

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2013. gada 8. maij? (*)

Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Sest? direkt?va 77/388/EEK – Ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu – Nodok?a maks?t?ja pien?kumi – K??dainu vai neprec?zu r??inu esam?ba – Oblig?to nor?žu neesam?ba – Ties?bu uz atskait?šanu atteikums – V?l?ki pier?d?jumi par r??in? uzr?d?to dar?jumu faktisku veikšanu – Laboti r??ini – Ties?bas uz PVN atmaksu – Neitralit?tes princips

Lieta C-271/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour d'appel de Mons* (Be??ija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 25. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 1. j?nij?, tiesved?b?

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens

pret

État belge.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents), Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un Ž. L. da Kruš Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*],

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

– *Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, k? ar? F. Martens, G. Martens un T. Martens* v?rd? – *O. Van Ermengem*, advok?ts,

- Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *C. Soulay*, pārstāvji,

Ēmot vārā pāc ģenerālvokātes uzklaušāšanas pieēmo lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto Direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīvu 94/5/EK (OV L 60, 16. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kā arī neitralitātes principu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Petroma Transports SA*, *Martens Énergie SA*, *Martens Immo SA*, *Martens SA*, kā arī *F. Martens*, *G. Martens* un *T. Martens*, kuri kopā veido grupu *Martens*, un *État belge* [Beļģijas valstī] jautājumā par šīs pārdāvības atteikumu tiem piešķirt tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitēšanu par pakalpojumiem, kas tika sniegti *Martens* grupas iekšienā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts, ka PVN piemēro “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas”.

4 Sestās direktīvas sadaļas ar nosaukumu “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, un nodokļa iekasjām” 10. pantā ir paredzēts:

“1. a) Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kārtu iekasjams;

b) nodoklis kārtst “iekasjams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kārtst iekasjams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [..]

[..]”

5 Sestās direktīvas 17. pantā ar nosaukumu “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma” ir noteikts:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kārtst iekasjams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vārtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

[..].”

6 Sestās direktīvas 18. pantā saistībā ar kārtošanu, kādā izmanto tiesības uz atskaitēšanu, ir precizēts:

“1. Lai izmantotu savas tiesības uz nodokļu samazinājumu, nodokļu maksātājam ir:

a) attiecībā uz samazinājumiem, kas atbilst 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam, jābūt tādā fakturētinā turētājam, kas sastādīts saskaņā ar 22. panta 3. punktu;

[..]

2. Nodokļa maksātājs steno atskaitēšanu, no kopējās pievienotās vārtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopājo nodokļa summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 1. punkta noteikumiem radušās un ir stenojamās atskaitēšanas tiesības.

[..]

3. Dalībvalstis pieņem nosacījumus un kārtošanu, kādā nodokļa maksātājam var atļaut veikt atskaitēšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 1. un 2. punkta noteikumiem.

[..]”

7 Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir noteikts:

“Pievienotās vārtības nodoklis jāmaksā šādām personām:

1. atbilstīgi iekšējai sistēmai:

a) nodokļa maksātājiem, kas veic ar nodokli apliekamus darījumus, izņemot tos, kuri minēti 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā un kurus veic nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpusē. [..]

[..]

c) jebkurai personai, kas norāda [PVN] fakturu [fakturētinā] vai citā dokumentā, kurš kalpo par fakturu [fakturētinā] [..].”

8 Sestās direktīvas 22. panta redakcijā, kas izriet no 28.h panta, ir paredzēts:

“Pienākumi iekšējā sistēmā

1. a) Ikviens nodokļu maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas viņa kā nodokļu maksātāja darbība.

[..]

2. a) Ikviens nodokļu maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādē varētu piemērot un pārbaudīt pievienotās vārtības nodokli.

[..]

3. a) Ikviens nodok?u maks?t?js izsniedz fakt?rr??inu vai citu dokumentu, kas aizst?j fakt?rr??inu, par prec?m un pakalpojumiem, ko tas ir pieg?d?jis vai sniedzis citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja. [..]

[..]

b) Fakt?rr??in? skaidri nor?da cenu bez nodok?a un attiec?go nodokli katrai likmei, k? ar? jebkurus atbr?vojumus.

[..]

c) Dal?bvalstis izstr?d? krit?rijus, k? noteikt, vai dokumentu var uzskat?t par fakt?rr??inu.

[..]

8. Dal?bvalstis var uzlikt citas saist?bas, ko t?s uzskata par vajadz?g?m, lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u nemaks?šanu, saska?? ar pras?bu par vien?du re??mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?u maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?das saist?bas tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

[..”

Be??ijas tiesiskais regul?jums

9 1969. gada 10. decembra Kara?a dekr?ta Nr. 3 par atskait?jumu piem?rošanu PVN (1969. gada 12. decembra *Moniteur belge*) 3. panta 1. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts:

“1. Lai nodok?a maks?t?js var?tu izmantot savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu:

1) t? r?c?b? attiec?b? uz nodokli, kas j?maks? par vi?am pieg?d?t?m prec?m un sniegtiem pakalpojumiem, ir j?b?t r??inam, kas ir izrakst?ts saska?? ar 1992. gada 29. decembra Kara?a dekr?ta Nr. 1 [par pas?kumiem pievienot?s v?rt?bas nodok?a samaksas nodrošin?šanai] 5. pantu (1992. gada 31. decembra *Moniteur belge*, 27976. lpp.; turpm?k tekst? – “Kara?a dekr?ts Nr. 1”).”

10 Saska?? ar Kara?a dekr?ta Nr. 1 5. panta 1. punkta sesto da?u fakt?rr??in? ir j?nor?da “elementi, kas ir nepieciešami, lai noteiktu dar?jumu un maks?jam? nodok?a likmi, it ?paši parastais pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu nosaukums un to daudzums, k? ar? pakalpojumu priekšmets”.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

11 *F. Martens, G. Martens un T. Martens ir J.-P. Martens*, kurš p?rvald?ja individu?lo uz??mumu ar z?molu “Margaz”, ties?bu p?r??m?ji. Uz š? uz??muma pamata izveidoj?s grupa *Martens*, kuras sabiedr?bas veic da??das darb?bas, piem?ram, naftas produktu pirkšanu, p?rdošanu un transportu, k? ar? nekustam? ?pašuma b?vdarbu pakalpojums. No person?la viedok?a *Petroma Transports SA* bija galven? grupas *Martens* sabiedr?ba un t? sniedza vair?kus pakalpojumus cit?m š?s grupas sabiedr?b?m. L?gumi bija nosl?gti, lai reglament?tu š? person?la izmantošanu pakalpojumiem grupas iekšien?. Šajos l?gumos bija paredz?ta samaksa par šiem pakalpojumiem atbilstoši person?la nostr?d?tajam stundu skaitam.

12 Kopš 1997. gada veikto p?rbaužu laik? Be??ijas nodok?u administr?cija apšaub?ja grupas iekšien? izrakst?tos r??inus gan attiec?b? uz tiešajiem nodok?iem, gan attiec?b? uz PVN un no

tiem izrietošos atskaitījumus, kuri tika ņemti vērā kopš 1994. gada, galvenokārt tādēļ, ka šie rīkini bija nepilnīgi un no tiem nevarēja konstatēt, ka tie atbilstu faktiski sniegtajiem pakalpojumiem. Lielākajai daļai šo rīkinu bija norādīta kopējā summa, nenorādot cenu par vienu un pakalpojumu sniedzēju sabiedrību personāla locekļu nostrādāto stundu skaitu, tādējādi neļaujot nodokļu administrācijai precīzi pārbaudīt, vai nodoklis ir samaksāts.

13 Tādējādi tā noraidīja pakalpojumu saņēmēju sabiedrību veiktos atskaitījumus, it īpaši tādēļ, ka tie neatbilda Karaļa dekrēta Nr. 1 5. panta 1. punkta sestajai daļai un 1969. gada 10. decembra Karaļa dekrēta Nr. 3 par atskaitījumu piemērošanu PVN 3. panta 1. punkta pirmajai daļai paredzētajam prasībām.

14 Vēlāk šīs sabiedrības sniedza papildu informāciju, bet nodokļu administrācija to neuzskatīja par pietiekamu pamatu, kas atļautu atskaitīt dažādas PVN summas. Faktiski šī administrācija uzskatīja, ka runa ir vai nu par privātiem pakalpojumu sniegšanas līgumiem, kas ir iesniegti ar novēlošanos, pēc nodokļu pārbaudītu pabeigšanas un pēc paziņojuma par nesamaksātu nodokļa nomaksu, kuru šī administrācija bija paredzējusi izsniegt, kam tādējādi nebija konkrēta datuma un kas nebija izpildīti attiecībā pret trešām personām, vai nu par rīkiniem, kuri tika pabeigti administratīvā procesa stadijā pēc to izrakstīšanas, ar roku pierakstot norādes par darbinieku sniegto pakalpojumu stundu skaitu, darba stundas likmi un sniegto pakalpojumu veidu, un kuriem līdz ar to, pēc nodokļu administrācijas domām, nebija nekāda pierādījuma spēka.

15 2005. gada 2. februārī *Tribunal de première instance de Mons* [Monsas pirmās instances tiesa] pasludināja vairākus spriedumus. Lai gan attiecībā uz vairākiem rīkiniem tā nosprieda nodokļu maksātāja labā, tā arī apstiprināja pakalpojuma saņēmēju sabiedrības sniegto atteikumu atskaitīt PVN.

16 Pamatojoties uz jaunām prasībām, kuru priekšmets bija pakalpojumu sniedzēju samaksāto nodokļu atmaksa, šī tiesa nolēma atsākt debates. Ar 2010. gada 23. februāra spriedumu *Tribunal de première instance de Mons* pasludināja spriedumu apvienotajās lietās un noraidīja prasības par [nodokļa] atmaksu kā nepamatotas. Šie pakalpojumu sniedzēji par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību.

17 Šajos apstākļos *Cour d'appel de Mons* [Monsas apelācijas tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai dalībvalstij ir tiesības atteikties atskaitīt nodokli par labu nodokļa maksātājiem, kuri saņem pakalpojumus un kuru rīcībā ir nepilnīgi rīkini, bet kuri ir papildināti, iesniedzot informāciju, lai pierādītu rīkinu ietvertu darījumu esamību, raksturu un apmēru (līgumi, skaitļu atšifrējums, pamatojoties uz Valsts sociālās apdrošināšanas biroja deklarācijām, informācija par iesaistītās grupas darbību [..])?”

2) Vai dalībvalstij, kas atsaka atskaitīt nodokli par labu nodokļu maksātājiem – pakalpojumu saņēmējiem – rīkinu neprecizitātes dēļ, ir jākonstatē, ka rīkini ir arī pārāk neprecīzi, lai varētu [samaksāt] PVN? Tādējādi, lai nodrošinātu PVN neitralitātes principu, vai dalībvalstij ir pienākums attiecīgā pakalpojumu sniedzēju sabiedrības atmaksāt tai samaksāto PVN?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

levada apsvērumi

18 J?nor?da, ka iesniedz?jtiesa nenor?da Savien?bas ties?bu normas, kuras t? l?dz interpret?t.

19 To ?emot v?r?, no l?muma par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu un no konteksta, k?d? iek?aujas pamatlieta, izriet, ka prejudici?lie jaut?jumi ir par Sest?s direkt?vas noteikumu, k? ar? nodok?u neitralit?tes principa interpret?ciju.

20 Tikt?l, cik?l no min?t? l?muma izriet ar? tas, ka pirmie str?d?gie r??ini ir izrakst?ti 1994. gada 31. mart?, apl?kojam?s ties?bu normas ir j?interpret? redakcij?, kas bija sp?k? šaj? datum?.

Par pirmo jaut?jumu

21 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas noteikumi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds ir apl?kots pamatliet? un saska?? ar kuru ties?bas uz PVN atskait?šanu var atteikt nodok?u maks?t?jiem pakalpojumu sa??m?jiem, kuru r?c?b? ir nepiln?gi r??ini, ja tie tos v?l?k papildina, sniedzot inform?ciju, kura ir paredz?ta r??in? nor?d?to dar?jumu izpildes esam?bas, rakstura un apm?ra pier?d?šanai.

22 Vispirms ir j?atg?dina, ka ties?bas uz [PVN] atskait?šanu ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, kuras princip? nevar ierobežot un kuras izlietojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem, kas iepriekš samaks?ti (šaj? zi?? skat. 2012. gada 6. decembra spriedumu liet? C-285/11 *Bonik*, 25. un 26. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

23 T?d?j?di iedibin?t?s nodok?u atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no to m?r?a vai rezult?tiem, ar noteikumu, ka š?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C-137/02 *Faxworld, Recueil*, I-5547. lpp., 37. punkts, un 2010. gada 22. decembra spriedumu liet? C-438/09 *Dankowski, Kr?jums*, I-14009. lpp., 24. punkts).

24 T?d?j?di no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta izriet, ka visi nodok?u maks?t?ji var atskait?t t?s nodok?a summas, kas tiem ir apr??in?tas k? PVN par vi?iem sniegtiem pakalpojumiem, tikt?l, cik?l šie pakalpojumi tiek izmantoti to ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m (šaj? zi?? skat. 2009. gada 23. apr??a spriedumu liet? C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio, Kr?jums*, I-3459. lpp., 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25 Saist?b? ar ties?bu uz atskait?šanu izmantošanas k?rt?bu Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka nodok?u maks?t?jam j?b?t izrakst?tam r??inam saska?? ar š?s direkt?vas 22. panta 3. punktu.

26 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktam fakt?rr??in? skaidri j?nor?da cena bez nodok?a un attiec?gais nodoklis katrai likmei, k? ar?, vajadz?bas gad?jum?, jebkuri atbr?vojumi. Š? paša 22. panta 3. punkta c) apakšpunkt? dal?bvalst?m ir pieš?irtas ties?bas noteikt krit?rijus, saska?? ar kuriem dokumentu var uzskat?t par fakt?rr??inu. Turkl?t š? paša 22. panta 8. punkt? dal?bvalst?m ir at?auts paredz?t citas saist?bas, ko t?s uzskata par vajadz?g?m, lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u kr?pšanu.

27 Saist?b? ar ties?bu uz atskait?šanu izmantošanu no t? izriet, ka Sestaj? direkt?v? ir tikai piepras?ts, lai fakt?rr??in? b?tu iek?autas konkr?tas nor?des un lai dal?bvalst?m b?tu ties?bas paredz?t papildu nor?des, kas nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu, k? ar? sniegtu iesp?ju nodok?u administr?cijai veikt p?rbaudes (šaj? zi?? skat. 1988. gada 14. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s 123/87 un 330/87 *Jeunehomme* un *EGL, Recueil*, 4517. lpp., 16. punkts).

28 Tom?r pras?ba fakt?rr??inos iek?aut citas nor?des, kas nav Sest?s direkt?vas 22. panta 3. punkta b) apakšpunkt?, lai var?tu izmantot ties?bas uz atskait?šanu, ir j?ierobežo ar to, kas ir nepieciešams, lai nodrošin?tu, ka nodok?u administr?cija var iekas?t un p?rbaud?t PVN. Turkl?t š?das nor?des to skaita vai tehnisk? rakstura d?? nevar ties?bu uz atskait?šanu izmantošanu padar?t par praktiski neiesp?jamu vai ?oti gr?tu (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Jeunehomme* un *EGL*, 17. punkts).

29 Attiec?b? uz pamatliet? apl?kojamo valsts tiesisko regul?jumu ir j?nor?da, ka *État belge* ir izmantojusi Sest?s direkt?vas 22. panta 8. punkt? paredz?t?s ties?bas, jo saska?? ar Kara?a dekr?ta Nr. 1 5. panta 1. punkta sesto da?u fakt?rr??in? ir j?b?t iek?autiem elementiem, kas ir vajadz?gi, lai noteiktu dar?jumu un maks?jam? nodok?a likmi, it ?paši pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu parastajam nosaukumam, to skaitam un priekšmetam.

30 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai papildu nor?des, kuras tiek piepras?tas šaj? tiesiskaj? regul?jum?, atbilst š? sprieduma 28. punkt? nor?d?taj?m pras?b?m.

31 Turkl?t, lai gan 2010. gada 15. j?lija sprieduma liet? C-368/09 *Pannon Gép Centrum* (Kr?jums, I-7467. lpp.) 41. punkt? Tiesa nosprieda, ka dal?bvalstis nevar pras?t, lai saist?b? ar ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošanu tiktu izpild?ti ar fakt?rr??inu saturu saist?ti nosac?jumi, kas nav tieši paredz?ti Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.) noteikumos, ir j?nor?da, ka pamatliet? sp?k? esoš?s ties?bu normas ??va dal?bvalst?m noteikt krit?rijus, saska?? ar kuriem dokumentu var uzskat?t par fakt?rr??inu.

32 No l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu izriet, ka ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošana nodok?u maks?t?jiem, kas sa?em pakalpojumu, tika atteikta t?d??, ka pamatliet? apl?kojamie fakt?rr??ini nebija pietiekami prec?zi un piln?gi. It ?paši iesniedz?jtiesa nor?da, ka liel?kaj? da?? šo r??inu nebija nor?d?ta cena par vien?bu un pakalpojumu sniedz?ju sabiedr?bu person?la sniegto pakalpojumu ilgums stund?s, t?d?j?di liedzot nodok?u administr?cijai p?rbaud?t, vai nodoklis ir iekas?ts prec?zi.

33 Pras?t?ji pamatliet? nor?da, ka tas, ka fakt?rr??inos nebija ietvertas konkr?tas valsts tiesiskaj? regul?jum? piepras?t?s nor?des, nevar likt apšaub?t ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošanu, ja šo dar?jumu esam?ba, raksturs un apm?rs nodok?u administr?cijai tika pier?d?ti v?l?k.

34 Tom?r ir j?atg?dina, ka kop?j? PVN sist?ma neliedz veikt labojumus k??daines r??inos. T?d?j?di, ja visas materi?l?s pras?bas, kas ir nepieciešamas, lai var?tu sa?emt ties?bas uz PVN atskait?šanu, ir izpild?tas un ja pirms attiec?g?s iest?des l?muma pie?emšanas nodok?u maks?t?js tai ir iesniedzis izlabotu fakt?rr??inu, šo ties?bu izmantošanu princip? vi?am nevar liegt t?d??, ka s?kotn?jais fakt?rr??ins bija k??dains (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Pannon Gép Centrum*, 43.–45. punkts).

35 Tom?r ir j?konstat?, ka, run?jot par pamatlietu, inform?cija, kas bija nepieciešama, lai papildin?tu un padar?tu likumam atbilst?gus fakt?rr??inus, tika iesniegta p?c tam, kad nodok?u administr?cija pie??ma l?mumu atteikt PVN atskait?šanas ties?bu izmantošanu, t?d?j?di pirms š?

Izmuma pieņemšanas šai administrācijai iesniegtie rīkini vāļ nebija izlaboti, lai tū varētu pārliecināties par precīzu PVN iekasāšanu, kā arī to pārbaudīt.

36 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tiešāuj tūdu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietū un saskaņā ar kuru tiesbas uz PVN atskaitāšanu var atteikt nodokū maksājūjiem pakalpojumū saņēmūjiem, kuru rēķnā ir nepilnāgi rīkini, pat ja tos vāļk papildina, iesniedzot informāciju, ar ko pierāda rīkinā iekāauto darājumu patiesumu, raksturu un apmēru, pāc šāda noraidošā Izmuma pieņemšanas.

Par otro jautājumu

37 Ar savu otro jautājumu iesniedzājūtiesa bātbā jautā, vai nodokū neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neāuj nodokū administrācijai atteiktāies atmaksāt pakalpojumu sniedzājas sabiedrābas samaksāto PVN, lai gan tiesbū uz tū PVN, kas bija jāmaksā par šiem pakalpojumiem, atskaitāšanu izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmājūm sabiedrābām tādā, ka šās pakalpojumu sniedzājas sabiedrābas izrakstātajos rīkinos tika konstatāti pārķpumi.

38 Līdz ar to rodas jautājums, vai, lai nodrošinātu nodokū neitralitātes principu, PVN iekasāšanu pakalpojumu sniedzāja labā var pakāaut nosacājumam, ka PVN atskaitāšana faktiski tiek veikta pakalpojumu saņēmāja labā.

39 Saskaņā ar Sestās direktāvas 2. panta 1. punktu PVN piemēro par preū piegādi vai pakalpojumu sniegāšanu, ko par atlādzbū attiecāgās valsts teritorijā veicis nodokū maksājūjs, kas kā tādās rākojas. No šās direktāvas 10. panta 2. punkta izriet, ka darbāba, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kāst iekasājams tad, kad preces ir piegādtātas vai pakalpojumi ir sniegti.

40 Saskaņā ar pastāvāgo judikatūru PVN tiek piemērots katram pakalpojumam un katrai preū piegādei, ko nodokū maksājūjs sniedz par atlādzbū (šajā ziņā skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF*, Krājums, I-10413. lpp., 46. punkts un tajā mināta judikatūra).

41 Tātad ir jākonstatā, kā to pareizi norāda arī *État belge* un Eiropas Komisija savos rakstveida apsvārumos, ka no šām Sestās direktāvas normām izriet, ka kopājū PVN sistāma nepakāauj šā nodokāa iekasājamābū no nodokāa maksājāja, kas ir pakalpojumu sniedzājs, nosacājumam, lai nodokū maksājūjs pakalpojumu saņēmājs faktiski izmantotu tiesbas uz PVN atskaitāšanu.

42 No šā sprieduma 13. punkta izriet, ka tiesbas uz PVN atskaitāšanu, kas pamatlietā bija jāmaksā par pakalpojumu sniegāšanu, ko parasti varētu izmantot pakalpojumu saņēmājū, tiem tika atteikta, jo pakalpojumu sniedzāja izdotajos rīkinos nebija iekāutas konkrātas obligātas norādes.

43 Tiklādz pamatlietā pakalpojumu, par kuriem jāmaksā PVN, esamāba tika apstiprināta, ar šiem darājumiem saistātais PVN kāuva iekasājams un tika samaksāts nodokū administrācijai. Šajā kontekstā nevar atsauktāies uz nodokū neitralitātes principu, lai attaisnotu PVN atmaksu tādā situācijā, kāda ir pamatlietā. Jebkāda cita veida interpretācija veicinātu tūdu situāciju rāšanas, kurās nebātu iespājams iekasāt precīzu PVN summu, kas ir tieši tas, ko Sestās direktāvas 22. pants paredz novārst.

44 Līdz ar to, ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu jāatbild, ka nodokļu neitralitātes princips ņauj nodokļu administrācijai atteikties atmaksāt PVN, ko samaksā jusi pakalpojumu sniedzēja sabiedrība, lai gan tiesību uz PVN, kas samaksāts par šiem pakalpojumiem, atskaitēšanu izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmēju sabiedrībām tādēļ, ka minētās pakalpojumu sniedzējas sabiedrības izrakstētajos rēķinos tika konstatēti pārkāpumi.

Par tiesāšanu izdevumiem

45 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzētājs, un tādēļ jālemj par tiesāšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietās dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestā Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīvu 94/5/EK, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanu var atteikt nodokļu maksātājiem pakalpojumu saņēmējiem, kuru rēķinā ir nepilnīgi rēķini, pat ja tos vēlāk papildina, iesniedzot informāciju, ar ko pierāda rēķinā iekļauto darījumu patiesumu, raksturu un apmēru, pēc šāda noraidošā lēmuma pieņemšanas;**
- 2) **nodokļu neitralitātes princips ņauj nodokļu administrācijai atteikties atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, ko samaksā jusi pakalpojumu sniedzēja sabiedrība, lai gan tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa, kas samaksāts par šiem pakalpojumiem, atskaitēšanu izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmēju sabiedrībām tādēļ, ka minētās pakalpojumu sniedzējas sabiedrības izrakstētajos rēķinos tika konstatēti pārkāpumi.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.