

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-643/11

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?

### **LVK – 56 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:

- LVK – 56 EOOD v?rd? – *P. Bakalova, advokat,*
- *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 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp LVK – 56 EOOD (turpmāk tekstā – “LVK”) un Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlēnie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlēnie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Valsts iekārtu dienesta Centrālās administrācijas Varnas pilsētas direkcijas “Pārvaldības un izpildes pārvalde” direktors) par minētā direktora atteikumu atzīt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitēšanas tiesības spēkā, ka darījumi, par kuriem samaksāts priekšnodoklis, neesot pierādīti.

## Atbilstošās tiesību normas

### Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 preambulas 39. apsvērumu “noteikumi, kas reglamentē nodokļa atskaitēšanu, būtu jānosaka tik tāl, cik tāl tie iespaido faktiski iekasēt summas. Atskaitēm jāda visās dalībvalstīs būtu jāaprēķina vienādi”.

4 Šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir noteikts, ka PVN uzliek preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās.

5 Minētās direktīvas 62. pantā ir noteikts:

“Šajā pantā:

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

2) “nodokļa iekasētāja” 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.”

6 Direktīvas 2006/112 63. pantā ir paredzēts, ka PVN iekasētājam gadījums iestājas un tas kāst iekasētājam tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

7 Šīs direktīvas 73. pantā ir paredzēts, ka “preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām”.

8 Minētās direktīvas 167. panta izpratnē “atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasētājam”.

9 Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā ir paredzēts:

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

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai

pakalpojumu sniegšanu, ko veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.”

10 Šīs direktīvas 178. pantā ir noteikts:

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

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

[..].”

11 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 179. panta pirmajai daļai “nodokļa maksātājs jāsteno atskaitēšanu, no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atēmot kopējo nodokļa summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 178. punkta noteikumiem radušies un ir jāstenojamas atskaitēšanas tiesības”.

12 Direktīvas 2006/112 XI sadaļā, kuras nosaukums ir “Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātāji”, 1. nodaļā, kuras nosaukums ir “Maksēšanas pienākums”, 1. iedaļā, kuras nosaukums ir “Personas, kas atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm”, ietvertajā 203. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā”.

13 Šīs direktīvas XI sadaļas 7. nodaļā, kuras nosaukums ir “Dažādi noteikumi”, ietvertajā 273. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

14 Minētās direktīvas 395. panta 1.–3. punktā ir noteikts:

“1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest pašus pasākumus, lai atkoptos no šīs direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksēšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksēšanas.

Pasākumi, kas paredzēti PVN iekasēšanas procedūras vienkāršošanai, nedrīkst ietekmēt dalībvalsts nodokļu ieņēmumus galapatēriņa stadijā, izņemot gadījumus, kad ietekme ir neliela.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, nosūta pieprasījumu Komisijai un sniedz tai visu vajadzīgo informāciju. Ja Komisija uzskata, ka tās rīcībā nav visa vajadzīgā informācija, tā sazinās ar attiecīgo dalībvalsti divos mēnešos pēc pieprasījuma saņemšanas un norāda, kāda papildu informācija ir nepieciešama.

Tiklīdz Komisijas rīcībā ir visa informācija, ko tā uzskata par vajadzīgu, lai izvērtētu pieprasījumu, tā viena mēneša laikā paziņo par to pieprasījuma iesniedzējai dalībvalstij un pieprasījumu oriģinālvadītājam nosūta pārējā dalībvalstī.

3. Trīs mēnešos pēc 2. punkta otrajā daļā minētās informācijas nosūtīšanas Komisija iesniedz Padomei atbildīgu priekšlikumu vai paziņojumu, kurā ir izklāstīti tās iebildumi, ja tā neatbalsta pieprasīto atkāpi.”

### *Bulgārijas tiesības*

15 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 rādīnā ir norādīts nepamatoti”.

16 Saskaņā ar ZDDS 71. panta 1. punktu persona var izmantot savas tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja attiecībā uz to preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kuru saņēmēja ir šāda persona, tās rādīnā ir dokuments, kas atbilst 114. un 115. panta prasībām un kurā atsevišķā ailā ir norādīts PVN.

17 ZDDS 82. panta 1. punktā ir noteikts, ka “nodokli maksājošais reģistrētais nodokļa maksātājs šā likuma izpratnē, kurš veic ar nodokli apliekamu preču piegādi vai sniedz pakalpojumu”.

18 Saskaņā ar ZDDS 85. pantu PVN maksā ikvienu personu, kura šo nodokli norāda ZDDS 112. pantā minētajā nodokļa dokumentā, proti, nodokļa rādīnā.

19 ZDDS 113. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“(1) Ikvienai personai, kura ir nodokļa maksātājs un kura veic darījumus, par precēm, kuru tās piegādā, vai par pakalpojumu, ko tā sniedz, vai, saņemot avansa maksājumu, ir jāizraksta šim darījumam atbilstošs rādīns, izņemot tos gadījumus, kuros darījums tiek pamatots ar protokolu saskaņā ar 117. pantu.

(2) Rādīns ir jāizraksta vismaz divos eksemplāros – preces piegādātājam vai pakalpojuma sniedzējam un preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam.”

20 Saskaņā ar ZDDS 115. panta 1. punktu par darījumu uzliktā nodokļa aprēķinā būs jāmainīšanās gadījumā vai darījuma, par kuru ir ticis izrakstīts rādīns, atcelšanas gadījumā preces piegādātāja vai pakalpojuma sniedzēja pienākums ir sniegt paziņojumu attiecībā uz rādīnu.

21 ZDDS 116. pantā ir noteikts:

“(1) Korekcijas un papildinājumi rādīnos un paziņojumos nav pieļaujami. Nepareizi sagatavoti vai laboti dokumenti ir jāanulē, un ir jāizraksta jauni dokumenti.

[..]

(3) Par nepareizi sagatavotiem dokumentiem uzskatāmi arī tādā rādīnā 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 jāizstrādā protokols, kas turklāt ir jāizsniedz katrai darījuma pusei un kurā ir ietverta šāda informācija:

1. anulšanas 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**

22 LVK, lauksaimniecības preču ražotāja, 2007. gada septembrā un oktobrā atskaitēja priekšnodokli, kas radies no vairākiem preču piegādes rīcībām, kurus bija izrakstījušas attiecīgi REYA-96 OOD (turpmāk tekstā – “REYA”) un SITI GRUP 76 DZZD (turpmāk tekstā – “SITI GRUP”), kas vairs nav reģistrētas kā PVN maksātājas. Visi šie rīcībini tika samaksāti skaidrā naudā un atspoguļoti LVK grāmatvedības uzskaitē. Netiek arī apstrīdēts, ka attiecīgās piegādes ir reģistrētas minēto piegādātāju pārdošanas virsgrāmatās.

23 Nodokļu iestāde veica pārbaudes abās piegādātāju sabiedrībās. Šo pārbaūžu laikā tā pieprasīja uzrādīt vairākus dokumentus, it īpaši par piegādāto preču izcelsmi, kā arī par piegādes veikšanu. Piegādātāji paredzētajā termiņā neizpildīja šo pieprasījumu.

24 Pēc nodokļu iestādes pieprasījuma sniegt pierādījumus par attiecīgo piegāžu faktisku veikšanu LVK iesniedza pavadzemes, preču svaru apliecinošus dokumentus un kravas specifikācijas, kurās tomēr bija konstatēti pārkāpumi.

25 Nodokļu iestāde secināja, ka nav konstatēts, ka rīcībīnos iekāutās piegādes būtu notikušas, tāpēc PVN attiecīgajos rīcībīnos ir norādēts nepamatoti. Tā LVK nosūtīja 2010. gada 20. decembra lēmumu par nodokļa korekciju, ar kuru liedza tiesības atskaitēt priekšnodokli, kas izriet no šiem rīcībīnām (turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums par nodokļa korekciju”).

26 Pēc tam, kad Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ar 2011. gada 18. februāra lēmumu bija apstiprinājis šo apstrīdēto lēmumu par nodokļa korekciju, LVK par šo lēmumu iesniedza sūdzību Administrativen sad Varna, apgalvojot, ka lietā aplūkotie rīcībīni esot bijuši par faktiskām preču piegādēm, tāpēc neesot pamata atteikumam attiecībā uz priekšnodokļa atskaitēšanas tiesībām.

27 Lietas materiāliem tiesvedībā pamatlietā tika pievienoti divi lēmumi par nodokļa korekciju, kuri bija adresēti attiecīgi REYA un SITI GRUP. Šie lēmumi bija sagatavoti pirms apstrīdētā lēmuma par nodokļa korekciju un attiecīs uz pamatlietā aplūkoto periodu. No minētajiem lēmumiem izriet, ka nodokļu iestāde ir atzinusi, ka neesot pamata koriģēt summu, kurai uzliek nodokli, un rīcībīnos norādēto PVN par REYA un SITI GRUP veiktajām piegādēm.

28 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka tai ir j?izv?rt?, vai priekšnodok?a iekas?jam?bas gad?jums ir pietiekami pier?d?ts, jo nodok?u iest?de priekšnodok?a atskait?šanas ties?bu atteikumu ir pamatojusi ar faktu, ka LVK pieg?d?t?ji nav uzr?d?juši piepras?tos dokumentus un ka LVK k? apstr?d?to pieg?žu sa??m?jas iesniegtajos dokumentos konkr?ta inform?cija nav nor?d?ta vai ir nor?d?ta neprec?zi. Lai veiktu šo v?rt?šanu, min?t? iesniedz?jtiesa, ?emot v?r? Savien?bas ties?bas, v?las zin?t, k?da noz?me ir LVK pieg?d?t?jiem adres?tajiem l?mumiem par nodok?a korekciju un vai no tiem ir iesp?jams secin?t, ka nodok?u iest?de ir atzinusi, ka attiec?gie r??ini ir atbilstoši faktiski notikušiem ar nodokli apliekamiem dar?jumiem.

29 Š?dos apst?k?os *Administrativen sad Varna* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai Direkt?vas 2006/112 203. pants attiecas uz visiem gad?jumiem, kuros PVN r??in? ir nor?d?ts nepareizi, ieskaitot gad?jumus, kuros r??ins ar taj? nor?d?to PVN ir ticis izrakst?ts, bet nodok?a iekas?jam?bas gad?jums nav iest?jies? Ja atbilde uz šo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai Direkt?vas 2006/112 203. un 273. pant? ir ietverta pras?ba dal?bvalst?m skaidri noteikt, ka r??in? nor?d?tais PVN, attiec?b? uz kuru dar?jums nav veikts, ir j?maks?, vai ar? ir pietiekami ar to, ka tiek transpon?ts [min?t?s] direkt?vas visp?r?jais noteikums, saska?? ar kuru PVN maks? ikviena persona, kura to nor?da r??in??

2) Vai Direkt?vas 2006/112 73., 179. un 203. pant?, ?emot v?r? Direkt?vas 2006/112 preambulas 39. apsv?rumu un priekšnodok?a atskait?jumu precizit?tes nodrošin?šanas nol?k?, ir pras?ts, lai gad?jum?, kad r??in? ir ticis nor?d?ts PVN, bet nodok?a iekas?jam?bas gad?jums nav iest?jies, par ie??mumiem atbild?g?s strukt?ras kori??tu summu, kurai uzliek nodokli, un r??in? nor?d?to PVN?

3) Vai Direkt?vas 2006/112 395. pant? paredz?tie ?pašie pas?kumi var izpausties t?das nodok?u prakses gad?jum?, k?da tiek apl?kota pamatliet?, saska?? ar kuru par ie??mumiem atbild?g?s strukt?ras priekšnodok?a atskait?jumu kontroles nol?k? p?rbauda vien?gi veikto priekšnodok?a atskait?šanu un uzskata, ka PVN par veiktajiem dar?jumiem ir oblig?ti maks?jams jau t?d?? vien, ka tas ir ticis nor?d?ts r??in?? Gad?jum?, ja atbilde uz šo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai saska?? ar Direkt?vas 2006/112 203. pantu ir pie?aujams un ja j?, tad k?dos gad?jumos, ka par vienu un to pašu pieg?di PVN vienreiz tiek iekas?ts no preces pieg?d?t?ja, jo nodokli tas ir nor?d?jis r??in?, un otrreiz – no preces pirc?ja vai pakalpojuma sa??m?ja, iev?rojot, ka tam tiek liegtas priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas?

4) Vai ar t?du nodok?u praksi, k?da tiek apl?kota pamatliet?, saska?? ar kuru priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas ar nodokli apliekamas preces pirc?jam vai ar nodokli apliekama pakalpojuma sa??m?jam tiek liegtas t?d??, ka “nav pier?d?jumu par notikušu dar?jumu”, ne?emot v?r? jau apstiprin?tos faktus, ka ir radusies PVN iekas?jam?ba attiec?b? uz preces pieg?d?t?ju vai pakalpojuma sniedz?ju un ka tam ir j?maks? PVN, turkl?t, ka šis l?mums par nodok?u korekciju l?dz ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu rašan?s nov?rt?šanas laikam nebija ticis groz?ts un ka nebija radies vai nebija konstat?ts pamats groz?t to valsts paredz?taj? k?rt?b?, tiek p?rk?pts PVN kumul?cijas aizliegums, un vai š? nodok?u prakse ir pretrun? tiesisk?s noteikt?bas, vienl?dz?gas attieksmes un nodok?u neitralit?tes principiem?

5) Vai saska?? ar Direkt?vas 2006/112 167. pantu un 168. panta a) punktu ir pie?aujams, ka ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu ar nodokli apliekamas preces pirc?jam vai ar nodokli apliekama pakalpojuma sa??m?jam, kurš izpilda visus direkt?vas 178. pant? paredz?tos nosac?jumus, tiek liegtas t?d??, ka ar sp?k? st?jušos l?mumu par nodok?u korekciju, kurš pie?emts attiec?b? uz preces pieg?d?t?ju vai pakalpojumu sniedz?ju, “nenotikuša nodok?a iekas?jam?bas gad?juma” d?? nav kori??ts par šo dar?jumu izrakst?taj? r??in? nor?d?tais PVN

un ka t? iekas?jam?ba ir tikusi atz?ta par radušos un ?emta v?r?, sagatavojot p?rskatus par attiec?go taks?cijas periodu? Vai, atbildot uz šo jaut?jumu, noz?me ir apst?klim, ka preces pieg?d?t?js vai pakalpojuma sniedz?js nodok?u rev?zijas gait? nav iesniedzis nek?dus gr?matved?bas uzskaites dokumentus un ka rezult?ti par šo taks?cijas periodu ir tikuši sagatavoti, vien?gi pamatojoties uz PVN deklar?cij?s un p?rdošanas un pirkšanas virsgr?mat?s iek?autajiem datiem?

6) Atkar?b? no atbildes uz iepriekš min?tajiem jaut?jumiem: vai Direkt?vas 2006/112 167. pants un 168. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pievienot?s v?rt?bas nodok?a neitralit?te t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, prasa, lai nodok?a maks?t?js var?tu atskait?t r??in? par attiec?gajiem dar?jumiem nor?d?to PVN?”

## **Par prejudici?lajiem jaut?jumiem**

### *Par pirmo un otro jaut?jumu*

30 Ar savu pirmo un otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai 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 un vai tas var tikt atskait?ts vien t?d??, 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 un ka š? iest?de min?to r??inu ir atzinusi par atbilstoši faktiskam ar nodokli apliekamam dar?jumam.

31 Vispirms ir j?atg?dina, ka nodok?u iest?des uzman?bas lok? ir r??ina izsniedz?ja nodok?a par?da esam?ba, tom?r min?tie jaut?jumi tiek uzdoti tiesved?b? starp šo iest?di un apstr?d?to r??inu sa??m?ju. Š? tiesved?ba ir par r??inu sa??m?ja ties?b?m atskait?t r??inos nor?d?to PVN, kas tam liegtas t?p?c, ka šie r??ini neesot bijuši atbilstoši faktiskajiem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, bet nodok?a maks?t?js to apstr?d.

32 Min?taj? tiesved?b?, kur? apstr?d?to r??inu izsniedz?js nav lietas dal?bnieks, t? pien?kumiem attiec?b?s ar nodok?u iest?di ir vien?gi netieša noz?me, proti, šim izsniedz?jam adres?tais l?mums par nodok?a korekciju ir ticis iesniegts k? pier?d?jums par faktisku ar nodokli apliekamu dar?jumu faktisku esam?bu.

33 Attiec?b? uz noteikumu, kas bija sp?k? pirms Direkt?vas 2006/112 203. panta, respekt?vi, 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), redakcij?, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.), Tiesa ir nospriedusi, ka saska?? ar šo noteikumu jebkurai personai, kas PVN nor?da r??in? vai cit? dokument?, kurš kalpo par r??inu, ir j?maks? šis nodoklis. It ?paši š?m person?m r??in? nor?d?tais PVN ir j?maks? neatkar?gi no jebk?da pien?kuma maks?t to par darb?b?m, kuras ir apliekamas ar PVN (skat. 2009. gada 18. j?nija spriedumu liet? C-566/07 *Stadeco*, Kr?jums, I-5295. lpp., 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Tieš?m, saska?? ar Direkt?vas 2006/112 167. un 63. pantu priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas parasti ir saist?tas ar faktiski veiktu darb?bu, par kuru j?maks? nodoklis (skat. 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C-536/03 *António Jorge*, Kr?jums, I-4463. lpp., 24. un 25. punkts), un šo ties?bu izmantošana neattiecas uz PVN, kas atbilstoši š?s direkt?vas 203. pantam ir maks?jams vien t?d??, ka tas ir nor?d?ts r??in? (skat. it ?paši 1989. gada 13. decembra spriedumu liet? C-342/87 *Genius, Recueil*, 4227. lpp., 13. un 19. punkts, k? ar? 2007. gada 15. marta spriedumu liet? C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Kr?jums, I-2425. lpp., 23. punkts).

35 Tomēr nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējums būtībā nav pilnībā novērsts, kamēr tādā rīcināšanā saņēmējs, kurš 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).

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

37 Ēmot vērā šo mērķi, minēto pienākumu ierobežo iespēja, kas dalībvalstīm ir jāparedz savā iekšējā tiesību sistēmā, proti, koriģēt ikvienu rīcināšanu nepamatoti iekārtu nodokli, ja rīcināšana izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnībā novērsis 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 apvienotajā lietā *C-78/02 līdz C-80/02 Karageorgou u.c., Recueil*, I-13295. lpp., 50. punkts).

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

39 Turklāt no iepriekš minētā izriet, ka, ja vien rīcināšana izsniedzējs neatsaucas uz kādu no šā sprieduma 37. punktā minētajiem gadījumiem, kad ir atāta rīcināšana nepamatoti iekārtu PVN korekcija, nodokļu iestādes pienākums nav šā rīcināšanu izsniedzēja nodokļu revīzijas laikā pārbaudīt, vai rīcināšana iekārtu PVN deklarācija atbilst ar nodokli apliekamiem darījumiem, ko šis rīcināšanu izsniedzējs faktiski ir veicis.

40 Tā kā šāda pārbaudes pienākuma nav, vienīgi no apstākļa, ka nodokļu iestāde nav koriģējusi rīcināšanu izsniedzēja deklarāto PVN, nevar tikt secināts, ka šā iestāde ir atzinusi, ka minētās personas izsniegtie rīcināšanu atbilst faktiskiem ar nodokli apliekamiem darījumiem.

41 Tomēr Savienības tiesību sistēmā nav izslēgtas, ka kompetentā iestāde veic nodokļa maksājuma rīcināšanu iekārtu darījumu esamības pārbaudi un ka tā attiecīgā gadījumā koriģē nodokļa maksājumu, kas izriet no nodokļa maksājuma iesniegtajām deklarācijām. Šādas pārbaudes rezultāts, tāpat kā rīcināšanu iekārtu PVN deklarācija un samaksa, ko veic rīcināšanu izsniedzējs, ir elementi, kas valsts tiesai ir jāņem vērā, vērējot tādā ar nodokli apliekama darījuma esamību, kas konkrētajā gadījumā rīcināšanu saņēmējam rada atskaitēšanas tiesības.

42 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka

- PVN, kuru persona ir norādījusi rīcināšanu, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esamības;
- vienīgi no apstākļa, ka nodokļu iestāde šā rīcināšanu izsniedzējam adresētā lēmumā par nodokļu korekciju nav koriģējusi tās deklarāto PVN, nevar tikt secināts, ka šā iestāde minēto rīcināšanu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam.

*Par trešo jautājuma pirmo daļu*



43 ?emot v?r? atbildi uz pirmo un otro jaut?jumu, nav j?atbild uz treš? jaut?juma pirmo da?u.

*Par treš? jaut?juma otro da?u un ceturto l?dz sesto jaut?jumu*

44 Ar treš? jaut?juma otro da?u un ceturto l?dz sesto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las zin?t, vai Savien?bas ties?bas ir j?interpret? t?d?j?di, ka Direkt?vas 2006/112 167. pantam un 168. panta a) punktam, k? ar? nodok?u neitralit?tes, tiesisk?s noteikt?bas, vienl?dz?gas attieksmes principiem ir pretrun? tas, ka r??ina sa??m?jam 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.

45 L?dz ar to rodas jaut?jums, vai Savien?bas ties?b?s ir pras?ts, ka faktisk? preces pieg?de vai pakalpojumu sniegšana ir j?v?rt? identiski attiec?b? uz r??ina izsniedz?ju un š? r??ina sa??m?ju.

46 Attiec?b? uz t?da PVN apl?košanu, kas ar nodokli apliekama dar?juma neesam?bas d?? r??in? ir iek?auts nepamatoti, no Direkt?vas 2006/112 izriet, ka attieksmei pret abiem dar?jum? iesaist?tajiem uz??m?jiem nav j?b?t identiskai ar nosac?jumu, ka r??ina izsniedz?js nav kori??jis šo r??inu, k? tas ar? izriet no š? sprieduma 33.–37. punkta.

47 Faktiski, no vienas puses, r??ina izsniedz?jam saska?? ar Direkt?vas 2006/112 203. pantu šaj? r??in? nor?d?tais PVN ir j?maks?, pat neesot ar nodokli apliekamam dar?jumam. No otras puses, saska?? ar š?s direkt?vas 63. un 167. pantu priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas r??ina sa??m?js var izmantot vien?gi attiec?b? uz nodok?iem, kas atbilst ar PVN apliekamam dar?jumam.

48 Š?d? situ?cij? nodok?u neitralit?tes principa iev?rošana tiek nodrošin?ta ar iesp?ju, kas dal?bvalst?m ir j?paredz un kas ir min?ta š? sprieduma 37. pant?, kori??t jebkuru r??in? nepamatoti nor?d?tu nodokli, ja r??ina izsniedz?js pier?da savu labtic?bu vai ja tas savlaic?gi ir piln?gi nov?rsis nodok?u ie??mumu zaud?jumu apdraud?jumu.

49 ?emot v?r? iesniedz?jtiesas l?mum? ierosin?tos jaut?jumus, ir j?preciz?, ka nodok?u iest?des š?du iesp?ju nedr?kst padar?t par neiesp?jamu, sistem?tiski organiz?jot p?rbaudes t?, ka l?mums par nodok?u korekciju vispirms tiek adres?ts r??ina izsniedz?jam un ka vajadz?bas gad?jum? šis l?mums pat st?jas sp?k?, pirms ir veikta r??ina sa??m?ja p?rbaude. T?pat šo iesp?ju nevar izsl?gt vien t?p?c, ka korekcijas laiks r??ina izsniedz?js vairs nav re?istr?ts k? PVN maks?t?js.

50 No t? izriet, ka Direkt?vas 2006/112 167. pantam un 168. panta a) punktam, k? ar? nodok?u neitralit?tes principam nav pretrun? tas, ka r??ina sa??m?jam priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas tiek liegtas t?p?c, ka nav ar nodokli apliekama dar?juma, kaut gan š? r??ina izsniedz?jam adres?taj? l?mum? par nodok?u korekciju PVN, ko šis p?d?jais min?tais ir deklar?jis, nav ticis kori??ts.

51 Attiec?b? uz tiesisk?s noteikt?bas principu ir j?atg?dina, ka šis princips, kas ir viens no visp?r?jiem Savien?bas ties?bu principiem, prasa, lai Savien?bas ties?bu normas b?tu skaidras un prec?zas un to iedarb?ba b?tu paredzama, lai t?d?j?di ieinteres?t?s personas var?tu nov?rt?t savu juridisko situ?ciju un attiec?bas, ko regul? Savien?bas ties?bas (skat. 2011. gada 8. decembra spriedumu liet? C-81/10 P *France Télécom*/Komisija, Kr?jums, I-12899. lpp., 100. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

52 Attiecībā uz nodokļu tiesību normām, kuras ir piemērojamas tādās apstākļos, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, tomēr nav nevienas pazīmes, kas ļautu prezumēt, ka attiecīgā persona nespētu atbilstoši orientēties attiecībā uz minēto normu piemērošanu.

53 Tādējādi arī tiesiskās noteiktības principam nekādā ziņā nav pretrunā apstrīdētais atteikums atskaitēt priekšnodokli tādās apstākļos, kādi ir minēti šā sprieduma 50. punktā.

54 Tas pats attiecas uz vienlīdzīgās attieksmes principu.

55 Šis vispārējais vienlīdzīgās attieksmes princips, kurš PVN jomā izpaužas, piemērojot nodokļu neitralitātes principu (skat. 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer*, Krājums, I-2283. lpp., 49. punkts; 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 41. un 44. punkts, kā arī 2011. gada 10. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-259/10 un C-260/10 *The Rank Group*, Krājums, I-10947. lpp., 61. punkts) prasa, ka salīdzināmas situācijas nevar vārtēt atšķirīgi, ja vien šā atšķirība nav objektīvi pamatota (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 51. punkts; lietā *NCC Construction Danmark*, 44. punkts, kā arī 2011. gada 9. jūnija spriedumu lietā C-285/10 *Campsa Estaciones de Servicio*, Krājums, I-5059. lpp., 29. punkts).

56 Tomēr, kā jau tas ir norādīts šā sprieduma 33.–37. punktā, kā arī 46. un 47. punktā, no Direktīvas 2006/112 noteikumiem izriet, ka par tūdu piegādi izrakstīta rādīna izsniedzājs un saņēmājs, kura faktiski nav notikusi, neatrodas salīdzināmās situācijās.

57 No iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka nodokļu iestāde pamatlietā ir secinājusi, ka ar nodokli apliekams darījums nav noticis, it īpaši tāpēc, ka šis piegādātājs vai piegādātāji nodokļu revīzijas laikā nav iesnieguši visus prasītos dokumentus. Tā kā prasītāja ir apstrīdējusi šo secinājumu, iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesību normām par pierādījumiem ir jāveic visu pamatlīetas elementu un faktisko apstākļu vispārējais novērtējums (skat. pāc analoģijas 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-273/11 *Mecsek-Gabona*, 53. punkts, un 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā C-285/11 *Bonik*, 32. punkts).

58 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, patiešām, cēlā pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rādību ir Direktīvā 2006/112 atzītas un veicinātas mērķis un personas nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (skat. it īpaši 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax u.c.*, Krājums, I-1609. lpp., 68. un 71. punkts; 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 41. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 35. un 36. punkts).

59 Tādējādi valsts iestāde un tiesā ir jāliedz izmantot tiesības uz atskaitēšanu, ja ir pierādīts, ģemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz šām tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga (šajā ziņā skat. 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 55. punkts, iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 42. punkts, kā arī lietā *Bonik*, 37. punkts)

60 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar Direktīvā 2006/112 paredzēto priekšnodokļa atskaitēšanas tiesību sistēmu nav saderīgi, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezina vai nevarēja zināt, ka piegādātājs attiecīgo darījumu bija iecerājis kā krāpšanu vai kā cits darījums, kas ietilpst piegādes dā pirms vai pāc nodokļa maksātāja veikto darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu (skat. it īpaši 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen u.c.*, Krājums, I-483. lpp., 52. un 55.

punkts, iepriekš minētās spriedumus apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 45., 46. un 60. punkts; apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 47. punkts, kā arī lietā *Bonik*, 41. punkts).

61 Turklāt Tiesa iepriekš minēto sprieduma apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid* 61.–65. punktā ir nospriedusi, nodokļu iestāde nevar vispārīgi prasīt nodokļa maksājumu, kurš vēlas izmantot PVN atskaitēšanas tiesības, pirmkārt, pārbaudīt, vai ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rīcībā izsniedzis ir nodokļa maksājums, vai viņam ir attiecīgās preces un vai viņš spēj tās piegādāt, un vai viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliectos, ka augšupējo darījumu lēmējam nav pārķepumu vai krāpšanas, vai, otrkārt, prasīt, lai tam šajā ziņā būtu dokumenti.

62 No tā izriet, ka valsts tiesai, kurai tiek lūgts izlemt, vai kādā konkrētā gadījumā ar nodokli apliekams darījums nav noticis, kurā nodokļu iestāde it īpaši pamatojas uz tādām rīcībā izsniedzēja vai kāda no tā piegādātāja izdarītiem pārķepumiem kā, piemēram, nepilnības grāmatvedībā, ir jāpārbauda, lai pierādījumu vārtējums neradītu šo sprieduma 60. punktā minētās judikatūras jēgas zudumu un netieši neradītu rīcībā saņēmēja pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, kas tam principā nav jādara.

63 Attiecībā uz pamatlietu atbilstoši iesniedzējtiesas lūgumam tomēr ir jāievēro fakts, ka apstrādāto rīcību saņēmēja uzraudzītajos dokumentos bija konstatēti pārķepumi, kas ir elementi, kuri valsts tiesai ir jāņem vērā, veicot faktisko apstākļu vispārēju novērtējumu.

64 Ēmot vērā iepriekš minēto apsvērumus, uz trešo jautājuma otro daļu un uz ceturto līdz sesto jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvas 2006/112 167. pantam un 168. panta a) punktam, kā arī nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības un vienlīdzīgās attieksmes principiem nav pretrunā tas, ka rīcībā saņēmēja PVN priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības var tikt liegtas faktiskā ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ, kaut gan šo rīcībā izsniedzēja adresētajā lūgumā par nodokļa korekciju šo rīcībā izsniedzēja deklarātais PVN nav ticis koriģēts. Tomēr, ja, Ēmot vērā krāpšanu vai pārķepumus, ko izdarījis šo rīcībā izsniedzējs vai kas pieļāvis iegādes darījumu, ar kuru tiek pamatotas priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības, šis darījums tiek uzskatīts par faktiski nenotikušu, tad, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rīcībā saņēmēja veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šo rīcībā saņēmēja zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar PVN krāpšanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

65 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šo tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka:**

– **pievienotās vērtības nodoklis, kuru persona ir norādījusi rīcībā, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiskā ar nodokli apliekama darījuma esamības;**

– vienīgi no apstākļa, ka nodokļu iestāde šķēršļina izsniedzājam adresētā lūgumā par nodokļu korekciju nav koriģējusi tās deklarāto pievienotās vērtības nodokli, nevar tikt secināts, ka šķēršļina iestāde minēto rīcību ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam;

2) Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvas 2006/112 167. pantam un 168. panta a) punktam, kā arī nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības un vienlīdzīgas attieksmes principiem nav pretrunā tas, ka rīcība saņēmēja PVN priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības var tikt liegtas faktiskā ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ, kaut gan šķēršļina izsniedzājam adresētā lūgumā par nodokļa korekciju šķēršļina izsniedzāja deklarātais pievienotās vērtības nodoklis nav ticis koriģēts. Tomēr, ja, ņemot vērā krāpšanu vai pirkpumus, ko izdarījis šķēršļina izsniedzājs vai kas pieauti iegādes darījumā, ar kuru tiek pamatotas priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības, šis darījums tiek uzskatīts par faktiski nenotikušu, tad, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rīcība saņēmēja veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šķēršļina saņēmējs zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – bulgāru.