

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2014. gada 13. mart? (*)

Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana – Iemaksu veikšana – Atteikums pieš?irt atskait?jumu – Kr?pšana – Atskait?juma kori??šana, ja nav veikts ar nodokli apliekams dar?jums – Nosac?jumi

Lieta C?107/13

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Bulg?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2013. gada 14. febru?r? un kas Ties? re?istr?ts 2013. gada 4. mart?, tiesved?b?

FIRIN OOD

pret

Direktor na “Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

TIESA (otr? pal?ta)

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

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

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 danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite v?rd? – A. Manov, p?rst?vis,*
- *Bulg?rijas vald?bas v?rd? – E. Petranova un D. Drambozova, p?rst?ves,*
- *Igaunijas vald?bas v?rd? – N. Grünberg un M. Linntam, p?rst?ves,*
- *It?lijas vald?bas v?rd? – G. Palmieri, p?rst?ve, kurai pal?dz A. De Stefano, avvocato dello Stato,*
- *Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un N. Nikolova, p?rst?ves,*

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2013. gada 19. decembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 65. pantu, 90. panta 1. punktu, 168. panta a) punktu, 185. panta 1. punktu un 193. un 205. pantu.

2 Šis līgums ir radies prāvā starp *FIRIN OOD* (turpmāk tekstā – “*FIRIN*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentības Centrālās pārvaldes direkcijas “Sādzības un nodokļu prakse un prakse sociālā nodrošinājuma jomā”, Veliko Tarnovas pilsēta, direktors; turpmāk tekstā – “*Direktor*”) saistībā ar atteikumu piešķirt tiesības uz nodokļa atskaitēšanu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atlaides veidā par pārskaitījumiem, ko šī sabiedrība veikusi kā iemaksu par miltu piegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir paredzēts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tās rīkojas.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu:

“Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 63. pantu nodokļa iekasjams gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasjams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

6 Šīs pašas direktīvas 65. pantā ir noteikts:

“Ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasjams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.”

7 Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliedz nodokli.”

8 Direktīvas 167. pantā ir noteikts, ka atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasjams.

9 Minētās direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliedz 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;

[..].”

10 Šīs pašas direktīvas 178. pantā ir noteikts:

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

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

[..].”

11 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 184. pantam šākotnājo atskaitīšanu koriģējot, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātjam bijušas tiesības.

12 Šīs direktīvas 185. panta redakcija ir šāda:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģējam darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģējam darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”

13 Saskaņā ar minētās direktīvas 186. pantu dalībvalstis paredz šķīdītus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.

14 Šīs pašas direktīvas 193. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

15 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu PVN maksā ikviena persona, kura šo nodokli norēķina.

16 Saskaņā ar šīs direktīvas 205. pantu:

“Šīs direktīvas 193. līdz 200. pantā un 202., 203. un 204. pantā minētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīgā persona.”

Bulgārijas tiesības

17 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*) 70. panta 5. punktā, tā pamatlietā piemērojamajā redakcijā (*DV* Nr. 63, 2006. gada 4. augusts; turpmāk tekstā – “*ZDDS*”), ir paredzēts, ka tiesību uz samaksātu priekšnodokļa atskaitīšanu nav tad, ja tas ir ticis pieprasīts nelikumīgi.

18 Atbilstoši ZDDS 177. pantam:

“1. Reģistrētā persona – ar nodokli apliekamās piegādes saņēmējs – ir atbildīga par citas reģistrētas personas maksājamo, bet nesamaksāto PVN, ciktāl ir izmantotas tiesības uz PVN atskaitēšanu, kas ir tieši vai netieši saistītas ar maksājamo, bet nesamaksāto PVN.

2. Atbildība saskaņā ar 1. punktu iestājas gadījumā, kad reģistrētā persona zināja vai tai bija jāzina, ka nodoklis netiks samaksāts, un nodokļu iestādes to ir pierādījušas Nodokļu un Sociālo apdrošināšanas procesuālā kodeksa 117.–120. pantā paredzētajā kārtībā.

3. 2. punktā minēto mērķu labad tas, ka personai bija jāzina, šajā gadījumā tiek pieņemts, ja ir izpildīti šādi kumulatīvi nosacījumi:

1) maksājamo nodokli 1. punkta izpratnē taksācijas periodā nav faktiski samaksājis neviens no ar nodokli apliekamo preču vai pakalpojumu piegādātājiem vai sniedzējiem ne tādā pašā, ne grozītā, ne pārstrādātā formā;

2) ar nodokli apliekamā piegāde ir tikai šādi ietama, notiek likuma apiešana, vai piegāde tiek veikta par cenu, kas ievērojami atšķiras no tirgus cenas.

4. Atbildība atbilstoši 1. punktam nav saistīta ar precēzas priekšrocības saņemšanu nesamaksātā maksājamā nodokļa dēļ.

5. 2. un 3. punktā paredzētajos apstākļos atbildīgs ir arī nodokļa maksātāja, kurš ir parādā maksājamo nodokli, iepriekšējā posma piegādātājs.

6. 1. un 2. punktā minētajos gadījumos atbildība iestājas nodokļu maksātājam, kuram tieši tiek veikta piegāde, par kuru maksājama nodoklis nav samaksāts, un, ja nodokli nav iespējams iekasēt, tad atbildīgs ir piegādes saņēmējam, kamais lejupejošais saņēmējs.

7. 6. punktu arī piemēro *mutatis mutandis* iepriekšējā posma piegādātājiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

19 *FIRIN*, kas ir “Hlebozavod Korn” tiesību pārmāja un dibināta atbilstoši Bulgārijas tiesībām, darbojas maizes un konditorejas izstrādājumu ražošanas un tirdzniecības nozarē. Tās kapitāls 99 % apmērā pieder sabiedrībai *York Skay EOOD* (turpmāk tekstā – “*York Skay*”) un *Krasen Yorkishev* kungam.

20 2010. gada beigās *FIRIN* veica pasākumu par 10 000 tonnu kviešu piegādi no *Agra Plani EOOD* (turpmāk tekstā – “*Agra Plani*”), kas ir sabiedrība, kura pilnībā pieder *K. Yorkishev*. Par šo darījumu ar priekšapmaksu *Agra Plani* 2010. gada 29. novembrī sagatavoja rīcinu par 3 600 000 Bulgārijas levām (BGN)), kā PVN norādīt 600 000 BGN.

21 Pēc pārbaudes Bulgārijas nodokļu pārvalde apstrādāja šīs summas 600 000 BGN apmērā atskaitēšanu, ko *FIRIN* uzrādīja savā PVN deklarācijā par 2010. gada novembri un decembri.

22 Nodokļu pārvalde šo apstrādēšanu pamatoja tādējādi, ka pakalpojums nav ticis sniegts un ka 2010. gada 29. novembra rīcība ir daļa no krāpniecības sistēmas, kas ir atklāta pārbaudes laikā. Faktiski, nereģistrējoties Valsts graudu pārvaldei, *Agra Plani* valsts likuma kontekstā nav tiesību tirgot graudus, un to *FIRIN* nevarēja neemt vērā. Tāpat *FIRIN* veikto pārskaitījumu *Agra Plani* kopējā summa 4 170 000 BGN apmērā kopš 2010. gada 30. novembra, kas ir lielāka nekā atbilstoši rīcinām maksājamā summa, šajā datumā tika ieskaitīta *York Skay* kontā. Šajā pašā

datum? summu 3 600 000 BGN apm?r? *York Skay* ieskait?ja *FIRIN* bankas kont?.

23 Ticama pamatojuma tr?kuma d?? nodok?u p?rvalde nepie??ma paskaidrojumu, kas tika sniegti saist?b? ar ?iem p?rskait?jumiem, kuri saska?? ar *FIRIN* teikto, pirmk?rt, izriet no *Agra Plani* aizdevuma *York Skay* un, otrk?rt, no papildu atbalsta *FIRIN* kapit?lam.

24 P?rskat?tais nodok?a pazi?ojums tika sagatavots 2011. gada 26. septembr? p?c ??s p?rbaudes beig?m. *FIRIN* par ?o pazi?ojumu iesniedza administrat?vu s?dz?bu *Direktor*. Ar 2012. gada 16. janv?ra l?mumu vi?? ?o pazi?ojumu apstiprin?ja.

25 *FIRIN* t?l?k par ?o *Direktor* apstiprino??o l?mumu c?la pras?bu iesniedz?jties?, nor?dot, ka t? atbilstot visiem nosac?jumiem, lai sa?emtu summas 600 000 BGN apm?r? atskait?jumu un ka ?? atskait?juma atteikuma pamat? esot apst?k?i, ieskaitot dar?juma fikt?vo raksturu, kas ir piem?rojami, nevis lai atteiktu ties?bas uz atskait?jumu, bet lai noteiktu atbild?bu par PVN, ko nav samaks?jis t?s pieg?d?t?js.

26 ?aj? kontekst? iesniedz?jtiesa uzdod jaut?jumu, vai ties?bas uz PVN atskait?šanu ir pie??iramas gad?jum?, kad da??du iemeslu d?? paredz?to pakalpojumu nav var?ts sniegt, un vai ir iesp?jama v?l?ka kori??šana. T? ar? jaut?, vai valsts solid?r?s atbild?bas sist?ma PVN jom? ir sader?ga ar Savien?bas ties?b?m.

27 ??dos apst?k?os *Administrativen sad Veliko Tarnovo* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai ??dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai t?dos gad?jumos, k?ds ir pamatliet?, kad nekav?joties tikusi veikta pievienot?s v?rt?bas nodok?a atskait?šana saist?b? ar priek??apmaksu par n?kotn? veicamu un konkr?tu pre?u pieg?di, [...] Direkt?vas 2006/112 [...] 168. panta a) punkts, lasot to kop? ar t?s 65. pantu, 90. panta 1. punktu un 185. panta 1. punktu, ir interpret?jams t?d?j?di, ka, ?emot v?r? pieg?des noteikumos paredz?t? pretizpild?juma nesnieg??anu objekt?vu un/vai subjekt?vu iemeslu d??, ties?bas uz nodok?a atskait?šanu to ?steno??anas br?d? ir j?atsaka?

2) Vai no ??s saist?t?s interpret?cijas, k? ar? iev?rojot PVN neitralit?tes principu, izriet, ka ??d? situ?cij? noz?me ir (vai nav) tam, ka pieg?d?t?js valsts ties?b?s paredz?taj? k?rt?b? r??in? nor?d?to PVN un/vai summu, kurai uzliek nodokli, var kori??t, un k? ??da kori??šana ietekm?tu s?kotn?jo priek??nodok?a atskait???anas ties?bu atteikumu?

3) Vai Direkt?vas 2006/112 205. pants, lasot to kop? ar 168. panta a) punktu un 193. pantu, k? ar? ?emot v?r? direkt?vas preambulas 44. apsv?rumu, ir interpret?jams t?d?j?di, ka dal?bvalstis dr?kst pieg?des sa??m?jam nodok?a atskait?šanu liegt atbilsto??i vien?gi t?diem krit?rijiem, kuri paredz?ti to ties?bu aktos, saska?? ar kuriem nodok?a par?ds rodas citai personai, nevis nodok?a maks?t?jam, ja ??d? gad?jum? iekas?jam? nodok?a summa at??irtos no summas, kas tiktu ieg?ta, strikti iev?rojot dal?bvalsts paredz?tos noteikumus?

4) Ja uz tre??o jaut?jumu atbilde ir apstiprino??a, vai t?das valsts ties?bu normas, k?das ir apl?kojamas pamatliet?, piem?rojot Direkt?vas 2006/112 205. pantu, ir pie?aujamas un atbilsto??as efektivit?tes un sam?r?guma principiem, ja taj?s ir paredz?ta solid?ra atbild?ba par PVN samaksu, atsaucoties uz pie??mumiem, kuru pamat? ir nevis tie??i konstat?jami objekt?vi fakti, bet dr?z?k apraksto??i civilties?bu j?dzieni, par kuriem str?da gad?jum? tiek lemts atbilsto??i citam tiesiskajam regul?jumam?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pieņemamību

28 Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa vālas Tiesai lūgt interpretēt Direktīvas 2006/112 noteikumus divos dažādos PVN sistēmas aspektos, proti, pirmkārt, aspektā, kādā tiek regulētas tiesības uz samaksāta priekšnodokļa atskaitēšanu, un, otrkārt, aspektā, kādā tiek regulēta nodokļa maksājuma solidaritāte atbildējam par nodokli, kas jāmaksā trešām personām, kāda tā paredzēta šīs direktīvas 205. pantā.

29 Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu izveidotā procedūra ir Tiesas un valsts tiesu sadarbības instruments, pateicoties kuram Tiesa sniedz valsts tiesmēdas Savienības tiesību interpretācijas norādes, kas tām ir nepieciešamas, lai atrisinātu izskatāmās lietas (it īpaši skat. 2013. gada 19. decembra spriedumu lietā *C-279/12 Fish Legal* un *Shirley*, 29. punkts).

30 Ņemot vērā šo sadarbību, uz jautājumiem par Savienības tiesību attiecas atbilstības prezumpcija. Valsts tiesas iesniegto lūgumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktiskā situāciju vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Fish Legal* un *Shirley*, 30. punkts).

31 Lai arī ir skaidrs, ka pamatlieta attiecas uz *FIRIN* tiesību uz PVN atskaitēšanu apstrādēšanu, no iesniedzējtiesas lūmuma savukārt izriet, ka Bulgārijas nodokļu pārraide nav uzskatāma par *FIRIN* par solidāri atbildīgu par PVN samaksu, kas bija jāveic *Agra Plani*.

32 Tādējādi, tā kā iesniedzējtiesas trešā jautājuma daļa un arī ceturtais jautājums attiecas uz šādas solidāras atbildības tvērumu, tiem saistībā ar Direktīvas 2006/112 205. panta noteikumu interpretāciju nav nekāda sakara ar pamatlietas priekšmetu un tie lūdz arī to ir jāatzīst par nepieņemamiem.

Par lietas būtību

33 Ar saviem jautājumiem saistībā ar PVN atskaitēšanas tiesisko režīmu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 65. pants, 90. panta 1. punkts, 168. panta a) punkts, 185. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksājuma veikta PVN, kas uzrādīts rēķinā par priekšapmaksu preču piegādei, atskaitēšana ir jākorrigē, ja tādās apstākļos kā pamatlietā šī piegāde galu galā nav notikusi, lai gan piegādātājam šis nodoklis būtu bijis jāmaksā un iemaksu tas nebūtu atmaksājis.

34 Jāatgādina, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 167. pantam PVN atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasjams, un ka atbilstoši tās pašas direktīvas 63. pantam nodokļa iekasjams gadījums iestājas un nodoklis kāst iekasjams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

35 Direktīvas 2006/112 65. pants, saskaņā ar kuru, ja avansa maksājums izdarīts pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kāst iekasjams lūdz arī maksājuma saņemšanu un par saņemto summu, ir atkāpe no 63. panta paredzētā noteikuma, un tāpēc tā ir interpretējama šauri (2006. gada 21. februāra spriedums lietā *C-419/02 BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments*, Krājums, I-1685. lpp., 45. punkts).

36 Lai PVN varētu kāst iekasjams šādos apstākļos, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasjams gadījumam, proti, preču piegādei nākotnē vai pakalpojumu sniegšanai

n?kotn? rakstur?gajiem elementiem, ir j?b?t zin?miem iepriekš un t?d?j?di it ?paši iemaksas veikšanas br?d? prec?m un pakalpojumiem ir j?b?t prec?zi raksturotiem (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, 48. punkts).

37 Lai izsecin?tu *FIRIN* ?stenoto atskait?šanas ties?bu esam?bu, pamatojoties uz apl?koto iemaksu, ir j?p?rbauda, vai š?di tas ir pamatliet?.

38 Šai sakar? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka, ja *FIRIN* pamatliet? ir veikusi iemaksu, tad skaidri b?tu identific?jamas preces, kur?m ir j?b?t pieg?des priekšmetam.

39 K? to savu secin?jumu 24. punkt? ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te – Direkt?vas 2006/112 65. pants nevar tikt piem?rots ar? tad, ja pakalpojuma sniegšana avansa maks?juma br?d? ir šaub?ga. Š?di tostarp tas b?tu kr?pnieciskas r?c?bas gad?jum?.

40 Faktiski ir j?atg?dina, ka c??a pret kr?pniec?bu, izvair?šanos no nodok?u samaksas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu r?c?bu ir m?r?is, kurš ir atz?ts un veicin?ts ar Direkt?vu 2006/112. Šai sakar? Tiesa ir nospriedusi, ka t?d?? ieinteres?t?s personas nevar atsaukties uz Savien?bas ties?b?m kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? nol?k?. T?d?j?di iest?d?m un valsts ties?m atskait?šanas ties?bas ir j?atsaka, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, ir pier?d?ts, ka atsaukšan?s uz š?m ties?b?m ir kr?pnieciska vai ?aunpr?t?ga (šaj? zi?? skat. 2012. gada 6. decembra spriedumu liet? C?285/11 *Bonik*, 35.–37. punkts).

41 Tas t? ir, ja kr?pšanu nodok?u jom? izdara pats nodok?a maks?t?js. Š?d? gad?jum? objekt?vi krit?riji, ar k?diem tiek pamatoti nodok?a maks?t?ja, kurš r?kojas k? t?ds, veiktas pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas j?dzieni, un saimnieciska darb?ba nav pietiekami (iepriekš min?tais spriedums liet? *Bonik*, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 Savuk?rt ar Direkt?v? 2006/112 paredz?to ties?bu uz atskait?šanu sist?mu nav sader?gi, ja ar šo ties?bu atteikumu tiek sod?ts nodok?a maks?t?js, kurš nezina vai nevar?ja zin?t, ka attiec?go dar?jumu pieg?d?t?js bija iecer?jis k? kr?pšanu vai ka cits dar?jums, kas ietilpst pieg?des ??d? pirms vai p?c nodok?a maks?t?ja veikt? dar?juma, ir saist?ts ar PVN kr?pšanu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Bonik*, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 T?d?? š?das sist?mas izveidošana p?rsniegtu to, kas ir nepieciešams Valsts kases ties?bu aizsardz?bai (skat. šaj? zi?? iepriekš min?to spriedumu liet? *Bonik*, 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 L?dz ar to, t? k? ties?bu uz atskait?šanu atteikšana ir iz??mums no š?s ties?bas veidojoš? pamatprincipa piem?rošanas, kompetentaj?m nodok?u iest?d?m ir juridiski pietiekami j?pier?da objekt?vie elementi, kas ?auj secin?t, ka nodok?u maks?t?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, kurš ir nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz atskait?šanu, ir iesaist?ts kr?pšan?, ko izdar?jis pieg?d?t?js vai cits uz??m?js, kas iepriekš vai v?l?k ir iesaist?jies pieg?žu ??d? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Bonik*, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

45 Ir j?atg?dina, ka atbilstoši LESD 267. pantam uzs?kt? proced?r? Tiesai nav kompetences p?rbaud?t, k? ar? nov?rt?t pamatlietas faktiskos apst?k?us. T?tad iesniedz?jtiesai saska?? ar valsts ties?bu norm?m par pier?d?jumiem ir j?veic visu š?s lietas elementu un apst?k?u visp?r?js nov?rt?jums (skat. tostarp iepriekš min?to spriedumu liet? *Bonik*).

46 No t? izriet, ka tikai iesniedz?jtiesas zi?? ir p?rbaud?t, vai attiec?g?s nodok?u iest?des ir noteikušas objekt?vus elementus, uz kur?m t?s atsaucas, lai secin?tu, ka *FIRIN* nav ignor?jusi vai nav var?jusi ignor?t to, ka t?s pieg?d?t?jam p?rskait?t? iemaksa faktiski nav bijusi saist?ta ar pre?u pieg?di – k? tas min?ts p?d?j? min?t? izdotaj? r??in?.

47 Tom?r, lai iesniedz?jtiesai sniegtu noder?gu atbildi, ir j?izv?rt? jaut?jumi par *FIRIN* atskait?t? PVN kori??šanas nosac?jumiem gad?jum?, ja atbilstoši tai piekr?tošajam v?rt?jumam t? secin?tu, ka visi pieg?dei n?kotn? rakstur?gie elementi var tikt uzskat?ti par t?diem, ko š? sabiedr?ba jau ir zin?jusi iemaksas veikšanas br?d?, un ka t?d?j?di š?da pieg?de neliekas esam šaub?ga.

48 Šai sakar? ir j?atg?dina, ka Direkt?vas 2006/112 184.–186. pant? ir formul?ti nosac?jumi, k?dos nodok?u administr?cija var pras?t nodok?a maks?t?jam veikt kori??šanu (šaj? zi?? skat. 2012. gada 18. oktobra spriedumu liet? C?234/11 *TETS Haskovo*, 26. punkts).

49 Cikt?l jaut?jums ir par to, k?du ietekmi uz nodok?a maks?t?ja veiktu PVN atskait?šanu var rad?t k?di v?l?k iest?jušies notikumi, no judikat?ras izriet, ka no t?, k?dam m?r?im preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredz?ts izmantot, ir atkar?gs s?kotn?j? atskait?juma lielums, uz kuru nodok?a maks?t?jam ir ties?bas, un iesp?jamo korekciju, kas ir j?veic atbilstoši šajos 184.–186. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem, apm?rs turpm?kajos laikposmos (iepriekš min?tais spriedums liet? *TETS Haskovo*, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

50 Šajos pantos paredz?tais kori??šanas meh?nisms ir neat?emama ar Direkt?vu 2006/112 noteikt?s PVN atskait?šanas sist?mas sast?vda?a. T? m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti, lai ties?bas uz atskait?jumu par v?l?k veikt?m darb?b?m saglab?tos tikai tad, ja t?s tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maks?jams š?ds nodoklis. Š? meh?nisma m?r?is t?d?j?di ir rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz PVN atskait?jumu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekam?m darb?b?m (iepriekš min?tais spriedums liet? *TETS Haskovo*, 30. un 31. punkts).

51 Attiec?b? uz iesp?jam? pien?kuma veikt priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?juma kori??šanu rašanos š?s direkt?vas 185. panta 1. punkt? ir paredz?ts princips, atbilstoši kuram š?da kori??šana it ?paši ir j?veic, ja p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu (iepriekš min?tais spriedums liet? *TETS Haskovo*, 32. punkts).

52 T?d? gad?jum? k? pamatliet? min?tais, kad atbilstoši iesniedz?jtiesas nor?d?tajam pre?u pieg?de, saist?b? ar kuru *FIRIN* ir veikusi iemaksu, nenotiek, ir j?secina – k? to savu secin?jumu 35. punkt? ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te –, ka sast?vda?u, kas ?emtas v?r?, lai noteiktu attiec?go atskait?mo summu, mai?a t?d?j?di ir notikusi p?c PVN deklar?šanas. T?d?? š?d? situ?cij? nodok?u iest?de var pras?t nodok?a maks?t?ja atskait?t? PVN kori??šanu.

53 Šis secin?jums nevar tikt apšaub?ts t?d??, ka PVN, kas pieg?d?t?jam j?maks?, pats nav ticis kori??ts.

54 Šai sakar? j?atg?dina, ka attiec?b? uz t?du PVN, kas ar nodokli apliekama dar?juma neesam?bas d?? r??in? ir iek?auts nepamatoti, no Direkt?vas 2006/112 izriet, ka attieksmei pret abiem dar?jum? iesaist?tajiem uz??m?jiem nav j?b?t identiskai. No vienas puses, r??ina izsniedz?jam saska?? ar Direkt?vas 2006/112 203. pantu šaj? r??in? nor?d?tais PVN ir j?maks?, pat nenotiekot ar nodokli apliekamam dar?jumam. No otras puses, saska?? ar š?s direkt?vas 63. un 167. pantu priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas r??ina sa??m?js var izmantot vien?gi attiec?b? uz nodok?iem, kas atbilst ar PVN apliekamam dar?jumam (2013. gada 31. janv?ra

spriedums liet? C?643/11 LVK – 56, 46. un 47. punkts).

55 Š?d? situ?cij? nodok?u neitralit?tes principa iev?rošana tiek nodrošin?ta ar iesp?ju, kas dal?bvalst?m ir j?paredz, kori??t jebkuru r??in? nepamatoti nor?d?tu nodokli, ja r??ina izsniedz?js pier?da savu labtic?bu vai ja tas savlaic?gi ir piln?gi nov?rsis nodok?u ie??mumu zaud?jumu apdraud?jumu (iepriekš min?tais spriedums liet? LVK – 56, 48. punkts).

56 T?pat – k? to savu secin?jumu 43. punkt? ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te –, t? k? t?dos apst?k?os k? pamatliet? min?tie pieg?d?t?js neatmaks? avansa maks?jumu, tad ar nodokli, kas pieg?d?t?jam j?maks?, apliekamo b?zi, kas radusies, iekas?jot iemaksu, neatskaita, piem?rojot Direkt?vas 2006/112 65., 90. un 193. panta noteikumus (šaj? zi?? saist?b? ar apliekam?s b?zes kori??šanu gad?jumos, kad tiek piem?rota nodok?a atlaide, skat. 2001. gada 29. maija spriedumu liet? C?86/99 *Freemans, Recueil*, I?4167. lpp., 35. punkts).

57 Šajos apst?k?os, k? ar? neskarot nodok?a maks?t?ja ties?bas saska?? ar atbilstošajiem valsts ties?bu aizsardz?bas l?dzek?iem sa?emt atpaka? no pieg?d?t?ja veikto iemaksu par pre?u pieg?di, kas galu gal? nav notikusi, tas, ka PVN, kas šim pieg?d?t?jam ir j?maks?, pats nav kori??ts, nek?di neietekm? nodok?u iest?des ties?bas sa?emt š? nodok?a maks?t?ja samazin?t? PVN atmaksu t?d??, ka par š?du pieg?di ir tikusi veikta atbilstoša iemaksa.

58 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 65. pants, 90. panta 1. punkts, 168. panta a) punkts, 185. panta 1. punkts un 193. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem tiek izvirz?ta pras?ba, lai nodok?a maks?t?ja veikta PVN, kas uzr?d?ts r??in? par iemaksu pre?u pieg?dei, atskait?šana tiktu kori??ta, ja t?dos apst?k?os k? pamatliet? š? pieg?de galu gal? nav notikusi, lai gan pieg?d?t?jam šis nodoklis b?tu bijis j?maks? un iemaksu tas neb?tu atmaks?jis.

Par ties?šan?s izdevumiem

59 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 (otr? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 65. pants, 90. panta 1. punkts, 168. panta a) punkts, 185. panta 1. punkts un 193. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem tiek izvirz?ta pras?ba, lai nodok?a maks?t?ja veikta pievienot?s v?rt?bas nodok?a, kas uzr?d?ts r??in? par iemaksu pre?u pieg?dei, atskait?šana tiktu kori??ta, ja t?dos apst?k?os k? pamatliet? š? pieg?de galu gal? nav notikusi, lai gan pieg?d?t?jam šis nodoklis b?tu bijis j?maks? un iemaksu tas neb?tu atmaks?jis.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.