

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2013. gada 31. janv?r? (*)

Nodok?i – PVN – Direkt?va 2006/112/EK – Nodok?u neitralit?tes princips – Priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas – Atteikums – 203. pants – PVN nor?de r??in? – Iekas?jam?ba – Ar nodokli apliekama dar?juma esam?ba – Identisks v?rt?jums attiec?b? uz r??ina izsniedz?ju un t? sa??m?ju – Nepieciešam?ba

Lieta C-642/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulg?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 2. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 15. decembr?, tiesved?b?

Stroy trans EOOD

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], kas pilda treš?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši K. L?nartss [*K. Lenaerts*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], J. Malenovskis [*J. Malenovskij*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

?ener?ladvok?ts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite v?rd? – S. Zlateva, p?rst?ve,*

– Bulg?rijas vald?bas v?rd? – *T. Ivanov un D. Drambozova, p?rst?vji,*

– Eiropas Komisijas v?rd? – *L. Lozano Palacios un D. Roussanov, p?rst?vji,*

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1.

lpp.).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Stroy trans EOOD* (turpmāk tekstā – “*Stroy trans*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts iekšlietu dienesta Centrālās administrācijas Varnas pilsētas direkcijas “Pārskatīšanas un izpildes pārvalde” direktors) par minētā direktora atteikumu atzīt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanas tiesības tādā, ka darījumi, par kuriem samaksāts priekšnodoklis, neesot pierādīti.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir noteikts, ka PVN uzliek preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tirdzniecības.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 62. pantu:

“Šajā pantā:

1) “nodokļa iekasgājums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kātu iekasgāms;

2) “nodokļa iekasgājuma” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.”

5 Minētās direktīvas 63. pantā ir paredzēts, ka PVN iekasgājums iestājas un nodoklis kāst iekasgāms tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

6 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitīmais nodoklis kāst iekasgāms”.

7 Šīs direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.”

8 Minētās direktīvas 178. pantā ir noteikts:

“Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

9 Direktīvas 2006/112 XI sadaļā, kuras nosaukums ir “Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātāji” 1. nodaļas, kuras nosaukums ir “Maksāšanas

pienākums", 1. iedaļā, kuras nosaukums ir "Personas, kas atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm", ir 203. pants, kurā ir noteikts:

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

Bulgārijas tiesības

10 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV* [Darzhaven vestnik, *Bulgārijas Republikas Oficiālais Vēstnesis*] Nr. 63, 04.08.2006.) redakcijā, kas piemērojama pamatlīmeņa (turpmāk tekstā – "ZDDS"), 70. panta 5. punktu "nevar tikt pieprasītas tādā PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanas tiesības, ja tas rēķinā ir norādīts nepamatoti".

11 ZDDS 82. panta 1. punkts ir noteikts, ka "nodokli maksā reģistrēts nodokļa maksātājs šā likuma izpratnē, kurš veic ar nodokli apliekamu preču piegādi vai sniedz pakalpojumu [...]".

12 Saskaņā ar ZDDS 85. pantu PVN maksā ikviena persona, kura šo nodokli norāda rēķinā.

13 ZDDS 113. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

"(1) Ikvienai personai, kura ir nodokļa maksātājs un kura veic darījumus, par precī, kuru tās piegādā, vai par pakalpojumu, ko tā sniedz, vai, saņemot avansa maksājumu, ir jāizraksta šim darījumam atbilstošs rēķins [...].

(2) Rēķins ir jāizraksta vismaz divos eksemplāros – preces piegādātājam vai pakalpojuma sniedzājam un preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam."

14 Atbilstoši ZDDS 115. panta 1. punktam par darījumu uzliktā nodokļa aprēķinā bāzes mainīšanās gadījumā vai darījuma, par kuru ir ticis izrakstīts rēķins, atcelšanas gadījumā preces piegādātāja vai pakalpojuma sniedzēja pienākums ir sniegt paziņojumu attiecībā uz rēķinu.

15 ZDDS 116. pants ir noteikts:

"(1) Korekcijas un papildinājumi rēķinos un paziņojumos nav pieļaujami. Nepareizi sagatavoti vai laboti dokumenti ir jāanulē un ir jāizraksta jauni dokumenti.

[..]

(3) Par nepareizi sagatavotiem dokumentiem uzskatāmi arī tādā rēķinā un paziņojumā attiecībā uz tiem, kuros ir bijis norādīts nodoklis, lai gan tas nav bijis jānorāda.

(4) Ja nepareizi sagatavoti vai laboti dokumenti ir norādīti preces piegādātāja vai pakalpojuma sniedzēja vai preces pircēja vai pakalpojuma saņēmēja uzskaites dokumentos, tad par to anulēšanu ir jāsagatavo protokols, kurš turklāt ir jāizsniedz katrai darījuma pusei un kurā ir ietverta šāda informācija:

1. anulēšanas pamats;
2. anulētā dokumenta numurs un datums;
3. jaunā dokumenta numurs un datums;
4. to personu paraksti, kuras ir izsniegušas protokolu katrai no pusēm.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 *Stroy trans* bija reģistrēta saskaņā ar *ZDDS*, un tās darbība bija galvenokārt preču autopārvadājumi, kā arī mehānizēto pakalpojumu sniegšana, izmantojot speciālos iekārtas. 2009. gadā šī sabiedrība ir atskaitījusi PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, kurš radies no vairākiem rēķiniem par degvielas piegādi, kurus bija izrakstījušas attiecīgi *Hadzhi 98 EOOD* un *Dieseltrans 73 EOOD* (turpmāk tekstā – “*Dieseltrans-73*”).

17 Nodokļu iestāde veica pārbaudes šājos abos sabiedrībās, kā arī to piegādātāju sabiedrībās. Šo pārbažu laikā tika uzraudzīti vairāki pieprasītie dokumenti.

18 Minēto pārbažu rezultātā nodokļu iestāde uzskatīja, ka ar uzraudzītajiem dokumentiem neesot iespējams izsekot degvielas piegādes maršrutam un ka attiecīgajos rēķinos norādīto preču piegāde faktiski neesot notikusi, tādēļ neesot izpildīti vajadzīgie nosacījumi par PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanas tiesībām. Nodokļu iestāde *Stroy trans* nosūtīja lēmumu par koriģēto nodokli, ar kuru tika atteikta PVN atskaitīšana kopā BGN 42 759,22 apmērā un noteikta kavējuma nauda (turpmāk tekstā – “apstrādātais lēmums par nodokļa korekciju”).

19 Pēc tam, kad *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* ar 2011. gada 28. februāra lēmumu bija apstiprinājis šo apstrādāto lēmumu par nodokļa korekciju, *Stroy trans* iesniedza sādžbu *Administrativen sad Varna*, uzsverot, ka lietotāji, kas ir bijuši par faktiskām preču piegādēm, tādēļ neesot pamata atteikumam attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

20 Pamatlietas izskatīšanas laikā tika pieņemti pieprasītie grāmatvedības atzinuma secinājumi, saskaņā ar kuriem attiecībā uz *Dieseltrans-73* grāmatvedības datiem katrā pirkuma izdarīšanas laikā pārdotie degvielas krājumi tik tiešām bija pieejami.

21 Turklāt *Stroy trans* ir iesniegusi nodokļu revīzijas protokolu attiecībā uz tās piegādātāju *Dieseltrans-73* un šai sabiedrībai adresēto lēmumu par nodokļa korekciju, kas tika izdoti pirms apstrādātā lēmuma par nodokļa korekciju. Saskaņā ar iesniegtajiem dokumentiem PVN priekšnodokļa, kas radies, no *Dieseltrans-73* iegādājoties degvielu, atskaitīšanas tiesības ir tikušas tai liegtas daļēji tādēļ, ka attiecīgā pārdevēja neesot iesnieguši pierādījumus, tādēļ bija iespējams secināt, ka piegāde *Dieseltrans-73* nav notikusi, un daļēji tādēļ, ka par pirkumiem izrakstīto rēķinu oriģināli neesot tikuši iesniegti. Savukārt attiecībā uz rēķinu iekārtu PVN, ko *Dieseltrans-73* bija deklarējusi par degvielas pārdošanu, tika uzskatīts, ka “nodokļu revīzijas netika konstatēts iemesls, lai koriģētu nodokļu aprēķinu bāzi par veiktajām piegādēm un rēķinu norādīto pievienotās vērtības nodokli.”

22 *Stroy trans* apgalvo, ka minēto piegāžu esamība, lai pamatotu tās samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir pierādīta ar minēto lēmumu par nodokļa korekciju, kurš bija adresēts tās piegādātājam *Dieseltrans-73*, jo nodokļu iestāde šajā lēmumā neesot koriģējusi minētā piegādātāja deklarēto PVN.

23 Iesniedzējtiesas skatījumā *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) judikatūra attiecībā uz piegādes veikšanas fakta pierādīšanu, izmantojot tādā nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot savas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, piegādātājam adresētu lēmumu par nodokļa korekciju, ir nevienveidīga. Daļa šīs tiesas palātu uzskata, ka šāds lēmums ir tikai viens no daudziem pierādījumiem un vieniņģi ar to faktiskā preču piegāde nevar tikt pierādīta. Citi palātu skatījumā fakts, ka šāds lēmums nav ietvertas nekādas

piegādātāja izrakstā? tajā? rādītā? norādītā? PVN korekcijas, liecina, ka nodokļu dienesti paši ir izdevuši oficiālu dokumentu, kas apliecina, ka darījums faktiski ir veikts un ka atbilstošais PVN rādītā? ir norādīts pareizi.

24 Iesniedzējtiesa norāda, ka tās ZDDS 85. pantu, ar kuru ir transponēts Direktīvas 2006/112/2003. pants, interpretējot, ka ar to ir jāpašā? noteikta rādītā? norādītā? PVN iekasājāmā?ba, proti, neatkarīgi no tā, vai šā? rādītā? izrakstā?šanai un PVN norādā?šanai ir vai nav pamats. Turklāt tā? uzskata – tā? k? valsts tiesību normās ir paredzēts, ka izrakstā?to rādītā?inu koriģā?šanu un anulā?šanu veic to izsniedzējs, koriģā?šanas iespēju neparedzot nodokļu iestā?dei, rādītā? norādītā? PVN ir jāmaksā? pats par sevi un revīzijas iestā?de nevar to koriģēt.

25 Šā?dos apstākļos *Administrativen sad Varna* nolūma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šā?dus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas [2006/112] 203. pants ir jāinterpretējot, ka PVN, kuru persona ir norādījusi rādītā?, ir jāmaksā? neatkarīgi no tā, vai pastāv iemesli [pamats] tā? norādā?šanai (piegādes vai pakalpojuma, vai maksājuma neesamā?ba), un tā?dējā?di, ka struktūras, kurām ir uzticēta ZDDS piemērošana, pamatojoties uz valsts tiesību normām, saskaņā? ar kurām rādītā?inu var koriģēt tikai tā? izsniedzējs, nav tiesīgas koriģēt [PVN], kuru persona ir norādījusi?

2) Vai ar administratīvo un tiesu praksi tiek pārķēpti nodokļu neitralitātes, samērīguma un tiesiskās pā?vā?bas principi, saskaņā? ar kuriem darījuma pusei (rādītā?ina saņēmā?jam) ar lūmumu par nodokļa korekciju tiek liegtas priekšnodokļa atskaitā?šanas tiesības, tajā? pašā? laikā otrai darījuma pusei (rādītā?ina izsniedzā?jam) – atkal ar lūmumu par nodokļa korekciju – norādītā? PVN] netiek koriģēts, konkrēti, šā?dos gadījumos:

- rādītā?ina izsniedzējs tā? sabiedrībā? veiktās nodokļu revīzijas laikā nav iesniedzis nevienu dokumentu;
- rādītā?ina izsniedzējs nodokļu revīzijas laikā ir iesniedzis dokumentus, tomēr tā? piegādātā?ji nav snieguši pierādā?jumus vai uz iesniegto pierādā?jumu pamata nav bijis iespējams konstatēt, ka faktiski preces ir tikušas piegādā?tas vai pakalpojumi ir tikuši sniegti;
- rādītā?ina izsniedzēja nodokļu revīzijas laikā apstrādātās piegādes secīgi nav tikušas pārbaudā?tas?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

26 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa bē?tā?b? jautā?, vai Direktīvas 2006/112/2003. pants ir jāinterpretējot, ka PVN, kuru persona ir norādījusi rādītā?, tai ir jāmaksā? neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esamā?bas un vai tas var tikt atskaitīts tā?dā? vien, ka nodokļu iestā?de lūmumu par nodokļa korekciju, kurš adresēts šā? rādītā?ina izsniedzā?jam, nav koriģējusi tā? deklarā?to PVN un ka šā? iestā?de minā?to rādītā?inu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam.

27 Vispirms ir jāatgā?dina, ka nodokļu iestā?des uzmanā?bas lokā? ir galvenokā?rt rādītā?ina izsniedzēja nodokļa parā?da esamā?ba, tomēr minā?tais jautājums tiek uzdots tiesvedībā? starp šā? iestā?di un apstrādā?to rādītā?inu saņēmā?ju. Šā? tiesvedībā? ir par rādītā?inu saņēmā?ja tiesā?bā?m atskaitīt rādītā?inos norādā?to PVN, kas tam liegtas tā?pēc, ka šie rādītā?ini neesot bijuši atbilstoši faktiskajiem ar nodokli apliekamajiem darājumiem, bet nodokļa maksātā?js to apstrādā?.

28 Minā?tajā? tiesvedībā?, kurā? apstrādā?to rādītā?inu izsniedzējs nav lietas dalā?bnieks, vai a

pienākumiem attiecībā ar nodokļu iestādi ir viengabīgi netieša nozīme, proti, šim izsniedzājam adresētais lūgums par nodokļa korekciju ir ticis iesniegts kā pierādījums par faktisku ar nodokli apliekamu darījumu esamību.

29 Jautājums par noteikumu, kas bija spēkā pirms Direktīvas 2006/112 203. panta, respektīvi, 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.), Tiesa ir nospriedusi, ka saskaņā ar šo noteikumu jebkurai personai, kas PVN norāda rēķinā vai citā dokumentā, kurš kalpo par rēķinu, ir jāmaksā šis nodoklis. It īpaši šīm personām rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā neatkarīgi no jebkāda pienākuma maksāt to par darbību, kuras ir apliekamas ar PVN (skat. 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-566/07 *Stadeco*, Krājums, I-5295. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Tiešām, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. un 63. pantu rēķinā iekārtā PVN atskaitēšanas tiesības parasti ir atkarīgas no darījuma, kas apliekams ar nodokli, faktiskas veikšanas (skat. 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-536/03 *António Jorge*, Krājums, I-4463. lpp., 24. un 25. punkts), un šo tiesību izmantošana neattiecas uz tūdu PVN, kas atbilstoši šīs direktīvas 203. pantam ir maksājams vien tūdā, ka tas ir norādīts rēķinā (skat. it īpaši 1989. gada 13. decembra spriedumu lietā C-342/87 *Genius, Recueil*, 4227. lpp., 13. un 19. punkts, kā arī 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Krājums, I-2425. lpp., 23. punkts).

31 Tomēr nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējums būtībā nav pilnībā novērsts, kamēr tūda rēķinā saņemtais, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, joprojām var to izmantot, lai īstenotu savas atskaitēšanas tiesības saskaņā ar Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 29. punkts).

32 Šādos apstākļos šīs direktīvas 203. pantā paredzētā pienākuma mērķis ir novērsts nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu, ko var izraisīt minētās direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās atskaitēšanas tiesības (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 28. punkts).

33 Ēmot vērā šo mērķi, minēto pienākumu ierobežo iespēja, kas dalībvalstīm ir jāparedz savā iekšējā tiesību sistēmā, proti, koriģēt ikvienu rēķinā nepamatoti iekārtu nodokli, ja rēķinā izsniedzājs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnībā novēršis nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Genius*, 18. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth un Strobel, Recueil*, I-6973. lpp., 56.–61. un 63. punkts, kā arī 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou u.c., Recueil*, I-13295. lpp., 50. punkts).

34 Ēmot vērā, no vienas puses, minēto iespēju izdarīt korekciju un, no otras puses, apdraudējumu, ka rēķinā, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, tiek izmantots atskaitēšanas tiesību izmantošanas mērķim, Direktīvas 2006/112 203. pantā paredzētais pienākums nav jāuzskata par tūdu, kas veicamajam maksājumiem piešķir sankcijas raksturu.

35 Turklāt no iepriekš minētā izriet, ka, ja vien rēķinā izsniedzājs neatsaucas uz kādu no šā sprieduma 33. punktā minētajiem gadījumiem, kad ir atļauta rēķinā nepamatoti iekārtā PVN korekcija, nodokļu iestādes pienākums nav šā rēķinā izsniedzāja nodokļu revīzijas laikā pārbaudīt, vai rēķinā iekārtātais un deklarētais PVN atbilst ar nodokli apliekamiem darījumiem, ko šis rēķinā izsniedzājs faktiski ir veicis.

36 T? k? š?da p?rbaud?šanas pien?kuma nav, vien?gi no apst?k?a, ka nodok?u iest?de nav kori??jusi r??ina izsniedz?ja deklar?to PVN, nevar tikt secin?ts, ka š? iest?de ir atzinusi, ka min?t?s personas izsniegtie r??ini atbilst faktiskiem ar nodokli apliekamiem dar?jumiem.

37 Tom?r Savien?bas ties?b?s nav izsl?gts, ka kompetent? iest?de veic nodok?a maks?t?ja r??inos iek?auto dar?jumu esam?bas p?rbaudi un ka t? attiec?g? gad?jum? kori?? nodok?a par?du, kas izriet no nodok?a maks?t?ja iesniegtaj?m deklar?cij?m. Š?das p?rbaudes rezult?ts, t?pat k? r??in? iek?aut? PVN deklar?cija un samaksa, ko veic r??ina izsniedz?js, ir elements, kas valsts tiesai ir j??em v?r?, v?rt?jot t?da ar nodokli apliekama dar?juma esam?bu, kas konkr?t? gad?jum? r??ina sa??m?jam rada atskait?šanas ties?bas.

38 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 203. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka

– PVN, kuru persona ir nor?d?jusi r??in?, tai ir j?maks? neatkar?gi no faktiska ar nodokli apliekama dar?juma esam?bas;

– vien?gi no apst?k?a, ka nodok?u iest?de š? r??ina izsniedz?jam adres?t? l?mum? par nodok?u korekciju nav kori??jusi t? deklar?to PVN, nevar tikt secin?ts, ka š? iest?de min?to r??inu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam dar?jumam.

Par otro prejudici?lo jaut?jumu

39 Ar otro prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai nodok?u neitralit?tes, sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun?, ka r??ina sa??m?jam PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas var tikt liegtas, kaut gan š? r??ina izsniedz?jam adres?taj? l?mum? par nodok?a korekciju š? r??ina izsniedz?ja deklar?tais PVN nav ticis kori??ts.

40 T?d?j?di jaut?jums tiek uzdots, lai noskaidrotu, vai Savien?bas ties?b?s ir noteikts, ka preces pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas faktiska esam?ba ir j?v?rt? identiski attiec?b? uz r??ina izsniedz?ju un š? r??ina sa??m?ju.

41 Attiec?b? uz r??in? nepamatoti iek?autu PVN, ja nav noticis ar nodokli apliekams dar?jums, no Direkt?vas 2006/112 izriet, ka attieksmei pret ab?m dar?juma pus?m nav oblig?ti j?b?t identiskai, ja r??ina izsniedz?js nav kori??jis šo r??inu, k? izriet no š? sprieduma 29.–30. punkta.

42 Proti, no vienas puses, saska?? ar Direkt?vas 2006/112 203. pantu r??ina izsniedz?jam ir j?maks? šaj? r??in? nor?d?tais PVN, pat ja ar nodokli apliekama dar?juma nav. No otras puses, saska?? ar š?s direkt?vas 63. un 167. pantu r??ina sa??m?ja atskait?šanas ties?bu izmantošana attiecas vien?gi uz nodok?iem, kuri atbilst ar PVN apliekamam dar?jumam.

43 Š?d? situ?cij? nodok?u neitralit?tes principa iev?rošanu nodrošina iesp?ja, kas dal?bvalst?m ir j?paredz un kas ir min?ta š? sprieduma 33. punkt?, proti, kori??t ikvienu r??in? nepamatoti iek?autu nodokli, ja r??ina izsniedz?js pier?da savu labtic?bu vai ja tas savlaic?gi ir piln?b? nov?rsis nodok?u ie??mumu zuduma apdraud?jumu.

44 No t? izriet, ka nodok?u neitralit?tes principam nav pretrun? atteikums r??ina sa??m?jam atskait?t ar PVN priekšnodokli apliekama dar?juma neesam?bas d??, kaut gan š? r??ina izsniedz?jam adres?taj? l?mum? par nodok?a korekciju š? r??ina izsniedz?ja deklar?tais PVN nav ticis kori??ts.

45 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka nodok?u iest?de pamatliet? ir secin?jusi, ka ar nodokli

apliekams darījums nav noticis, it paši t?p?c, ka šis pieg?d?t?js vai pieg?d?t?ji nodok?u rev?zijas laik? nav iesnieguši visus pras?tos dokumentus. T? k? pras?t?ja ir apstr?d?jusi šo secin?jumu, iesniedz?jtiesai saska?? ar valsts ties?bu norm?m par pier?d?jumiem ir j?veic visu pamatlietas elementu un faktisko apst?k?u visp?r?js nov?rt?jums (skat. p?c analo?ijas 2012. gada 6. septembra spriedumu liet? C-273/11 *Mecsek-Gabona*, 53. punkts, un 2012. gada 6. decembra spriedumu liet? C-285/11 *Bonik*, 32. punkts).

46 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, patieš?m, c??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamo ?aunpr?t?go r?c?bu ir Direkt?v? 2006/112 atz?ts un veicin?ts m?r?is un personas nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m (skat. it paši 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C-255/02 *Halifax* u.c., Kr?jums, I-1609. lpp., 68. un 71. punkts; 2012. gada 21. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 41. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Bonik*, 35. un 36. punkts).

47 T?d?j?di valsts iest?d?m un ties?m ir j?liedz izmantot ties?bas uz atskait?šanu, ja ir pier?d?ts, ?emot v?r? objekt?vus pier?d?jumus, ka atsaukšan?s uz š?m ties?b?m ir bijusi kr?pnieciska vai ?aunpr?t?ga (šaj? zi?? skat. 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Kr?jums, I-6161. lpp., 55. punkts, iepriekš min?tos spriedumus apvienotaj?s liet?s *Mahagében* un *Dávid*, 42. punkts, k? ar? liet? *Bonik*, 37. punkts).

48 Tom?r saska?? ar past?v?go judikat?ru ar Direkt?v? 2006/112 paredz?to priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu sist?mu nav sader?gi, ja ar šo ties?bu atteikumu tiek sod?ts nodok?a maks?t?js, kurš nezina vai nevar?ja zin?t, ka pieg?d?t?js attiec?go dar?jumu bija iecer?jis k? kr?pšanu vai ka cits dar?jums, kas ietilpst pieg?des ??d? pirms vai p?c nodok?a maks?t?ja veikt? dar?juma, ir saist?ts ar PVN izkr?pšanu (skat. it paši 2006. gada 12. janv?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Kr?jums, I-483. lpp., 52. un 55. punkts; iepriekš min?tos spriedumus apvienotaj?s liet?s *Kittel* un *Recolta Recycling*, 45., 46. un 60. punkts; apvienotaj?s liet?s *Mahagében* un *Dávid*, 47. punkts, k? ar? liet? *Bonik*, 41. punkts).

49 Turkl?t Tiesa sprieduma apvienotaj?s liet?s *Mahagében* un *Dávid* 61.–65. punkt? ir nospriedusi, ka nodok?u iest?de nevar visp?r?gi pras?t nodok?a maks?t?jam, kurš v?las izmantot PVN atskait?šanas ties?bas, pirmk?rt, p?rbaud?t, vai ar prec?m vai pakalpojumiem, saist?b? ar kuriem tiek l?gts izmantot š?s ties?bas, saist?t? r??ina izsniedz?js ir nodok?a maks?t?js, vai vi?am ir attiec?g?s preces un vai vi?š sp?j t?s pieg?d?t, un vai vi?š pilda savus PVN deklar?šanas un maks?šanas pien?kumus, lai p?rliecin?tos, ka augšup?jo dar?jumu l?men? nav p?rk?pumu vai kr?pšanas, vai, otrk?rt, pras?t, lai vi?am šaj? zi?? b?tu dokumenti.

50 No t? izriet, ka valsts tiesai, kurai tiek l?gts izlemt, vai k?d? konkr?t? gad?jum? ar nodokli aplicams dar?jums nav noticis, kur? nodok?u iest?de it paši pamatojas uz t?diem r??ina izsniedz?ja vai k?da no t? pieg?d?t?ja izdar?tiem p?rk?pumiem k?, piem?ram, nepiln?b?m gr?matved?b?, ir j?r?p?jas, lai pier?d?jumu v?rt?jums nerad?tu š? sprieduma 48. punkt? min?t?s judikat?ras j?gas zudumu un netieši nerad?tu r??ina sa??m?jam pien?kumu p?rbaud?t savu dar?juma partneri, kas tam princip? nav j?dara.

51 T?d? situ?cij? k? pamatliet?, kad priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu atteikums izriet no Direkt?vas 2006/112 piem?rošanas, kur? ir ?emtas v?r? no š? sprieduma 47.–50. punkta izrietoš?s pras?bas, nepast?v paz?mes, kas ?autu prezum?t, ka š?ds atteikums b?tu pretrun? sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas principiem.

52 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka nodok?u neitralit?tes, sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav

pretrun? tas, ka r??ina sa??m?jam PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas var tikt liegtas faktiskā ar nodokli apliekama dar?juma neesam?bas d??, kaut gan š? r??ina izsniedz?jam adres?taj? l?mum? par nodok?a korekciju š? r??ina izsniedz?ja deklar?tais PVN nav ticis kori??ts. Tom?r, ja, ?emot v?r? kr?pšanu vai p?rk?pumus, ko izdar?jis š? r??ina izsniedz?js vai kas pie?auti ieg?des dar?jum?, ar kuru tiek pamatotas priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas, šis dar?jums tiek uzskat?ts par faktiski nenotikušu, tad, iev?rojot objekt?vus elementus un neprasot r??ina sa??m?jam veikt p?rbaudes, kas nav t? pien?kums, ir j?pier?da, ka š? r??ina sa??m?js zin?ja vai tam b?tu vajadz?jis zin?t, ka min?tais dar?jums ir saist?ts ar PVN kr?pšanu, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par ties?šan?s izdevumiem

53 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesā, un t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 203. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka:**

- **pievienot?s v?rt?bas nodoklis, kuru persona ir nor?d?jusi r??in?, tai ir j?maks? neatkar?gi no faktiskā ar nodokli apliekama dar?juma esam?bas;**
- **vien?gi no apst?k?a, ka nodok?u iest?de š? r??ina izsniedz?jam adres?t? l?mum? par nodok?a korekciju nav kori??jusi t? deklar?to PVN, nevar tikt secin?ts, ka š? iest?de min?to r??inu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam dar?jumam;**

2) **nodok?u neitralit?tes, sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? tas, ka r??ina sa??m?jam PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas var tikt liegtas faktiskā ar nodokli apliekama dar?juma neesam?bas d??, kaut gan š? r??ina izsniedz?jam adres?taj? l?mum? par nodok?a korekciju š? r??ina izsniedz?ja deklar?tais PVN nav ticis kori??ts. Tom?r, ja, ?emot v?r? kr?pšanu vai p?rk?pumus, ko izdar?jis š? r??ina izsniedz?js vai kas pie?auti ieg?des dar?jum?, ar kuru tiek pamatotas priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas, šis dar?jums tiek uzskat?ts par faktiski nenotikušu, tad, iev?rojot objekt?vus elementus un neprasot r??ina sa??m?jam veikt p?rbaudes, kas nav t? pien?kums, ir j?pier?da, ka š? r??ina sa??m?js zin?ja vai tam b?tu vajadz?jis zin?t, ka min?tais dar?jums ir saist?ts ar PVN kr?pšanu, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.