

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2013. gada 18. j?lij? (*)

Direkt?va 2006/112/EK – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Pre?u pieg?de – J?dziens – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Atteikums – Ar nodokli apliekama dar?juma faktiskā veikšana – Regula (EK) Nr. 1760/2000 – Liellopu identifik?cijas un re?istr?cijas sist?ma – Krot?lijas

Lieta C-78/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulg?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 6. febru?r? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 14. febru?r?, tiesved?b?

“Evita-K” EOOD

pret

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

TIESA (otr? pal?ta)

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

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

– “Evita-K” EOOD v?rd? – A. Kashkina,

– Direktor na Direktsia “Obzhaltvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite v?rd? – A. Georgiev, p?rst?vis,

– Bulg?rijas vald?bas v?rd? – Y. Atanasov, p?rst?vis,

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

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?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, k? interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 14. panta 1. punktu, 178. panta a) punktu, 185. panta 1. punktu, 226. panta 6. punktu un 242. pantu.

2 Šis līgums ir radies prāv? starp “Evita-K” EOOD (turpmāk tekst? – “Evita-K”) un Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Valsts iekšmumu aģentīras Centrālās pārvaldes “Sdzēbu un izpildes pārvaldības” direkcijas, Sofijas pilsēta, direktors; turpmāk tekst? – “direktors”) saistībā ar atteikumu piešķirt tiesības uz nodokļa atskaitēšanu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekst? – “PVN”) atlaides veid? par rēķiniem par nokaušanai paredzētu tēvu piegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2006/112

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkt? ir paredzēts, ka PVN ir jāmaks? par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas k? tās rēķojas.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu:

“Preču piegāde” ir tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu k? pašniekam.”

5 Minētās direktīvas 168. pant? ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības taj? dalībvalst?, kur? viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgaj? dalībvalst? maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

6 Šīs pašas direktīvas 178. pant? ir noteikts:

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

a) 168. panta a) punkt? 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;

[..].”

7 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 184. pantam šākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz k?du nodokļa maksātājam bijušas tiesības.

8 Šīs direktīvas 185. panta redakcija ir šāda:

1. Koriģēšanu veic jo pašā, ja pēc PVN atmaksēšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas,

lai noteiktu atskaitīmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zaudēbas gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zaudēbas gadījumos.”

9. Saskaņā ar šīs direktīvas 186. pantu dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.

10. Šīs pašas direktīvas 220. pants ir paredzēts:

“Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rīcinu par šādiem darījumiem:

1) preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

11. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 226. pantu:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos pašo[s] noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rīcinus PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

6) piegādēto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

[..].”

12. Šīs direktīvas 242. pants ir noteikts:

“Ikviens nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu.”

13. Minētās direktīvas 273. pants ir minēts:

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

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

Regula (EK) Nr. 1760/2000

14. Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 17. jūlija Regulas (EK) Nr. 1760/2000, ar ko izveido liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēmu un paredz liellopu gaļas un liellopu gaļas produktu marķēšanu, kā arī atceļ Padomes Regulu (EK) Nr. 820/97 (OV L 204, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2006. gada 20. novembra Regulu (EK) Nr. 1791/2006 (OV L 363, 1. lpp.);

turpmāk tekstā – “Regula Nr. 1760/2000”), divpadsmitajā apsvērumā ir noteikts:

“Pašreizējo kārtojamību uz liellopu identifikāciju un reģistrāciju nosaka Padomes 1992. gada 27. novembra Direktīva 92/102/EEK par dzīvnieku identifikāciju un reģistrāciju [(OV L 355, 32. lpp.)] un [Padomes 1997. gada 21. aprīlī] Regula (EK) Nr. 820/97 [par liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēmu un liellopu gaļas un liellopu gaļas produktu marķēšanu (OV L 117, 1. lpp.)]. Pieredze rāda, ka Direktīvas 92/102/EEK īstenošana attiecībā uz liellopiem nav bijusi pilnībā apmierinoša un tai vajadzīgi tūlītīgi uzlabojumi. Tādēļ jāpieņem paši noteikumi attiecībā uz liellopiem, lai nostiprinātu minētās direktīvas noteikumus.”

15 Regulas Nr. 1760/2000 1. panta 1. punkts ir paredzēts, ka katra dalībvalsts saskaņā ar šo sadaļu izveido sistēmu liellopu identifikācijai un reģistrācijai.

16 Saskaņā ar minētās regulas 3. panta pirmo daļu:

“Liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēmā ietver šādos elementus:

- a) krotēlijas, lai identificētu dzīvniekus individuāli;
- b) elektroniskas datu bāzes;
- c) dzīvnieku pasēs;
- d) individuālus reģistrus katrā saimniecībā.”

17 Šīs pašas regulas 4. pantā ir noteikts:

“1. Visus dzīvniekus lauku saimniecībā, kuri piedzimuši pēc 1997. gada 31. decembra vai paredzēti Kopienas iekšējai tirdzniecībai [...], identificē ar kompetentās iestādes apstiprinātu krotēliju abās ausīs. [...] Dzīvniekus, kas tiek turēti saimniecībās Bulgārijā vai Rumānijā un kas dzimuši pirms pievienošanās dienas vai paredzēti pārdošanai Kopienā pēc minētās dienas, identificē ar kompetentās iestādes apstiprinātu krotēliju abās ausīs. Abas krotēlijas satur to pašu vienreizēju identifikācijas kodu, kas ļauj identificēt katru dzīvnieku individuāli, kā arī lauku saimniecību, kur tas piedzimis. [...]

[..]

2. Krotēliju ieliek dalībvalsts noteiktā laikposmā kopš dzīvnieka piedzimšanas un jebkurā gadījumā – pirms dzīvnieks atstāj lauku saimniecību, kur tas piedzimis. [...]

[..]”

Regula (EK) Nr. 1725/2003

18 Ar Komisijas 2003. gada 29. septembra Regulu (EK) Nr. 1725/2003, ar ko pieņem noteiktus starptautiskos grāmatvedības standartus saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulu (EK) Nr. 1606/2002 (OV L 261, 1. lpp.), tika pieņemti 41. starptautiskais grāmatvedības standarts SGS “Lauksaimniecība” (turpmāk tekstā – “41. SGS”), kas atrodams šīs regulas pielikumā:

19 Šis standarta mērķis ir noteikt grāmatvedības metodi, finanšu pārskatu sniegšanu un informācijas atklāšanu saistībā ar lauksaimniecisko darbību.

20 41. SGS 10. un 11. punkts ir izteikti šādā redakcijā:

“10. Uz??mumam j?atz?st biolo?iskais akt?vs vai lauksaimniec?bas produkts tikai tad, kad:

- a) uz??mums kontrol? akt?vu pag?tnes notikumu rezult?t?;
- b) ir ticams, ka uz??mum? iepl?d?s ar akt?vu saist?tie n?kotnes saimnieciskie labumi;
- c) akt?va patieso v?rt?bu vai izmaksas var ticami nov?rt?t.

11. Lauksaimnieciskaj? darb?b? kontroli var pier?d?t, piem?ram, ar likum?g?m ?pašuma ties?b?m uz liellopiem un mar??jot vai cit?di iez?m?jot liellopus ieg?des, dzimšanas vai atš?iršanas br?d?. N?kotnes labumus parasti nov?rt?, nov?rt?jot noz?m?gas fiziskas ?paš?bas.”

Bulg?rijas ties?bas

21 Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*) 70. panta 5. punkt?, t? pamatliet? piem?rojamaj? redakcij? (*DV Nr. 63, 2006. gada 4. augusts; turpm?k tekst? – “ZDDS”*), ir paredz?ts, ka ties?bu uz samaks?t? priekšnodok?a atskait?šanu nav tad, ja tas ir ticis piepras?ts nelikum?gi.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

22 *Evita-K* ir saska?? ar Bulg?rijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba, kuras galven? komercdarb?ba ir tirdzniec?ba ar lopiem.

23 Š? sabiedr?ba uzr?d?ja devi?us r??inus par nokaušanai dom?tu te?u pieg?di par 2007. gada septembri un oktobri, kurus bija izrakst?jis “*Ekspertis-7*” EOOD (turpm?k tekst? – “*Ekspertis-7*”), lai sa?emtu ties?bas uz šajos r??inos ietvert? PVN atskait?šanu nodok?a atlaides veid?.

24 Turkl?t *Evita-K* deklar?ja, ka t? to pašu m?nešu laik? uz Alb?niju ir eksport?jusi dz?vus te?us, to pirkumu apliecinot ar min?tajiem r??iniem un muitas deklar?cij?m, veterin?raj?m apliec?b?m, kur?s nor?d?tas lopu krot?lijas, k? ar? veterin?raj?m apliec?b?m lopu p?rvad?šanai valsts teritorij?.

25 K? apliecin?jumu apl?kojamo lopu sa?emšanai *Evita-K* papildus *Ekspertis-7* izrakst?tajiem devi?iem r??iniem iesniedza apliecin?jumu par svaru, konta izrakstus par r??inu apmaksu un l?gumu par te?u pieg?di, kas nosl?gts ar *Ekspertis-7*.

26 *Evita-K* tika veikta nodok?u p?rbaude par 2007. gada septembri un oktobri. Šai sakar? Bulg?rijas nodok?u iest?des piepras?ja, lai *Ekspertis-7* iesniedz inform?ciju par pieg?di, par kuru tas bija izrakst?jis r??inus *Evita-K*.

27 T? k? saska?? ar iest?žu teikto *Ekspertis-7* gr?matved?b? un veterin?rajos dokumentos par lopu ?pašumties?b?m un to krot?lij?m bija dažas nepiln?bas, min?t?s iest?des uzskat?ja, ka faktiski min?t? pieg?de nav notikusi un ka t?d?j?di *Evita-K* nav bijis pamata atsaukties uz ties?b?m uz PVN saist?b? ar š?m pieg?d?m atskait?šanu.

28 T? Bulg?rijas nodok?u iest?des ar 2009. gada 26. novembra l?mumu par nodok?a p?rr??inu atteica *Evita-K* ties?bas uz PVN atskait?šanu nodok?a atlaides veid? saist?b? ar *Ekspertis-7* izrakst?tajiem r??iniem.

29 *Evita-K* par šo l?mumu atteikt ties?bas uz [nodok?a] atskait?šanu iesniedza administrat?vo s?dz?bu direktoram, kurš ar 2010. gada 29. apr??a l?mumu min?to l?mumu atst?ja negroz?tu.

30 *Evita-K* t?d?j?di pret 2009. gada 26. novembra l?mumu par nodok?a p?rr??inu c?la pras?bu

iesniedz?jties?. Taj? t? tostarp nor?d?ja, ka inform?cija, ko t? iesniegusi, esot pietiekama, lai pier?d?tu, ka pieg?de, par kuru *Ekspertis-7* bija izrakst?jis r??inus, tik tieš?m ir notikusi, ka, lai k?das ar? b?tu neprecizit?tes, ko p?d?jais min?tais ir pie??vis, t? ir uzskat?ma par labtic?gu ieguv?ju saska?? ar Bulg?rijas ties?b?m un ka jaut?jums par ties?b?m uz PVN atskait?šanu ir aktu?ls neatkar?gi no jaut?juma par ?pašumties?b?m un ieg?to pre?u izcelsmi.

31 Š?dos apst?k?os *Administrativen sad – Sofia-grad* nol?ma tiesved?bu aptur?t un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai j?dziens “pre?u pieg?de” Direkt?vas [2006/112] 14. panta 1. punkta izpratn?, to lasot kop? ar [LESD] 345. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to, ?emot v?r? pamatlietas apst?k?us, tiek pie?auts, ka preces sa??m?js pieg?des dar?jum? ties?bas r?koties ar prec?m (kustamas lietas, kas ir noteiktas to sugas d??) ieg?st, ieg?stot ?pašumties?bas uz š?m prec?m ar labtic?gu, uz atl?dz?bas pamata ieg?tu vald?jumu no personas, kura nav pre?u ?pašnieks, kas saska?? ar dal?bvalsts ties?b?m ir pie?aujams, turkl?t ir j??em v?r?, ka saska?? ar š?m ties?b?m ?pašumties?bas uz š?d?m liet?m p?riet šo lietu nodošanas br?d??

2) Vai pier?d?jums par “pre?u pieg?des” norisi Direkt?vas 2006/112 14. panta 1. punkta izpratn? konkr?t? r??ina kontekst? kop? ar ties?bu ?stenošanu atbilstoši [š?s] direkt?vas 178. panta a) punktam uz šaj? r??in? nor?d?t?, faktiski samaks?t? nodok?a atskait?šanu ir pamats tam, ka preces sa??m?js pieg?des dar?jum? pieg?d?t?ja ?pašumties?bas ir pier?d?jis tad, ja ir tikušas pieg?d?tas kustamas, to sugas d?? noteiktas preces un ?pašumties?bas uz t?m saska?? ar dal?bvalsts ties?b?m p?riet ar to nodošanu, turkl?t saska?? ar š?m ties?b?m ar ?pašumties?bu ieg?šana uz š?d?m liet?m no personas, kura nav ?pašnieks, ir pie?aujama ar labtic?gu, uz atl?dz?bas pamata ieg?tu vald?jumu?

Vai “pre?u pieg?de” priekšnodok?a atskait?šanas m?r?u labad Direkt?vas [2006/112] izpratn? ir uzskat?ma par pier?d?tu, ja sa??m?js, ?emot v?r? pamatlietas apst?k?us, eksport?dams un iesniedzams muitas deklar?ciju, *ir veicis v?l vienu to pašu pre?u* (identific?jami dz?vnieki) *pieg?di* un nav pier?d?jumu par trešo personu ties?b?m uz š?m prec?m?

3) Vai pier?d?jumu par “pre?u pieg?des” norisi Direkt?vas 2006/112 14. panta 1. punkta izpratn? m?r?a labad konkr?t? r??ina kontekst? kop? ar ties?bu atskait?t šaj? r??in? nor?d?to, faktiski samaks?to nodokli ?stenošanu atbilstoši [š?s] direkt?vas 178. panta a) punktam *var tikt pie?emts, ka pieg?d?t?js un sa??m?js, kuri nav lauksaimniec?bas produktu ražot?ji, ir ?autic?gi*, ja, pie?emot preces, iepriekš?jais ?pašnieks nav iesniedzis dokumentu, kur? dz?vnieku krot?lijas ir j?nor?da atbilstoši Eiropas Savien?bas veterin?ro ties?bu normu pras?b?m, un dz?vnieku krot?lijas nav nor?d?tas veterin?raj? apliec?b?, ko izdevusi administrat?va iest?de un kas ir pievienota, transport?jot dz?vniekus konkr?t?s pieg?des ietvaros?

Ja pieg?d?t?js un sa??m?js pašroc?gi ir veikuši tiem pieg?d?to dz?vnieku krot?liju uzskaiti, vai var tikt pie?emts, ka tie ir izpild?juši min?to Savien?bas [veterin?ro ties?bu normu] pras?bas gad?jum?, ja administrat?v? iest?de veterin?raj? apliec?b?, kas, transport?jot dz?vniekus, pievienota pieg?des ietvaros, dz?vnieku krot?lijas nav uzr?d?jusi?

4) Vai pieg?d?t?jam un sa??m?jam pamatliet?, kuri nav lauksaimniec?bas produktu ražot?ji, saska?? ar Direkt?vas 2006/112 242. pantu ir pien?kums sav? gr?matved?bas uzskait? izcelt pieg?des priekšmetu (identific?jami dz?vnieki, t.i., “biolo?iskas izcelsmes manta”), piem?rojot [41. SGS], un saska?? ar šo standartu pier?d?t vald?jumu p?r mantu?

5) Vai saska?? ar Direkt?vas 2006/112 226. panta 6. punktu pievienot?s v?rt?bas nodok?a r??inos – k? str?d?gajos pamatliet? – ir j?nor?da ar? to dz?vnieku krot?lijas, kuri saska?? ar Savien?bas veterin?ro ties?bu norm?m ir j?identific? un kuri ir pieg?des priekšmets, ja dal?bvalsts

ties?b?s š?du dz?vnieku ?pašumties?bu nodošanai š?da veida pras?ba nav paredz?ta un pieg?des dar?juma dal?bnieki nav lauksaimniec?bas produktu ražot?ji?

6) Vai saska?? ar Direkt?vas 2006/112 185. panta 1. punktu, pamatojoties uz valsts ties?bu normu – t?du k? pamatliet? –, ir pie?aujams priekšnodokli kori??t t?da secin?juma d??, ka pieg?d?t?ja ?pašumties?bas uz prec?m, kas ir pieg?des priekšmets, nav tikušas pier?d?tas, ja pieg?des dar?jumu neviens no t? dal?bniekiem nav atsaucis, sa??m?js ir veicis to pašu pre?u t?l?ku pieg?di, nav nek?du pier?d?jumu par ties?b?m, uz kur?m attiec?b? uz š?m prec?m (identific?jami dz?vnieki) ir atsaukuš?s treš?s personas, netiek apgalvota sa??m?ja pieg?des dar?jum? ?autic?ba un ?pašumties?bas uz š?d?m liet?m, kas ir noteiktas to sugas d??, saska?? ar valsts ties?b?m p?riet to nodošanas br?d??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo, otro un trešo jaut?jumu

32 Ar saviem pirmajiem tr?s jaut?jumiem iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 noteikumi ir j?interpret? t?d?j?di, ka ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanas kontekst? j?dziens “pre?u pieg?de” un pier?d?jums par š?da veida pieg?des faktisku veikšanu noz?m?, ka pieg?d?t?ja ?pašumties?bas ties?bas uz apl?kojamaj?m prec?m ir pier?d?tas form?li, vai ar? šai sakar? ir pietiekama ?pašumties?bu ieg?šana uz š?m prec?m labtic?ga vald?juma ce??.

33 Saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru Direkt?vas 2006/112 14. panta 1. punkt? min?tais pre?u pieg?des j?dziens neattiecas uz ?pašumties?bu nodošanu t?d?s form?s, kas ir paredz?tas piem?rojamaj?s valsts ties?b?s, bet taj? tiek iek?auti visi vienas puses veiktie kustamas mantas nodošanas dar?jumi, ar kuriem t? nodod otrai pusei ties?bas r?koties ar šo ?pašumu k? ?pašniekam (skat. 1990. gada 8. febru?ra spriedumu liet? C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts; 2005. gada 14. j?lija spriedumu liet? C-435/03 *British American Tobacco un Newman Shipping*, Kr?jums, I-7077. lpp., 35. punkts, k? ar? 2010. gada 3. j?nija spriedumu liet? C-237/09 *De Fruytier*, Kr?jums, I-4985. lpp., 24. punkts).

34 Šaj? kontekst? valsts tiesai katr? konkr?t? gad?jum? atkar?b? no gad?juma apst?k?iem ir j?nosaka, vai ir notikusi varas p?r?emšana r?koties ar min?to preci k? ?pašniekam (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, 13. punkts).

35 No t? izriet, ka dar?jums var tikt kvalific?ts par “pre?u pieg?di” Direkt?vas 2006/112 14. panta 1. punkta izpratn?, ja š? dar?juma laik? nodok?a maks?t?js veic kustamas lietas vald?juma nodošanu, pieš?irot otrai pusei ties?bas ar to r?koties k? ?pašniekam, un šai sakar? nav noz?mes formai, k?d? ?pašumties?bas uz min?to preci ir tikušas ieg?tas.

36 T?pat pier?d?jums par š?du pre?u pieg?di, no kuras ir atkar?gas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, nevar b?t atkar?gs no ?pašumties?bu uz min?taj?m prec?m ieg?šanas veida.

37 Turkl?t tikt?l, cikt?l no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka Bulg?rijas nodok?u iest?des atteica *Evita-K* ties?bas atskait?t PVN saist?b? ar pamatliet? apl?kojamo pre?u pieg?di, jo nebija pier?d?ts, ka t?s faktiski tika pieg?d?tas, un *Evita-K* apstr?d?ja, ka š?da pieg?de nav tikusi veikta, ir j?atg?dina, ka, pirmk?rt, tam, kurš prasa atskait?t PVN, ir j?pier?da, ka vi?š atbilst nosac?jumiem š?du ties?bu ieg?šanai (skat. 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C-230/94 *Enkler, Recueil*, I-4517. lpp., 24. punkts), un, otrk?rt, valsts tiesai ir j?veic visp?r?js visas pamatlietas inform?cijas un apst?k?u izv?rt?jums, lai noteiktu, vai *Evita-K* var b?t ties?bas uz [nodok?a] atskait?šanu, pamatojoties uz min?to pre?u pieg?di (šaj? zi?? skat. 2012. gada 6. septembra spriedumu liet? C-273/11 *Mecsek-Gabona*, 53. punkts; 2012. gada 6. decembra spriedumu liet? C-285/11 *Bonik*, 32. punkts, un 2013. gada 31. janv?ra spriedumu liet? C-643/11 *LVK* – 56

, 57. punkts).

38 Š? visp?r?j? v?rt?juma ietvaros min?t? tiesa var ?emt v?r? inform?ciju par dar?jumiem, kas veikti pirms vai p?c pamatliet? min?tajiem, k? ar? ar tiem saist?tos dokumentus – t?dus k? sertifik?ti vai apliecin?jumi, kas izdoti par attiec?go lopu p?rvad?šanu vai eksportu.

39 Šaj? kontekst? valsts iest?d?m un ties?m ir j?liedz izmantot ties?bas uz atskait?šanu, ja, ?emot v?r? objekt?vus pier?d?jumus, ir pier?d?ts, 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; 2012. gada 21. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 42. punkts, un iepriekš min?tos spriedumus liet? *Bonik*, 37. punkts, k? ar? liet? *LVK* – 56, 59. punkts).

40 Tas t? ir, ja kr?pšanu nodok?u jom? izdara pats nodok?a maks?t?js vai ja vi?š zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka, izdar?dams pirkumu, tas piedal?s ar kr?pšanu saist?t? PVN dar?jum? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Bonik*, 38. un 39. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

41 Savuk?rt ar Direkt?v? 2006/112 paredz?to ties?bu uz atskait?šanu 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 attiec?go dar?jumu pieg?d?t?js 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 kr?pšanu (skat. 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, un 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; liet? *Bonik*, 41. punkts, k? ar? liet? *LVK* – 56, 60. punkts).

42 Turkl?t Tiesa jau 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, 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 v?l pras?t, lai tam šaj? zi?? b?tu dokumenti (skat. iepriekš min?tos spriedumus apvienotaj?s liet?s *Mahagében* un *Dávid*, 61. punkts, k? ar? liet? *LVK* – 56, 61. punkts). T?pat min?t? administr?cija nav ties?ga piepras?t no min?t? nodok?a maks?t?ja, lai tas iesniedz izsniedz?ja izcelsmes dokumentus, kuros b?tu min?tas to lopu krot?lijas, uz kuriem attiecas ar Regulu Nr. 1760/2000 rad?t? identific?šanas un re?istr?šanas sist?ma.

43 Šajos apst?k?os uz pirmajiem trim jaut?jumiem ir j?atbild, ka Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka ties?bu uz PVN atskait?šanu ietvaros j?dziens “pre?u pieg?de” š?s direkt?vas izpratn? un pier?d?jums par š?das pieg?des faktisku veikšanu nav saist?ti ar formu, k?d? ?pašumties?bas uz attiec?gaj?m prec?m ir ieg?tas. Iesniedz?jtiesai saska?? ar valsts ties?bu norm?m par r?košanas ar pier?d?jumiem ir j?veic visp?r?js visas pamatlietas inform?cijas un apst?k?u izv?rt?jums, lai noteiktu, vai pamatliet? apl?koto pre?u pieg?de tik tieš?m ir notikusi un vai attiec?gaj? gad?jum? ties?bas uz [nodok?a] atskait?šanu var b?t, pamatojoties uz šiem p?d?jiem min?tajiem dar?jumiem.

Par ceturto jaut?jumu

44 Ar ceturto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 242. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?jiem, kuri nav lauksaimniec?bas produktu ražot?ji, ir pien?kums sav? gr?matved?bas uzskait? izcelt t?s pieg?des priekšmetu, ko tie veic, ja runa ir par lopiem, un pier?d?t, ka tie ir tikuši kontrol?ti saska?? ar 41. starptautisko gr?matved?bas standartu

(41. SGS).

45 Šai sakar? pietiek vien konstat?t, ka šaj? 242. pant? nav paredz?ts, ka nodok?a maks?t?jiem ir j?pieska?ojas 41. SGS, bet taj? ir vien ietverta pras?ba, ka tiem ir j?veic pietiekami prec?za uzskaitē, lai b?tu iespējams piem?rot PVN un nodok?u iest?dei veikt p?rbaudi.

46 T?d?j?di PVN sakar? nav noz?mes tam, ka *Ekspertis-7* un *Evita-K* gr?matved?bas uzskait? ir nor?des, kas nav sader?gas ar min?to ties?bu normu, ja vien š?s nor?des ir pietiekami prec?zas min?t? 242. panta izpratnē.

47 Šajos apst?k?os uz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 242. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? nodok?a maks?t?jiem, kuri nav lauksaimniec?bas produktu ražot?ji, nav noteikts pien?kums sav? gr?matved?bas uzskait? izcelt t?s pieg?des priekšmetu, ko tie veic, ja runa ir par lopiem, un pier?d?t, ka tie ir tikuši kontrol?ti saska?? ar 41. starptautisko gr?matved?bas standartu (41. SGS).

Par piekto jaut?jumu

48 Ar savu piekto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 226. panta 6. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to nodok?a maks?t?jam, kurš veic t?du lopu pieg?di, uz kuriem attiecas ar Regulu Nr. 1760/2000 rad?t? identific?šanas un re?istr?šanas sist?ma, ir noteikts pien?kums r??inos par pieg?di nor?d?t šo lopu krot?lijas.

49 Šai sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar Direkt?vas 2006/112 178. panta a) punktu, lai var?tu tikt izmantotas š?s direkt?vas 168. panta a) punkt? paredz?t?s atskait?šanas ties?bas, ir j?saglab? r??ins. Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 220. panta 1. punktu r??ins ir j?izsniedz par jebkur?m pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko nodok?a maks?t?js veicis citam nodok?a maks?t?jam (skat. 2010. gada 15. j?lija spriedumu liet? C-368/09 *Pannon Gép Centrum*, Kr?jums, I-7467. lpp., 39. punkts, un 2012. gada 1. marta spriedumu liet? C-280/10 *Polski Trawertyn*, 41. punkts).

50 Direkt?vas 2006/112 226. pant? ir preciz?ts, ka, neskarot šaj? direkt?v? paredz?tos ?pašos noteikumus, saska?? ar min?t?s direkt?vas 220. pantu izsniegtajos r??inos PVN vajadz?b?m oblig?ti j?nor?da šaj? pant? min?t?s zi?as (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Pannon Gép Centrum*, 40. punkts, un liet? *Polski Trawertyn*, 41. punkts).

51 No iepriekš min?t? izriet, ka dal?bvalstis nevar pras?t, lai saist?b? ar ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošanu tiktu izpild?ti ar r??ina saturu saist?ti nosac?jumi, kas nav tieši paredz?ti Direkt?vas 2006/112 noteikumos. Š?du interpret?ciju pamato ar? š?s direkt?vas 273. pants, kur? paredz?ts, ka dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, bet š?da izv?les iespēja nevar tikt izmantota, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti min?t?s direkt?vas 226. pant? (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Pannon Gép Centrum*, 41. punkts, un liet? *Polski Trawertyn*, 42. punkts).

52 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 226. panta 6. punktu PVN vajadz?b?m r??in? oblig?ti ir j?nor?da pieg?d?to pre?u daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids.

53 T?d?j?di ir j?atz?st, ka ar min?to ties?bu normu nodok?a maks?t?jam, kurš veic t?du lopu pieg?di, uz kuriem attiecas ar Regulu Nr. 1760/2000 rad?t? identific?šanas un re?istr?šanas sist?ma, nav noteikts pien?kums r??inos par pieg?di nor?d?t šo lopu krot?lijas.

54 Šajos apst?k?os uz piekto jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 226. panta 6.

punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to nodok?a maks?t?jam, kurš veic t?du lopu pieg?di, uz kuriem attiecas ar Regulu Nr. 1760/2000 rad?t? identific?šanas un re?istr?šanas sist?ma, nav noteikts pien?kums r??inos par pieg?di nor?d?t šo lopu krot?lijas.

Par sesto jaut?jumu

55 Ar savu sesto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka saska?? ar to, pamatojoties uz valsts ties?bu normu – t?du k? ZDDS 70. panta 5. punkts –, ir pie?aujams PVN atskait?šanu kori??t t?da secin?juma d??, ka pieg?d?t?ja ?pašumties?bas uz pieg?d?taj?m prec?m nav pier?d?tas.

56 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka min?t? tiesa šo jaut?jumu uzdod t?d??, ka t? uzskata, ka ZDDS 70. panta 5. punkts ir ?pašs noteikums Direkt?vas 2006/112 184. un 185. panta piem?rošanai š?s pašas direkt?vas 186. panta izpratn?.

57 Šai sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar 184. pantu s?kotn?jo atskait?šanu kori??, ja atskait?šana ir liel?ka vai maz?ka par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas.

58 Attiec?b? uz iesp?jam? pien?kuma veikt priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?juma kori??šanu rašanas min?taj? 185. panta 1. punkt? ir paredz?ts princips, atbilstoši kuram š?da kori??šana it ?paši ir j?veic, ja p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu (skat. 2012. gada 29. novembra spriedumu liet? C-257/11 *Gran Via Moine?ti*, 40. punkts).

59 T?d?j?di Direkt?vas 2006/112 184. pantu un 185. panta 1. punktu var piem?rot tikai tad, ja ar nodokli apliekam? dar?juma PVN atskait?šana ir tikusi kori??ta, proti, tikai tad, ja attiec?gajam nodok?a maks?t?jam iepriekš ir bijušas ties?bas uz PVN atskait?šanu apst?k?os, k?di paredz?ti š?s direkt?vas 168. panta a) punkt?.

60 No t? izriet, ka tik?t?l, cik?t?l ZDDS 70. panta 5. punkts attiecas uz gad?jumu, kad ties?bu uz PVN atskait?šanu nav, ja šis nodoklis r??in? ir iek?auts nelikum?gi, š? ties?bu norma nevar b?t pamats kori??šanai min?t? 185. panta izpratn?, jo t? p?c defin?cijas attiecas uz gad?jumu, kad nodok?a maks?t?jam š?du ties?bu nav.

61 Šajos apst?k?os uz sesto jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 185. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka saska?? ar to ir ?auts kori??t PVN atskait?šanu tikai tad, ja attiec?gajam nodok?a maks?t?jam jau iepriekš ir bijušas ties?bas uz š? nodok?a atskait?šanu t?dos apst?k?os, k?di paredz?ti š?s direkt?vas 168. panta a) punkt?.

Par ties?šan?s izdevumiem

62 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj 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 (otr? pal?ta) nospriež:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu ietvaros jādziens “preču piegāde” šīs direktīvas izpratnē un pierādījums par šādas piegādes faktisku veikšanu nav saistīts ar formu, kādā pašumtiesības uz attiecīgajām precēm ir iegūtas. Iesniedzātībai saskaņā ar valsts tiesību normām par rēķinos ar pierādījumiem ir jāveic vispārīgās visas pamatlīetas informācijas un apstākļu izvērtējums, lai noteiktu, vai pamatlīetā aplūkoto preču piegāde tik tiešām ir notikusi un vai attiecīgajai gadījumā tiesības uz [nodokļa] atskaitīšanu var būt, pamatojoties uz šiem pierādījumiem minētajiem darījumiem;
- 2) Direktīvas 2006/112 242. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā nodokļa maksātājiem, kuri nav lauksaimniecības produktu ražotāji, nav noteikts pienākums savā grāmatvedības uzskaitē izcelt tās piegādes priekšmetu, ko tie veic, ja runa ir par lopiem, un pierādīt, ka tie ir tikuši kontrolēti saskaņā ar 41. starptautisko grāmatvedības standartu SGS “Lauksaimniecība”;
- 3) Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nodokļa maksātājam, kurš veic tādā lopu piegādi, uz kuriem attiecas Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 17. jūlija Regulu (EK) Nr. 1760/2000, ar ko izveido liellopu identifikācijas un reģistrācijas sistēmu un paredz liellopu gaļas un liellopu gaļas produktu marķējumu, kā arī atceļ Padomes Regulu (EK) Nr. 820/97, kas grozīta ar Padomes 2006. gada 20. novembra Regulu (EK) Nr. 1791/2006, radītā identifikācijas un reģistrācijas sistēma, nav noteikts pienākums rēķinos par piegādi norādīt šo lopu krotēlijas;
- 4) Direktīvas 2006/112 185. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar to ir jāauts koriģēt PVN atskaitīšanu tikai tad, ja attiecīgajam nodokļa maksātājam jau iepriekš ir bijušas tiesības uz šā nodokļa atskaitīšanu tādās apstākļos, kādi paredzēti šīs direktīvas 168. panta a) punktā.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.