

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2014. gada 13. februārī (*)

Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Priekšnodokļa atskaitošana – Sniegtie pakalpojumi – Kontrole – Pakalpojumu sniedzējs, kuram nav nepieciešams aprēķojuma – Jādzieds “krāpšana nodokļu jomā” – Pienākums krāpšanu nodokļu jomā konstatēt pēc savas ierosmes – Prasība par pakalpojuma faktisku sniegšanu – Pienākums veikt pietiekami precīzu uzskaiti – Tiesvedība – Aizliegums tiesai krāpšanu kvalificēt krimināltiesiski un pasliktināt prasītāja situāciju

Lieta C-18/13

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 11. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 14. janvārī, tiesvedībā?

Maks Pen EOOD

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, bijušais
Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [J. L. da Cruz Vilaça], tiesneši Dž. Arestis [G. Arestis] un Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot] (referenti),

ģenerālvokāle J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia*, bijušais
Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia vārdā – A. Georgiev,
pārstāvis,

– Bulgārijas valdības vārdā – E. Petranova un D. Drambozova, pārstāves,

– Grieķijas valdības vārdā – K. Paraskevopoulou un M. Vergou, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – C. Soulay un D. Roussanov, pārstāvji,

ģemot vērā pēc ģenerālvokāles uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez
ģenerālvokāļa secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 63. pantu, 178. panta 1. punkta a) apakšpunktu, 226. panta 1. punkta 6. apakšpunktu un 242. un 273. pantu.

2 Šis līgums ir ticis iesniegts tiesvedībā starp Maks Pen EOOD (turpmāk tekstā – “Maks Pen”) un Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, bijušo Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlēnie na izpalnenieto” Sofia (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Sofijas pilsētas “Sdzēbu un izpildes pārvalde” direkcijas direktoru) saistībā ar atteikumu piešķirt tiesības uz nodokļa atskaitēšanu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atlaides veidā attiecībā uz atsevišķiem Maks Pen piegādājumiem izdotiem rēķiniem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 62. pantu:

“Šā panta nozīmē:

1) “nodokļa iekasējāmās gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

2) “nodokļa iekasējāmā” 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.”

4 Šīs direktīvas 63. pants ir noteikts:

“Nodokļa iekasējāmās gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

5 Minētās direktīvas 167. pants ir paredzēts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasējams.”

6 Šīs pašas direktīvas 168. pants 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;

[..].”

7 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 178. pantu:

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

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu

sniegšanu – jāsaglabā rīcības, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..].”

8 Direktīvas 2006/112 XI sadaļas 3. nodaļā ar nosaukumu “Rīcību piesēšana” esošā 220. panta 1. punktā ir paredzēts, ka ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rīcību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātājs.

9 Direktīvas 2006/112 226. pants ir izsmeļoši uzskaitītas ziņas, kas, neskarot šajā direktīvā paredzētos pašos noteikumus, PVN vajadzībām obligāti jānorāda saskaņā ar šīs direktīvas 220. un 221. pantu izsniegtos rīcības.

10 Minutis direktīvas 242. pants ir šāds:

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

11 Minutis direktīvas 273. pants ir noteikts:

“Daļēbvalstis 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 daļēbvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp daļēbvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

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

Bulgārijas tiesības

12 Atbilstoši Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 70. panta 5. punktam rīcība nelikumīgi pieprasītu PVN nevar atskaitīt.

13 Likuma par PVN piemērošanas noteikumiem 12. panta, kura nosaukums ir “Brīdis, kad nodoklis kļūst iekasājams preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas gadījumā”, 1. punkts – pamatlietā piemērojamajā redakcijā – ir noteikts, ka:

“[...] atbilstoši Likumam pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu brīdī, kad ir radušies priekšnosacījumi, lai atbilstoši piemērojamajām grāmatvedības normām tiktu atzīti ienākumi par šo pakalpojumu”.

14 Atbilstoši Nodokļu un sociālā nodrošinājuma lietu kodeksa (*Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks*) 160. panta 1., 2. un 5. punktam:

“1. Tiesa izlemj lietu pēc būtības, un tā var pilnībā vai daļēji atcelt koriģējošo paziņojumu, to grozīt vai arī prasību noraidīt.

2. Tiesa pārbauda koriģējošo paziņojuma atbilstību likumam un pamatotību, noskaidrojot, vai to izdevusi kompetenta iestāde un atbilstošā formā, ievērojot formas un satura prasības.

[..]

5. Kori??jošo pazi?ojumu ar tiesas nol?mumu nedr?kst groz?t t?d?j?di, ka pras?t?ja situ?cija tiek pasliktin?ta”.

15 Civilprocesa kodeksa (*Grazhdanskiya protsesualen kodeks*) 17. panta 1. punkts ir paredz?ts š?di:

“Tiesa izlemj str?da atrisin?jumam svar?gos jaut?jumus, bet ne jaut?jumu par to, vai ir noticis p?rk?pums.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

16 *Maks Pen* ir atbilstoši Bulg?rijas ties?b?m re?istr?ta sabiedr?ba, kura nodarbojas ar biroja apr?kojuma un rekl?mas materi?lu vairumtirdzniec?bu.

17 P?c fisk?l?s kontroles, kas attiec?b? uz šo sabiedr?bu tika veikta par taks?cijas periodu no 2007. gada 1. janv?ra l?dz 2009. gada 30. apr?lim, nodok?u administr?cijai rad?s šaubas par t?da PVN atskait?juma pamatot?bu, kas ticis veikts saist?b? ar min?to nodokli septi?u š?s sabiedr?bas pieg?d?t?ju r??inos.

18 Attiec?b? uz atseviš?iem pieg?d?t?jiem vai to apakšuz??m?jiem inform?cija, kas tiem tika piepras?ta, veicot kontroli, nav ??vusi apstiprin?t, ka to r?c?b? b?tu apr?kojums r??inos min?to pakalpojumu sniegšanai. Uzskatot, ka vai nu nav pier?d?ts dažu apakšuz??m?ju pakalpojumu sniegšanas fakts, vai ar? ka tos nav snieguši r??inos min?tie pakalpojumu sniedz?ji, nodok?u administr?cija izdeva kori??to pazi?ojumu par nodokli, ar ko tiek apstr?d?ta šo septi?u uz??mumu r??inos min?t? PVN atskait?m?ba.

19 *Maks Pen* šo kori??jošo pazi?ojumu apstr?d?ja *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia*, bet p?c tam – iesniedz?jties?, nor?dot, ka t? r?c?b? esot r??ini un parasto l?gumu dokumenti, ka šie r??ini ir tikuši samaks?ti ar bankas starpniec?bu, ka tie ir tikuši iegr?matoti pieg?d?t?ju gr?matved?bas dokumentos, ka tie ir deklar?juši ar min?tajiem r??iniem saist?to PVN, ka š?di esot pier?d?ts attiec?go pakalpojumu sniegšanas fakts un ka turkl?t neesot ar? apstr?d?ts, ka tas pats ir veicis pieg?des p?c šo pakalpojumu sniegšanas.

20 Nodok?u administr?cija nor?d?ja, ka ar regul?rajiem r??iniem nav pietiekami, lai pier?d?tu ties?bu uz atskait?jumu esam?bu, turkl?t un it ?paši uz attiec?go pakalpojumu sniedz?ju iesniegtajiem priv?ta rakstura dokumentiem neesot uzticama datuma un tiem neesot pier?d?juma sp?ka, un ka apakšuz??m?ji neesot deklar?juši nedz darbiniekus, uz kuriem tie atsaucas, nedz ar? sniegtos pakalpojumus. Nodok?u administr?cija iesniedz?jties? izvirz?ja jaunus apst?k?us, pirmk?rt, apšaub?dama divu pakalpojumu sniedz?ju p?rst?vju parakstu ?stumu un, otrk?rt, uzsverot, ka viens no tiem gr?matved?bas dokumentos un nodok?u deklar?cij?s nav iek??vis apakšuz??m?ju, uz kuriem tas atsaucas, r??inus. Kaut ar? nodok?u administr?cija atzina, ka pakalpojumi, par kuriem izrakst?ti r??ini, *Maks Pen* ir sniegti, tom?r tos neesot snieguši šajos r??inos nor?d?tie pakalpojumu sniedz?ji.

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

“1) Vai saska?? ar Savien?bas ties?b?m t?di faktiski apst?k?i ir uzskat?mi par saist?tiem ar “izvair?šanos no nodok?iem” nol?k? sa?emt nodok?a atskait?jumu, atbilstoši kuriem r??in? nor?d?tajam pakalpojuma sniedz?jam vai t? apakšuz??m?jam nav nedz person?la, nedz apr?kojuma un akt?vu, kas b?tu nepieciešami pakalpojuma sniegšanai, nav dokument?tas

faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un šādas izmaksas nav arī reālistas tādēļ grāmatvedībā, kā arī attiecībā uz personu, kuras tos ir parakstījušas, rādīna izrakstīšanas tiesgumu kā pakalpojumu sniedzējam ir noformēti neēsti dokumenti – līgums un pieēemēšanas nodoēšanas akts, kas tikuēi iesniegti kā pierēdējums par abpusējam saistēbē un pakalpojuma sniegēšanu, par ko ticis izdots rēēins ar ietvertu pievienotē s vērtēbas nodokli un attiecēbē uz ko tikuēas izmantotas tiesēbas uz nodokēa atskaitēšanu?

2) Vai no Savienēbas tiesēbē un [...] Tiesas judikatēras izrietoēē tiesas pienēkuma liegt atskaitēt nodokli izvairēšanē s no nodokēiem gadējumē ir secinēms arī valsts tiesas pienēkums pēc savas ierosmes konstatēt izvairēšanē s no nodokēiem faktu, pamatojoties uz pamatlietas apstēkēiem, kad tē – ievērojot valsts tiesas pienēkumu izlemt lietu saskaēē ar valsts tiesēbē m, ievērot aizliegumu pasliktinēt prasētēja stēvokli un ievērot efektēvas tiesēbu aizsardzēbas un tiesiskē s droēēbas principus, kā arī pēc savas ierosmes piemērot atbilstoēē s tiesēbu normas – akceptē pirmo reizi tiesē izvirzētus faktus un akceptē visus pierēdējumus, tostarp tēdus, kas attiecas uz ēēietamiem darējumiem, neēstiem dokumentiem un dokumentiem ar nepareizu saturu?

3) Vai no [...] Direktēvas 2006/112 [...] 178. panta 1. punkta a) apakēpunkta saistēbē ar tiesas pienēkumu liegt tiesēbas uz nodokēa atskaitēšanu izvairēšanē s no nodokēu maksēšanas gadējumē izriet, ka, lai varētu tikt ēstenotas tiesēbas uz nodokēa atskaitēšanu, pakalpojumu faktiski ir jēbēt snieguēam rēēinē norēdētajam pakalpojuma sniedzējam vai tē apakēēzēē mējam?

4) Vai Direktēvas 2006/112 242. pantē minē tē prasēba par precēzu uzskaiti tiesēbu uz nodokēa atskaitēšanu pērbaudes mē rēiem nozē mē, ka jēizpilda arī dalēbvalsts atbilstoēē grēmatvedēbas tiesiskē regulējuma, kurē atbilst Savienēbas starptautiskajiem grēmatvedēbas standartiem, prasēbas, vai tē tomēr ir tikai prasēba veikt ēajē direktēvē paredzēto pievienotē s vērtēbas nodokēa grēmatvedēbas dokumentu uzskaiti: rēēinu, pievienotē s vērtēbas nodokēa deklarēciju un kopsavilkuma paziēojumu uzskaitē?

Ja pareizs bētu otrais variants, jēnoskaidro bētu arī ēēds jautējums:

Vai, ēemot vērē Direktēvas 2006/112 226. panta 1. punkta 6. apakēpunkta prasēbu, atbilstoēi kurai rēēinos ir jēnorēda “sniegto pakalpojumu apjoms un veids”, ir secinēms, ka rēēinos vai ar tiem saistēbē izdotos dokumentos pakalpojumu gadējumē ir jēietver informēcija par pakalpojuma faktisko sniegēšanu – objektēvi apstēkēi, kurus var pērbaudēt, kā pierēdējums tam, ka pakalpojums tieēē m ir sniegts, kā arī pierēdējums, ka pakalpojumu ir sniedzis rēēinē norēdētais pakalpojuma sniedzējs?

5) Vai Direktēvas 2006/112 242. pants, kurē ietverta prasēba par precēzu uzskaiti tiesēbu uz nodokēa atskaitēšanu pērbaudes mē rēiem, lasot to kopē ar ēē s direktēvas 63. un 273. pantu, ir interpretējams tēdējēdi, ka tam pretrunē nav tēda valsts tiesēbu norma par to, ka pakalpojums ir uzskatēms par sniegtu brēdē, kad ir izpildēti priekēšnosacējumi, lai atbilstoēi pakalpojumam piemērojamajē m grēmatvedēbas normē m tiktu atzēti ienēkumi par ēo pakalpojumu, un kurē ir paredzētas prasēbas par atbilstēbu Savienēbas tiesēbu starptautiskajiem grēmatvedēbas standartiem un principiem par darējumu pierēdējumiem grēmatvedēbē, satura prioritēti pē r formu, kā arī par ienēkumu un izdevumu salēdzinē mēbu?”

Par prejudiciēlajiem jautējumiem

Par pirmo un treēo jautējumu

22 Ar pirmo un treēo jautējumu, kuri jēizskata kopē, iesniedzējtiesa bē tē bē jautē, vai Direktēva 2006/112 ir interpretējama tēdējēdi, ka tai ir pretrunē situēcija, kad nodokēu maksē tējs atskaita

piegādāt? ja rēķin? iekā auto PVN, ja, kaut arī pakalpojums ir ticis sniegts, izrēķins, ka to nav sniedzis minētais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rēķinā? nav nedz nepieciešams personai, nedz aprīkojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentātas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījusies nepatiesa.

23 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājuma PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādājamo precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā C-285/11 *Bonik*, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Šajā ziņā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši šīs tiesības nekavējoties ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Turklāt no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka ieinteresētajai personai, lai tā būtu tiesīgā atskaitīt nodokli, pirmkārt, ir jābūt nodokļu maksātājam šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, nodokļu maksātājam ir jābūt iepriekš izmantojušam preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu šīs tiesības, savā ar nodokli apliekamajā vajadzībā un iepriekš šīs preces vai pakalpojumus ir jābūt piegādājušam citam nodokļu maksātājam (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 29. punkts un tajā minētā judikatūra). Ja šie nosacījumi ir izpildīti, tiesības uz atskaitījumu principā nevar tikt atteiktas.

26 Tādējādi ir jāatgādina, ka cēlā pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rēķinu ir Direktīvas 2006/112 atzītas un ar to iedrošināts mērķis. Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka indivīdi nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Tādēļ valsts tiesai ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 35.–37. punkts un tajos minētā judikatūra).

27 Ja tas tā ir tad, kad krāpšanu nodokļu jomā ir izdarījis nodokļu maksātājs pats, tas tā ir arī tad, ja nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu saistītā PVN darbībā. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 mērķiem višķir ir uzskatāms par šīs krāpšanas daļēnīku neatkarīgi no tā, vai višķir gūst vai negūst labumu no preču tirdzniecības vai pakalpojumu izmantošanas vai turpmākos ar nodokli apliekamos darījumos (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 38. un 39. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

28 Atteikt tiesības uz atskaitīšanu nodokļu maksātājam tādējādi var tikai tad, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir konstatēts, ka šis nodokļu maksātājs, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas tiesības uz atskaitīšanu, zināja vai viņam bija jāzina, ka, iegūstot šīs preces vai šos pakalpojumus, višķir piedalās darījumā, kas ir iesaistīts PNV krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies šajā piegādēs vai šo pakalpojumu sniegšanā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Tā kā tiesību uz atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajam nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda šā sprieduma iepriekšējā punktā norādītie objektīvie elementi. Līdz ar to iesniedzītīesai ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu elementu esamību

(šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Bonik, 43. un 44. punkts).

30 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka atbilstoši LESD 267. pantam uzs?kt? proced?r? Tiesai nav kompetences p?rbaud?t, k? ar? nov?rt?t pamatlietas faktiskos apst?k?us. T?gad iesniedz?jtiesai saska?? ar valsts ties?bu norm?m par pier?d?jumiem ir j?veic visp?r?js visu pamatlietas elementu un apst?k?u nov?rt?jums, lai noteiktu, vai, pamatojoties uz nodok?u iest?žu iesniegtajiem objekt?vajiem elementiem, *Maks Pen* zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, uz k? pamata tas v?l?j?s veikt atskait?šanu, bija iesaist?ts vi?a pieg?d?t?ju veikt? kr?pšanas oper?cij?.

31 Šaj? zi?? tikai ar to vien, ka pamatliet? *Maks Pen* sniegto pakalpojumu nav sniedzis r??in? nor?d?tais pieg?d?t?js vai t? apakšuz??m?js, cita starp? t?d??, ka to r?c?b? nav nedz nepieciešam? person?la, nedz apr?kojuma un akt?vu, gr?matved?b? nav dokument?tas faktisk?s pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakst?jušo personu k? pieg?d?t?ju identit?te ir izr?d?jusies nepatiesa, pašu par sevi neb?tu pietiekami, lai *Maks Pen* var?tu tikt atteiktas ties?bas uz atskait?jumu.

32 Š?dos apst?k?os uz pirmo un trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?va 2006/112 ir interpret?jama t?d?j?di, ka tai ir pretrun? situ?cija, kad nodok?u maks?t?js atskaita pieg?d?t?ja r??in? iek?auto PVN, ja, kaut ar? pakalpojums ir ticis sniegts, izr?d?s, ka to nav sniedzis min?tais pieg?d?t?js vai t? apakšuz??m?js, cita starp? t?d??, ka to r?c?b? nav nedz nepieciešam? person?la, nedz apr?kojuma un akt?vu, gr?matved?b? nav dokument?tas faktisk?s pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakst?jušo personu k? pieg?d?t?ju identit?te ir izr?d?jusies nepatiesa, ar diviem nosac?jumiem, ka š?diem faktiem ir j?veido kr?pnieciska darb?ba un ka ar nodok?u iest?žu sniegtiem objekt?viem elementiem ir j?b?t pier?d?tam, ka nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, kas ir ties?bu uz atskait?jumu pamat?, ir bijis iesaist?ts min?taj? kr?pnieciskaj? darb?b?, un tas savuk?rt ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par otro jaut?jumu

33 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai atbilstoši Savien?bas ties?b?m tai p?c savas ierosmes ir j?p?rbauda izvair?šan?s no nodok?iem fakta esam?ba, pamatojoties uz nodok?u iest?žu pirmo reizi ties? izvirz?tiem faktiem un visiem pier?d?jumiem, kaut ar? ar š?du p?rbaudi t? nepild?tu tai valsts ties?b?s paredz?tos pien?kumus.

34 K? atg?din?ts š? sprieduma 26. punkt?, atbilstoši Savien?bas ties?b?m valsts ties?m un iest?d?m ir j?atsaka ties?bu uz nodok?a atskait?šanu pieš?iršana, ja uz objekt?vu pier?d?jumu pamata tiek atz?ts, ka š?s ties?bas tikušas izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi. Turkl?t, kaut ar? lietas dal?bnieki nav atsaukušies uz Savien?bas ties?b?m, valsts tiesai ir pien?kums p?c savas ierosmes izvirz?t pamatu, kas pamatots ar Savien?bas ties?bu normu p?rk?pumu, ja atbilstoši valsts ties?b?m valsts ties?m ir pien?kums vai ties?bas š?di r?koties attiec?b? uz imperat?v?m valsts ties?bu norm?m (šaj? zi?? skat. 2008. gada 12. febru?ra spriedumu liet? C?2/06 *Kempter*, Kr?jums, I?411. lpp., 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 T?d?j?di, k? I?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu 72. punkt? preciz?jusi iesniedz?jtiesa pati, no Nodok?u un soci?l? nodrošin?juma lietu kodeksa 160. panta 2. punkta izriet, ka tai ir pien?kums konstat?t kr?pšanu nodok?u jom?, p?c savas ierosmes p?rbaudot, vai kori??jošais pazi?ojums par nodokli, ar ko tiek apstr?d?ts nodok?a maks?t?ja veiktais PVN atskait?jums, atbilst valsts ties?bu norm?m, tai p?c savas ierosmes ir j?nor?da uz iepriekš?j? punkt? atg?din?to Savien?bas ties?bu normu, k? tas ir atbilstoši Direkt?vas 2006/112 m?r?im saist?b? ar c??u pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

36 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka valsts tiesai ir j?interpret? valsts ties?bas p?c iesp?jas atbilstoši attiec?g?s direkt?vas tekstam un m?r?im, lai sasniegtu ar to paredz?to rezult?tu, kam savuk?rt

nepieciešams, lai t? dar?tu visu savas kompetences ietvaros, ?emot v?r? valsts ties?bas kopum? un piem?rojot taj?s atz?t?s interpret?cijas metodes (šaj? zi?? skat. 2006. gada 4. j?lija spriedumu liet? C?212/04 *Adeneler* u.c., Kr?jums, l?6057. lpp., 111. punkts). T?d?? iesniedz?jtiesai ir j?p?rliacin?s, vai valsts ties?bu normas, uz kur?m t? atsaucas un kuras, t?spr?t, var?tu b?t pretrun? Savien?bas ties?bu pras?b?m, var tikt interpret?tas atbilstoši m?r?im apkarot kr?pšanu nodok?u jom?, kas ir šo pras?bu pamat?.

37 Šaj? zi??, protams, Savien?bas ties?b?s nevar b?t noteikts pien?kums valsts tiesai p?c savas iniciat?vas piem?rot Savien?bas ties?bu normu, ja š?das piem?rošanas rezult?t? n?ktos atk?pties no valsts procesu?laj?s ties?b?s paredz?ta principa par *reformatio in pejus* aizliegumu (2008. gada 25. novembra spriedums liet? C?455/06 *Heemskerk* un *Schaap*, Kr?jums, l?8763. lpp., 46. punkts). Katr? zi?? neš?iet, ka t?d? liet?, k?da ir pamatlieta, kur? jau s?kotn?ji runa ir bijusi par noteiktos r??inos iek?auta PVN atskait?šanas ties?b?m, š?du aizliegumu var piem?rot, ja nodok?u administr?cija attiec?gaj? instanc? iesniedz jaunus elementus, kuri attiec?b? uz šiem pašiem r??iniem nav uzskat?mi par nodok?a maks?t?ja, kurš izvirz?jis ties?bas uz atskait?jumu, situ?ciju pasliktinošiem.

38 Turkl?t, pat ja atbilstoši valsts ties?bu norm?m kr?pšana nodok?u jom? b?tu kvalific?jama k? krimin?ltiesisks p?rk?pums un ja š? kvalific?šana b?tu j?veic tikai tiesnesim krimin?l?iet?, neš?iet, ka š?da norma ir pretrun?, ka tiesnesis, kuram j?izv?rt? kori??još? pazi?ojuma par nodokli, ar ko tiek apstr?d?ta nodok?u maks?t?ja veikt? PVN atskait?šana, likum?ba, nevar?tu pamatoties uz objekt?viem elementiem, kurus izvirz?jusi nodok?u administr?cija ar m?r?i pier?d?t kr?pšanu nodok?u jom?, kaut ar? atbilstoši citai valsts ties?bu normai, k?ds ir Likuma par PVN 70. panta 5. punkts, “nelikum?gi piepras?ts” PVN nedr?kst?tu tikt atskait?ts.

39 Š?dos apst?k?os uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka, ja valstu ties?m ir pien?kums vai iesp?ja p?c savas ierosmes izvirz?t pamatus, kas balst?ti uz saistoš?m valsts ties?bu norm?m, tad t?m ir š?di j?r?kojas attiec?b? uz t?du imperat?vu Savien?bas ties?bu normu, atbilstoši kurai valstu iest?d?m un ties?m ir j?atsaka ties?bu uz PVN atskait?šanu pieš?iršana, ja uz objekt?vu pier?d?jumu pamata tiek atz?ts, ka š?s ties?bas tikušas izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi. Š?m ties?m, izv?rt?jot, vai min?t?s ties?bas uz atskait?šanu izvirz?tas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi, valsts ties?bas ir j?interpret? p?c iesp?jas atbilstoši Direkt?vas 2006/112 tekstam un m?r?im, lai sasniegtu ar to paredz?to rezult?tu, kam savuk?rt nepieciešams, lai t?s dar?tu visu savas kompetences robež?s, ?emot v?r? valsts ties?bas kopum? un piem?rojot taj?s atz?t?s interpret?cijas metodes.

Par ceturto un piekto jaut?jumu

40 Ar ceturto un piekto jaut?jumu, kuri j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?va 2006/112, t?s 242. pant? ikvienam nodok?a maks?t?jam izvirzot tostarp pras?bu par pietiekami prec?zas uzskaites veikšanu, lai nodok?u iest?des var?tu piem?rot PVN un p?rbaud?t t? piem?rošanu, ir interpret?jama t?d?j?di, ka tai nav pretrun?, ka attiec?gaj? dal?bvalst? ikvienam nodok?a maks?t?jam ir izvirz?ta pras?ba iev?rot visas valsts gr?matved?bas normas, kuras atbilst starptautiskajiem gr?matved?bas standartiem, tostarp valsts ties?bu normu par to, ka pakalpojums ir uzskat?ms par sniegtu br?d?, kad ir izpild?ti priekšnosac?jumi, lai tiktu atz?ti ien?kumi par šo pakalpojumu.

41 J?atg?dina, ka kop?j? PVN sist?m? dal?bvalst?m ir j?nodrošina nodok?u maks?t?jiem noteikto pien?kumu iev?rošana un šaj? sakar? t?m ir zin?ma r?c?bas br?v?ba, tostarp attiec?b? uz to, k? ir izmantojami to r?c?b? esošie l?dzek?i. K? viens no šiem pien?kumiem Direkt?vas 2006/112 242. pant? ir paredz?ts, ka katram nodok?a maks?t?jam ir j?veic pietiekami prec?za uzskait? lai b?tu iesp?jams piem?rot PVN un nodok?u iest?de var?tu veikt p?rbaudi (šaj? zi?? skat. 2010. gada 29. j?lija spriedumu liet? C?188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Orowski*

, Kr?jums, l?7639. lpp., 22. un 23. punkts).

42 Turkl?t saska?? ar Direkt?vas 2006/112 273. panta pirmo da?u dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu. Š? iesp?ja, kura var tikt ?stenota tikai t?d? veid?, kas neietekm? tirdzniec?bu dal?bvalstu starp?, k? nor?d?ts š? panta otraj? da??, nevar ar? tikt izmantota, lai noteiktu pien?kumus papildus direkt?v? jau paredz?tajiem.

43 Turkl?t ar min?to iesp?ju nav paredz?ts, ka dal?bvalstis dr?kst?tu veikt pas?kumus, kuri p?rsniedz to, kas ir vajadz?gs, lai sasniegtu m?r?us – pareizi iekas?t nodok?us un nov?rst kr?pšanu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski*, 26. punkts).

44 Ar nosac?jumu, ka t?s šos ierobežojumus iev?ro, Savien?bas ties?b?m nav pretrun? valsts gr?matved?bas papildu normas, kas paredz?tas, atsaucoties uz Savien?b? atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 19. j?lija Regulas (EK) Nr. 1606/2002 par starptautisko gr?matved?bas standartu piem?rošanu (OV L 243, 1. lpp.) nosac?jumiem piem?rojamajiem starptautiskajiem gr?matved?bas standartiem.

45 Attiec?b? uz jaut?jumu, vai min?taj?s valsts gr?matved?bas norm?s var tikt paredz?ts, ka pakalpojums ir uzskat?ms par sniegtu br?d?, kad ir izpild?ti nosac?jumi ien?kumu no š? pakalpojuma g?šanai, ir j?atz?st, ka atbilstoši šai normai PVN par š?du pakalpojumu var k??t iekas?jams tikai kopš br?ža, kad izdevumi, kas radušies pieg?d?t?jam vai t? apakšuz??m?jam, ir tikuši re?istr?ti to gr?matved?b?.

46 Ir j?atg?dina, ka saska?? ar Direkt?vas 2006/112 167. pantu atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad nodoklis k??st iekas?jams, un ka saska?? ar š?s direkt?vas 63. pantu PVN k??st iekas?jams tad, kad ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana. T?d?? un ?emot v?r? min?t?s direkt?vas 64. un 65. pant? min?t?s ?paš?s situ?cijas, kuras pamatliet? nav apl?kojamas, br?di, kad nodoklis k??st iekas?jams un t?d?j?di atskait?ms nodok?u maks?t?jam, visp?r?gi nevar noteikt t?du formalit?šu k? izdevumu, kas pakalpojuma sniedz?jiem radušies saist?b? ar š? pakalpojuma sniegšanu, re?istr?cija to gr?matved?b? izpilde.

47 Turkl?t pakalpojuma sniedz?ja ar gr?matved?bas formalit?t?m saist?tu pras?bu iesp?jama neizpilde nevar rad?t šaubas par sniegto pakalpojumu sa??m?ja ties?b?m atskait?t par tiem samaks?to PVN, ja r??inos par sniegtajiem pakalpojumiem ir ietverta visa inform?cija, kas pras?ta Direkt?vas 2006/112 226. pant? (šaj? zi?? skat. 2012. gada 6. septembra spriedumu liet? C?324/11 *Tóth*, 32. punkts).

48 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz ceturto un piekto jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?va 2006/112, t?s 242. pant? ikvienam nodok?a maks?t?jam izvirzot tostarp pras?bu par pietiekami prec?zas uzskaites veikšanu, lai nodok?u iest?des var?tu piem?rot PVN un p?rbaud?t t? piem?rošanu, ir interpret?jama t?d?j?di, ka tai nav pretrun?, ka attiec?gaj? dal?bvalst? š?s direkt?vas 273. pant? paredz?taj?s robež?s ikvienam nodok?a maks?t?jam ir izvirz?ta pras?ba iev?rot visas valsts gr?matved?bas normas, kuras atbilst starptautiskajiem gr?matved?bas standartiem, ar nosac?jumu, ka t?s nep?rsniedz to, kas ir vajadz?gs, lai sasniegtu m?r?us – pareizi iekas?t nodok?us un nov?rst kr?pšanu. Šaj? zi?? Direkt?vai 2006/112 ir pretrun? t?da valsts ties?bu norma, atbilstoši kurai pakalpojums ir uzskat?ms par sniegtu br?d?, kad ir izpild?ti priekšnosac?jumi, lai tiktu atz?ti ien?kumi par šo pakalpojumu.

Par ties?šan?s izdevumiem

49 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata

iesniedz?jtiesa, 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 (sept?t? pal?ta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu ir interpret?jama t?d?j?di, ka tai ir pretrun? situ?cija, kad nodok?u maks?t?js atskaita pieg?d?t?ja r??in? iek?auto pievienot?s v?rt?bas nodokli, ja, kaut ar? pakalpojums ir ticis sniegts, izr?d?s, ka to nav sniedzis min?tais pieg?d?t?js vai t? apakšuz??m?js, cita starp? t?d??, ka to r?c?b? nav nedz nepieciešam? person?la, nedz apr?kojuma un akt?vu, gr?matved?b? nav dokument?tas faktisk?s pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakst?jušo personu k? pieg?d?t?ju identit?te ir izr?d?jusies nepatiesa, ar diviem nosac?jumiem, ka š?diem faktiem ir j?veido kr?pnieciska darb?ba un ka ar nodok?u iest?žu sniegtiem objekt?viem elementiem ir j?b?t pier?d?tam, ka nodok?a maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, kas ir ties?bu uz atskait?jumu pamat?, ir bijis iesaist?ts min?taj? kr?pnieciskaj? darb?b?, un tas savuk?rt ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai;

2) ja valstu ties?m ir pien?kums vai iesp?ja p?c savas ierosmes izvirz?t pamatus, kas balst?ti uz saistoš?m valsts ties?bu norm?m, tad t?m ir š?di j?r?kojas attiec?b? uz t?du imperat?vu Savien?bas ties?bu normu, atbilstoši kurai valstu iest?d?m un ties?m ir j?atsaka ties?bu uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šanu pieš?iršana, ja uz objekt?vu pier?d?jumu pamata tiek atz?ts, ka š?s ties?bas tikušas izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi. Š?m ties?m, izv?rt?jot, vai min?t?s ties?bas uz atskait?šanu izvirz?tas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi, valsts ties?bas ir j?interpret? p?c iesp?jas atbilstoši Direkt?vas 2006/112 tekstam un m?r?im, lai sasniegtu ar to paredz?to rezult?tu, kam savuk?rt nepieciešams, lai t?s dar?tu visu savas kompetences robež?s, ?emot v?r? valsts ties?bas kopum? un piem?rojot taj?s atz?t?s interpret?cijas metodes;

3) Direkt?va 2006/112, t?s 242. pant? ikvienam nodok?a maks?t?jam izvirzot tostarp pras?bu par pietiekami prec?zas uzskaites veikšanu, lai nodok?u iest?des var?tu piem?rot pievienot?s v?rt?bas nodokli un p?rbaud?t t? piem?rošanu, ir interpret?jama t?d?j?di, ka tai nav pretrun?, ka attiec?gaj? dal?bvalst? š?s direkt?vas 273. pant? paredz?taj?s robež?s ikvienam nodok?a maks?t?jam ir izvirz?ta pras?ba iev?rot visas valsts gr?matved?bas normas, kuras atbilst starptautiskajiem gr?matved?bas standartiem, ar nosac?jumu, ka t?s nep?rsniedz to, kas ir vajadz?gs, lai sasniegtu m?r?us – pareizi iekas?t nodok?us un nov?rst kr?pšanu. Šaj? zi?? Direkt?vai 2006/112 ir pretrun? t?da valsts ties?bu norma, atbilstoši kurai pakalpojums ir uzskat?ms par sniegtu br?d?, kad ir izpild?ti priekšnosac?jumi, lai tiktu atz?ti ien?kumi par šo pakalpojumu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.