

Lieta C-48/20

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2020. gada 28. janvāris

Iesniedzējtiesa:

Naczelny Sąd Administracyjny (Augstākā administratīvā tiesa,
Polija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 15. novembris

Prasītāja:

UAB "P"

Atbildētājs:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Pamatlietas priekšmets

Pienākums maksāt PVN, kurš tika kļūdaini norādīts rēķinos, ko nodokļa maksātājs
izsniedza labticīgi.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

PVN direktīvas interpretācija, LESD 267. pants.

Prejudiciālais jautājums

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006., L 347, 1. lpp., ar grozījumiem) 203. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā tie liedz piemērot tādu valsts tiesību normu, kāda ir noteikta 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) (2011. gada *Dz. U.*, Nr. 177, 1054. pozīcija, ar grozījumiem) 108. panta 1. punktā, rēķiniem ar kļūdaini norādītu PVN, kurus labticīgi izsniedzis nodokļa maksātājs, ja:

– nodokļa maksātāja rīcība nebija saistīta ar krāpšanos nodokļu jomā, bet gan izrietēja no kļūdainas tiesību normu interpretācijas, kuru veikušas darījuma puses un kura pamatojās uz nodokļu iestāžu sniegtu tiesību normu interpretāciju un darījuma veikšanas laikā esošo vispārpieņemto praksi, saskaņā ar kuru kļūdaini tika pieņemts, ka rēķina izsniedzējs piegādā preces, lai gan tas faktiski sniedz finanšu starpniecības pakalpojumus, kuri ir atbrīvoti no PVN, un

– rēķina, kurā kļūdaini ir norādīts PVN, saņēmējam būtu tiesības pieprasīt nodokļa atmaksu, ja nodokļa maksātājs, kurš faktiski veic viņam preču piegādi, izsniegtu pareizu rēķinu par darījumu?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 203. pants, kurā ir noteikts, ka PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā.

Atbilstošās valsts tiesību normas

2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*; 2016. gada *Dz. U.*, 710. pozīcija, ar grozījumiem, turpmāk tekstā – “PVN likums”) 108. panta 1. punktā ir noteikts, ka, ja juridiskā persona, struktūrvienība, kurai nav juridiskās personas statusa, vai fiziskā persona izraksta rēķinu, kurā tā norāda nodokļa summu, tai ir pienākums to samaksāt.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Ar 2014. gada 27. jūnija lēmumu nodokļu iestādes direktors noteica atbildētājam *UAB P.* no Lietuvas (turpmāk tekstā – “Sabiedrība”) nodokļu saistības attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli (PVN) par laikposmu no 2011. gada marta līdz

decembrim, nodokļa pārmaksu par laikposmu no 2011. gada marta līdz jūnijam, kā arī nodokli, kurš maksājams saskaņā ar PVN likuma 108. panta 1. punktu. Iestāde apšaubīja Sabiedrības tiesības atskaitīt priekšnodokli, kurš izrietēja no rēķiniem, kurus tai bija izrakstījušas degvielu uzpildes stacijas par degvielas iegādi. Turklāt tā uzskatīja, ka Sabiedrība esot izrakstījusi un ieviesusi aprītē rēķinus, kuros ir norādīta fiktīva degvielas pārdošana Lietuvas uzņēmumiem. Iestāde uzskatīja, ka Sabiedrība neesot bijusi ne degvielas pircēja, ne piegādātāja. Tās faktiskā darbība savukārt bija saistīta ar dīzeļdegvielas iegādes finansēšanu (kreditēšanu) Lietuvas uzņēmumiem, kuri to iegādājās degvielas uzpildes stacijās, izmantojot degvielas kartes. Šīs darbības ir finanšu pakalpojumi, kuri ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar PVN likumu.

- 2 Ar 2014. gada 2. oktobra lēmumu nodokļu palātas direktors pilnībā atcēla pirmās instances iestādes lēmumu saistībā ar to, ka šī iestāde kļūdaini esot noteikusi vietu, kurā Sabiedrības veikto darbību apliek ar nodokli, un lēma par lietas būtību, nosakot Sabiedrībai nodokļu saistības attiecībā uz PVN par laikposmu no 2011. gada marta līdz decembrim, nodokļa pārmaksu par laikposmu no 2011. gada marta līdz jūnijam, kā arī nodokļus, kas maksājami saskaņā ar PVN likuma 108. panta 1. punktu. Apelācijas iestādes ieskatā, Sabiedrība neesot veikusi degvielas iegādi un piegādi valsts teritorijā. Degvielas aprīte notika tieši starp degvielas uzpildes staciju un Lietuvas uzņēmumiem, kuri Polijas degvielas uzpildes stacijās uzpildīja degvielu bezskaidras naudas kārtībā, izmantojot degvielas kartes. Sabiedrībai nebija tiesību rīkoties ar degvielu kā īpašniekam, un tā faktiski finansēja darījumu partneriem tādas dīzeļdegvielas iegādi, ko tie iegādājās degvielas uzpildes stacijās, izmantojot degvielas kartes. Degvielas uzpilde tika organizēta divos veidos: to organizēja tieši Sabiedrība saskaņā ar līgumiem, kuri tika noslēgti ar degvielas uzpildes stacijām, kā arī ar aģenta starpniecību – saskaņā ar pārstāvniecības līgumu par apstrādes pakalpojumu pārdošanu. Sabiedrības uzdevums bija meklēt klientus (degvielas karšu pircējus), pasūtīt degvielas kartes pie aģenta vai degvielas uzpildes stacijā, kā arī nodrošināt maksāšanas līdzekļus par degvielu, ko klienti uzpildīja. Par to Sabiedrība saņēma atlīdzību, proti, komisijas maksu vai atlaidi no degvielas pārdevējiem vai aģenta. Apelācijas iestāde pieņēma, ka Sabiedrības izrakstītie pārdošanas rēķini rada pienākumu maksāt no tiem izrietošo nodokli saskaņā ar PVN likuma 108. panta 1. punktu.
- 3 Sabiedrība pārsūdzēja šo apelācijas iestādes lēmumu. *Wojewódzki Sąd Administracyjny* (Vojevodistes administratīvā tiesa, turpmāk tekstā – “WSA”) ar 2015. gada 7. aprīļa spriedumu atcēla nodokļu palātas direktora lēmumu.
- 4 Nodokļu palātas direktora kasācijas sūdzības rezultātā *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, turpmāk tekstā – “NSA”) ar 2017. gada 17. februāra spriedumu atcēla pirmās instances tiesas 2015. gada 7. aprīļa spriedumu un nosūtīja to izskatīšanai WSA, kura savukārt ar 2017. gada 19. jūlija spriedumu noraidīja Sabiedrības prasību.

- 5 WSA piekrita apelācijas iestādes argumentam, ka, neskatoties uz to, ka Sabiedrības izrakstītie pārdošanas rēķini neatspoguļo ekonomisko notikumu faktisko gaitu un tā rezultātā par tiem nav jānorāda nodoklis VAT-7 deklarācijā, tie rada pienākumu maksāt no tiem izrietošo nodokli saskaņā ar PVN likuma 108. panta 1. punktu. Izrakstot Lietuvas uzņēmumiem strīdīgos PVN rēķinus, kuri neatspoguļoja reālu ekonomisko apgrozījumu, Sabiedrība noveda pie situācijas, kad šādu rēķinu adresāti varēja tajos norādīto nodokli uzskatīt par atskaitāmu priekšnodokli vai pieprasīt nodokļu atmaksu. Sabiedrības izrakstītajos rēķinos tika dokumentēta fiktīva degvielas pārdošana Lietuvas uzņēmumiem, tāpēc bija jāpieņem, ka pastāv valsts ieņēmumu samazināšanas risks. Tādējādi nevar runāt par PVN neitralitātes principa vai samērīguma principa, kurš izriet no konstitūcijas, pārkāpumu.
- 6 Sabiedrība pārsūdzēja iepriekš minēto spriedumu *NSA*, kura nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 7 No lietas materiāliem skaidri izriet, ka Sabiedrība – lai gan tā bija pārliecināta par pretējo – nebija iesaistīta ķēdes darījumos, kuri bija saistīti ar degvielas piegādi Lietuvas pārvadātājiem, bet tikai sniedza Lietuvas uzņēmumiem finanšu pakalpojumus, kuri valstī nav apliekami ar nodokli.
- 8 Šo nostāju apstiprina Tiesas 2019. gada 15. maija spriedums *Vega International* (C-235/18, EU:C:2019:412), kurā Tiesa ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka to, ka mātesuzņēmums savu meitasuzņēmumu rīcībā nodod degvielas kartes, kas pēdējiem minētajiem dod iespēju uzpildīt degvielu transportlīdzekļos, kuru nogādāšanu tie nodrošina, var kvalificēt kā kredītu piešķiršanas pakalpojumu, kas atbrīvots no pievienotās vērtības nodokļa, minētās normas izpratnē. Agrāk līdzīgu nostāju Tiesa ir paudusi 2003. gada 6. februāra spriedumā *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 Lietā netika konstatētas krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas pazīmes. Strīdīgo darījumu klasificēšana par ķēdes piegādi izrietēja no līdz šim pastāvošās PVN likuma normu piemērošanas valsts prakses, kura atšķiras no tās, kas izriet no iepriekšminētajiem Tiesas spriedumiem, un saskaņā ar kuru šie darījumi tika uzskatīti par preču piegādi, nevis pakalpojumu sniegšanu.
- 10 Šīs prakses ietvaros tika pieņemts, ka katrs no degvielas piegādes ķēdē iesaistītajiem subjektiem veic preču piegādi par samaksu, kaut arī faktiski notiek tikai viena faktiska preču izdošana. Tika arī uzskatīts, ka starpnieks (kurš nodod karti) veica preču piegādi (ar PVN apliekamu darbību) tiešajam saņēmējam. Šo praksi atspoguļoja rēķinu izrakstīšana aplūkojamajā lietā, kura notika šādi:
 - degvielas uzpildes stacijas izrakstīja Sabiedrībai (kura nodeva degvielas kartes) rēķinu par degvielu, kura tika izsniegta degvielas kartes turētājiem (Lietuvas transporta uzņēmumiem),

- Sabiedrība uzskatīja sevi par ķēdes darījuma dalībnieku (degvielas iegāde un tās tālākpārdošana Lietuvas transporta uzņēmumiem),
- Lietuvas transporta uzņēmumi no Sabiedrības saņēma rēķinus ar norādītu PVN par degvielu un varēja pieprasīt tā atmaksu Polijā.
- 11 Šis nodokļa uzlikšanas modelis tika apstiprināts nodokļu nolēmumos, ko nodokļu iestādes izdeva nodokļa maksātājiem.
 - 12 Pamatlietā esošais strīds attiecas uz norēķiniem par 2011. gada laikposmiem, kad nodokļu iestādes saskaņoti apstiprināja iepriekš minēto norēķinu metodi. Tādējādi Sabiedrībai bija pamats rīkoties, paļaujoties uz nodokļu administrācijas sniegto tiesību normu interpretāciju šajā jautājumā.
 - 13 Atšķirīgs norēķinu modelis par šādiem darījumiem valsts praksē parādījās tikai 2012. gadā, kad *NSA* savu 2012. gada 14. augusta spriedumu pamatoja ar Tiesas 2003. gada 6. februāra spriedumu *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) un secināja, ka darījumi, kuros tiek izmantotas degvielas kartes, nedod tiesības uz PVN atskaitīšanu. Minētā sprieduma dēļ ir radušās atšķirības nodokļu iestāžu praksē.
 - 14 Tomēr nevar būt šaubu par to, ka Sabiedrība, kura šajā ziņā rīkojās labticīgi, 2011. gadā Lietuvas darījumu partneriem izrakstīja kļūdainus rēķinus ar norādītu PVN. Tādējādi formāli ir īstenojusies nosacījumi, lai piemērotu PVN likuma 108. panta 1. punktu, ar kuru tika transponēts PVN direktīvas 203. pants.
 - 15 Iesniedzējtiesa atsaucas uz Tiesas 2013. gada 11. aprīļa spriedumu *Rusedespred OOD* (C-138/12, EU:C:2013:233, 24.–29. punkts), secinot, ka, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību, tad, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, tam būtu jānodrošina iespēja koriģēt rēķinā nepamatoti norādīto nodokli saskaņā ar dalībvalsts noteikto kārtību. Tomēr Polijas tiesību aktos nav noteikta šāda nodokļu maksātāja veiktās korekcijas procedūra pēc tam, kad pret to tika uzsākta nodokļu kontrole vai nodokļu procedūra. Kā norādīts 1997. gada 29. augusta *ustawa – Ordynacja podatkowa* (Likums – Nodokļu kodekss; *Dz.U.*, 2019., 900. pozīcija, ar grozījumiem) 81.b panta 1. punktā, tiesības koriģēt deklarāciju tiek apturētas uz nodokļu procedūras vai nodokļu kontroles laiku tiktāl, ciktāl tas attiecas uz procedūras vai kontroles priekšmetu.
 - 16 Tātad aplūkojamajā lietā Sabiedrībai nebija iespējas koriģēt nodokli, kurš tika nepamatoti uzrādīts Lietuvas transporta uzņēmumiem izrakstītajos rēķinos, un šo stāvokli apstiprina nodokļu lēmums, kurš tika izdots šajā lietā.
 - 17 Turklāt nodokļu iestāde uzsver, ka rēķina izsniedzējs noteiktajā termiņā nav novērsis valsts ieņēmumu samazināšanas risku, jo kļūdainie rēķini netika koriģēti un tādējādi Lietuvas uzņēmumi varēja pieprasīt nodokļa atmaksu (saskaņā ar noteikumiem, kas izklāstīti PVN likuma 89. pantā, ar kuru tika transponēta Padomes Direktīva 2008/9/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības

nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī). Tomēr Sabiedrība pamatoti apgalvo, ka, pareizi norēķinoties par darījumiem starp degvielas uzpildes stacijām, Sabiedrību un Lietuvas uzņēmumiem, kad Sabiedrība uzrādītu finanšu pakalpojumus, Lietuvas uzņēmumiem būtu jāsaņem – Sabiedrības izrakstīto rēķinu par degvielas piegādi ar nepamatoti norādītu PVN vietā – rēķini par degvielas piegādi, kurus šiem Lietuvas uzņēmumiem būtu izrakstījušas degvielas uzpildes stacijas. Šie rēķini principā pēc rēķina summas būtu līdzīgi strīdīgajiem Sabiedrības izrakstītajiem rēķiniem, kuriem tika noteikts maksājuma pienākums saskaņā ar PVN likuma 108. panta 1. punktu (PVN direktīvas 203. pantu); atšķirība attiektos uz uzcenojumu, kuru Sabiedrība piemēroja šiem apstrīdētajiem darījumiem. Šie rēķini (kurus izrakstītu degvielas uzpildes stacijas) Lietuvas uzņēmumiem arī dotu tiesības pieprasīt tajos norādītā nodokļa atmaksu.

- 18 Tas parāda, ka, neskatoties uz to, ka Sabiedrība izrakstīja kļūdainus rēķinus par degvielas piegādēm Lietuvas uzņēmumiem, Lietuvas degvielas saņēmējiem arī būtu tiesības pieprasīt nodokļu atmaksu, ja degvielas uzpildes stacijas pareizi norēķinātos par šīm piegādēm. Savukārt, ja strīdīgajiem Sabiedrības rēķiniem tiek piemērots PVN likuma 108. pants, vienlaikus appliekot ar nodokli tās degvielas piegādes, kuras degvielas uzpildes stacijas veic Lietuvas uzņēmumiem, tad tas rada situāciju, kuras rezultātā tas pats darījums tiek divas reizes aplikts ar PVN (vienu reizi darījumu posmā starp degvielas uzpildes stacijām un Lietuvas uzņēmumiem un otru reizi – Sabiedrībai, atbilstīgi PVN likuma 108. panta 1. punktam).
- 19 Tāpēc rodas pamatotas šaubas par to, vai tādā situācijā kā aplūkojamajā lietā nodokļu iestādēm ir tiesības – ņemot vērā neitralitātes un samērīguma principus – piemērot tādu tiesību normu, kāda ir noteikta PVN likuma 108. panta 1. punktā (PVN direktīvas 203. pants), neļaujot Sabiedrībai koriģēt kļūdainos rēķinus.
- 20 2013. gada 11. aprīļa spriedumā *Rusedespred OOD* (C-138/12, EU:C:2013:233) Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļa maksātājs var atsaukties uz PVN neitralitātes principu, kas ir precizēts judikatūrā par PVN direktīvas 203. pantu, lai apstrīdētu valsts tiesību normu, kurā PVN, par kuru kļūdas dēļ ir izrakstīts rēķins, atmaksāšana ir pakļauta nosacījumam, ka tiek labots kļūdainais rēķins, lai gan tiesības atskaitīt minēto PVN ir galīgi tikušas atteiktas un šā galīgā atteikuma dēļ valsts likumā paredzētais korekcijas mehānisms vairs nav piemērojams.
- 21 Savukārt 2019. gada 8. maija spriedumā *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374) Tiesa ir norādījusi, ka PVN direktīva, to skatot atbilstoši neitralitātes un samērīguma principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram ir izslēgta ar fiktīviem darījumiem saistīta PVN atskaitīšana, vienlaikus uzliekot par pienākumu personām, kas rēķinā ir norādījušas šo PVN, samaksāt šo nodokli, tostarp attiecībā uz fiktīvu darījumu, ar nosacījumu, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam ir iespējams koriģēt no šī pienākuma izrietošo nodokļu parādu, kad rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību

vai savlaicīgi pilnībā ir novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

- 22 Šajā lietā nav ticis konstatēts, vai Lietuvas uzņēmumi ir mēģinājuši pieprasīt nodokļu atmaksu par šiem rēķiniem un kāda bija šo centienu iespējamais iznākums. Tomēr, kā jau tika minēts, neļaujot Sabiedrībai koriģēt strīdīgos rēķinus, vienlaikus piešķirot Lietuvas uzņēmumiem tiesības uz nodokļa atmaksu saistībā ar Polijā iegādāto degvielu, gan attiecībā uz pareizi, gan nepareizi izrakstītiem rēķiniem, rada pamatotas šaubas par to, vai ir pamatoti piemērot Sabiedrības rēķinos kļūdaini norādītajam PVN tādu tiesību normu kā PVN likuma 108. panta 1. punkts.

DARBBA VERSIJA