

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2012. gada 6. septembr? (*)

Nodok?i – PVN – Direkt?va 2006/112/EK – 9. pants – “Nodok?a maks?t?ja” j?dziens – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Atteikums – Nodok?u neitralit?tes princips – No individu?lo komersantu re?istra sv?trots r??ina izrakst?t?js – R??ina izrakst?t?js, kurš nav izpild?jis pien?kumu deklar?t savus darbiniekus nodok?u administr?cijai – Nodok?a maks?t?ja pien?kums p?rliecin?ties, vai r??ina izrakst?t?js pret nodok?u administr?ciju ir r?kojies tiesiski

Lieta C-324/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Legfels?bb Bíróság* (Ung?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 21. apr?l? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 29. j?nij?, tiesved?b?

Gábor Tóth

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- G. Tóth v?rd? – G. Patakiné Schneider, ügyvéd,
- Ung?rijas vald?bas v?rd? – M. Fehér un K. Szíjjártó, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – V. Bottka un A. Sipos, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp G. Tóth un Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (Iekšmumu un finanšu kontroles administrācijas Ziemeļungārijas nodokļu pārvaldes teritoriālās nodokļu iestāde) tiesības un pienākumus pārņēmušo Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Valsts iekšmumu un muitas dienesta Ziemeļugārijas nodokļu direkcija) par tās atteikšanos ataut atskaitēt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksēts kā priekšnodoklis par darījumiem, kuri tiek uzskatīti par aizdomīgiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu ar PVN aplicē preču piegādes un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļu maksātājs, kas rēķojas kā tās.

4 Minētās direktīvas 9. panta 1. punktā 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, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. [..]”

5 Šīs pašas direktīvas X sadaļas ar virsrakstu “Atskaitēšana” 1. nodaļā ar virsrakstu “Atskaitēšanas tiesību rašanās un darbības joma” esošajā 167. pantā ir teikts, ka “atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasjams”.

6 Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā ir paredzēts, ka, ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto saviem ar nodokli aplicamajiem darījumiem, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitēt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs, PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksēts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.

7 Minētās direktīvas tajā pašā X sadaļas 4. nodaļā ar virsrakstu “Noteikumi par atskaitēšanas tiesību stenošanu” esošajā 178. pantā ir noteikts:

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

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

[..]”

8 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas XI sadaļas 2. nodaļu ar virsrakstu "Nodokļa maksājumu un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksājums" 2. nodaļu ar virsrakstu "Identifikācija" esošo 213. panta 1. punkta pirmo daļu katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība nodokļa maksātāja statusā.

9 Direktīvas 2006/112 minētā XI sadaļas 3. nodaļu ar virsrakstu "Rīcību piesūtīšana" 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 vārda un intereses – izsniedz rīcību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātājs.

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

11 Minētās direktīvas XI sadaļas 7. nodaļu ar virsrakstu "Dažādi noteikumi" esošajā 273. pantā 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 daļēbvalstī paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rīcību sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā."

Ungārijas tiesības

12 1992. gada Likuma Nr. LXXIV par pievienotās vērtības nodokli (*az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, Magyar Közlöny 1992/128*; turpmāk tekstā – "PVN likums") 32. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības no nodokļa summas, kas viņam jāmaksā, atskaitīt nodokļa summu, kuru saistībā ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu tam liek maksāt cits nodokļa maksātājs.

13 Saskaņā ar šo likuma 35. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ja vien Nodokļu likumā nav noteikts citādi, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var izmantot tikai ar nosacījumu, ka ir dokumenti, kuri pierāda priekšnodokļa iegrāmatoto nodokļa summu patiesumu. Par to diem uzskata rīcības, vienkāršotus rīcības un rīcību aizstājošus dokumentus, kas izrakstīti nodokļa maksātāja vārdā.

14 PVN likuma 44. panta 5. punktā ir noteikts:

"Rīcība vai vienkāršots rīcība izrakstītājs atbild par tajā esošās informācijas autentiskumu. Nodokļa maksātāja, kurš attaisnojuma dokumentu norādīts kā pircējs, tiesības saistībā ar nodokļa aplikšanu nevar tikt apšaubītas, ja viņš attiecībā uz apliekamo darbību ir ievērojis visu vajadzīgo piesardzību, ņemot vērā preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas apstākļus."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 2007. gadā G. Tóth nodokļa maksātājiem veica būvdarbus, daļēji izmantojot apakšuzņēmēju, tostarp individuālo komersanta M. L., pakalpojumus. G. Tóth ar apakšuzņēmēju noslēgtajos līgumos bija paredzēts apakšuzņēmēja pienākums veikt darbu uzskaiti un noformēt darbu izpildes apliecinājumus. Atbilstoši darbu uzskaitē esošajam ziņojumam M. L. būvlaukumā bija

nodarbinātis no astoņiem līdz septiņpadsmit personām. Darbu pieņemšana ekspluatācijā notika brīdī, kad G. Tóth tos nodeva saviem klientiem. Par attiecīgajiem darbiem M. L. bija izrakstījis 20 rīkojumus, kurus G. Tóth bija pieņēmis un iegrāmatojis savā grāmatvedībā un nodokļu deklarācijās. G. Tóth apgalvo, ka rīkojumus viņš esot apmaksājis skaidrā naudā.

16 Kopš 2003. gada M. L. savus nodokļu uzskaites un samaksas pienākumus vairs nepilda. Viņš arī nebija nodokļu administrācijai paziņojis ne par pastāvīgajiem, ne par pagaidu darbiniekiem. Ar 2007. gada 20. jūnijā pieņemtu nepārskaidzamu lēmumu atbildīgā pašvaldības amatpersona atsauc M. L. piešķirto individuālo komersanta licenci.

17 Nodokļu administrācija attiecībā pret G. Tóth veica PVN uzrēķinu HUF 5 600 000 apmērā par 2007. gadu, pamatojoties uz to, ka M. L. izrakstītajos rīkojumos ietvertais nodoklis neesot bijis atskaitīams, jo kopš 2007. gada 20. jūnija viņš vairs nebija uzskatīams par nodokļa maksātāju un tādēļ kopš tās dienas vairs nevarēja izrakstīt derīgus rīkojumus. Turklāt daļa no M. L. izrakstītajiem rīkiem bija datēti pirms rēķinu grāmatēšanas, no kurām tie tika ņemti, iegādes dienas, proti, 2007. gada 7. septembra. Visbeidzot, G. Tóth neesot noskaidrojis, kādā statusā darbu veicīgi atradās bēvlaukums.

18 Pamatojoties uz G. Tóth par šo lēmumu iesniegto sūdzību, 2010. gada 8. janvārā lēmumu atbildīgā pamatlietā to atstāja negrozītu. Tā tostarp uzskatīja, ka laikā, kad tika izrakstīti 16 no 20 strādīgajiem rīkiem, M. L. vairs nebija nodokļa maksātājs un tādēļ tam vairs nebija tiesību nodokli nodot tīlā. Apstāklis, ka attiecīgajā gadā viņa nodokļu identifikācijas numurs vēl nebija dzēsts no nodokļu administrācijas reģistra, šajā ziņā neesot nozīmes.

19 G. Tóth celto prasību par atbildīgās pamatlietā pieņemto lēmuma atcelšanu *Nógrád megyei bíróság* (Nogrādas mežs tiesa) 2010. gada 9. jūnijā nolēma noraidīt. Šis noraidījums tika pamatots ar apstākli, ka 2007. gada 20. jūnijā M. L. bija zaudējis nodokļa maksātāja statusu un tādēļ viņam vairs nebija tiesību nodot PVN tīlā. Jautājumā par rīkiem, kurus M. L. bija izrakstījis līdz minētajai dienai, šī tiesa konstatēja, ka viņam nebija neviena ne deklarāta, ne pagaidu darbinieka un tādēļ neesot pierādīts, ka darbus būtu patiešām veicis viņš. Turklāt G. Tóth neesot pārliecinājies nedz par to, vai rēķinā norādīto pakalpojumu tie izrakstījis ir patiešām sniedzis, nedz par to, vai bēvlaukuma darbus veikušās personas bija M. L. pastāvīgi vai uz laiku nodarbināti darbinieki.

20 G. Tóth par minēto *Nógrád megyei bíróság* noraidīto nolēmumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Tā šaubās, pirmkārt, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu varētu būt ierobežotas tādēļ, ka rēķina izrakstījis ir bijis svēts trois no komersantu reģistra. Otrkārt, šī tiesa ir neziņa, vai ir iespējams uzskatīt, ka G. Tóth ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka viņš piedalījies krāpšanā ar PVN iesaistītā darījuma 2006. gada 6. jūlija sprieduma apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel un Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp.) 59. punkta izpratnē, ņemot vērā, ka viņš nav pārņēmis noskaidrot, vai darbu izpildītāji bija tiesiskās attiecībās ar rēķina izrakstītāju.

21 Uzskatot, ka pamatlietas iznākums ir atkarīgs no Savienības tiesību interpretācijas, *Legfelsőbb Bíróság* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai nodokļu neitralitātes principam ([Direktīvas 2006/112] 9. pants) ir pretrunā tāda tiesību interpretācija, ka rēķina saņēmējam tiek liegta iespēja izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja rēķina izrakstītājam pirms līguma izpildes vai rēķina izrakstīšanas pašvaldības amatpersona ir atļāmusi individuālo komersanta apliecību?

2) Vai tādēļ, ka rēķinu izrakstījušais individuālais komersants nav deklarējis nodarbinātos

darbiniekus (kuri tādējādi strādā nelegāli) un nodokļu administrācija tādējādi ir konstatējusi, ka tam “nav deklarētu darbinieku”, rādīnā saņēmējs, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, vairs nevar izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu?

3) Vai jāuzskata, ka rādīnā saņēmējs ir vainojams nolaidībā, ja tas nav pārbaudījis nedz to, vai darbu izpildes vietā nodarbināto darba ņēmēju un rādīnā izrakstītāja starpā ir tiesiskās attiecības, nedz to, vai tas ir izpildījis savas nodokļu deklarācijas vai kādas citas saistības attiecībā uz šiem darba ņēmējiem? Vai jāuzskata, ka šā uzvedība ir objektīvs apstāklis, kura dēļ rādīnā saņēmējs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka tas pēdējās darbū, ar kuru paredzēts veikt krāpšanu saistībā ar PVN?

4) Vai, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, valsts tiesa vērtējumā var ņemt vērā iepriekš minētos apstākļus, ja, izvērtējusi apstākļus kopumā, tā secina, ka saimnieciskais darbūms rādīnā norādīto personu starpā nav noticis?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

22 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzātāja būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ka nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodokļu administrācija liedz ar pamatojumu, ka rādīnā izrakstītājam pirms attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vai attiecīgā rādīnā izrakstīšanas ir tikusi atņemta individuālā komersanta apliecība.

23 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. tostarp 2001. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-78/00 *Komisija/Irālija*, *Recueil*, I-8195. lpp., 28. punkts; 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā C-25/07 *Sosnowska*, Krājums, I-5129. lpp., 14. punkts, kā arī 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 37. punkts).

24 Kā Tiesa ir vairākkārt uzsvērusi, Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un princips nevar tikt ierobežots. Konkrēti, šīs tiesības ir izmantojamas uzreiz attiecībā uz visiem saistībā ar darbūjiem iepriekš samaksātajiem nodokļiem (skat. tostarp 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Kittel* un *Recolta Recycling*, 47. punkts, kā arī lietā *Mahagében* un *Dávid*, 38. punkts).

25 Atskaitīšanas kārtības mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no sloga, ko rada PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķa vai rezultātiem, ja vien šīs darbības princips ir pielietojamas ar PVN (skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu lietā *Gabalfrisa* u.c., 44. punkts; 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 78. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Mahagében* un *Dávid*, 39. punkts).

26 Jautājums par substanciālajiem nosacījumiem, kas tiek prasīti, lai rastos tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka preces vai pakalpojumi, ko norāda, lai pamatotu šīs tiesības, nodokļa maksātājam turpmāk ir jāizmanto saviem ar nodokli pielietojamajiem darbūjiem un ka šīs preces ir piegādājis vai pakalpojumus

sniedzis k?ds cits nodok?a maks?t?js.

27 Pamatliet? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka attiec?gos pakalpojumus pras?t?js ir turpm?k izmantojis saviem ar nodokli apliekamajiem darb?jumiem.

28 Savuk?rt jaut?jumu? par r??inu par šiem pakalpojumiem izrakst?juš?s personas nodok?a maks?t?ja statusu ir j?atg?dina Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkt? rodam? š? j?dziena defin?cija.

29 Atbilstoši min?t?s ties?bu normas pirmaj? da?? teiktajam “nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta. Saska?? ar š?s pašas ties?bu normas otro da?u par “saimniecisku darb?bu” uzskata jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?niec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo vai t?m piel?dzin?to profesiju darb?bu.

30 No t? izriet, ka “nodok?a maks?t?ja” j?dziens tiek defin?ts, balstoties uz faktiskajiem apst?k?iem un plaši. Savuk?rt no min?t? 9. panta 1. punkta neizriet, ka nodok?a maks?t?ja statuss b?tu atkar?gs no k?das administr?cijas izsniegta at?aujas vai licences saimniecisk?s darb?bas veikšanai.

31 Direkt?vas 2006/112 213. panta 1. punkta pirmaj? da?? patieš?m ir noteikts, ka katrs nodok?a maks?t?js pazi?o, kad s?kas, main?s vai beidzas t? darb?ba nodok?a maks?t?ja status?. Tom?r š? pazi?ošana, lai cik ar? svar?ga b?dama PVN sist?mas pareizai darb?bai, nevar b?t papildu nosac?jums, kas pras?ts, lai atz?tu nodok?a maks?t?ja statusu š?s pašas direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?, jo šis 213. pants atrodas t?s XI sada?as 2. noda?? ar virsrakstu “Identifik?cija”.

32 Turkl?t Tiesa jau ir nospriedusi, ka pakalpojuma sniedz?ja pien?kuma pazi?ot savas ar nodokli apliekam?s darb?bas uzs?kšanu iesp?jama neizpilde nevar rad?t šaubas par sniegto pakalpojumu sa??m?ja ties?b?m atskait?t par tiem samaks?to PVN. T?d?? min?tajam sa??m?jam ir ties?bas uz nodok?a atskait?šanu pat tad, ja pakalpojumu sniedz?js ir nodok?a maks?t?js, kurš nav re?istr?jies k? PVN maks?t?js, ja r??inos par sniegtajiem pakalpojumiem ir ietverta visa inform?cija, kas pras?ta Direkt?vas 2006/112 226. pant?, konkr?ti, inform?cija, kas vajadz?ga min?tos r??inus izrakst?juš?s personas un šo pakalpojumu iedabas identific?šanai (skat. 2010. gada 22. decembra spriedumu liet? C-438/09 *Dankowski*, Kr?jums, I-14009. lpp., 33., 36. un 38. punkts).

33 No t? izriet, ka nodok?u iest?des nedr?kst liegt ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, pamatojoties uz to, ka r??ina izrakst?t?jam vairs nav individu?l? komersanta apliec?bas un ka t?d?? tam vairs nav ties?bu izmantot savu identifik?cijas numuru nodok?u m?r?iem, ja šaj? r??in? ir visa Direkt?vas 2006/112 226. pant? min?t? inform?cija.

34 Iev?rojot iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu j?atbild, ka Direkt?va 2006/112 un nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun?, ja nodok?a maks?t?jam ties?bas atskait?t PVN, kas tam j?maks? vai ko tas ir samaks?jis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodok?u iest?de liedz, pamatojoties uz to vien, ka r??ina izrakst?t?jam pirms attiec?go pakalpojumu sniegšanas vai attiec?g? r??ina izrakst?šanas ir tikusi at?emta individu?l? komersanta apliec?ba, ja šaj? r??in? ir visa š?s direkt?vas 226. pant? pras?t? inform?cija, konkr?ti, inform?cija, kas vajadz?ga min?to r??inu izrakst?juš?s personas un sniegto pakalpojumu iedabas identific?šanai.

Par otro jaut?jumu

35 Ar šo jautājumu iesniedz jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?va 2006/112 un nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun?, ja nodok?a maks?t?jam ties?bas atskait?t PVN, kas tam j?maks? vai ko tas ir samaks?jis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodok?u iest?de liedz ar pamatojumu, ka r??inu par šiem pakalpojumiem izrakst?jus? persona nav deklar?jusi nodarbin?tos darbiniekus.

36 T? k? šaj? jaut?jum? tiek vaic?ts par pakalpojumu sniedz?ju, kurš, nedeklar?dams nodarbin?tos darbiniekus, ir r?kojies prettiesiski taj? zi??, ka attiec?go pakalpojumu sniegšanas laik? tie ir str?d?juši nedeklar?ti, taj? apl?kot? situ?cija ir analo?iska tai, kura tika iztirz?ta liet? C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, kur? pie?emts iepriekš min?tais spriedums.

37 Min?taj? spriedum? Tiesa pamatoj?s, pirmk?rt, uz principiem par ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu un, otrk?rt, uz judikat?ru par to, ka nav g?stams labums no ties?b?m, kas izmantotas kr?pnieciski vai negod?gi (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Mahagében* un *Dávid*, 37.–42. un 46.–48. punkts).

38 Ar š?du pamatojumu Tiesa secin?ja, ka Direkt?vai 2006/112 ir pretrun? valsts prakse, saska?? ar kuru nodok?u iest?de liedz nodok?a maks?t?jam ties?bas atskait?t PVN, pamatojoties uz to, ka r??ina par sniegtajiem pakalpojumiem izsniedz?js ir r?kojies prettiesiski, šai administr?cijai ar objekt?viem pier?d?jumiem nekonstat?jot, ka attiec?gais nodok?a maks?t?js ir zin?jis vai tam bijis j?zina, ka dar?jums, kas nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir bijis saist?ts vai nu ar min?t? r??ina izrakst?t?ja, vai k?da cita komersanta pieg?des augšup?j? ??d? izdar?tu kr?pšanu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Mahagében* un *Dávid*, 50. punkts).

39 T?d?? uz otro jautājumu j?atbild, ka Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka tai ir pretrun?, ja nodok?a maks?t?jam ties?bas atskait?t PVN, kas tam j?maks? vai ko tas ir samaks?jis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodok?u iest?de liedz ar pamatojumu, ka r??inu par šiem pakalpojumiem izrakst?jus? persona nav deklar?jusi nodarbin?tos darbiniekus, šai iest?dei ar objekt?viem pier?d?jumiem nekonstat?jot, ka šis nodok?a maks?t?js ir zin?jis vai tam bijis j?zina, ka dar?jums, kas nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir bijis saist?ts vai nu ar min?t? r??ina izrakst?t?ja, vai k?da cita komersanta pieg?des augšup?j? ??d? izdar?tu kr?pšanu.

Par trešo jautājumu

40 Ar savu trešo jautājumu iesniedz jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka fakts, ka nodok?a maks?t?js nav p?rbaud?jis nedz to, vai b?vlaukum? nodarbin?to darba ??m?ju un r??ina izrakst?t?ja starp? ir tiesisk?s attiec?bas, nedz to, vai šis izrakst?t?js ir šos darba ??m?jus deklar?jis, ir t?ds objekt?vs apst?klis, no kura ir secin?ms, ka r??ina sa??m?js ir zin?jis vai tam bijis j?zina, ka tas piedal?s ar izvair?šanos no PVN saist?tas kr?pšanas dar?jum?.

41 Šaj? jaut?jum? apl?kot? situ?cija ir analo?iska tai, kura tika iztirz?ta liet? C-80/11 *Mahagében* un *Dávid*, kur? pie?emts iepriekš min?tais spriedums.

42 Min?t? sprieduma 53. un 54. punkt? Tiesa vispirms atg?din?ja judikat?ru, kur? ir noteikts, ka komersantiem, kuri dara visu, ko no tiem sapr?t?gi var?tu sagaid?t, lai p?rliecin?tos, ka dar?jumi nav iesaist?ti kr?pšan?, lai t? b?tu kr?pšan?s ar PVN vai k?das cita kr?pšanas, ir j?sp?j pa?auties uz šo dar?jumu likum?bu, nerisk?jot zaud?t savas ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN. Turkl?t t? paša sprieduma 55.–57. un 62.–65. punkt? Tiesa ??ma v?r? attiec?gi Direkt?vas 2006/112 273. pantu un apst?kli, ka princip? nodok?u iest?d?m ir j?veic vajadz?g?s nodok?a

maks?t?ju p?rbaudes, lai konstat?tu p?rk?pumus un kr?pšanos ar PVN, k? ar? piem?rotu sankcijas šos p?rk?pumus vai kr?pšanu izdar?jušajam nodok?a maks?t?jam.

43 Ar š?du pamatojumu Tiesa secin?ja, ka Direkt?vai 2006/112 ir pretrun? valsts prakse, saska?? ar kuru nodok?u iest?de atsaka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, pamatojoties uz to, ka nodok?a maks?t?js nav p?rlicin?jies, vai r??inu par prec?m, attiec?b? uz kur?m tiek l?gts ?stenot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, izrakst?jus? persona ir nodok?a maks?t?js, vai t?s r?c?b? ir attiec?g?s preces un vai t? var t?s pieg?d?t, un vai t? ir izpild?jusi savus PVN deklar?šanas un maks?šanas pien?kumus, lai gan ir izpild?ti Direkt?v? 2006/112 paredz?tie substanci?lie un formas nosac?jumi ties?bu uz atskait?šanu ?stenošanai un nodok?a maks?t?ju nekas nav vedin?jis uz aizdom?m, ka šis r??ina izrakst?t?js b?tu vainojams k?d? p?rk?pum? vai kr?pšan? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Mahagében* un *Dávid*, 66. punkts).

44 Šis attiec?b? uz pre?u pieg?di izdar?tais secin?jums ir vienl?dz attiecin?ms ar? uz pakalpojumu sniegšanas gad?jumu jaut?jum? par to, vai var uzskat?t, ka nodok?a maks?t?js ir zin?jis vai tam bijis j?zina, ka pakalpojums, uz kuru tas nor?d?jis, lai pamatotu savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, bija iesaist?ts r??ina izrakst?t?ja izdar?t? kr?pšan?, t?p?c, ka tas nav p?rlicin?jies, vai r??ina izrakst?t?ja r?c?b? ir vajadz?gie darbinieki, lai sp?tu sniegt attiec?gos pakalpojumus, vai šis izrakst?t?js attiec?b? uz šiem darbiniekiem ir izpild?jis savus deklar?šanas pien?kumus un vai attiec?gos darbus ir paveikuši min?t? izrakst?t?ja darbinieki.

45 T?d?? uz trešo jaut?jumu j?atbild, ka Direkt?va 2006/112 ir j?interpret? t?d?j?di, ka fakts, ka nodok?a maks?t?js nav p?rbaud?jis nedz to, vai b?vlaukum? nodarbin?to darba ??m?ju un r??ina izrakst?t?ja starp? ir tiesisk?s attiec?bas, nedz to, vai šis izrakst?t?js ir šos darba ??m?jus deklar?jis, nav t?ds objekt?vs apst?klis, no kura ir secin?ms, ka r??ina sa??m?js ir zin?jis vai tam bijis j?zina, ka tas piedal?s ar izvair?šanos no PVN saist?tas kr?pšanas dar?jum?, ja nodok?a maks?t?ju nekas nav vedin?jis uz aizdom?m, ka šis r??ina izrakst?t?js var?tu b?t vainojams k?d? p?rk?pum? vai kr?pšan?. T?p?c š? apst?k?a d?? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu nav atsak?mas, ja vien ir izpild?ti šo ties?bu izmantošanai šaj? direkt?v? paredz?tie substanci?lie un formas nosac?jumi.

Par ceturto jaut?jumu

46 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vai 2006/112 un nodok?u neitralit?tes principam ir pretrun? tas, ka iesniedz?jtiesa ?em v?r? pirmajos trijos jaut?jumos min?tos apst?k?us, ja t?, izv?rt?jusi visus lietas apst?k?us kopum?, secina, ka dar?jums, kas nor?d?ts, lai pretend?tu uz ties?b?m atskait?t nodokli, r??in? nor?d?to personu starp? nav noticis.

47 Atbilstoši iesniedz?jtiesas nol?mum? teiktajam nav str?da par to, ka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu izmantot gribošajam pras?t?jam pamatliet? ir nodok?a maks?t?ja statuss un ka vi?š ir veicis b?vdarbus citiem nodok?a maks?t?jiem un t?tad veicis ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanu. T? k? šis nodok?a maks?t?js šos darbus ir veicis nevis ar savu darbinieku pal?dz?bu, bet gan izmantojot apakšuz??m?jus, attiec?gos pakalpojumus tas ir sa??mis no k?da cita komersanta un tos izmantojis pieg?des lejup?j? ??d? savu ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m.

48 Turkl?t no iesniedz?jtiesas nol?muma ir redzams, ka pras?t?js pamatliet? ir nol?dzis *M. L.* attiec?go darbu izpildei un uzr?d?jis š? p?d?j? izrakst?tus r??inus, kuri attiecas uz šiem darbiem un ietver visu Direkt?v? 2006/112 pras?to inform?ciju. Iesniedz?jtiesas nol?mum? nekas nemudina uzskat?t, ka pras?t?js pamatliet? b?tu pats iesaist?jies t?d?s darb?b?s k? nepareizu deklar?ciju iesniegšana vai nelikum?gu r??inu izrakst?šana.

49 Šajos apst?k?os ir redzams, ka ceturtaj? jaut?jum? tiek vaic?ts par situ?ciju, kad attiec?gos

pakalpojums ir snieguši nevis r??ina izrakst?t?ja, bet gan k?da cita komersanta darbinieki, kas var?tu rasties gan t?p?c, ka pakalpojumu sniedz?js to kr?pnieciski sl?pis, gan gluži vienk?rši, izmantojot k?du citu apakšuz??m?ju. Ta?u no iesniedz?jtiesas nol?muma neizriet, ka šaj? jaut?jum? tiktu apšaub?ts pirm? un treš? jaut?juma pamat? esošais pie??mums, ka pamatliet? ir izpild?ti substanci?lie un formas nosac?jumi, kas Direkt?v? 2006/112 paredz?ti, lai rastos un var?tu tikt izmantotas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

50 Protams, ja nodok?u iest?de nor?da uz konkr?tiem apst?k?iem, kas liecina par kr?pšanas esam?bu, nedz Direkt?vai 2006/112, nedz nodok?u neitralit?tes principam nav pretrun?, ka nodok?a maks?t?ja un nodok?u iest?des starp? esošaj? str?d? par atteikšanas pieš?irt ties?bas uz nodok?a atskait?šanu valsts tiesa p?rbauda, vai attiec?go dar?jumu ir veicis pats r??ina izrakst?t?js, un ka t?lab t? ?em v?r? visus, tostarp ar? iesniedz?jtiesas uzdotajos pirmaj? un otraj? jaut?jum? min?tos, lietas apst?k?us.

51 Tom?r j?konstat?, ka ar š?du p?rbaudi nav apšaub?mi apsv?rumi, uz kuriem pamatotas uz pirmajiem trijiem jaut?jumiem sniegt?s atbildes, ja vien nodok?u iest?de, ?emot v?r? objekt?vus pier?d?jumus, nav konstat?jusi, ka attiec?gais nodok?a maks?t?js ir zin?jis vai tam bijis j?zina, ka dar?jums, kas nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir bijis saist?ts ar vai nu min?t? r??ina izrakst?t?ja, vai k?da cita komersanta pieg?des augšup?j? ??d? izdar?tu kr?pšanu.

52 Apstiprin?jums secin?t? pareiz?bai ir rodams 2008. gada 21. febru?ra spriedum? liet? C-271/06 *Netto Supermarkt* (Kr?jums, I-771. lpp., 27. un 29. punkts) par atbr?vojumu no PVN par pre?u pieg?di izvešanai ?rpus Eiropas Savien?bas, kur? Tiesa nosprieda, ka pieg?d?t?jam ir j?sp?j pa?auties uz sava veikt? dar?juma likum?bu, nerisk?jot zaud?t savas ties?bas uz atbr?vojumu no PVN, ja tas, pat vis?d? zi?? r?kodamies ar piesardz?gam komersantam rakstur?go r?p?bu, nesp?j apzin?ties, ka nosac?jumi atbr?vošanai no nodok?a paties?b? nav tikuši izpild?ti t?p?c, ka eksporta apliecin?jums, ko pirc?js tam ir iesniedzis, ir viltots.

53 Iev?rojot iepriekš izkl?st?to, uz ceturto jaut?jumu j?atbild, ka, ja nodok?u iest?de nor?da uz konkr?tiem apst?k?iem, kas liecina par kr?pšanas esam?bu, Direkt?vai 2006/112 un nodok?u neitralit?tes principam nav pretrun?, ka valsts tiesa, izv?rt?jusi visus lietas apst?k?us kopum?, p?rbauda, vai attiec?go dar?jumu ir veicis pats r??ina izrakst?t?js. Tom?r t?d? situ?cij? k? šaj? liet? apl?kot? ties?bas uz nodok?a atskait?šanu var tikt liegtas tikai tad, ja nodok?u iest?de, ?emot v?r? objekt?vus pier?d?jumus, ir konstat?jusi, ka r??ina sa??m?js ir zin?jis vai tam bijis j?zina, ka dar?jums, kas nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir bijis saist?ts vai nu ar min?t? izrakst?t?ja, vai k?da cita komersanta pieg?des augšup?j? ??d? izdar?tu kr?pšanu.

Par ties?šan?s izdevumiem

54 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 (treš? pal?ta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ja nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodokļu iestāde liedz, pamatojoties uz to vien, ka rādītājs izrakstītājam pirms attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vai attiecīgā rādītāja izrakstīšanas ir tikusi atņemta individuālā komersanta apliecība, ja šajā rādītājā ir visa šīs direktīvas 226. pantā prasītā informācija, konkrēti informācija, kas vajadzīga minēto rādītāju izrakstījušās personas un sniegto pakalpojumu iedabas identificēšanai;

2) Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā, ja nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodokļu iestāde liedz ar pamatojumu, ka rādītāju par šiem pakalpojumiem izrakstījusī persona nav deklarējusi nodarbinātos darbiniekus, šai iestādei ar objektīviem pierādījumiem nekonstatējot, ka šis nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir bijis saistīts vai nu ar minētā rādītāja izrakstīšanu, vai kāda cita komersanta piegādes augšupējā līmeņa izdarītu krāpšanu;

3) Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka fakts, ka nodokļa maksātājs nav pārbaudījis nedz to, vai būvlaukumā nodarbināto darba līmeņu un rādītāja izrakstīšana starpā ir tiesiskās attiecības, nedz to, vai šis izrakstītājs ir šos darba līmeņus deklarējis, nav tās objektīvs apstāklis, no kura ir secināms, ka rādītāja saņēmējs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka tas piedalās ar izvairīšanās no pievienotās vērtības nodokļa saistītas krāpšanas darījumā, ja šo saņēmēju nekas nav vedinājis uz aizdomām, ka minētais izrakstītājs varētu būt vainojams kādā pārkāpumā vai krāpšanā. Tāpēc šā apstākļa dēļ tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nav atsakāmas, ja vien ir izpildīti šo tiesību izmantošanai šajā direktīvā paredzētie substanciālie un formas nosacījumi;

4) ja nodokļu iestāde norāda uz konkrētiem apstākļiem, kas liecina par krāpšanas esamību, Direktīvai 2006/112 un nodokļu neitralitātes principam nav pretrunā, ka valsts tiesa, izvērtējusi visus lietas apstākļus kopumā, pārbauda, vai attiecīgo darījumu ir veicis pats rādītājs izrakstītājs. Tomēr tādā situācijā kā šajā lietā aplūkots tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var tikt liegtas tikai tad, ja nodokļu iestāde, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ir konstatējusi, ka rādītāja saņēmējs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir bijis saistīts vai nu ar minētā izrakstīšanu, vai kāda cita komersanta piegādes augšupējā līmeņa izdarītu krāpšanu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.