

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2013. gada 8. maij? (*)

Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Sest? direkt?va 77/388/EEK – Ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu – Nodok?a maks?t?ja pien?kumi – K??dainu vai neprec?zu r??inu esam?ba – Oblig?to nor?žu neesam?ba – Ties?bu uz atskait?šanu atteikums – V?l?ki pier?d?jumi par r??in? uzr?d?to dar?jumu faktisku veikšanu – Laboti r??ini – Ties?bas uz PVN atmaksu – Neitralit?tes princips

Lieta C-271/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour d'appel de Mons* (Be??ija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 25. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 1. j?nij?, tiesved?b?

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens

pret

État belge.

TIESA (otr? pal?ta)

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

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

– *Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, k? ar? F. Martens, G. Martens un T. Martens v?rd? – O. Van Ermengem, advok?ts,*

- Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *C. Soulay*, pārstāvji,

ņemot vērā pārcēnerladvokātes uzklaušanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ēnerladvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto Direktīvu 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.), kas grozīta ar Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīvu 94/5/EK (OV L 60, 16. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kā arī neitralitātes principu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Petroma Transports SA*, *Martens Énergie SA*, *Martens Immo SA*, *Martens SA*, kā arī *F. Martens*, *G. Martens* un *T. Martens*, kuri kopā veido grupu *Martens*, un *État belge* [Beļģijas valstī] jautājumā par šīs pārdotās atteikumu tiem piešķirt tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanu par pakalpojumiem, kas tika sniegti *Martens* grupas iekšienā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts, ka PVN piemēro “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rīkojas”.

4 Sestās direktīvas sadaļas ar nosaukumu “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, un nodokļa iekasējamība” 10. pantā ir paredzēts:

“1. a) Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kārtu iekasējams;

b) nodoklis kārtst “iekasējams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kārtst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [...]

[..]”

5 Sestās direktīvas 17. pantā ar nosaukumu “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma” ir noteikts:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kārtst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir j?maks? vai ir samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, ko vi?am pieg?d?jis vai pieg?d?s cits nodok?u maks?t?js, kuram ir j?maks? nodok?i valsts teritorij?;

[..].”

6 Sest?s direkt?vas 18. pant? saist?b? ar k?rt?bu, k?d? izmanto ties?bas uz atskait?šanu, ir preciz?ts:

“1. Lai izmantotu savas ties?bas uz nodok?u samazin?jumu, nodok?u maks?t?jam ir:

a) attiec?b? uz samazin?jumiem, kas atbilst 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam, j?b?t t?da fakt?rr??ina tur?t?jam, kas sast?d?ts saska?? ar 22. panta 3. punktu;

[..]

2. Nodok?a maks?t?js ?steno atskait?šanu, no kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a summas, kas maks?jama par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot kop?jo nodok?a summu, par kuru taj? paš? period? atbilst?gi 1. punkta noteikumiem raduš?s un ir ?stenojamas atskait?šanas ties?bas.

[..]

3. Dal?bvalstis pie?em nosac?jumus un k?rt?bu, k?d? nodok?a maks?t?jam var at?aut veikt atskait?šanu, kuru tas nav veicis saska?? ar 1. un 2. punkta noteikumiem.

[..]”

7 Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkt? ir noteikts:

“Pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks? š?d?m person?m:

1. atbilst?gi iekš?jai sist?mai:

a) nodok?a maks?t?jiem, kas veic ar nodokli apliekamus dar?jumus, iz?emot tos, kuri min?ti 9. panta 2. punkta e) apakšpunkt? un kurus veic nodok?a maks?t?js, kurš rezid? ?rzem?s. [..]

[..]

c) jebkurai personai, kas nor?da [PVN] fakt?r? [fakt?rr??inu] vai cit? dokument?, kurš kalpo par fakt?ru [fakt?rr??inu] [..].”

8 Sest?s direkt?vas 22. panta redakcij?, kas izriet no 28.h panta, ir paredz?ts:

“Pien?kumi iekš?j? sist?m?

1. a) Ikviens nodok?u maks?t?js pazi?o, kad s?kas, main?s vai beidzas vi?a k? nodok?u maks?t?ja darb?ba.

[..]

2. a) Ikviens nodok?u maks?t?js veic pietiekami prec?zu uzskaiti, lai nodok?u iest?de var?tu piem?rot un p?rbaud?t pievienot?s v?rt?bas nodokli.

[..]

3. a) Ikviens nodok?u maks?t?js izsniedz fakt?rr??inu vai citu dokumentu, kas aizst?j fakt?rr??inu, par prec?m un pakalpojumiem, ko tas ir pieg?d?jis vai sniedzis citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja. [..]

[..]

b) Fakt?rr??in? skaidri nor?da cenu bez nodok?a un attiec?go nodokli katrai likmei, k? ar? jebkurus atbr?vojumus.

[..]

c) Dal?bvalstis izstr?d? krit?rijus, k? noteikt, vai dokumentu var uzskat?t par fakt?rr??inu.

[..]

8. Dal?bvalstis var uzlikt citas saist?bas, ko t?s uzskata par vajadz?g?m, lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u nemaks?šanu, saska?? ar pras?bu par vien?du re??mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?u maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?das saist?bas tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

[..]"

Be??ijas tiesiskais regul?jums

9 1969. gada 10. decembra Kara?a dekr?ta Nr. 3 par atskait?jumu piem?rošanu PVN (1969. gada 12. decembra *Moniteur belge*) 3. panta 1. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts:

"1. Lai nodok?a maks?t?js var?tu izmantot savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu:

1) t? r?c?b? attiec?b? uz nodokli, kas j?maks? par vi?am pieg?d?t?m prec?m un sniegtiem pakalpojumiem, ir j?b?t r??inam, kas ir izrakst?ts saska?? ar 1992. gada 29. decembra Kara?a dekr?ta Nr. 1 [par pas?kumiem pievienot?s v?rt?bas nodok?a samaksas nodrošin?šanai] 5. pantu (1992. gada 31. decembra *Moniteur belge*, 27976. lpp.; turpm?k tekst? – "Kara?a dekr?ts Nr. 1")."

10 Saska?? ar Kara?a dekr?ta Nr. 1 5. panta 1. punkta sesto da?u fakt?rr??in? ir j?nor?da "elementi, kas ir nepieciešami, lai noteiktu dar?jumu un maks?jam? nodok?a likmi, it ?paši parastais pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu nosaukums un to daudzums, k? ar? pakalpojumu priekšmets".

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

11 *F. Martens, G. Martens un T. Martens* ir *J.-P. Martens*, kurš p?rvald?ja individu?lo uz??mumu ar z?molu "Margaz", ties?bu p?r??m?ji. Uz š? uz??muma pamata izveidoj?s grupa *Martens*, kuras sabiedr?bas veic da??das darb?bas, piem?ram, naftas produktu pirkšanu, p?rdošanu un transportu, k? ar? nekustam? ?pašuma b?vdarbu pakalpojumus. No person?la viedok?a *Petroma Transports SA* bija galven? grupas *Martens* sabiedr?ba un t? sniedza vair?kus pakalpojumus cit?m š?s grupas sabiedr?b?m. L?gumi bija nosl?gti, lai reglament?tu š? person?la izmantošanu pakalpojumiem grupas iekšien?. Šajos l?gumos bija paredz?ta samaksa par šiem pakalpojumiem atbilstoši person?la nostr?d?tajam stundu skaitam.

12 Kopš 1997. gada veikto p?rbaužu laik? Be??ijas nodok?u administr?cija apšaub?ja grupas iekšien? izrakst?tos r??inus gan attiec?b? uz tiešajiem nodok?iem, gan attiec?b? uz PVN un no

tiem izrietošos atskaitījumus, kuri tika ņemti vērā kopš 1994. gada, galvenokārt tādēļ, ka šie rēķini bija nepilnīgi un no tiem nevarēja konstatēt, ka tie atbilstu faktiski sniegtajiem pakalpojumiem. Lielākajā daļā šo rēķinu bija norādīta kopējā summa, nenorādot cenu par vienu un pakalpojumu sniedzēju sabiedrību personāla locekļu nostrādāto stundu skaitu, tādējādi neāujot nodokļu administrācijai precīzi pārbaudīt, vai nodoklis ir samaksāts.

13 Tādējādi tā noraidīja pakalpojumu saņēmēju sabiedrību veiktos atskaitījumus, it īpaši tādēļ, ka tie neatbilda Karaļa dekrēta Nr. 15. panta 1. punkta sestajā daļā un 1969. gada 10. decembra Karaļa dekrēta Nr. 3 par atskaitījumu piemērošanu PVN 3. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzētajām prasībām.

14 Vēlāk šīs sabiedrības sniedza papildu informāciju, bet nodokļu administrācija to neuzskatīja par pietiekamu pamatu, kas atļautu atskaitīt dažādas PVN summas. Faktiski šī administrācija uzskatīja, ka runa ir vai nu par privātiem pakalpojumu sniegšanas līgumiem, kas ir iesniegti ar novērtēšanas, pēc nodokļu pārbaudžu pabeigšanas un pēc paziņojuma par nesamaksātā nodokļa nomaksu, kuru šī administrācija bija paredzējusi izsniegt, kam tādējādi nebija konkrēta datuma un kas nebija izpildīti attiecībā pret trešām personām, vai nu par rēķiniem, kuri tika pabeigti administratīvā procesa stadijā pēc to izrakstīšanas, ar roku pierakstot norādes par darbinieku sniegto pakalpojumu stundu skaitu, darba stundas likmi un sniegto pakalpojumu veidu, un kuriem līdz ar to, pēc nodokļu administrācijas domām, nebija nekāda pierādījuma spēkā.

15 2005. gada 2. februārī *Tribunal de première instance de Mons* [Monsas pirmās instances tiesa] pasludināja vairākus spriedumus. Lai gan attiecībā uz vairākiem rēķiniem tā nosprieda nodokļu maksātāja labā, tā arī apstiprināja pakalpojuma saņēmēju sabiedrības sniegto atteikumu atskaitīt PVN.

16 Pamatojoties uz jaunām prasībām, kuru priekšmets bija pakalpojumu sniedzēju samaksāto nodokļu atmaksa, šī tiesa nolēma atvērt debates. Ar 2010. gada 23. februāra spriedumu *Tribunal de première instance de Mons* pasludināja spriedumu apvienotajās lietās un noraidīja prasības par [nodokļa] atmaksu kā nepamatotas. Šie pakalpojumu sniedzēji par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību.

17 Šajos apstākļos *Cour d'appel de Mons* [Monsas apelācijas tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šāds prejudiciāls jautājums:

“1) Vai dalībvalstij ir tiesības atteikties atskaitīt nodokli par labu nodokļa maksātājiem, kuri saņem pakalpojumus un kuru rēķinā ir nepilnīgi rēķini, bet kuri ir papildināti, iesniedzot informāciju, lai pierādītu rēķinā ietverto darījumu esamību, raksturu un apmēru (līgumi, skaitu atšifrējums, pamatojoties uz Valsts sociālās apdrošināšanas biroja deklarācijām, informācija par iesaistītās grupas darbību [..])?”

2) Vai dalībvalstij, kas atsaka atskaitīt nodokli par labu nodokļu maksātājiem – pakalpojumu saņēmējiem – rēķinu neprecizitē dēļ, ir jākonstatē, ka rēķini ir arī pārāk neprecīzi, lai varētu [samaksāt] PVN? Tādējādi, lai nodrošinātu PVN neitralitātes principu, vai dalībvalstij ir pienākums attiecīgā pakalpojumu sniedzēju sabiedrības atmaksāt tai samaksāto PVN?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

18 J?nor?da, ka iesniedz?jtiesa nenor?da Savien?bas ties?bu normas, kuras t? l?dz interpret?t.

19 To ?emot v?r?, no l?muma par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu un no konteksta, k?d? iek?aujas pamatlieta, izriet, ka prejudici?lie jaut?jumi ir par Sest?s direkt?vas noteikumu, k? ar? nodok?u neitralit?tes principa interpret?ciju.

20 Tikt?l, cikt?l no min?t? l?muma izriet ar? tas, ka pirmie str?d?gie r??ini ir izrakst?ti 1994. gada 31. mart?, apl?kojam?s ties?bu normas ir j?interpret? redakcij?, kas bija sp?k? šaj? datum?.

Par pirmo jaut?jumu

21 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas noteikumi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds ir apl?kots pamatliet? un saska?? ar kuru ties?bas uz PVN atskait?šanu var atteikt nodok?u maks?t?jiem pakalpojumu sa??m?jiem, kuru r?c?b? ir nepiln?gi r??ini, ja tie tos v?l?k papildina, sniedzot inform?ciju, kura ir paredz?ta r??in? nor?d?to dar?jumu izpildes esam?bas, rakstura un apm?ra pier?d?šanai.

22 Vispirms ir j?atg?dina, ka ties?bas uz [PVN] atskait?šanu ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, kuras princip? nevar ierobežot un kuras izlietojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem nodok?iem, kas iepriekš samaks?ti (šaj? zi?? skat. 2012. gada 6. decembra spriedumu liet? C-285/11 *Bonik*, 25. un 26. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

23 T?d?j?di iedibin?t?s nodok?u atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas 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 vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no to m?r?a vai rezult?tiem, ar noteikumu, ka š?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C-137/02 *Faxworld, Recueil*, I-5547. lpp., 37. punkts, un 2010. gada 22. decembra spriedumu liet? C-438/09 *Dankowski, Kr?jums*, I-14009. lpp., 24. punkts).

24 T?d?j?di no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta izriet, ka visi nodok?u maks?t?ji var atskait?t t?s nodok?a summas, kas tiem ir apr??in?tas k? PVN par vi?iem sniegtiem pakalpojumiem, tikt?l, cikt?l šie pakalpojumi tiek izmantoti to ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m (šaj? zi?? skat. 2009. gada 23. apr??a spriedumu liet? C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio, Kr?jums*, I-3459. lpp., 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25 Saist?b? ar ties?bu uz atskait?šanu izmantošanas k?rt?bu Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka nodok?u maks?t?jam j?b?t izrakst?tam r??inam saska?? ar š?s direkt?vas 22. panta 3. punktu.

26 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktam fakt?rr??in? skaidri j?nor?da cena bez nodok?a un attiec?gais nodoklis katrai likmei, k? ar?, vajadz?bas gad?jum?, jebkuri atbr?vojumi. Š? paša 22. panta 3. punkta c) apakšpunkt? dal?bvalst?m ir pieš?irtas ties?bas noteikt krit?rijus, saska?? ar kuriem dokumentu var uzskat?t par fakt?rr??inu. Turkl?t š? paša 22. panta 8. punkt? dal?bvalst?m ir at?auts paredz?t citas saist?bas, ko t?s uzskata par vajadz?g?m, lai pareizi iekas?tu nodokli un nov?rstu nodok?u kr?pšanu.

27 Saist?b? ar ties?bu uz atskait?šanu izmantošanu no t? izriet, ka Sestaj? direkt?v? ir tikai piepras?ts, lai fakt?rr??in? b?tu iek?autas konkr?tas nor?des un lai dal?bvalst?m b?tu ties?bas paredz?t papildu nor?des, kas nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu, k? ar? sniegtu iesp?ju nodok?u administr?cijai veikt p?rbaudes (šaj? zi?? skat. 1988. gada 14. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s 123/87 un 330/87 *Jeunehomme* un *EGI, Recueil*, 4517. lpp., 16. punkts).

28 Tom?r pras?ba fakt?rr??inos iek?aut citas nor?des, kas nav Sest?s direkt?vas 22. panta 3. punkta b) apakšpunkt?, lai var?tu izmantot ties?bas uz atskait?šanu, ir j?ierobežo ar to, kas ir nepieciešams, lai nodrošin?tu, ka nodok?u administr?cija var iekas?t un p?rbaud?t PVN. Turkl?t š?das nor?des to skaita vai tehnisk? rakstura d?? nevar ties?bu uz atskait?šanu izmantošanu padar?t par praktiski neiesp?jamu vai ?oti gr?tu (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Jeunehomme* un *EGI*, 17. punkts).

29 Attiec?b? uz pamatliet? apl?kojamo valsts tiesisko regul?jumu ir j?nor?da, ka *État belge* ir izmantojusi Sest?s direkt?vas 22. panta 8. punkt? paredz?t?s ties?bas, jo saska?? ar Kara?a dekr?ta Nr. 15. panta 1. punkta sesto da?u fakt?rr??in? ir j?b?t iek?autiem elementiem, kas ir vajadz?gi, lai noteiktu dar?jumu un maks?jam? nodok?a likmi, it ?paši pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu parastajam nosaukumam, to skaitam un priekšmetam.

30 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai papildu nor?des, kuras tiek piepras?tas šaj? tiesiskaj? regul?jum?, atbilst š? sprieduma 28. punkt? nor?d?taj?m pras?b?m.

31 Turkl?t, lai gan 2010. gada 15. j?lija sprieduma liet? C-368/09 *Pannon Gép Centrum* (Kr?jums, I-7467. lpp.) 41. punkt? Tiesa nosprieda, ka dal?bvalstis nevar pras?t, lai saist?b? ar ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošanu tiktu izpild?ti ar fakt?rr??inu saturu saist?ti nosac?jumi, kas nav tieši paredz?ti Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.) noteikumos, ir j?nor?da, ka pamatliet? sp?k? esoš?s ties?bu normas ??va dal?bvalst?m noteikt krit?rijus, saska?? ar kuriem dokumentu var uzskat?t par fakt?rr??inu.

32 No l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu izriet, ka ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošana nodok?u maks?t?jiem, kas sa?em pakalpojumus, tika atteikta t?d??, ka pamatliet? apl?kojamie fakt?rr??ini nebija pietiekami prec?zi un piln?gi. It ?paši iesniedz?jtiesa nor?da, ka liel?kaj? da?? šo r??inu nebija nor?d?ta cena par vien?bu un pakalpojumu sniedz?ju sabiedr?bu person?la sniegto pakalpojumu ilgums stund?s, t?d?j?di liedzot nodok?u administr?cijai p?rbaud?t, vai nodoklis ir iekas?ts prec?zi.

33 Pras?t?ji pamatliet? nor?da, ka tas, ka fakt?rr??inos nebija ietvertas konkr?tas valsts tiesiskaj? regul?jum? piepras?t?s nor?des, nevar likt apšaub?t ties?bu uz PVN atskait?šanu izmantošanu, ja šo dar?jumu esam?ba, raksturs un apm?rs nodok?u administr?cijai tika pier?d?ti v?l?k.

34 Tom?r ir j?atg?dina, ka kop?j? PVN sist?ma neliedz veikt labojumus k??dainos r??inos. T?d?j?di, ja visas materi?l?s pras?bas, kas ir nepieciešamas, lai var?tu sa?emt ties?bas uz PVN atskait?šanu, ir izpild?tas un ja pirms attiec?g?s iest?des l?muma pie?emšanas nodok?u maks?t?js tai ir iesniedzis izlabotu fakt?rr??inu, šo ties?bu izmantošanu princip? vi?am nevar liegt t?d??, ka s?kotn?jais fakt?rr??ins bija k??dains (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Pannon Gép Centrum*, 43.–45. punkts).

35 Tom?r ir j?konstat?, ka, run?jot par pamatlietu, inform?cija, kas bija nepieciešama, lai papildin?tu un padar?tu likumam atbilst?gus fakt?rr??inus, tika iesniegta p?c tam, kad nodok?u administr?cija pie??ma l?mumu atteikt PVN atskait?šanas ties?bu izmantošanu, t?d?j?di pirms š?

Izmuma pieņemšanas šai administrācijai iesniegtie rīkini vāļ nebija izlaboti, lai tū varētu pārliecināties par precīzu PVN iekasēšanu, kā arī to pārbaudīt.

36 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tū pieļauj tūdu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietē un saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitēšanu var atteikt nodokļu maksātājiem pakalpojumu saņēmājiem, kuru rēķnā ir nepilnā rīīnī, pat ja tos vāļk papildina, iesniedzot informāciju, ar ko pierāda rīīnē iekāauto darājumu patiesumu, raksturu un apmēru, pāc šāda noraidošā Izmuma pieņemšanas.

Par otro jautājumu

37 Ar savu otro jautājumu iesniedzātīesa bātābā jautā, vai nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj nodokļu administrācijai atteikties atmaksāt pakalpojumu sniedzājas sabiedrābas samaksāto PVN, lai gan tiesābu uz tū PVN, kas bija jāmaksā par šiem pakalpojumiem, atskaitēšanu izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmājam sabiedrābā tādā, ka šās pakalpojumu sniedzājas sabiedrābas izrakstātajos rīīnos tika konstatēti pārākāpumi.

38 Līdz ar to rodas jautājums, vai, lai nodrošinātu nodokļu neitralitātes principu, PVN iekasēšanu pakalpojumu sniedzāja labā var pakāut nosacājumam, ka PVN atskaitēšana faktiski tiek veikta pakalpojumu saņēmāja labā.

39 Saskaņā ar Sestās direktāvas 2. panta 1. punktu PVN piemēro par preāu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlādzābu attiecāgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tādā rākojas. No šās direktāvas 10. panta 2. punkta izriet, ka darbāba, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kāst iekasājams tad, kad preces ir piegādtāas vai pakalpojumi ir sniegti.

40 Saskaņā ar pastāvāgo judikatāru PVN tiek piemērots katram pakalpojumam un katrai preāu piegādei, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlādzābu (šajā ziņā skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 SKF, Krājums, I-10413. lpp., 46. punkts un tajā minētā judikatāra).

41 Tātad ir jākonstatā, kā to pareizi norāda arī *État belge* un Eiropas Komisija savos rakstveida apsvārumos, ka no šām Sestās direktāvas normām izriet, ka kopā PVN sistāma nepakāļ šā nodokāa iekasājamābu no nodokāa maksātāja, kas ir pakalpojumu sniedzājs, nosacājumam, lai nodokļu maksātājs pakalpojumu saņēmājs faktiski izmantotu tiesābas uz PVN atskaitēšanu.

42 No šā sprieduma 13. punkta izriet, ka tiesābas uz PVN atskaitēšanu, kas pamatlietā bija jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu, ko parasti varātu izmantot pakalpojumu saņēmāji, tiem tika atteikta, jo pakalpojumu sniedzāja izdotājos rīīnos nebija iekāautas konkrātas obligātas norādes.

43 Tiklādz pamatlietā pakalpojumu, par kuriem jāmaksā PVN, esamāba tika apstiprināta, ar šiem darājumiem saistātais PVN kāuva iekasājams un tika samaksāts nodokļu administrācijai. Šajā kontekstā nevar atsaukties uz nodokļu neitralitātes principu, lai attaisnotu PVN atmaksu tādā situācijā, kāda ir pamatlietā. Jebkāda cita veida interpretācija veicinātu tādā situāciju rāšanas, kurās nebātu iespājams iekasāt precīzu PVN summu, kas ir tieši tas, ko Sestās direktāvas 22. pants paredz novārst.

44 Līdz ar to, ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu jāatbild, ka nodokļu neitralitātes princips ļauj nodokļu administrācijai atteikties atmaksāt PVN, ko samaksājsi pakalpojumu sniedzēja sabiedrība, lai gan tiesību uz PVN, kas samaksāts par šiem pakalpojumiem, atskaitīšanu izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmēju sabiedrībā mēdž, ka minētās pakalpojumu sniedzējas sabiedrības izrakstītajos rēķinos tika konstatēti pārkāpumi.

Par tiesīganās izdevumiem

45 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīganās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestā Direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīvu 94/5/EK, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādā valsts tiesisko regulājumā, kāds ir aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu var atteikt nodokļu maksātājiem pakalpojumu saņēmējiem, kuru rēķonā ir nepilnīgi rēķini, pat ja tos vēlāk papildina, iesniedzot informāciju, ar ko pierāda rēķinā iekļauto darījumu patiesumu, raksturu un apmēru, pēc šāda noraidošā lēmuma pieņemšanas;

2) nodokļu neitralitātes princips ļauj nodokļu administrācijai atteikties atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, ko samaksājsi pakalpojumu sniedzēja sabiedrība, lai gan tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa, kas samaksāts par šiem pakalpojumiem, atskaitīšanu izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmēju sabiedrībā mēdž, ka minētās pakalpojumu sniedzējas sabiedrības izrakstītajos rēķinos tika konstatēti pārkāpumi.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.