

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2016. gada 5. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts – 9. panta 1. punkts – 14. panta 1. punkts – 73., 80. un 273. pants – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi – Krāpšana nodokļu jomā – Pārbaumi uzskaitē – Piegāžu un ienākumu slēpšana – Nodokļa bāzes noteikšana

Lieta C-576/15

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovo Administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2015. gada 28. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 9. novembrī, tiesvedībā

??ya ??rina ET

pret

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

Tiesa (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Toaderē [C. Toader], tiesneši A. Ross [A. Rosas] un E. Jarašāns [E. Jaraši?nas] (referenti),

ģenerālvokāts N. Vāls [N. Wahl],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – A. Manov, pārstāvis,
- Bulgārijas valdības vārdā – D. Drambozova un E. Petranova, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un S. Petrova, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto līgumu 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 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā, 9. panta 1.

punktu, 14. panta 1. punktu, k? ar? 73., 80. un 273. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *Maya Marinova ET* (turpm?k tekst? – “MM”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ie??mumu dienesta Centr?l?s administr?cijas Veliko Tarnovo pils?tas direkcijas “P?rs?dz?bas un nodok?u un soci?l?s nodrošin?juma iemaksu jom? past?voš? prakse” direktors, Bulg?rija; turpm?k tekst? – “direktors”) par p?rskat?tu nodok?a pazi?ojumu, ar kuru atg?din?ts par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) un nokav?juma procentu samaksu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas preambulas 59. apsv?rums ir formul?ts š?di:

“Dal?bvalst?m, iev?rojot konkr?tus ierobežojumus un nosac?jumus, b?tu j?sp?j veikt vai turpin?t piem?rot ?pašus pas?kumus, kas atk?pjas no š?s direkt?vas, lai vienk?ršotu nodok?a iekas?šanu vai nepie?autu dažu veidu nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.”

4 Š?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? ir noteikts:

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

a) pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

[..].”

5 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 9. panta 1. punktu:

““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

Jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, uzskata par “saimniecisku darb?bu”. Materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus jo ?paši ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

6 Š?s pašas direkt?vas 14. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

““Pre?u pieg?de” ir ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.”

7 PVN direkt?vas 73. pants ir formul?ts š?di:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

8 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 80. panta 1. punktu:

“Lai nov?rstu nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, [šaj? ties?bu norm?] nor?d?tajos gad?jumos dal?bvalstis var veikt pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiec?b? uz pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu pirc?jiem vai sa??m?jiem,

ar ko pastāv īpašas saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērība.”

9 Šīs pašas direktīvas 242. pantā ir paredzēts, ka “ikviens nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu”.

10 Saskaņā ar PVN direktīvas 244. pantu “katrs nodokļa maksātājs nodrošina, ka tiek glabātas kopijas visiem rēķiniem, ko izsniedzis viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai trešā persona nodokļa maksātāja vārdā un interesēs, kā arī visi rēķini, ko viņš ir saņēmis”.

11 Minētās direktīvas 250. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējam nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķināt bāzes noteikšanai – to darījumu kopā, vērību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitēšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērību.”

12 Šīs pašas direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

Bulgārijas tiesības

13 *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likums par pievienotās vērtības nodokli, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63; turpmāk tekstā – “ZDDS”), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlaietas faktiskajiem apstākļiem, 3. panta 1. punkts ir paredzēts, ka nodokļu maksātājs ir jebkura persona, kas neatkarīgi veic saimniecisko darbību, neatkarīgi no tā, kādi ir šīs darbības mērķi vai iznākums.

14 Saskaņā ar ZDDS 6. panta 1. punktu “preces piegāde” šā likuma izpratnē ir pašumtiesību vai citu lietu tiesību uz precī nodošana.

15 Atbilstoši ZDDS 25. panta 1. punktam “nodokļa iekasējamības gadījums” šā likuma izpratnē atbilst preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, ko veic nodokļu maksātājs minētā likuma izpratnē, iegādei Kopienas iekšienē, kā arī preču ieviešanai ZDDS 16. panta izpratnē.

16 Atbilstoši ZDDS 26. panta 1. punktam nodokļa bāze šā likuma izpratnē ir summa, par kuru ir ticis vai nav ticis izrakstīts PVN, atkarībā no tā, vai piegāde ir apliekama ar nodokli vai atbrīvota no tā. Šā panta 2. punkts ir noteikts, ka nodokļa bāze tiek noteikta, pamatojoties uz pretatlīdzību, kas ir noteikta Bulgārijas levā (BGN) vai santimos, atskaitot atbilstoši ZDDS maksājamo nodokli, kurš ir ticis samaksāts vai kuru pircējam vai trešajai personai ir jāsamaksā piegādātājam par piegādi. Par piegādes pretatlīdzību nav uzskatāmi procenti vai soda naudas, kam ir zaudējumu atlīdzības raksturs.

17 Saskaņā ar ZDDS 96. panta 1. punktu nodokļu maksātājam, kura ar nodokli apliekamais apgrozījums laikposmā, kas nepārsniedz divpadsmit mēnešus pirms esošā mēneša, ir lielāks vai vienāds ar BGN 50 000 (aptuveni EUR 25 000), ietpadsmit dienu laikā pēc tā finanšu gada beigām, kura laikā tas ir sasniegjis minēto apgrozījumu, ir jāiesniedz reģistrācijas pieteikums šā likuma nolīkiem.

18 ZDDS 102. panta 3. punkta 1. apakšpunkt?, redakcij?, kas bija sp?k? l?dz 2012. gada 1. janv?rim, bija noteikts, ka, nosakot t?das personas nodok?u par?dus, kura, lai ar? tai bija pien?kums iesniegt re?istr?cijas pieteikumu, paredz?taj? termi?? nav to izdar?jusi, tiek uzskat?ts, ka šai personai ir j?maks? nodoklis par t?s veiktaj?m ar nodokli apliekamaj?m pieg?d?m un ieg?d?m Kopienas iekšien? par laikposmu no t? termi?a beig?m, kur? bija j?iesniedz re?istr?cijas pieteikums, l?dz ie??mumu dienesta faktiski veiktajai re?istr?cijai.

19 Atbilstoši 2006. gada 1. janv?ra *Danachno?osiguritelen protsesualen kodeks* (Nodok?u un soci?l? nodrošin?juma lietu kodekss, 2005. gada 29. decembra DV Nr. 105; turpm?k tekst? – “DOPK”) 122. panta 1. punktam ie??mumu dienests var piem?rot nodok?a b?zei, kuru tas ir noteicis saska?? ar š? panta 2. punktu, atbilstošaj? likum? paredz?to nodok?a likmi tostarp tad, ja apst?k?i liecina par sl?ptu pre?u vai ien?kumu esam?bu, ja netiek veikta *Zakon za schetovodstvoto* (Uzskaites likums) atbilstoša uzskaitē, ja uzskaitē nav tikusi uzr?d?ta vai ja uzr?d?t? uzskaitē ne?auj noteikt nodok?a b?zi, k? ar? ja prettiesiski ir tikuši izn?cin?ti nodok?a b?zes noteikšanai vai maks?jamo soci?l? nodrošin?juma iemaksu apr??in?šanai nepieciešamie dokumenti.

20 DOPK 122. panta 2. punkta 1., 4., 6., 8. un 16. apakšpunkt? ir paredz?ts, ka, nosakot nodok?a b?zi, ie??mumu dienests ?em v?r? visus individu?los apst?k?us, kas var b?t š?di: faktiski veikt?s darb?bas veids un raksturs, ofici?lie dokumenti un dokumenti, kuros ir ietverta ticama inform?cija, darb?bas veikšanas vietas komerci?l? noz?m?ba, preces/bruto ien?kumi (apgroz?jums) un citi pier?d?jumi, kas var pal?dz?t noteikt nodok?a b?zi.

21 Atbilstoši DOPK 124. panta 2. punktam p?rs?dz?bas proced?r? saist?b? ar p?rskait?tu nodok?a pazi?ojumu, kas pie?emts p?c p?rbaudes veikšanas atbilstoši DOPK 122. pantam, šaj? pazi?ojum? ietvertie fakti konstat?jumi tiek uzskat?ti par pareiziem l?dz br?dim, kam?r netiek iesniegti pier?d?jumi par pret?jo, ja ir ticis konstat?ts, ka ir izpild?ti DOPK 122. panta 1. punkt? paredz?tie nosac?jumi.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

22 MM ir individu?lais uz??mums, kas pieder Bulg?rijas pilsonē Maijai Vasi?jevai Marinovai [*Maya Vasileva Marinova*], kura ir re?istr?ta k? individu?l? komersante Bulg?rijas ties?bu izpratn?. Šis uz??mums nodarbojas ar p?rtikas un nep?rtikas pre?u mazumtirdzniec?bu galapat?rt?jiem Trojanas [*Troyan*] (Bulg?rija) pašvald?bas teritorij? izvietot? veikal?.

23 Attiec?b? uz MM tika veikta nodok?u p?rbaude, p?c kuras *Natsionalna agentsia po prihodite* (Valsts ie??mumu dienests, turpm?k tekst? – “Bulg?rijas nodok?u administr?cija”) 2014. gada 5. j?nij? izdeva pazi?ojumu par PVN samaksu par summu BGN 30 545,73 (aptuveni EUR 15 618), kam pieskait?ti procenti par summu BGN 16 442,85 (aptuveni EUR 8407).

24 Šaj? p?rbaud?, veicot p?rbaudes to MM komercpartneru uz??mumus, kas bija re?istr?ti k? PVN maks?t?ji, Bulg?rijas nodok?u administr?cija konstat?ja, ka vair?ki no šiem partneriem bija izrakst?juši r??inus MM par tabakas izstr?d?jumiem un p?rtikas prec?m, ko tie bija pieg?d?juši MM. Šie r??ini bija re?istr?ti to izrakst?t?ju uzskait?, bet MM uzskait? tie nebija re?istr?ti, un tas nebija atskait?jis min?tajos r??inos nor?d?to PVN.

25 Bulgārijas nodokļu administrācija uzskatīja, ka *MM* faktiski bija saņēmis šīs preces, un, ņemot vērā šo preču neesamību šā uzņēmuma noliktavā un šo preču raksturu, prezumēja, ka *MM* taksācijas gados, kuros tika izrakstīti minētie rēķini, mazumtirdzniecībā ir tās pārdevis nenoteiktām trešajām personām. Konstatējot, ka *MM* nav uzskaitījis nedz piegādātāju piegādātās preces, nedz to vāļko pārdošanu, Bulgārijas nodokļu administrācija secināja, ka šīs uzņēmums ir slēpis šīs piegādes, kā arī ar minēto preču tīlķpārdošanu saistītos ienākumus.

26 Tāpat Bulgārijas nodokļu administrācija konstatēja, ka laikā no 2008. gada 1. maija līdz 2010. gada 26. aprīlim *MM* nebija ietverts PVN maksātāju reģistrs, jo tā deklarētais apgrozījums nesasniedza robežvērtību BGN 50 000 (aptuveni EUR 25 000) apmērā, kas ir paredzēta valsts tiesību aktos un no kuras sākot šāda reģistrācija ir obligāta. Tomēr šā administrācija, tāpat pamatojoties uz šā uzņēmuma piegādātāju izrakstītajiem rēķiniem, uzskatīja, ka laikā no 2007. gada 1. maija līdz 2008. gada 30. aprīlim *MM* faktiskais apgrozījums bija lielāks par minēto robežvērtību un ka tā dējdi šim uzņēmumam bija pienākums lēgt to ietvert PVN maksātāju reģistrā, sākot no 2008. gada 1. maija, tomēr šīs uzņēmums šādu lēgumu bija iesniedzis tikai 2010. gada 26. aprīlī.

27 Lēdz arī to Bulgārijas nodokļu administrācija veica PVN pārēēēinu un izdeva pamatlietē aplēkoto paziēojumu par nodokēa samaksu. Tā noteica *MM* komercpartneru izrakstētajos rēēēinos norēdēto preču prezumētē mazumtirdzniecēbas pārdošanas apjoma nodokēa bēzi, kā arī *MM* laikā no 2008. gada 1. maija līdz 2010. gada 26. aprīlim ēstenotē pārdošanas apjoma nodokēa bēzi. Nosakot šo nodokēa bēzi, tē, piemērojot valsts tiesību aktus, minētajos rēēēinos norēdēto piegēžu cenēm pievienoja marēžu, kas bija noteikta, ņemot vērā cenas, ko *MM* parasti bija piemērojis attiecēgajēm precēm.

28 *MM* par šo paziēojumu iesniedza administratēvu sēdzēbu direktoram. Tā kā šā sēdzēba ar 2014. gada 15. augusta lēmumu tika noraidēta, *MM* par minēto paziēojumu cēla prasēbu *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovas Administratēvē tiesa, Bulgārija).

29 *MM* norēda, ka nodokēa bēzes noteikēšana "pēc analoēijas" atbilstēgi pamatlietē aplēkotajos valsts tiesību aktos paredzētajai procedērai nav pamatota. Šajē ziēē šīs uzņēmums apgalvo, ka tas, ka piegādātēji ir iegrēmatojuēi preču pārdošanas rēēēinus, nenozēmē, ka tajos minētēs preces faktiski ir tikuēas tam piegādētas un ka tas ir slēpis šīs piegādes. Proti, neesot pierēdējumu par to, ka *MM* bētu saēēmis minētēs preces, nedz arī par to, ka tas vāļk bētu veicis to tēlķpārdošanu.

30 Direktora ieskatē, saskaēē ar valsts tiesisko regulējumu atbilstoēas nodokēu maksētēja uzskaites neesamēba ēauj prezumētē, ka pastēv vāļka neuzskaitēto preču piegēde trešajēm personām un ka šai piegēdei ir peēēas gēēšanas mērēis, kā arī noteikt datumu, kad ir iestējies nodokēa iekasējamēbas gadējums, un nodokēa bēzi.

31 Iesniedzējtiesa uzskata par pierēdētu to, ka *MM*, rēkojoties kā nodokēu maksētējs PVN direktēvas izpratnē un veicot neatkarēgu saimniecisko darbēbu, taksācijas gados, kad minētie rēēēini ir tikuēi izrakstēti, ir faktiski saēēmis piegādātēju izrakstētajos rēēēinos norēdētēs preces un ka tā rēcēbē bija ēie rēēēini, bet *MM* nebija tos nedz iegrēmatojis, nedz nodokēu pārbaudes laikā uzrēdējis tos Bulgārijas nodokļu administrācijai.

32 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka šo preču saēēšana un *MM* uzskaitē pieēautie pārēēpumi, nepastēvot citiem objektēviem apstēkēiem, noteikti nenozēmē, ka tas vāļk ir veicis šo preču tēlķpārdošanu. Norēdot, ka *DOPK* noteikumi neliek pierēdētē tēdu slēptu ienēkumu esamēbu, kas bētu saistēti ar katru no vāļk veiktējiem prezumētajiem pārdošanas darējumiem, un ka atbilstēgi šim tiesiskajam regulējumam aprēēēinētē nodokēa bēze ne vienmēr atspoguēo nodokēu maksētēja faktiski saēēmo pretatlēdzēbu, tā konstatē, ka *DOPK* 122. panta 2. punktē ir

paredz?ti noteikumi citu pieg?žu, kas nav min?t?s direkt?vas 73.–80. pant? paredz?t?s, nodok?a b?zes noteikšanai.

33 L?dz ar to iesniedz?jtiesa jaut?, vai pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regul?jums saist?b? ar dal?bvalstu procesu?lo autonomiju ir sader?gs ar nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem, k? ar? ar min?t?s direkt?vas 9. panta 1. punktu, 14. panta 1. punktu un t?s 73., 80. un 273. pantu.

34 Š?dos apst?k?os *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Veliko Tarnovas Administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN direkt?vas] 273. pants, 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts, 9. panta 1. punkts un 14. panta 1. punkts, ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principus, ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalstij ir ties?bas to pre?u faktisku neesam?bu, kas nodok?a maks?t?jam nodotas ar nodokli apliekamu pieg?žu ietvaros, uzskat?t par š?s personas lejupejoš?m, par atl?dz?bu veikt?m ar nodokli apliekam?m šo pre?u pieg?d?m, nenoskaidrojot to gala sa??m?ju, ja t? m?r?is ir nov?rst kr?pšanas ar pievienot?s v?rt?bas nodokli?

2) Vai, ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principus, pirmaj? jaut?jum? min?t?s normas ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalstij ir ties?bas no nodok?u viedok?a svar?gu dokumentu par nodok?u maks?t?ja sa?emt?m ar nodokli apliekam?m pieg?d?m neiegr?matošanu klasific?t iepriekš min?taj? veid?, ja tas ir tiem pašiem m?r?iem?

3) Vai [PVN direkt?vas] 273., 73. un 80. pants, skatot tos kop? un ?emot v?r? vienl?dz?gas attieksmes un sam?r?guma principus, ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalstij ir ties?bas, balstoties uz valsts ties?bu norm?m, ar kur?m netranspon? PVN direkt?vu, apr??in?t nodok?u b?zi nodok?u maks?t?ja veikt?m pre?u pieg?d?m, atk?pjoties no PVN direkt?vas 73. pant? paredz?t? visp?r?j? regul?juma un 80. pant? skaidri paredz?tajiem iz??mumiem, ja m?r?is ir, no vienas puses, nov?rst kr?pšanas ar pievienot?s v?rt?bas nodokli un, no otras puses, nodrošin?t iesp?jami ticamu nodok?u b?zi attiec?gajiem dar?jumiem?”

Par prejudici?liem jaut?jumiem

35 Vispirms ir j?nor?da, ka PVN direkt?vas 80. pantam, uz kuru vien? no uzdotajiem jaut?jumiem ir atsaukusies iesniedz?jtiesa, šaj? gad?jum? nav noz?mes, cikt?l šis pants attiecas uz nodok?a b?zes noteikšanu dar?jumiem starp saist?t?m pus?m, kas atš?iras no pamatliet? apl?kotajiem dar?jumiem.

36 L?dz ar to ir j?saprot, ka ar iesniedz?jtiesas jaut?jumiem, kuri ir j?izskata kop?, t? b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts, 9. panta 1. punkts, 14. panta 1. punkts un 73. un 273. pants, k? ar? nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet?, atbilstoši kuram gad?jum?, ja preces, kas ir tikušas pieg?d?tas nodok?u maks?t?jam, neatrodas t? noliktav? un ja ar t?m saist?tie nodok?u dokumenti nav tikuši re?istr?ti š? nodok?u maks?t?ja uzskait?, nodok?u administr?cija var pie?emt, ka min?tais nodok?u maks?t?js v?l?k ir p?rdevis š?s preces trešaj?m person?m, un noteikt min?to pre?u p?rdošanas apjoma nodok?a b?zi, ?emot v?r? faktiskos apst?k?us, kas ir t?s r?c?b?, atbilst?gi ties?bu norm?m, kas nav paredz?tas šaj? direkt?v?.

37 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka iesniedz?jtiesa uzskata par pier?d?tu to, ka MM bija faktiski sa??mis t? pieg?d?t?ju izrakst?tajos r??inos nor?d?t?s preces, ka šie r??ini bija t? r?c?b?, bet ka tas nebija tos ieegr?matojis, nedz ar? uzr?d?jis Bulg?rijas nodok?u administr?cijai, ka nodok?u p?rbaudes br?d? š?s preces vairs neatrad?s š? uz??muma noliktav?

un ka šis uzņēmums ar nebija iegrāmatojis vākos iespējamos saistb? ar šim precēm veikto darījumus.

38 Ēmot vēr? šos apstākļus, ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 242. pantā PVN maksājumiem ir noteikts pienākums veikt atbilstošu uzskaiti, ka šīs direktīvas 244. pantā tiem ir noteikts pienākums uzglabāt visus rēķinus un ka minētās direktīvas 250. panta 1. punktā nodokļu maksājumiem ir noteikts pienākums iesniegt deklarāciju, kurā ir ietverta visa nepieciešamā informācija maksājuma PVN summas noteikšanai.

39 Tas, ka netiek veikta uzskaitē, lai nodokļu administrācija varētu piemērot PVN un pārbaudīt tās piemērošanu, un netiek veikta izsniegto un samaksāto rēķinu reģistrācija, var traucēt pareizu šā nodokļa iekasēšanu un līdz ar to apdraudēt kopējās PVN sistēmas sekmīgu darbību. Līdz ar to Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm šādu rēķinu neizrakstēšanu uzskatīt par krāpšanu nodokļu jomā (šajā ziņā skat. spriedumus, 2010. gada 7. decembris, *R*, C-285/09, EU:C:2010:742, 48. un 49. punkts, kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 56. punkts).

40 Lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, PVN direktīvas 273. panta pirmajā daļā dalībvalstīm ir jāauts uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

41 Tiesa ir precizējusi, ka no šīs tiesību normas, kā arī no minētās direktīvas 2. panta un 250. panta 1. punkta un LES 4. panta 3. punkta izriet, ka katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apmērā tās teritorijā un cēnītos pret krāpšanu (spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka tādā nodokļu maksātāja krāpnieciskā rīcībā kā piegāžu un ienākumu slēpšana nedrīkst būt šķērslis PVN iekasēšanai. Ēmot vēr? šīs pašas direktīvas 273. pantu, kā arī šā sprieduma iepriekšējā punktā minēto judikatūru, valsts kompetentajām iestādēm ir jāatjauno tā situācija, kas būtu pastāvīgu krāpšanas nodokļu jomā neesamības gadījums.

43 Turklāt Tiesa ir nospridusi, ka, tātad PVN direktīvas 273. panta normās nav precizēti nedz nosacījumi, nedz pienākumi, ko dalībvalstis irpus tajās noteiktajām robežām var paredzēt, šīs tiesību normas piešķir dalībvalstīm rīcības brīvību saistībā ar līdzekļiem, ar kuriem ir paredzēts sasniegt šā sprieduma 41. punktā atgādinātos mērķus (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 23. punkts, un 2015. gada 26. marts, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, 36. punkts).

44 Tomēr pasākumi, ko dalībvalstis var veikt saskaņā ar minēto 273. pantu, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un tos nedrīkst izmantot, lai apšaubātu PVN neitralitāti (skat. spriedumu, 2015. gada 26. marts, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Šajā gadījumā no direktora un Bulgārijas valdības apsvērumiem izriet, ka, ievērojot pārbaudi, kas ir jāveic iesniedzējtiesai, DOPK 122. pants ir līdzeklis cēlī pret krāpniecību, kura mērķis piegāžu vai ienākumu slēpšanas gadījumā, kā arī valsts tiesiskajam regulējumam atbilstošas uzskaites nepastāvēšanas vai tās neuzrādēšanas nodokļu administrācijai gadījumā ir nodokļu parādu konstatēšana un tādā nodokļu bāzes noteikšana, kas ir vistuvākā nodokļu maksātāja faktiski saņemtājai pretatlīdzībai, Ēmot vēr? šīs administrācijas rīcībā esošos elementus, kā, piemēram, faktiski veiktās darbības veids un raksturs, dokumentus, kuros ir

ietverta ticama informācija, darbības veikšanas vietas komerciālo nozīmību, attiecīgās preces un bruto ienākumus, kā arī citus pierādījumus, kuriem ir nozīme šajā nolūkā.

46 Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē pamatlietē aplūkoto valsts pasākumu saderība ar šo sprieduma 44. punktā norādītajām prasībām, ņemot vērā visus pamatlietē pastāvošos apstākļus. Tiesa tomēr var tai sniegt visas norādes, kas ir derīgas tās izskatīšanā esošās lietas atrisināšanai (šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C/332/15, EU:C:2016:614, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Attiecībā uz, pirmkārt, pirmo no šīm prasībām, kas izriet no samērīguma principa, ir jānorāda, ka no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet, ka pamatlietē aplūkotie pasākumi pārsniegtu to, kas ir vajadzīgs izvērsto mērķu sasniegšanai.

48 Proti, pamatlietē aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma mērķis ir noteikt nodokļa bāzi, kas ir vistuvākā nodokļu maksātāja faktiski saņemtajai pretatlīdzībai, tajos gadījumos, kad nav iespējams iegūt objektīvu informāciju par ar nodokli apliekamo darījumu datumiem, par šo darījumu adresātiem, kā arī par nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, ņemot vērā to krāpniecisko raksturu un tostarp to, ka tas nav izpildījis pienākumu veikt atbilstošu uzskaiti, kas ļautu valsts kompetentajām iestādēm atjaunot situāciju, ņemot vērā to raksturu esošo informāciju un ievērojot visus individuālos apstākļus.

49 Attiecībā uz, otrkārt, neitralitātes principu, kas ir veids, kādā Savienības likumdevējs ir pārrēķinājis vispārīgo vienlīdzīgās attieksmes principu uz PVN jomu (skat. spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C/174/08, EU:C:2009:669, 41. punkts, kā arī 2015. gada 5. marts, Komisija/Luksemburga, C/502/13, EU:C:2015:143, 50. punkts), ir jākonstatē, ka nodokļu maksātāji, kas ir izdarījuši krāpšanu nodokļu jomā, ko tostarp veido ar nodokli apliekamu darījumu un ar tiem saistīto ienākumu slēpšana, neatrodas salīdzināmā situācijā ar nodokļu maksātājiem, kuri ievēro savus pienākumus PVN uzskaites, deklarēšanas un samaksas jomā. Līdz ar to uz šiem principiem nav tiesību atsaukties tādām nodokļu maksātājām, kurām ar nolūku ir piedalīties šādā krāpšanā un apdraud tās kopējās PVN sistēmas darbību (šajā ziņā skat. spriedumus, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti u.c.*, C/131/13, C/163/13 un C/164/13, EU:C:2014:2455, 48. punkts, kā arī 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C/332/15, EU:C:2016:614, 58. punkts).

50 ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts, 9. panta 1. punkts, 14. panta 1. punkts un 73. un 273. pants, kā arī nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādā valsts tiesiskā regulējuma kā pamatlietē, atbilstoši kuram gadījumā, ja preces, kas ir tikušas piegādātas nodokļu maksātājam, neatrodas tās noliktavā un ja ar tām saistītie nodokļu dokumenti nav tikuši reģistrēti šā nodokļa maksātāja uzskaitē, nodokļu administrācija var pieņemt, ka minētais nodokļu maksātājs vāļk ir pārdēvējis šīs preces trešajām personām, un noteikt minēto preču pārdošanas apjoma nodokļa bāzi, ņemot vērā faktiskos apstākļus, kas ir tās raksturojoši, atbilstīgi tiesību normām, kuras nav paredzētas šajā direktīvā. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šā valsts tiesiskā regulējuma normas nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs pareizai PVN iekasēšanai un krāpšanas novēršanai.

Par tiesāšanas izdevumiem

51 Attiecībā uz pamatlīstas pusēm šā tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi paļūta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts, 9. panta 1. punkts, 14. panta 1. punkts un 73. un 273. pants, kā arī nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādū valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, atbilstoši kuram gadījumā, ja preces, kas ir tikušas piegādātas nodokļu maksātājam, neatrodas tādā noliktavā un ja ar tām saistītie nodokļu dokumenti nav tikuši reģistrēti šā nodokļa maksātāja uzskaitē, nodokļu administrācija var pieņemt, ka minētais nodokļu maksātājs vēlāk ir pārdēvis šās preces trešajām personām, un noteikt minēto preču pārdošanas apjoma nodokļa bāzi, ņemot vērā faktiskos apstākļus, kas ir tās rēķinā, atbilstīgi tiesību normām, kuras nav paredzētas šajā direktīvā. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šā valsts tiesiskā regulējuma normas nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs pareizai pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanai un krāpšanas novēršanai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.