

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2015. gada 23. aprīlis (*)

Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Nodokļu neitralitātes princips – Persona, kurai jāmaksā PVN – Kādā PVN samaksa, ko veic saņēmējs – Pakalpojumu sniedzēja aplikšana ar PVN – Atteikums pakalpojuma sniedzējam piešķirt PVN atmaksu

Lieta C-111/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Bulgārija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2014. gada 24. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 7. martā, tiesvedībā

GST – Sarviz AG Germania

pret

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

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs S. Rodins [*S. Rodin*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referenti) un E. Levits,

ģenerālvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vērā – G. Arnaudovs, pārstāvis,
- Bulgārijas valdības vērā – E. Petranova un M. Georgieva, pārstāves,
- Grieķijas valdības vērā – K. Georgiadis un I. Kotsoni, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – S. Petrova un C. Soulay, pārstāves,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direktīvu 2010/88/ES (OV L 326, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 193. un 194. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) neitralitātes principu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp GST – Sarviz AG Germaniā (turpmāk tekstā – “GST – Sarviz”) un Direktor na Direksia “Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Valsts ieņēmumu dienesta Centrālās pārvaldes Plovdivas “Sādzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses” direkcijas direktors, turpmāk tekstā – “Direktor”) par Direktor atteikumu GST – Sarviz atmaksēt PVN.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 193. pants ir paredzēts:

“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.”

4 Šīs direktīvas 194. pants ir noteikts:

“1. Ja preču [piegādi] vai pakalpojumu [sniegšanu], par kuru uzliek nodokli, veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību tās dalībvalsts teritorijā, kurā maksājams PVN, dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu atbildīgā persona ir persona, kurai piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi.

2. Dalībvalstis izstrādā nosacījumus 1. punkta piemērošanai.”

Bulgārijas tiesības

5 Bulgārijas Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavena stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63), redakcijā, kas piemērojama pamatlīdēt (turpmāk tekstā – “ZDDS”), 82. pants ir noteikta persona, kurai ir jāmaksā PVN par darījumu, par kuru uzliek nodokli.

6 ZDDS 82. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Nodokli maksā ar nodokli apliekamu preču piegādātājs vai ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniedzājs, kas saskaņā ar šo likumu reģistrēts kā PVN maksātājs, izņemot 4. un 5. punktā paredzētos gadījumus.”

7 Atbilstoši minētā 82. panta 2. punktam, “ja preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzājs ir nodokļu maksātājs, kas nav dibināts valsts teritorijā, un ja valstī veic ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, nodokli maksā saņēmājs:

[..]

3) par pakalpojumu sniegšanu, ja pakalpojumu saņēmājs ir nodokļu maksātājs saskaņā ar 3. panta 1., 5. un 6. punktu”.

8 Atbilstoši ZDDS 71. panta 1. punkta 1. apakšpunktam “nodokļu maksātājs var izmantot

tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja ir izpildīti šādi nosacījumi: [...] tādēļ ir atbilstoši 114. un 115. pantā noteiktajam prasībām sagatavots nodokļa dokuments, kurā ir atsevišķi norādīts nodoklis par šim nodokļu maksātājam veiktajam preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu”.

9 ZDDS 102. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ja kompetentā nodokļu iestāde konstatē, ka persona nav savlaicīgi izpildījusi savu pienākumu iesniegt [PVN maksātāja] reģistrācijas pieteikumu, ar reģistrācijas lēmumu tā reģistrē šo personu, ja ir izpildīti reģistrācijas nosacījumi.”

10 Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa (*Danachno osiguritelen protsesualen kodeks*) 129. panta 1., 5. un 7. punkts ir noteikts:

“1. Ieskaitu vai atmaksāšanu kompetentā nodokļu iestāde var veikt pēc savas iniciatīvas vai pēc ieinteresētās personas rakstveida pieteikuma. Pieteikumu par ieskaitu vai atmaksāšanu pārbauda, ja tas ir iesniegts, pirms pagājuši pieci gadi, rēķinot no tā gada 1. janvāra, kas seko gadam, kurā ir radies atmaksāšanas pamats, ja vien likumā nav noteikts citādi.

[..]

5. Kompetentajai nodokļu iestādei 30 dienu termiņā no dienas, kad tai iesniegts spēkā stāties tiesas nolūmums vai administratīvs akts, saskaņā ar 2. punkta 2. apakšpunktu ir jāveic pilnīgā tajā minētā summu, kā arī saskaņā ar 6. punktu radušos procentu atmaksāšana vai ieskaits, ja minētajā nolūmumā vai administratīvajā aktā ir atzītas nodokļu maksātāja tiesības atgūt: 1) kādādaini vai nepamatoti samaksātās, iemaksātās vai iekasētās summas saistībā ar nodokļiem, obligātās apdrošināšanas iemaksām, nodevām, kompetento nodokļu iestāžu konstatētiem, iekasētiem vai noteiktiem naudas sodiem un mantas atsavināšanas sodiem, tostarp pēc rakstveida rīkojuma vai atzinuma iemaksātās summas; 2) nelikumīgi atteiktās atmaksājamo summas; 3) pieširtās summas, kompensācijas un radušās izmaksas.

[..]

7. Lēmumus par ieskaitu vai atmaksāšanu var apstrīdēt saskaņā ar paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru apstrīdēšanas kārtību.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Laikposmā no 2010. gada 15. februāra līdz 29. decembrim Vācijā dibināta sabiedrība *GST – Sarviz* sniedza tehniskus un konsultāciju pakalpojumus Bulgārijā dibinātajai sabiedrībai *GST Skafolding Bulgaria EOOD* (turpmāk tekstā – “*GST Skafolding*”). Uzskatot, ka *GST – Sarviz* tās pakalpojumu sniegšanas laikā strādās laikposmā Bulgārijas teritorijā nebija pastāvīga uzņēmuma, *GST Skafolding* saskaņā ar ZDDS 82. panta 2. punktu paredzēto apgrieztās maksāšanas procedūru par minētajiem pakalpojumiem veica maksājamā PVN samaksu. Šajā ziņā atbilstoši ZDDS 117. panta 1. punktam *GST Skafolding* sagatavoja protokolus par *GST – Sarviz* izsniegtajiem rēķiniem, kas ir pārdošanas reģistrē norādītie protokoli.

12 2012. gada 12. martā ar paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru Bulgārijas kompetentā nodokļu iestāde konstatēja, ka *GST – Sarviz* laikposmā, kurā tā sniedza savus pakalpojumus *GST Skafolding*, bija pastāvīgs uzņēmums ZDDS Papildnoteikumu 1. panta 10. punkta izpratnē un ka *GST – Sarviz* par šiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN. Tā secināja, ka vāļkais līdz 2010. gada 15. februārim šai sabiedrībai bija jāiesniedz PVN maksātāja reģistrācijas pieteikums. Līdz ar to šā nodokļu iestāde uzskatēja, ka minētajai sabiedrībai par laikposmā no 2010. gada 15. februāra līdz 29. decembrim sniegtajiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN 224

914,89 Bulgārijas levu (BGN) apmēru, kuram pieskaitīmi nokavējuma procenti.

13 2012. gada 26. martā GST – Sarviz samaksāja kompetentās nodokļu iestādes pieprasīto summu, un 2012. gada 5. septembrā tā iesniedza pieteikumu par samaksātā nodokļa ieskaitu vai atmaksāšanu, pamatojoties uz Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa 129. panta 1. punktu.

14 Savā 2012. gada 1. oktobra lēmumā par ieskaitu vai atmaksāšanu kompetentā nodokļu iestāde atteicās veikt atmaksāšanu, pamatojoties uz to, ka PVN atmaksāšanas likumiskie nosacījumi šajā lietā nav izpildīti. Tās ieskatā, tā kā paziņojums par nodokļu maksājumu apmēru ir spēkā esošs administratīvās akts un tā kā Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa 129. panta 5. punkta izpratnē nav izpildīta tiesas nolūmuma vai piemērojama administratīvā lēmuma, samaksātais nodoklis nevar tikt uzskatīts par nepamatoti samaksātu un tādēļ, kas jāatmaksā.

15 GST – Sarviz iesniedza sūdzību *Direktor*. Ar 2012. gada 21. decembra lēmumu *Direktor* šo sūdzību noraidīja, uzskatot, ka apstrīdētais akts ir tiesisks to iemeslu dēļ, uz kuru pamata tas ticis pieņemts. Par šo lēmumu tika celta prasība *Administrativen sad Plovdiv* (Plovdivas administratīvā tiesa). Ar to tika noraidīta kompetentās nodokļu iestādes norādītajiem iemesliem atbilstošo iemeslu dēļ. GST – Sarviz iesniedza kasācijas sūdzību *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa).

16 Iesniedzātāja uzsver, ka kompetentā nodokļu iestāde ir atteikusi GST *Skafolding* tiesības atskaitīt priekšnodokli par tās samaksāto PVN, pamatojoties uz to, ka tai nav ZDDS 71. panta 1. punkta 1. apakšpunktā prasītā nodokļu dokumenta. Proti, saskaņā ar Bulgārijas tiesību mēģinājuma 2012. gada 12. martā pieņemta lēmuma par nodokļu maksājumu apmēru kā pamatlietā aplūkots esamība padara neiespjamu nodokļu dokumentu korekciju. Līdz ar to izrādījās, ka GST *Skafolding* nav galīgā nodokļu audita lēmuma, kas dotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

17 Iesniedzātāja ar norāda, ka tas, ka PVN ir iekasēts divkārt, proti, vienu reizi no pakalpojumu sniedzāja un otru reizi no pakalpojumu saņēmēja, un ka pakalpojumu sniedzājam ir atteikts atmaksāt nodokli un pakalpojumu saņēmējam nav atļauts atskaitīt priekšnodokli, esot pretrunā PVN neitralitātes principam. Šīs tiesas ieskatā atmaksāšanas atteikšanas sekas ir nodokļa sloga pārnešana uz pakalpojumu sniedzēju.

18 Lai gan tā norāda, ka PVN direktīvas 193. un 194. pants [vāļ] neesot interpretēti lietderīgi šīs lietas apstākļiem, iesniedzātāja atsaucas uz spriedumu *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35), saskaņā ar kuru, ja valsts tiesību sistēmā nav procesuālo normu, darījuma pakalpojumu sniedzāja un pakalpojumu saņēmēja tiesību mēģinājums tikt vērtētiem identiski attiecībā uz šā pakalpojuma pielikamību ar nodokli un attiecībā uz tam piemērojamo PVN praktiski neesot nekādas lietderīgas iedarbības. Attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu tā atsaucas uz Tiesas interpretāciju spriedumā *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Šajos apstākļos *Varhoven administrativen sad* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai PVN direktīvas 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN maksā tikai nodokļu maksātājs, kurš veic ar nodokli pielikamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, vai tikai persona, kurai tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ja šo ar nodokli pielikamo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu veic nodokļu maksātājs, kurš nav dibināts dalībvalstī, kur jāmaksā PVN, ja to nosaka attiecīgā dalībvalsts, nevis abas šīs personas vienlaikus?

2) Ja jāpieņem, ka PVN maksā tikai viena no abām personām – vai nu preču piegādātājs vai

attiecīgi pakalpojumu sniedzējs, vai arī preču pircējs vai attiecīgi pakalpojumu saņēmējs, ja to ir paredzējusi attiecīgā dalībvalsts, – vai PVN direktīvas 194. panta noteikums ir jāievēro arī gadījumos, kad pakalpojumu saņēmējs ir nepareizi piemērojis apgrieztās maksāšanas procedūru tādēļ, ka viņš ir kļūmis vērā, ka saistībā ar PVN pakalpojumu sniedzējs neesot nodibinājis pastāvīgu uzņēmumu Bulgārijas Republikā, tomēr pakalpojumu sniedzējs, tieši pretēji, ir nodibinājis pastāvīgu iestādi attiecībā uz sniegtajiem pakalpojumiem?

3) Vai nodokļu neitralitātes princips, kuram ir galvenā nozīme kopējās PVN sistēmas izveidē un funkcionēšanā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādus nodokļu audita prakti, kēda ir pamatliet, kur, neraugoties uz to, ka pakalpojumu saņēmējs ir piemērojis apgrieztās maksāšanas procedūru, PVN tika atkārtoti aprēķināts arī pakalpojumu sniedzējam, ja ņem vērā, ka saņēmējs jau ir aprēķinājis nodokli par pakalpojumu, netiek apdraudēti nodokļu ieņēmumi un nav piemērojama valsts likumā nodokļu dokumentiem paredzētā korekciju sistēma?

4) Vai PVN neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka tādā pakalpojuma sniedzējam, par kuru pakalpojuma saņēmējs ir aprēķinājis nodokli saskaņā ar ZDDS 82. panta 2. punktu, kompetentā nodokļu iestāde, pamatojoties uz valsts tiesību normu, atsakās atmaksāt atkārtoti aprēķināto PVN, ja kompetentā nodokļu iestāde saņēmējam ir liegusi izmantot tiesības atskaitīt atkārtoti aprēķināto PVN attiecīgā nodokļu dokumenta neesamības dēļ, un, tādēļ k? ir pieņemts galīgais lēmuma par nodokļu maksājumu apmēru, vairs nav piemērojama valsts likumā paredzētā korekciju sistēma?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

20 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā vienīgi nodokļu maksātājam, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanu, vai arī šis pakalpojuma saņēmējam, ja pakalpojumu sniedzis dalībvalstī, kurā jāmaksā PVN, esošs pastāvīgs uzņēmums.

21 Atbilstoši PVN direktīvas 193. pantam PVN maksā nodokļu maksātājs, kas veic pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad, it īpaši piemērojot šīs direktīvas 194. pantu, nodokli maksā kāda cita persona. Saskaņā ar šo 194. pantu, ja pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, veic nodokļa maksātājs, kas nav dibināts dalībvalstī, kurā jāmaksā PVN, dalībvalstī var paredzēt, ka šādā gadījumā persona, kurai jāmaksā nodoklis, ir pakalpojumu saņēmējs.

22 No tā izriet, ka saskaņā ar PVN direktīvā PVN principā ir jāmaksā vienīgi pakalpojumu sniedzējam, izņemot, ja tas nav dibināts dalībvalstī, kurā ir jāmaksā PVN, un ja šis valsts ir paredzējusi, ka persona, kurai ir jāmaksā PVN, ir sniegto pakalpojumu saņēmējs.

23 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pēc audita veikšanas 2012. gada 12. martā Bulgārijas kompetentā nodokļu iestāde pieņēma lēmumu par nodokļu maksājumu apmēru, kurā tā konstatēja, ka pakalpojuma sniedzējam GST – Sarviz ir pastāvīgs uzņēmums Bulgārijā, kurš sniedza tehniskos un konsultāciju pakalpojumus GST Skafolding.

24 Šajos apstākļos no tā izriet, ka saskaņā ar PVN direktīvā vienīgi pakalpojumu sniedzējam, tādā kā GST – Sarviz, Bulgārijas kompetentajai nodokļu iestādei ir jāveic PVN maksājums, kas ir jāmaksā par tās sniegtajiem pakalpojumiem Bulgārijā laikposmā no 2010. gada 15. februāra līdz 29. decembrim.

25 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 193. pants ir jāinterpretē tādējādi,

ka persona, kurai ir j?maks? PVN, ir vien?gi nodok?u maks?t?js, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanu, ja tos sniedzis dal?bvalst?, kur? j?maks? PVN, esošs past?v?gs uz??mums.

Par otro jaut?jumu

26 Ar savu otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 194. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to dal?bvalsts kompetentajai nodok?u iest?dei ir ?auts uzskat?t, ka persona, kurai ir j?maks? PVN, ir pakalpojumu, kurus sniedzis pakalpojumu sniedz?ja past?v?gs uz??mums, sa??m?js, ja gan pakalpojumu sniedz?js, gan šo pakalpojumu sa??m?js ir dibin?ti š?s pašas dal?bvalsts teritorij? un pat ja šis pakalpojumu sa??m?js šo nodokli jau ir samaks?jis, balstoties uz k??dainu pie??mumu, ka min?tajam pakalpojumu sniedz?jam šaj? valst? nav past?v?ga uz??muma.

27 K? atg?din?ts š? sprieduma 21. punkt?, iesp?ja dal?bvalst?m paredz?t apgriezt?s maks?šanas proced?ras piem?rošanu saska?? ar PVN direkt?vas 194. pantu attiecas vien?gi uz gad?jumu, kad pakalpojumu sniedz?js nav dibin?ts dal?bvalst?, kur? ir j?maks? PVN.

28 No t? izriet, ka, ja pakalpojumus sniedzis past?v?gs pakalpojumu sniedz?ja uz??mums, kas atrodas dal?bvalsts, kur? ir j?maks? PVN, teritorij?, nevar tikt uzskat?ts, ka persona, kurai ir j?maks? PVN, ir š?du pakalpojumu sa??m?js.

29 Šaj? zi?? apst?klis, ka šo pakalpojumu sa??m?js ir samaks?jis PVN, balstoties uz k??dainu pie??mumu, ka pakalpojumu sniedz?jam [attiec?gaj? dal?bvalst?] nav past?v?ga uz??muma, PVN direkt?vas izpratn? kompetentajai nodok?u iest?dei ne?auj atk?pties no š? noteikuma, uzskatot, ka persona, kurai ir j?maks? PVN, ir nevis pakalpojuma sniedz?js, bet gan pakalpojuma sa??m?js.

30 L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 194. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas liedz dal?bvalsts kompetentajai nodok?u iest?dei uzskat?t, ka persona, kurai ir j?maks? PVN, ir pakalpojumu, kurus sniedzis past?v?gs pakalpojumu sniedz?ja uz??mums, sa??m?js, ja gan šo pakalpojumu sniedz?js, gan to sa??m?js ir dibin?ti šaj? paš? dal?bvalst? un pat ja pakalpojumu sa??m?js jau ir samaks?jis šo nodokli, balstoties uz k??dainu pie??mumu, ka min?tajam pakalpojumu sniedz?jam šaj? valst? nav past?v?ga uz??muma.

Par trešo un ceturto jaut?jumu

31 Ar savu trešo un ceturto jaut?jumu, kuri ir j?v?rt? kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auta valsts ties?bu norma, kas kompetentajai nodok?u iest?dei ?auj pakalpojumu sniedz?jam atteikt š? nodok?a, ko tas ir samaks?jis, atmaks?šanu, lai gan šo pakalpojumu sa??m?jam, kurš ar? samaks?jis min?to nodokli par tiem pašiem pakalpojumiem, ir atteiktas ties?bas to atskait?t, pamatojoties uz to, ka t? r?c?b? nav attiec?g? nodok?u dokumenta, jo valsts ties?bu akt? p?c gal?g? pazi?ojuma par nodok?u maks?jumu apm?ru izdošanas nav at?auta šo finanšu dokumentu korekcija.

32 Pirm?m k?rt?m ir j?atg?dina, ka Tiesa atk?rtoti ir spriedusi, ka PVN neitralit?tes princips atspogu?ojas atskait?šanas sist?m?, kas ir sist?ma, kuras m?r?is ir piln?b? atbr?vot nodok?u maks?t?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem, ar noteikumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (spriedums *Malburg*, C?204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 Otr?m k?rt?m, Tiesa ir ar? nospriedusi, ka, lai tiktu nodrošin?ta PVN neitralit?te,

dalībvalstīm to iekšējās tiesību sistēmās ir jāparedz iespēja koriģēt rīcību nepamatoti norādītos nodokļus, ja rīcība izrakstītās pierādā savu labticību. Tomēr, ja rīcība izrakstītās savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, atbilstoši PVN neitralitātes principam nepamatoti izrakstītais PVN var tikt koriģēts un dalībvalstis šādu korekciju nedrīkst padarīt atkarīgu no minētās rīcības izrakstītāja labticības. Šā korekcija nedrīkst būt atkarīga no nodokļu administrācijas rīcības brīvības (spriedums *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 26. un 27. punkts un tajos minētās judikatūras).

34 Trešmā kārtībā, ir jāatgādina, ka pasākumi, kurus dalībvalstis var noteikt, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šādi noteikto mērķu sasniegšanai. Tādējādi tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmētu PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš ieviests ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā (spriedums *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 28. un 29. punkts un tajos minētās judikatūras).

35 Attiecībā uz pamatlietu no iesniedzējtiesas lūmuma izriet, pirmkārt, ka saskaņā ar piemērojamajām valsts tiesībām pakalpojuma sniedzējam vairs nav iespējas veikt tās izsniegto rīcību korekciju, jo kompetentā nodokļu iestāde attiecībā uz to 2012. gada 12. martā ir pieņēmusi galīgo paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru. Otrkārt, netiek apstrīdēts, ka šis pakalpojuma sniedzējs ar 2012. gada 26. martā veiktu maksājuma uzdevumu ir pienācīgi samaksājis šajā paziņojumā pieprasīto PVN summu.

36 Turklāt, kā norāda iesniedzējtiesa, tā kā kompetentā nodokļu iestāde minēto rīcību saņēmējam galīgi ir atteikusi tiesības atskaitīt PVN, ko tas samaksājis, piemērojot apgrieztās maksāšanas procedūru, nodokļu zaudējumu risks saistībā ar šo tiesību īstenošanu ir pilnībā novērst.

37 Šādos apstākļos, ja pakalpojuma sniedzējs nevar veikt šo rīcību korekciju un tādā gadījumā ir neiespējami pieprasīt šo pakalpojuma saņēmējam samaksāt PVN, ar to, ka kompetentā nodokļu iestāde tam atsaka atmaksāt šo PVN, uz to tiek pārnests šā nodokļa slogs un tādējādi tas ir pretrunā PVN neitralitātes principam.

38 Savukārt citādi būtu gadījumā, ja pakalpojuma sniedzējs pēc pienācīgas PVN samaksas, kas viņam bija jāveic galīgā paziņojuma par nodokļu maksājumu apmēru pieņemšanas, saskaņā ar valsts tiesību aktiem būtu varējis veikt izsniegto rīcību korekciju un atgūt šo PVN no pakalpojuma saņēmēja, kas būtu prasījis kompetentajai nodokļu iestādei to atskaitīt.

39 Turklāt neiespējami būtu veikt finanšu dokumentu korekciju pamatlietas apstākļos, kuros nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks ir pilnībā novērst, nav nepieciešama, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu.

40 Visbeidzot ir svarīgi arī atgādināt, ka kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precīzām un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls to cenai, lai nodokļu administrācija nevarētu kā PVN iekasēt summu, kas pārsniedz to, kura šādi aprēķināta (šajā ziņā skat. spriedumu *Tulic* un *Plavojin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 32. un 36. punkts un tajos minētās judikatūras).

41 T?dos apst?k?os k? pamatliet? apl?kotie ar atteikumu pakalpojumu sniedz?jam atmaks?t PVN š? nodok?a slogs tiek attiecin?ts gan uz pakalpojumu sniedz?ju, gan šo pakalpojumu sa??m?ju, k? rezult?t? kompetent? nodok?u iest?de iekas? PVN summu, kas p?rsniedz to, kura pakalpojumu sniedz?jam citk?rt b?tu j?iekas? no pakalpojumu sa??m?ja, ja tas var?tu veikt izsniegto r??inu korekciju, jo š? iest?de PVN ir iekas?jusi divreiz, pirmk?rt, no pakalpojumu sa??m?ja un, otrk?rt, no šo pakalpojumu sniedz?ja.

42 No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka uz trešo un ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auta valsts ties?bu norma, ar kuru kompetentajai nodok?u iest?dei ir at?auts pakalpojumu sniedz?jam atteikt atmaks?t šo nodokli, ko tas samaks?jis, lai gan šo pakalpojumu sa??m?jam, kurš ar? ir samaks?jis min?to nodokli par tiem pašiem pakalpojumiem, ir atteiktas ties?bas to atskait?t attiec?ga finanšu dokumenta neesam?bas d??, jo ar valsts ties?bu aktu p?c gal?g? pazi?ojuma par nodok?u maks?jumu apm?ru izdošanas nav at?auta finanšu dokumentu korekcija.

Par ties?šan?s izdevumiem

43 Attiec?b? uz pamatlīetas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sest? 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, kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direkt?vu 2010/88/ES, 193. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka persona, kurai ir j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis, ir vien?gi nodok?u maks?t?js, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanu, ja tos sniedzis dal?bvalst?, kur? ir j?maks? šis nodoklis, esošs past?v?gs uz??mums;**
- 2) **Direkt?vas 2006/112, kur? groz?jumi izdar?ti ar Direkt?vu 2010/88, 194. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas liedz dal?bvalsts kompetentajai nodok?u iest?dei uzskat?t, ka persona, kurai ir j?maks? PVN, ir pakalpojumu, kurus sniedzis past?v?gs pakalpojumu sniedz?ja uz??mums, sa??m?js, ja gan šo pakalpojumu sniedz?js, gan to sa??m?js ir dibin?ti šaj? paš? dal?bvalst? un pat ja pakalpojumu sa??m?js jau ir samaks?jis šo nodokli, balstoties uz k??dānu pie??mumu, ka min?tajam pakalpojumu sniedz?jam šaj? valst? nav past?v?ga uz??muma;**
- 3) **pievienot?s v?rt?bas nodok?a neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auta valsts ties?bu norma, ar kuru kompetentajai nodok?u iest?dei ir at?auts pakalpojumu sniedz?jam atteikt atmaks?t šo nodokli, ko tas samaks?jis, lai gan šo pakalpojumu sa??m?jam, kurš ar? ir samaks?jis min?to nodokli par tiem pašiem pakalpojumiem, ir atteiktas ties?bas to atskait?t attiec?ga finanšu dokumenta neesam?bas d??, jo ar valsts ties?bu aktu p?c gal?g? pazi?ojuma par nodok?u maks?jumu apm?ru izdošanas nav at?auta finanšu dokumentu korekcija.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.