TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2021. gada 18. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu uzlikšana – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 203. pants – Nepamatoti iekasēti nodokļi – Rēķina izsniedzēja labticība – Nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks – Dalībvalstu pienākumi paredzēt iespēju koriģēt nodokli, par kuru kļūdaini izsniegts rēķins – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

Lietā C-48/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar 2019. gada 15. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 28. janvārī, tiesvedībā

UAB "P."

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente) un tiesnesis M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *UAB "P."* vārdā – *D. Kosacka*, *doradca podatkowy*,

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un *J. Szczodrowski*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – poļu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 203. pantu, kā arī samērīguma principu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *UAB "P."* (turpmāk tekstā – *"P."*) un *Dyrektor Izby Skarbowej w B.* (B. Finanšu pārvaldes direktors, Polija) par nepamatoti rēķinā norādītā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 203. pantā ir noteikts:

"PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā."

Polijas tiesības

4 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) (2004. gada *Dz. U.*, Nr. 54, 535. pozīcija), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (2016. gada *Dz. U.*, 710. pozīcija; turpmāk tekstā – "Likums par PVN") 108. panta 1. punktā ir noteikts:

"Ja juridiska persona, organizatoriska vienība, kam nav tiesībspējas, vai fiziska persona izsniedz rēķinu, kurā tā norāda PVN summu, tai ir pienākums to samaksāt."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

5 *P.* ir Lietuvā reģistrēta sabiedrība, kas Lietuvas transporta sabiedrību rīcībā nodeva degvielas kartes, kuras ļauj šīm transporta sabiedrībām uzpildīt degvielu noteiktās degvielas uzpildes stacijās, kas atrodas Polijas teritorijā.

6 Uzskatot, ka tās komercdarbība bija degvielas iegāde no Polijas degvielas uzpildes stacijām, lai pēc tam to pārdotu Lietuvas transporta sabiedrībām, izmantojot degvielas kartes, *P.* izsniedza rēķinus par degvielas piegādi šīm transporta sabiedrībām, norādot tajos PVN summu.

7 Ar 2014. gada 27. jūnija lēmumu *Naczelnik Urzędu Skarbowego w B.* (B. Nodokļu iestādes direktors, Polija) konstatēja *P.* parādu saistībā ar PVN par laikposmu no 2011. gada marta līdz decembrim, nodokļu pārmaksu par laikposmu no 2011. gada marta līdz jūnijam, kā arī PVN summu, kas ir jāmaksā saskaņā ar Likuma par PVN 108. pantu. Turklāt tā uzskatīja, ka *P.* nevarēja izmantot tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, pamatojoties uz degvielas uzpildes staciju izrakstītajiem rēķiniem degvielas iegādei.

8 *P.* iesniedza administratīvu sūdzību par šo lēmumu *Dyrektor Izby Skarbowej w B.* (B. Finanšu pārvaldes direktors, Polija).

9 Ar 2014. gada 2. oktobra lēmumu B. Finanšu pārvaldes direktors atcēla B. Nodokļu iestādes direktora 2014. gada 27. jūnija lēmumu, pamatojoties uz to, ka viņš bija noteicis prasītājas pamatlietā darbības aplikšanas ar nodokli vietu, pārkāpjot Likuma par PVN normas. Turklāt tā lēma par lietu pēc būtības, nosakot *P.* nodokļu saistības attiecībā uz PVN.

10 Ar 2014. gada 2. oktobra lēmumu B. Finanšu pārvaldes direktors, tāpat kā B. Nodokļu iestādes direktors, apstiprināja, ka *P.* nav nedz iegādājusies, nedz piegādājusi degvielu Polijas teritorijā. Viņš uzskata, ka degvielu Polijas degvielas uzpildes stacijas tieši piegādāja Lietuvas transporta sabiedrībām, kuras, izmantojot no *P.* iegādātās degvielas kartes, uzpildījās šajās degvielas uzpildes stacijās, izmantojot pilnīgu izvēles brīvību, it īpaši attiecībā uz degvielas daudzumu un veidu. Tādējādi *P.* faktiskā darbība esot finansēt to, ka Lietuvas transporta sabiedrības iegādājas degvielu minētajās degvielas uzpildes stacijās, izmantojot degvielas kartes. Šī darbība esot finanšu pakalpojums, kas Polijā ir atbrīvots no PVN saskaņā ar Likumu par PVN.

11 Turklāt, tā kā *P.* izsniegtajos rēķinos nebija atspoguļota tās darbību faktiskā norise, B. Nodokļu pārvaldes direktors arī apstiprināja, ka prasītājai pamatlietā nevar būt tiesību uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu saistībā ar degvielas uzpildes staciju izsniegtajiem rēķiniem. Turklāt tā uzskatīja, ka *P.* izsniegtie pārdošanas rēķini saskaņā ar Likumu par PVN tai radīja pienākumu samaksāt tajos norādīto PVN summu.

12 *P.* par B. Finanšu pārvaldes direktora lēmumu cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bjalistokā, Polija), kas ar 2015. gada 7. aprīļa spriedumu atcēla šo lēmumu.

13 B. Finanšu pārvaldes direktors iesniedza kasācijas sūdzību par šo spriedumu *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija).

14 Ar 2017. gada 17. februāra spriedumu šī tiesa, pirmkārt, atcēla *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bjalistokā) 2015. gada 7. aprīļa spriedumu, uzskatot, ka tai, pamatojoties uz tai iesniegtajiem lietas materiāliem, bija jāizvērtē, vai nodokļu iestādes ir pamatoti uzskatījušas, ka tas, ka *P.* izsniedz rēķinus, ir radījis risku, ka tiks zaudēti nodokļu ieņēmumi valstij, un, otrkārt, nosūtīja lietu atpakaļ jaunai izskatīšanai.

15 Ar 2017. gada 19. jūlija spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Bjalistokā) noraidīja *P.* prasību, pamatojoties uz to, ka pastāv nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risks valstij.

16 *P.* iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu iesniedzējtiesā. Pamatojoties uz 2003. gada 6. februāra spriedumu *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) un 2019. gada 15. maija spriedumu *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), šī tiesa norāda, ka *P.* faktiskā darbība bija finansēt tās Lietuvas klientu veikto degvielas iegādi degvielas uzpildes stacijās, izmantojot degvielas kartes, un ka līdz ar to tā bija vienīgi sniegusi finanšu pakalpojumus Lietuvas sabiedrībām, kurām Polijā netiek piemērots PVN.

17 Tomēr minētā tiesa norāda, ka nav pierādīts, ka *P.* un tās darījumu partneru rīcība ir krāpšana vai ļaunprātīga izmantošana. Proti, Polijas nodokļu iestāžu prakses dēļ tādi darījumi kā *P.* veiktie tika uzskatīti par ķēdes darījumiem, kuru priekšmets ir degvielas piegāde transporta sabiedrībām. Saskaņā ar šo praksi katrs no uzņēmējiem, kas darbojas degvielas piegādes ķēdē, veic preču, proti, degvielas, piegādi par atlīdzību, pat ja faktiski ir notikusi tikai viena fiziska preču piegāde.

18 Tādējādi iesniedzējtiesa norāda, ka, pamatojoties uz šo praksi, *P.* varēja tikt uzskatīta par tādu, kas piedalās ķēdes darījumā, proti, kas iegādājas degvielu degvielas uzpildes stacijās, lai to pārdotu tālāk Lietuvas transporta sabiedrībām. Tās saņēma no *P.* rēķinus, kuros bija norādīts PVN par šo degvielu, un tās varēja lūgt to atmaksāt Polijā.

19 Šī tiesa turklāt precizē, ka, ciktāl pamatlieta attiecas uz *P.* sniegtajām PVN deklarācijām par laikposmiem, kuros Polijas nodokļu iestādes ievēroja attiecīgo valsts praksi, *P.* pamatoti varēja balstīties uz Likuma par PVN normu interpretāciju, ko šīs iestādes ir sniegušas saistošajās nodokļu izziņās.

20 Minētā tiesa norāda, ka, lai gan *P.* ir rīkojusies labticīgi, 2011. gadā tā Lietuvas transporta sabiedrībām tomēr ir nosūtījusi neatbilstošus rēķinus, norādot PVN, un ka līdz ar to formāli ir izpildīti Likuma par PVN 108. panta 1. punkta, ar kuru ir transponēts Direktīvas 2006/112 203. pants, piemērošanas nosacījumi.

21 Tomēr tā atgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, rēķina izsniedzējam, kas rīkojies labticīgi, ir jābūt iespējai koriģēt rēķinā nepamatoti norādīto nodokli saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts noteikto procedūru. Tā kā Polijas tiesībās šāda procedūra nav paredzēta, ja pret ieinteresēto personu ir uzsākta nodokļu procedūra, iesniedzējtiesa norāda, ka *P.* nav bijusi iespēja koriģēt Lietuvas transporta sabiedrībām adresētajos rēķinos nepamatoti norādīto nodokli.

22 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka tad, ja darījumi starp degvielas uzpildes stacijām, *P.* un Lietuvas transporta sabiedrībām būtu tikuši pareizi aplikti ar PVN, šīm transporta sabiedrībām būtu bijuši adresēti nevis *P.* izsniegtie rēķini, kuros nepamatoti norādīts PVN, bet gan degvielas uzpildes staciju izsniegtie rēķini, kuros norādīta PVN summa, kas ir tuva *P.* izsniegtajos rēķinos norādītajai.

23 Tādējādi šī tiesa uzskata, ka arī tad, ja šīs sabiedrības būtu pareizi deklarējušas šos darījumus, Lietuvas transporta sabiedrības būtu varējušas prasīt atmaksāt PVN, kas norādīts degvielas uzpildes staciju izsniegtajos rēķinos, kas pierādot, ka *P.* izsniegtie rēķini, kuros nepamatoti minēts PVN, nerada valstij risku zaudēt nodokļu ieņēmumus. Savukārt minētā tiesa uzsver, ka Likuma par PVN 108. panta piemērošana *P.* izsniegtajiem rēķiniem, lai gan degvielas piegāde, ko veic degvielas uzpildes stacijas, arī ir apliekama ar PVN, izraisa nodokļa dubultu uzlikšanu vienam un tam pašam darījumam.

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

"Vai [Direktīvas 2006/112] 203. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā tie liedz piemērot tādu valsts tiesību normu, kāda ir noteikta [Likuma par PVN] 108. panta 1. punktā, rēķiniem ar kļūdaini norādītu PVN, kurus labticīgi izsniedzis nodokļa maksātājs, ja:

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

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

Par prejudiciālo jautājumu

25 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 203. pants un PVN samērīguma un neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ar ko labticīgam nodokļu maksātājam nav ļauts koriģēt rēķinus, kuros pēc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas ir nepamatoti minēts PVN, lai gan šo rēķinu saņēmējam būtu bijušas tiesības uz šī nodokļa atmaksu, ja darījumi, par kuriem ir izsniegti šie rēķini, būtu bijuši pienācīgi deklarēti.

26 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 203. pantam PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā. Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā šī rēķina izsniedzējam, tostarp tad, ja faktiska ar nodokli apliekama darījuma nemaz nav (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 26. punkts).

27 Tiesa ir nospriedusi, ka šīs tiesību normas mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zudumu, ko var izraisīt šajā direktīvā paredzētās atskaitīšanas tiesības (spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 24. punkts).

28 Šajā saistībā jāatgādina, ka, lai gan dalībvalstīm ir tiesības veikt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu, šie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šādi izvirzītos mērķus, un tādējādi tie nevar tikt izmantoti tādējādi, ka tie apdraudētu PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš ieviests ar Savienības tiesībām šajā jomā (spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 28. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

29 Runājot par PVN neitralitātes principu, tā mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļu maksātāju no PVN nastas savas saimnieciskās darbības ietvaros. Tādējādi šī sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka pašām minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 It īpaši attiecībā uz PVN, par kuru kļūdaini ir izsniegts rēķins, atmaksu Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvā 2006/112 nav paredzēta neviena norma par to, ka rēķina izsniedzējs koriģē PVN, par kuru kļūdaini ir izsniegts rēķins, un ka šādos apstākļos principā dalībvalstīm ir jāparedz nosacījumi, kādos PVN, par kuru kļūdaini ir izsniegts rēķins, varētu tikt koriģēts (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Lai tiktu nodrošināta PVN neitralitāte, dalībvalstīm to iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt rēķinā nepamatoti norādītos nodokļus, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Šis risinājums it īpaši ir piemērojams situācijā, kad nodokļa maksātājs, izsniedzot rēķinus, kuros PVN ir norādīts nepamatoti, ir rīkojies labticīgi, ciktāl tas ir uzskatījis, ka degvielas karšu nodošana saimnieciskās darbības subjektiem, kas tiem ļauj uzpildīt degvielu degvielas uzpildes stacijās, ir nevis finanšu pakalpojums, kas ir atbrīvots no PVN Polijā, bet gan preču piegāde, kas šajā dalībvalstī ir apliekama ar šo nodokli, pamatojoties uz Polijas nodokļu iestāžu pastāvīgo praksi.

33 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka, lai gan Polijas tiesībās principā ir paredzēta procedūra, kas ļauj koriģēt PVN, kuru nepamatoti ir norādījis rēķinā labticīgs nodokļa maksātājs, šī procedūra nav piemērojama, ja attiecībā uz ieinteresēto personu ir uzsākta nodokļu kontrole.

34 Šajā ziņā jākonstatē, ka atteikums piešķirt iespēju koriģēt transporta sabiedrībām izdotos degvielas rēķinus, kuros nepamatoti ir norādīts PVN, lai gan degvielas piegādes, ko degvielas uzpildes stacijas veic šīm transporta sabiedrībām, arī ir apliekamas ar PVN, nozīmētu uzlikt prasītājai pamatlietā pienākumu maksāt nodokli, neievērojot PVN neitralitātes principu.

35 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 203. pants un PVN samērīguma un neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar ko labticīgam nodokļu maksātājam nav ļauts koriģēt rēķinus, kuros pēc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas ir nepamatoti norādīts PVN, lai gan šo rēķinu saņēmējam būtu bijušas tiesības uz šī nodokļa atmaksu, ja darījumi, par kuriem ir izsniegti minētie rēķini, būtu bijuši pienācīgi deklarēti.

Par tiesāšanās izdevumiem

36 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 203. pants un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samērīguma un neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, ar ko labticīgam nodokļu maksātājam nav ļauts koriģēt rēķinus, kuros pēc nodokļu kontroles procedūras uzsākšanas ir nepamatoti norādīts PVN, lai gan šo rēķinu saņēmējam būtu bijušas tiesības uz šī nodokļa atmaksu, ja darījumi, par kuriem ir izsniegti minētie rēķini, būtu bijuši pienācīgi deklarēti.

[Paraksti]