

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

2013. gada 19. decembrī (1)

Lieta C-107/13

“FIRIN” OOD

pret

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

(Administratīven sad Veliko Tarnovo (Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – Priekšnodokļa atskaitēšana – Priekšnodokļa atskaitēšanas koriģēšana avansa maksājumu gadījumā, ja pakalpojums netiek sniegts

I – Ievads

1. Tiesai jau atkal tiek uzdoti jautājumi, kas radušies Bulgārijas tiesai, ņemot vērā atteikumu atskaitēt priekšnodokli saistībā ar iespējamu krāpniecību PVN [turpmāk tekstā – “PVN”] jomā. Šīs lietas patnība ir tā, ka priekšnodokļa atskaitēšana tika līgta, pamatojoties uz avansa maksājumu, taču netika veikts avansa maksājumam sekojošs pakalpojums.
2. Tiesa lūdz šim vārdam nav aplūkojusi priekšnodokļa atskaitēšanu šādā situācijā. Tādēļ šajā gadījumā ir ne vien, kā parasti, jāņem vērā Tiesas pastāvīgā judikatūra par atteikšanos atskaitēt priekšnodokli – dažkārt grūti pierādīmas – krāpniecības PVN jomā gadījumos, bet arī jāatbild uz lūdz šim neaplūkoti interpretācijas jautājumu, kam ir vispārējā nozīme attiecībā uz tiesību aktiem PVN jomā.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

3. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu ir regulētas Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. panta a) punktā:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā daļēbvalstī, 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; [..].”

4. Saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu rodas brīdī, “kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams”. Saskaņā ar 63. pantu nodoklis kļūst iekasājams “tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana”. Tomēr 65. pantā ir paredzēts šāds īpašs tiesiskais regulējums:

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

5. PVN direktīvā noteiktos gadījumos ir paredzēta nodokļa iekasājamības un tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu koriģēšana. Nodokļa iekasājamības koriģēšana tiek īstenota ar 90. panta 1. punktu:

“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnības vai daļējas nemaksēšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.”

6. Saskaņā ar PVN direktīvas 184. pantu “sākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības”. PVN direktīvas 185. pantā šajā ziņā ir paredzēts:

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

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma 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 koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”

7. Turklāt PVN direktīvas 192.a un turpmākajos pantos ir iekārtas tiesību normas par “personām, kas atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm”. Saskaņā ar 193. pantu iekārtu pamatnoteikumu PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, “kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli [..].”

8. Šajā ziņā PVN direktīvas preambulas 44. apsvērumā ir paredzēts:

“Dalībvalstīm būtu jāspēj nodrošināt to, ka par PVN nomaksu tās personas vietā, kas ir atbildīga par PVN nomaksu, ir solidāri atbildīga kāda cita persona.”

9. Tādēļ PVN direktīvas 205. pantā papildus ir noteikts:

“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.”

B – *Valsts tiesības*

10. Atbilstoši Bulgārijas *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Likuma par pievienotās

vērtības nodokli) 177. pantam, reģistrēta persona, kura ir ar nodokli apliekamas piegādes saņēmēja, ir atbildīga par citas reģistrētas personas maksājamo, bet nesamaksāto nodokli, ciktāl ir tikušas izmantotas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kas ir tieši vai netieši saistītas ar maksājamo, bet nesamaksāto nodokli.

III – Pamatlieta un tiesvedība Tiesā

11. Pamatlieta ir par laboto paziņojumu par nodokli, ar kuru prasītāji *Firin OOD* (turpmāk tekstā – “*Firin*”) tika liegtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar *Agra Plani EOOD* (turpmāk tekstā – “*Agra Plani*”) izsniegtu rīkojumu.

12. Starp abiem uzņēmumiem 2010. gadā tika noslēgtas pirkuma līgums par 10 000 tonnu kviešu iegādi, lai gan *Agra Plani* saskaņā ar Bulgārijas tiesību m nebija tiesību nodarboties ar graudu tirdzniecību. *Agra Plani* nevēlējās kļūst 2012. gada 31. decembrim bija jāpiegādā kvieši, *Firin* pirkuma cena BGN 3,6 miljonu (aptuveni EUR 1,8 miljoni) apmērā bija jau jāsamaksā avansā. Saistībā ar minēto *Firin* lūdz atskaitīt priekšnodokli pēc tam, kad tā *Agra Plani* bija samaksājusi BGN 4,17 miljonus.

13. Šo summu *Agra Plani* nekavējoties pārskaitīja sabiedrībai *York Skay EOOD* kā šīetamu aizdevumu, kas summu BGN 3,6 miljonu apmērā tajā pašā dienā pārskaitīja atpakaļ *Firin* kā šīetamu kapitāla ieguldījumu. *Firin* dalībnieki bija *York Skay EOOD* un fiziska persona, kura bija arī *Agra Plani* vienīgā dalābniece.

14. Pēc tam, kad *Agra Plani* nesamaksāja PVN, pamatojoties uz pirkuma līgumu, un nepiegādāja kviešus, un turklāt 2011. gada aprīlī tika automātiski izslēgta no reģistra kā nodokļa maksātāja, Bulgārijas nodokļu iestādes no *Firin* pieprasīja atmaksāt saistībā ar pirkuma līgumu jau pieprasīto priekšnodokli. Tās uzskata, ka sēkotnājas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu no avansa maksājuma zūd, ja apslētais pakalpojums vēlējās netiek sniegts. Turklāt tās uzskata, ka runa ir par fiktīvu darījumu un fiktīvu naudas plūsmu, kādēļ *Firin* zināja, ka saistībā ar pirkuma līgumu maksājama PVN netiks samaksāta.

15. *Administrativen sad Veliko Tarnovo* [Veliko Tarnovo Administratīvā tiesa], kas izskata lietu par tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu liegšanu, atbilstoši LESD 267. pantam Tiesai uzdod šādu jautājumu:

“1) Vai tādus gadījumus, kāds ir pamatlietā, kad nekavējoties tikusi veikta PVN atskaitīšana saistībā ar priekšapmaksu par noteikto veicamu un konkrētu, ar nodokli apliekamu preču piegādi, PVN direktīvas 168. panta a) punkts, lasot kopā ar 65. pantu, 90. panta 1. punktu un 185. panta 1. punktu, ir interpretējams kopsakarā tādējādi, ka, ņemot vērā piegādes noteikumos paredzētās pamatatlīdzības nesniegšanu objektīvu un/vai subjektīvu iemeslu dēļ, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu to īstenošanas brīdī ir jāatsaka?

2) Vai no šīs saistītās interpretācijas, un ievērojot PVN neitralitātes principu, izriet, ka šādā situācijā nozīme ir (vai nav) tam, ka piegādātājs valsts tiesību s paredzētajā kārtībā rīkojas norādīto PVN un/vai summu, kurai uzliek nodokli, var koriģēt, un kā šāda koriģēšana ietekmētu sēkotnājo priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu?

3) Vai PVN direktīvas 205. pants, lasot kopā ar 168. panta a) punktu un 193. pantu, kā ar?emot vērā direktīvas preambulas 44. apsvērumu, ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalstīs drīkst piegādēt saņēmējam nodokļa atskaitēšanu liegt atbilstoši vienīgi tiem kritērijiem, kuri paredzti to tiesību aktos, saskaņā ar kuriem nodokļa parāds rodas citai personai, nevis nodokļa maksātjam, ja šāds gadījums iekasjam nodokļa summa atširtos no summas, kas tiktu iegūta, strikti ievērojot dalībvalsts paredzētos noteikumus?

4) Ja uz trešo jautājumu atbilde ir apstiprinoša, vai tādās valstīs tiesību normas, kādas ir aplūkojamās pamatlietā, piemērojot PVN direktīvas 205. pantu, ir pieļaujamās un atbilstošās efektivitātes un samērīguma principiem, ja tajās ir paredzēta solidāra atbildība par PVN samaksu, atsaucoties uz pieņēmumiem, kuru pamatā nav tieši konstatējamo objektīvu fakti, bet aprakstoši civiltiesību jēdzieni, par kuriem strīda gadījums tiek lemts atbilstoši citam tiesiskajam regulējumam?”

16. Tiesvedībā Tiesā rakstveida paskaidrojums iesniedza Bulgārijas nodokļu iestādes, Bulgārijas Republika, Igaunijas Republika, Itālijas Republika un Komisija.

IV – Juridiskais vērtējums

17. Iesniedzātāja ierosinātie prejudiciālie jautājumi uzdod par diviem atšķirīgiem PVN direktīvas tiesiskajiem regulējumiem. Pirmkārt, pirmajā, otrajā un trešajā prejudiciālajā jautājumā runa ir par tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu liegšanu, it īpaši par tās PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos un 184. un nākamajos pantos ietvertajiem priekšnosacījumiem. Otrkārt, ceturtajā un daļēji arī trešajā prejudiciālajā jautājumā runa ir par nodokļa maksātāja solidāro atbildību par citas personas maksājamo nodokli atbilstoši PVN direktīvas 205. pantam.

18. Ir jāuzsver, ka tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu liegšana ir stingri jānodala no atbildības par citas personas maksājamo nodokli. Tas tādēļ, ka priekšnodokļa atskaitēšanai un atbildībai attiecīgi ir piemērojami atšķirīgi PVN direktīvā ietverti priekšnosacījumi un tiesību normas.

19. Savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu iesniedzātāja pati ir norādījusi, ka Bulgārijas nodokļu iestādes nav uzskatījušas nodokļa maksātāju *Firin* par solidāri atbildīgu par *Agra Plani* maksājamo nodokli, bet tai ir liegusi tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa var atteikties sniegt lūgto interpretāciju, ja ir acīmredzams, ka tai nav nekādas saistības ar pamatlīetas priekšmetu (3). Ņemot vērā minēto, prejudiciālie jautājumi ir nepieņemami, ciktāl tie attiecas uz nodokļa maksātāja solidāru atbildību par citas personas maksājamo nodokli, jo no lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu pamatojuma nevar secināt šo jautājumu nozīmi pamatlietā. Līdz ar to nav jāatbild nedz uz ceturto, nedz uz trešo prejudiciālo jautājumu, ciktāl tas arī attiecas uz PVN direktīvas 205. panta interpretāciju.

20. Attiecībā uz tiesībām uz priekšnodokļa atskaitēšanu iesniedzātāja ar pirmo, otro un trešo prejudiciālo jautājumu vēlas zināt, vai ir jāliedz šīs tiesības, ja avansa maksājuma gadījumā saskaņā ar PVN direktīvas 65. pantu pakalpojums netiek sniegts (šajā ziņā – B sadaļa), un vai ir nozīme tam, ka piegādātājam joprojām ir pienākums samaksāt PVN par nesniegto pakalpojumu (šajā ziņā – C sadaļa). Turklāt, lai iesniedzātībai sniegtu noderīgu atbildi (4), vispirms es analizēšu jautājumu, kādos apstākļos tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, pamatojoties uz avansa maksājumu, vispār rodas (šajā ziņā – A sadaļa).

A – Tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu rašanās avansa maksājuma gadījumā

21. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam rodas,

tīkl?dz atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams. Atbilstoši min?tajam, lai rastos pamatliet?str?d?g?s *Firin* ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu attiec?b? uz pirkuma l?gumu, kas nosl?gts ar *Agri Plani*, nodok?a iest?dei ir j?b?t ties?b?m iekas?t nodokli no *Agra Plani*. Atbilstoši PVN direkt?vas 63. pantam galvenok?rt šis nodoklis k??st iekas?jams tikai pre?u pieg?des br?d?, ta?u *Agra Plani* to nav izdar?jusi.

22. Tomēr, ja par ar nodokli apliekamo darījumu tiek samaksāts avanss, atbilstoši PVN direktīvas 65. pantam nodoklis kļūst iekasājams un ar to saistītās tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu rodas jau brīdī, kad nodokļa maksājums saņem avansa maksājumu. Šādam avansa maksājumam nav jāatbilst daļai no atlīdzības, bet tas ar – kā šajās lietās – var atbilst visai atlīdzībai (5). Taču papildus saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai varētu piemērot PVN direktīvas 65. pantu, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasājamās gadījumam, proti, preču piegādei nākotnē vai pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgajiem elementiem, ir jābūt zināmiem iepriekš un tādējādi tie paši iemaksas veikšanas brīdī precīzi un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem (6).

23. L?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamatojum? ir pausts viedoklis, ka neatkar?gi no v?l?kiem maks?jumiem pieg?d?t?jai *Agra Plani* bija faktiski pieejama atl?dz?ba un t?d?j?di tika veikts avansa maks?jums PVN direkt?vas 65. panta izpratn?. Turkl?t it ?paši pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum? tiek nor?d?ts, ka min?taj? judikat?r? nor?d?tie priekšnoteikumi attiec?b? uz pieg?des konkr?tumu šaj? liet? ir izpild?ti. Iesniedz?jtiesa no min?t? secina, ka *Firin* princip? ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu.

24. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j??em v?r?, ka PVN direkt?vas 65. pants nevar tikt piem?rots ar? tad, ja pakalpojuma sniegšana avansa maks?juma br?d? ir šaub?ga.

25. T?, piem?ram, Tiesa š?s ties?bu normas piem?rojam?bu noraid?ja k?d? liet? citu starp? t?d??, ka pirc?js vienošanos jebkur? br?d? var?ja vienpus?ji atsaukt (7). T?d?j?di, ?emot v?r? šo atsaukšanas iesp?ju, nebija droši, ka v?l?k patieš?m tiks veikta ar nodokli apliekama pieg?de.

26. Turklāt 65. pants k? atk?pe no PVN direkt?vas 63. pant? ietvert? pamatnoteikuma saska?? ar past?v?go judikat?ru ir j?interpret? ?auri (8). Proti, saska?? ar PVN direkt?vas 62. panta 1. punktu, tikai iest?joties nodok?a iekas?jam?bas gad?jumam, ir izpild?ti juridiskie nosac?jumi, lai nodoklis k??tu iekas?jams no nodok?u iest?des puses. No t? izriet, ka nodoklis var k??t iekas?jams br?d?, kad tiek veikta darb?ba, par kuru ir j?maks? nodoklis, vai v?l?k, bet galvenok?rt ne pirms t?s (9). Ta?u ?aj? gad?jum? v?r? ?emamais PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apak?punkt? ietvertais nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas tikai tad, ja ir notikusi pre?u pieg?de. Ja atbilstoši PVN direkt?vas 65. pantam avansa maks?juma gad?jum? nodoklis jau k??st iekas?jams, pirms iest?jas nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un t?d?j?di – pirms ir radies iemesls nodok?a piem?rošanai, ir sagaid?ms, ka norm?l? situ?cij? ar nodokli apliekamais pakalpojums tiks ar? sniegts. Ja par min?to ir konkr?tas ?aubas, PVN direkt?vas 65. pants nav piem?rojams.

27. Šķdas šaubas pamatliet? var?tu past?v?t.

28. Pirmk?rt, t?s past?v, ?emot v?r?, ka iesniedz?jtiesa pirkuma l?gumu l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamatojum? da??ji apz?m? k? “fikt?vu”. T?tad, iesp?jams, jau s?kotn?ji nav bijis nopietna nodoma pieg?d?t kviešus.

29. Otrk?rt, šaj? zi?? ir j??em v?r? ar? apst?klis, ka *Agri Plani* nebija likum? noteiktas ties?bas pieg?d?t kviešus, un t?d?j?di pirkuma l?gums, iesp?jams, nebija sp?k?. Nodok?u neitralit?tes principam, proti, ir pretrun? likum?gu un nelikum?gu darb?bu noš?iršana (10). Tom?r likum? noteikts pieg?des aizliegums avansa maks?juma br?d? var rad?t šaubas par to, vai pieg?de k?dreiz visp?r notiks.

30. T? k? šie abi apst?k?i attiecas uz faktiem un valsts ties?bu interpret?ciju, tie ir j?noskaidro iesniedz?jtiesai, izskatot pamatlietu. Ja PVN direkt?vas 65. pants šaj? liet?, pamatojoties uz avansa maks?juma br?d? esoš?m konkr?t?m šaub?m par pakalpojuma sniegšanu n?kotn?, nevar?tu tikt piem?rots, saska?? ar PVN direkt?vas 167. pantu, to lasot kop? ar 63. pantu, ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu avansa maks?juma br?d? neb?tu v?l raduš?s. Ta?u, lai atbild?tu uz prejudici?lajiem jaut?jumiem, es turpin?jum? pie?emšu, ka *Firin* ir raduš?s š?das ties?bas.

B – *Ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu liegšana pakalpojuma nesniegšanas gad?jum?*

31. Ar pirmo prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las zin?t, vai past?v ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu avansa maks?juma gad?jum?, kas ir pamat? PVN direkt?vas 65. panta piem?rošanai, ja ar nodokli apliekam? pieg?de v?l?k nenotiek.

32. Šaj? zi?? lietas dal?bnieki ir nor?d?juši, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu ir j?liedz, ja, ?emot v?r? objekt?vus pier?d?jumus, ir pier?d?ts, ka atsaukšan?s uz š?m ties?b?m ir bijusi kr?pnieciska vai ?aunpr?t?ga. Tas t? ir, ja kr?pšanu nodok?u jom? izdara pats nodok?a maks?t?js vai ja viš? zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu saist?t? PVN dar?jum? (11).

33. Ta?u pirms jaut?juma par to, vai ir j?liedz ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu kr?pnieciskas r?c?bas d??, lo?iski rodas jaut?jums, vai š?das ties?bas saska?? ar visp?r?gi piem?rojamiem noteikumiem – t?gad piln?gi neatkar?gi no vispirms pier?d?mas kr?pšanas – visp?r past?v. T?d?? šaj? liet? vispirms ir j?noskaidro, vai ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu saska?? ar 184. un n?kamajiem pantiem tik un t? ir j?kori??, ja avansa maks?juma gad?jum? atbilstoši PVN direkt?vas 65. pantam pre?u pieg?de nenotiek.

34. Saska?? ar PVN direkt?vas 185. panta 1. punktu priekšnodoklis tiek kori??ts it ?paši tad, ja apst?k?i, kas tiek ?emti v?r?, nosakot priekšnodok?a atskait?juma apm?ru, p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas ir main?jušies. K? jau esmu s?k?k paskaidrojusi liet? *TETS Haskovo*, šaj? gad?jum? jaut?jums cita starp? ir par to, vai pa?aušan?s, kas bija ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu rašan?s pamat?, v?l?k tieš?m piepild?j?s (12).

35. Pie apst?k?iem, kas ir j??em v?r? šaj? liet?, nosakot priekšnodok?a atskait?jumu, avansa maks?juma gad?jum? saska?? ar PVN direkt?vas 65. pantu pieder – k? jau nor?d?ts (13) – ar? pa?aušan?s, ka norm?l? situ?cij? ar nodokli apliekamais pakalpojums tiks sniegts. Ja ir j?secina, ka š? pa?aušan?s vairs nevar past?v?t, jo ar nodokli apliekams pakalpojums k? paredzams netiks sniegts, noz?m?gie apst?k?i priekšnodok?a atskait?juma noteikšanai ir main?jušies. L?dz ar to priekšnodok?a atskait?jums saska?? ar PVN direkt?vas 185. panta 1. punktu pamat? ir j?kori??, ja pakalpojuma sniegšana vairs nav sagaid?ma. Tas ir j?noskaidro iesniedz?jtiesai, izskatot pamatlietu.

36. PVN direkt?vas 185. panta 2. punkt? ietvertais iz??mums neliedz veikt kori??šanu. Taj? ir min?ti daž?di gad?jumi, kad kori??šana netiek veikta. Tom?r taj? nav min?ta pakalpojuma nesniegšana p?c avansa maks?juma veikšanas.

37. Līdz ar to uz pirmo prejudiciālo jautājumu galvenokārt ir jāatbild, ka priekšnodokļa atskaitījums avansa maksājuma, kas ir bijis PVN direktīvas 65. panta piemērošanas pamats, gadījumā ir jākorrigē, ja ar nodokli apliekamais pakalpojums galu galā netiek sniegts.

C – *Saistība ar maksājuma nodokļa koriģēšanu*

38. Tomēr ar otro un trešo prejudiciālo jautājumu iesniedzītāja būtībā vēlas papildus zināt, vai, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, šajā lietā priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšana ir atkarīga no objektīvas iespējas koriģēt atbilstošo maksājamo nodokli. Proti, ja šis maksājums nodoklis netiek koriģēts, koriģējot tomēr priekšnodokļa atskaitījumu, nodokļu iestāde galu galā varot saņemt vairāk, nekā tas būtu normālā situācijā.

39. Nodokļu neitralitātes princips ir ne tikai vienlīdzības principa paša izpausme PVN tiesībās, bet arī nozīmē, ka katrs uzņēmums ar priekšnodokļa atskaitīšanas mehānismu pilnībā ir jāatbrīvo no tās PVN sloga, kas jāmaksā vai samaksāts par visām tās saimnieciskajām darbībām (14). Secinājums par sistēmai neatbilstošu sloga uzlikšanu nodokļa maksātjam šajā situācijā varētu tikt izdarīts tikai, ciktāl piegādātājam *Agri Plani* joprojām varētu būt pienākums maksāt PVN, kamēr tā otra līgumslēdzēja puse *Firin* gan ir veikusi avansa maksājumu, taču tai ir jākorrigē pastāvošais priekšnodokļa atskaitījums.

40. Šajā ziņā ir jāņem vērā, ka tādā situācijā kā šajā nodoklis ir jāmaksā divu iemeslu dēļ.

41. Pirmkārt, piegādātājam ir jāsamaksā PVN, uz ko pareizi ir norādījuši lietas dalībnieki, atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam, pamatojoties uz viņa rīcībā esošo PVN. Šo maksājamo nodokli saskaņā ar pastāvīgo judikatūru piegādātājs gan ar zināmiem nosacījumiem var koriģēt (15), turklāt koriģēšana nav izslēgta tādēļ, ka tas koriģēšanas brīdā vairs nav reģistrēts kā PVN maksātājs (16). Taču līdz brīdim, kamēr tas nav noticis, nodoklis joprojām ir jāmaksā, kamēr atbilstošais priekšnodokļa atskaitījums, kā norādīts, princips ir jākorrigē.

42. Attiecīgi Tiesa spriedumos lietā *Stroy trans* un *LVK* ir jau norādījusi, ka attieksmei pret abiem darījumiem iesaistītajiem uzņēmumiem nav jābūt identiskai, ja rīcībā izsniedzājs nav koriģējis šo rīcību. Tas tādēļ, ka rīcībā izsniedzājam atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam šajā rīcībā norādītais PVN ir jāmaksā, pat nepastāvot ar nodokli apliekamam darījumam, kamēr rīcībā saņēmējam šādā gadījumā nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu (17).

43. Taču, otrkārt, piegādātājam šajā lietā ir jāmaksā PVN arī saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu, to lasot kopā ar 65. pantu, ņemot vērā avansa maksājumu. Būtībā no šāda nodokļa maksāšanas pienākuma atbilstoši PVN direktīvas 90. pantam, samazinot summu, kurai uzliek nodokli, persona gan var atkal tikt atbrīvota. Taču ir strīdīgi, vai tas var notikt, neatmaksājot avansa maksājumu. Tas tādēļ, ka Tiesa norādītais spriedums lietā *Freemans* var tikt saprasts tādējādi (18), ka, lai samazinātu aprēķināto bāzi, ir būtībā nepieciešams, lai nodokļa maksātājam samaksātās summas tiešām atkal tiek atmaksātas (19). Tādā, ja piegādātājs neatmaksā avansa maksājumu, pēc tam maksājums nodoklis – atšķirībā no PVN direktīvas 203. panta aprakstītā gadījuma – vairs nevarētu tikt koriģēts, lai gan vienlaicīgi nodokļa atskaitījums būtu jākorrigē.

44. Šajā ziņā ir jāņem vērā divi atšķirīgi aspekti.

45. Vispirms ir jāsecina, ka saskaņā ar judikatūru vispārīgi nevar apstrīdēt to, ka nodoklis ir jāmaksā, kamēr atbilstošs tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nevar tikt izmantotas. Tā, piemēram, Tiesa spriedums lietā *Petroma Transports* u.c. nolēma, ka nodokļa iekasējam jānav atkarīga no tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu faktiskās izmantošanas. Atbilstoši minētajam PVN var tikt piemērots darījumiem pat tad, ja atbilstošs tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu,

pamatojoties uz formālo kārtošanu, nevar tikt izmantotas (20).

46. Taču rodas arī jautājums, vai, lai koriģētu priekšnodokļa atskaitījumu paši avansa maksājuma gadījumā, ir nepieciešams, lai avansa maksājums būtu atmaksāts. Tas, pirmkārt, atbilstu minētajiem aprēķina bāzes koriģēšanas nosacījumiem un tādējādi maksājamam nodoklim. Otrkārt, tas aiztaupītu personai, kurai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, tās piegādātāja maksātnespējas gadījumā zaudējumu ciešanu ar sava avansa maksājuma saistītās nodokļu daļas apmēru.

47. Neatkarīgi no tā, vai spriedumā lietā *Freemans* secinātais būtu izmantojams arī avansa maksājuma gadījumā, aprēķina bāzes koriģēšanai saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu un priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšanai saskaņā ar tās 184. un nākamajiem pantiem ir piemērojami atšķirīgi nosacījumi. Tā, piemēram, Tiesa spriedumā lietā *Freemans* pamatoja ar to, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru galīgā aprēķina bāze ir faktiski saņemta atlīdzība (21). Tomēr tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu gadījumā nepastāv līdzīgs princips, kas priekšnodokļa atskaitījumu saistītu ar faktisko atlīdzības saņemšanu. Minētais ir secinājums jau tādēļ vien, ka ar PVN direktīvas 185. panta 2. punkta pirmo daļu princips ir izslēgta priekšnodokļa atskaitījuma koriģēšana, ja nav tikusi veikta pilnīga vai daļēja samaksa. Tātad šajā gadījumā nodokļa maksātājs saglabā tiesības uz priekšnodokļa atmaksu, lai gan viņš vispār nav maksājis.

48. Turklāt no nodokļu neitralitātes principa neizriet arī nepieciešamība avansa maksājuma gadījumā tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu nekoriģēt tik ilgi, kamēr avansa maksājums nav atmaksāts. Tiesa jau ir secinājusi, ka šis princips būtu netiek pārkāpts situācijā, kad pakalpojuma saņēmējam ir tikai civiltiesisks prasījums par atmaksāšanu pret otru līgumslēdzēju pusi, lai aizstāvētu savas finansiālo intereses (22).

49. Tomēr, ja Tiesa attiecīgajā spriedumā lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken* pakalpojuma saņēmējam otras līgumslēdzējas puses maksātnespējas gadījumā atzīst nepastarpinātas tiesības uz nepareizi samaksāta PVN atmaksāšanu attiecībā pret nodokļu iestādi, tas nav salīdzināms ar šo situāciju, kurā nodokļu iestāde nav saņēmusi PVN. Šajā ziņā Itālijas Republika ir pareizi uzsvērusi, ka šajā lietā, ar priekšnodokļa atskaitēšanas atteikumu vienlaicīgās nodokļa nesamaksāšanas gadījumā galu galā tiek tikai novērstā situācija, ka nodokļu iestāde cieš zaudējumus, taču netiek paaugstināts PVN ar sistēmu nesavienojuma veidā. To, ka tā vietā šos zaudējumus cieš iespējama pakalpojuma saņēmēja, kas zināmos apstākļos neatgāst savu avansa maksājumu, var pamatot tādējādi, ka saņēmēja pats izvēlas otru līgumslēdzēju pusi un ir apzināti uzņēmies ar avansa maksājumu saistīto risku.

50. Līdz ar to uz iesniedzējtiesas otro un trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu koriģēšana nav atkarīga nedz no atbilstošā maksājuma nodokļa koriģēšanas, nedz no avansa maksājuma atmaksāšanas.

V – Secinājumi

51. Pēc visa minētā es iesaku uz *Administrativen sad Veliko Tarnovo* jautājumiem atbildēt šādi:

1) nodokļa iekasētājam jābūt priekšnoteikums atbilstoši PVN direktīvas 65. pantam ir paātrināts, ka normālo situācijā ar nodokli apliekamais pakalpojums tiks arī sniegts;

2) atbilstoši PVN direktīvas 185. panta 1. punktam priekšnodokļa atskaitījums avansa maksājuma gadījumā PVN direktīvas 65. panta izpratnē ir jākorrigē, ja ar nodokli apliekamais pakalpojums galu galā netiek sniegts. Nodokļa atskaitījums nav atkarīgs nedz no atbilstošā maksājuma nodokļa koriģēšanas, nedz no avansa maksājuma atmaksas.

1 – Oriģinālvārdi – vācu.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – 2013. gada 11. aprīļa spriedums lietā C-290/12 *Della Rocca* (29. punkts un tajā minētā judikatūra).

4 – Par šīm Tiesas tiesībām skat. tikai 1986. gada 20. marta spriedumu lietā 35/85 *Tissier* (*Recueil*, 1207. lpp., 9. punkts) un 2013. gada 30. maija spriedumu lietā C-342/12 *Worten* (30. punkts).

5 – 2012. gada 19. decembra spriedums lietā C-549/11 *Orfey* (37. punkts) un 2013. gada 7. marta spriedums lietā C-19/12 *Efir* (39. punkts).

6 – 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-419/02 *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments* (Krājums, I-1685. lpp., 48. punkts), 2010. gada 16. decembra spriedums lietā C-270/09 *MacDonald Resorts* (Krājums, I-13179. lpp., 31. punkts), 2012. gada 3. maija spriedums C-520/10 *Lebara* (26. punkts), 2012. gada 19. decembra spriedums lietā C-549/11 *Orfey* (28. punkts) un 2013. gada 7. marta spriedums lietā C-19/12 *Efir* (32. punkts).

7 – Skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments* (Krājums, I-1685. lpp., 51. punkts).

8 – 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-419/02 *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments* (Krājums, I-1685. lpp., 45. punkts), 2012. gada 19. decembra spriedums lietā C-549/11 *Orfey* (27. punkts) un 2013. gada 7. marta spriedums lietā C-19/12 *Efir* (32. punkts).

9 – 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-419/02 *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments* (Krājums, I-1685. lpp., 46. punkts).

10 – Skat. tikai 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-283/95 *Fischer* (*Recueil*, I-3369. lpp., 22. punkts) un 2013. gada 7. marta spriedumu lietā C-275/11 *GfBk* (32. punkts).

11 – Skat. tikai 2013. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-78/12 *Evita-K* (39. un nākamais punkts un tajos minētā judikatūra).

12 – Skat. 2012. gada 14. jūnija secinājums lietā C-234/11 *TETS Haskovo* (2012. gada 18. oktobra spriedums, 25.–28. punkts).

13 – Skat. iepriekš 24. un nākamais punkts.

14 – Skat. 2012. gada 15. novembra spriedumu lietā C-174/11 *Zimmermann* (46.–48. punkts un tajos minētā judikatūra).

15 – Skat. tikai 2013. gada 11. aprīļa spriedumu lietā C-138/12 “Rusedespred” (25.–27. punkts un tajos minētā judikatūra).

16 – 2013. gada 31. janvāra spriedums lietā C-643/11 *LVK* (49. punkts).

17 – 2013. gada 31. janvāra spriedumi lietā C-642/11 *Stroy trans* (41. un nākamais punkts) un lietā C-643/11 *LVK* (46. un 47. punkts).

18 – Tiesā *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] 2010. gada 2. septembra spriedumā lietā *V R* 34/09, 17. punkts, norādot uz *Bundesfinanzhof* 2008. gada 18. septembra spriedumu lietā *V R* 56/06, 43. un nākamie punkti.

19 – Skat. 2001. gada 29. maija spriedumu lietā C-86/99 *Freemans* (*Recueil*, I-4167. lpp., 35. punkts).

20 – Skat. 2013. gada 8. maija spriedumu lietā C-271/12 *Petroma Transports* u.c. (41.–43. punkts).

21 – Skat. 2001. gada 29. maija spriedumu lietā C-86/99 *Freemans* (*Recueil*, I-4167. lpp., 27. punkts).

22 – Skat. 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken* (Krājums, I-2425. lpp., 39. punkts).