – atbildētājas pirmajā instancē:

*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea*

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Atbildētāja kasācijas tiesvedībā – prasītāja pirmajā instancē

Greentech SA

Pamatlietas priekšmets

Kasācijas sūdzības par spriedumu, ar ko ir daļēji apmierināts atbildētājas kasācijas tiesvedībā – prasītājas pirmajā instancē administratīvais prasības pieteikums, ar kuru ir lūgts atcelt dažus nodokļu administratīvus aktus pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā, kurus izdevušas kasācijas sūdzības iesniedzējas – atbildētājas pirmajā instancē.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu iesniegtais lūgums interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”) 2., 19. un 168. pantu, tos skatot kopā ar šīs direktīvas 203. pantu.

Prejudiciālais jautājums

Vai [nodokļu] neitralitātes, tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principi, kas noteikti Direktīvas [2006/112] 2., 19. un 168. pantā, tos skatot kopā ar šīs direktīvas 203. pantu, nepieļauj atteikumu atzīt tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par pārdošanas darījumu, kuru nodokļu administrācija pēc tam pār kvalificējusi par uzņēmējdarbības nodošanu, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, ja valsts jau ir iekasējusi PVN un saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu tā atmaksā nav iespējama?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Direktīvas 2006/112 2., 19. un 168. pants, tos skatot kopā ar šīs direktīvas 203. pantu.

Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk tekstā – “Tiesa”) judikatūra, it īpaši spriedumi, 2017. gada 26. aprīlis, *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302; 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési*, C-691/17, EU:C:2019:327, un 2013. gada 14. marts, *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, EU:C:2013:169.

Atbilstošās valsts tiesību normas

2003. gada *Codul fiscal* (Nodokļu kodekss) (Likums Nr. 571/2003), 3. pants (saskaņā ar kuru šajā kodeksā regulētie nodokļi un nodevas cita starpā pamatojas uz nodokļu neitralitātes principu); 126. panta 1. punkts (saskaņā ar kuru ar PVN ir apliekami darījumi, kas ir uzskatāmi par preču piegādi vai pielīdzināmi preču piegādei, kas veikta par atlīdzību); 128. panta 7. punkts (saskaņā ar kuru visu aktīvu vai to daļas nodošana, tostarp pēc pārdošanas, nav uzskatāma par preču piegādi, ja subjekts, kuram ir nodoti šie aktīvi, ir nodokļa maksātājs) un 145. panta 2. punkts (saskaņā ar kuru ikvienam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN par pirkumiem, kas ir apliekami ar PVN).

2003. gada *Codul de procedură fiscală* (Nodokļu procesa kodekss) (Valdības rīkojums Nr. 92/2003), 84. pants (saskaņā ar kuru principā nodokļu maksātājs var pēc savas ierosmes koriģēt nodokļu deklarācijas tiesību noteikt nodokļu pienākumus noilguma termiņā) un 91. pants (saskaņā ar kuru nodokļu iestādes tiesības noteikt nodokļu pienākumus principā noilgst piecu gadu laikā, skaitot no tā gada 1. janvāra, kas seko gadam, kurā ir radies nodokļu kredīts).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Valdības Lēmums Nr. 44/2004, ar ko apstiprina Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu piemērošanas noteikumus), 6. punkta 7. un 8. apakšpunkts, kuros ir precizēts Nodokļu kodeksa 128. panta 7. punktā minētais jēdziens “visu aktīvu nodošana”.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Laikposmā no 2015. gada 23. novembra līdz 2016. gada 15. jūlijam *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea* (Galacas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Vrančas apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija, turpmāk tekstā – “*AJFP Vrancea*”) veica nodokļu pārbaudi *Greentech SA* (turpmāk tekstā – “*Greentech*”) birojā, kuras rezultātā minētajai sabiedrībai tika konstatētas papildu nodokļa saistības 4 388 720 RON (Rumānijas lejas) apmērā par PVN un saistītajiem maksājumiem. Šīs nodokļu saistības radās, jo tika izmainīta juridiskā kvalifikācija iekārtu pārdošanas darījumam starp *Greenfiber International SA* (turpmāk tekstā – “*GFI*”) un *Greentech* (darījumam, kuru pēdējā minētā uzskatīja par preču piegādi, kas ir apliekama ar PVN), kuru *AJFP Vrancea* kvalificēja kā aktīvu daļas nodošanu starp divām saistītajām sabiedrībām (darījums, kas nav apliekams ar PVN).
- 2 *Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekcija, Rumānija, turpmāk tekstā – “*DGAMC*”) noraidīja *Greentech* iesniegto sūdzību par minētajām nodokļu saistībām.
- 3 Ar administratīvu prasības pieteikumu *Curtea de Apel Ploiești* (Ploješti apelācijas tiesa, Rumānija) *Greentech* apstrīdēja minēto *DGAMC* lēmumu par nodokļu sūdzības noraidīšanu, un šis prasības pieteikums tika daļēji apmierināts.
- 4 Ar 2021. gada 23. novembra nolēmumu *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstā kasācijas tiesa, Rumānija, turpmāk tekstā – “*Înalta Curte*”) daļēji apmierināja *AJFP Vrancea* un *DGAMC* iesniegtās apelācijas sūdzības par *Curtea de Apel Ploiești* spriedumu.
- 5 *Greentech* iesniedza revīzijas sūdzību par *Înalta Curte* nolēmumu, apgalvojot, ka ar to esot pārkāpta Tiesas judikatūra, it īpaši spriedumi *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, un *PORR Építési*, C-691/17, EU:C:2019:327; saskaņā ar minēto judikatūru PVN atskaitīšanas tiesībām ir jābūt atzītām arī gadījumos, kad attiecīgie darījumi neietilpst PVN piemērošanas jomā, ja no konkrētā gadījuma īpašajiem apstākļiem izriet, ka personai, kas ir samaksājusi PVN, būtu neiespējami vai pārmērīgi grūti atgūt attiecīgo summu, jo pretējā gadījumā tiktu pārkāpti PVN neitralitātes un efektivitātes principi.
- 6 Ar 2023. gada 31. janvāra nolēmumu *Înalta Curte* apmierināja revīzijas sūdzību, daļēji atcēla pārsūdzēto nolēmumu attiecībā uz pamatu, kas attiecas uz iekārtu pārdošanas darījuma juridisko pārkvalificēšanu par visu aktīvu nodošanu, un nodeva lietu atkārtotai izskatīšanai, lai atkārtoti izskatītu apelācijas sūdzību daļā, kas attiecas uz šo pamatu.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 7 *Greentech*, atbildētāja kasācijas tiesvedībā – prasītāja pirmajā instancē, uzskata, ka ir jānoskaidro, vai, interpretējot Direktīvas 2006/112 tiesību normas un nodokļu neitralitātes, tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principus, dalībvalsts nodokļu iestādes var atteikties atzīt tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par pārdošanas darījumu, kuru nodokļu iestādes pēc tam kvalificēja par aktīvu nodošanu, kas nav apliekama ar PVN, apstākļos, kad PVN jau ir ieskaitīts valsts budžetā, kad tā atmaksā subjektam, kas to samaksājis, nav iespējama, jo ir beidzies noilguma termiņš nodokļu jomā, un valsts tiesiskajā regulējumā nav paredzēti procesuālie instrumenti un mehānismi, lai nodokļu iestādes varētu atmaksāt summu, kas samaksāta kā PVN, ja notiek šāda pārkvalificēšana.
- 8 Šī sabiedrība apgalvo, ka saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu PVN ir jābūt neitrālai iedarbībai, proti, jāasniedz vienāds gala rezultāts neatkarīgi no starpniekiem, ar atskaitīšanas tiesību izmantošanas mehānismu. Vienīgā situācija, kurā šis princips neesot piemērojams, būtu gadījums, kad prece vai pakalpojums nonāk pie galapatērētāja, un tādā gadījumā tam ir jāmaksā PVN. Tiesas judikatūrā esot pastāvīgi atzīts, ka jebkāds atskaitīšanas tiesību ierobežojums ir uzskatāms par nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu (spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 *Greentech* skatījumā, *GFI* nevarēja veikt rēķina, kura priekšmets ir attiecīgā pārdošana, korekciju pēc tam, kad tika pabeigta *Greentech* nodokļu pārbaude, jo pašai *GFI* pirms tam tika veikta nodokļu pārbaude, kuras iznākumā inspektoru grupa secināja, ka minēto komercdarījumu puses pareizi uzskatīja par ar PVN apliekamu darījumu, un līdz ar to *GFI* pareizi iekasēja PVN un iemaksāja to valsts budžetā.
- 10 Tāpēc pati valsts nodokļu iestāde kvalificēja konkrēto komercdarījumu pilnīgi atšķirīgā veidā: kā ar PVN apliekamu darījumu attiecībā uz *GFI*, kurai *Greentech* samaksāja PVN, un kā ar PVN neapliekamu darījumu attiecībā uz *Greentech*. Tādējādi *Greentech* esot atņemtās tiesības atskaitīt samaksāto PVN.
- 11 *AJFP Vrancea*, kasācijas sūdzības iesniedzēja – atbildētāja pirmajā instancē, apgalvo, ka ir jāņem vērā konkrētā gadījuma īpašie apstākļi, proti, ka starp divām saistītajām sabiedrībām veiktais darījums ietvēra ražošanas līnijas pārdošanu un ka tajā pašā datumā tika parakstīts nomas līgums, saskaņā ar kuru *Greentech* izmantotu tās pašas telpas, kuras nodrošināja saistītā sabiedrība, proti, *GFI*, lai turpinātu savu darbību tajā pašā ražošanas platformā, pieņemot darbā specializētu personālu. Netika konstatēts, ka saistītās sabiedrības identitāte tika saglabāta pēc tās saimnieciskās darbības pārņemšanas.
- 12 *AJFP Vrancea* skatījumā, tādā visu nodokļa maksātāja aktīvu vai to daļas nodošanā, kas nav uzskatāma par preču piegādi Nodokļu kodeksa 128. panta

7. punkta izpratnē, atskaitīšanas tiesības nav piemērojamas, jo šāda nodošana neietilpst PVN piemērošanas jomā.

- 13 Tomēr *AJFP Vrancea* uzskata, ka nodokļu iestādes neesot ierobežojušas nodokļu maksātāja tiesības veikt PVN deklarāciju korekciju. Proti, *Greentech* esot bijusi iespēja atgūt neatskaitāmo PVN no *GFI*, veicot kļūdaini izsniegtā rēķina korekciju un atmaksājot nodokli, kas tika samaksāts, pamatojoties uz minēto rēķinu, un nodokļu pārbaudes laikā *Greentech* esot tikusi informēta par šo procedūru.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 14 Iesniedzējtiesa norāda, ka analīzē, kas jāveic saistībā ar nodokļu neitralitātes principa ievērošanu, atbilde uz uzdoto jautājumu ir būtiska trīs aspektos, proti, pirmkārt, vai *Greentech* var atgūt PVN no savas darījumu partneres *GFI*; otrkārt, vai darījums ir iekļauts PVN piemērošanas jomā, lai iegūtu nodokļu priekšrocības, un, treškārt, vai ir notikusi krāpšana, kas radīja kaitējumu valsts budžetam.
- 15 Iesniedzējtiesas skatījumā, Direktīvas 2006/112 2., 19., 168. un 203. pants, kuru interpretācija tiek lūgta, ir fundamentāli strīda izšķiršanas mērķiem, jo kopējās PVN sistēmas pamatā ir vairāki saistošie Savienības tiesību principi. Pamatojoties uz minēto tiesību normu interpretāciju, kuru ir sniegusi Tiesa, iesniedzējtiesa noteiks, vai nodokļu iestāžu pieeja aplūkojamajā gadījumā atbilst Eiropas tiesiskā regulējuma garam, vai, tieši pretēji, ir kļūdaina.
- 16 Iesniedzējtiesa apgalvo, ka tai nav zināms Tiesas spriedums par Savienības tiesību interpretāciju nolūkā noskaidrot, vai gadījumā, kad preču piegāde, kas ietilpst PVN piemērošanas jomā, juridiski ir pārkvalificēta par preču nodošanu, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, valsts nodokļu iestādes var atteikt tiesības atskaitīt PVN, ja nav efektīva veida, kā atgūt PVN samaksāto summu.
- 17 Turklāt, iesniedzējtiesas skatījumā, no Tiesas judikatūras lietās, kurās ir analizēti līdzīgi jautājumi, izriet, ka, nosakot atskaitīšanas tiesības, prioritāri ir jāņem vērā nodokļu neitralitātes, tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principu ievērošana, un ka valsts iestāžu pieņemtajos pasākumos ir jāņem vērā iespējama valsts budžetam nodarītais kaitējums un iespēja konstatēt iesaistīto pušu labticību vai ļaunprātību.
- 18 Pirmkārt, attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu, Tiesas judikatūrā ir konsekventi atzīts, ka jebkāds atskaitīšanas tiesību ierobežojums ir uzskatāms par šī principa pārkāpumu, kas izraisa nodokļu maksātāju veikto darījumu dubultu aplikšanu ar nodokli.
- 19 Iesniedzējtiesas skatījumā, aplūkojamajā gadījumā ir būtisks 2017. gada 26. aprīļa spriedums *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, kurā Tiesa nosprieda:

“Direktīvas 2006/112 [...] noteikumi, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tas, ka

pamatlietā aplūkotajā situācijā preces ieguvējam tiek liegtas tiesības uz [PVN] atskaitīšanu, kuru tas nepamatoti samaksājis pārdevējam, pamatojoties uz rēķinu, kas tika izrakstīts, ievērojot noteikumus par parasto [PVN] sistēmu, lai gan attiecīgajam darījumam ir piemērojams apgrieztās iekasēšanas mehānisms, ja pārdevējs minēto nodokli ir iemaksājis Valsts kasē. Tomēr saskaņā ar šiem principiem tiek pieprasīts, lai apstākļos, kad kļūst neiespējami vai pārlietu apgrūtinoši, ka pārdevējs varētu atmaksāt preču saņēmēja rēķinā nepamatoti norādīto [PVN], it īpaši pārdevēja maksātnespējas gadījumā, saņēmējs savu prasību par atmaksu var vērst tieši pret nodokļu iestādi”.

- 20 Atšķirībā no lietas *Tibor Farkas*, aplūkojamajā gadījumā PVN atgūšanas neiespējamība izriet nevis no pārdevēja maksātnespējas, bet no neiespējamības veikt rēķina korekciju saistībā ar PVN sakarā ar tiesību veikt šādu korekciju noilguma termiņa izbeigšanos.
- 21 Iesniedzējtiesa norāda, ka, lai gan tā nevar spekulēt par pušu neuzmanību saistībā ar noilguma termiņa izbeigšanos, jo riskētu izdarīt priekšlaicīgu vērtējumu šajā jautājumā, tomēr pastāvot vairāki būtiski argumenti, saskaņā ar kuriem nav iespējams saskaņā ar pušu bezdarbību PVN atgūšanā un kuri apstiprina tēzi par neiespējamību koriģēt rēķinu saistībā ar PVN pirms minētā termiņa beigām.
- 22 Iesniedzējtiesa atsaucas arī uz citām Tiesas izlemtajām lietām, kurās ir izskatīti līdzīgi jautājumi. 2019. gada 11. aprīļa spriedumā *PORR Építési*, C-691/17, EU:C:2019:327, Tiesa nosprieda:

“Direktīva [2006/112], kā arī samērīguma princips, nodokļu neitralitātes princips un efektivitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda nodokļu iestādes prakse, saskaņā ar kuru, nepastāvot aizdomām par krāpšanu, šī iestāde liedz uzņēmumam tiesības atskaitīt PVN, ko šis uzņēmums kā pakalpojumu saņēmējs ir nepamatoti samaksājis šo pakalpojumu sniedzējam, pamatojoties uz rēķinu, kas ticis sagatavots saskaņā ar parasto pievienotās vērtības nodokļa (PVN) režīmu, taču attiecīgajam darījumam bija piemērojama apgrieztās iekasēšanas kārtība, bet nodokļu iestāde,

- pirms atteikt tiesības uz atskaitīšanu, nepārbauda, vai kļūdainā rēķina izsniedzējs tā saņēmējam var atmaksāt nepamatoti samaksāto PVN un atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam pašrevīzijas procedūrā šo rēķinu izlabot, lai atgūtu Valsts kasē nepamatoti iemaksāto nodokli, vai
- nenosaka, ka tā pati atmaksās šī rēķina adresātam nodokli, ko tas nepamatoti samaksājis rēķina izsniedzējam un kuru pēdējais minētais ir nepamatoti iemaksājis Valsts kasē.

Tomēr saskaņā ar šiem principiem tiek pieprasīts, lai gadījumā, kad pakalpojumu sniedzējam to saņēmējam ir neiespējami vai pārmērīgi grūti atmaksāt rēķinā nepamatoti norādīto PVN, [...] pakalpojumu saņēmējs savu prasījumu par atmaksāšanu var vērst tieši pret nodokļu iestādi”.

- 23 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tajā izskatāmais gadījums līdzinās lietā *PORR Építési* izskatītajam gadījumam jautājumā par nosacījumu, ka PVN atgūšana no rēķina izsniedzēja ir neiespējama vai pārmērīgi grūta, kā, šķiet, tas ir aplūkojamajā gadījumā, ciktāl *Greentech* nevar veikt rēķina korekciju, jo, pirmkārt, tiesību veikt šādu korekciju noilguma termiņš ir beidzies un, otrkārt, minētā korekcija būtu jāveic *GFI*, kas ir sabiedrība, attiecībā uz kuru nodokļu iestādes pēc izdarītās pārbaudes apstiprināja pareizu nodokļa iekasēšanu.
- 24 Otrkārt, runājot par tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības aizsardzības principiem, iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru iespēja atsaukties uz šiem principiem attiecas uz ikvienu saimnieciskās darbības subjektu, kuram kāda iestāde ir radījusi pamatotas cerības. Saskaņā ar šo judikatūru par garantijām, kas var radīt šādas cerības, lai arī kāda būtu forma, kurā tās ir paziņotas, ir uzskatāma precīza, beznosacījumu un saskaņota informācija no pilnvarotiem un ticamiem avotiem (spriedums, 2013. gada 14. marts, *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, EU:C:2013:169, 24. un 25. punkts).
- 25 Ņemot vērā šos principus, iesniedzējtiesa uzskata, ka ir būtisks fakts, ka nodokļu iestādes, kuras ir veikušas sabiedrības *GFI* pārbaudi pirms *Greentech* pārbaudes, apstiprināja nodokļu režīmu – proti, ar PVN apliekamo preču piegādi – kuru abas sabiedrības piemēroja iekārtu pārdošanas darījumam. Tāpēc komercdarījumu saistībā ar iekārtām, kuru nodošana radīja PVN, pati valsts nodokļu iestāde kvalificēja pilnīgi atšķirīgi: kā ar PVN apliekamu darījumu attiecībā uz *GFI*, kas ir sabiedrība, no kuras *Greentech* iegādājās attiecīgās iekārtas un kurai tā samaksāja PVN, un kā ar PVN neapliekamu darījumu attiecībā uz *Greentech*, tādējādi atņemot pēdējai minētajai tiesības atskaitīt samaksāto PVN.