

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 – Rīcība izsniedzēja labticība – Nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks – Dalībvalstu pienākumi paredzēt iespēju koriģēt nodokli, par kuru kļūdaini izsniegts rīcība – 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*],

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

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- UAB “P.” vērā – *D. Kosacka, doradca podatkowy*,
- Polijas valdības vērā – *B. Majczyna, p?rst?vis*,
- Eiropas Komisijas vērā – *N. Gossement* un *J. Szczodrowski*, p?rst?vji,

ģemot vērā p?c ģenerālvokāles uzklaušģanas pieģemto lēmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokģta secinģjumiem,

ģasģudina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretģt Padomes Direktģvas

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 minētās degvielas uzpildes stacijās, izmantojot degvielas kartes. Šā darbība esot finanšu pakalpojums, kas Polijā ir atbrīvots no PVN saskaņā ar Likumu par PVN.

11 Turklāt, tādā 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 tādā uzskatā, 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, Polija), kas ar 2015. gada 7. aprīļa spriedumu atcēla šo lēmumu.

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

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 tādā bija vienīgi sniegusi finanšu pakalpojumus Lietuvas sabiedrībā, kurā Polijā netiek piemērots PVN.

17 Tomēr minētā tiesa norādā, ka nav pierādīts, ka P. un tās darījumu partneru rēķinā ir krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana. Proti, Polijas nodokļu iestāžu prakses dēļ tādā darījumi kā P. veiktie tika uzskatīti par tādā darījumiem, kuru priekšmets ir degvielas piegāde transporta sabiedrībā. Saskaņā ar šo praksi katrs no uzņēmumiem, kas darbojas degvielas piegādes tādā, 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 tādā darījumā, proti, kas iegādājas degvielu degvielas uzpildes stacijās, lai to pārdotu tālāk Lietuvas transporta sabiedrībā. Tās saņēma no P. rēķinus, kuros bija norādīts PVN par šo degvielu, un tās varēja lūgt to atmaksāt Polijā.

19 Šā tiesa turklāt precīzā, ka ciktāl pamatlietā attiecas uz P. sniegtajām 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 izziņās.

20 Minētā tiesa norāda, ka, lai gan *P.* ir rīkojusies labticīgi, 2011. gadā tā Lietuvas transporta sabiedrībā tomēr ir nosūtījusi neatbilstošus rīžinājumus, 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, rīžinā izsniedzājam, kas rīkojies labticīgi, ir jābūt iespējai koriģēt rīžinājumus 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, iesniedzājtiesa norāda, ka *P.* nav bijusi iespēja koriģēt Lietuvas transporta sabiedrībā adresētajos rīžinājumos nepamatoti norādīto nodokli.

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

23 Tādējādi šā tiesa uzskata, ka arī tad, ja šāms sabiedrības būtu pareizi deklarējušas šos darījumus, Lietuvas transporta sabiedrības būtu varējušas prasīt atmaksāt PVN, kas norādīts degvielas uzpildes staciju izsniegtajos rīžinājumos, kas pierādot, ka *P.* izsniegtie rīžinājumus, kuros nepamatoti minēts PVN, nerada valstij risku zaudēt nodokļu ieņēmumus. Savukārt minētā tiesa uzsver, ka Likuma par PVN 108. panta piemērošana *P.* izsniegtajiem rīžinājumiem, 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 prejudiciālo jautājumu:

“Vai [Direktīvas 2006/112] 203. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlieta tie lūdz piemērot tādā valsts tiesību normu, kāda ir noteikta [Likuma par PVN] 108. panta 1. punktā, rīžinājumiem ar kļūdaini 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 kļūdaini tika pieņemts, ka rīžinā izsniedzājs piegādā preces, lai gan tas faktiski sniedz finanšu starpniecības pakalpojumu, kas ir atbrīvots no PVN, un
- rīžinā, kurā kļūdaini ir norādīts PVN, saņēmējam būtu tiesības pieprasīt nodokļa atmaksu, ja nodokļa maksātājs, kas faktiski veic viņam preču piegādi, izsniegtu pareizu rīžinājumus par darījumu?”

Par prejudiciālo jautājumu

25 Ar savu jautājumu iesniedztiesa b?tb? vaic?, vai Direktvas 2006/112 203. pants un PVN sam?rguma un neitralit?tes principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, ar ko labtic?gam nodok?u maks?t?jam nav ?auts kori??t r??inus, kuros p?c nodok?u kontroles proced?ras uzs?kšanas ir nepamatoti min?ts PVN, lai gan šo r??inu sa??m?jam b?tu bijušas ties?bas uz š? nodok?a atmaksu, ja dar?jumi, par kuriem ir izsniegti šie r??ini, b?tu bijuši pien?c?gi deklar?ti.

26 Atbilstoši Direktvas 2006/112 203. pantam PVN maks? ikviena persona, kura PVN nor?da r??in?. Šaj? zi?? Tiesa ir preciz?jusi, ka r??in? nor?d?tais PVN ir j?maks? š? r??ina izsniedz?jam, tostarp tad, ja faktiskā ar nodokli apliekama dar?juma nemaz nav (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C?712/17, EU:C:2019:374, 26. punkts).

27 Tiesa ir nospriedusi, ka š?s ties?bu normas m?r?is ir nov?rst nodok?u ie??mumu zudumu, ko var izrais?t šaj? direkt?v? paredz?t?s atskait?šanas ties?bas (spriedums, 2013. gada 11. apr?lis, *Rusedespred*, C?138/12, EU:C:2013:233, 24. punkts).

28 Šaj? saist?b? j?atg?dina, ka, lai gan dal?bvalst?m ir ties?bas veikt pas?kumus, lai nodrošin?tu pareizu nodok?a iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, šie pas?kumi nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu š?di izvirz?tos m?r?us, un t?d?j?di tie nevar tikt izmantoti t?d?j?di, ka tie apdraud?tu PVN neitralit?ti, kas ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, kurš ieviests ar Savien?bas ties?b?m šaj? jom? (spriedums, 2013. gada 11. apr?lis, *Rusedespred*, C?138/12, EU:C:2013:233, 28. un 29. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

29 Run?jot par PVN neitralit?tes principu, t? m?r?is ir piln?b? atbr?vot nodok?u maks?t?ju no PVN nastas savas saimniecisk?s darb?bas ietvaros. T?d?j?di š? sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka paš?m min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 It ?paši attiec?b? uz PVN, par kuru k??daini ir izsniegts r??ins, atmaksu Tiesa ir nospriedusi, ka Direkt?v? 2006/112 nav paredz?ta neviena norma par to, ka r??ina izsniedz?js kori?? PVN, par kuru k??daini ir izsniegts r??ins, un ka š?dos apst?k?os princip? dal?bvalst?m ir j?paredz nosac?jumi, k?dos PVN, par kuru k??daini ir izsniegts r??ins, var?tu tikt kori??ts (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Lai tiktu nodrošin?ta PVN neitralit?te, dal?bvalst?m to iekš?j? ties?bu sist?m? ir j?paredz iesp?ja kori??t r??in? nepamatoti nor?d?tos nodok?us, ja r??ina izsniedz?js pier?da savu labtic?bu (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32 Šis risin?jums it ?paši ir piem?rojams situ?cij?, kad nodok?a maks?t?js, izsniedzot r??inus, kuros PVN ir nor?d?ts nepamatoti, ir r?kojies labtic?gi, cikt?l tas ir uzskat?jis, ka degvielas karšu nodošana saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas tiem ?auj uzpild?t degvielu degvielas uzpildes stacij?s, ir nevis finanšu pakalpojums, kas ir atbr?vots no PVN Polij?, bet gan pre?u pieg?de, kas šaj? dal?bvalst? ir apliekama ar šo nodokli, pamatojoties uz Polijas nodok?u iest?žu past?v?go praksi.

33 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka, lai gan Polijas ties?b?s princip? ir paredz?ta proced?ra, kas ?auj kori??t PVN, kuru nepamatoti ir nor?d?jis r??in? labtic?gs nodok?a maks?t?js, š? proced?ra nav piem?rojama, ja attiec?b? uz ieinteres?to personu ir uzs?kta

nodokļu kontrole.

34 Šajā ziņā jākonstatē, ka atteikums piešķirt iespejamu koriģētu transporta sabiedrību izdotos degvielas rādītājus, kuros nepamatoti ir norādīts PVN, lai gan degvielas piegādes, ko degvielas uzpildes stacijas veic šāda transporta sabiedrību, ar to ir apliekamas ar PVN, nozīmētu uzlikt prasītājam pamatlietai pienākumu maksāt nodokli, neievērojot PVN neitralitātes principu.

35 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112/203. pants un PVN samērīguma 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 saņēmējam būtu bijušas tiesības uz šo nodokļa atmaksu, ja darījumi, par kuriem ir izsniegti minētie rādītāji, būtu bijuši pienācīgi deklarēti.

Par tiesīšanu izdevumiem

36 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti 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) samērīguma 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 saņēmējam būtu bijušas tiesības uz šo nodokļa atmaksu, ja darījumi, par kuriem ir izsniegti minētie rādītāji, būtu bijuši pienācīgi deklarēti.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.