Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2025. gada 13. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanu – Pārdošanas darījums, ko nodokļu iestādes ir pārkvalificējušas par tāda uzņēmuma nodošanu, kurš ir ārpus PVN piemērošanas jomas – Rēķina nekoriģēšana noilguma termiņā – Neiespējamība atgūt PVN, kas samaksāts par minēto darījumu – Efektivitātes un nodokļu neitralitātes principi – Nodokļa atmaksāšana

Lietā C-640/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstā kasācijas tiesa, Rumānija) iesniegusi ar 2023. gada 26. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 25. oktobrī, tiesvedībā

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

***Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili***

pret

***Greentech SA,***

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Kumins [*A. Kumin*], pirmās palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents) un tiesnesis S. Žervazonī [*S. Gervasoni*],

ģenerāladvokāts: R. Norkus [*R. Norkus*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Greentech SA* vārdā – *D.-D. Dascălu* un *A. M. Iordache*, *avocați*,

– Rumānijas valdības vārdā – *M. Chicu*, *E. Gane* un *A. Wellman*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *M. Herold* un *T. Isacu de Groot*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes, tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus, kā arī Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 2., 19., 168. un 203. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea* (Galacas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Vrančas žudeca Valsts finanšu administrācija, Rumānija) un *Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekcija, Rumānija), no vienas puses, un *Greentech SA*, no otras puses, par PVN atgādinājumiem un pārējiem izdevumiem, kas bija jāmaksā *Greentech*.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punktā paredzēts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

4 Šīs direktīvas 19. pantā noteikts:

"Ja visus aktīvus vai to daļu nodod par atlīdzību vai bez tās, vai kā ieguldījumu uzņēmējsabiedrībā, dalībvalstis var uzskatīt, ka nav notikusi preču piegāde, un saņēmēju uzskata par tās personas tiesību pārņēmēju, kas preces nodevusi.

Attiecīgos gadījumos dalībvalstis var veikt vajadzīgos pasākumus, lai novērstu konkurences izkropļojumus, ja persona, kurai preces ir nodotas, nav pilnībā atbildīga par PVN. Tāpat dalībvalstis var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu to, ka šā panta piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas."

5 Minētās direktīvas 29. pants formulēts šādi:

"Šīs direktīvas 19. pants tāpat attiecas uz pakalpojumu sniegšanu."

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 167. pantu:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

7 PVN direktīvas 168. pantā noteikts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī."

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 179. pantu:

"Nodokļa maksātājs no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atskaita kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai nodokļa maksātāji, kas neregulāri veic 12. pantā paredzētos darījumus, atskaitīšanas tiesības īsteno vienīgi piegādes laikā."

9 Minētās direktīvas 203. pantā paredzēts:

"PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā."

### *Rumānijas tiesības*

#### *Nodokļu kodekss*

10 Saskaņā ar 2003. gada 22. decembra *Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu; 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927; turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss") 3. panta a) punktu:

"Šajā kodeksā reglamentēto nodokļu un nodevu pamatā ir šādi principi:

a) nodokļu pasākumu neitralitāte attiecībā uz dažādām ieguldītāju un kapitāla kategorijām, kā arī īpašuma veidiem, nodrošinot vienlīdzīgus konkurences apstākļus Rumānijas un ārvalstu ieguldītājiem un kapitālam."

11 Nodokļu kodeksa 126. panta 1. punktā paredzēts:

"Ar PVN Rumānijā ir apliekami darījumi, kas atbilst šādiem kumulatīviem nosacījumiem:

a) darījumi, kas 128.–130. panta izpratnē ir vai ir pielīdzināmi ar PVN apliekamai preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai un kas veikti par atlīdzību."

12 Nodokļu kodeksa 128. panta 7. punktā noteikts:

"Visu aktīvu vai to daļas nodošana, ko veic, attiecīgi pārvedot aktīvus un/vai pasīvus, neatkarīgi no tā, vai šī nodošana notiek pēc pārdošanas vai pēc tādiem darījumiem kā sadalīšana, apvienošana vai kā mantisks ieguldījums sabiedrības kapitālā, nav preču piegāde, ja persona, kurai aktīvi nodoti, ir nodokļa maksātājs. Attiecībā uz likumā paredzēto atskaitīšanas tiesību koriģēšanu uzskata, ka persona, kurai aktīvi nodoti, iestājas tās personas vietā, kura nodevusi aktīvus."

13 Muitas kodeksa 145. panta 2. punkts formulēts šādi:

"Ikvienam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt ar pirkumiem saistīto nodokli, ja šie pirkumi tiek izmantoti šādiem darījumiem:

a) ar nodokli apliekamiem darījumiem;

b) darījumiem, kuri izriet no saimnieciskās darbības, attiecībā uz ko, ja nodoklis būtu atskaitāms, piegādes/pakalpojumu sniegšanas vieta ir ārvalstis, ja šie darījumi būtu notikuši Rumānijā;

c) darījumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar 143., 144. un 144.bis pantu;

d) darījumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar 141. panta 2. punkta a) apakšpunkta 1.–5. punktu un b) apakšpunktu, ja pircējs vai pakalpojumu saņēmējs ir reģistrēts ārpus [Eiropas] Kopienas vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko paredzēts eksportēt ārpus Kopienas, kā arī darījumiem, kurus veic starpnieki, kas rīkojas citu personu vārdā un uzdevumā, ja tie iesaistās šādu darījumu norisē;

e) darījumiem, kas minēti 128. panta 7. punktā un 129. panta 7. punktā, ja nodoklis būtu piemērojams minētajai pārvešanai."

*Nodokļu procesa kodekss*

14 *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală* (Valdības rīkojums Nr. 92/2003 par Nodokļu procesa kodeksu; turpmāk tekstā – "Nodokļu procesa kodekss") 84. pantā noteikts:

"1) Nodokļu maksātājs pēc savas ierosmes var koriģēt nodokļu deklarācijas, kamēr nav iestājies noilgums tiesībām noteikt nodokļu pienākumus.

2) Ja nodokļu maksātājs konstatē kļūdas sākotnējā nodokļu deklarācijā, viņš var šo deklarāciju labot, iesniedzot koriģētu deklarāciju.

3) [PVN] gadījumā nodokļu deklarācijās pieļautās kļūdas koriģē saskaņā ar Nodokļu kodeksa normām. [PVN] deklarācijā pieļautās faktu kļūdas koriģē atbilstoši procedūrai, kas apstiprināta ar

[*Agenția Națională de Administrare Fiscală* (Valsts nodokļu administrācijas aģentūra (*ANAF*))] priekšsēdētāja lēmumu.

4) Nodokļu deklarācijas nevar nedz iesniegt, nedz koriģēt pēc tam, kad ir atsaukta atruna, ka tiks veikta vēlāka revīzija, izņemot situācijas, kurās korekcija ir jāveic, jo ir vai nav ievērots kāds likuma noteikums, kurā paredzēta nodokļa bāzes un/vai attiecīgā nodokļa korekcija.

5) "Kļūdas" šī panta izpratnē ir kļūdas attiecībā uz nodokļu, nodevu un iemaksu apjomu, apliekamo preču un ienākumu apjomu, kā arī ikvienu citu nodokļa bāzes elementu.

6) Ja nodokļu revīzijas laikā nodokļu maksātājs iesniedz vai koriģē nodokļu deklarācijas par laikposmiem un par nodokļiem, nodevām, iemaksām un citiem ienākumiem, par kuriem tiek veikta nodokļu revīzija, nodokļu iestāde tos neņem vērā."

15 Nodokļu procesa kodeksa 90. pantā paredzēts:

"1) Nodokļu saistību summa tiek noteikta ar atrunu, ka tiks veikta vēlāka revīzija.

2) Paziņojumu par nodokli, kas izdots ar atrunu, ka tiks veikta vēlāka revīzija, var atcelt vai grozīt pēc nodokļu iestādes iniciatīvas vai pēc nodokļu maksātāja pieprasījuma, pamatojoties uz kompetentās nodokļu iestādes konstatējumiem.

3) Atrunu par vēlāku revīziju atsauc tikai pēc noilguma termiņa beigām vai pēc nodokļu revīzijas, kas veikta noilguma termiņā.

4) Ja nodokļu maksātājs koriģē nodokļu deklarācijas saskaņā ar 84. panta 4. punktu, stājas spēkā atruna par vēlāku revīziju."

16 Nodokļu procesa kodeksa 91. pantā noteikts:

"1) Nodokļu iestādes tiesībām noteikt nodokļu saistības noilgums iestājas piecu gadu laikā, ja vien likumā nav noteikts citādi.

2) 1. punktā paredzēto tiesību noilguma termiņš sākas tā gada 1. janvārī, kas seko gadam, kurā saskaņā ar 23. pantu ir radies nodokļa prasījums, ja vien likumā nav noteikts citādi.

3) Tiesībām noteikt nodokļu saistības noilgums iestājas desmit gadu laikā, ja šīs saistības izriet no krimināllikumā paredzēta nodarījuma izdarīšanas.

4) Šā panta 3. punktā paredzēto termiņu sāk skaitīt no dienas, kad izdarīts nodarījums, par kuru var sodīt ar galīgu tiesas nolēmumu."

## Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

17 Laikposmā no 2015. gada 23. novembra līdz 2016. gada 15. jūlijam *Greentech* tika veikta nodokļu revīzija, kuras noslēgumā izdots paziņojums par nodokli, ar kuru tai noteikts pienākums samaksāt atgādinājumos par PVN norādīto summu 4 388 720 Rumānijas lejas (RON) (aptuveni 882 352 EUR) un ar to saistītos izdevumus. Šajos atgādinājumos norādītajai summai tika piemērots nodoklis, jo Rumānijas nodokļu administrācija iekārtu pārdošanas darījumu, proti, *Greenfiber*

*International SA* (turpmāk tekstā –"*Greenfiber*") veikto iekārtu pārdošanu *Greentech*, kura sākotnēji tika uzskatīta par ar PVN apliekamu preču piegādi, kas dod *Greentech* tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, pārkvalificēja par daļēju aktīvu kopuma nodošanu no vienas saistītas sabiedrības otrai, proti, par darījumu, kas saskaņā ar Nodokļu kodeksa 128. panta 7. punktu nav apliekams ar PVN.

18 Turklāt arī laikposmā no 2015. gada 28. maija līdz 17. novembrim *Greenfiber* tika veikta nodokļu revīzija, kuras noslēgumā 2015. gada 26. novembrī tika izdots paziņojums par nodokli. Revīzijā nodokļu administrācija uzskatīja, ka *Greenfiber* un *Greentech* piemērotais nodokļu režīms preču nodošanas darījumam ir pareizs, proti, ka darījums ir apliekams ar PVN un ka *Greenfiber* tādējādi PVN par šo darījumu ir pareizi iekasējusi un pārskaitījusi Valsts kasei.

19 Tā kā *Greentech* iesniegtā sūdzība par paziņojumu par nodokli saistībā ar tai pieprasīto PVN atgādinājumos norādīto summu tika daļēji noraidīta, *Greentech* cēla prasību *Curtea de Apel Ploiești* (Ploješti apelācijas tiesa, Rumānija).

20 2018. gada 26. novembrī šī tiesa apmierināja *Greentech* prasību, daļēji atceļot lēmumu, ar kuru šī sūdzība noraidīta (turpmāk tekstā – "2018. gada 26. novembra spriedums").

21 2019. gada 12. martā *Curtea de Apel Ploiești* (Ploješti apelācijas tiesa) turklāt daļēji atcēla paziņojumu par nodokli un nodokļu revīzijas ziņojumu attiecībā uz *Greentech* veikto revīziju.

22 Rumānijas nodokļu administrācija par 2018. gada 26. novembra spriedumu, kas papildināts ar 2019. gada 12. marta spriedumu, iesniedza apelācijas sūdzību *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstā kasācijas tiesa, Rumānija), kas ir iesniedzējtiesa.

23 2021. gada 23. novembrī šī tiesa apmierināja minēto apelācijas sūdzību, daļēji atcēla 2018. gada 26. novembra spriedumu un, lemjot no jauna, daļēji apmierināja *Greentech* prasību, ciktāl tā atcēla apstrīdētos administratīvos nodokļu aktus tikai attiecībā uz atgādinājumiem par 2009. gadu (turpmāk tekstā – "2021. gada 23. novembra spriedums"). Pārējā daļā *Greentech* apelācijas sūdzība tika noraidīta kā nepamatota un summa, kas tai iepriekš piešķirta tiesāšanās izdevumu atlīdzināšanai, samazināta.

24 *Greentech* par šo spriedumu cēla kasācijas sūdzību *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstā kasācijas tiesa), apgalvojot, ka minētajā spriedumā nav ievērota Tiesas judikatūra, it īpaši 2017. gada 26. aprīļa spriedums *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302) un 2019. gada 11. aprīļa spriedums *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327), saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitīšanu jāatzīst arī gadījumos, kad attiecīgie darījumi neietilpst PVN piemērošanas jomā, ja no lietas īpašajiem apstākļiem izriet, ka personai, kura ir samaksājusi PVN, to atgūt tā, lai netiktu apdraudēti PVN neitralitātes un efektivitātes principi, būtu neiespējami vai pārmērīgi apgrūtinoši.

25 2023. gada 31. janvārī *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstā kasācijas tiesa) apmierināja minēto kasācijas sūdzību un daļēji atcēla 2021. gada 23. novembra spriedumu, ņemot vērā apelācijas sūdzības pamatu par darījuma attiecībā uz iekārtu pārdošanu pārkvalificēšanu par preču nodošanu. Šī tiesa uzdeva no jauna lemt par šo pamatu un 2023. gada 9. maija tiesas sēdē uzklausīja lietas dalībniekus.

26 Iesniedzējtiesa it īpaši norāda – tā kā 2018. gada 26. novembra spriedumā ir apstiprināts, ka *Greenfiber* un *Greentech* piemērotais nodokļu režīms attiecīgajam darījumam ir pareizs, šīm sabiedrībām pirms 2021. gada 23. novembra sprieduma pasludināšanas nebija pamatota iemesla

koriģēt rēķinu, kurā bija konstatēts šis darījums. Turklāt *Greenfiber* šo rēķinu varēja koriģēt tikai pēc pēdējā minētā sprieduma pasludināšanas. Tomēr minētā sprieduma datumā tiesībām koriģēt minēto rēķinu jau bija iestājies noilgums, jo noilguma termiņš bija beidzies 2021. gada maijā.

27 Šī tiesa uzskata, ka tajā izskatāmā situācija var tikt pielīdzināta situācijai lietā, kurā pasludināts 2017. gada 26. aprīļa spriedums *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302), ņemot vērā vismaz šķietami objektīvu neiespējamību atgūt PVN tādēļ, ka *Greenfiber* ir liegts koriģēt rēķinu un PVN starpību pēc šajā ziņā paredzētā noilguma termiņa beigām. Šī situācija arī varot tikt pielīdzināta situācijai lietā, kurā pasludināts 2019. gada 11. aprīļa spriedums *PORR Építési Kft.* (C-691/17, EU:C:2019:327), jo PVN atgūšana no rēķina izsniedzēja šķietot neiespējama vai pārmērīgi apgrūtinoša. Pirmkārt, noilguma termiņš nodokļu jomā esot beidzies, līdz ar to *Greenfiber* nevarot koriģēt rēķinu, un, otrkārt, Rumānijas nodokļu administrācija pēc *Greenfiber* veiktās nodokļu revīzijas esot apstiprinājusi, ka *Greenfiber* ir pareizi izrakstījusi rēķinus un samaksājusi attiecīgo PVN.

28 Iesniedzējtiesa arī jautā, vai, ņemot vērā PVN direktīvas interpretāciju, ir nozīme tam, ka Rumānijas nodokļu administrācija vienu un to pašu komercdarījumu saistībā ar iekārtām, kuru nodošanas dēļ tika iekasēts PVN, ir aplūkojusi divos pilnīgi atšķirīgos veidos, proti, pirmkārt, kā darījumu, par ko PVN ir jāmaksā *Greenfiber*, no kuras šīs iekārtas ir iegādātas un kurai *Greentech* ir samaksājusi PVN, un, otrkārt, kā darījumu, par ko *Greentech* nav jāmaksā PVN.

29 Šādos apstākļos *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [nodokļu] neitralitātes, tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principi, kas noteikti [PVN direktīvas] 2., 19. un 168. pantā, tos skatot kopā ar [tās] 203. pantu, nepieļauj atteikumu atzīt tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par pārdošanas darījumu, kuru nodokļu administrācija pēc tam pārkvalificējusi par uzņēmējdarbības nodošanu, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, lai gan valsts kase jau ir iekasējusi PVN un saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu tā atmaksa nav iespējama?"

## Par prejudiciālo jautājumu

30 Vispirms jāatgādina, ka ar LESD 267. pantu iedibinātajā sadarbības starp valstu tiesām un Tiesu procedūrā Tiesai jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo strīdu. No šāda viedokļa raugoties, Tiesai attiecīgā gadījumā jāpārformulē tai uzdotie jautājumi. Turklāt Tiesai var nākties ņemt vērā tādas Savienības tiesību normas, uz kurām valsts tiesa jautājuma izklāstā nav atsaukusies (šajā ziņā skat. spriedumu, 2023. gada 7. septembris, *Groenland Poultry*, C-169/22, EU:C:2023:638, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkoto situāciju raksturojošs būtisks elements ir tas, ka iesniedzējtiesas ieskatā *Greentech* faktiski vairs nav iespējams saņemt PVN atmaksu, ko pārdevējs, proti, *Greenfiber*, no tās ir nepamatoti iekasējis un pārskaitījis Valsts kasei. Šādā situācijā princips, kas it īpaši jāņem vērā, ir efektivitātes princips, nevis tiesiskās drošības princips vai tiesiskās paļāvības aizsardzības princips.

32 Līdz ar to, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, jāuzskata, ka ar uzdoto jautājumu šī tiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 168. un 203. pants, kā arī PVN neitralitātes un efektivitātes principi jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums vai

administratīvā prakse, kas neļauj nodokļa maksātājam saņemt tāda PVN atskaitīšanu, kurš samaksāts kā priekšnodoklis par darījumu, ko nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas pārkvalificējusi par darījumu, kurš nav apliekams ar PVN, lai gan šim nodokļa maksātājam šķiet neiespējami vai pārmērīgi apgrūtinoši saņemt no pārdevēja šādi nepamatoti samaksātā PVN atmaksu.

33 Šajā ziņā jāatgādina, ka tiesības uz nodokļu atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (spriedumi, 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 37. punkts, un 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 42. punkts). Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no visā viņa saimnieciskās darbības gaitā maksājamā vai jau samaksātā PVN sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā pašām ir piemērojams PVN (spriedumi, 2001. gada 22. februāris, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, 24. punkts, un 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 43. punkts).

34 Konkrētajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka darījumu, kas noticis starp *Greenfiber* un *Greentech*, attiecībā uz otro no šiem nodokļa maksātājiem Rumānijas nodokļu administrācija ir galīgi kvalificējusi kā darījumu, kas nav apliekams ar PVN, un ka *Greenfiber* ir liegts koriģēt rēķinu par šo darījumu, kā arī PVN starpību pēc tam, kad ir beidzies šim nolūkam paredzētais noilguma termiņš.

35 Šajā ziņā saskaņā ar Tiesas judikatūru tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kurā nodokļa maksātājs ir samaksājis rēķinā nepamatoti norādīto PVN, rēķina izsniedzējam principā tas ir jākoriģē, jo, tā kā PVN direktīvā nav tiesību normas par rēķinā nepamatoti iekļautā PVN koriģēšanu, ko veic rēķina izsniedzējs, dalībvalstīm principā ir jānosaka nosacījumi, ar kādiem šis PVN var tikt koriģēts (spriedums, 2022. gada 13. oktobris, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Tādējādi, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, dalībvalstīm savā valsts tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt ikvienu rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību (spriedums, 2022. gada 13. oktobris, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 No Tiesas judikatūras arī izriet, ka valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, pirmkārt, piegādātājs, kas nodokļu iestādēm ir kļūdaini samaksājis PVN, var prasīt tā atmaksu un, otrkārt, pakalpojumu saņēmējs pret šo pakalpojumu sniedzēju var celt civilprasību par nepamatotu maksājumu atgūšanu, atbilst PVN neitralitātes un efektivitātes principiem. Šāda sistēma ļauj pakalpojumu saņēmējam, kas ir samaksājis rēķinā kļūdaini norādīto PVN, panākt nepamatoti samaksātu summu atmaksāšanu (spriedums, 2022. gada 13. oktobris, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Ja, kā tas ir šajā gadījumā, PVN atmaksāšana kļūst neiespējama vai pārmērīgi apgrūtinoša, PVN neitralitātes un efektivitātes principi prasa, lai dalībvalstis paredzētu līdzekļus, kas ir vajadzīgi, lai ļautu pakalpojumu saņēmējam atgūt PVN, kurš ir kļūdaini norādīts rēķinā un samaksāts, tostarp iesniedzot savu atmaksas pieteikumu tieši nodokļu administrācijai (spriedums, 2022. gada 13. oktobris, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 22. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi, tā kā pārdevējs vairs nevar koriģēt rēķinu par attiecīgo darījumu un tā kā pircējam tātad nav

iespējams no pārdevēja saņemt rēķinā nepamatoti norādītā PVN atmaksu, pircējam saskaņā ar iepriekš minēto judikatūru ir jābūt iespējai iesniegt savu atmaksas pieteikumu tieši nodokļu administrācijai.

39 Tomēr jākonstatē, kā izriet no 2019. gada 11. aprīļa sprieduma *PORR Építési Kft* (C-691/17, EU:C:2019:327) 45. punkta, ka šāds atmaksas pieteikums jānošķir no tāda pieteikuma par PVN atskaitīšanu kā pamatlietā aplūkotais.

40 Proti, atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no PVN sloga, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību, un tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana attiecas tikai uz maksājamajiem nodokļiem, proti, nodokļiem, kas atbilst ar PVN apliekamam darījumam vai kas ir samaksāti tādēļ, ka tie ir bijuši jāmaksā (spriedums, 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 36. punkts un tajā minētā judikatūra). Līdz ar to, ja nav ar PVN apliekama darījuma, nodokļa maksātājs nevar atsaukties uz tiesībām uz PVN atskaitīšanu saistībā ar šo darījumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 11. aprīlis, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, 37. punkts). Šo konstatējumu neatspēko tas, ka tādā situācijā kā pamatlietā nepastāv nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks.

41 Tā kā pamatlietā aplūkotais darījums tika galīgi kvalificēts kā darījums, kas nav apliekams ar PVN, *Greentech* samaksātais PVN rēķina izsniedzējam *Greenfiber*, nebija "maksājams" Tiesas judikatūras izpratnē.

42 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 168. un 203. pants, kā arī PVN neitralitātes un efektivitātes principi jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums vai administratīvā prakse, kas neļauj nodokļa maksātājam saņemt tāda PVN atskaitīšanu, kurš samaksāts kā priekšnodoklis par darījumu, kuru nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas pārkvalificējusi par darījumu, kas nav apliekams ar PVN, lai gan šim nodokļa maksātājam šķiet neiespējami vai pārmērīgi apgrūtinoši saņemt no pārdevēja šādi nepamatoti samaksātā PVN atmaksu. Tomēr šie principi prasa, lai šādā situācijā šis nodokļa maksātājs savu atmaksas pieteikumu varētu iesniegt nodokļu administrācijai tieši.

## Par tiesāšanās izdevumiem

43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. un 203. pants, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes un efektivitātes principi**

**jāinterpretē tādējādi, ka**

**tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums vai administratīvā prakse, kas neļauj nodokļa maksātājam saņemt tāda PVN atskaitīšanu, kurš samaksāts kā priekšnodoklis par darījumu, kuru nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas pārkvalificējusi par darījumu, kas nav apliekams ar PVN, lai gan šim nodokļa maksātājam šķiet neiespējami vai pārmērīgi**

**apgrūtinoši saņemt no pārdevēja šādi nepamatoti samaksātā PVN atmaksu. Tomēr šie principi prasa, lai šādā situācijā šis nodokļa maksātājs savu atmaksas pieteikumu varētu iesniegt nodokļu administrācijai tieši.**

[Paraksti]