

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2021. gada 18. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu uzlikšana – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 203. pants – Nepamatoti iekasēti nodokļi – Rēķina izsniedzēja labticība – Nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks – Dalībvalstu pienākumi paredzēt iespēju koriģēt nodokli, par kuru kļūdaini izsniegts rēķins – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

Lietā C-48/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar 2019. gada 15. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 28. janvārī, tiesvedībā

UAB “P.”

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente) un tiesnesis M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- UAB “P.” vārdā – D. Kosacka, *doradca podatkowy*,
- Polijas valdības vārdā – B. Majczyna, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – N. Gossement un J. Szczodrowski, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerāladvokātes uzklausēšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 203. pantu, k? ar? sam?r?guma principu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp UAB "P." (turpm?k tekst? – "P.") un *Dyrektor Izby Skarbowej w B.* (B. Finanšu p?rvaldes direktors, Polija) par nepamatoti r??in? nor?d?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) samaksu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Direkt?vas 2006/112 203. pant? ir noteikts:

"PVN maks? ikviena persona, kura PVN nor?da r??in?."

Polijas ties?bas

4 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i us?ug* (Likums par pre?u un pakalpojumu nodokli) (2004. gada *Dz. U.*, Nr. 54, 535. poz?cija), redakcij?, kas piem?rojama pamatliet? (2016. gada *Dz. U.*, 710. poz?cija; turpm?k tekst? – "Likums par PVN") 108. panta 1. punkt? ir noteikts:

"Ja juridiska persona, organizatoriska vien?ba, kam nav ties?bsp?jas, vai fiziska persona izsniedz r??inu, kur? t? nor?da PVN summu, tai ir pien?kums to samaks?t."

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

5 *P.* ir Lietuv? re?istr?ta sabiedr?ba, kas Lietuvas transporta sabiedr?bu r?c?b? nodeva degvielas kartes, kuras ?auj š?m transporta sabiedr?b?m uzpild?t degvielu noteikt?s degvielas uzpildes stacij?s, kas atrodas Polijas teritorij?.

6 Uzskatot, ka t?s komercdarb?ba bija degvielas ieg?de no Polijas degvielas uzpildes stacij?m, lai p?c tam to p?rdotu Lietuvas transporta sabiedr?b?m, izmantojot degvielas kartes, *P.* izsniedza r??inus par degvielas pieg?di š?m transporta sabiedr?b?m, nor?dot tajos PVN summu.

7 Ar 2014. gada 27. j?nija l?mumu *Naczelnik Urz?du Skarbowego w B.* (B. Nodok?u iest?des direktors, Polija) konstat?ja *P.* par?du saist?b? ar PVN par laikposmu no 2011. gada marta l?dz decembrim, nodok?u p?rmaksu par laikposmu no 2011. gada marta l?dz j?nijam, k? ar? PVN summu, kas ir j?maks? saska?? ar Likuma par PVN 108. pantu. Turkl?t t? uzskat?ja, ka *P.* nevar?ja izmantot ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, pamatojoties uz degvielas uzpildes staciju izrakst?tajiem r??iniem degvielas ieg?dei.

8 *P.* iesniedza administrat?vu s?dz?bu par šo l?mumu *Dyrektor Izby Skarbowej w B.* (B. Finanšu p?rvaldes direktors, Polija).

9 Ar 2014. gada 2. oktobra l?mumu B. Finanšu p?rvaldes direktors atc?la B. Nodok?u iest?des direktora 2014. gada 27. j?nija l?mumu, pamatojoties uz to, ka vi?š bija noteicis pras?t?jas pamatliet? darb?bas aplikšanas ar nodokli vietu, p?rk?pjot Likuma par PVN normas. Turkl?t t? l?ma par lietu p?c b?t?bas, nosakot *P.* nodok?u saist?bas attiec?b? uz PVN.

10 Ar 2014. gada 2. oktobra l?mumu B. Finanšu p?rvaldes direktors, t?pat k? B. Nodok?u iest?des direktors, apstiprin?ja, ka *P.* nav nedz ieg?d?jusies, nedz pieg?d?jusi degvielu Polijas teritorij?. Vi?š uzskata, ka degvielu Polijas degvielas uzpildes stacijas tieši pieg?d?ja Lietuvas transporta sabiedr?b?m, kuras, izmantojot no *P.* ieg?d?t?s degvielas kartes, uzpild?j?s šaj?s

degvielas uzpildes stacijās, izmantojot pilnīgu izvēles brīvību, it paši attiecībā uz degvielas daudzumu un veidu. Tādējādi *P.* faktiskā darbība esot finansēt to, ka Lietuvas transporta sabiedrības iegādājas degvielu minētajās degvielas uzpildes stacijās, izmantojot degvielas kartes. Šā darbība esot finanšu pakalpojums, kas Polijā ir atbrīvots no PVN saskaņā ar Likumu par PVN.

11 Turklāt, tā kā *P.* izsniegtajos rēķinos nebija atspoguļota tās darbību faktiskā norise, B. Nodokļu pārvaldes direktors arī apstiprināja, ka prasītājam pamatlietā nevar būt tiesību uz priekšnodokļa samaksāt PVN atskaitēšanu saistībā ar degvielas uzpildes staciju izsniegtajiem rēķiniem. Turklāt tā uzskatāja, ka *P.* izsniegtie pārdošanas rēķini saskaņā ar Likumu par PVN tai radīja pienākumu samaksāt tajos norādīto PVN summu.

12 *P.* par B. Finanšu pārvaldes direktora lēmumu cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bjalistokā, Polijā), kas ar 2015. gada 7. aprīļa spriedumu atcēla šo lēmumu.

13 B. Finanšu pārvaldes direktors iesniedza kasācijas sūdzību par šo spriedumu *Naczelną Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polijā).

14 Ar 2017. gada 17. februāra spriedumu šā tiesa, pirmkārt, atcēla *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bjalistokā) 2015. gada 7. aprīļa spriedumu, uzskatot, ka tai, pamatojoties uz tai iesniegtajiem lietas materiāliem, bija jāizvērtē, vai nodokļu iestādes ir pamatoti uzskatījušas, ka tas, ka *P.* izsniedz rēķinus, ir radījis risku, ka tiks zaudēti nodokļu ieņēmumi valstij, un, otrkārt, nosūtīja lietu atpakaļ jaunai izskatīšanai.

15 Ar 2017. gada 19. jūlija spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bjalistokā) noraidīja *P.* prasību, pamatojoties uz to, ka pastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks valstij.

16 *P.* iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu iesniedzējtiesā. Pamatojoties uz 2003. gada 6. februāra spriedumu *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) un 2019. gada 15. maija spriedumu *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), šā tiesa norādā, ka *P.* faktiskā darbība bija finansēt tās Lietuvas klientu veikto degvielas iegādi degvielas uzpildes stacijās, izmantojot degvielas kartes, un ka līdz ar to tā bija viengrīsnīgusi finanšu pakalpojumus Lietuvas sabiedrībām, kurām Polijā netiek piemērots PVN.

17 Tomēr minētā tiesa norādā, ka nav pierādīts, ka *P.* un tās darbību partneru rēcība ir krāpšana vai āunprēta izmantošana. Proti, Polijas nodokļu iestāžu prakses dēļ tādā darbībā kā *P.* veiktie tika uzskatīti par tādēļ darījumiem, kuru priekšmets ir degvielas piegāde transporta sabiedrībām. Saskaņā ar šo praksi katrs no uzņēmumiem, kas darbojas degvielas piegādes dēļ, veic preču, proti, degvielas, piegādi par atlīdzību, pat ja faktiski ir notikusi tikai viena fiziska preču piegāde.

18 Tādējādi iesniedzējtiesa norādā, ka, pamatojoties uz šo praksi, *P.* varēja tikt uzskatīta par tādā, kas piedalās tādēļ darījumā, proti, kas iegādājas degvielu degvielas uzpildes stacijās, lai to pārdotu tālāk Lietuvas transporta sabiedrībām. Tās saņemta no *P.* rēķinus, kuros bija norādīts PVN par šo degvielu, un tās varēja lēgt to atmaksāt Polijā.

19 Šā tiesa turklāt precizē, ka, ciktāl pamatlieta attiecas uz *P.* sniegtajam PVN deklarācijām par laikposmiem, kuros Polijas nodokļu iestādes ievēroja attiecīgo valsts praksi, *P.* pamatoti varēja balstīties uz Likuma par PVN normu interpretāciju, ko šīs iestādes ir sniegušas saistošajās nodokļu izziņēs.

20 Minētā tiesa norāda, ka, lai gan *P.* ir rīkojusies labticīgi, 2011. gadā tā Lietuvas transporta sabiedrībā tomēr ir nosūtījusi neatbilstošus rīkus, norādot PVN, un ka lūdz ar to formāli ir izpildīt Likuma par PVN 108. panta 1. punkta, ar kuru ir transponēts Direktīvas 2006/112 203. pants, piemērošanas nosacījumi.

21 Tomēr tā atgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, rīcina izsniedzājam, kas rīkojies labticīgi, ir jābūt iespējai koriģēt rīcinā nepamatoti norādīto nodokli saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts noteikto procedūru. Tā kā Polijas tiesības šāda procedūra nav paredzēta, ja pret ieinteresēto personu ir uzskaita nodokļu procedūra, iesniedzātāja norāda, ka *P.* nav bijusi iespēja koriģēt Lietuvas transporta sabiedrībā adresētajos rīkus nepamatoti norādīto nodokli.

22 Turklāt iesniedzātāja norāda, ka tad, ja darījumi starp degvielas uzpildes stacijām, *P.* un Lietuvas transporta sabiedrībā būtu tikuši pareizi aplikti ar PVN, šīm transporta sabiedrībā būtu bijuši adresēti nevis *P.* izsniegtie rīki, kuros nepamatoti norādīts PVN, bet gan degvielas uzpildes staciju izsniegtie rīki, kuros norādīta PVN summa, kas ir tuva *P.* izsniegtajos rīkos norādītajai.

23 Tādējādi šī tiesa uzskata, ka arī tad, ja šīs sabiedrības būtu pareizi deklarējušas šos darījumus, Lietuvas transporta sabiedrības būtu varējušas prasīt atmaksāt PVN, kas norādīts degvielas uzpildes staciju izsniegtajos rīkos, kas pierādot, ka *P.* izsniegtie rīki, kuros nepamatoti minēts PVN, nerada valstij risku zaudēt nodokļu ieņēmumus. Savukārt minētā tiesa uzsver, ka Likuma par PVN 108. panta piemērošana *P.* izsniegtajiem rīkiem, lai gan degvielas piegāde, ko veic degvielas uzpildes stacijas, arī ir apliekama ar PVN, izraisa nodokļa dubultu uzlikšanu vienam un tam pašam darījumam.

24 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Direktīvas 2006/112] 203. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā tie liedz piemērot tādai valsts tiesību normu, kāda ir noteikta [Likuma par PVN] 108. panta 1. punktā, rīkiem ar kļūdains norādītu PVN, kurus labticīgi izsniedzis nodokļa maksātājs, ja:

– nodokļa maksātāja rīcība nebija saistīta ar krāpšanu nodokļu jomā, bet gan izrietēja no kļūdainas tiesību normu interpretācijas, ko veikušas darījuma puses un kas pamatojās uz nodokļu iestāžu sniegtu tiesību normu interpretāciju un šo darījumu veikšanas laikā esošo vispārpieņemto praksi, saskaņā ar kuru kļūdains tika pieņemts, ka rīcina izsniedzis piegādā preces, lai gan tas faktiski sniedz finanšu starpniecības pakalpojumu, kas ir atbrīvots no PVN, un

– rīcina, kurā kļūdains ir norādīts PVN, saņēmējam būtu tiesības pieprasīt nodokļa atmaksu, ja nodokļa maksātājs, kas faktiski veic viņam preču piegādi, izsniegtu pareizu rīku par darījumu?”

Par prejudiciālo jautājumu

25 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 203. pants un PVN samērīguma un neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādus valsts tiesisko regulējumu, ar ko labticīgām nodokļu maksātājam nav jāatskaidro koriģējošus, kuros pēc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas ir nepamatoti minēti PVN, lai gan šo rīcību saņemjam būtu bijušas tiesības uz šo nodokļa atmaksu, ja darījumi, par kuriem ir izsniegti šie rīcīnījumi, būtu bijuši pienācīgi deklarēti.

26 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 203. pantam PVN maksā ikvienu personu, kura PVN norāda rīcībā. Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka rīcībā norādītais PVN ir jāmaksā šo rīcībā izsniedzējam, tostarp tad, ja faktiskā ar nodokli apliekama darbība nemaz nav (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 26. punkts).

27 Tiesa ir nospriedusi, ka šīs tiesību normas mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zudumu, ko var izraisīt šājs direktīvā paredzētais atskaitēšanas tiesības (spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 24. punkts).

28 Šajā saistībā jāatgādina, ka, lai gan dalībvalstīm ir tiesības veikt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu, šie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šādi izvirzītos mērķus, un tādējādi tie nevar tikt izmantoti tādējādi, ka tie apdraudētu PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš ieviests ar Savienības tiesību šajā jomā (spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 28. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

29 Runājot par PVN neitralitātes principu, tās mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļu maksātāju no PVN nastas savas saimnieciskās darbības ietvaros. Tādējādi šī sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka pašmērķajām darbībām princips ir piemērojams PVN (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Itāli attiecībā uz PVN, par kuru kļūdaini ir izsniegts rīcījums, atmaksu Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvā 2006/112 nav paredzēta neviena norma par to, ka rīcībā izsniedzējs koriģē PVN, par kuru kļūdaini ir izsniegts rīcījums, un ka šādos apstākļos princips dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, kādos PVN, par kuru kļūdaini ir izsniegts rīcījums, varētu tikt koriģēti (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Lai tiktu nodrošināta PVN neitralitāte, dalībvalstīm to iekšējās tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt rīcībā nepamatoti norādītos nodokļus, ja rīcībā izsniedzējs pierāda savu labticību (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Šis risinājums itāli ir piemērojams situācijā, kad nodokļa maksātājs, izsniedzot rīcījumu, kuros PVN ir norādīts nepamatoti, ir rīkojies labticīgi, ciktī tas ir uzskatīts, ka degvielas karšu nodošana saimnieciskās darbības subjektiem, kas tiem jāuzpilda degvielu degvielas uzpildes stacijās, ir nevis finanšu pakalpojums, kas ir atbrīvots no PVN Polijā, bet gan preču piegāde, kas šajā dalībvalstī ir apliekama ar šo nodokli, pamatojoties uz Polijas nodokļu iestāžu pastāvīgo praksi.

33 No līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma izriet, ka, lai gan Polijas tiesību sistēmā ir paredzēta procedūra, kas jāuzsāk koriģējot PVN, kuru nepamatoti ir norādījis rīcībā labticīgais nodokļa maksātājs, šī procedūra nav piemērojama, ja attiecībā uz ieinteresēto personu ir uzskatīts

nodokļu kontrole.

34 Šajā ziņā jākonstatē, ka atteikums piešķirt iespēju koriģēt transporta sabiedrībā izdotos degvielas rādītājus, kuros nepamatoti ir norādīts PVN, lai gan degvielas piegādes, ko degvielas uzpildes stacijas veic šā mēģinājuma transporta sabiedrībā, ar to ir apliekamas ar PVN, nozīmētu uzlikt prasītājam pamatlietā pienākumu maksāt nodokli, neievērojot PVN neitralitātes principu.

35 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112/203. pants un PVN samēroģuma un neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, ar ko labticīgām nodokļu maksātājam nav jāauts koriģēt rādītājus, kuros pāc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas ir nepamatoti norādīts PVN, lai gan šo rādītāju saņēmājam būtu bijušas tiesības uz šā nodokļa atmaksu, ja darījumi, par kuriem ir izsniegti minētie rādītāji, būtu bijuši pienācīgi deklarēti.

Par tiesāšanas izdevumiem

36 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzātātiesa, un tā lemj par tiesāšanas 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 kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 203. pants un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samēroģuma un neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tās valsts tiesiskais regulējums, ar ko labticīgām nodokļu maksātājam nav jāauts koriģēt rādītājus, kuros pāc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas ir nepamatoti norādīts PVN, lai gan šo rādītāju saņēmājam būtu bijušas tiesības uz šā nodokļa atmaksu, ja darījumi, par kuriem ir izsniegti minētie rādītāji, būtu bijuši pienācīgi deklarēti.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.