

Byla C-640/23

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2023 m. spalio 25 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. birželio 26 d.

Kasatorės ir atsakovės pirmojoje instancijoje:

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

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Kita kasacinio proceso šalis ir pareiškėja pirmojoje instancijoje:

Greentech SA

Pagrindinės bylos dalykas

Kasacinis skundas dėl sprendimo, kuriuo iš dalies patenkintas kitos kasacinio proceso šalies ir pareiškėjos pirmojoje instancijoje administracinis skundas dėl tam tikrų su pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) susijusių administracinių ir mokestinių aktų, kuriuos priėmė kasatorės ir atsakovės pirmojoje instancijoje, panaikinimo.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Remiantis SESV 267 straipsniu, prašoma išaiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112) 2, 19 ir 168 straipsnius, siejamus su jos 203 straipsniu.

Prejudicinis klausimas

Ar pagal neutralumo, teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus, įtvirtintus Direktyvos [2006/112] 2, 19 ir 168 straipsniuose, siejamuose su jos 203 straipsniu, draudžiama atsisakyti pripažinti teisę į PVM, sumokėto už pardavimo sandorį, kurį vėliau mokesčių administratorius perkvalifikavo į įmonės perdavimo sandorį, nepatenkantį į PVM taikymo sritį, atskaitą, kai valstybė jau surinko PVM ir pagal nacionalinės teisės aktus jis negali būti gražintas?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

Direktyvos 2006/112 2, 19 ir 168 straipsniai, siejami su jos 203 straipsniu

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) jurisprudencija, visų pirma 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302; 2019 m. balandžio 11 d. Sprendimas *PORR Építési*, C-691/17, EU:C:2019:327, ir 2013 m. kovo 14 d. Sprendimas *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, EU:C:2013:169.

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

2003 m. *Codul fiscal* (Mokesčių kodeksas) (Įstatymas Nr. 571/2003) 3 straipsnis (pagal kurį šiuo kodeksu reglamentuojami mokesčiai ir rinkliavos grindžiami, be kita ko, mokesčių neutralumo principu); 126 straipsnio 1 dalis (pagal kurią PVM apmokestinami sandoriai, kai vykdomas prekių tiekimas už atlygį arba jam prilyginami sandoriai); 128 straipsnio 7 dalis (pagal kurią visų prekių ar jų dalies perleidimas, *inter alia*, po pardavimo, nėra prekių tiekimas, jei asmuo, kuriam buvo perduotos prekės, yra apmokestinamasis asmuo) ir 145 straipsnio 2 dalis (pagal kurią kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM už įsigijimus, kuriems taikomas PVM).

2003 m. *Codul de procedură fiscală* (Mokesčių procedūros kodeksas) (Vyriausybės potvarkis Nr. 92/2003) 84 straipsnis (pagal kurį iš esmės mokesčių mokėtojas gali savo iniciatyva pataisyti mokesčių deklaracijas iki mokestinoms prievolėms nustatyto senaties termino pabaigos) ir 91 straipsnis (pagal kurį mokesčių administratoriaus teisei nustatyti mokestines prievolės iš esmės taikomas penkerių metų senaties terminas, skaičiuojamas nuo metų, einančių po mokestinių prievolių atsiradimo, sausio 1 d.).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Vyriausybės sprendimas Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinamos Įstatymo Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso taikymo metodinės normos) 6 punkto 7 ir 8 dalys, kuriose paaiškinama, ką reiškia Mokesčių kodekso 128 straipsnio 7 dalyje pateikta viso turto perleidimo sąvoka.

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 2015 m. lapkričio 23 d.–2016 m. liepos 15 d. laikotarpiu *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea* (Galaciuo regiono viešųjų finansų generalinis direktoratas – Vrančos apskrities viešųjų finansų administracija (toliau – Vrančos AVFA) atliko mokestinį patikrinimą *Greentech SA* (toliau – *Greentech*) pagrindinėje buveinėje, ir šio patikrinimo metu minėtai bendrovei buvo nustatyta 4 388 720 Rumunijos lėjų (RON) dydžio papildoma PVM mokestinė prievolė bei susiję mokesčiai. Šios mokestinės prievolės kilo dėl naujo teisinio kvalifikavimo, taikyto *Greenfiber International SA* (toliau – GFI) įrangos pardavimo bendrovei *Greentech* sandoriui (sandoris, kurį pastaroji laikė PVM apmokestinamu prekių tiekimu) ir kurį Vrančos AVFA prilygino dalies turto perleidimui tarp dviejų susijusių bendrovių (PVM neapmokestinamas sandoris).
- 2 *Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Stambių mokesčių mokėtojų generalinė direkcija, toliau – DGAMC) atmetė *Greentech* skundą dėl minėtų mokestinių prievolių.
- 3 Dėl šio DGAMC sprendimo atmesti mokestinį skundą *Greentech* pateikė administracinį skundą *Curtea de Apel Ploiești* (Ploješčio apeliacinis teismas), kuris buvo iš dalies patenkintas.
- 4 2021 m. lapkričio 23 d. sprendimu *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, toliau – ÎCCJ) iš dalies patenkino Vrančos AVFA ir DGAMC skundus dėl Ploješčio apeliacinio teismo sprendimo.
- 5 *Greentech* pateikė prašymą peržiūrėti ÎCCJ sprendimą, teigdama, kad juo buvo pažeista Teisingumo Teismo jurisprudencija, visų pirma Sprendimai *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, ir *PORR Építési*, C-691/17, EU:C:2019:327; pagal šią jurisprudenciją teisė į PVM atskaitą turi būti pripažinta net ir tais atvejais, kai atitinkami sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį, kai iš konkrečių bylos aplinkybių matyti, kad asmeniui, sumokėjusiam PVM, būtų neįmanoma arba labai sunku jį susigrąžinti, išskyrus atvejus, kai pažeidžiami PVM neutralumo ir veiksmingumo principai.
- 6 2023 m. sausio 31 d. sprendimu ÎCCJ patenkino prašymą peržiūrėti sprendimą, iš dalies panaikino ginčijamą sprendimą, kiek jis susijęs su pagrindu, susijusiu su įrangos pardavimo sandorio teisiniu perkvalifikavimu į viso turto perleidimą, ir, remdamasis šiuo motyvu, perdavė bylą nagrinėti iš naujo.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 7 Kita kasacinio proceso šalis ir pareiškėja pirmojoje instancijoje *Greentech* mano, kad reikia išsiaiškinti, ar valstybės narės mokesčių institucijos, aiškinamos Direktyvos 2006/112 nuostatas ir mokesčių neutralumo, teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus, gali atsisakyti pripažinti už pardavimo sandorį

sumokėto PVM atskaitą, kurią vėliau mokesčių institucijos kvalifikavo kaip PVM neapmokestinamų prekių perdavimą, kai PVM jau buvo sumokėtas į valstybės biudžetą, šios sumos neįmanoma gražinti mokėtojui sumokėjusiam asmeniui, nes suėjo mokesčių srityje galiojantis senaties terminas, o nacionalinės teisės aktuose nenumatyta procesinių priemonių ir mechanizmų, kuriomis remdamosi mokesčių institucijos gražintų sumokėtą PVM sumą, kai atliekamas toks perkvalifikavimas.

- 8 Ši bendrovė tvirtina, kad pagal mokesčių neutralumo principą PVM turi turėti neutralų poveikį, t. y. juo turi būti pasiektas toks pat galutinis rezultatas, neatsižvelgiant į tarpininkus, taikant teisės į atskaitą įgyvendinimo mechanizmą. Vienintelis atvejis, kai šis principas netaikytinas – kai prekė ar paslauga pasiekia galutinį vartotoją, ir tokiu atveju pastarasis privalo sumokėti PVM. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nuosekliai laikomasi nuostatos, kad bet kokių teisės į atskaitą apribojimų pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas (2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 *Greentech* teigimu, GFI negalėjo ištaisyti su nagrinėjamu pardavimu susijusios sąskaitos faktūros po *Greentech* mokestinio patikrinimo, nes prieš tai buvo atliktas pačios GFI mokestinis patikrinimas, po kurio inspektorių grupė padarė išvadą, kad ši komercinė sandorį šalys teisingai kvalifikavo kaip PVM apmokestinamą sandorį, todėl GFI teisingai išskaičiavo PVM ir jį sumokėjo į valstybės biudžetą.
- 10 Taigi pati nacionalinė mokesčių institucija kvalifikavo nagrinėjamą komercinį sandorį visiškai skirtingai: kaip PVM apmokestinamą sandorį GFI, kuriai *Greentech* sumokėjo PVM, ir kaip PVM neapmokestinamą sandorį *Greentech*. Taigi *Greentech* neteko teisės į sumokėto PVM atskaitą.
- 11 Kasatorė ir atsakovė pirmojoje instancijoje Vrančos AVFA tvirtina, kad reikia atsižvelgti į šios bylos ypatumus, t. y. tai, kad dėl sandorio tarp dviejų susijusių bendrovių buvo parduota gamybos linija ir kad tą pačią dieną buvo pasirašyta nuomos sutartis, pagal kurią *Greentech* naudojo tas pačias patalpas kaip ir patronuojamoji bendrovė, t. y. GFI, savo veiklai toje pačioje pramonės platformoje vykdyti, pasamdžius specialiu žinių turinčius darbuotojus. Nebuvo nustatyta, ar perėmus susijusio subjekto ekonominę veiklą, jo tapatybė išliks.
- 12 Vrančos AVFA teigimu, perleidžiant visą apmokestinamojo subjekto turtą ar jo dalį, kai toks sandoris nėra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 128 straipsnio 7 dalį, teisė į atskaitą netaikoma, nes toks perleidimas nepatenka į PVM taikymo sritį.
- 13 Vis dėlto Vrančos AVFA mano, kad mokesčių institucijos neapribojo apmokestinamojo asmens teisės pataisyti PVM deklaracijas. Iš tikrųjų *Greentech* turėjo galimybę susigražinti neatskaitytiną PVM iš GFI, ištaisydama klaidingai išrašytą sąskaitą faktūrą ir susigražindama pagal šią sąskaitą faktūrą sumokėtą mokėtojui; apie šią procedūrą *Greentech* buvo informuota mokestinio patikrinimo metu.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad atsakymas į pateiktą klausimą yra svarbus atliekant analizę, susijusią su mokesčių neutralumo principo laikymusi, trimis aspektais, t. y. pirma, ar *Greentech* gali susigrąžinti PVM iš savo prekybos partnerės GFI; antra, ar sandoris patenka į PVM taikymo sritį, kai siekiama gauti mokestinės naudos, ir, trečia, ar nėra sukčiavimo, darančio žalos valstybės biudžetui.
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, Direktyvos 2006/112 2, 19, 168 ir 203 straipsniai, kuriuos prašoma išaiškinti, yra esminiai siekiant išspręsti ginčą, nes bendra PVM sistema grindžiama keliais privalomais Sąjungos teisės principais. Remdamasis Teisingumo Teismo pateiktu šių nuostatų išaiškinimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatys, ar nagrinėjamu atveju mokesčių institucijų požiūris atitinka ES teisės aktų esmę, ar, atvirkščiai, yra klaidingas.
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jam nėra žinomas Teisingumo Teismo sprendimas dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, siekiant nustatyti, ar, teisiškai perkvalifikavus į PVM taikymo sritį patenkančių prekių tiekimą kaip prekių perdavimą, kuris nepatenka į PVM taikymo sritį, nacionalinės mokesčių institucijos gali atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei nėra veiksmingų priemonių susigrąžinti sumokėtą PVM sumą.
- 17 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos bylose, susijusiose su panašiais klausimais, matyti, kad nustatant teisę į atskaitą pirmiausia reikia atsižvelgti į mokesčių neutralumo, teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų laikymąsi ir kad nacionalinės valdžios institucijų priimtose priemonėse turi būti atsižvelgta į galimą žalą valstybės biudžetui ir į galimybę nustatyti suinteresuotųjų subjektų sąžiningumą ar nesąžiningumą.
- 18 Pirma, dėl mokesčių neutralumo principo Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nuosekliai laikomasi nuostatos, kad bet koks teisės į atskaitą apribojimas yra šio principo pažeidimas, lemiantis mokesčių mokėtojų sudarytų sandorių dvigubą apmokestinimą.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, šioje byloje svarbus 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Tibor Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė:

„Direktyvos 2006/112 nuostatas <...> ir mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, iš turto pirkėjo atimti teisę į [PVM], kuri jis nepagrįstai sumokėjo pardavėjui remdamasis sąskaita faktūra, išrašyta remiantis įprastos [PVM] tvarkos taisyklėmis, nors atitinkamam sandoriui buvo taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, o pardavėjas šį mokestį sumokėjo į valstybės biudžetą, atskaitą. Vis dėlto šie principai reikalauja, kad jei iš pardavėjo

pagrindinėje byloje pirkėjui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti [PVM], ypač pardavėjo nemokumo atveju, pirkėjas turi galėti pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesčių institucijai.“

- 20 Kitaip nei byloje *Tibor Farkas*, nagrinėjamu atveju negalėjimą susigrąžinti PVM lemia ne pardavėjo nemokumas, o galimybės ištaisyti su PVM susijusią sąskaitą faktūrą nebuvimas dėl to, kad suėjo teisės atlikti šį ištaisymą senaties terminas.
- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, nors jis negali spėlioti dėl šalių kaltės, kiek tai susiję su senaties termino suėjimu, nes rizikuoja priimti išankstinį sprendimą šioje byloje, yra nemažai svarbių argumentų, pagal kuriuos negalima konstatuoti šalių neveikimo susigrąžinant PVM ir kurie patvirtina teiginį, kad PVM sąskaitos faktūros neįmanoma ištaisyti iki šio termino pabaigos.
- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat remiasi kitomis Teisingumo Teismo išnagrinėtomis bylomis, kuriose buvo analizuojami panašūs klausimai. 2019 m. balandžio 11 d. Sprendime *PORR Építési* (C-691/17, EU:C:2019:327) Teisingumo Teismas nusprendė:

„Direktyvą [2006/112] ir mokesčių neutralumo ir veiksmingumo principus reikia aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama mokesčių administratoriaus praktika, pagal kurią, nesant įtarimų dėl sukčiavimo, ši institucija nesuteikia įmonei teisės atskaityti pridėtinės vertės mokestį [PVM], kurį ši įmonė, kaip paslaugų gavėja, nepagrįstai sumokėjo šių paslaugų teikėjui pagal sąskaitą faktūrą, kurią jis išrašė remdamasis įprastomis [PVM] taisyklėmis, nors atitinkamam sandoriui turėjo būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kai prieš atsisakydama suteikti teisę į atskaitą ši mokesčių institucija:

- neišnagrinėja, ar šią klaidingą sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo gali grąžinti klaidingai sumokėto PVM sumą šios sąskaitos faktūros adresatui ir ar gali ištaisyti šią sąskaitą faktūrą pagal savikontrolės procedūrą vadovaudamasis taikomais nacionalinės teisės aktais, jog susigrąžintų nepagrįstai sumokėtą mokestį į valstybės išdą, arba
- nenusprendžia pati grąžinti tos pačios sąskaitos faktūros adresatui mokesčio, kurį jis neteisingai sumokėjo ją išrašiusiam asmeniui ir kurį pastarasis vėliau sumokėjo į valstybės biudžetą.

Vis dėlto šie principai reikalauja, kad jei iš paslaugų teikėjo jų gavėjui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, ypač teikėjo nemokumo atveju, paslaugų gavėjas turi galėti pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesčių institucijai.“

- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jo nagrinėjamas atvejis yra panašus į byloje *PORR Építési* nagrinėtą atvejį, kiek tai susiję su sąlyga, kad PVM išieškojimas iš sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens netapo neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, o jis, atrodo, tokiu tapo

nagrinėjamu atveju, nes *Greentech* negali ištaisyti sąskaitos faktūros, nes, pirma, suėjo teisės atlikti šį ištaisymą senaties terminas ir, antra, šį ištaisymą turi atlikti GFI, t. y. bendrovė, kurios atžvilgiu mokesčių institucijos, atlikusios patikrinimą, patvirtino, kad mokestis apskaičiuotas teisingai.

- 24 Antra, dėl teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją galimybę remtis šiuo principu turi kiekvienas ekonominės veiklos vykdytojas, kuriam institucija suteikė pagrįstų vilčių. Pagal šią jurisprudenciją patikinimais, galinčiais suteikti pagrįstų vilčių, laikoma tiksli, nesąlygiška, nuosekli, kompetentingų ir patikimų šaltinių, nesvarbu kokia forma, pateikta informacija (2013 m. kovo 14 d. Sprendimo *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, EU:C:2013:169, 24 ir 25 punktai).
- 25 Atsižvelgdamas į šiuos principus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko svarbia tą aplinkybę, kad mokesčių institucijos, atlikusios bendrovės GFI patikrinimą, dar prieš *Greentech* patikrinimą, patvirtino, jog įrangos pardavimo sandoriui abi bendrovės taikė apmokestinimo tvarką, kuri galioja PVM apmokestinamam prekių tiekimui. Taigi pati nacionalinė mokesčių institucija visiškai skirtingai kvalifikavo komercinį sandorį, susijusį su įranga, dėl kurios perdavimo buvo sumokėtas PVM: ji nusprendė, kad bendrovė GFI, iš kurios *Greentech* įsigijo minėtą įrangą ir kuriai sumokėjo PVM, buvo PVM apmokestinamasis asmuo, o *Greentech* – PVM neapmokestinamasis asmuo, todėl atsisakė suteikti jai teisę į sumokėto PVM atskaitą.