Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA NIKOLASA EMILIU [*NICHOLAS EMILIOU*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 7. aprīlī[1]

Lieta C-696/20

B.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – PVN direktīva – 41. pants – Piemērojamība – Kopienas iekšienē veikta piegāde, kas nav atbrīvota no nodokļa – Nodokļu iestādes veikta darījuma pārklasificēšana darījumu ķēdē – Pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) par darījumu, ko persona nepareizi klasificējusi kā iekšzemes darījumu – Samērīguma princips

I. Ievads

1. Kļūdas pieļaušana matemātikas uzdevuma sākumā, kas citādi ir labi izpildīts, parasti var novest pie diviem iespējamiem rezultātiem atkarībā no skolotāja personības. Var vai nu saņemt ieskaiti par pareizo daļu, vai arī var saņemt stingru atzīmi par kļūdaini izpildīto uzdevumu. Šķiet, ka, ja nodokļu iestādes rīkotos kā matemātikas skolotāji, tās, visticamāk, vērtētu saskaņā ar otro scenāriju, vismaz pamatojoties uz šīs lietas faktiem.

2. B ir Nīderlandē reģistrēta sabiedrība, kas darbojās kā starpnieks darījumu ķēdē, kurā iesaistīti vismaz trīs uzņēmēji. B iegādājās preces no BOP, Polijā reģistrētas sabiedrības, un tālāk pārdeva šīs preces saviem klientiem citās dalībvalstīs.

3. Lai gan šajā ķēdē nebija krāpšanas un pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – "PVN") faktiski tika deklarēts katrā posmā, Polijas iestādes tomēr uzskatīja, ka tas tika darīts nepareizi, jo piegādes, kas saistītas ar transportu, ar kuru BOP preces nosūtīja tieši B galapatērētājiem, bija nepareizi noteiktas. Ja B pirmo darījumu (BOP piegādi B) uzskatīja par iekšzemes darījumu, bet otro darījumu (B piegādes saviem klientiem) – par Kopienas iekšējo darījumu, tam piedēvējot transportu, tad Polijas iestādes transportu un līdz ar to arī Kopienas iekšienē veikta darījuma raksturu piedēvēja pirmajam darījumam.

[1] Oriģinālvaloda – angļu.

4. Šī pārklasifikācija lika Polijas iestādēm piemērot PVN direktīvas [2] 41. pantā noteikto fikciju, kas paredz, ka preču iegādes vieta Kopienas iekšienē (un līdz ar to arī nodokļa uzlikšanas vieta), īsāk sakot, ir dalībvalsts, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru rīkojas preču ieguvējs, izņemot gadījumus, kad PVN ir piemērots preču transportēšanas galamērķī. Tā kā B nevarēja pierādīt, ka tā pārklasificētajai iegādei Kopienas iekšienē ir piemērojusi PVN preču galamērķa dalībvalstī, Polijas iestādes, pieprasot samaksāt PVN, balstījās uz Polijas PVN identifikācijas numuru, ko B bija izmantojusi šai iegādei.

5. Tomēr *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), kas ir iesniedzējtiesa šajā lietā, norāda, ka B klienti jau bija piemērojuši nodokli. Tādēļ iesniedzējtiesai rodas šaubas par to, vai PVN direktīvas 41. pants, lasot to [nodokļu] neitralitātes un samērīguma principu kontekstā, nepieļauj situāciju, kurā, pēc šīs tiesas domām, nodoklis tiek samaksāts divreiz, proti, to samaksāja B pircēji preču galamērķa dalībvalstī un arī B – Polijā, piemērojot valsts tiesību normu, ar kuru transponēts šis noteikums.

II. Atbilstošās tiesību normas

1. Eiropas Savienības tiesības

6. Saskaņā ar PVN direktīvas 20. pantu:

““Preču iegāde Kopienas iekšienē” ir tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

[..]”

7. Atbilstoši PVN direktīvas 40. pantam “par vietu preču iegādei Kopienas iekšienē uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad beidzas nosūtīšana vai transportēšana pircējam”.

8. PVN direktīvas 41. pants ir formulēts šādi:

“Neskarot 40. pantu, uzskata, ka vieta 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktā minētajai preču iegādei Kopienas iekšienē ir tās dalībvalsts teritorijā, kas piešķīrusi 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 piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru pircējs ir veicis attiecīgo iegādi.”

[2] Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

9. PVN direktīvas 138. panta 1. punkts redakcijā pirms Direktīvas (ES) 2018/1910[3] pieņemšanas paredzēja:

"Dalībvalsts atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts."

10. Direktīvas 2018/1910 1. panta 3. punktā ir noteikts:

"[PVN] direktīvas 138. pantu groza šādi:

a) panta 1. punktu aizstāj ar šādu:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) preces tiek piegādātas citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas, dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts;

b) nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kam preces piegādā, ir identificēta PVN nolūkos dalībvalstī, kas nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts, un šo PVN identifikācijas numuru ir norādījis(-usi) piegādātājam.";

[..]."

2. Valsts tiesības

11. 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* [likums par preču un pakalpojumu nodokli] (turpmāk tekstā – "PVN likums") 25. pants ir formulēts šādi:

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

2. Neskarot 1. punktu, 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 piešķīrusi 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

[3] Padomes Direktīva (2018. gada 4. decembris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz atsevišķu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas noteikumu saskaņošanu un vienkāršošanu tirdzniecībā starp dalībvalstīm (OV 2018, L 311, 3. lpp.).

(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."

III. Fakti, tiesvedība valsts tiesās un prejudiciālais jautājums

12. B ir Nīderlandē reģistrēta sabiedrība, kas šajā dalībvalstī reģistrēta kā PVN maksātājs. Attiecīgajā laikā (2012. gada aprīlī) tā bija reģistrēta kā PVN maksātājs arī Polijā.

13. Šajā laikposmā tā darbojās kā starpnieks piegāžu ķēdē, kas attiecās uz vienām un tām pašām precēm un kurā bija iesaistīti vismaz trīs dažādi uzņēmēji. B iegādājās preces no BOP un pēc tam tās tālāk pārdeva saviem pircējiem. Preces tika nosūtītas tieši no sākotnējā piegādātāja Polijā (BOP) pēdējam piegādes ķēdes dalībniekam.

14. Iegādājoties preces no BOP, B izmantoja savu Polijas PVN maksātāja numuru. B uzskatīja šīs piegādes par iekšzemes piegādēm un attiecīgi tām piemēroja 23 % PVN likmi. Pēc tam B klasificēja saviem klientiem veiktās piegādes kā piegādes Kopienas iekšienē, kurām piemēro 0 % nodokļa likmi. Šie klienti deklarēja PVN, kas piemērojams iegādei Kopienas iekšienē.

15. Ar 2015. gada 11. jūnija lēmumu *Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R.* (Nodokļu kontroles iestādes R. direktors, Polija) (turpmāk tekstā – "pirmās instances nodokļu iestāde") pārkvalificēja attiecīgo darījumu pēc tam, kad secināja, ka piegāde, kurai būtu jāpieskaita transportēšana, ir nepareizi identificēta. B attiecināja transportēšanu uz otro piegādi (ko tā veica saviem pircējiem), savukārt pirmās instances nodokļu iestāde uzskatīja, ka transportēšana bija jāattiecina uz pirmo piegādi ķēdē, ko BOP veica B. Attiecīgi tā uzskatīja, ka pirmais darījums bija piegāde Kopienas iekšienē, kas B bija jādeklarē kā preču iegāde Kopienas iekšienē preču galamērķa dalībvalstī, kuras vajadzībām B bija jāreģistrējas šajā dalībvalstī, savukārt B piegādes saviem klientiem šajā dalībvalstī bija jāapliek ar nodokli kā iekšzemes piegādes.

16. Turklāt, tā kā B izmantoja Polijas PVN reģistrācijas numuru, t.i., PVN maksātāja numuru, kas piešķirts citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā beidzās attiecīgo preču transportēšana, pirmās instances nodokļu iestāde, pamatojoties uz PVN likuma 25. panta 2. punkta 1) apakšpunktu, ar kuru transponēts PVN direktīvas 41. pants, nolēma, ka B bija jādeklarē PVN par tās (pārklasificēto) iegādi Kopienas iekšienē Polijā. Tajā pašā laikā tā apstiprināja, ka BOP bija jāizraksta rēķins par PVN ar 23 % likmi par piegādi B[4] un ka B nebija tiesību atskaitīt attiecīgo PVN priekšnodokli[5].

17. Ar 2015. gada 11. septembra lēmumu *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* (Nodokļu palātas V. direktors) būtībā apstiprināja šos konstatējumus[6].

18. B pārsūdzēja šo lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija), kas noraidīja tās prasību kā nepamatotu.

[4] No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka tas, ka pārklasificētajai piegādei Kopienas iekšienē netika piemērots atbrīvojums no nodokļa, ir saistīts ar attiecīgajā laikā spēkā esošo valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru atbrīvojumu no nodokļa nevarēja piešķirt, ja pircējs rīkojās, izmantojot valsts PVN identifikācijas numuru.

[5] Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav informācijas par to, kāpēc B tika liegtas atskaitīšanas tiesības.

[6] No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* atcēla pirmās instances nodokļu iestādes lēmumu un noteica nedaudz lielāku atmaksājamās PVN starpības summu par 2012. gada aprīli. Turklāt tiek norādīts, ka šī izmaiņa nav saistīta ar uzdoto jautājumu, jo *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* apstiprināja pirmajā instancē konstatētos faktiskos un tiesiskos apstākļus.

19. Minētā tiesa piekrita nodokļu iestāžu viedoklim, ka B nepareizi raksturoja abas attiecīgās piegādes un nepareizi noteica piegādi, kurai bija jāpieskaita transportēšana.

20. B iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa), kas ir iesniedzējtiesa.

21. B minētajā tiesā apgalvo, ka PVN likuma 25. panta 1. punkts un 2. punkta 1) apakšpunkts ir piemērots nepareizi, jo šīs tiesību normas ir piemērojamas tikai iegādēm Kopienas iekšienē, nevis iekšzemes situācijām (proti, kā paskaidro B, ja preču transportēšana sākas dalībvalstī, kas ir piešķīrusi PVN reģistrācijas numuru). B arī apgalvo, ka ir nepareizi piemērots PVN likuma 25. panta 2. punkts, kā arī PVN direktīvas 41. pants, lasot to kopā ar Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011[7] 16. pantu, jo PVN likuma 25. panta 2. punkts ir piemērots darījumam, kas Polijā jau ir ticis aplikts ar nodokli kā iekšzemes darījums. Visbeidzot, B apgalvo, ka PVN likuma 25. panta 2. punkta 1) apakšpunkts tās situācijai esot piemērots nepareizi, jo attiecīgās piegādes esot bijušas apliktas ar nodokli galamērķa dalībvalstīs (to samaksāja tās pircēji).

22. Iesniedzējtiesa norāda, ka PVN ir samaksāts katrā attiecīgās ķēdes posmā un ka nekas neliecina par krāpšanu. Minētā tiesa norāda, ka tieši B kļūdaina attiecīgo piegāžu novērtējum dēļ šim uzņēmējam Polijā ir jāmaksā PVN.

23. Tā arī norāda, ka Polijas nodokļu iestādēm nav kompetences pārbaudīt visu attiecīgo piegāžu ķēdi, kas nozīmē, ka B klientu samaksāto PVN preču galamērķa dalībvalstī nevar ņemt vērā. Tas, pēc iesniedzējtiesas domām, rada B nesamērīgu nodokļu slogu.

24. Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [PVN direktīvas] 41. pants un samērīguma un [nodokļu] neitralitātes principi tādā situācijā kā pamatlietā neļauj piemērot valsts noteikumu, proti, [PVN likuma] 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?"

25. Rakstiskus apsvērumus šajā lietā iesniedza B, *Dyrektor Izby Skarbowej w W.*, Polijas valdība, kā arī Eiropas Komisija. Šīs personas sniedza arī mutvārdu paskaidrojumus 2022. gada 27. janvāra tiesas sēdē.

[7] Padomes Īstenošanas regula (2011. gada 15. marts) ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2011, L 77, 1. lpp.).

IV. Novērtējums

26. Lai piemērotu PVN direktīvas 41. pantu, cita starpā ir jānotiek preču iegādei Kopienas iekšienē. Tas, vai šādi var kvalificēt konkrēto piegādi ķēdē (kā, piemēram, pirmā attiecīgā piegāde pamatlietā), ir atkarīgs no "transportēšanas attiecināšanas". Tā kā lietas dalībnieki pauda atšķirīgus viedokļus par to, kā šis jautājums būtu jāvērtē, es šos secinājumus sāku ar ievada piezīmēm tieši par šo jautājumu (A). Pēc tam es izvērtēšu šīs lietas būtiskāko jautājumu, pievēršoties PVN direktīvas 41. panta pamatojumam (B) un pārbaudot tā piemērojamību pamatlietā (C).

A. Ievada piezīmes par transportēšanas attiecināšanu

27. Jāatzīmē, ka, novērtējot ķēdi veidojošo preču piegāžu nodokļu režīmu, ir ārkārtīgi svarīgi noteikt precīzu ķēdes posmu, kuram ir jāpieskaita šajā kontekstā notikusī transportēšana. Šī piedēvēšana nosaka, kura piegādes daļa ir kvalificējama kā piegāde Kopienas iekšienē un tādējādi dalībvalstīm ir jāatbrīvo no PVN, kā to paredz PVN direktīvas 138. panta 1. punkts.

28. Šī tiesību norma – redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, – paredzēja, ka "dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts"[8].

29. Interpretējot šo noteikumu, Tiesa nolēma, ka, ņemot vērā secīgu piegāžu ķēdi, kuras rezultātā ir veikta viena transportēšana Kopienas iekšienē, šo transportēšanu "var attiecināt tikai uz vienu no piegādēm un tātad tikai vienai no tām piemēro atbrīvojumu no nodokļiem [..]"[9].

30. Tiesa uzskatīja, ka atbilde uz jautājumu par to, kuram piegādes ķēdes posmam ir jāpiedēvē transportēšana, ir jāsniedz, pamatojoties uz visu konkrētās lietas apstākļu vispārēju novērtējumu[10]. Šajā saistībā Tiesa uzsvēra to, cik svarīgi ir noteikt, kad tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam tika nodotas[11].

31. Šajā lietā B un *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* ir pauduši atšķirīgus viedokļus par tās transportēšanas piedēvēšanu, ar kuru pirmā ķēdes dalībnieka (BOP) preces tika nogādātas pēdējam ķēdes dalībniekam (B pircējiem). Ja B uzskatīja, ka šī transportēšana ir jāattiecina uz otro piegādi ķēdē, proti, tās piegādēm saviem klientiem, tad *Dyrektor Izby Skarbowej w W.* uzskatīja, ka transportēšana ir jāattiecina uz pirmo piegādi (ko BOP veica B). Šis atšķirīgais redzējums atbilstoši tika atspoguļots to attiecīgajos vērtējumos par to, kura no piegādēm bija piegāde Kopienas iekšienē. Tas savukārt ietekmēja viņu uzskatus par nodokļu režīmu, kas piemērojams katrai no aplūkotajām piegādēm.

32. Šajā tiesvedībā B konkrēti atsaucas uz PVN direktīvas 36.a pantu, lai apgalvotu, ka tās nostāja attiecībā uz transportēšanas attiecināšanu atbilst šīs tiesību normas otrajai daļai.

8 PVN direktīvas 138. panta 1. punkts ir grozīts ar Direktīvu 2018/1910. Šīs izmaiņas sīkāk iztirzāju šo secinājumu 57. punktā.

9 Skat., piemēram, spriedumus, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. punkts un tajā minētā judikatūra), vai 2020. gada 23. aprīlis, *Herst*, C-401/18, EU:C:2020:295, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

10 Skat., piemēram, spriedumus, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 27. punkts), vai 2020. gada 23. aprīlis, *Herst* (C-401/18, EU:C:2020:295, 43. punkts un minētā judikatūra).

11 Skat. nesenos spriedumus, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70. un 72. punkts), un 2019. gada 10. jūlijs, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, 39. punkts). Skat. arī ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:624, 58.–64. punkts), kuros viņa īpaši uzsver ar to saistīto risku nejauši pazaudēt preces transportēšanas laikā.

33. Jākonstatē, ka PVN direktīvas 36.a pantā patiešām ir precizēts jautājums par transportēšanas attiecināšanu uz piegāžu ķēdi, tā 2. punktā nosakot, ka "nosūtīšanu vai transportēšanu attiecina tikai uz starpniekuzņēmēja īstenotu preču piegādi, ja starpniekuzņēmējs [kā šajā gadījumā B] savam piegādātājam ir paziņojis PVN identifikācijas numuru, kas tam piešķirts dalībvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas vai transportētas". Tādējādi, ja šis noteikums būtu piemērojams izskatāmajā lietā, tas apstiprinātu B pausto nostāju. Tomēr, manuprāt, B šajā lietā nevar uz to atsaukties, jo šis noteikums PVN direktīvā tika iekļauts ar Direktīvu 2018/1910 [12], proti, vairākus gadus pēc tam, kad tika veikts aplūkotais darījums. Līdz ar to tas nav piemērojams šajā lietā *ratione temporis*. Turklāt es nesaskatu neko – ne Direktīvas 2018/1910 tekstā, ne tiesību aktu izstrādes vēsturē –, kas pamatotu B apgalvojumu, ka PVN direktīvas 36.a panta 2. punkta saturs atspoguļo Tiesas iepriekš pastāvošo judikatūru.

34. No Komisijas priekšlikuma, kura rezultātā tika pieņemta Direktīva 2018/1910, izriet, ka šī norma izriet no dalībvalstu "pieprasījuma veikt tiesību aktu uzlabojumus, lai saimnieciskās darbības veicējiem palielinātu tiesisko drošību, darījumu ķēdē nosakot piegādi, uz kuru jāattiecina preču transportēšana Kopienas iekšienē" [Neoficiāls tulkojums] [13]. Arī citi *travaux preparatoires* atklāj Savienības likumdevēja nodomu izvairīties "no atšķirīgas pieejas dažādās dalībvalstīs, kas var izraisīt nodokļa dubulto uzlikšanu vai nodokļa neuzlikšanu, un lai palielinātu tiesisko drošību saimnieciskās darbības veicējiem" [14]. Šīs bažas tagad ir paustas Direktīvas 2018/1910 6. apsvērumā.

35. Šie elementi, manuprāt, apstiprina to, ka transportēšanas attiecināšana pamatlietā ir jāvērtē, ņemot vērā šo secinājumu 30. punktā minēto judikatūru, kas atspoguļo situāciju pirms šīs direktīvas pieņemšanas. Šo secinājumu apstiprina arī paskaidrojuma raksts par tā sauktajiem "ātrajiem risinājumiem", kurā norādīts, ka "PVN direktīvas formulējumā līdz 2020. gada 1. janvārim nebija paredzēti nekādi konkrēti noteikumi par preču transportēšanas Kopienas iekšienē attiecināšanu", kas tādējādi bija jāveic, pamatojoties uz "kopējo visu konkrēto apstākļu izvērtējumu [..] katrā attiecīgajā gadījumā" [15].

36. Ņemot vērā šos precizējumus, atgādinu, ka tieši iesniedzējtiesai, kurai ir ekskluzīvas pilnvaras konstatēt un izvērtēt faktus par strīdu pamatlietā [16], ir jānosaka, uz ko ir attiecināma transportēšana attiecīgajā piegāžu ķēdē [17]. Līdz ar to turpmākā analīze ir būtiska tikai tad, ja iesniedzējtiesa apstiprinātu, ka transportēšana ir attiecināma uz pirmo aplūkoto piegādi.

12 Skat. šo secinājumu 3. zemsvītras piezīmi.

13 Priekšlikums Padomes Direktīvai, ar ko Direktīvu 2006/112/EK groza attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa sistēmas atsevišķu noteikumu saskaņošanu un vienkāršošanu un galīgās nodokļa uzlikšanas sistēmas ieviešanu tirdzniecībā starp dalībvalstīm (COM(2017) 569 *final*), 11. lpp. *in fine*.

14 Skat. Padomes 2018. gada 20. jūnija dokumentu ST 10335 2018 INIT, ierosinātā teksta 7. apsvērumu.

15 Eiropas Komisija, Paskaidrojumi par ES PVN izmaiņām attiecībā uz režīmu preču piegādei uz noliktavu, ķēdes darījumiem un atbrīvojumu preču piegādēm Kopienas iekšienē ("2020. gada ātrie risinājumi"), Padomes Direktīva (ES) 2018/1910, Padomes Īstenošanas regula (ES) 2018/1912, Padomes Regula (ES) 2018/1909, 2019 ("Paskaidrojumi par 2020. gada ātrajiem risinājumiem"), 3.2. punkts.

16 Skat., piemēram, spriedumu, 2022. gada 13. janvāris, *Benedetti Pietro e Angelo* u.c. (C-377/19, EU:C:2022:4, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 Skat., piemēram, atsauces šo secinājumu 10. un 11. zemsvītras piezīmē.

B. Par PVN direktīvas 41. panta pamatojumu

37. Preču iegāde Kopienas iekšienē parasti jāapliek ar nodokli tajās dalībvalstīs, kurās beidzas preču transportēšana. Tas ir paredzēts PVN direktīvas 40. pantā un atspoguļo pašreizējo PVN kopējās sistēmas režīma galveno noteikumu, saskaņā ar kuru tiesības uzlikt nodokli ir valstij, kurā notiek piegādāto preču galapatēriņš [18].

38. Atkāpjoties no tā (bet neskarot pēdējo minēto galveno noteikumu), PVN direktīvas 41. pantā ir paredzēts, ka preču iegādes vieta Kopienas iekšienē (un tādējādi arī nodokļa uzlikšanas vieta) ir arī, vienkāršāk sakot, dalībvalsts, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru rīkojas preču ieguvējs, izņemot gadījumus, kad PVN ir piemērots vietā, kur beidzas preču transportēšana.

39. Tiesa norādīja, ka no PVN direktīvas 41. panta "pirmkārt, izriet, ka [direktīva] ir paredzēta, lai nodrošinātu, ka nodokļa attiecīgā Kopienu preču iegāde tiktu aplikta ar nodokli, otrkārt, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas tai pašai iegādei" [19].

40. Mērķis novērst nodokļu zaudējumus atspoguļo nenoteiktību par to, kurā dalībvalstī faktiski beigsies nosūtīšana vai transportēšana [20]. Preču iegāde Kopienas iekšienē seko preču piegādei Kopienas iekšienē, kurai principā ir jābūt atbrīvotai no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu [21]. Tādējādi, lai izvairītos no nodokļu zaudējumiem, ir svarīgi pārliecināties, ka par šo pašu darbību nodokli maksā persona, kas veic iegādi.

41. Taisnība, ka, īstenojot šo mērķi, PVN direktīvas 41. pants rada nodokļu dubultās uzlikšanas iespēju, jo tas rada divas preču iegādes vietas: vienu – dalībvalstī, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, kas ir fiktīva iegādes vieta, un otru – dalībvalstī, kurā beidzas preču transportēšana (kas ir faktiskā iegādes vieta).

42. Tomēr šādai dubultai aplikšanai ar nodokli vajadzētu ilgt tikai īsu brīdi, jo PVN direktīvas 41. panta otrajā daļā ir paredzēts koriģējošs mehānisms, kas paredz iespēju attiecīgajam uzņēmējam pierādīt, ka darījums tika aplikts ar nodokli saskaņā ar PVN direktīvas 40. pantu, t. i., tajā dalībvalstī, kurā transportēšana beidzas. Šādā situācijā "summu, kurai uzliek nodokli, attiecīgi samazina dalībvalstī, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, ar kuru pircējs ir veicis attiecīgo iegādi".

43. Tādējādi PVN direktīvas 41. panta mērķis, ļaujot izmantot šo korektīvo mehānismu, ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu [22]. Tā ir arī vēl viena izpausme mērķim novirzīt nodokļu ieņēmumus tai dalībvalstij, kurā notiek preču galīgais patēriņš [23].

[18] Skat. PVN direktīvas 10. apsvērumu un, piemēram, spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

[19] Saistībā ar Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 2. punktu, kas atbilst PVN direktīvas 41. pantam, skat. spriedumu, 2010. gada 22. aprīlis, X (C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217, 35. punkts). Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

[20] Saistībā ar Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 1. punktu, kas atbilst PVN direktīvas 40. pantam, tika norādīts: "kamēr prece nav šķērsojusi robežu, nav pietiekami droši, ka [preču pārvietošana no vienas dalībvalsts uz citu] ir notikusi". Ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumi lietā *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:7, 46. punkts).

[21] Skat. arī Komisijas priekšlikumu (COM(2017) 569 *final*), 2. lpp., kas minēts iepriekš 13. zemsvītras piezīmē.

[22] Saistībā ar Sesto direktīvu skat. spriedumu, 2010. gada 22. aprīlis, X (C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217, 35. punkts).

[23] Turpat, 44. punkts. Skat. šo secinājumu 37. punktu.

C. Par PVN direktīvas 41. panta piemērojamību pamatlietā

44. Jautājums par PVN direktīvas 41. panta piemērojamību pamatlietā šajā tiesvedībā tika aplūkots no dažādiem aspektiem. Lai aplūkotu šos dažādos aspektus, vispirms izvērtēšu B argumentu, saskaņā ar kuru PVN direktīvas 41. panta piemērojamība ir pilnībā izslēgta, jo B veica iegādi, izmantojot Polijas PVN identifikācijas numuru, proti, preču izcelsmes dalībvalsts PVN identifikācijas numuru (1).

45. Tā kā secināšu, ka šis pēdējais minētais apstāklis attiecīgajā brīdī netraucēja piemērot PVN direktīvas 41. pantu, pēc tam pievērsīšos iesniedzējtiesas jautājumam par to, cik būtisks ir fakts, ka B pircēji maksāja nodokli par aplūkojamās ķēdes *otro* darbību (2).

46. Šajā ziņā arī secināšu, ka šis apstāklis neietekmē PVN direktīvas 41. panta piemērošanu. Šajā brīdī neaprobežošos ar skaidri uzdoto jautājumu un pārbaudīšu faktu, ka valsts iestādes strīdīgās ķēdes *pirmo piegādi* pēc tās pārkvalificēšanas uzskatīja par piegādi Kopienas iekšienē, kas nav atbrīvota no nodokļa. Ņemot vērā šo konkrēto apstākli, secināšu, ka valsts tiesiskā regulējuma, ar ko transponēts PVN direktīvas 41. pants, piemērošana rada nesamērīgu nodokļu slogu un ir izslēgta (3).

1. Vai PVN direktīvas 41. pants ir piemērojams, ja starpnieks izmanto preču izcelsmes dalībvalsts PVN identifikācijas numuru?

47. B apgalvo, ka PVN direktīvas 41. pants nevar tikt piemērots pamatlietā, jo laikā, kad B iegādājās preces no BOP, tā izmantoja Polijas PVN reģistrācijas numuru, kas ir preču izcelsmes dalībvalsts piešķirts numurs. B uzskata, ka šāda situācija ir pielīdzināma iekšzemes piegādei, kurai nevar piemērot PVN direktīvas 41. pantu.

48. Jāatzīst, ka šīs lietas fakti neatspoguļo tipisku scenāriju, kas nāk prātā, apspriežot PVN direktīvas 41. pantu. Šāds scenārijs ietvertu trīs dalībvalstis, kurās, piemēram, Nīderlandē reģistrēts nodokļa maksātājs ar Nīderlandes PVN reģistrācijas numuru iegādājas preces Polijā, lai tās piegādātu uz Vāciju[24]. Šādā situācijā Nīderlandes iestādes rīkotos, pamatojoties uz PVN direktīvas 41. pantā paredzēto fikciju, lai "nodrošinātu" nodokļa iekasēšanu, ja vien (un kamēr) nodoklis nav faktiski samaksāts preču galamērķa dalībvalstī (šajā piemērā – Vācijā).

49. Ņemot to vērā, ne PVN direktīvas 41. panta formulējumā, ne kontekstā, ne mērķī[25] nav saskatāms nekas, kas ierobežotu šā noteikuma piemērošanu scenārijam, kurā iesaistītas trīs dalībvalstis, un kas jebkurā gadījumā atbalstītu B nostāju, ja to aplūko no attiecīgajā laikā piemērojamo PVN direktīvas noteikumu aspekta.

50. *Pirmkārt*, attiecībā uz formulējumu: no PVN direktīvas 41. panta izriet, ka dalībvalsts, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, iestādes var īstenot šajā noteikumā paredzētās pilnvaras, ja notiek preču iegāde Kopienas iekšienē un ja tirgotājs ir rīkojies, izmantojot šīs dalībvalsts

[24] Skat., piemēram, praktiskus piemērus, kas šajā ziņā sniegti: Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, 11.3.1. punkts, un saistībā ar Vācijas tiesību aktiem, ar kuriem transponē PVN direktīvas 41. pantu: Marchal, no: Rau/Dürrwächter, *Umsatzsteuerrecht*, *UStG*, 3.d pants, 16. punkts, vai Hummel, no: Mössner u.a., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 14.387. punkts.

[25] Jāatgādina, ka, "interpretējot Savienības tiesību normu, jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī tās konteksts un tiesiskā regulējuma, kurā tā ietilpst, mērķi". Skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler* (C-580/16, EU:C:2018:261, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

piešķirto PVN identifikācijas numuru. Šķiet, ka šie nosacījumi pamatlietā ir izpildīti. Turpretī šīs tiesību normas formulējumā nav noteikts, ka tās piemērošana ir atkarīga no konkrētas PVN identifikācijas [26].

51. *Otrkārt*, aplūkojot plašāku normatīvo kontekstu, B apgalvo, ka ir jāņem vērā PVN direktīvas 20. pants, no kura, pēc šīs tiesvedības puses domām, izriet, ka, lai būtu notikusi preču iegāde Kopienas iekšienē, tirgotājam ir jādarbojas, izmantojot PVN reģistrācijas numuru, kas piešķirts dalībvalstī, kura nav preču izcelsmes dalībvalsts.

52. PVN direktīvas 20. pantā "preču iegāde Kopienas iekšienē" ir definēta kā "tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts".

53. B tiesas sēdē būtībā paskaidroja, ka PVN direktīvas 41. pants nevar paplašināt jēdzienu "iegāde Kopienas iekšienē", kā tas definēts tās pašas direktīvas 20. pantā. B uzskata, ka PVN direktīvas 41. pantā ir tikai ieviests īpašs mehānisms Kopienas iekšējās iegādes aplikšanai ar nodokli. B ieskatā, iegādes Kopienas iekšienē jēdziens nozīmē, ka preču nosūtīšanas un galamērķa dalībvalstīm ir jābūt atšķirīgām. Tomēr B uzskata, ka šajā gadījumā Polijas iestādes preču iegādi Kopienas iekšienē aplika ar nodokli izcelsmes dalībvalstī, lai gan šīs preces tika transportētas no šīs pašas valsts. Šādā situācijā, pēc B domām, darījums ir jāapliek ar nodokli kā iekšzemes darījums.

54. Pretēji B argumentiem es nesaprotu, kā saskaņā ar PVN direktīvas noteikumiem, kas *ratione temporis* piemērojami pamatlietā, PVN direktīvas 20. pantā paredzētā definīcija padarītu secinājumu par to, vai darījums ir vai nav iegāde Kopienas iekšienē, atkarīgu no konkrēta PVN identifikācijas numura izmantošanas.

55. Pirms Direktīvas 2018/1910 [27] pieņemšanas Tiesa, pamatojoties uz PVN direktīvas 20. panta un 138. panta 1. punkta formulējumu (tajā laikā spēkā esošajā redakcijā), nolēma, ka "saimnieciskās darbības subjekta PVN reģistrācijas vieta nav kritērijs kvalificēšanai par Kopienas iekšienē notikušu piegādi vai iegādi" [28].

56. Patiesi, PVN direktīvas 20. pantā definētais iegādes Kopienas iekšienē jēdziens ir saistīts ar tās pašas direktīvas 138. panta 1. punktā minēto piegādes Kopienas iekšienē jēdzienu, jo iegāde Kopienas iekšienē principā var būt tikai tad, ja vispirms ir notikusi piegāde Kopienas iekšienē [29]. Tā kā, lai būtu piemērojams PVN direktīvas 41. pants, ir jānotiek iegādei Kopienas iekšienē, kā tas izriet no šī panta teksta, šī tiesību norma, savukārt, ir saistīta gan ar PVN direktīvas 20. pantu, gan ar 138. panta 1. punktu [30].

[26] Atšķirībā no citiem PVN direktīvas noteikumiem. Skat., piemēram, PVN direktīvas 141. panta a), c) un d) punktu.

[27] Skat. šo secinājumu 3. zemsvītras piezīmi.

[28] Spriedums, 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 42. punkts). Skat. arī spriedumu, 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

[29] Paturot prātā, ka ""piegādes Kopienas iekšienē" un "iegādes Kopienas iekšienē" jēdzieni ir objektīvi un tie ir piemērojami neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem vai rezultātiem". Skat., piemēram, spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

[30] Skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā X (C-84/09, EU:C:2010:252, 49. punkts), kuros viņa norāda, ka "dalībvalstīm ir vienveidīgi jāinterpretē noteikumi par nodokļa atbrīvojumu piegādēm Kopienas iekšienē ([PVN direktīvas] 138. pants) un nodokļa piemērošanu iegādei Kopienas iekšienē ([PVN direktīvas] 20. pants)".

57. Jāatzīmē, ka šo secinājumu 55. punktā minētā Tiesas judikatūra patlaban ir jālasa, ņemot vērā PVN direktīvas 138. panta 1. punkta redakcijā vēlāk veiktās izmaiņas. Šajā tiesību normā ir definēti materiāltiesiskie nosacījumi, saskaņā ar kuriem piegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvojama no nodokļa. Konkrētāk, līdz Direktīvas 2018/1910 [31] pieņemšanai pienākums atbrīvot no nodokļa radās tad, ja "tiesības ar šo preci rīkoties kā īpašniekam ir nodotas pircējam un pārdevējs pierāda, ka minētās preces ir nosūtītas vai pārvadātas uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai pārvadāšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas" [32]. Pieņemot Direktīvu 2018/1910, Savienības likumdevējs ir pievienojis jaunu nosacījumu, ka "nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, kam preces piegādā, ir identificēta PVN nolūkos dalībvalstī, kas nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts", un ka šī persona "šo PVN identifikācijas numuru ir [norādījusi] piegādātājam", kā tagad paredzēts PVN direktīvas 138. panta 1. punkta b) apakšpunktā.

58. Līdz ar to tas, ka pircējs lieto PVN identifikācijas numuru, ko piešķīrusi *cita dalībvalsts, nevis tā, kurā sākās preču nosūtīšana vai transportēšana*, ir kļuvis par būtisku papildu nosacījumu preču piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanai no nodokļa [33].

59. Tas, manuprāt, ietekmē PVN direktīvas 20. panta interpretāciju pašreizējā redakcijā, jo, kā norādīts šo secinājumu 40. punktā, iegāde Kopienas iekšienē loģiski izriet no piegādes Kopienas iekšienē. Citiem vārdiem, iegāde Kopienas iekšienē nevar notikt bez piegādes Kopienas iekšienē, jo būtībā tās ir vienas monētas divas puses. Savukārt izmaiņas būtiskajos nosacījumos, lai atbrīvotu no nodokļa piegādes Kopienas iekšienē saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu, patlaban ietekmē arī PVN direktīvas 41. panta tvērumu, jo, kā jau tika norādīts un kā B principā pareizi norāda, lai piemērotu PVN direktīvas 41. pantu, ir jābūt iegādei Kopienas iekšienē PVN direktīvas 20. panta izpratnē.

60. Tomēr būtiskas izmaiņas PVN direktīvas 138. panta 1. punkta formulējumā, ar kurām PVN reģistrācijas numurs no formālas prasības kļūst par materiāltiesisku prasību, Savienības likumdevējs veica, pieņemot Direktīvu 2018/1910 [34], savukārt uz izskatāmo lietu joprojām attiecas iepriekšējais regulējums, saskaņā ar kuru PVN identifikācijas numurs tika uzskatīts nevis par materiāltiesisku, bet gan par formālu prasību [35]. Tādējādi, kā jau norādīju, apstāklis, ka B izmantoja preču izcelsmes dalībvalsts PVN identifikācijas numuru, pats par sevi neizslēdz darījuma Kopienas iekšējo raksturu un PVN direktīvas 41. panta piemērojamību pamatlietas faktiem.

61. Ņemot to vērā, es tagad pārbaudīšu, vai abi PVN direktīvas 41. pantā izvirzītie mērķi, proti, nodokļu nemaksāšanas un nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana, pamato manis ierosināto šīs normas interpretāciju.

31 Skat. šo secinājumu 3. zemsvītras piezīmi.

32 Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Paskaidrojumi par 2020. gada ātrajiem risinājumiem, skat. šo secinājumu 15. zemsvītras piezīmi, 1.1. punkts, 9. lpp. Skat. arī Komisijas priekšlikumu (COM(2017) 569), minēts iepriekš 13. zemsvītras piezīmē, 10. un 11. lpp.

34 Direktīvas 2018/1910 3. apsvērumā ir atgādināts, ka "Padome [..] aicināja Komisiju veikt dažus uzlabojumus Savienības PVN noteikumos par pārrobežu darījumiem, proti, attiecībā uz PVN identifikācijas numura nozīmi saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa piegādēm Kopienas iekšienē, režīmu preču piegādei uz noliktavu, ķēdes darījumiem un pierādījumu par transportēšanu atbrīvojuma saņemšanai darījumiem Kopienas iekšienē". Skat. arī 7. apsvērumu.

35 Skat., piemēram, spriedumus, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 41. un 42. punkts), vai 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 29. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī Paskaidrojumus par 2020. gada ātrajiem risinājumiem, kas minēti iepriekš 15. zemsvītras piezīmē, 4.3.1. punkts, 71. lpp.

62. Šajā ziņā jāatzīmē, ka abus šos mērķus var efektīvi sasniegt preču izcelsmes dalībvalsts iestādes, ja šī dalībvalsts ir arī tā, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, kurš izmantots attiecīgajā darījumā.

63. Tiesa uzskatīja, ka PVN identifikācijas "numura piešķiršana pierāda nodokļu maksātāja nodokļu statusu PVN piemērošanas mērķiem un atvieglo darījumu Kopienas iekšienē nodokļu kontroli" [36]. Nav pamata apšaubīt, ka PVN identifikācijas numurs var pildīt šo uzdevumu un atvieglot nodokļu revīziju, ja šo revīziju veic preču izcelsmes dalībvalsts iestādes un ja tās rīkojas saskaņā ar PVN direktīvas 41. pantu.

64. Lai paskaidrotu, preču izcelsmes dalībvalsts, kā šajā gadījumā Polija, būs vieta, kas tiek uzskatīta par attiecīgās iegādes Kopienas iekšienē vietu, pamatojoties uz PVN direktīvas 41. pantā noteikto fikciju, lai nodrošinātu nodokļa iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tā varēs arī novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, piemērojot korektīvo mehānismu, ja attiecīgais tirgotājs iesniegs pierādījumus par nodokļa samaksu preču galamērķa dalībvalstī.

65. Citiem vārdiem, uzdevums, ko dalībvalsts, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, pilda, kad rīkojas, pamatojoties uz PVN direktīvas 41. pantā paredzēto fikciju, nekādā veidā netiek kavēts, ja šī dalībvalsts ir arī preču izcelsmes valsts.

66. Ņemot vērā šos apsvērumus, uzskatu, ka tas, ka tāds piegādes ķēdes starpnieks kā B, kas rīkojas laikposmā, kuram Direktīva 2018/1910 nav piemērojama *ratione temporis*, ir izmantojis preču izcelsmes dalībvalsts PVN identifikācijas numuru, neietekmē PVN direktīvas 41. panta piemērojamību šā starpnieka veiktajai iegādei.

2. Nodokļa piemērošanas nozīme attiecībā uz preču iegādi galamērķa dalībvalstī, ko veic uzņēmēja, piegāžu ķēdes starpnieka, klienti

67. Nav strīda par to, ka šajā gadījumā PVN tika piemērots katrā attiecīgās ķēdes posmā, tostarp B pircējiem iegādājoties preces galamērķa dalībvalstī.

68. Iesniedzējtiesa uzsver šo pēdējo apstākli un būtībā jautā, vai šis konkrētais apstāklis liedz valsts iestādēm, piemērojot valsts tiesību normu, ar kuru transponēts PVN direktīvas 41. pants, pieprasīt B samaksāt PVN par pārkvalificēto preču iegādi Kopienas iekšienē. Šis jautājums ir balstīts uz pieņēmumu, ka nav notikusi krāpšana, un uz to, ka tirgotājs, kas darbojas kā ķēdes starpnieks (šajā gadījumā – B), ir pieļāvis kļūdu attiecīgo piegāžu klasifikācijā strīdīgajā darījumā.

69. Es saprotu, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka B tika pakļauta nesamērīgam nodokļu slogam, jo, no vienas puses, B pircēji piemēroja PVN preču galamērķa dalībvalstī (par preču iegādi, ko tie, iespējams, uzskatīja par iegādi Kopienas iekšienē) un, no otras puses, Polijas nodokļu iestādes pieprasīja B samaksāt PVN par pirmo BOP veikto piegādi B pēc tam, kad šī piegāde tika pārkvalificēta par piegādi Kopienas iekšienē un tai piemēroja valsts noteikumus, ar kuriem transponēts PVN direktīvas 41. pants.

70. Komisija principā ir izdarījusi tādu pašu secinājumu.

71. Tomēr neuzskatu, ka PVN direktīvas 41. panta piemērojamības novērtējumā būtu nozīme tam, ka B pircēji preču iegādi apliek ar nodokli galamērķa dalībvalstī.

[36] Spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 60. punkts).

72. Šis secinājums ir jāizdara ļoti vienkārša iemesla dēļ: B pircēju piemērotais nodoklis attiecas uz *viņu* preču iegādi, kuras tiem piegādājusi B, savukārt pamatlieta ir par PVN direktīvas 41. panta piemērojamību B *veiktai* preču iegādei, ko tai piegādājusi BOP. Citiem vārdiem, B pircēju piemērotais nodoklis ir nodoklis, kas tiek piemērots *otrajai* piegādei attiecīgajā ķēdē, turpretī pamatlietā tiek aplūkota *pirmās* piegādes aplikšana ar nodokli tajā pašā ķēdē. Tie ir divi atšķirīgi darījumi, un tādējādi ar tiem saistītie nodokļu pienākumi uzliek slogu dažādiem uzņēmējiem.

73. Tāpēc uzskatu, ka B Polijas iestādēs nevarēja atsaukties uz B pircēju veiktu PVN piemērošanu saskaņā ar korektīvo mehānismu (ja PVN direktīvas 41. panta piemērojamība tiktu apstiprināta). Manuprāt, pirmkārt, šīs tiesību normas formulējums izslēdz šo iespēju, jo fikcija par iegādi dalībvalstī, kas piešķīrusi PVN identifikācijas numuru, vairs nav piemērojama tad, "ja [pircējs pierāda], ka PVN *šai iegādei* ir piemērots [preču galamērķa dalībvalstī]"[37]. Izteiciens "šī iegāde", manuprāt, loģiski attiecas uz iegādi Kopienas iekšienē, ko veicis "pircējs" un kam tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 41. pantu potenciāli ir jāmaksā PVN, kā to būtībā apgalvo arī Polijas valdība.

74. Otrkārt, fakta, ka B klienti piemēro PVN, lai mazinātu nodokļu slogu, kas gulstas uz pašu B, ņemšana vērā nevar veicināt nevienu no abiem PVN direktīvas 41. pantā noteiktajiem mērķiem.

75. Šajā ziņā tas nenodrošina nodokļa efektīvu iekasēšanu, jo būtībā šādos apstākļos par konkrētu iegādi Kopienas iekšienē nodokli nevar iekasēt, pamatojoties uz PVN 41. pantā noteikto fikciju. *A fortiori* uz šajos apstākļos izmantoto korektīvo mehānismu nevarētu atsaukties, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, jo saskaņā ar aplūkojamo scenāriju B netiktu aplikta ar nodokli preču galamērķa dalībvalstī, un tādējādi nodoklis principā tiktu atmaksāts tirgotājam, kurš saskaņā ar šo scenāriju nav samaksājis nekādu nodokli galamērķa dalībvalstī.

76. Ņemot vērā iepriekš minēto, secinu, ka PVN direktīvas 41. pants, kā arī neitralitātes un samērīguma principi pieļauj PVN likuma 25. panta 2. punkta piemērošanu nodokļa maksātāja veiktai preču iegādei Kopienas iekšienē, ja personas, kas iegādājas preces no šā nodokļa maksātāja, piemēro PVN par šo preču iegādi tās dalībvalsts teritorijā, kurā beidzas transportēšana.

77. To paturot prātā, piekrītu iesniedzējtiesai un Komisijai, ka lietas fakti, kā tie ir izklāstīti rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, šķiet, patiešām atklāj nesamērīga nodokļu sloga problēmu, kas, manuprāt, *in fine* liedz piemērot PVN direktīvas 41. pantu pamatlietā.

78. Tomēr atšķirībā no iesniedzējtiesas un Komisijas uzskatu, ka, lai novērtētu, vai B ir uzlikts nodokļu slogs, kas nav saderīgs ar PVN neitralitātes un samērīguma principiem, ir jākoncentrējas uz B nodokļu saistībām attiecībā uz aplūkoto *pirmo piegādi*, jo pamatlieta attiecas tieši uz šo uzņēmēju un šo darījumu.

79. Šajā ziņā uzskatu par problemātisku to, ka valsts tiesību akti, ar kuriem transponēts PVN direktīvas 41. pants, tika piemēroti (pārklasificētai) iegādei Kopienas iekšienē, kas atbilda (pārklasificētai) piegādei Kopienas iekšienē, kura tomēr netika atbrīvota no nodokļa.

3. Pārklasificētās Kopienas iekšējās piegādes neatbrīvošanas no nodokļa nozīme

80. Iesniedzējtiesa norāda, ka, lai gan Polijas iestādes BOP veikto piegādi B pārkvalificēja no iekšzemes piegādes uz piegādi Kopienas iekšienē, šīs iestādes joprojām uzskatīja, ka šo piegādi nevar atbrīvot no nodokļa. Nodokļu iestāžu nostāja bija tāda, ka BOP bija pienākums iekasēt 23 %

[37] Mans izcēlums.

PVN par pārkvalificēto piegādi Kopienas iekšienē, jo B bija izmantojusi Polijas PVN maksātāja numuru. Tādējādi B bija jāsamaksā PVN, ko tai bija aprēķinājusi BOP. Turklāt, kā norāda iesniedzējtiesa, B tiesības atskaitīt attiecīgo priekšnodokli tika liegtas [38]. Iesniedzējtiesa arī piebilst, ka šis problēmjautājums nav ietverts uzdotajā jautājumā, taču norāda, ka šīs liegšanas rezultātā B kopumā tika iekasēts 46 % PVN.

81. Rakstiskajos apsvērumos B atsaucas uz šiem faktiem, apgalvojot, ka tie neļauj piemērot PVN direktīvas 41. pantu.

82. Kā Polijas valdība pareizi norādīja tiesas sēdē, šie elementi nav minēti uzdotajā jautājumā. Tomēr, tā kā tie ir skaidri norādīti rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu (un B tos komentēja rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē), tos aplūkošu turpmāk, lai sniegtu iesniedzējtiesai noderīgu atbildi tās izskatāmās lietas atrisināšanai. Tomēr ir skaidrs, ka šo elementu juridiskais vērtējums neietilpst šīs lietas tvērumā [39].

83. Lai izprastu PVN direktīvas 41. pantu, šis noteikums ir jāiekļauj plašākā kontekstā – saistībā ar PVN direktīvas sistēmu, saskaņā ar kuru, no vienas puses, piegādes Kopienas iekšienē principā ir atbrīvotas no nodokļa preču izcelsmes dalībvalstīs un, no otras puses, preču iegāde Kopienas iekšienē tiek aplikta ar nodokli galamērķa dalībvalstī [40]. Tā ir izpausme mērķim novirzīt nodokļu ieņēmumu iekasēšanu preču galapatēriņa dalībvalstīm.

84. Tieši plašākajā sistēmā PVN direktīvas 41. panta mērķis ir nodrošināt PVN iekasēšanu, nosakot, ka iegādes Kopienas iekšienē vieta ir PVN identifikācijas dalībvalsts. Tā kā preču iegādei Kopienas iekšienē principā ir no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē, ir svarīgi nodrošināt, lai attiecīgais darījums tiktu aplikts ar nodokli vai nu PVN identifikācijas dalībvalstī, vai (faktiskās) iegādes dalībvalstī.

85. Ņemot to vērā, atgādinu, ka pasākumus, ko dalībvalstis noteikušas, lai nodrošinātu pareizu nodokļu uzlikšanu un iekasēšanu, kā arī lai novērstu krāpšanu, nedrīkst izmantot tā, lai apdraudētu PVN neitralitāti, kas nepieļauj atšķirīgu attieksmi pret saimnieciskās darbības veicējiem, kuri veic vienādus darījumus, attiecībā uz PVN uzlikšanu un kuras mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no PVN sloga tā saimnieciskās darbības gaitā [41]. Turklāt saskaņā ar samērīguma principu pasākumi, kas tiek izmantoti, lai nodrošinātu efektīvu nodokļu iekasēšanu, "nedrīkst būt nesamērīgi ar to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai" [42].

86. Tas, ka valsts iestādes nolēma uzskatīt BOP veikto piegādi Kopienas iekšienē B pēc tās pārklasifikācijas par "neapliekamu", nozīmē, ka nodoklis šim darījumam Polijā patiešām tika piemērots.

[38] Kā norādīts šo secinājumu 5. zemsvītras piezīmē, rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu nav norādīti lieguma iemesli.

[39] Attiecībā uz būtisko atgādinu, ka saskaņā ar iedibināto judikatūru piegādes Kopienas iekšienē ir jāatbrīvo no nodokļa, ja ir izpildīti materiāltiesiski nosacījumi. Šie nosacījumi tagad ietver PVN identifikācijas numuru, kā paskaidrots iepriekš šo secinājumu 57.–61. punktā. Tomēr uz šo lietu neattiecas šis jaunais noteikums *ratione temporis*.

[40] Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 24. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī Komisijas priekšlikumu (COM(2017) 569 *final*), 2. lpp., kas minēts iepriekš 13. zemsvītras piezīmē.

[41] Par abiem neitralitātes principa aspektiem skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *AGROBET CZ* (C-446/18, EU:C:2019:1137, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

[42] Spriedums, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

87. Lai gan faktiska nodokļa uzlikšana preču izcelsmes valstī neskar galamērķa dalībvalsts kompetenci[43], šī nodokļa uzlikšana, manuprāt, padara PVN direktīvas 41. panta piemērošanu lieku, jo, kā minēts iepriekš, nodoklis jau ir piemērots un vairs nav pamata bažām par iespējamo izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

88. Pamatojoties uz vispārējo shēmu par piegādēm, kas atbrīvotas no nodokļa, un iegādēm, kas apliekamas ar nodokli, PVN direktīvas 41. pantā ir paredzēts, ka PVN reģistrācijas dalībvalstij ir jāiejaucas, lai novērstu zaudējumus, kas var rasties preču izcelsmes valstī atbrīvojuma no nodokļa dēļ. Tomēr, tā kā *in casu* preču izcelsmes dalībvalstī atbrīvojums no nodokļa netika piemērots, manuprāt, nepastāvēja nodokļu nemaksāšanas risks. Tāpēc nebija iemesla PVN reģistrācijas dalībvalstij iejaukties, kā to būtībā apgalvoja B.

89. Taisnība: ja B būtu jāmaksā nodoklis par pārklasificēto iegādi Kopienas iekšienē preču galamērķa dalībvalstī, tā varētu atsaukties uz PVN direktīvas 41. pantā paredzēto korekcijas mehānismu, kā Polijas valdība apstiprināja tiesas sēdē. Tādējādi tiktu mazināts papildu nodokļu slogs, kas tagad rodas, piemērojot B PVN likuma 25. panta 2. punktu, ja to aplūkotu atsevišķi. Tomēr tas nemaina sākotnējo pieņēmumu, ka, tā kā attiecīgā piegāde Kopienas iekšienē netika atbrīvota no nodokļa, šīs normas piemērošana kļuva nevajadzīga un radīja nevajadzīgu nodokļu slogu.

90. Šādos apstākļos uzskatu, ka, piemērojot PVN likuma 25. panta 2. punktu iegādei Kopienas iekšienē, kas izrietēja no Kopienas iekšējās piegādes, kura netika atbrīvota no nodokļa, valsts iestādes ir pārkāpušas samērīguma principu.

91. Šķiet, ka nevajadzīgo nodokļu slogu, kas B tika uzlikts PVN likuma 25. panta 2. punkta piemērošanas rezultātā, vēl vairāk saasināja atteikums atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par pārklasificēto iegādi Kopienas iekšienē. Tomēr nedomāju, ka šis apstāklis pats par sevi ir izšķirošs, lai izdarītu iepriekš minēto secinājumu attiecībā uz PVN direktīvas 41. panta nepiemērojamību. Manuprāt, šis secinājums būtu tāds pats arī tad, ja tiktu piešķirtas tiesības uz atskaitījumu, jo šis apstāklis neietekmētu to, ka attiecīgā pārklasificētā piegāde Kopienas iekšienē netika atbrīvota no nodokļa, kas, kā jau paskaidroju, padara PVN direktīvas 41. panta piemērošanu lieku.

92. No iepriekš minētā izriet, ka PVN direktīvas 41. pants un samērīguma princips liedz piemērot PVN likuma 25. panta 2. punktu preču iegādei Kopienas iekšienē, ja šī iegāde ir notikusi Kopienas iekšējās piegādes rezultātā, kas, veicot pārbaudi, kura ir jāveic iesniedzējtiesai, netika uzskatīta par atbrīvotu no nodokļa.

[43] Īstenošanas regulas Nr. 282/2011, kas minēta šo secinājumu 7. zemsvītras piezīmē, 16. pantā ir noteikts: "Ja ir veikta preču iegāde Kopienas iekšienē [PVN direktīvas] 20. panta nozīmē, dalībvalsts, kas ir nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, īsteno savas nodokļa uzlikšanas tiesības neatkarīgi no PVN režīma, kas darījumam ir piemērots nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstī [..]". Skat. arī ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā X (C-84/09, EU:C:2010:252, 49. punkts).

V. Secinājumi

93. Ierosinu Tiesai uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) jautājumu atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 41. pants, kā arī [PVN] neitralitātes un samērīguma princips neliedz nodokļa maksātāja veiktai preču iegādei Kopienas iekšienē piemērot *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004. gada 11. marta Likums par preču un pakalpojumu nodokli; "PVN likums") 25. panta 2. punktu, ja personas, kas iegādājas preces no šā nodokļa maksātāja, piemērojušas pievienotās vērtības nodokli (PVN) par šo preču iegādi tās dalībvalsts teritorijā, kurā beidzas to transportēšana.

Tomēr Direktīvas 2006/112 41. pants un samērīguma princips liedz piemērot PVN likuma 25. panta 2. punktu preču iegādei Kopienas iekšienē, ja šī iegāde ir notikusi Kopienas iekšējās piegādes rezultātā, kura, veicot pārbaudi, kas ir jāveic iesniedzējtiesai, netika uzskatīta par atbrīvotu no nodokļa.