

**Lieta C-696/20**

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu**

**Iesniegšanas datums:**

2020. gada 21. decembris

**Iesniedzējtiesa:**

*Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 30. jūnijs

**Prasītājs:**

B.

**Atbildētājs:**

*Dyrektor Izby Skarbowej w W.*

---

**RĪKOJUMS**

2020. gada 30. jūnijā

*Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākā administratīvā tiesa] [..]

[..]

pēc **2020. gada 30. jūnija**

tiesas sēdes *Izba Finansowa* [Finanšu palātā],

kurā tika izskatīta **B. ar juridisko adresi H.** kasācijas sūdzība

par *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* [Vojevodistes administratīvās tiesas Varšavā]

**2017. gada 16. maija** spriedumu [..]

lietā pēc **B. ar juridisko adresi H.** pārsūdzību

par *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* [nodokļu palātas V. direktora]

2015. gada 11. septembra lēmumu Nr. [..]

par atmaksājamās pievienotās vērtības nodokļa starpības summas noteikšanu par 2012. gada aprīli,

izdod rīkojumu:

1) saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu [..] uzdod Eiropas Savienības Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [..] 41. pants un samērīguma un neitralitātes principi tādā situācijā kā pamatlietā neļauj piemērot valsts noteikumu, proti, 2004. gada 11. marta *ustawa o* [oriģ. 2. lpp.] *podatku od towarów i usług* [likuma par preču un pakalpojumu nodokli] [..] 25. panta 2. punktu nodokļu maksātāja veiktajam preču iegādes Kopienas iekšienē darījumam,

– ja šī nodokļu maksātāja preču pircēji jau ir piemērojuši nodokli šai iegādei galamērķa dalībvalsts teritorijā;

– ja ir konstatēts, ka nodokļu maksātāja darbība nav saistīta ne ar kādu krāpšanu nodokļu jomā, bet ir ķēdes piegāžu darījumu ietvaros kļūdainas noteikšanas rezultāts, un ka tas ir norādījis Polijas PVN identifikācijas numuru iekšzemes piegādes, nevis piegādes Kopienas iekšienē vajadzībām;

2) [..] apturēt tiesvedību lietā līdz atbildes uz iepriekš minēto prejudiciālo jautājumu saņemšanas brīdim. [oriģ. 3. lpp.]

## PAMATOJUMS

I. Atbilstošās tiesību normas.

Savienības tiesības

1. Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [..]:

40. pants.

Par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.

41. pants.

Neskarot 40. pantu, uzskata, ka vieta 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā minētajai preču iegādei Kopienas iekšienē ir tās dalībvalsts teritorijā, kas piešķirusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru pircējs ir veicis attiecīgo iegādi, ja vien pircējs nepierāda, ka PVN šai iegādei ir piemērots saskaņā ar 40. pantu.

Ja saskaņā ar 40. pantu iegādei PVN piemēro nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalstī pēc tam, kad tai piemērots PVN saskaņā ar šā panta pirmo daļu, tad summu, kurai uzliek nodokli, attiecīgi samazina dalībvalstī, kas piešķirusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru pircējs ir veicis attiecīgo iegādi.

Valsts tiesības

1. 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* [likums par preču un pakalpojumu nodokli] ([..] turpmāk tekstā – “*u.p.t.u.*”):

25. pants.

1. Tiek uzskatīts ka preču iegāde Kopienas iekšienē ir veikta tās dalībvalsts teritorijā, kurā atrodas preces to nosūtīšanas vai transportēšanas pabeigšanas brīdī.

**[oriģ. 4. lpp.]**

2. Neizslēdzot 1. punkta piemērošanu, ja, veicot preču iegādi Kopienas iekšienē, pircējs, par kuru ir runa 9. panta 2. punktā, ir norādījis numuru, ko noteikta dalībvalsts, kas nav dalībvalsts, kur preces atrodas to nosūtīšanas vai transportēšanas pabeigšanas brīdī, ir piešķirusi viņam darījumu Kopienas iekšienē mērķiem, tiek uzskatīts, ka preču iegāde Kopienas iekšienē ir veikta arī šīs dalībvalsts teritorijā, ja vien pircējs nav pierādījis, ka preču iegāde Kopienas iekšienē:

1) tika aplikta ar nodokli tās dalībvalsts teritorijā, kur preces atrodas to nosūtīšanas vai transportēšanas pabeigšanas brīdī, vai

2) ir atzīta par tādu, kurai piemērots nodoklis tās dalībvalsts teritorijā, kur preces atrodas to nosūtīšanas vai transportēšanas pabeigšanas brīdī, saistībā ar vienkāršotu procedūru trijstūra darījumā Kopienas iekšienē, par kuru ir runa XII sadaļā.

II. Lietas faktiskie apstākļi

Process nodokļu iestādēs

1. *Dyrektor Urzędów Kontroli Skarbowej w R.* [nodokļu kontroles iestādes R. direktors] ar 2015. gada 11. jūnija lēmumu noteica prasītājai sabiedrībai B. ar juridisko adresi R. (turpmāk tekstā – “Sabiedrība”) atmaksājamās PVN starpības summu par 2012. gada aprīli. Iestāde ir noskaidrojusi, ka Sabiedrība kā Polijā reģistrētais PVN nodokļu maksātājs piedalījās ķēdes darījumos, kas attiecas uz to pašu precī un ko veic vismaz trīs subjekti. Šo darījumu rezultātā pirmais subjekts nodod (transportē) precī tieši pēdējām subjektam piegādes ķēdes ietvaros. Sabiedrība bija starpnieks starp piegādātāju un saņēmēju. Sabiedrība nopirka preces Polijā tikai no uzņēmuma B. ar juridisko adresi P. (turpmāk tekstā – “BOP”). Darījumi, kuros piedalījās Sabiedrība, notika šādi:

– 1. shēma: BOP ar Polijas PVN Nr. → Sabiedrība ar Polijas PVN Nr. → ES subjekts ar ES PVN Nr.;

– 2. shēma: BOP ar Polijas PVN Nr. → Sabiedrība ar Polijas PVN Nr. → pirmais ES subjekts/pircējs ar ES PVN Nr. → otrs ES subjekts/saņēmējs ar ES PVN Nr.

Sabiedrība piegādes, ko BOP veic tās labā, kvalificēja kā valsts piegādes, kam piemērojams PVN pēc 23 % likmes. Savukārt savas piegādes ES saņēmējiem Sabiedrība kvalificēja kā preču piegādes Kopienas iekšienē (PPKI) ar 0 % PVN likmi, kā rezultātā tai tika atmaksāts nodoklis. Izanalizējot piegādes apstākļus un procesu [oriģ. 5. lpp.], kā arī transportēšanas organizēšanu, iestāde uzskatīja, ka Sabiedrība bija nepareizi noteikusi “kustīgu” piegādi piegādes ķēdē. Rezultātā tā pārdefinēja iepriekš minēto piegādes secību, nosakot, ka “kustīgā piegāde” bija pirmā no minētajām piegādēm – starp BOP un Sabiedrību –, un piešķirot tai PPKI raksturu BOP gadījumā un [preču iegādes Kopienas iekšienē (turpmāk tekstā – “PIKI”)] raksturu Sabiedrības gadījumā.

Tādējādi [nodokļu iestāde] par nepareizu uzskatīja Sabiedrības darbību, kura piegādes saviem partneriem no dalībvalstīm bija uzskatījusi par PPKI, kam piemērojams PVN pēc 0 % likmes, un konstatēja, ka šiem darījumiem ir jāpiemēro nodoklis preces galamērķa dalībvalstu teritorijā (ārpus Polijas). Iestāde norādīja, ka šim mērķim Sabiedrībai ir jāreģistrējas preču galamērķa dalībvalstu teritorijā un tur jānorēķinās par PIKI. Preču tālākpārdošanas darījumiem šīs ķēdes ietvaros, kas veikti partneru no šīm dalībvalstīm labā, ir jāpiemēro nodoklis kā piegādēm preču galamērķa dalībvalstu teritorijā, piemērojot tajās spēkā esošos tiesību aktu noteikumus. Iestāde konstatēja, ka “kustīgās” piegādes un vienlaikus PPKI nepareizas noteikšanas rezultāts bija piegāžu Kopienas iekšienē pārvērtēšana Sabiedrības PPKI uzskaitē.

Papildus tam iestāde norādīja, ka “kustīga” darījuma rakstura piešķiršanas BOP (pirmais subjekts piegādes ķēdē) veiktajām piegādēm rezultātā Sabiedrībai rodas ne tikai pienākums norēķināties piegādes galamērķa valstī, bet arī ir piemērojams *u.p.t.u.* 25. panta 2. punkta 1. apakšpunkts. Tā kā Sabiedrība PIKI darījumu ietvaros norādīja šādām iegādēm Polijas ES PVN numuru, kas ir numurs, ko tai piešķirusi dalībvalsts, kas nav preču transportēšanas galamērķa dalībvalsts, saskaņā ar *u.p.t.u.* 25. panta 2. punkta 1. apakšpunktu tai bija jānorēķinās par PVN Polijā.

- 2 *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* ar 2015. gada 11. septembra lēmumu pilnībā atcēla pirmās instances iestādes lēmumu un noteica atmaksājamās nodokļa starpības summu par 2012. gada aprīli nedaudz augstākā apmērā. Lēmuma saturs izmaiņai nebija nozīmes no prejudiciālajā jautājumā izklāstītās problēmas aspekta. Principā pārsūdzības iestāde piekrita visiem pirmās instances iestādes faktiskiem un juridiskiem secinājumiem, kas ir būtiski lietā.

Par būtisku ir jāuzskata tas, ka neviena no iestādēm neuzskatīja, ka darījumi, kuros piedalījies Sabiedrība, ir saistīti ar krāpšanu nodokļu jomā. Darījumiem **[oriģ. 6. lpp.]** piegādes ķēdē tika piemērots PVN, un nodoklis tika samaksāts katrā tirdzniecības posmā. Iestāžu viedokļa būtība ir secinājums, ka Sabiedrība to izdarīja, nepareizi noteicot darījumu raksturu.

- 3 Pārsūdzības iestāde piekrita, ka viedoklis, ka Sabiedrībai ir piemērojams *u.p.t.u.* 25. panta 2. punkta 1. apakšpunkts, ir pareizs, jo preces iegādes no BOP darījumam tā ir norādījusi Polijas PVN numuru, kas ir numurs, ko piešķirusi dalībvalsts, kas nav preču transportēšanas galamērķa dalībvalsts. Tika atzīts, ka šādas darbības rezultātā Sabiedrībai rodas pienākums norēķināties par nodokli Polijā, jo tā nav pierādījusi, ka piemēroja nodokli preču iegādei to nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts teritorijā.

Pirmās instances spriedums

- 4 Sabiedrība pārsūdzēja pārsūdzības iestādes lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (turpmāk tekstā – “WSA”), kura ar 2017. gada 16. maija spriedumu [...] noraidīja pārsūdzību, uzskatot tajā ietvertos pamatus par nepamatotiem.

WSA piekrita iestāžu viedoklim, ka Sabiedrība nepareizi noteica piegāžu ķēdes procesu, tostarp darījumu, kas bija jāatzīst par “kustīgo darījumu”. Tādējādi tā pieņēma secinājumu, ka darījums starp BOP un Sabiedrību (pirmā piegādes ķēdē) bija PPKI (nevis iekšzemes iegāde ar 23 % PVN likmi, kā uzskatīja Sabiedrība), un darījumi starp Sabiedrību un tās klientiem bija ārpus Polijas teritorijas veikti darījumi (Sabiedrība uzskatīja tos par PPKI ar 0 % PVN likmi), attiecībā uz kuriem Sabiedrībai bija jādeklarē PIKI. Vienlaikus tiesa izdarīja neapstrīdētu secinājumu, ka pircēji, kas iegādājās preces no Sabiedrības, norādīja preču iegādi Kopienas iekšienē preču nosūtīšanas galamērķa valstī un nenotika izvairīšanās no PVN maksāšanas.

Minētā tiesa piekrita, ka *u.p.t.u.* 25. panta 2. punkta 2. apakšpunkta piemērošana Sabiedrībai ir pamatota. Tā atsaucās uz principu, ka iestāžu veiktas piegāžu rakstura pārbaudes rezultātā bija jāatzīst, ka Sabiedrības – kā nodokļu maksātājas, kas veica PIKI un norādīja citu identifikācijas numuru, nevis to, ko bija piešķirusi galamērķa valsts, – darbību rezultātā radās divas preču iegādes vietas – preču transportēšanas galamērķa valstī un reģistrācijas valstī. Tā kā Sabiedrība nepierādīja, ka tā pati bija piemērojusi nodokli preču iegādei preču transportēšanas galamērķa **[oriģ. 7. lpp.]** valstī (to izdarīja tās klienti), saskaņā ar *u.p.t.u.* 25. panta 2. punktu tika atzīts, ka PIKI bija veikta Polijā.

- 5 Starp citu, lai sniegtu pilnīgu priekšstatu par lietas kontekstu, ir arī jāpiebilst, ka jautājums par Sabiedrības nodokli par PIKI aprēķināšanu Polijā nebija vienīgā strīdīgā problēma lietā. Iestāžu veikto piegāžu ķēdes procesa pārbaudes rezultātā tika apstrīdētas arī Sabiedrības tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par rēķiniem par tās veikto preču iegādi no BOP, ko abi subjekti uzskatīja par

iekšzemes piegādi. Pārdefinējot šos darījumus par PPKI, iestādes uzskatīja, ka Sabiedrībai nav tiesību atskaitīt PVN no šajos rēķinos nepareizi norādītā nodokļa. Vienlaikus tās tomēr uzskatīja, ka šo rēķinu izrakstītājam bija jāpiemēro PVN pēc 23 % likmes, jo Sabiedrība šajos darījumos bija izmantojusi Polijas PVN numuru. Prejudiciālais jautājums neattiecas uz iepriekš minēto problēmu, taču ir vērts minēt, ka pieņemtās interpretācijas un tiesību normu piemērošanas lietā rezultātā Sabiedrībai kopā tika piemērots 46 % PVN.

Tiesvedība *Naczelny Sąd Administracyjny (NSA)*

- 6 Sabiedrība apstrīdēja minēto spriedumu kopumā, pārmetot pirmās instances tiesai, ka tā esot pārkāpusi tostarp:
- *u.p.t.u.* 25. panta 2. punkta 1. apakšpunktu kopsakarā ar *u.p.t.u.* 25. panta 1. punktu, nepareizi tos piemērojot, proti, pieņemot, ka iekšzemes situācijā (t. i. tad, kad transportēšana tiek uzsākta valstī, kura piešķirusi rēķinos norādīto PVN numuru) ir iestājies *u.p.t.u.* 25. panta 2. punktā minētais gadījums, lai gan tas ir noteikums, kas piemērojams tikai darījumiem Kopienas iekšienē;
  - *u.p.t.u.* 25. panta 2. punktu un Direktīvas 2006/112 41. pantu kopsakarā ar Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 16. pantu, nepareizi tos interpretējot, proti, uzskatot, ka *u.p.t.u.* 25. panta 2. punkts ir piemērojams situācijai, kad nodoklis jau ir piemērots darījumam kā preču piegādei Polijas teritorijā;
  - *u.p.t.u.* 25. panta 2. punkta 1. apakšpunktu, nepareizi to interpretējot un uzskatot, ka šis noteikums ir piemērojams situācijā, kad nodoklis ir piemērots piegādēm preču transportēšanas galamērķa valstī (tostarp tad, ja to ir piemērojis cits subjekts, kas nav pircējs *u.p.t.u.* 25. panta 2. punkta 1. apakšpunkta izpratnē).

**[oriģ. 8. lpp.]**

III. Valsts tiesas (*NSA*) prejudiciālo jautājumu uzdošanas iemesli

- 7 *NSA* ieskatā, lai pieņemtu nolēmumu par daļu Sabiedrības kasācijas sūdzības pamatu, ir nepieciešamas Tiesas atziņas par Direktīvas 2006/112/WE 41. panta interpretāciju un piemērošanu samērīguma un neitralitātes principa kontekstā. [...] [Atsauce uz LESD 267. pantu]

III. Par prejudiciālo jautājumu

- 8 Nodokļu procesā savāktu pierādījumu analīze liecina, ka ir pamatots iestāžu un pirmās instances tiesas secinājums, ka Sabiedrība nepareizi noteikusi piegāžu, kurās tā piedalījās, secību, jo “kustīgā” piegāde bija piegāde, kas veikta starp BOP un Sabiedrību, tāpēc tai ir PPKI raksturs. Arī Sabiedrība neizslēdz procesā šādu novērtējumu, taču nepieņem secinājumus par nodokļa piemērošanu šādi pārdefinētajiem darījumiem.



- 9 Minēto faktu konstatējumu rezultāts ir PVN noteikšana Sabiedrībai saskaņā ar *u.p.t.u.* 25. panta 1. punktu un 2. punkta 1. apakšpunktu, ar kuru ievieš Direktīvas 2006/112 41. pantu valsts tiesību aktos. No 41. panta izriet, ka runa ir par “PVN identifikācijas numuru, ar kuru pircējs ir veicis attiecīgo iegādi [PIKI]”, kas atbilst Polijas regulējumam, ka, “veicot preču iegādi Kopienas iekšienē”, pircējs norādīja rēķinā citu PVN numuru, ko nav piešķīrusi preču nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts. Problēma lietā ir apstākļi, ka Sabiedrība, norādot rēķinā Polijas PVN numuru, izdarīja to nevis preču iegādes Kopienas iekšienē darījuma, bet iekšzemes darījuma, par kādu uzskatīja preces iegādi no BOP, vajadzībām. Ja pieņemtu, ka šīs subjektīvais Sabiedrības motivācijas elements neietekmē minēto noteikumu piemērošanu, atliek tikai novērtēt pieļautās kļūdas sekas. Lietā nav konstatēts, ka Sabiedrības un tās klientu darbībām būtu krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas raksturs. Nodoklis darījumiem to līdzšinējā versijā ir piemērots pareizi. **[oriģ. 9. lpp.]**
- 10 Nav arī šaubu, ka tādu noteikumu kā Direktīvas 2006/112 41. pants (iepriekš Sestās direktīvas 28.b panta A daļa) ieviešanas mērķis bija novērst krāpšanu nodokļu jomā, proti, nepieļaut izvairīšanos no nodokļa maksāšanas tad, ja, iegādājoties precī, pircējs vēl nav drošs, kurā valstī beigsies tās nosūtīšana vai transportēšana. Ieviestais regulējums ļauj arī izslēgt nodokļa nepiemērošanu tad, ja pircējam nav PVN identifikācijas numura preces nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa valstī, bet viņam ir šāds numurs citā dalībvalstī. Šāda konstrukcija padara kopējo PVN sistēmu par pilnīgu, neriskējot, ka noteiktā tirdzniecības posmā nodoklis netiek piemērots darījumam.
- 11 Vienlaikus pienākuma piemērot nodokli preču iegādei Kopienas iekšienē valstī, kurā piešķirts pircēja norādītais PVN identifikācijas numurs, vienlaikus ievērojot principu par nodokļa piemērošanu preču transportēšanas galamērķa valstī, rezultātā nodoklis var tikt piemērots tai pašai darbībai, proti, preču iegādei Kopienas iekšienē, divās atšķirīgās Kopienas valstīs. Lai novērstu šādas sekas, preču pircējs var norādīt, ka nodoklis ir piemērots darījumam saskaņā ar 40. panta noteikumu, proti, preču transportēšanas galamērķa valstī.
- 12 Lietas pamatā esošajā situācijā neapstrīdams paliek secinājums, ka nodoklis ir piemērots analizētajiem darījumiem preču transportēšanas galamērķa valstī, taču to ir veikusi nevis Sabiedrība, kura neuzskatīja tos par PIKI, bet viņas klienti. Tā kā iestāžu, kas veic procesu šajā lieta, kompetencē nav pārbaudīt visu piegāžu ķēdi, lai pareizi piemērotu tām nodokli, un tā var tikai aprēķināt nodokļa daļu, rodas rezultāts, kas ne tikai ir pretrunā PVN neitralitātes, bet arī samērīguma principam. Nepastāvot iespējai ņemt vērā Sabiedrības norēķinus par PIKI nodokli, ko samaksāja tās klienti preču transportēšanas galamērķa valstī (ņemot vērā, ka nodokļa saistības attiecas uz 2012. gadu), tiek uzlikts nesamērīgs nodokļu slogs.
- 13 Iepriekš minētās šaubas, kas saistītas ar Direktīvas 2006/112/EK 41. panta interpretāciju neitralitātes un samērīguma principu kontekstā, pamato sākumā minētā jautājuma uzdošanu Eiropas Savienības Tiesai. **[oriģ. 10. lpp.]**

- 14 Saistībā ar minēto prejudiciālo jautājumu *Naczelny Sąd Administracyjny* ir apturējusi kasācijas tiesvedību saskaņā ar [*Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (p.p.s.a.)* – Likuma par tiesvedību administratīvajās tiesās] 124. panta 1. § 5. apakšpunktu.

DARBA VERSIJA