

Lieta C-527/23

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2023. gada 16. augusts

Iesniedzējtiesa:

Tribunalul Prahova (Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 30. decembris

Prasītāja:

Weatherford Atlas Gip SA

Atbildētājas:

*Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor*

*Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Administrare a Marilor Contribuabili*

Pamatlietas priekšmets

Tiešā prasība daļēji atcelt lēmumu par *Weatherford Atlas GIP SA* iesniegto administratīvo sūdzību, ciktāl ar to noraidīta prasība atmaksāt PVN 1 774 410 Rumānijas leju (RON) apmērā, kā arī prasība atcelt paziņojumu par nodokļa uzlikšanu attiecībā uz galveno nodokļu parādu saistībā ar atšķirībām nodokļu bāzēs, kas konstatētas juridisko personu nodokļu pārbaudes laikā. Prasītāja turklāt lūdz atzīt par prettiesisku nodokļu pārbaudes protokolu, uz kura pamata ir izdots paziņojums par nodokli, un noteikt atmaksāt prasītājas nomaksāto PVN.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

LESD 267. panta izpratnē tiek lūgta Direktīvas 2006/112 2. un 168. panta interpretācija.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. pants, to lasot kopsakarā ar nodokļa neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā, ka tādos apstākļos kā pamatlietā nodokļu iestāde liedz nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas ir samaksāts par iegādātajiem administratīvajiem pakalpojumiem, ja tiek konstatēts, ka visas reģistrētās izmaksas par iegādātajiem pakalpojumiem ir ietvertas nodokļu maksātāja vispārējos izdevumos un ka šis nodokļu maksātājs veic tikai ar nodokļiem apliekamus darījumus, ka nodokļu iestāde ir tiešā veidā apstiprinājusi pakalpojumu sniegšanu un ka piemērotais nodokļu režīms ir apgrieztais maksāšanas sistēma (kas izslēdz zaudējumu iespējamību Valsts kasei)?

2) Vai saistībā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. un 168. panta interpretāciju tādos apstākļos kā pamatlietā, attiecībā uz vadības un administratīvajiem pakalpojumiem (proti, atbalsta un padomdevēju pakalpojumi dažādās jomās, finanšu un juridisko padomdevēju pakalpojumi), ko sniedz uzņēmumi vienas uzņēmumu grupas iekšienē par labu dažādām šīs grupas vienībām, var uzskatīt, ka ikviena vienība [uzņēmumu grupā] daļēji tos izmanto savu ar nodokli apliekamo darbību vajadzībām, proti, tie ir iegādāti pašas vienības vajadzībām?

3) Vai saistībā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta interpretāciju, ja tiek konstatēts, ka grupas iekšienē pakalpojumi nav sniegti viena grupas dalībnieka labā, vai par nodokļa maksātāju, kas rīkojas šādā statusā, var atzīt uzņēmumu, kas ietilpst grupā, bet par kuru tiek pieņemts, ka tas nav guvis labumu no šiem pakalpojumiem?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un judikatūra

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkts, 9. panta 1. punkts, un 168., 178., 203. un 273. pants.

Līguma par Eiropas Savienību 5. panta 4. punkts.

Līguma par Eiropas Savienību 2. Protokola Par subsidiaritātes principa un proporcionalitātes principa piemērošanu 5. pants.

Lietas: C-98/98, *Midland Bank*; C-408/98, *Abbey National*; C-153/11, *Klub*; C-465/03, *Kretztechnik*; C-29/08, *SKF*; C-435/05, *Investrand*.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Likums Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu) 3. panta a) punkts, kurā ir ietverts šāds aplikšanas ar nodokļiem princips: “nodokļu pasākumu neitralitāte attiecībā uz dažādām ieguldītāju un kapitāla kategorijām, īpašumtiesībām, ar nodokļu līmeņa palīdzību nodrošinot vienlīdzīgus nosacījumus investoriem, Rumānijas un ārvalstu kapitālam”.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu) 126. panta 1. punkts [kurā ir paredzēti kumulatīvi nosacījumi ar nodokli aplikjamiem darījumiem un kura a) apakšpunktā ir noteikts, ka “darījumi, kas 128.-130. panta izpratnē ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana par atlīdzību vai kas nodokļu vajadzībām tiek uzskatīti par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību.”]; 145. panta 2. punkts [kurā ir paredzētas nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt nodokli par pirkumiem, ja tie tiek veikti noteiktu darījumu vajadzībām, tostarp a) apakšpunktā ir minēti “ar nodokli aplikjami darījumi”]; 146. panta 1. punkts [kurā ir paredzēti nosacījumi, lai īstenotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu]; 150. panta 1. un 2. punkts.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Valdības lēmumā Nr. 44/2004 apstiprinātie Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu piemērošanas noteikumi):

– 2. punkta (2) apakšpunkts attiecībā uz 2003. gada Nodokļu kodeksa 126. pantu:

“Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 126. panta 1. punkta a) apakšpunktu preču piegāde un/vai pakalpojumu sniegšana tiek veikta pret atlīdzību. “Atlīdzības” nosacījums nozīmē, ka pastāv tieša saikne starp darījumu un saņemto atlīdzību. Darījums ir aplikams ar nodokli, ja tas sniedz klientam priekšrocības un saņemtā atlīdzība ir saistīta ar saņemto priekšrocību, atbilstoši turpmāk norādītajam:

a) nosacījums par priekšrocību pastāvēšanu klientam ir izpildīts, ja preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs apņemas piegādāt noteiktas preces un/vai sniegt noteiktus pakalpojumus personai, kura veic maksājumu, vai, ja maksājuma nav, ja darījums ir veikts, lai varētu uzņemties šādas saistības. Šis nosacījums ir saderīgs ar apstākli, ka pakalpojumi ir kolektīvi, tie nav precīzi izmērāmi, vai arī izriet no likumā noteiktas prasības; (..)”.

– 41. punkts attiecībā uz 2003. gada Nodokļu kodeksa 11. pantu:

“administratīvo un vadības pakalpojumu uzņēmumu grupas iekšienē gadījumā ņem vērā turpmāko:

a) starp saistītām personām administratīvās, vadības, kontroles, konsultāciju vai līdzīgu funkciju izmaksas tiek atskaitītas centralizēti vai decentralizēti ar mātesuzņēmuma starpniecību visas grupas vārdā. Par šādām darbībām nevar pieprasīt nekādu atlīdzību, jo to juridiskais pamats ir tiesiskās attiecības, kas

reglamentē uzņēmējdarbības organizācijas formu, vai citi noteikumi, kas nosaka saikni starp vienībām. Šāda veida izdevumus var atskaitīt tikai tad, ja šādas vienības sniedz pakalpojumus saistītajām personām vai ja preču cenā un maksas par sniegtajiem pakalpojumiem summā ir ņemti vērā arī pakalpojumi vai administratīvie izdevumi. Meitasuzņēmums, kas izmanto šādus pakalpojumus, nevar atskaitīt šāda veida izmaksas, ņemot vērā to savstarpējās juridiskās attiecības, vienīgi atbilstoši saviem iekšējiem nosacījumiem, jo tas neizmanto šādus pakalpojumus, ja būtu neatkarīga persona;

b) pakalpojumiem ir jābūt faktiski sniegtiem. Nepietiek tikai ar grupas iekšējo pakalpojumu pastāvēšanu, jo parasti neatkarīgas personas maksā tikai par faktiski sniegtiem pakalpojumiem. (..)”.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītājai *Weatherford Atlas Gip SA* ir vairāk nekā 50 gadu pieredze, sniedzot serdes urbšanas, urbšanas un ieguves pakalpojumus naftas nozarē, kā arī ģeoloģiskās un virziena urbšanas pakalpojumus Rumānijā. Šī sabiedrība ietilpst *Weatherford* uzņēmumu grupā (turpmāk tekstā – “grupa”), kas piedāvā plašu naftas ieguves pakalpojumu klāstu visā pasaulē: urbšana, novērtēšana, urbumu būvniecība, urbuma uzturēšanas darbi, urbumu likvidēšana utt.
- 2 Prasītāja apvienošanās ceļā pārņēma sabiedrību *Foserco SA*, kas ir grupas dalībniece, tās uzņēmējdarbībā ietilpa naftas un dabasgāzes ieguves palīgpakalpojumi, tostarp izpētes darbi.
- 3 Pēc apvienošanas pievienojot, nodokļu iestādes pārbaudīja *Foserco SA* ieņēmumu nodokļa un PVN saistības un pieņēma lēmumu par šo saistību pārskatīšanu. Pārskata periodā *Foserco SA* sniedza urbšanas pakalpojumus diviem klientiem. Šādu pakalpojumu sniegšanai *Foserco SA* izmantoja grupas uzņēmumu sniegtos vispārējos administratīvos pakalpojumus, proti, IT pakalpojumus, cilvēkresursus, mārketingu, finanšu un grāmatvedības procesu optimizāciju, finanšu un grāmatvedības pakalpojumus, vides aizsardzību, pārdošanas pakalpojumus, utt.
- 4 Šos pakalpojumus dažādiem grupas dalībniekiem, tostarp prasītājai, sniedza atsevišķu grupas uzņēmumu specializētās filiāles. Tā kā uzņēmumi, kas sniedza pakalpojumus, bija ārpus Rumānijas teritorijas reģistrēti uzņēmumi, šiem darījumiem PVN vajadzībām tika piemērota apgrieztās maksāšanas sistēma.
- 5 Pēc nodokļu pārbaudes veikšanas pārbaudes iestāde izdeva paziņojumu par nodokļu aprēķinu un nodokļu pārbaudes protokolu, kurā tās atteica PVN atskaitīšanas tiesības par iegādātajiem pakalpojumiem, pamatojoties uz to, ka nav pierādīts, ka šie pakalpojumi ir sniegti ar nodokli apliekamu darījumu nolūkā. Prasītāja par šiem aktiem iesniedza sūdzību, kas ar nodokļu iestāžu lēmumu tika noraidīta.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 6 **Prasītāja** lūdz *Tribunalul Prahova* (Prahovas apgabaltiesa, Rumānija) uzdot Tiesai jautājumus par Savienības tiesību interpretāciju.
- 7 Attiecībā uz pirmo jautājumu tā norāda, ka ir jāprecizē noteiktu pakalpojumu izmantošanas ar nodokli apliekamiem darījumiem jēdziens, jo nodokļu iestādes tai liedza tiesības atskaitīt ar šiem pakalpojumiem saistīto PVN. Nodokļu iestādes nenoliedz faktisko pakalpojumu sniegšanu vai to reālo pastāvēšanu un neapgalvo nekāda veida krāpšanu nodokļu jomā, jo šajā gadījumā PVN tika iekasēts, izmantojot apgrieztās maksāšanas sistēmu, toties tās apgalvo, ka prasītāja nav pierādījusi saikni starp reģistrētajiem pakalpojumiem un tās ar nodokli apliekamajiem darījumiem. It īpaši, ņemot vērā, ka prasītāja iegādājās administratīvus pakalpojumus un ka tās darbinieki sarakstījās ar pakalpojumu sniedzēju saistībā ar sniegtajiem pakalpojumiem vai piedalījās dažādos pakalpojumu sniedzēju rīkotajos apmācībasursos, nodokļu iestāžu iebildes faktiski attiecas uz nepieciešamību iegādāties šos pakalpojumus: veids, kādā prasītāja no tiem ir guvusi labumu, un kā tie tika izmantoti tās ar nodokli apliekamajā darbībā.
- 8 Prasītāja apgalvo, ka Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā ir identificēti divi priekšnoteikumi, kas ir jāanalizē, lai pārbaudītu prasību par pakalpojumu iegādi ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām.
- 9 Pirmais priekšnoteikums ir tāds, ka, lai atzītu nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt nodokli, principā ir nepieciešama tieša un tūlītēja saikne starp konkrētu darījumu, kas ir noticis iepriekš, un vienu vai vairākiem darījumiem, kas ir notikuši vēlāk, kas dod tiesības atskaitīt PVN, un šāda saikne pastāv, ja iegādes izmaksas ir daļa no cenas darījumos, kas tiek aplikti ar nodokli. Šādā nozīmē prasītāja atsaucas uz spriedumu *C-98/98 Midland Bank*.
- 10 Atbilstoši otrajam priekšnoteikumam nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt nodokli ir atļautas pat tad, ja nepastāv tieša un tūlītēja saikne starp konkrētu darījumu, kas ir noticis iepriekš, un vienu vai vairākiem darījumiem, kas ir notikuši vēlāk, kam var piemērot tiesības atskaitīt nodokli, ja attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām. Prasītāja it īpaši atsaucas uz spriedumiem *C-98/98 Midland Bank* un *C-408/98 Abbey National*, kuros ir norādīts, ka šādas izmaksas pašas par sevi ir prasītājas piegādāto preču un sniegto pakalpojumu cenas sastāvdaļa. Šādām izmaksām faktiski ir tūlītēja un tieša saikne ar visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.
- 11 Prasītāja atsaucas arī uz lietām *Investrand*, *SKF*, *Kretztechnik*, *BLP Group*, *Cibo Participations* un *Securenta*, tomēr šī judikatūra attiecas uz darījumiem, kas veikti vēlāk un kurus veikuši šie nodokļu maksātāji, kas vai nu bija atbrīvoti no PVN, vai arī neietilpa PVN piemērošanas jomā.
- 12 Faktiski, ievērojot prasītājas sniegto informāciju, šobrīd nav neviena Tiesas nolēmuma par Savienības tiesību interpretāciju, kurā ir paskaidrots, vai pastāv

tieša un tūlītēja saikne starp pakalpojumu iegādi un tādu nodokļu maksātāju apliekamajiem darījumiem, kas veic tikai ar nodokli apliekamas darbības, ja kopējās pakalpojumu izmaksas tika iekļautas saražoto preču pārdošanas cenā vai nodokļu maksātāja vispārējās izmaksās.

- 13 Saistībā ar otro jautājumu prasītāja uzskata, ka ir nepieciešams, lai Savienības Tiesa precizētu, vai tiesības uz PVN atskaitīšanu var atteikt, balstoties uz nodokļu iestādes subjektīvu novērtējumu par to, vai iegādāties attiecīgos pakalpojumus ir nepieciešami un lietderīgi, ņemot vērā, ka PVN direktīvas 168. pantā nav paredzēts, ka saistībā ar PVN atskaitīšanu par pirkumiem, kas ir veikti iepriekš, ir jāsniedz pierādījumi par šādu pirkumu nepieciešamību saimnieciskajai darbībai, tajā vienīgi ir paredzēts nosacījums, ka šāda pirkuma mērķim ir jābūt iegādāto preču un pakalpojumu izmantošanai nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.
- 14 Pakalpojumi, kurus prasītāja iegādājās no grupas, neskaitot padomdevēju pakalpojumus, kas tika sniegti tieši prasītājai, ietvēra tādas darbības kā elektronisko rēķinu izrakstīšana klientiem, neatkarīgo pakalpojumu sniedzēju sniegto pakalpojumu pārvaldība, utt., šos dokumentus sagatavoja un izmantoja dažādi grupas uzņēmumi, ieskaitot prasītāju, savukārt izmaksas par šo dokumentu sagatavošanu un darbību veikšanu tika sadalītas šos pakalpojumus saņēmušo uzņēmumu starpā.
- 15 Nodokļu iestāžu ieskatā nebija pierādīts, ka attiecīgie pakalpojumi tika sniegti saistībā ar prasītājas darbībām un tai par labu, kas tai lika izdarīt secinājumu, ka faktiski prasītājai nebūtu bijis jāpiestāda rēķini, jo šos pakalpojumus izmantoja arī citas grupas vienības vai pati uzņēmumu grupa kā tāda, šie pakalpojumi tādējādi veido akcionāru izmaksas, un tātad tās nav nepieciešamas.
- 16 Tik tiešām Tiesa 2012. gada 26. aprīļa spriedumā C-621/10 un C-129/11 *Balkan and Sea Properties* un *ProvaInvest* nolēma, ka nodokļu bāzi par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu pret atlīdzību veido nodokļu maksātāja faktiski saņemtais.
- 17 Prasītāja līdz ar to uzskata, ka ir nepieciešams, lai Tiesa paskaidrotu, vai papildus nosacījumam par pakalpojumu izmantošanu nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajām darbībām, PVN direktīvas 168. pantā turklāt ir paredzēts nosacījums (kas ir vai nu nošķirts, vai arī ietilpst jēdzienā “izmantošana ar nodokli apliekamo darbību mērķiem”), ka pakalpojumiem ir jābūt nepieciešamiem nodokļu maksātājam un it īpaši, kādi ir kritēriji, balstoties uz kuriem var veikt šādu analīzi.
- 18 Attiecībā uz trešo jautājumu prasītāja apgalvo, ka tas balstās uz nodokļu iestāžu atteikumu piešķirt tiesības atskaitīt PVN par pakalpojumiem, kurus tā iegādājās no grupas, jo prasītāja neesot iesniegusi pierādījumus, ka šie pakalpojumi tika sniegti tās ar nodokli apliekamo darbību vajadzībām un tai par labu.

- 19 Šajā nozīmē tā atsaucas uz spriedumu C-283/12, *Serebryannay vek*, kurā ir atzīts, ka iespēja atzīt darbību par tādu, kas ir sniegta pret atlīdzību, nozīmē vienīgi to, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un nodokļu maksātāja faktiski saņemto pretizpildījumu.
- 20 Ja nepastāv nekāda saikne starp pakalpojumu sniegšanu un par to saņemto pretizpildījumu, šāda pakalpojuma sniegšana nav ar nodokli apliekams darījums PVN vajadzībām. Šādā gadījumā tiek konstatēts, ka tad, ja pakalpojums netiktu sniegts, tas nebūtu pastāvējis, līdz ar to darījumu nevarētu aplikēt ar nodokli PVN vajadzībām.
- 21 Tomēr, ņemot vērā, ka nodokļu iestādes noliedz, ka prasītāja bija uzņēmumu grupas iekšienē sniegto pakalpojumu saņēmēja, prasītāja uzskata, ka ir nepieciešams, lai Tiesa paskaidrotu, vai tā atbilst nosacījumiem, lai to varētu uzskatīt par nodokļa maksātāju, kam ir jāmaksā PVN, atbilstoši PVN direktīvas III sadaļas 9. un nākamajiem pantiem.
- 22 **Atbildētājs** lūdz atzīt Tiesai adresēto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ar prasītājas formulētajiem prejudiciālajiem jautājumiem par nepieņemamu, jo prasītāja patiesībā vēloties saņemt no Tiesas nolēmumu, kas ietekmēs konkrēto spriedumu iesniedzējtiesā. Atbildētājs uzskata, ka valsts tiesai, kas izskata šo strīdu, ir jānovērtē lietas fakti un jānosaka, vai Tiesas judikatūra PVN atskaitīšanas tiesību jomā ir piemērojama šīs lietas faktiem.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 23 Iesniedzējtiesa piekrīt prasītājam un pretēji atbildētāju apgalvotajam uzskata par nepieciešamu un lietderīgu noskaidrot piemērojamo Savienības tiesību nozīmi, pirms lietas izlemšanas pēc būtības, un pilnībā pievienojas prasītājas argumentiem.
- 24 Lai novērtētu, vai ir lietderīgi šādus jautājumus uzdot Tiesai, iesniedzējtiesa ņem vērā faktu, ka Savienības tiesību normas, kas ir ietvertas PVN direktīvas 2. un 168. pantā, kas ir šīs lietas priekšmets un par kurām tiek lūgta interpretācija, ir būtiskas strīda atrisinājumam, ņemot vērā, ka PVN ir nodoklis, kas ir paredzēts Savienības tiesiskajā regulējumā un ka kopējā PVN sistēma balstās uz virkni principu, kas Eiropas Savienībā ir vispārēji saistoši.
- 25 Ņemot vērā Savienības tiesību normu ietekmi un nozīmi šajā lietā, šī strīda risinājums ir tieši atkarīgs no Tiesas sniegtās pareizās interpretācijas, jo iesniedzējtiesai, pamatojoties uz šo interpretāciju, ir jānosaka, vai nodokļu iestāžu pieeja šajā lietā atbilst Savienības tiesiskajam regulējumam, vai arī, tieši pretēji, tā ir kļūdaina.
- 26 Šādos apstākļos *Tribunalul Prahova* (Prahovas apgabaltiesa) uzskata, ka šis nav jautājums tikai par valsts tiesību normu interpretāciju, un ka ir nepieciešams saņemt Direktīvas 2006/112 interpretāciju par iepriekš minētajiem aspektiem.

- 27 Līdz ar to *Tribunalul Prahova* (Prahovas apgabaltiesa) uzskata, ka šajā lietā ir izpildīti pieņemamības kritēriji, jo atbildes uz uzdotajiem jautājumiem var sniegt norādes iesniedzējtiesai un pusēm par atbilstošajiem aspektiem, lai nonāktu pie atbilstošā strīda atrisinājuma šajā lietā, jo ir uzdots jauns jautājums par interpretāciju.

DARBBA VERSIJA