

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 12. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Iegādes, ko veicis nodokļa maksātājs, kuru nodokļu administrācija ir atzinusi par “neaktīvu” – Tiesību uz atskaitīšanu atteikums – Samērīguma un PVN neitralitātes principi

Lieta C-69/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelojuma tiesa, Rumānija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2016. gada 16. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 8. februārī, tiesvedībā

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, iepriekš – *Gamesa Wind România SRL*,
pret

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Tiesa (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas] (referents), tiesneses K. Toadere [C. Toader] un A. Prehala [A. Prechal],

ģenerālvokāts: P. Mengoci [P. Mengozzi],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL* vērā – A. Stņoiu un O. Marian, avokāti,

– Rumānijas valdības vērā – sēkotnāji H. R. Radu, pāc tam C. R. Canțr, kā arī R. I. Hațeganu un L. Liū, pārstāji,

– Eiropas Komisijas vērā – G. D. Balan un R. Lyal, pārstāji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL*, iepriekš – *Gamesa Wind România SRL* (turpmāk tekstā – “Gamesa”) un *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Valsts nodokļu dienests – Sādzību izskatīšanas enerģidirekcija, Rumānija) un *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Valsts nodokļu dienests – Lielo nodokļu maksātāju pārraudzības enerģidirekcija, Rumānija) jautājumā par Gamesa tiesību atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas samaksāts par veiktajiem pirkumiem laika posmā, kurā tās PVN identifikācijas numurs bija anulēts.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrajā daļā, kas ir tās I sadaļā “Priekšmets un darbības joma”, ir paredzēts:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajam precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību [...] uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla palīdzuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo pašā ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Minētās direktīvas 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.”

6 Šīs direktīvas 168. pants, kas ir tās X sadaļā “Atskaitīšana”, ir izteikts šādi:

“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 kurā 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 – jā saglabā rēķini, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu; [..].”

8 Atbilstoši šīs direktivas 179. panta pirmajai daļai:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitēšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgā taksācijas periodu, atēmot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un ņemtas atskaitēšanas tiesības.”

9 Minētās direktivas 213. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

“Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.”

10 Tās pašas direktivas 214. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Daļēbvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificēšās personas:

a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitēms PVN, izņemot tādū preču piegādi vai tādū pakalpojumu sniegšanu, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;

[..].”

11 Direktivas 2006/112 250. panta 1. punkts ir noteikts:

“Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķinā bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitēšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.”

12 Šīs direktivas 252. pants ir precizēts:

“1. PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka daļēbvalstis. Šis laiks nedrīkst pārsniegt divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.

2. Taksācijas periodu katra daļēbvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr daļēbvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu.”

13 Saskaņā ar minētās direktivas 273. panta pirmo daļu:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi [precīzi] 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.”

Rumānijas tiesību akti

14 2003. gada 22. decembra *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu) (*Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927, 2003. gada 23. decembris) redakcijā, kas bija spēkā pamata lietas faktu laikā (turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”), 11. panta 1.bis punkts bija paredzēts:

“Nodokļu iestādes neņem vērā darījumus, kurus veicis nodokļu maksātājs, kurš ar valsts nodokļu iestādes administrācijas priekšdēļa lēmumu ir atzēts par neaktīvu, izņemot preču piegādi, kas veikta piespiedu izpildes procedūrā”.

15 Šā kodeksa 147.bis panta 2. punkts ir paredzēts:

“Ja nosacījumi un formalitātes tiesību uz atskaitēšanu īstenošanai nav izpildīti tās fiskālā posma laikā, par kuru ir deklarācija, vai ja nodokli pamatojošie dokumenti, kas paredzēti 146. pantā, nav saņemti, nodokļa maksātājs var īstenot savas tiesības uz atskaitēšanu ar deklarāciju, kas atbilst tam fiskālajam posmam, kurā šie nosacījumi un formalitātes ir izpildīti vai ar vēlāku deklarāciju, tomēr nepārsniedzot piecu sešu gadu termiņu, sākot no tā gada 1. janvāra, kurš ir nākamais pēc tiesību uz atskaitējumu rašanās gada”.

16 Minētā kodeksa 153. panta 9. punkts ir noteikts:

“Kompetentās nodokļu iestādes var anulēt personas PVN identifikācijas numuru saskaņā ar šo pantu, ja saskaņā ar šīs sadaļas normām šā persona nevarēja vai tai nebija tiesību lūgt tai piešķirt PVN identifikācijas numuru atbilstoši šim pantam. Turklāt kompetentās nodokļu iestādes pēc savas iniciatīvas var anulēt personas PVN reģistrācijas numuru saskaņā ar šo pantu gadījumā, kad nodokļu maksātāji ir ierakstīti par neaktīviem atzēto nodokļu maksātāju sarakstā atbilstoši 11. pantam, kā arī gadījumā, kad nodokļu maksātāji, kas atrodas pagaidu neaktīvā statusā, ir reģistrēti komercreģistrācijā saskaņā ar likumu. Procedūras personas izslēgšanai no reģistra tiek regulāta ar spēkā esošajiem procesurālajiem noteikumiem. Pēc PVN identifikācijas numura atcelšanas [šā personam] ir jālūdz kompetentajam nodokļu iestādēm izsniegt tām jaunu PVN identifikācijas numuru, ja ir izbeigusies situācija, kas bijusi pamatā viņu izslēgšanai no reģistra, tām par konkrēto kalendāro gadu nepiemērojot noteikumus par mazo uzņēmumu atbrīvotību no nodokļa maksimālu apmēru, kas paredzēts 152. pantā.”

17 Šā paša kodeksa 158. pants ir paredzēts:

“1. No 2010. gada 1. augusta valsts nodokļu administrācijā tiek ieviests un organizēts Kopienas iekšējā tirgus dalībnieku reģistra, kurā tiek reģistrēti visi nodokļu maksātāji un juridiskās personas, kas nav nodokļu maksātājas, bet kas veic darījumus Kopienā, proti:

a) piegādes Kopienas iekšienē Rumānijā atbilstoši 132. panta 1. punkta a) apakšpunktam, kas ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši 143. panta 2. punkta a) un d) apakšpunktam;

b) vēlākas preču piegādes, kas veiktas 132.bis panta 5. punktā minēto “trijstūra” veida darījumu ietvaros preču piegādes dalībvalstī un kas ir deklarēti kā piegādēm Kopienas iekšienē ar T kodu Rumānijā;

c) pakalpojumu sniegšana Kopienas iekšien? – proti, pakalpojumi, uz kuriem attiecas 133. panta 2. punkts, – ko veic Rum?nijas re?istr?ti nodok?u maks?t?ji par labu Rum?nijas nere?istr?tiem nodok?u maks?t?jiem, kuri ir re?istr?ti Kopien?, un kas nav no PVN atbr?votie pakalpojumi dal?bvalst?, kur? tie ir nodok?a maks?t?ji;

d) ar nodokli apliekamas pre?u ieg?des Kopienas iekšien?, kas veiktas Rum?nijas atbilstoši 132. *bis* panta noteikumiem;

e) pakalpojumu sa?emšana Kopienas iekšien? – proti, pakalpojumi, uz kuriem attiecas 133. panta 2. punkts, – kas veikti par labu Rum?nijas re?istr?tiem nodok?u maks?t?jiem, ieskaitot juridisk?s personas, kuras nav PVN maks?t?jas atbilstoši 153. vai 153. *bis* pantam, un ko veikuši nevis Rum?nijas, bet Kopien? re?istr?ti nodok?a maks?t?ji, un ko sa??mis nodok?a maks?t?js atbilstoši 150. panta 2. punktam.

[..]

3. Person?m ar PVN identifik?cijas numuru atbilstoši 153. un 153. *bis* pantam ir j?l?dz sevi re?istr?t Kopienas iekš?j? tirgus dal?bnieku re?istra?, ja t?s paredz veikt vienu vai vair?kus 1. punkt? aprakst?tos dar?jumus Kopienas iekšien?, un tas j?dara pirms šo dar?jumu veikšanas.

[..]

10. Kompetent?s nodok?u iest?des sv?tro no Kopienas iekš?j? tirgus dal?bnieku re?istra:

a) nodok?u maks?t?jus un juridisk?s personas, kas nav nodok?a maks?t?ji, kuri ir ierakst?ti par neakt?viem atz?to nodok?a maks?t?ju sarakst? saska?? ar likumu;

[..].”

18 *Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (Vald?bas r?kojums Nr. 92/2003 par Nodok?u procesu?lo kodeksu)* 78. panta 5. punkt? redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietas faktu norises laik?, bija noteikts:

“Nodok?a maks?t?ji, kas ir juridiskas personas, vai ikviens cits ties?bu subjekts, kas nav juridiska persona, tiek atz?ti par neakt?viem [nodok?a maks?t?jiem] un tiem piem?ro noteikumus, kas paredz?ti 11. panta 1. *bis* un 1. *ter* punkt? Likum? Nr. 571/2003 par nodok?u kodeksu – ar v?l?kajiem groz?jumiem un papildin?jumiem –, ja tie atbilst k?dam no šiem nosac?jumiem:

a) kalend?r? pusgada laik? nav iesnieguši nevienu no likum? paredz?taj?m deklar?cij?m;

b) izvair?s no nodok?u p?rbaudes, deklar?cij? nor?dot t?dus datus attiec?b? uz juridisk?s adreses identific?šanu, kas ne?auj nodok?u iest?dei to identific?t;

c) nodok?u iest?des ir konstat?jušas, ka tie nedarbojas sav? juridiskaj? adres? vai deklar?taj? nodok?u rezidenc?.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

19 *Gamesa* ir saska?? ar Rum?nijas ties?b?m re?istr?ta sabiedr?ba ar juridisko adresi Bukarest? (Rum?nija), kuras darb?bas priekšmets ir v?ja ?eneratoru parku mont?ža, uzst?d?šana un uztur?šana.

20 Lai veiktu saimniecisko darb?bu, *Gamesa* ieg?d?j?s daž?das preces un pakalpojumus no pieg?d?t?jiem, kuri re?istr?juši uz??m?jdarb?bu un re?istr?jušies k? PVN maks?t?ji Rum?nijas un

cit?š Eiropas Savien?bas valst?s. T? ?stenoja PVN atskait?šanas ties?bas par veiktaj?m ieg?d?m, iesniedzot deklar?ciju par PVN.

21 No 2010. gada 7. oktobra l?dz 2011. gada 24. maijam *Gamesa* bija atz?ta par neakt?vu nodok?u maks?t?ju Nodok?u kodeksa 11. panta 1.*bis* punkta izpratn? t?d??, ka t? nebija izpild?jusi kalend?r? pusgada laik? nevienu no likum? paredz?tajiem deklar?šanas pien?kumiem.

22 No 2014. gada 26. novembra l?dz 2015. gada 29. j?lijam attiec?b? uz pras?t?ju tika veikta nodok?u p?rbaude, lai p?rbaud?tu t?s situ?ciju attiec?b? uz sabiedr?bu PVN un ie??mumu nodokli saist?b? ar dar?jumiem, kas veikti laikposm? no 2009. gada 15. maija l?dz 2013. gada 31. decembrim. Pamatojoties uz š?s p?rbaudes beig?s sast?d?to zi?ojumu, *Gamesa* sa??ma pazi?ojumu par nodokli, kur? tika liegtas ties?bas atskait?t PVN 3 875 717 Rum?nijas lejas (RON) (apm?ram 890 000 EUR) apm?r? un tika noteikts pien?kums samaks?t v?l papildu soda naudas summas 2 845 308 RON (aptuveni 654 000 EUR) apm?r? t?d??, ka tai nebija ties?bas uz nodok?a atskait?šanu par veiktaj?m ieg?d?m savas neaktivit?tes period?.

23 *Gamesa* iesniegt? s?dz?ba par nodok?a uzr??inu tika noraid?ta ar Valsts nodok?u dienesta – S?dz?bu izskat?šanas ?ener?ldirekcijas 2015. gada 15. decembra l?mumu.

24 Ar 2016. gada 10. j?nij? re?istr?tu pras?bas pieteikumu *Gamesa* v?rs?s *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarestes apel?cijas tiesa, Rum?nija) pret Valsts nodok?u dienestu – S?dz?bu izskat?šanas ?ener?ldirekciju un Valsts nodok?u dienestu – Lielo nodok?u maks?t?ju p?rvald?bas ?ener?ldirekciju. T? l?dza, pirmk?rt, da??ji atcelt pazi?ojumu par nodokli, jo ar to nodok?u administr?cija tai esot atteikusi ties?bas uz PVN atskait?šanu 3 875 717 RON (aptuveni 890 000 EUR) apm?r? par laikposmu no 2009. gada 15. maija l?dz 2013. gada 31. decembrim, un uzr??injusi tai sodu 2 845 308 RON (aptuveni 654 000 EUR) apm?r?, k? ar?, otrk?rt, atcelt Valsts nodok?u dienesta – S?dz?bu izskat?šanas ?ener?ldirekcijas 2015. gada 15. decembra l?mumu piln?b?.

25 Pras?bas pieteikum? *Gomesa* pamat? p?rmet nodok?u administr?cijai, ka t? nav iev?rojusi sam?r?guma un PVN neitralit?tes principu apst?k?os, kad t? bija izpild?jusi visus nepieciešamos pien?kumus, lai tiktu atkal aktiviz?ts t?s PVN identifik?cijas numurs. Sav? aizst?v?b? š? administr?cija atsaucas uz nepieciešam?bu pareizi iekas?t PVN un nov?rst izvair?šanos no nodok?a maks?šanas.

26 Š?dos apst?k?os *Curtea de Apel Bucure?ti* (Bukarestes apel?cijas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai t?dos apst?k?os k? pamatliet? Direkt?vai [2006/112] (it ?paši t?s 213., 214. un 273. pantam) ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums vai nodok?u prakse, atbilst?gi kurai p?c nodok?u maks?t?ja PVN identifik?cijas numura aktiviz?šanas no jauna nodok?u maks?t?jam nav ties?bu uz PVN atskait?šanu, ko ?steno, iesniedzot vair?kas PVN deklar?cijas, t?d??, ka konkr?tais PVN attiecas uz ieg?d?m, kuras veiktas laikposm?, kad nodok?u maks?t?ja PVN identifik?cijas numurs bija neakt?vs?

2) Vai t?dos apst?k?os k? pamatliet? Direkt?vai [2006/112] (it ?paši t?s 213., 214. un 273. pantam) ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums vai nodok?u prakse, atbilst?gi kurai p?c nodok?u maks?t?ja PVN identifik?cijas numura aktiviz?šanas no jauna nodok?u maks?t?jam nav ties?bu uz PVN atskait?šanu, ko ?steno, iesniedzot vair?kas PVN deklar?cijas, t?d??, ka, lai gan konkr?tais PVN attiecas uz r??iniem, kas izdoti p?c nodok?u maks?t?ja PVN identifik?cijas numura aktiviz?šanas no jauna, šis nodoklis attiecas uz ieg?d?m, kuras veiktas laikposm?, kad PVN identifik?cijas numurs bija neakt?vs?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

27 Ar prejudiciālajiem jautājumiem, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa jaut?, vai Direkt?va 2006/112, it ?paši t?s 213., 214. un 273. pants, ir j?interpret? t?d? veid?, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, kurš at?auj valsts nodok?u administr?cijai atteikt nodok?a maks?t?jam, kas ir veicis ieg?des taj? laikposm?, kur? bija anul?ts vi?a PVN identifik?cijas numurs t?d??, ka vi?š nav iesniedzis nodok?u deklar?cijas, ties?bas atskait?t PVN saist?b? ar š?m ieg?d?m, iesniedzot PVN deklar?cijas – vai izdotos r??inus – p?c vi?a identifik?cijas numura jaunas aktiviz?šanas.

28 Vispirms ir j?atg?dina, ka nodok?a maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas ir j?maks? vai kas k? priekšnodoklis ir samaks?ts par ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 K? Tiesa ir vair?kk?rt uzsv?rusi, Direkt?vas 2006/112 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. It ?paši t?s ir nekav?joties ?stenojamas attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem priekšnodok?iem (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir 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 visai saimnieciskajai darb?bai neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ja vien min?tajai darb?bai pašai ir piem?rojams PVN (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Tom?r priekšnoteikums ties?b?m atskait?t PVN ir gan materi?ltiesisko pras?bu vai nosac?jumu, gan form?lo pras?bu vai nosac?jumu iev?rošana.

32 Attiec?b? uz materi?ltiesisk?m pras?b?m vai nosac?jumiem no Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka, lai ieinteres?tajai personai b?tu ties?bas atskait?t nodokli, ir svar?gi, lai t?, pirmk?rt, b?tu “nodok?a maks?t?ja” š?s direkt?vas izpratn? un, otrk?rt, lai preces vai pakalpojumus, kas nor?d?ti, lai pamatotu min?t?s ties?bas, nodok?a maks?t?ja b?tu iepriekš izmantojusi saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, un lai iepriekš š?s preces b?tu pieg?d?jis vai pakalpojumus b?tu sniedzis cits nodok?a maks?t?js (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 39. punkts).

33 Attiec?b? uz ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošanas noteikumiem, kas ir piel?dzin?mi form?l?m pras?b?m vai nosac?jumiem, Direkt?vas 2006/112 178. panta a) punkt? ir paredz?ts, ka nodok?a maks?t?jam ir j?saglab? r??ins, kas izrakst?ts saska?? ar t?s 220.–236. pantu un 238.–240. pantu (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 40. punkts).

34 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli tiktu piešķirtas gadījumā, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātji nav izpildījuši atsevišķās formās prasības (spriedumi, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts; 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 41. punkts, un 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 44. punkts).

35 Itālijs Direktīvas 2006/112 214. pantā paredzētās identifikācijas numura PVN mērķiem piešķiršana, kā arī šīs direktīvas 213. pantā noteiktais nodokļa maksātāja pienākums paziņot par savas darbības uzsākšanu, izmaiņām tajā un tās izbeigšanu ir tikai formas prasības kontroles veikšanai, kas nevar apdraudēt tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja ir izpildīti būtiskie nosacījumi, kas rada šīs tiesības (šajā ziņā skat. spriedumus, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 60. punkts, kā arī 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 32. punkts).

36 Tādējādi PVN maksātjam nevar liegt izmantot tās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tādā gadījumā, ka tam nav identifikācijas numura PVN mērķiem pirms iegādāto preču izmantošanas savas ar nodokliem apliekamās saimnieciskās darbības nolūkā (spriedumi, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 51. punkts, kā arī 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 33. punkts).

37 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka soda noteikšana par to, ka nodokļa maksātājs nav ievērojis grāmatvedības un deklarācijas pienākumus, atsakot atskaitīšanas tiesības, nepārkāpj pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu šo pienākumu piemērošanu, jo Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā paredzēt naudas sodu vai finansiālu sodu atbilstoši pārkāpuma smagumam (spriedumi, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 63. punkts, kā arī 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 34. punkts).

38 Citādi tas būtu gadījumā, ja šādu formālu prasību neievērošanas rezultātā tiktu kavēts iesniegt drošu pierādījumu par to, ka ir ievērotas materiāls prasības (spriedumi, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 46. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 35. punkts).

39 Tāpat tiesības atskaitīt nodokli var tikt atteiktas tad, ja uz objektīvu elementu pamata būtu pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga (spriedumi, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 43. punkts, un 2018. gada 7. marts, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, 36. punkts).

40 Šajā lietā no iesniedzējtiesas nolikuma izriet, ka no 2010. gada 7. oktobra līdz 2011. gada 24. maijam Gamesa bija atzīta par neaktīvu nodokļu maksātāju tādā gadījumā, ka tā nebija izpildījusi kalendārā pusgada laikā nevienu no likumā paredzētajiem paziņošanas pienākumiem. Tomēr tā tika atkal aktivizēta un no jauna identificēta kā PVN maksātāja, sākot no 2011. gada 25. maija. Pēc šīs atkārtotās aktivizācijas tā izmantoja savas tiesības uz atskaitīšanu, deklarējot samaksāto PVN vai izrakstītos rēķinus pēc šīs aktivizācijas atjaunošanas.

41 Jānorāda, ka dienā, kas tika deklarēts PVN vai izrakstītos rēķinus, neviens ir ietekme uz pamata prasību, ar ko piešķirt tiesības uz atskaitīšanu.

42 No šiem elementiem izriet, ka, tā kā pamata prasības, kuras jāizpilda, lai piešķirtu tiesības uz priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanu, bija izpildītas un šīs tiesības uz atskaitīšanu netika izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, sabiedrība, kas ir tādā situācijā kā Gamesa, ir

ties?ga izvirz?t savas ties?bas uz atskait?šanu, deklar?jot samaks?to PVN vai izrakst?tos r??inus p?c savas aktiviz?šanas atjaunošanas.

43 Iesniedz?jtiesai ir tostarp j?p?rbauda, vai nodok?u administr?cijas r?c?b? ir nepieciešamie dati, lai konstat?tu, ka Gamesa bija izpild?jusi pamatpras?bas ties?bu uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanai, neatkar?gi no PVN deklar?cijas vai no r??ina izrakst?šanas dienas.

44 ?emot v?r? šos apsv?rumus, Direkt?va 2006/112, it ?paši t?s 213., 214. un 273. pants, ir j?interpret? t?d? veid?, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, kurš at?auj valsts nodok?u administr?cijai atteikt nodok?a maks?t?jam, kas ir veicis ieg?des taj? laikposm?, kur? bija anul?ts vi?a PVN identifik?cijas numurs, t?d??, ka vi?š nav iesniedzis nodok?u deklar?cijas, ties?bas atskait?t PVN saist?b? ar š?m ieg?d?m, iesniedzot PVN deklar?cijas – vai izdotos r??inus – p?c vi?a identifik?cijas numura atk?rtotas aktiviz?šanas, tikai t?p?c, ka š?s ieg?des bija notikušas neaktivit?tes period?, lai gan pamata pras?bas ir izpild?tas un š?s ties?bas uz atskait?šanu nav izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi.

Par ties?šan?s izdevumiem

45 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m 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 pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

Direkt?va 2006/112 (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs), it ?paši t?s 213., 214. un 273. pants, ir j?interpret? t?d? veid?, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, kurš at?auj valsts nodok?u administr?cijai atteikt nodok?a maks?t?jam, kas ir veicis ieg?des taj? laikposm?, kur? bija anul?ts vi?a pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?ja identifik?cijas numurs, t?d??, ka vi?š nav iesniedzis nodok?u deklar?cijas, ties?bas atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli saist?b? ar š?m ieg?d?m, iesniedzot pievienot?s v?rt?bas nodok?a deklar?cijas – vai izdotos r??inus – p?c vi?a identifik?cijas numura atk?rtotas aktiviz?šanas, tikai t?p?c, ka š?s ieg?des bija notikušas neaktivit?tes period?, lai gan pamata pras?bas ir izpild?tas un š?s ties?bas uz atskait?šanu nav izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – rum??u.