

**Lieta C-475/23****Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 25. jūlijs

**Iesniedzējtiesa:***Curtea de Apel Cluj* (Rumānija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 3. jūlijs

**Prasītāja un apelācijas sūdzības iesniedzēja:***Voestalpine Giesserei Linz***Atbildētājas un atbildētājas apelācijas tiesvedībā:***Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca*

[..]

**CURTEA DE APEL CLUJ****SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL****(Klužas apelācijas tiesa, Trešā palāta administratīvajās un nodokļu lietās)****[..] RĪKOJUMS****2023. gada 3. jūlija atklātā tiesas sēde**

[..]

tika izskatīta apelācijas sūdzība, ko iesniegusi apelācijas sūdzības iesniedzēja *VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH* par spriedumu civillietā Nr. 9/2023, kuru 2023. gada 9. janvārī bija pasludinājusi *Tribunalul Cluj* (Klužas apgabaltiesa) [...], pret atbildētājām apelācijas tiesvedībā *ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ* (Klužas Valsts finanšu administrācija) un *DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA* (Klužas-Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija), kurā ir apstrīdēts nodokļu administratīvais akts – Lēmums

Nr. 35/3.2.2022, paziņojums par nodokli F-CJ 855/11.10.2021 un nodokļu revīzijas protokols.

Lietas dalībnieku diskusiju norise, argumenti un secinājumi tika protokolēti 2023. gada 19. jūnija sēdes protokolā, kad tiesa, kurai bija nepieciešams laiks, lai pieņemtu lēmumu un dotu pusēm iespēju iesniegt rakstveida apsvērumus, apturēja procedūru par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegšanu ES Tiesā [...] 2023. gada 3. jūlijā.

## TIESA

### I. Pamatlietas strīda priekšmeta un nozīmīgo faktu izklāsts

1. Ar šo prasību prasītāja *VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH* (turpmāk tekstā – “*Voestalpine*”) tiesvedībā pret atbildētājām *DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA* un *ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ* ir lūgusi atcelt paziņojumu par nodokli Nr. F-CJ\_855/11.10.2021, ar kuru tika noraidīts prasītājas pieteikums par PVN atmaksu 282 601 leju (RON) apmērā.

2. Prasītāja ir juridiska persona, kas ir rezidente Austrijā un ietilpst *Voestalpine* grupā, kura darbojas dažādu lējumu, kas sver vairāk par 10 tonnām, ražošanas nozarē. Prasītāja ir reģistrēta kā PVN maksātāja Rumānijā. Prasītāja uz Rumāniju sūta apstrādei dažādus lējumus, deklarējot preču iegādi Kopienas iekšienē. Lējumus Rumānijā, izmantojot savus darbiniekus, apstrādā Rumānijas sabiedrība “*Global Energy Products*” S.A. (turpmāk tekstā – “*GEP*”), kura ir “*Austrex Handels GmbH*” (turpmāk tekstā – “*Austrex*”) apakšuzņēmējs. Pēc tam, kad *GEP* ir veikusi savu darbību, *Voestalpine* [...] nosūta lējumus un izraksta par tiem rēķinus *Voestalpine Austria* un citiem klientiem ES teritorijā.

3. 2021. gada 24. martā *ex officio* tika reģistrēta prasītājas pastāvīgā pārstāvniecība, sākot no 2021. gada 24. marta. Nepiekrītot šim nodokļu iestāžu lēmumam, prasītāja to pārsūdzēja un ar *Tribunalul Cluj* [...] spriedumu civillietā Nr. 2014/21.7.2022, kas kļuva galīgs ar *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesa) spriedumu Nr. 1135/10.11.2022, tika noteikts, ka prasītājas pastāvīgās pārstāvniecības reģistrācija Rumānijā ir likumīga.

4. Starp prasītāju un meitassabiedrību *Austrex* ir noslēgts piegādes pamatlīgums, saskaņā ar kuru *Austrex* kā tērauda izstrādājumu, it īpaši *Voestalpine Giesserei* lieto produktu, pārstrādes pakalpojumu sniedzējs Austrijā un Rumānijā apņemas izpildīt apelācijas sūdzības iesniedzējas preču un pakalpojumu pasūtījumus, ar iespēju šim nolūkam izmantot citu sabiedrību, proti, *GEP*. Lai sniegtu šos pakalpojumus, prasītāja piešķīra [sabiedrībai] *Austrex* lietošanas tiesības, kas nododamas *GEP*, uz nekustamo īpašumu, kurš atrodas Klužā-Napokā un kuru apelācijas sūdzības iesniedzēja savukārt nomāja no “*Voestalpine România*” S.R.L. (vēlāk, 2016. gadā, prasītāja šo nekustamo īpašumu nopirka). Līguma priekšmets ir it īpaši lējuma izstrādājumu pārveidošana,

testēšana, slīpēšana, elektriskā loka savienojums, metināšana, smilšu strūklas un termiskā apstrāde.

5. Prasītāja un *Austrex* ir noslēgušas patapinājuma līgumu par nekustamo īpašumu, kas atrodas Klužā-Napokā, *Bd. (iela) Muncii* Nr. 18. Saskaņā ar līguma noteikumiem par nekustamā īpašuma un tajā izvietoto iekārtu regulārās apkopes pasākumiem bija atbildīga *Austrex*, savukārt par nopietnu bojājumu vai būtiska nolietojuma remontu bija atbildīga prasītāja.

6. Ņemot vērā, ka 2021. gada jūnijā prasītājai bija negatīvs atlikums ar atmaksāšanas iespēju, tā tika pakļauta pirmstermiņa nodokļu revīzijai. PVN atmaksa attiecās uz šādiem rēķiniem: 50 tonnu tilta celtna piegāde; 50 tonnu tilta celtna montāža, nodošana ekspluatācijā un *ISCIR* [Valsts inspekcija apkures katlu, spiedvertņu un pacelšanas sistēmu pārbaudei] atļauja; slodzes masas pārbaudes stenda noma; 50 tonnu celtna piektā pārbaude; celtna remonts angārā, kas atrodas *Bd. Muncii*, Nr. 18. Konkrēti, pieprasītā atmaksa attiecas uz tā celtna iegādi, kuru prasītāja ir novietojusi nekustamajā īpašumā, kas ir [sabiedrību] *Austrex* un *GEP* rīcībā, un kuru [sabiedrības] *GEP* darbinieki izmanto darbībām ar prasītājas lēmumiem.

7. Nodokļu iestādes konstatēja, ka, lai gan atmaksas pieprasīšanas laikā prasītājas pastāvīgā pārstāvniecība bija reģistrēta Rumānijā, tā nerīkojās kā tāda no grāmatvedības un no nodokļu viedokļa un neveica grāmatvedības ierakstus, no kuriem būtu skaidri redzami uzskaitītie ieņēmumi un izmaksas. Ņemot vērā šo apstākli, kā arī to, ka telpas sabiedrībai *Austrex* ir pieejamas bez maksas, nodokļu revīzijas vienība uzskatīja, ka prasītāja nav iesniegusi pierādījumus, ka attiecīgie pirkumi ir veikti tās saimnieciskās darbības vajadzībām, tāpēc tai netika piešķirtas tiesības atskaitīt summu 282 601 RON.

8. Prasītāja apstrīdēja paziņojumu par nodokli, ar kuru tika noraidīts PVN atmaksas pieteikums, kā izklāstīts 1. punktā.

9. Ar *Tribunalul Cluj* spriedumu Nr. 9/2023 tika noraidīta prasītājas pirmajā instancē celtā prasība. Pie šāda secinājuma *Tribunalul* nonāca, būtībā uzskatot, ka prasītāja nav iesniegusi pierādījumus, ka pirkumi, attiecībā uz kuriem tā lūdza atskaitīt PVN, tika veikti tās ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, ņemot vērā, ka no dokumentiem, kas tika iesniegti nodokļu iestādei, neizriet ieņēmumi, ko prasītāja guvusi no Rumānijā veiktās darbības. Tāpat tika uzskatīts, ka Rumānijā veiktā darbība prasītājai radīja ienākumus tikai netieši, jo tiešās labuma guvējas bija *Austrex* un tās apakšuzņēmējs *GEP*, kuras izrakstīja rēķinu par abām darbībām, kuru veikšanai tiek izmantots celtnis.

10. Par *Tribunalul Cluj* spriedumu Nr. 9/2023 prasītāja iesniedza apelācijas sūdzību. Apelācijas tiesvedības laikā tiesa izvirzīja jautājumu par šajā gadījumā piemērojamo Eiropas tiesību interpretāciju, un aicināja puses apsvērt nepieciešamību iesniegt prejudiciālu jautājumu ES Tiesā.

## II. Šajā lietā piemērojamo valsts noteikumu saturs

11. Saskaņā ar *Codul fiscal* (Nodokļu kodekss) 297. panta 4. punkta a) apakšpunkta noteikumiem:

*Ikvienam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt nodokli par pirkumiem, ja minētie pirkumi tiek izmantoti šādiem darījumiem: ar nodokli apliekamiem darījumiem.*

12. Saskaņā ar *C[odul] fisc[al]* VII sadaļas īstenošanas *Normele metodologice* (Metodiskie noteikumi), kas apstiprināti ar *Hotărârea Guvernului nr. 1/2016* (Valdības dekrēts Nr. 1/2016), 67. punktu:

(1) *Nodokļa maksātāju tiesības atskaitīt samaksāto vai maksājamo nodokli par iegādātajām precēm/pakalpojumiem, kas paredzēti izmantošanai Codul fiscal 297. panta 4. punktā paredzētajiem darījumiem, ir PVN sistēmas pamatprincips. Codul fiscal 297. pantā paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Šīs tiesības ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas samaksāti par iepriekš veiktajiem darījumiem. Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, vispirms ir jāizpilda materiālie priekšnosacījumi, kā tas izriet no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras, it īpaši, pirmkārt, ieinteresētajai personai ir jābūt nodokļa maksātājam Codul fiscal VII sadaļas izpratnē un, otrkārt, preces vai pakalpojumi, kas norādīti, lai pamatotu šīs tiesības, nodokļa maksātājam ir vēlāk jāizmanto darījumiem, kas paredzēti Nodokļu kodeksa 297. panta 4. punktā, un šādas preces vai pakalpojumus iepriekš ir jābūt piegādājušam citam nodokļa maksātājam.*

(2) *Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas iedibināto judikatūru kompetentās nodokļu iestādes var atteikt atskaitīšanas tiesību piešķiršanu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata, tiek konstatēts, ka šīs tiesības tiek izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi.*

(3) *Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā attiecībā uz 2. punkta piemērošanu kā piemēru var minēt spriedumus lietās C-285/11 Bonik un C-277/14 PPUH.*

13. Saskaņā ar *C[odul] fisc[al]* 8. panta 1. un 6. punktu:

(1) *Šī kodeksa izpratnē pastāvīgā pārstāvniecība ir vieta, kur pilnībā vai daļēji tiek veikta nerezidenta darbība, tieši vai ar atkarīga aģenta starpniecību. Pastāvīgās pārstāvniecības definīcija ir sniegta, ņemot vērā Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas paraugkonvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 5. panta "Pastāvīgā pārstāvniecība" komentārus.*

(6) *Netiek uzskatīts, ka nerezidentam ir pastāvīga pārstāvniecība Rumānijā, ja tas veic darbību Rumānijā tikai ar brokera, aģenta, vispārēja komisijas aģenta vai cita neatkarīga statusa aģenta starpniecību, ja šādas personas darbojas savas parastās darbības ietvaros, saskaņā ar dibināšanas dokumentos ietverto aprakstu. Ja šāda aģenta darbības pilnībā vai gandrīz pilnībā tiek veiktas nerezidenta vārdā*

*un komerciālajās un finansiālajās attiecībās starp nerezidentu un aģentu pastāv nosacījumi, kas atšķiras no tiem, kas pastāv starp neatkarīgām struktūrām, aģents netiek uzskatīts par aģentu ar neatkarīgu statusu.*

### **III. Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojums**

14. *Curtea* uzskata, ka šajā gadījumā nodokļu iestāžu atteikums atzīt tiesības uz PVN atskaitīšanu balstījās uz diviem galvenajiem argumentiem: pirmkārt, izdevumi, par kuriem tika izmantotas tiesības uz atskaitīšanu, attiecās uz prasītājas apakšuzņēmēju ar nodokli apliekamajiem darījumiem, nevis uz prasītājas ar nodokli apliekamajiem darījumiem; otrkārt, prasītāja nav veikusi atsevišķu grāmatvedības uzskaiti pastāvīgajā pārstāvniecībā Rumānijā un šī iemesla dēļ nodokļu iestādes nevar pārbaudīt darbaspēka izmaksas, kas piemērojamas prasītājai piederošajiem lēmumiem, kā arī visu apstrādes darbību, kas notiek Rumānijas teritorijā.

15. Tāpēc *Curtea* uzskata, ka rodas divi jautājumi saistībā ar to, kā būtu jāinterpretē Padomes Direktīvas 2006/112/EK X sadaļas noteikumi par tiesībām uz PVN atskaitīšanu.

16. Proti, pirmais jautājums attiecas uz personu, kurai ir tiesības uz PVN atskaitīšanu šajā gadījumā, kad prasītāja ir iegādājusies mantu, ko tā ir nodevusi apakšuzņēmēja rīcībā, kas prasītājas labā veic darbības, par kurām prasītāja pēc tam izraksta rēķinu; ir iespējamās divas interpretācijas: pirmā, ka prasītāja ir iegādājusies mantu savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, tāpēc ir nepieciešams, ka prasītāja šo mantu nodod apakšuzņēmēja rīcībā, lai tas varētu veikt darbību; otrā, ka īpašums netiek izmantots prasītājas ar nodokli apliekamajiem darījumiem, bet gan tās apakšuzņēmēja ar nodokli apliekamajiem darījumiem, kuram tā tad prasītāja bez maksas palīdz veikt darbības, par kurām pēc tam tai ir izrakstīts rēķins, sedzot tādas pašas izmaksas, kādas būtu gadījumā, ja manta būtu jau bijusi tā īpašumā.

17. Ar šo jautājumu ir cieši saistīts arī jautājums par iespēju ierobežot atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz to, ka prasītāja atteicās kārtot atsevišķu grāmatvedību savā pastāvīgajā pārstāvniecībā Rumānijā. Proti, nodokļu iestādes apgalvo, ka šī prasītājas bezdarbība ir radījusi neiespējamību pārbaudīt darbaspēka izmaksas par Rumānijā ievesto lēmumu apstrādi. Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka iespējamā atbilde uz iepriekšējā punktā apskatīto jautājumu, proti, vai celtna iegāde ir izdevīga prasītājai, kurai rodas mazākas darbaspēka izmaksas nekā tās [kas viņai būtu radušās] gadījumā, ja celtni būtu iegādājies apakšuzņēmējs, vai, gluži pretēji, tā sedz tādas pašas izmaksas un līdz ar to apakšuzņēmējs gūst labumu no celtna iegādes, ir atkarīga tieši no darbaspēka izmaksu pārbaudes.

#### IV. Prejudiciālie jautājumi

1[8]. Pamatojoties uz iepriekš minēto, *Curtea* uzskata, ka ES Tiesai ir jāuzdod šādi prejudiciāli jautājumi:

[*omissis*: jautājumu teksts ir ietverts rezolutīvajā daļā]

#### NOLEMJ

Saskaņā ar LESD 267. pantu uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

1. *Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK noteikumi par tiesībām atskaitīt PVN nepieļauj tādu valsts praksi, saskaņā ar kuru, ja kāda sabiedrība iegādājas mantu, kuru tā pēc tam bez maksas nodod apakšuzņēmēja rīcībā, lai veiktu darbības pirmās sabiedrības labā, tad šai sabiedrībai tiek atteiktas tiesības atskaitīt PVN, kas saistīts ar iegādāto mantu, jo tiek uzskatīts, ka pirkums ir veikts nevis tās ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, bet gan apakšuzņēmēja ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām?*

2. *Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK noteikumi par tiesībām atskaitīt PVN nepieļauj tādu valsts praksi, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam tiek liegtas atskaitīšanas tiesības, jo tas nav veicis atsevišķu grāmatvedības uzskaiti pastāvīgajā pārstāvniecībā Rumānijā, un šī iemesla dēļ nodokļu iestādes nevar pārbaudīt tā darbaspēka izmaksas, kas tiek izmantots, lai apstrādātu lējumus, kuru īpašnieks ir [minētais nodokļu maksātājs], kā arī visu apstrādes darbību, kura notiek Rumānijas teritorijā?*

[*omissis*: procedūras noteikumi; paraksti]