

Byla C-48/20

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2020 m. sausio 28 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. lapkričio 15 d.

Pareiškėja:

UAB „P“

Atsakovas:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Pagrindinės bylos dalykas

Pareiga sumokėti sąžiningai veikiančio apmokestinamojo asmens išrašytose sąskaitose faktūrose nepagrįstai nurodytą PVM

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

PVM direktyvos išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudicinis klausimas

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1 su pakeitimais) 203 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, taikyti sąskaitoms faktūroms su sąžiningai veikiančio apmokestinamojo asmens nepagrįstai nurodytu PVM tokią nacionalinės teisės nuostatą, kaip *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio, Dz. U., Nr. 177, 2011, 1054 pozicija, su pakeitimais) 108 straipsnio 1 dalis, jeigu:

– apmokestinamojo asmens elgesys nebuvo sukčiavimas mokesčių srityje, o jį lėmė sandorio šalių klaidingas teisės normų aiškinimas, pagrįstas mokesčių institucijų taikomu nuostatų aiškinimu ir sandorio vykdymo metu šiuo klausimu paplitusia praktika, pagal kurią klaidingai preziumuojama, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo vykdo prekių tiekimą, nors jis faktiškai teikia finansinio tarpininkavimo paslaugą, kuriai PVM netaikomas, ir

– sąskaitos faktūros su nepagrįstai nurodytu PVM gavėjas turi teisę reikalauti PVM grąžinti, kai apmokestinamasis asmuo, faktiškai tiekiantis jam prekes, tinkamai išrašo sąskaitas faktūras už sandorį?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 203 straipsnyje nustatyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje faktūroje.

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio) (Dz. U., 2016, 710 pozicija, su pakeitimais; toliau – PVM įstatymas) 108 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad tuo atveju, kai juridinis asmuo, teisinio subjektiškumo neturintis organizacinis vienetas arba fizinis asmuo išrašo sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo mokesčio sumą, jis privalo tą mokesį sumokėti.

Glaustas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 2014 m. birželio 27 d. sprendimu teritorinės mokesčių inspekcijos viršininkas įpareigojo pareiškėją Lietuvos įmonę UAB „P.“ (toliau – Bendrovė) sumokėti prekių ir paslaugų mokesį (PVM) už laikotarpius nuo 2011 m. kovo iki gruodžio mėn., permoką už laikotarpius nuo 2011 m. kovo mėn. iki birželio mėn.

ir mokesčių, mokėtiną pagal PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalį. Mokesčių institucija neigė Bendrovės teisę atskaityti pirkimo mokesčių, nurodytą degalinių jai išrašytose sąskaitose faktūrose už degalų pirkimą. Be to, ji nustatė, kad Bendrovė išrašė ir į teisinę apyvartą paleido sąskaitų faktūrų, kuriose buvo nurodytas fiktyvus degalų pardavimas Lietuvos įmonėms. Institucijos teigimu, Bendrovė nebuvo nei degalų pirkėja, nei tiekėja. Jos faktinę veiklą sudarė Lietuvos įmonių degalinėse įsigyjamų degalų naudojant degalų korteles finansavimas (kreditavimas). Šie sandoriai yra finansinės paslaugos, neapmokestinamos pagal PVM įstatymą.

- 2 2014 m. spalio 2 d. sprendimu mokesčių inspekcijos direktorius panaikino visą pirmosios instancijos institucijos sprendimą, motyvuodamas tuo, kad ši institucija klaidingai nustatė Bendrovės sandorių apmokestinimo vietą, ir priėmė sprendimą dėl bylos esmės, kuriame nustatė Bendrovei PVM skolą už laikotarpius nuo 2011 m. kovo mėn. iki gruodžio mėn., permoką už laikotarpius nuo 2011 m. kovo mėn. iki birželio mėn. ir mokesčių, mokėtiną pagal PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalį. Skundų nagrinėjimo institucijos teigimu, Bendrovė nepirko ir netiekė degalų šalies teritorijoje. Degalus degalinės tiesiogiai tiekėdavo Lietuvos įmonėms – šios, pasinaudodamos kortelėmis, pildavosi degalų Lenkijos degalinėse ir atsiskaitydavo ne grynaisiais pinigais. Bendrovė neturėjo teisės disponuoti degalais kaip savininkė, o jos faktinė veikla buvo susijusi su kontrahentų degalinėse pirktų dyzelinių degalų naudojantis degalų kortelėmis finansavimu. Degalų pylimas buvo organizuojamas dviem būdais: Bendrovė tai darė tiesiogiai pagal su degalinėmis sudarytas sutartis arba per agentą pagal atstovavimo sutartį dėl procesingo paslaugų pardavimo. Bendrovės vaidmuo buvo ieškoti klientų (degalų kortelių pirkėjų), teikti agentui arba degalinėms užsakymus dėl degalų kortelių ir užtikrinti atsiskaitymo už klientų pilamus degalus priemones. Už tai Bendrovė gaudavo iš degalų pardavėjų arba agento komisinių ar nuolaidų. Skundų nagrinėjimo institucija nusprendė, jog pagal Bendrovės išrašytas sąskaitas faktūras turi būti sumokėtas iš jų kylantis mokesčių pagal PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalį.
- 3 Bendrovė apskundė skundų nagrinėjimo institucijos sprendimą. 2015 m. balandžio 7 d. sprendimu *Wojewódzki sąd administracyjny* (vaivadijos administracinis teismas, toliau – WSA) panaikino mokesčių inspekcijos direktoriaus sprendimą.
- 4 Mokesčių inspekcijos direktoriui pateikus kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, toliau – NSA), 2017 m. vasario 17 d. sprendimu 2015 m. balandžio 7 d. pirmosios instancijos teismo sprendimas buvo panaikintas ir byla grąžinta nagrinėti WSA, o šis 2017 m. liepos 19 d. sprendimu Bendrovės skundą atmetė.
- 5 WSA pritarė skundų nagrinėjimo institucijos nuomonei, kad nors Bendrovės išrašytos sąskaitos faktūros neatspindi ekonominės realybės ir todėl neturi būti nurodytos PVM-7 deklaracijoje, vis dėlto pareiga sumokėti jose nurodytą mokesčių kyla pagal PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalį. Bendrovė, išrašydama Lietuvos ūkio subjektams ginčijamas sąskaitas faktūras, kurios neatspindėjo faktinių

ekonominių sandorių, lėmė situaciją, kurioje tokių sąskaitų faktūrų gavėjai jose nurodytą mokestį galėjo laikyti atskaitomu sumokėtu pirkimo mokesčiu arba reikalauti grąžinti mokestį. Bendrovės išrašytose sąskaitose faktūrose buvo nurodytas fiktyvus degalų pardavimas Lietuvos įmonėms, todėl darytina prielaida, kad kilo viešųjų pajamų praradimo rizika. Todėl negalima kalbėti apie PVM neutralumo principo ar konstitucinio proporcingumo principo pažeidimą.

- 6 Bendrovė apskundė šį sprendimą NSA, o šis teismas sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 7 Iš bylos medžiagos aišku, kad Bendrovė – nepaisant jos įsitikinimo – nedalyvavo grandininuose sandoriuose, kurių esmė buvo degalų tiekimas Lietuvos vežėjams, o tik teikė Lietuvos ūkio subjektams finansines paslaugas, neapmokestinamas šalies viduje.
- 8 Tokią nuomonę patvirtina 2019 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Vega International* (C-235/18, EU:C:2019:412), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, jog patrunuojančiosios bendrovės degalų kortelių teikimas patrunuojamosioms bendrovėms, kad pastarosios galėtų papildyti transporto degalų atsargas, gali būti laikomas kredito suteikimo paslauga, neapmokestinama PVM, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą. Teisingumo Teismas panašios pozicijos laikėsi ir 2003 m. vasario 6 d. Sprendime *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 Šioje byloje nenustatyta sukčiavimo ar piktnaudžiavimo požymių. Ginčijamų sandorių kvalifikavimas kaip tiekimo grandinės buvo šalyje vyraujančios ankstesnės PVM įstatymo nuostatų taikymo praktikos, kuri skiriasi nuo pirmiau nurodytos Teisingumo Teismo sprendimuose ir kurioje šie sandoriai laikomi prekių tiekimu, o ne paslaugų teikimu, rezultatas.
- 10 Pagal šią praktiką pripažįstama, kad kiekvienas degalų tiekimo grandinėje dalyvaujantis ūkio subjektas tiekia prekes už atlygį, nors fiziškai prekės tiekiamos vieną kartą. Taip pat laikoma, kad būtent tarpininkas (suteikiantis kortelę) tiekė prekes (PVM apmokestinamas sandoris) galutiniam gavėjui. Šioje byloje šią praktiką atspindi sąskaitų faktūrų už tiekimus išrašymas, kuris vyko taip:
- degalinės už degalų kortelių turėtojams (Lietuvos transporto įmonėms) išduotus degalus išrašydavo Bendrovei (suteikiančiai degalų korteles) sąskaitas faktūras;
 - Bendrovė laikė, kad yra grandininio sandorio dalyvė (degalų pirkimas ir jo perpardavimas Lietuvos transporto įmonėms);
 - Lietuvos transporto įmonės iš Bendrovės gaudavo sąskaitas faktūras su PVM už degalus ir galėjo prašyti jų grąžinti Lenkijoje.

- 11 Mokesčių institucijų apmokestinamiesiems asmenims pateiktuose individualiuose išaiškinimuose tokia apmokestinimo schema buvo laikoma priimtina.
- 12 Šioje byloje ginčas susijęs su atsiskaitymais už 2011 m., kai mokesčių institucijos vienodai taikė pirmiau nurodytą atsiskaitymo būdą. Todėl Bendrovė galėjo pagrįstai pasitikėti mokesčių institucijų suformuotu šios srities nuostatų aiškinimu.
- 13 Kitokia atsiskaitymo už tokius sandorius schema nacionalinėje praktikoje atsirado tik 2012 m., kai NSA 2012 m. rugpjūčio 14 d. sprendime, remdamasis 2003 m. vasario 6 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), pripažino, kad sandoriai naudojant degalų korteles nesuteikia teisės į PVM atskaitą. Po šio sprendimo mokesčių institucijų praktika skiriasi.
- 14 Vis dėlto neabejotina, kad veikdama sąžiningai Bendrovė 2011 m. išrašė Lietuvos kontrahentams klaidingas sąskaitas faktūras su apskaičiuotu PVM. Todėl formaliai yra įvykdytos PVM įstatymo, kuriuo perkeliamas PVM direktyvos 203 straipsnis, 108 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygos.
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi 2013 m. balandžio 11 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Rusedespred OOD* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24–29 punktai) ir daro išvadą, kad kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, jog jis veikia sąžiningai, siekiant užtikrinti PVM neutralumą jis turi turėti galimybę ištaisyti sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodytą mokesį pagal valstybės narės nustatytą procedūrą. Vis dėlto Lenkijos teisės aktuose tokios tikslinimo procedūros apmokestinamajam asmeniui nenumatyta, jei jo atžvilgiu buvo pradėtas mokestinis patikrinimas ar mokesčių procedūra. Kaip nurodyta *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa* (1997 m. rugpjūčio 29 d. Mokesčių administravimo kodeksas) (*Dz. U.*, 2019, 900 pozicija, su pakeitimais) 81b straipsnio 1 dalyje, teisė ištaisyti mokesčių deklaraciją sustabdoma mokesčio patikrinimo ar mokesčių procedūros laikotarpiui, kiek tai susiję su šioje procedūroje ar patikrinime nagrinėjamais klausimais.
- 16 Todėl nagrinėjamoje byloje Bendrovė neturėjo galimybės ištaisyti sąskaitose faktūrose, išrašytose Lietuvos transporto įmonėms, nepagrįstai nurodyto mokesčio ir buvo skirta sankcija pagal šioje byloje priimtą sprendimą dėl mokesčio dydžio.
- 17 Be to, mokesčių institucija pažymi, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku nepašalina mokesčių pajamų praradimo grėsmės, nes klaidingos sąskaitos faktūros nebuvo ištaisytos, todėl Lietuvos ūkio subjektai galėjo prašyti grąžinti šį mokesį (pagal PVM įstatymo, kuriuo perkeliama 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles, 89 straipsnyje nustatytas taisykles). Vis dėlto Bendrovė pagrįstai teigia, kad teisingų atsiskaitymų už sandorius tarp degalinių, Bendrovės ir Lietuvos įmonių atveju, jei Bendrovė nurodytų finansinių paslaugų teikimą, Lietuvos įmonės turėtų gauti ne Bendrovės išrašytas už degalų tiekimą sąskaitas

faktūras su nepagrįstai nurodytu PVM, o degalinių išrašytas už degalų tiekimą toms Lietuvos įmonėms sąskaitas faktūras. Šiose sąskaitose faktūrose nurodytos sumos iš esmės būtų panašios kaip ginčijamose Bendrovės sąskaitose faktūrose, už kurias numatyta mokėjimo pareiga pagal PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalį (PVM direktyvos 203 straipsnis), nurodytos sumos; skirtumą sudarytų tik ginčijamuose sandoriuose Bendrovės taikoma marža. Pagal tas sąskaitas faktūras (išrašytas degalinių) Lietuvos įmonės taip pat turėtų teisę prašyti grąžinti jose nurodytą mokestį.

- 18 Tai rodo, jog, nepaisant to, kad Bendrovė tiekdamas Lietuvos įmonėms degalus išrašė klaidingas sąskaitas faktūras, degalinėms teisingai atsiskaičius už tuos tiekimus Lietuvos vartotojai taip pat turėtų teisę prašyti grąžinti mokestį. O PVM įstatymo 108 straipsnio taikymas ginčijamoms Bendrovės sąskaitoms faktūroms ir kartu degalinių degalų tiekimo Lietuvos įmonėms apmokestinimas reikštų dvigubą to paties sandorio apmokestinimą PVM (vieną kartą – sandorių tarp degalinių ir Lietuvos įmonių etape, antrą kartą – Bendrovės pagal PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalį).
- 19 Todėl kyla pagrįstų abejonių, ar tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama šioje byloje, mokesčių institucijos turi teisę – atsižvelgdamos į neutralumo ir proporcingumo principus – taikyti tokią normą, kaip PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalis (PVM direktyvos 203 straipsnis), pagal kurią Bendrovė negali ištaisyti klaidingai išrašytų sąskaitų faktūrų.
- 20 2013 m. balandžio 11 d. Sprendime *Rusedespred OOD* (C-138/12, EU:C:2013:233) Teisingumo Teismas nusprendė, kad pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principu, sukonkretintu jurisprudencijoje dėl PVM direktyvos 203 straipsnio, gali remtis apmokestinamasis asmuo ginčydamas nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią klaidingai nurodyto sąskaitoje faktūroje pridėtinės vertės mokesčio grąžinimas priklauso nuo klaidingos sąskaitos faktūros ištaisymo, nors buvo galutinai atsisakyta suteikti teisę atskaityti šį pridėtinės vertės mokestį, o šio galutinio atsisakymo pasekmė yra ta, kad nacionalinėje teisėje numatyta ištaisymo procedūra daugiau netaikoma.
- 21 2019 m. gegužės 8 d. Sprendime *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), Teisingumo Teismas nurodė, kad PVM direktyva kartu su neutralumo ir proporcingumo principais turi būti aiškinama taip, kad ji nedraudžia nacionalinės teisės akto, pagal kurį negalima atskaityti PVM, susijusio su fiktyviais sandoriais, o asmenys, nurodę PVM sąskaitoje faktūroje, privalo jį sumokėti, įskaitant ir už fiktyvų sandorį, su sąlyga, kad pagal nacionalinę teisę galima pakoreguoti mokesčio skolą, atsirandančią iš šios pareigos, kai šią sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kuris neveikė sąžiningai, laiku visiškai pašalino mokestinių pajamų praradimo grėsmę, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 22 Nagrinėjamoje byloje nenustatyta, ar Lietuvos įmonės siekė susigrąžinti mokestį pagal šias sąskaitas faktūras ir koks buvo galimas šių siekių rezultatas. Vis dėlto, kaip jau nurodyta, draudimas Bendrovei ištaisyti ginčijamas sąskaitas faktūras,

kartu suteikiant Lietuvos įmonėms teisę susigražinti mokestį už Lenkijoje įsigytus degalus, tiek klaidingai, tiek teisingai sąskaitose faktūrose nurodžius analizuojamus sandorius, kelia pagrįstų abejonių dėl tokios normos, kaip PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalis, taikymo Bendrovės sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytam PVM teisėtumo.

DARBINIS VERTINMAS