

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2013. gada 31. janv?r? (*)

Nodok?i – PVN – Direkt?va 2006/112/EK – Nodok?u neitralit?tes princips – Priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas – Atteikums – 203. pants – PVN nor?de r??in? – Iekas?jam?ba – Ar nodokli apliekama dar?juma esam?ba – Identisks v?rt?jums attiec?b? uz r??ina izsniedz?ju un t? sa??m?ju – Nepieciešam?ba

Lieta C-642/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulg?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 2. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 15. decembr?, tiesved?b?

Sroy trans EOOD

pret

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

TIESA (treš? pal?ta)

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

?ener?ladvok?ts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

– *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* v?rd? – S. Zlateva, p?rst?ve,

– Bulg?rijas vald?bas v?rd? – T. Ivanov un D. Drambozova, p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un D. Roussanov, 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 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1.

lpp.).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Stroytrans EOOD* (turpmāk tekstā – “*Stroytrans*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts iekšlietu dienesta Centrālās administrācijas Varnas pilsētas direkcijas “Pārskatīšanas un izpildes pārvalde” direktors) par minētā direktora atteikumu atzīt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanas tiesības tādā, kā darījumi, par kuriem samaksāts priekšnodoklis, neesot pierādīti.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir noteikts, ka PVN uzliek par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kļūst rīkojas.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 62. pantu:

“Šajā pantā:

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

2) “nodokļa iekasgājuma” 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.”

5 Minētās direktīvas 63. pantā ir paredzēts, ka PVN iekasgājuma gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgāms tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

6 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasgāms”.

7 Šīs direktīvas 168. panta a) punktā 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.”

8 Minētās direktīvas 178. pantā ir noteikts:

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

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

[..].”

9 Direktīvas 2006/112 XI sadaļā, kuras nosaukums ir “Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātāji” 1. nodaļas, kuras nosaukums ir “Maksāšanas

pienākums", 1. iedaļā, kuras nosaukums ir "Personas, kas atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm", ir 203. pants, kurā ir noteikts:

"PVN maksā ikviena persona, kura PVN norēķina."

Bulgārijas tiesības

10 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV* [Darzhaven vestnik, *Bulgārijas Republikas Oficiālais Vēstnesis*] Nr. 63, 04.08.2006.) redakcijā, kas piemērojama pamatlīdz (turpmāk tekstā – "ZDDS"), 70. panta 5. punktu "nevar tikt pieprasītas tādā PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanas tiesības, ja tas rēķina ir norādīts nepamatoti".

11 ZDDS 82. panta 1. punkts ir noteikts, ka "nodokli maksā reģistrēts nodokļa maksātājs šā likuma izpratnē, kurš veic ar nodokli apliekamu preču piegādi vai sniedz pakalpojumu [...]".

12 Saskaņā ar ZDDS 85. pantu PVN maksā ikviena persona, kura šo nodokli norēķina.

13 ZDDS 113. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

"(1) Ikvienai personai, kura ir nodokļa maksātājs un kura veic darījumu, par precī, kuru tā piegādā, vai par pakalpojumu, ko tā sniedz, vai, saņemot avansa maksājumu, ir jāizraksta šim darījumam atbilstošs rēķins [...].

(2) Rēķins ir jāizraksta vismaz divos eksemplāros – preces piegādātājam vai pakalpojuma sniedzājam un preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam."

14 Atbilstoši ZDDS 115. panta 1. punktam par darījumu uzliktā nodokļa aprēķinu bāzes mainīšanās gadījumā vai darījuma, par kuru ir ticis izrakstīts rēķins, atcelšanas gadījumā preces piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja pienākums ir sniegt paziņojumu attiecībā uz rēķinu.

15 ZDDS 116. pants ir noteikts:

"(1) Korekcijas un papildinājumi rēķinos un paziņojumos nav pieļaujami. Nepareizi sagatavoti vai laboti dokumenti ir jāanulē un ir jāizraksta jauni dokumenti.

[...]

(3) Par nepareizi sagatavotiem dokumentiem uzskatāmi arī tādi rēķini un paziņojumi attiecībā uz tiem, kuros ir bijis norādīts nodoklis, lai gan tas nav bijis jānorēķina.

(4) Ja nepareizi sagatavoti vai laboti dokumenti ir norādīti preces piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja vai preces pircēja vai pakalpojuma saņēmēja uzskaites dokumentos, tad par to anulēšanu ir jāsagatavo protokols, kurš turklāt ir jāizsniedz katrai darījuma pusei un kurā ir ietverta šāda informācija:

1. anulēšanas pamats;
2. anulētā dokumenta numurs un datums;
3. jaunā dokumenta numurs un datums;
4. to personu paraksti, kuras ir izsniegušas protokolu katrai no pusēm.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 *Stroy trans* bija reālistā saskaņā ar ZDDS, un tās darbība bija galvenokārt preču autopārvadājumi, kā arī mehānizēto pakalpojumu sniegšana, izmantojot speciālos iekārtas. 2009. gadā šā sabiedrība ir atskaitījusi PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, kurš radies no vairākiem rādītājiem par degvielas piegādi, kurus bija izrakstījušas attiecīgi *Hadzhi 98 EOOD* un *Dieseltrans 73 EOOD* (turpmāk tekstā – “*Dieseltrans-73*”).

17 Nodokļu iestāde veica pārbaudes šajā saskaņā sabiedrības, kā arī to piegādātāju sabiedrības. Šo pārbaūžu laikā tika uzraudzīti vairāki pieprasītie dokumenti.

18 Minēto pārbaūžu rezultātā nodokļu iestāde uzskatīja, ka ar uzraudzītajiem dokumentiem neesot iespējams izsekot degvielas piegādes maršrutam un ka attiecīgajos rādītājos norādīto preču piegāde faktiski neesot notikusi, tāpēc neesot izpildīti vajadzīgie nosacījumi par PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanas tiesībām. Nodokļu iestāde *Stroy trans* nosūtīja lēmumu par koriģēto nodokli, ar kuru tika atteikta PVN atskaitīšana kopā BGN 42 759,22 apmērā un noteikta kavējuma nauda (turpmāk tekstā – “apstrādātais lēmums par nodokļa korekciju”).

19 Pēc tam, kad *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite* ar 2011. gada 28. februāra lēmumu bija apstiprinājis šo apstrādēto lēmumu par nodokļa korekciju, *Stroy trans* iesniedza sūdzību *Administrativen sad Varna*, uzsverot, ka lietā aplūkotie rādītāji esot bijuši par faktiskām preču piegādi, tāpēc neesot pamata atteikumam attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

20 Pamatlietas izskatīšanas laikā tika pieņemti pieprasītie grāmatvedības atzinuma secinājumi, saskaņā ar kuriem attiecībā uz *Dieseltrans-73* grāmatvedības datiem katra pirkuma izdarīšanas laikā pārdotie degvielas krājumi tik tiešām bija pieejami.

21 Turklāt *Stroy trans* ir iesniegusi nodokļu revīzijas protokolu attiecībā uz tās piegādātāju *Dieseltrans-73* un šai sabiedrībai adresēto lēmumu par nodokļa korekciju, kas tika izdoti pirms apstrādētā lēmuma par nodokļa korekciju. Saskaņā ar iesniegtajiem dokumentiem PVN priekšnodokļa, kas radies no *Dieseltrans-73* iegādātajiem degvielu, atskaitīšanas tiesībām ir tikušas tai liegtas daļēji tādēļ, ka attiecīgā pārdevēja neesot iesnieguši pierādījumus, tāpēc bija iespējams secināt, ka piegāde *Dieseltrans-73* nav notikusi, un daļēji tādēļ, ka par pirkumiem izrakstīto rādītāju oriģināli neesot tikuši iesniegti. Savukārt attiecībā uz rādītāju iekārtu PVN, ko *Dieseltrans-73* bija deklarējusi par degvielas pārdošanu, tika uzskatīts, ka “nodokļu revīzijas netika konstatēts iemesls, lai koriģētu nodokļu aprēķinu bāzi par veiktajām piegādēm un rādītāju norādīto pievienotās vērtības nodokli.”

22 *Stroy trans* apgalvo, ka minēto piegāžu esamība, lai pamatotu tās samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir pierādīta ar minēto lēmumu par nodokļa korekciju, kurš bija adresēts tās piegādātājam *Dieseltrans-73*, jo nodokļu iestāde šajā lēmumā neesot koriģējusi minētā piegādātāja deklarēto PVN.

23 Iesniedzējtiesas skatījumā *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) judikatūra attiecībā uz piegādes veikšanas fakta pierādīšanu, izmantojot tādā nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot savas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, piegādātājam adresētu lēmumu par nodokļa korekciju, ir nevienveidīga. Daļa šīs tiesas palātu uzskata, ka šāds lēmums ir tikai viens no daudziem pierādījumiem un vieniņģi ar to faktiskā preču piegāde nevar tikt pierādīta. Citu palātu skatījumā fakts, ka šāds lēmums nav ietvertas nekādas

piegādāt ja izrakstītaj rīcin norādīt PVN korekcijas, liecina, ka nodokļu dienesti paši ir izdevuši oficiālu dokumentu, kas apliecina, ka darījums faktiski ir veikts un ka atbilstošais PVN rīcin ir norādīts pareizi.

24 Iesniedzītāja norāda, ka tās ZDDS 85. pantu, ar kuru ir transponēts Direktīvas 2006/112 203. pants, interpretē tādējādi, ka ar to ir jāpašī noteikta rīcin norādīt PVN iekasājuma, proti, neatkarīgi no tā, vai šā rīcina izrakstīšanai un PVN norādīšanai ir vai nav pamats. Turklāt tā uzskata – tā kā valsts tiesību normās ir paredzēts, ka izrakstīto rīcinu koriģēšanu un anulēšanu veic to izsniedzējs, koriģēšanas iespēju neparedzot nodokļu iestādei, rīcin norādīt PVN ir jāmaksā pats par sevi un revīzijas iestāde nevar to koriģēt.

25 Šādos apstākļos *Administrativen sad Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Direktīvas [2006/112] 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN, kuru persona ir norādījusi rīcin, ir jāmaksā neatkarīgi no tā, vai pastāv iemesli [pamats] tā norādīšanai (piegādes vai pakalpojuma, vai maksājuma neesamība), un tādējādi, ka struktūras, kurām ir uzticēta ZDDS piemērošana, pamatojoties uz valsts tiesību normām, saskaņā ar kurām rīcinu var koriģēt tikai tā izsniedzējs, nav tiesīgas koriģēt [PVN], kuru persona ir norādījusi?

2) Vai ar administratīvo un tiesu praksi tiek pārkāpti nodokļu neitralitātes, samērīguma un tiesiskās paņēmības principi, saskaņā ar kuriem darījuma pusei (rīcina saņēmējam) ar lēmumu par nodokļa korekciju tiek liegtas priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības, tajā pašā laikā otrai darījuma pusei (rīcina izsniedzējam) – atkal ar lēmumu par nodokļa korekciju – norādīt PVN netiek koriģēts, konkrēti, šādos gadījumos:

- rīcina izsniedzējs tā sabiedrībā veiktās nodokļu revīzijas laikā nav iesniedzis nevienu dokumentu;
- rīcina izsniedzējs nodokļu revīzijas laikā ir iesniedzis dokumentus, tomēr tā piegādātāji nav snieguši pierādījumus vai uz iesniegto pierādījumu pamata nav bijis iespējams konstatēt, ka faktiski preces ir tikušas piegādātas vai pakalpojumi ir tikuši sniegti;
- rīcina izsniedzēja nodokļu revīzijas laikā apstrādātās piegādes secīgi nav tikušas pārbaudītas?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

26 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzītāja būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN, kuru persona ir norādījusi rīcin, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esamības un vai tas var tikt atskaitīts tādā vien, ka nodokļu iestāde lēmumu par nodokļa korekciju, kurš adresēts šā rīcina izsniedzējam, nav koriģējusi tā deklarēto PVN un ka šā iestāde minēto rīcinu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam.

27 Vispirms ir jāatgādina, ka nodokļu iestādes uzmanības loks ir galvenokārt rīcina izsniedzēja nodokļa parāda esamība, tomēr minētais jautājums tiek uzdots tiesvedībā starp šo iestādi un apstrādāto rīcinu saņēmēju. Šā tiesvedībā ir par rīcinu saņēmēja tiesībām atskaitīt rīcinos norādīto PVN, kas tam liegtas tāpēc, ka šie rīcini neesot bijuši atbilstoši faktiskajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, bet nodokļa maksātājs to apstrādā.

28 Minētajā tiesvedībā, kurā apstrādāto rīcinu izsniedzējs nav lietas dalībnieks, vai a

pienākumiem attiecībā ar nodokļu iestādi ir vienīgi netieša nozīme, proti, šim izsniedzājam adresētais lūgums par nodokļa korekciju ir ticis iesniegts kā pierādījums par faktisku ar nodokli apliekamu darījumu esamību.

29 Jautājums par noteikumu, kas bija spēkā pirms Direktvas 2006/112 203. panta, respektīvi, 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.), Tiesa ir nospriedusi, ka saskaņā ar šo noteikumu jebkurai personai, kas PVN norāda rēķinā vai citā dokumentā, kurš kalpo par rēķinu, ir jāmaksā šis nodoklis. It īpaši šīm personām rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā neatkarīgi no jebkāda pienākuma maksāt to par darbību, kuras ir apliekamas ar PVN (skat. 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-566/07 *Stadeco*, Krājums, I-5295. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Tiešām, saskaņā ar Direktvas 2006/112 167. un 63. pantu rēķinā iekārtā PVN atskaitīšanas tiesības parasti ir atkarīgas no darījuma, kas apliekams ar nodokli, faktiskas veikšanas (skat. 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-536/03 *António Jorge*, Krājums, I-4463. lpp., 24. un 25. punkts), un šo tiesību izmantošana neattiecas uz tādā PVN, kas atbilstoši šīs direktvas 203. pantam ir maksājams vien tādā, ka tas ir norādīts rēķinā (skat. it īpaši 1989. gada 13. decembra spriedumu lietā C-342/87 *Genius, Recueil*, 4227. lpp., 13. un 19. punkts, kā arī 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Krājums, I-2425. lpp., 23. punkts).

31 Tomēr nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējums būtībā nav pilnībā novērsts, kamēr tādā rēķinā saņemtais, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, joprojām var to izmantot, lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības saskaņā ar Direktvas 2006/112 178. panta a) punktu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 29. punkts).

32 Šādos apstākļos šīs direktvas 203. pantā paredzētā pienākuma mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu, ko var izraisīt minētās direktvas 167. un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 28. punkts).

33 Ēmot vērā šo mērķi, minēto pienākumu ierobežo iespēja, kas dalībvalstīm ir jāparedz savā iekšējā tiesību sistēmā, proti, koriģēt ikvienu rēķinā nepamatoti iekārtu nodokli, ja rēķinā izsniedzājs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Genius*, 18. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth un Strobel, Recueil*, I-6973. lpp., 56.–61. un 63. punkts, kā arī 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou u.c., Recueil*, I-13295. lpp., 50. punkts).

34 Ēmot vērā, no vienas puses, minēto iespēju izdarīt korekciju un, no otras puses, apdraudējumu, ka rēķins, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, tiek izmantots atskaitīšanas tiesību izmantošanas mērķim, Direktvas 2006/112 203. pantā paredzētais pienākums nav jāuzskata par tādā, kas veicamajam maksājumam piešķir sankcijas raksturu.

35 Turklāt no iepriekš minētā izriet, ka, ja vien rēķinā izsniedzājs neatsaucas uz kādu no šā sprieduma 33. punktā minētajiem gadījumiem, kad ir atļauta rēķinā nepamatoti iekārtā PVN korekcija, nodokļu iestādes pienākums nav šā rēķinu izsniedzāja nodokļu revīzijas laikā pārbaudīt, vai rēķinā iekārtais un deklarētais PVN atbilst ar nodokli apliekamiem darījumiem, ko šis rēķinā izsniedzājs faktiski ir veicis.

36 T? k? š?da p?rbaud?šanas pien?kuma nav, vien?gi no apst?k?a, ka nodok?u iest?de nav kori??jusi r??ina izsniedz?ja deklar?to PVN, nevar tikt secin?ts, ka š? iest?de ir atzinusi, ka min?t?s personas izsniegtie r??ini atbilst faktiskiem ar nodokli apliekamiem dar?jumiem.

37 Tom?r Savien?bas ties?b?s nav izsl?gts, ka kompetent? iest?de veic nodok?a maks?t?ja r??inos iek?auto dar?jumu esam?bas p?rbaudi un ka t? attiec?g? gad?jum? kori?? nodok?a par?du, kas izriet no nodok?a maks?t?ja iesniegtaj?m deklar?cij?m. Š?das p?rbaudes rezult?ts, t?pat k? r??in? iek?aut? PVN deklar?cija un samaksa, ko veic r??ina izsniedz?js, ir elements, kas valsts tiesai ir j??em v?r?, v?rt?jot t?da ar nodokli apliekama dar?juma esam?bu, kas konkr?t? gad?jum? r??ina sa??m?jam rada atskait?šanas ties?bas.

38 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 203. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka

– PVN, kuru persona ir nor?d?jusi r??in?, tai ir j?maks? neatkar?gi no faktiska ar nodokli apliekama dar?juma esam?bas;

– vien?gi no apst?k?a, ka nodok?u iest?de š? r??ina izsniedz?jam adres?t? l?mum? par nodok?a korekciju nav kori??jusi t? deklar?to PVN, nevar tikt secin?ts, ka š? iest?de min?to r??inu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam dar?jumam.

Par otro prejudici?lo jaut?jumu

39 Ar otro prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai nodok?u neitralit?tes, sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun?, ka r??ina sa??m?jam PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas var tikt liegtas, kaut gan š? r??ina izsniedz?jam adres?taj? l?mum? par nodok?a korekciju š? r??ina izsniedz?ja deklar?tais PVN nav ticis kori??ts.

40 T?d?j?di jaut?jums tiek uzdots, lai noskaidrotu, vai Savien?bas ties?b?s ir noteikts, ka preces pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas faktiska esam?ba ir j?v?rt? identiski attiec?b? uz r??ina izsniedz?ju un š? r??ina sa??m?ju.

41 Attiec?b? uz r??in? nepamatoti iek?autu PVN, ja nav noticis ar nodokli apliekams dar?jums, no Direkt?vas 2006/112 izriet, ka attieksmei pret ab?m dar?juma pus?m nav oblig?ti j?b?t identiskai, ja r??ina izsniedz?js nav kori??jis šo r??inu, k? izriet no š? sprieduma 29.–30. punkta.

42 Proti, no vienas puses, saska?? ar Direkt?vas 2006/112 203. pantu r??ina izsniedz?jam ir j?maks? šaj? r??in? nor?d?tais PVN, pat ja ar nodokli apliekama dar?juma nav. No otras puses, saska?? ar š?s direkt?vas 63. un 167. pantu r??ina sa??m?ja atskait?šanas ties?bu izmantošana attiecas vien?gi uz nodok?iem, kuri atbilst ar PVN apliekamam dar?jumam.

43 Š?d? situ?cij? nodok?u neitralit?tes principa iev?rošanu nodrošina iesp?ja, kas dal?bvalst?m ir j?paredz un kas ir min?ta š? sprieduma 33. punkt?, proti, kori??t ikvienu r??in? nepamatoti iek?autu nodokli, ja r??ina izsniedz?js pier?da savu labtic?bu vai ja tas savlaic?gi ir piln?b? nov?rsis nodok?u ie??mumu zuduma apdraud?jumu.

44 No t? izriet, ka nodok?u neitralit?tes principam nav pretrun? atteikums r??ina sa??m?jam atskait?t ar PVN priekšnodokli apliekama dar?juma neesam?bas d??, kaut gan š? r??ina izsniedz?jam adres?taj? l?mum? par nodok?a korekciju š? r??ina izsniedz?ja deklar?tais PVN nav ticis kori??ts.

45 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka nodok?u iest?de pamatliet? ir secin?jusi, ka ar nodokli

apliekams darījums nav noticis, it tādēļ, ka šis piegādātājs vai piegādātāji nodokļu revīzijas laikā nav iesnieguši visus prasītos dokumentus. Tā kā prasītāja ir apstrādājusi šo secinājumu, iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesību normām par pierādījumiem ir jāveic visu pamatlietas elementu un faktisko apstākļu vispārīgs novērtējums (skat. pāc analoģijas 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-273/11 *Mecsek-Gabona*, 53. punkts, un 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā C-285/11 *Bonik*, 32. punkts).

46 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, patiešām, cēlā pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un iespējamo āunprātīgo rīcību ir Direktīvā 2006/112 atzīta un veicināta mērķis un personas nevar krāpnieciski vai āunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (skat. it tādēļ 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 68. un 71. punkts; 2012. gada 21. jūlija spriedumu apvienotās lietās C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 41. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 35. un 36. punkts).

47 Tādējādi valsts iestāde un tiesā ir jāliedz izmantot tiesības uz atskaitēšanu, ja ir pierādīts, ka, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai āunprātīga (šajā ziņā skat. 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 55. punkts, iepriekš minētos spriedumus apvienotās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 42. punkts, kā arī lietā *Bonik*, 37. punkts).

48 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar Direktīvā 2006/112 paredzēto priekšnodokļa atskaitēšanas tiesību sistēmu nav saderīgi, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezina vai nevarēja zināt, ka piegādātāja attiecīgo darījumu bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē, pirms vai pēc nodokļa maksātāja veikta darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu (skat. it tādēļ 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 52. un 55. punkts; iepriekš minētos spriedumus apvienotās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 45., 46. un 60. punkts; apvienotās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 47. punkts, kā arī lietā *Bonik*, 41. punkts).

49 Turklāt Tiesa sprieduma apvienotās lietās *Mahagében* un *Dávid* 61.–65. punktā ir nospriedusi, ka nodokļu iestāde nevar vispārīgi prasīt nodokļa maksātājam, kurš vēlas izmantot PVN atskaitēšanas tiesības, pirmkārt, pārbaudīt, vai ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā ražotāja izsniedzējs ir nodokļa maksātājs, vai viņam ir attiecīgās preces un vai viņš spēj tās piegādāt, un vai viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārlicinātos, ka augšupējo darījumu lēmējam nav pārņēmumu vai krāpšanas, vai, otrkārt, prasīt, lai viņam šajā ziņā būtu dokumenti.

50 No tā izriet, ka valsts tiesai, kurai tiek lūgts izlemt, vai kādā konkrētā gadījumā ar nodokli apliekams darījums nav noticis, kurā nodokļu iestāde it tādēļ pamatojas uz tādām ražotāja izsniedzēja vai kāda no tā piegādātāja izdarītiem pārņēmumiem kā, piemēram, nepilnībā mērķmatvēdībā, ir jāpārliecinājas, lai pierādījumu vērtējums neradītu šā sprieduma 48. punktā minētās judikatūras jēgas zudumu un netieši neradītu ražotāja saņēmēja pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, kas tam principā nav jādara.

51 Tādā situācijā kā pamatlietā, kad priekšnodokļa atskaitēšanas tiesību atteikums izriet no Direktīvas 2006/112 piemērošanas, kurā ir iekļautas vērā no šā sprieduma 47.–50. punkta izrietošās prasības, nepastāv pazīmes, kas āutu prezumēt, ka šāds atteikums būtu pretrunā samērīguma un tiesiskās pārtvības principiem.

52 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka nodokļu neitralitātes, samērīguma un tiesiskās pārtvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav

pretrun? tas, ka r??ina sa??m?jam PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas var tikt liegtas faktiskā ar nodokli apliekama dar?juma neesam?bas d??, kaut gan š? r??ina izsniedz?jam adres?taj? l?mum? par nodok?a korekciju š? r??ina izsniedz?ja deklar?tais PVN nav ticis kori??ts. Tom?r, ja, ?emot v?r? kr?pšanu vai p?rk?pumus, ko izdar?jis š? r??ina izsniedz?js vai kas pie?auti ieg?des dar?jum?, ar kuru tiek pamatotas priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas, šis dar?jums tiek uzskat?ts par faktiski nenotikušu, tad, iev?rojot objekt?vus elementus un neprasot r??ina sa??m?jam veikt p?rbaudes, kas nav t? pien?kums, ir j?pier?da, ka š? r??ina sa??m?js zin?ja vai tam b?tu vajadz?jis zin?t, ka min?tais dar?jums ir saist?ts ar PVN kr?pšanu, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par ties?šan?s izdevumiem

53 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 Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 203. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka:**

- **pievienot?s v?rt?bas nodoklis, kuru persona ir nor?d?jusi r??in?, tai ir j?maks? neatkar?gi no faktiskā ar nodokli apliekama dar?juma esam?bas;**
- **vien?gi no apst?k?a, ka nodok?u iest?de š? r??ina izsniedz?jam adres?t? l?mum? par nodok?a korekciju nav kori??jusi t? deklar?to PVN, nevar tikt secin?ts, ka š? iest?de min?to r??inu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam dar?jumam;**

2) **nodok?u neitralit?tes, sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? tas, ka r??ina sa??m?jam PVN priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas var tikt liegtas faktiskā ar nodokli apliekama dar?juma neesam?bas d??, kaut gan š? r??ina izsniedz?jam adres?taj? l?mum? par nodok?a korekciju š? r??ina izsniedz?ja deklar?tais PVN nav ticis kori??ts. Tom?r, ja, ?emot v?r? kr?pšanu vai p?rk?pumus, ko izdar?jis š? r??ina izsniedz?js vai kas pie?auti ieg?des dar?jum?, ar kuru tiek pamatotas priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas, šis dar?jums tiek uzskat?ts par faktiski nenotikušu, tad, iev?rojot objekt?vus elementus un neprasot r??ina sa??m?jam veikt p?rbaudes, kas nav t? pien?kums, ir j?pier?da, ka š? r??ina sa??m?js zin?ja vai tam b?tu vajadz?jis zin?t, ka min?tais dar?jums ir saist?ts ar PVN kr?pšanu, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.