

Lieta C-114/22

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

Iesniegšanas datums:

2022. gada 18. februāris

Iesniedzējtiesa:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 23. novembris

Sūdzības iesniedzējs:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Atbildētājs:

W. Sp. z o.o.

Pamatlietas priekšmets

Pievienotās vērtības nodoklis (PVN); tiesības atskaitīt nodokli

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

PVN direktīva; LESD 267. pants

Prejudiciālais jautājums

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167. pants, 168. panta a) punkts, 178. panta a) punkts un 273. pants (OV 2006, L 347/1, ar grozījumiem) un neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesību normas kā *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* [2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli] (2011. gada Dz. U., Nr. 177, 1054. pozīcija, ar grozījumiem) 88. panta 3.a daļas 4. punkta c) apakšpunkts, kas neļauj nodokļu maksātājam atskaitīt PVN par tiesību (lietu)

iegādi, kas saskaņā ar dalībvalsts civiltiesību normām ir atzīta par šķietamu, neatkarīgi no tā, vai darījuma mērķis bija nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana būtu pretēja vienam vai vairākiem direktīvas mērķiem, un vai tas ir galvenais noslēgtā līguma mērķis?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas ir grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/EK (2010. gada 13. jūlijs) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”): 167. pants, 168. panta a) punkts, 178. panta a) punkts un 273. pants

Atbilstošās valsts tiesību normas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [2004. gada 11. marta Likums par preču un pakalpojumu nodokli] (2011. gada Dz. U., Nr. 177, 1054. pozīcija, ar grozījumiem) (turpmāk tekstā – “PVN likums”)

88. panta 3.a daļas 4. punkta c) apakšpunkts:

3.a. Rēķini un muitas dokumenti nav pamats priekšnodokļa atskaitīšanai, nodokļa starpības atlīdzināšanai vai priekšnodokļa atlīdzināšanai, ja tie:

[..]

c) apstiprina darījumus, kuriem ir piemērojams *Kodeks cywilny* [Civillkodeksa] 58. un 83. pants – daļā, kādā tie attiecas uz šiem darījumiem.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny [1964. gada 23. aprīļa likums – Civillkodekss] (konsolidēts teksts, 2020. gada Dz. U., 1740. pozīcija, ar grozījumiem) (turpmāk tekstā – “K.c.”)

58. pants

§ 1. Tiesisks darījums, kurš ir pretējs likumiem vai kura mērķis ir apiet likumus, nav spēkā, ja vien atbilstošā tiesību norma neparedz citas sekas, it īpaši, ka tiesiskā darījuma spēkā neesošos noteikumus aizstāj atbilstošas likuma normas.

§ 2. Tiesisks darījums nav spēkā, ja tas ir pretrunā sociālās līdzāspastāvēšanas principiem.

[..]

83. pants

§ 1. Šķietams gribas izteikums, kas izteikts otrai pusei ar tās piekrišanu, nav spēkā. Ja tāds gribas izteikums ir izteikts, lai slēptu citu tiesisku darījumu, gribas izteikuma spēkā esamību vērtē saskaņā ar šī darījuma raksturu.

§ 2. Gribas izteikuma šķietamība neietekmē tiesiska darījuma par atlīdzību, kas noslēgts uz šķietama gribas izteikuma pamata, spēkā esamību, ja šī darījuma rezultātā trešā persona ir ieguvusi tiesības vai ir atbrīvota no pienākuma, ja vien tā nerīkojās ļaunticīgi.

Īss pamatlīetas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts un pamatlīetas pušu galvenie argumenti

- 1 2017. gada 20. oktobra lēmumā *Urząd Skarbowy W.* [W. Nodokļu iestādes] direktors konstatēja tostarp summu, par kādu priekšnodoklis pārsniedz atmaksājamā nodokļa summu, un summu, par kādu priekšnodoklis pārsniedz nākamajos pārskata periodos par 2015. gada oktobri, atskaitāmo summu. Iestāde konstatēja, ka tā apstrīdētā preču zīmju pārdošana pircējai saskaņā ar K.c. 58. panta 2. punktu nav spēkā (ir pretrunā sociālajām līdzpastāvēšanas normām), sakarā ar ko atbilstoši PVN likuma 88. panta 3.a daļas 4. punkta c) apakšpunktam nodokļu maksātājs nevar atskaitīt PVN par pārdevēja izdoto 2015. gada 27. oktobra rēķinu.
- 2 Ar 2018. gada 11. oktobra lēmumu *Izba Administracji Skarbowej w Warszawie* [Varšavas nodokļu administrācijas palātas] direktors (turpmāk tekstā – “DIAS”) atstāja spēkā minēto lēmumu, konstatējot tomēr, ka atteikuma iemesls ir preču zīmju pārdošanas šķietamība K.c. 83. panta izpratnē.
- 3 Par DIAS lēmumu procesa puse iesniedza sūdzību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* [Varšavas vojevodistes Administratīvā tiesā], kas atcēla minēto lēmumu un konstatēja, ka nodokļu iestādes nav pierādījušas attiecīgā pārdošanas darījuma šķietamību.
- 4 Par šo spriedumu DIAS iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākā administratīvā tiesā] (iesniedzējtiesā).

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 5 Iesniedzējtiesa uzskata, ka iestādes pieņemtais atskaitīšanas atteikuma pamats rada šaubas par to, vai tas atbilst PVN direktīvai.
- 6 Nav strīda par to, ka pircēja PVN pirkumu reģistrā tika iekļauts 2015. gada 27. oktobra rēķins par preču zīmju iegādi un deklarēts no šī rēķina izrietošais PVN, kas ir jāatskaita (jāatmaksā).

- 7 Tāpat nav strīda par to, ka pārdevējs iesniedza PVN deklarāciju, kurā tostarp deklarēja minēto darījumu, kas ir apliekams ar 23 % nodokli, un ka nodoklis ir samaksāts.
- 8 *DIAS* atteica tiesības atskaitīt nodokli, konstatējot, ka darījums ir šķietams *K.c.* 83. panta izpratnē.
- 9 *K.c.* 83. pants regulē tiesiska darījuma pušu gribas izteikumu šķietamības civiltiesiskās sekas.
- 10 No PVN likuma 88. panta 3.a daļas 4. punkta c) apakšpunkta izriet, ka nodokļu maksātājam nav tiesību atskaitīt PVN, ja nodokļu iestāde konstatē, ka tā veiktais tiesiskais darījums nav spēkā *K.c.* 58. vai 83. panta izpratnē.
- 11 Savukārt no PVN direktīvas vispār neizriet iespēja atteikt tiesības atskaitīt nodokli sakarā ar darījuma neatbilstību dalībvalsts civiltiesību noteikumiem. Saskaņā ar Tiesas judikatūru tiesības atskaitīt nodokli ir PVN sistēmas neatņemama daļa un principā tās nevar ierobežot. Tādējādi tiesiska darījuma iespējamai spēkā neesamībai civiltiesību izpratnē nevajadzētu automātiski izraisīt atskaitīšanas tiesību atteikumu. To pamato PVN autonomija attiecībā pret civiltiesību normām un tā neitralitāte attiecībā uz saimnieciskās aprites dalībniekiem.
- 12 No Tiesas judikatūras izriet, ka pircējs var zaudēt tiesības atskaitīt PVN nevis tādēļ, ka nodokļu maksātāja civiltiesisks darījums nav spēkā, bet gan, ja konstatē, ka darījuma plānotais rezultāts ir nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja direktīvas mērķiem, un ka tas ir galvenais pieņemtā līguma mērķis, kas norādītu uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.
- 13 Lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spīti attiecīgo direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiek iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām.
- 14 Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana. Lai novērtētu, vai attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana, ir jānosaka šo darījumu patiesais saturs un īstā nozīme.
- 15 Ļaunprātīgas rīcības aizliegumam nav nozīmes, ja attiecīgajiem darījumiem var būt cits izskaidrojums nekā tikai fiskālu priekšrocību iegūšana (spriedums, 2006. gada 21. februāris, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, 75. punkts).
- 16 Savukārt 2008. gada 21. februāra spriedumā *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service* (C-425/06, E U:C:2008:108, 58. punkts) konstatēts, ka, lai izvērtētu, vai šādus darījumus var uzskatīt par ļaunprātīgu rīcību, “valsts tiesai ir vispirms jāpārbauda, vai rezultāts ir nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja vienam vai vairākiem Sestās direktīvas mērķiem, un pēc tam, vai tas ir galvenais pieņemtā līguma mērķis”.

- 17 2016. gada 1. jūlija PVN likums ietver normas, kas attiecas uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.
- 18 PVN likuma 5. panta 4. punkts paredz, ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā darījumi, kas minēti 1. punktā, rada tikai tādas sekas nodokļu jomā, kādas būtu radušās, ja nebūtu ļaunprātīgas rīcības.
- 19 Savukārt PVN likuma 5. panta 5. punkts nosaka, ka ar tiesību ļaunprātīgu izmantošanu saprot rīcību darījumu, kas minēti 1. punktā, ietvaros, kuras mērķis, neraugoties uz likumā noteikto formālo nosacījumu ievērošanu, būtībā ir nodokļu priekšrocības piešķiršana, kura būtu pretēja šiem noteikumiem.
- 20 Šīs tiesību normas būtībā atbilst nodokļu tiesību ļaunprātīgas izmantošanas izpratnei Tiesas judikatūrā.
- 21 Tomēr tiesību ļaunprātīgas izmantošanas jēdziena definēšana PVN likuma 5. panta 5. punktā neizraisīja grozījumus valsts tiesību normās attiecībā uz nodokļa maksātāja atskaitīšanas tiesību atteikšanas gadījumiem. Neviens no PVN likuma 88. panta noteikumiem neattiecas uz PVN likuma 5. panta 5. punkta regulējumu un nodokļu tiesību ļaunprātīgas izmantošanas sekām PVN jomā. Valsts nodokļu lietu praksē ir pieņemts, ka PVN likuma 88. panta 3.a daļas 4. punkta c) apakšpunkts nosaka sekas, kas rodas no nodokļu tiesību ļaunprātīgas izmantošanas. Tomēr šajā sakarā ir jāņem vērā, – Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi, ka PVN direktīvas 167. un turpmākajos pantos paredzētās tiesības uz atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma daļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši tās pienākas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (tostarp skat. spriedumus, 2001. gada 21. marts, *Gabalfrisa u.c.*, no C- 110/98 līdz C- 147/98, EU:C:2000:145, 43. punkts; 2006. gada 6. jūlijs, *Axel Kittel* un *Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 47. punkts).
- 22 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no visā viņa saimnieciskās darbības gaitā maksājamā vai jau samaksātā PVN sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. tostarp spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 78. punkts; 2006. gada 6. jūlijs, *Axel Kittel* un *Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 48. punkts).
- 23 No tā izriet, ka tad, ja nodokļa maksātājs, darbojoties šādā statusā brīdī, kad tas iegādājas preci vai saņem pakalpojumu, izmanto šo preci vai pakalpojumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto preci vai pakalpojumu (skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 24 No Tiesas judikatūras izriet arī, ka atkāpes no tiesībām uz PVN atskaitīšanu ir atļautas tikai tajos gadījumos, kas ir nepārprotami paredzēti direktīvas tiesību normās, kas regulē šo nodokli (skat. tostarp spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Ampafrance* un *Sanofi*, C-177/99 un C-181/99, EU:C:2000:470, 34. punkts), un ir jāinterpretē šauri (spriedums, 2008. gada 22. decembris, *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, 28. punkts).
- 25 Turklāt Tiesa norāda, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu samaksas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību arī ir mērķis, kurš ir atzīts un veicināts ar PVN direktīvu (skat. tostarp spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c., C-255/02, EU:C:2006:121, 71. punkts; 2010. gada 7. decembris, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 36. punkts). Šajā sakarā Tiesa konstatēja, ka indivīdi uz Savienības tiesību normām nevar balstīties krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (skat. it īpaši spriedumu, 2005. gada 3. marts, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 32. punkts).
- 26 Tādējādi iestādēm un valsts tiesām atskaitīšanas tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga (skat. tostarp spriedumu, 2012. gada 29. marts, *Veleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 32. punkts).
- 27 Saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstīm ir iespēja veikt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu. It īpaši, tā kā šajā ziņā nav Savienības tiesību normu, dalībvalstu kompetencē ietilpst izvēlēties sodus, kas tām šķiet atbilstoši par Savienības tiesībās ietverto nosacījumu PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai neievērošanu (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 Tomēr dalībvalstīm šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, tostarp samērīguma un neitralitātes principus (skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Spliethoff's Bevrachtingskantor/Komisija*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Šajā aspektā šķiet, ka nodokļu maksātāja PVN atskaitīšanas tiesību atteikšanai, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu, valsts tiesībās būtu jāpieņem viennozīmīga tiesību norma atbilstoši 167., 168. un 178. pantam un neitralitātes un samērīguma principam, ka rēķini un muitas dokumenti nav pamats maksājamā nodokļa samazināšanai vai nodokļu starpības atmaksai gadījumā, ja izdotie rēķini, rēķina labojums vai muitas dokuments apstiprina darījumus, kas saistīti ar krāpniecību vai ļaunprātīgu nodokļu tiesību izmantošanu PVN likuma 5. panta 5. punkta izpratnē.
- 30 Tādu tiesību normu kā PVN likuma 88. panta 3.a daļas 4. punkta c) apakšpunktu, kas šajā aspektā atsaucas uz “darījumiem, kuriem ir piemērojams Civill kodeksa 58. un 83. pants”, nevar uzskatīt par identisku tiesību normai, kas attiecas uz nodokļu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, tostarp PVN likuma 5. panta 5. punkta izpratnē.

- 31 Jau tika norādīts, ka K.c. 58. un 83. pants nosaka darījuma spēkā neesamības gadījumus civiltiesību izpratnē nevis nodokļu tiesību ļaunprātīgas izmantošanas izpratnē. Civiltiesiska darījuma spēkā neesamībai šķietamības dēļ nav nozīmes PVN jomā, ja attiecīgajiem darījumiem var būt cits izskaidrojums nevis tikai fiskālu priekšrocību iegūšana.
- 32 Šāda regulējuma sekas ir redzamas pamatlīnētā, kurā nodokļu iestāde koncentrējās uz civiltiesiska darījuma spēkā neesamības pierādīšanu tā šķietamības dēļ un lakoniski atsaucās uz nodokļu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.
- 33 Ja nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas izriet no rēķiniem par preču un pakalpojumu iegādi, un šīs tiesības nav atviegrojuma vai atbrīvojuma veids, bet gan PVN mehānisma elements, kas nodrošina PVN neitralitāti nodokļu maksātājiem, tad šo tiesību ierobežojumi, tostarp, kas izriet no PVN direktīvas 273. panta piemērošanas, nodokļu maksātājiem ir nepārprotami jānosaka tiesību aktos un jāinterpretē ciešā saistībā ar šiem tiesību aktiem un nevis no tiem neizrietošā veidā. Tikai tādā situācijā nodokļu maksātājs uzņēmējdarbības ietvaros var būt pārliecināts par tā darbības likumību, kas tam neradīs negatīvas sekas nodokļu jomā (tiesiskā noteiktība). PVN likuma apstrīdētā norma nodokļu maksātājam rada nenoteiktu situāciju, jo nozīmē, ka, pamatojoties uz civiltiesību noteikumiem par spēkā neesamību, iestāde var censties atņemt nodokļu maksātājam atskaitīšanas tiesības, secinot, ka katra tāda spēkā neesamība rada sekas nodokļu jomā, uz ko norāda valsts prakse šajā sakarā.
- 34 Ir skaidrs, ka, piemērojot valsts tiesības, valsts tiesai ir jāinterpretē šīs tiesības saskaņā ar direktīvas formulējumu un mērķi, ciktāl tas iespējams, lai sasniegtu šīs direktīvas mērķi. Tomēr liekas, ka šīs situācijas labošana valsts tiesu judikatūrā, interpretējot PVN likuma 88. panta 3.a daļas 4. punkta c) apakšpunktu saistībā ar nodokļu tiesību ļaunprātīgas izmantošanas jēdzienu, pārkāpj tiesiskās noteiktības principu, kas jāsaprot kā vienkāršu un pieejamu noteikumu sistēma, kas ļauj tiesību subjektiem paredzēt to juridisko situāciju un to rīcības juridiskās sekas, jo saistībā ar PVN konstrukcijas elementu, kādas ir atskaitīšanas tiesības, ar kurām tiek īstenots neitralitātes princips, šīs tiesības ir jāierobežo, pamatojoties uz kritēriju, kas neizriet no attiecīgā tiesību akta. Tas liktu atsaukties uz direktīvas tiešo iedarbību uz fiziskām un juridiskām personām (nodokļu maksātājiem), proti, interpretēt atbilstoši direktīvas mērķiem, situācijā, kad nodokļu maksātāja tiesību būtiska ierobežojuma kritērijs, kas ir piemērots un atbilst PVN direktīvai, vispār nav regulēts interpretējamā tiesību normā.
- 35 Tādējādi šķiet, ka minētās tiesību normas interpretācija atbilstoši direktīvas mērķiem neietilpst dalībvalsts tiesas interpretācijas iespēju robežās, lai nepārkāptu nodokļu maksātāja tiesības uz tiesisko noteiktību.