

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 18 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 203 straipsnis – Skaityje fakturoje klaidingai nurodyti mokesčiai – Skaityje fakturoje išrašiusio asmens sąžiningumas – Mokestinio pajamų praradimo rizika – Valstybių narių pareigos numatyti galimybes patikslinti skaityje fakturoje klaidingai nurodytą mokestį – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-48/20

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2019 m. lapkričio 15 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2020 m. sausio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**UAB „P.“**

prieš

**Dyrektor Izby Skarbowej w B.,**

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta (pranešėja) ir teisėjai M. Safjan,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- UAB „P.“, atstovaujamos *doradca podatkowy* D. Kosacka,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir J. Szczodrowski,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados

priima šį

**Sprendimą**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1)

203 straipsnio ir proporcingumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *UAB „P.“* (toliau – P.) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w B.* (B. mokesčių rėmė viršininkas, Lenkija) ginčą dėl s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) sumok?jimo.

## **Teisinis pagrindas**

### **S?jungos teis?**

3 Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurod?s prid?tin?s vert?s mokes? s?skaitoje-fakt?roje.“

### **Lenkijos teis?**

4 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos (*Dz. U.*, 2016, 710 pozicija) 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i us?ug* (Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymas; *Dz. U.*, 2004, Nr. 54, 535 pozicija, toliau – PVM ?statymas) 108 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Tuo atveju, kai juridinis asmuo, teisinio subjektiškumo neturintis organizacinis vienetas arba fizinis asmuo išrašo s?skait? fakt?r?, kurioje nurodo mokes?io sum?, jis privalo t? mokes? sumok?ti.“

### **Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas**

5 P. yra Lietuvoje ?steigta bendrov?, kuri Lietuvos transporto bendrov?ms išduodavo degal? korteles, leidžian?ias šioms bendrov?ms papildyti degal? tam tikrose Lenkijos degalin?se.

6 Kadangi, P. manymu, jos komercin? veikl? sudar? degal? ?sigijimas iš Lenkijos degalini? siekiant v?liau juos perparduoti Lietuvos transporto bendrov?ms (pasinaudojant degal? kortel?mis), todėl ji išraš? degal? tiekimo šioms transporto bendrov?ms s?skaitas fakt?ras ir jose nurod? PVM sum?.

7 2014 m. birželio 27 d. sprendimu *Naczelnik Urz?du Skarbowego w Bia?ymstoku* (Balstog?s mokes?i? inspekcijos viršininkas, Lenkija) nustat? P. PVM skol? už laikotarp? nuo 2011 m. kovo iki gruodžio m?n., permok? už laikotarpius nuo 2011 m. kovo m?n. iki birželio m?n., taip pat PVM sum?, mok?tin? pagal PVM ?statymo 108 straipsn?. Be to, jis nusprend?, kad P. negal?jo pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? pagal degalini? išrašytas s?skaitas fakt?ras, skirtas degalams ?sigyti.

8 D?l šio sprendimo P. pateik? administracin? skund? *Dyrektor Izby Skarbowej w B.* (B. mokes?i? r?m? viršininkas, Lenkija).

9 2014 m. spalio 2 d. sprendimu B. mokes?i? r?m? viršininkas panaikino 2014 m. birželio 27 d. Balstog?s mokes?i? inspekcijos viršininko sprendim?, nes šis nustat? ieškov?s pagrindin?je byloje veiklos apmokestinimo viet?, pažeisdamas PVM ?statymo nuostatas. Be to, jis pri?m? sprendim? dėl bylos esm?s ir nustat? P. mokes?ines prievoles PVM srityje.

10 2014 m. spalio 2 d. sprendimu B. mokes?i? r?m? viršininkas, kaip ir Balstog?s mokes?i? inspekcijos viršininkas, patvirtino, kad P. nepirko ir netiek? degal? Lenkijos teritorijoje. Jo teigimu, Lenkijos degalin?s tiesiogiai tiekdamo degalus Lietuvos transporto bendrov?ms, o šios, pasinaudodamos iš P. ?sigytomis degal? kortel?mis, papildydavo degal? šiose degalin?se be joki? degal? kiekio ir r?šies pasirinkimo apribojim?. Taigi P. faktiškai finansavo Lietuvos transporto bendrovi? vykdom? degal? pirkim? šiose degalin?se, panaudojant degal? korteles. Ši veikla yra

finansin? pagal Lenkijos PVM ?statym? PVM neapmokestinama veikla.

11 Be to, kadangi P. išrašytos s?skaitos fakt?ros neatspindi tikrosios jos veiklos, B. mokes?i? r?m? viršininkas taip pat patvirtino, kad ieškov? pagrindin?je byloje negal?jo pasinaudoti teise ? pirkimo PVM, sumok?to pagal degalini? išrašytas s?skaitas fakt?ras, atskait?. Be to, jis nusprend?, kad vadovaujantis PVM ?statymu pagal P. išrašytas s?skaitas fakt?ras reik?jo sumok?ti jose nurodyt? PVM.

12 P. apskund? B. mokes?i? r?m? viršininko sprendim? *Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku* (Balstog?s vaivadijos administracinis teismas, Lenkija); šis 2015 m. balandžio 7 d. sprendimu panaikino š? sprendim?.

13 B. mokes?i? r?m? viršininkas apskund? š? sprendim? *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija).

14 2017 m. vasario 17 d. sprendimu šis teismas, pirma, panaikino 2015 m. balandžio 7 d. *Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku* (Balstog?s vaivadijos administracinis teismas) sprendim?, nes tas teismas, remdamasis jam pateikta bylos medžiaga, tur?jo ?vertinti, ar mokes?i? institucijos pagr?stai nusprend?, kad d?l P. išrašyt? s?skait? fakt?r? Lenkijai kilo mokestinin? pajam? praradimo rizika, ir, antra, gr?žino tam teismui byl? nagrin?ti iš naujo.

15 2017 m. liepos 19 d. sprendimu *Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku* (*Balstog?s vaivadijos administracinis teismas*) atmet? P. skund?, nes egzistavo valstyb?s mokestinin? pajam? praradimo rizika.

16 P. š? sprendim? apeliacine tvarka apskund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismui. Remdamasis 2003 m. vasario 6 d. Sprendimu *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73) ir 2019 m. geguž?s 15 d. Sprendimu *Vega International Car Transport and Logistic* (C?235/18, EU:C:2019:412), tas teismas pažymi, kad faktiškai P. finansavo jos klient? iš Lietuvos degalin?se ?sigyjamus degalus (naudojant degal? korteles), taigi ji Lietuvoje ?steigtiems ?kio subjektams teik? Lenkijoje PVM neapmokestinamas finansines paslaugas.

17 Vis d?lto, pasak to teismo, n?ra ?rodyta, kad P. ir jo kontrahent? veiksmai turi suk?iavimo ar piktnaudžiavimo požymi?. Kaip tik d?l Lenkijos mokes?i? institucij? praktikos P. atlikti sandoriai buvo laikomi grandininiais, kuri? tikslas – tiekti degalus transporto bendrov?ms. Pagal šin? praktik? pripaž?stama, kad kiekvienas degal? tiekimo grandin?je dalyvaujantis ?kio subjektas tiek? prekes (t. y. degalus) atlygintinai, nors fiziškai prek?s buvo patiektos tik vien? kart?.

18 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad, remiantis šia praktika, P. gal?jo b?ti laikomas grandin?s dalyviu, t. y. degal? pirk?ju iš degalini?, siekiant juos perparduoti Lietuvos transporto bendrov?ms. Šios iš P. gaudavo s?skaitas fakt?ras su nurodytu PVM už šiuos degalus ir gal?jo kreiptis d?l šio mokes?io gr?žinimo Lenkijoje.

19 Be to, tas teismas pažymi, kad tiek, kiek pagrindin? byla susijusi su P. pateiktomis PVM deklaracijomis už laikotarpius, kuriais Lenkijos mokes?i? institucijos laik?si atitinkamos nacionalin?s praktikos, P. gal?jo pagr?stai remtis šin? institucij? aiškinant mokes?i? teis?s aktus pateiktu PVM ?statymo nuostat? aiškinimu.

20 Min?tas teismas pažymi, kad nors P. veik? s?žiningai, 2011 m. ji vis d?lto pateik? Lietuvos transporto bendrov?ms reikalavim? neatitinkan?ias s?skaitas fakt?ras su nurodytu PVM, tod?l PVM ?statymo 108 straipsnio 1 dalies, kuria ?gyvendinamas Direktyvos 2006/112 203 straipsnis, taikymo s?lygos yra formaliai ?vykdytos.

21 Vis dėlto jis primena, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, siekiant užtikrinti PVM neutralumą, sąžiningai veikęs saskaityto fakturas išrašęs asmuo turi turėti galimybę patikslinti saskaitytoje fakturoje klaidingai nurodytą mokesčių pagal atitinkamos valstybės narės nustatytą procedūrą. Kadangi tuo metu, kai dėl suinteresuotojo asmens buvo pradėta mokesčių procedūra, Lenkijos teisė tokios procedūros nenumatė, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad P. negalėjo patikslinti Lietuvos transporto bendrovioms skirtose saskaitytose fakturose klaidingai nurodyto mokesčio.

22 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jei degalinis, P. ir Lietuvos transporto bendrovei tarpusavio sandoriai būtų buvę teisingai apmokestinami PVM, šios transporto bendrovės būtų gavusios ne P. išrašytas saskaitytas fakturas su klaidingai nurodytu PVM, o degalinis išrašytas saskaitytas fakturas už joms patiektą kurą su nurodyta PVM suma, panašia kaip P. išrašytose saskaitytose fakturose nurodytą PVM sumą.

23 Taigi, to teismo teigimu, būtų stojusi šalių pateikta teisinga šių sandorių deklaracija Lietuvos transporto bendrovioms taip pat leido kreiptis dėl degalinio išrašytose saskaitytose fakturose nurodyto PVM grąžinimo, o tai rodo, jog P., išrašiusi saskaitytas fakturas su klaidingai nurodytu PVM, nesukėlė valstybės mokesčių pajamų praradimo grėsmės. Vis dėlto tas teismas pabrėžia, kad PVM 108 straipsnio taikymas P. išrašytoms saskaitytomis fakturoms, nors degalinis vykdomas kuro tiekimas taip pat turi būti apmokestinamas PVM, lemia dvigubą to paties sandorio apmokestinimą PVM.

24 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 2006/112] 203 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindiniame byloje, sąžiningai veikiančio apmokestinamojo asmens išrašytoms saskaitytomis fakturoms su klaidingai nurodytu PVM taikyti tokie nacionalinės teisės nuostatai, kaip [PVM įstatymo] 108 straipsnio 1 dalis, jeigu:

– apmokestinamojo asmens veiksmai neturėjo mokesčių sukėlimo požymių, o juos lėmė klaidingas sandorio šalių teisės normų aiškinimas, pagrįstas mokesčių institucijų taikomu nuostatų aiškinimu ir vykdamas sandorų šiuo klausimu paplitusia praktika, pagal kurią daroma klaidinga prielaida, kad saskaityto fakturas išrašęs asmuo tiekia prekes, nors jis faktiškai teikia PVM neapmokestinamą finansinio tarpininkavimo paslaugą, ir

– saskaitytos faktūros su klaidingai nurodytu PVM gavėjas turi teisę kreiptis dėl PVM grąžinimo, kai faktiškai prekes jam tiekiantis apmokestinamasis asmuo tinkamai išrašo saskaitytas fakturas už sandorą?“

### **Dėl prejudicinio klausimo**

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnis ir PVM proporcingumo bei neutralumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias sąžiningas apmokestinamasis asmuo negali patikslinti saskaityto fakturas su klaidingai nurodytu PVM pradėjus mokesčių patikrinimo procedūrą, net jei ši saskaityto fakturas gavėjas būtų turėjęs teisę kreiptis dėl šio mokesčio grąžinimo, jei šiose saskaitytose fakturose nurodyti sandoriai būtų buvę tinkamai deklaruoti.

26 Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs jį saskaitytoje fakturoje. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad saskaitytoje fakturoje

nurodyt? PVM turi sumok?ti ši? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, net jei realus apmokestinamasis sandoris ne?vyko (2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C?712/17, EU:C:2019:374, 26 punktas).

27 Teisingumo Teismas nusprend?, kad šia nuostata siekiama pašalinti mokestin? pajam? praradimo gr?sm?, galin?i? kilti d?l šioje direktyvoje ?tvirtintos teis?s ? atskait? (2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Rusedespred*, C?138/12, EU:C:2013:233, 24 punktas).

28 Šiomis aplinkyb?mis reikia priminti, kad nors valstyb?s nar?s gali imtis priemoni? tam, kad užtikrint? teising? PVM surinkim? ir užkirst? keli? suk?iavimui, šios priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina tikslams, d?l kuri? jos priimtos, pasiekti, tod?l j? naudojimas negali kelti gr?sm?s PVM neutralumui – pagrindiniam S?jungos teis?s aktais numatytos bendros PVM sistemos principui (2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Rusedespred*, C?138/12, EU:C:2013:233, 28 ir 29 punktai, taip pat juose nurodyta jurisprudencija).

29 PVM neutralumo principu siekiama visiškai atleisti ekonomin? veikl? vykdan? apmokestinam?j? asmen? nuo PVM naštos. Šia sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Kalbant konkre?iai apie klaidingai s?skaitoje fakt?roje nurodyto PVM gr?žinim?, Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad Direktyvoje 2006/112 n?ra joki? nuostat?, susijusi? su s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens prievole patikslinti pateiktoje s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? PVM, ir kad šiomis aplinkyb?mis iš esm?s valstyb?s nar?s turi pa?ios nustatyti pateiktoje s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyto PVM tikslinimo s?lygas (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Siekdamos užtikrinti PVM neutralum? valstyb?s nar?s savo vidaus teis?s sistemoje turi numatyti galimyb? patikslinti kiekvien? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest?, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?rodo savo s?žiningum? (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Šis sprendimas, be kita ko, taikytinas tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo s?žiningai išraš? s?skaitas fakt?ras su klaidingai nurodytu PVM, nes, remiantis Lenkijos mokes?i? institucij? praktika, man?, kad degal? korteli? suteikimas ?kio subjektams, kad šie gal?t? ?sigyti degal? degalin?se, yra ne finansin? PVM Lenkijoje neapmokestinama paslauga, bet šiuo mokes?iu apmokestinamas preki? tiekimas šioje valstyb?je nar?je.

33 Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad nors Lenkijos teis?je yra iš esm?s numatyta proced?ra, pagal kuri? s?žiningas apmokestinamasis asmuo gali patikslinti s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? PVM, ji n?ra taikoma, jei pradedamas suinteresuotojo asmens mokestinis patikrinimas.

34 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad atsisakymas suteikti galimyb? patikslinti transporto bendrov?ms skirtas degal? s?skaitas fakt?ras su klaidingai nurodytu PVM (nors degalinin? šioms transporto bendrov?ms tiekiami degalai taip pat yra apmokestinami PVM) reikšt?, kad ieškovei pagrindin?je byloje nustatyta mokestin? našta pažeidžia PVM neutralumo princip?.

35 Šiomis aplinkyb?mis ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 203 straipsnis ir PVM proporcingumo bei neutralumo principai turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos s?žiningas apmokestinamasis asmuo negali patikslinti s?skait? fakt?r? su klaidingai nurodytu PVM prad?jus mokestinio patikrinimo proced?r?, net jei ši?

s?skait? fakt?r? gav?jas b?t? tur?j?s teis? kreiptis d?l šio mokes?io gr?žinimo, jei min?tose s?skaitose fakt?rose nurodyti sandoriai b?t? buv? tinkamai deklaruoti.

### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

36 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 203 straipsnis ir prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) proporcingumo bei neutralumo principai turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos s?žiningas apmokestinamasis asmuo negali patikslinti s?skait? fakt?r? su klaidingai nurodytu PVM prad?jus mokestinio patikrinimo proced?r?, net jei ši? s?skait? fakt?r? gav?jas b?t? tur?j?s teis? kreiptis d?l šio mokes?io gr?žinimo, jei min?tose s?skaitose fakt?rose nurodyti sandoriai b?t? buv? tinkamai deklaruoti.**

Parašai.

\* Proceso kalba: lenk?.