

**Lieta C-621/19****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar  
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 20. augusts

**Iesniedzējtiesa:**

*Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republika)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 16. aprīlis

**Prasītāja:**

*Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.*

**Atbildētāja:**

*Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*

**Pamatlietas priekšmets**

Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīvas 2006/112/EK interpretācija – 167. pants un 168. panta e) punkts – Tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli – Atteikums – Nosacījums par īpašumtiesībām uz importētām precēm vai tiesībām rīkoties ar šīm precēm kā īpašniekam – Nosacījums par importēto preču izmantošanu tādiem nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamiem darījumiem kā šo preču pārdošana valsts teritorijā, piegāde citā dalībvalstī vai eksports uz trešo valsti – Nepieciešamība izpildīt nosacījumu par tiešu un tūlītēju saikni starp iegādātām precēm un pakārtotiem darījumiem. Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamatojums

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants.

**Prejudiciālie jautājumi**

- 1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28 novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. pants un 168. panta e) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības atskaitīt pievienotās vērtības

nodokli, kas nodokļa maksātājam ir jāmaksā par importētām precēm, ir atkarīgas no īpašumtiesībām uz importētām precēm vai no tiesībām rīkoties ar šīm precēm kā īpašniekam?

- 2) Vai [...] Direktīvas 2006/112/EK [...] 168. panta e) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas nodokļa maksātājam ir jāmaksā par importētām precēm, rodas vienīgi tad, ja importētās preces ir izmantotas tādiem nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamiem darījumiem kā šo preču pārdošana valsts teritorijā, piegāde citā dalībvalstī vai eksports uz trešo valsti?
- 3) Vai tādos apstākļos ir izpildīts nosacījums par tiešu un tūlītēju saikni starp iegādātām precēm un pakārtotiem darījumiem un, precīzāk, vai šajā gadījumā ir iespējams piemērot atskaitīšanas tiesību tradicionālu interpretāciju, kura pamatojas uz tiešu un tūlītēju saikni starp iegādātām precēm un pakārtotiem darījumiem, attiecībā uz izdevumu elementiem, kuri nav radušies saistībā ar precēm un tādējādi nevarēja tikt iekļauti pakārtota pakalpojuma cenā?

#### **Atbilstošās Savienības tiesību normas**

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu: 167. pants un 168. panta e) punkts.

#### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

Likums Nr. 222/2004 par pievienotās vērtības nodokli ar vēlākiem grozījumiem (*zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z přidanéj hodnoty v znení neskorších predpisov*; turpmāk tekstā – “PVN likums”):

2. panta 1. punkta d) apakšpunkts

Ar nodokli apliek šādus darījumus:

- a) preču piegāde par atlīdzību,
- b) pakalpojuma sniegšana (turpmāk tekstā – “pakalpojuma sniegšana”), ko par atlīdzību valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs,
- c) preču iegāde no citas Eiropas Kopienu dalībvalsts (turpmāk tekstā – “dalībvalsts”), ko par atlīdzību veic valsts teritorijā,
- d) preču imports valsts teritorijā.

3. panta 1. punkts

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi veic jebkuru 2. punktā minēto saimniecisko darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultātiem.

## 3. panta 2. punkts

Par “saimniecisku darbību” (turpmāk tekstā – “saimnieciskā darbība”) uzskata jebkuru darbību, no kuras gūst ienākumus un kas ietver ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, būvniecību un lauksaimniecisku darbību, saskaņā ar speciāliem tiesību aktiem veikto brīvo profesiju darbību, radošo intelektuālo darbību un sporta darbību. Par saimniecisku darbību ir uzskatāma arī materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ienākumus; ja īpašums ir daļa no laulāto kopīgās mantas, tā izmantošanu, lai papildinātu saimnieciskās darbības ienākumus, atzīst katram laulātajam vienādās daļās, ja vien laulātie nav vienojušies citādi.

## 21. panta 1. punkts

Veicot preču importu, nodoklis kļūst iekasējams:

- a) ar preču iekļaušanu laišanas brīvā apgrozībā muitas procedūrā,
- b) ar preču iekļaušanu ievešanas pārstrādei nodokļu atmaksāšanas režīmā muitas procedūrā,
- c) ar pagaidu ievešanas muitas procedūras izbeigšanu,
- d) preču atkārtotas importēšanas gadījumā, ar iekļaušanu laišanas brīvā apgrozībā muitas procedūrā pēc izvešanas pārstrādei muitas procedūras;
- e) ar preču nelegālo importu;
- f) ar preču izņemšanu no muitas kontroles;
- g) citos gadījumos, kuros importējot preces rodas muitas parāds.

## 49. panta 2. punkta d) apakšpunkts

Nodokļa maksātājs var atskaitīt no maksājamā nodokļa nodokli par precēm un pakalpojumiem, kurus tas izmanto piegādājot preces un sniedzot pakalpojumus kā nodokļa maksātājs, ar 3. un 7. punktā paredzētiem izņēmumiem. Nodokļu maksātājs var atskaitīt nodokli, ja tas ir samaksāts nodokļu administrācijai, kad preces tika importētas valsts teritorijā.

## 51. panta 1. punkta d) apakšpunkts

Nodokļa maksātājs var izmantot atskaitīšanas tiesības saskaņā ar 49. pantu, ja atskaitot nodokli saskaņā ar 49. panta 2. punkta d) apakšpunktu tam ir muitas dienesta apstiprinātais importēšanas dokuments, kurā nodokļu maksātājs ir norādīts kā saņēmējs vai importētājs.

## 69. panta 8. punkts

Importa gadījumā nodoklis ir jāmaksā personai, kas saskaņā ar tiesību aktiem muitas jomā ir uzskatāma par parādnieku, vai preču saņēmējam, ja importēšanas brīdī saskaņā ar tiesību aktiem muitas jomā tas ir uzskatāms par parādnieku, ārvalstniekam, kuram ir vienota atļauja saskaņā ar citas dalībvalsts muitas iestādes izdotajiem speciālajiem tiesību aktiem, un minētais parādnieks neizmanto importētās preces savas saimnieciskās darbības vajadzībām.

Likums Nr. 511/1992 par nodokļu un nodevu administrēšanu un par izmaiņām teritoriālo nodokļu iestāžu sistēmā ar vēlākiem grozījumiem (*zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov*).

44. panta 6. punkta b) apakšpunkta 1. ievilkums

Veicot nodokļu maksātāja nodokļu pārbaudi vai atkārtotu nodokļu pārbaudi, nodokļu administrācija piecpadsmit dienu laikā pēc pārbaudes pabeigšanas (15. panta 13. punkts) izdod paziņojumu par papildu nodokli, ja nodokļu pārbaudē konstatētais nodoklis atšķiras no nodokļa, kas ir norādīts ienākumu deklarācijā vai ienākumu papildu deklarācijā vai pārskatā vai papildu pārskatā, vai ja atkārtotā nodokļu pārbaudē konstatētais nodoklis atšķiras no nodokļa, kuru nodokļu administrācija noteica nodokļu pārbaudē, vai ja tas atšķiras no nodokļu starpības papildu nodokļu aprēķinā.

### **Eiropas Savienības Tiesas judikatūra, uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa**

C-98/98, *Midland Bank plc.*;

C-408/98, *Abbey National*;

C-465/03, *Kretztechnik*.

### **Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts**

- 1 Šis lūgums [sniegt prejudiciālu nolēmumu] ir iesniegts tiesvedībā starp komercsabiedrību *Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o.* un *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* [Slovākijas Republikas Ieņēmumu dienestu] saistībā ar atteikumu atzīt prasītājas tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) saskaņā ar Likuma Nr. 222/2004 51. panta 1. punkta d) apakšpunktu.
- 2 *Daňový úrad Bratislava I* [Bratislavas I nodokļu inspekcija] (turpmāk tekstā – “nodokļu inspekcija” vai “nodokļu administrācija”) ar 2011. gada 18. jūlija lēmumu atteica atzīt prasītājas tiesības atskaitīt PVN par taksācijas periodu no 2008. gada februāra līdz decembrim. Nodokļu starpība norādītajā taksācijas periodā ir 198 322,25 EUR.

- 3 Prasītāja kā saņēmēja un deklarācijas iesniedzēja pārsaiņošanas nolūkā Slovākijas Republikā importēja preces no Šveices, Honkongas un Ķīnas. Brīdī, kad preces tika laistas brīvā apgrozībā, saskaņā ar Likuma Nr. 222/2004 21. panta 1. punkta a) apakšpunktu prasītājam radās pienākums maksāt nodokli. Pēc pārsaiņošanas preces tika eksportētas vai piegādātas no Slovākijas Republikas teritorijas uz trešo valsti, un par pārsaiņošanas pakalpojumiem pasūtītājam tika izrakstīti rēķini. Preces visā periodā palika ārvalstu pasūtītāju īpašumā.
- 4 Prasītāja samaksāja nodokli un saskaņā ar Likuma Nr. 222/2004 51. panta 1. punkta d) apakšpunktu pieprasīja nodokļa atskaitīšanu. Nodokļu inspekcija atteica atskaitīt samaksāto nodokli, pamatojumā norādot, ka prasītāja esot pārkāpusi šī likuma 49. panta 2. punktu un 51. panta 1. punkta d) apakšpunktu. Pirmkārt, tā nebija importēto preču īpašniece, tāpat tai nebija tiesību izmantot preces kā īpašniecei, kā arī izdevumiem par precēm neesot tiesas un tūlītējas saiknes ar tās saimniecisko darbību un prasītājam neradās izdevumi par preču piegādi, kuri pēc tam tiktu iekļauti pakārtoto darījumu [, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk] cenā, un, beidzot, prasītāja neizmantoja importētās preces pašas preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai: nepārdeva importētās preces valsts teritorijā, nepiegādāja tās citā Eiropas Savienības dalībvalstī, kā arī neeksportēja tās uz trešajām valstīm, tādējādi neizmantoja preces savas saimnieciskās darbības nolūkiem, darbojoties kā nodokļu maksātāja.
- 5 Ar 2011. gada 13. oktobra lēmumiem atbildētāja atstāja negrozītus minētos pirmās instances nodokļu inspekcijas lēmumus.
- 6 Ar 2012. gada 20. jūnija spriedumu *Krajský súd v Bratislave* [Bratislavas apgabaltiesa, Slovākija] (turpmāk tekstā – “apgabaltiesa”) noraidīja prasītājas prasības pieteikumu.
- 7 Apgabaltiesas spriedums vēlāk tika grozīts ar *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākās tiesas; turpmāk tekstā – “Augstākā tiesa”) 2013. gada 15. janvāra spriedumu Nr. 3Sžf/78-88/2012 tādējādi, ka tika atcelti atbildētājas lēmumi, kā arī pirmās instances administratīvās iestādes lēmumi un lieta tika nosūtīta atkārtotai izskatīšanai. Tajā spriedumā Augstākā tiesa norādīja, ka prasītāja rīkojās pareizi, pieprasot izmantot savas tiesības atskaitīt nodokli no nodokļa summas, kas tai bija jāmaksā par importētām precēm. Ekonomiskā saikne faktiski pastāv apstākļi, ka, ja prasītāja nebūtu importējusi preces, tā nebūtu varējusi sniegt pielīgtos pakalpojumus saistībā ar šīm precēm. Nodokļu inspekcija un atbildētāja rīkojās nelikumīgi, kad bez jebkāda juridiska pamata iebilda prasītājam ar tā dēvēto neiespējamības nosacījumu. Prasītāja varēja sniegt preču pārsaiņošanas pakalpojumus arī bez īpašumtiesībām uz precēm, jo tas nav aizliegts nevienā tiesību normā. Pretējā gadījumā notiktu neitralitātes principa pārkāpums.
- 8 Ar jauniem 2014. gada 16. janvāra lēmumiem nodokļu inspekcija ar tādu pašu pamatojumu kā iepriekš atkal atteica atzīt prasītājas tiesības atskaitīt PVN par taksācijas periodu no 2008. gada februāra līdz decembrim 198 322,25 EUR

apmērā, kaut arī faktiskie apstākļi palika nemainīgi. Nodokļu inspekcija atkārtoja savu iepriekšējo argumentāciju un papildināja to ar "PVN komitejas" 2011. gada 19. oktobra 94. sanāksmes secinājumiem, no kuriem izriet, ka personai, kurai preču importēšanas brīdī ir jāmaksā nodoklis, nav tiesību atskaitīt samaksāto nodokli, ja tā neieguva tiesības izmantot preces kā īpašniece un ja izdevumiem par precēm nav tiešas un tūlītējas saiknes ar tās saimniecisko darbību. Tāpat tā atsaucās uz Tiesas spriedumiem C-98/98, *Midland Bank plc.*, C-408/98, *Abbey National* un C-465/03, *Kretztechnik*.

- 9 Prasītāja apstrīdēja nodokļu inspekcijas 2014. gada 16. janvāra lēmumus, norādot, ka īpašumtiesības, konkrēti, tiesību rīkoties ar precēm kā īpašniekam nodošana kā nosacījums, kas izriet no "PVN komitejas" sanāksmes, attiecas vienīgi uz preču piegādi pircējam. Prasītāja turklāt iebilst, ka Likuma Nr. 222/2004 49. panta 2. punkta frāze "izmanto piegādājot preces un sniedzot pakalpojumus" ir jāinterpretē ņemot vērā šī likuma 3. panta 3. punktu, tādējādi, ka nodokļa atskaitīšana ir atkarīga no tā, cik lielā mērā preces ir izmantotas nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības nolūkiem. Savas galvenās saimnieciskās darbības nolūkiem prasītāja importēja preces, kuras, godīgi sakot, nepārdeva tālāk, bet tā vietā izmantoja vienīgi savas galvenās saimnieciskās darbības veikšanai, proti, preču pārsaiņošanas pakalpojumiem.
- 10 Ar jauniem 2014. gada 7. aprīļa lēmumiem atbildētāja atstāja negrozītus nodokļu inspekcijas 2014. gada 16. janvāra lēmumus. Konkrēti, tā atkārtoja apsvērumus, ko nodokļu inspekcija izteica pirmajā instancē, atsaucoties uz secinājumiem, kuri izriet no "PVN komitejas" sanāksmes.
- 11 Strīds tika iesniegts apgabaltiesā, kura atcēla atbildētājas 2014. gada 7. aprīļa lēmumus. Šie tiesas spriedumi tika pārsūdzēti Slovākijas Republikas Augstākajā tiesā, kura galu galā noraidīja prasības pieteikumu pārbaudīt atbildētājas lēmumu likumību, savukārt apstiprinot nodokļu inspekcijas un atbildētājas juridiskus secinājumus. Tomēr, tā kā Augstākā tiesa noraidīja prasītājas ierosinājumu nosūtīt lietu Tiesai, lieta nonāca *Ústavný súd Slovenskej republiky* [Slovākijas Republikas Konstitucionālā tiesā], kura konstatēja prasītājas pamattiesību uz efektīvu un objektīvu tiesisko aizsardzību pārkāpumu.

### **Pamatlietas pušu galvenie argumenti**

- 12 Prasītāja apgalvo, ka tai ir tiesības atskaitīt PVN, jo īpašumtiesību, konkrēti, tiesību rīkoties ar precēm kā īpašniekam nodošana, attiecas vienīgi uz preču piegādi pircējam. Prasītāja nebija pircēja, tādējādi tās gadījumā nevar piemērot šo nosacījumu. Preču importēšanas brīdī pienākums maksāt nodokli un atskaitīšanas tiesības neesot atkarīgi no īpašumtiesību vai tiesību rīkoties ar precēm kā īpašniekam pastāvēšanas. Preces esot importētas tās galvenās saimnieciskās darbības nolūkiem.
- 13 Atbildētāja apgalvo, ka arī preču importa gadījumā viens no PVN atskaitīšanas izmantošanas nosacījumiem ir īpašumtiesību vai tiesību rīkoties ar precēm kā



īpašniekam iegūšana, kā arī tiešas un tūlītējas saiknes ar saimniecisko darbību pastāvēšana, preču iegādes izdevumu esamība un to izmantošana preču piegādei un saimnieciskās darbības nolūkiem.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

- 14 Galvenais jautājums šajā lietā ir tas, vai situācijā, kad prasītāja ir saņēmusi importētās preces Slovērijas Republikas teritorijā to glabāšanas un pārsaiņošanas nolūkiem un ar preču laišanu brīvā apgrozībā ir kļuvusi par nodokļa parādniecei Likuma Nr. 222/2004 [21. panta 1. punkta a) apakšpunkta] izpratnē, un pēc minēto preču glabāšanas un pārsaiņošanas tās ir nosūtījusi uz trešo valsti vai uz citām dalībvalstīm, minētajai prasītājai, pamatojoties uz izrakstīto rēķinu, rodas tiesības atskaitīt PVN saskaņā ar minēto likumu.
- 15 Augstākā tiesa spriedumā Nr. 3Sžf/78-88/2012 atzina, ka pienākums maksāt nodokli prasītājai radās ar preču importēšanu, un nevis pamatojoties uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, un ka tādējādi prasītāja rīkojās pareizi, kad no PVN summas, kas tai kā nodokļu maksātājai bija jāmaksā par preču importēšanu valsts teritorijā, pieprasīja izmantot tiesības atskaitīt nodokli par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, it īpaši tāpēc, ka šajā gadījumā pastāv saimnieciska saistība: faktiski, ja praksē preces netiktu importētas tās darba vietā, prasītāja nevarētu veikt savu saimniecisko darbību – preču pārsaiņošanas pakalpojumu.
- 16 Tomēr nākamajā spriedumā par šo lietu Nr. 6Sžf/23/2016 Augstākā tiesa, kaut arī atzīstot sākotnējā spriedumā izteiktos apsvērumus par to, ka prasītājai radās pienākums maksāt nodokli brīdī, kad tika pieņemta muitas deklarācija par preču laišanu brīvā apgrozībā, attiecībā uz jautājumu par PVN atskaitīšanas nosacījumu izpildi nonāca pie cita juridiska secinājuma. Tajā spriedumā Augstākā tiesa uzsvēra, ka nosacījums pilnīgai PVN atskaitīšanai ir, ka preces vai pakalpojumi ir izmantoti nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības nolūkiem. Vienlaikus tā vērsa uzmanību uz apstākli, ka brīdī, kad tiek īstenotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, principa līmenī ir jāpastāv tiešai saiknei starp atsevišķu iegādāto preci vai iegādāto ar nodokli apliekamo pakalpojumu (iegādāto preci vai saņemto pakalpojumu), un preci vai sniegto pakalpojumu. Tādējādi cenas sastāvdaļām parasti ir jārodas pirms tam, kad nodokļu maksātājs veic ar nodokli apliekamo darījumu, uz kuru tās attiecas. Ja nodokļu maksātājs pieprasa īstenot tiesības uz pilnīgu nodokļa atskaitīšanu, tam ir jāspēj pierādīt tiešu un tūlītēju saikni ar nodokli apliekamo piegādi vai sniegto pakalpojumu, pastāvot kurai likums atļauj atskaitīt nodokli.
- 17 Ņemot vērā iepriekš minēto Augstākā tiesa secināja, ka nosacījums, saskaņā ar kuru precei vai pakalpojumam ir jābūt izmantotiem nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības nolūkiem, vispār nav izpildīts, kā arī nepastāv tūlītēja un tieša saikne starp sākotnējo darījumu un pakārtoto darījumu, jo prasītāja nepārdeva preces tālāk, jo arī nebija preču īpašniece – tāpat prasītāja nevarēja veikt ar nodokli apliekamu darījumu, bet varēja vienīgi pārsaiņot preces un

eksportēt tās uz trešajām valstīm, kuras norādīja Šveices sabiedrība, kurai piederēja preces. Gadījumā, ja prasītājam tiek atgriezts samaksātais nodoklis, nodoklis nav uzskatāms par samaksātu valsts teritorijā, jo ārvalstnieks nav reģistrēts valsts teritorijā kā nodokļa maksātājs. Nodoklis, kuru prasītāja pieprasa atskaitīt, attiecas uz precēm un nav šo preču pārsaiņošanas pakalpojuma sastāvdaļa. Prasītāja izrakstīja ārvalstniekam rēķinu vienīgi par sniegtajiem preču pārsaiņošanas pakalpojumiem un preču iegādes izmaksas neietilpa cenā.

- 18 *Sic stantibus rebus*, Augstākā tiesa, ņemot vērā Slovērijas Republikas Konstitucionālās tiesas secinājumus, kas ir izklāstīti 2018. gada 11. oktobra atzinumā Nr. II. ÚS-381/2018-49, kurā cita starpā ir konstatēts pamatlīetas puses pamattiesību pārkāpums, jo lieta netika nodota Tiesā, nolēmj, ka pamatlīetas izspriešanai Tiesā ir jāiesniedz iepriekš norādītie prejudiciālie jautājumi par attiecīgo Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju.