TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 203 straipsnis – Sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyti mokesčiai – Sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumas – Mokestinių pajamų praradimo rizika – Valstybių narių pareigos numatyti galimybę patikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-48/20

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2019 m. lapkričio 15 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2020 m. sausio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „P.“

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w B.

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta (pranešėja) ir teisėjas M. Safjan,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– UAB „P.“, atstovaujamos *doradca podatkowy* D. Kosacka,

– Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

– Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir J. Szczodrowski,

* Proceso kalba: lenkų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 203 straipsnio ir proporcingumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant UAB „P.“ (toliau – P.) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w B.* (B. mokesčių rūmų viršininkas, Lenkija) ginčą dėl sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumokėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje-faktūroje.“

Lenkijos teisė

4 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos (*Dz. U.*, 2016, 710 pozicija) 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; *Dz. U.*, 2004, Nr. 54, 535 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 108 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Tuo atveju, kai juridinis asmuo, teisinio subjektiškumo neturintis organizacinis vienetas arba fizinis asmuo išrašo sąskaitą faktūrą, kurioje nurodo mokesčio sumą, jis privalo tą mokestį sumokėti.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

5 P. yra Lietuvoje įsteigta bendrovė, kuri Lietuvos transporto bendrovėms išduodavo degalų korteles, leidžiančias šioms bendrovėms pasipildyti degalų tam tikrose Lenkijos degalinėse.

6 Kadangi, P. manymu, jos komercinę veiklą sudarė degalų įsigijimas iš Lenkijos degalinių siekiant vėliau juos perparduoti Lietuvos transporto bendrovėms (pasinaudojant degalų kortelėmis), ji išrašė degalų tiekimo šioms transporto bendrovėms sąskaitas faktūras ir jose nurodė PVM sumą.

7 2014 m. birželio 27 d. sprendimu *Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku* (Balstogės mokesčių inspekcijos viršininkas, Lenkija) nustatė P. PVM skolą už laikotarpį nuo 2011 m. kovo iki gruodžio mėn., permoką už laikotarpius nuo 2011 m. kovo mėn. iki birželio mėn., taip pat PVM sumą, mokėtiną pagal PVM įstatymo 108 straipsnį. Be to, jis nusprendė, kad P. negalėjo pasinaudoti teise atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą pagal degalinių išrašytas sąskaitas faktūras, skirtas degalams įsigyti.

8 Dėl šio sprendimo P. pateikė administracinį skundą *Dyrektor Izby Skarbowej w B.* (B. mokesčių rūmų viršininkas, Lenkija).

9 2014 m. spalio 2 d. sprendimu B. mokesčių rūmų viršininkas panaikino 2014 m. birželio 27 d. Balstogės mokesčių inspekcijos viršininko sprendimą, nes šis nustatė ieškovės pagrindinėje byloje veiklos apmokestinimo vietą, pažeisdamas PVM įstatymo nuostatas. Be to, jis priėmė sprendimą dėl bylos esmės ir nustatė P. mokestines prievoles PVM srityje.

10 2014 m. spalio 2 d. sprendimu B. mokesčių rūmų viršininkas, kaip ir Balstogės mokesčių inspekcijos viršininkas, patvirtino, kad P. nepirko ir netiekė degalų Lenkijos teritorijoje. Jo teigimu, Lenkijos degalinės tiesiogiai tiekdavo degalus Lietuvos transporto bendrovėms, o šios, pasinaudodamos iš P. įsigytomis degalų kortelėmis, pasipildydavo degalų šiose degalinėse be jokių degalų kiekio ir rūšies pasirinkimo apribojimų. Taigi P. faktiškai finansavo Lietuvos transporto bendrovių vykdomą degalų pirkimą šiose degalinėse, panaudojant degalų korteles. Ši veikla yra finansinė pagal Lenkijos PVM įstatymą šiuo mokesčiu neapmokestinama veikla.

11 Be to, kadangi P. išrašytos sąskaitos faktūros neatspindi tikrosios jos veiklos, B. mokesčių rūmų viršininkas taip pat patvirtino, kad ieškovė pagrindinėje byloje negalėjo pasinaudoti teise į pirkimo PVM, sumokėto pagal degalinių išrašytas sąskaitas faktūras, atskaitą. Be to, jis nusprendė, kad vadovaujantis PVM įstatymu pagal P. išrašytas sąskaitas faktūras reikėjo sumokėti jose nurodytą PVM.

12 P. apskundė B. mokesčių rūmų viršininko sprendimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Balstogės vaivadijos administracinis teismas, Lenkija); šis 2015 m. balandžio 7 d. sprendimu panaikino šį sprendimą.

13 B. mokesčių rūmų viršininkas apskundė šį sprendimą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija).

14 2017 m. vasario 17 d. sprendimu šis teismas, pirma, panaikino 2015 m. balandžio 7 d. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Balstogės vaivadijos administracinis teismas) sprendimą, nes tas teismas, remdamasis jam pateikta bylos medžiaga, turėjo įvertinti, ar mokesčių institucijos pagrįstai nusprendė, kad dėl P. išrašytų sąskaitų faktūrų Lenkijai kilo mokestinių pajamų praradimo rizika, ir, antra, grąžino tam teismui bylą nagrinėti iš naujo.

15 2017 m. liepos 19 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (*Balstogės vaivadijos administracinis teismas*) atmetė P. skundą, nes egzistavo valstybės mokestinių pajamų praradimo rizika.

16 P. šį sprendimą apeliacine tvarka apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Remdamasis 2003 m. vasario 6 d. Sprendimu *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) ir 2019 m. gegužės 15 d. Sprendimu *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), tas teismas pažymi, kad faktiškai P. finansavo jos klientų iš Lietuvos degalinėse įsigyjamus degalus (naudojant degalų korteles), taigi ji Lietuvoje įsteigtiems ūkio subjektams teikė Lenkijoje PVM neapmokestinamas finansines paslaugas.

17 Vis dėlto, pasak to teismo, nėra įrodyta, kad P. ir jo kontrahentų veiksmai turi sukčiavimo ar piktnaudžiavimo požymių. Kaip tik dėl Lenkijos mokesčių institucijų praktikos P. atlikti sandoriai buvo laikomi grandininiais, kurių tikslas – tiekti degalus transporto bendrovėms. Pagal šią praktiką pripažįstama, kad kiekvienas degalų tiekimo grandinėje dalyvaujantis ūkio subjektas tiekė prekes (t. y. degalus) atlygintinai, nors fiziškai prekės buvo patiektos tik vieną kartą.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, remiantis šia praktika, P. galėjo būti laikomas grandinės dalyviu, t. y. degalų pirkėju iš degalinių, siekiant juos perparduoti Lietuvos transporto bendrovėms. Šios iš P. gaudavo sąskaitas faktūras su nurodytu PVM už šiuos degalus ir galėjo kreiptis dėl šio mokesčio grąžinimo Lenkijoje.

19 Be to, tas teismas pažymi, kad tiek, kiek pagrindinė byla susijusi su P. pateiktomis PVM deklaracijomis už laikotarpius, kuriais Lenkijos mokesčių institucijos laikėsi atitinkamos nacionalinės praktikos, P. galėjo pagrįstai remtis šių institucijų aiškinant mokesčių teisės aktus pateiktu PVM įstatymo nuostatų aiškinimu.

20 Minėtas teismas pažymi, kad, nors P. veikė sąžiningai, 2011 m. ji vis dėlto pateikė Lietuvos transporto bendrovėms reikalavimų neatitinkančias sąskaitas faktūras su nurodytu PVM, todėl PVM įstatymo 108 straipsnio 1 dalies, kuria įgyvendinamas Direktyvos 2006/112 203 straipsnis, taikymo sąlygos yra formaliai įvykdytos.

21 Vis dėlto jis primena, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, siekiant užtikrinti PVM neutralumą, sąžiningai veikęs sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo turi turėti galimybę patikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį pagal atitinkamos valstybės narės nustatytą procedūrą. Kadangi tuo metu, kai dėl suinteresuotojo asmens buvo pradėta mokestinė procedūra, Lenkijos teisė tokios procedūros nenumatė, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad P. negalėjo patikslinti Lietuvos transporto bendrovėms skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodyto mokesčio.

22 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jei degalinių, P. ir Lietuvos transporto bendrovių tarpusavio sandoriai būtų buvę teisingai apmokestinti PVM, šios transporto bendrovės būtų gavusios ne P. išrašytas sąskaitas faktūras su klaidingai nurodytu PVM, o degalinių išrašytas sąskaitas faktūras už joms patiektą kurą su nurodyta PVM suma, panašia į P. išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM sumą.

23 Taigi, to teismo teigimu, į bylą įstojusių šalių pateikta teisinga šių sandorių deklaracija Lietuvos transporto bendrovėms taip pat leido kreiptis dėl degalinių išrašytose sąskaitose faktūrose nurodyto PVM grąžinimo, o tai įrodo, jog P., išrašiusi sąskaitas faktūras su klaidingai nurodytu PVM, nesukėlė valstybės mokestinių pajamų praradimo grėsmės. Vis dėlto tas teismas pabrėžia, kad PVM 108 straipsnio taikymas P. išrašytoms sąskaitoms faktūroms, nors degalinių vykdomas kuro tiekimas taip pat turi būti apmokestinamas PVM, lemia dvigubą to paties sandorio apmokestinimą PVM.

24 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 2006/112] 203 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, sąžiningai veikiančio apmokestinamojo asmens išrašytoms sąskaitoms faktūroms su klaidingai nurodytu PVM taikyti tokią nacionalinės teisės nuostatą, kaip [PVM įstatymo] 108 straipsnio 1 dalis, jeigu:

– apmokestinamojo asmens veiksmai neturėjo mokesčių sukčiavimo požymių, o juos lėmė klaidingas sandorio šalių teisės normų aiškinimas, pagrįstas mokesčių institucijų taikomu nuostatų aiškinimu ir vykdant sandorį šiuo klausimu paplitusia praktika, pagal kurią daroma klaidinga prielaida, kad sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo tiekia prekes, nors jis faktiškai teikia PVM neapmokestinamą finansinio tarpininkavimo paslaugą, ir

– sąskaitos faktūros su klaidingai nurodytu PVM gavėjas turi teisę kreiptis dėl PVM grąžinimo, kai faktiškai prekes jam tiekiantis apmokestinamasis asmuo tinkamai išrašo sąskaitas faktūras už sandorį?“

Dėl prejudicinio klausimo

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 203 straipsnis ir PVM proporcingumo bei neutralumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias sąžiningas apmokestinamasis asmuo negali patikslinti sąskaitų faktūrų su klaidingai nurodytu PVM pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą, net jei šių sąskaitų faktūrų gavėjas būtų turėjęs teisę kreiptis dėl šio mokesčio grąžinimo, jei šiose sąskaitose faktūrose nurodyti sandoriai būtų buvę tinkamai deklaruoti.

26 Direktyvos 2006/112 203 straipsnyje numatyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs jį sąskaitoje faktūroje. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM turi sumokėti šią sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, net jei realus apmokestinamasis sandoris neįvyko (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 26 punktas).

27 Teisingumo Teismas nusprendė, kad šia nuostata siekiama pašalinti mokestinių pajamų praradimo grėsmę, galinčią kilti dėl šioje direktyvoje įtvirtintos teisės į atskaitą (2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 24 punktas).

28 Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad, nors valstybės narės gali imtis priemonių tam, kad užtikrintų teisingą PVM surinkimą ir užkirstų kelią sukčiavimui, šios priemonės neturi viršyti to, kas būtina tikslams, dėl kurių jos priimtos, pasiekti, todėl jų naudojimas negali kelti grėsmės PVM neutralumui – pagrindiniam Sąjungos teisės aktuose numatytos bendros PVM sistemos principui (2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ir 29 punktai, taip pat juose nurodyta jurisprudencija).

29 PVM neutralumo principu siekiama visiškai atleisti ekonominę veiklą vykdantį apmokestinamąjį asmenį nuo PVM naštos. Šia sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Dėl klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM grąžinimo Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Direktyvoje 2006/112 nėra jokių nuostatų, susijusių su sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens prievole patikslinti pateiktoje sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM, ir kad šiomis aplinkybėmis iš esmės valstybės narės turi pačios nustatyti pateiktoje sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM tikslinimo sąlygas (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Siekdamos užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo savo sąžiningumą (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Šis sprendimas, be kita ko, taikytinas tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo sąžiningai išrašė sąskaitas faktūras su klaidingai nurodytu PVM, nes, remiantis Lenkijos mokesčių institucijų praktika, manė, kad degalų kortelių suteikimas ūkio subjektams, kad šie galėtų įsigyti degalų degalinėse, yra ne finansinė PVM Lenkijoje neapmokestinama paslauga, bet šiuo mokesčiu apmokestinamas prekių tiekimas šioje valstybėje narėje.

33 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, nors Lenkijos teisėje yra iš esmės numatyta procedūra, pagal kurią sąžiningas apmokestinamasis asmuo gali patikslinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą PVM, ji nėra taikoma, jei pradedamas suinteresuotojo asmens mokestinis patikrinimas.

34 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad atsisakymas suteikti galimybę patikslinti transporto bendrovėms skirtas degalų sąskaitas faktūras su klaidingai nurodytu PVM (nors degalinių šioms transporto bendrovėms tiekiami degalai taip pat yra apmokestinami PVM) reikštų, kad ieškovei pagrindinėje byloje nustatyta mokesčių našta pažeidžia PVM neutralumo principą.

35 Šiomis aplinkybėmis į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 203 straipsnis ir PVM proporcingumo bei neutralumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos sąžiningas apmokestinamasis asmuo negali patikslinti sąskaitų faktūrų su klaidingai nurodytu PVM pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą, net jei šių sąskaitų faktūrų gavėjas būtų turėjęs teisę kreiptis dėl šio mokesčio grąžinimo, jei minėtose sąskaitose faktūrose nurodyti sandoriai būtų buvę tinkamai deklaruoti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

36 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsnis ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) proporcingumo bei neutralumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos sąžiningas apmokestinamasis asmuo negali patikslinti sąskaitų faktūrų su klaidingai nurodytu PVM pradėjus mokestinio patikrinimo procedūrą, net jei šių sąskaitų

faktūrų gavėjas būtų turėjęs teisę kreiptis dėl šio mokesčio grąžinimo, jei minėtose sąskaitose faktūrose nurodyti sandoriai būtų buvę tinkamai deklaruoti.

Parašai.