

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA NILSA VĀLA [NILS WAHL]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 30. janvārī⁽¹⁾

Apvienotās lietas C-660/16 un C-661/16

Finanzamt Dachau

pret

Achim Kollroß (C-660/16)

un

Finanzamt Göppingen

pret

Erich Wirtl (C-661/16)

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgumi sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 65. pants – Avansa maksājums – Atskaitēšana – Nenoteiktība par nodokļa iekasējamās gadījumu – 184.–186. pants – Atskaitījumu koriģēšana – Nepamatoti samaksāta PVN atmaksāšana – Valsts procedūras

1. Kā jau Bendžamins Franklins 1789. gadā rakstīja savā slavenajā vārdā *Jean Baptiste Leroy*, “šajā pasaulē nekas nav drošs, izņemot nāvi un nodokļus”.

2. Šajā tiesvedībā iesniedzējtiesa – divas dažādas *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) palātas – būtībā lūdz Tiesai paskaidrot apstākļus, kādos nākotnē paredzēta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir uzskatāma par pietiekami drošu Direktīvā 2006/112/EK (2) ietvertā pievienotās vērtības nodokļa (“PVN”) noteikumu izpratnē, lai tiktu ņemta atskaitēta preču vai pakalpojumu saņēmēja avansa samaksāto PVN pat tad, ja gadījumā, ja galu galā piegādātāja krāpšanas dēļ preces netiek piegādātas vai pakalpojumi netiek sniegti. Iesniedzējtiesa lūdz Tiesu izskaidrot arī, no kā izrietošās juridiskās sekas attiecībā uz nodokļu iestāžu veikto atskaitījumu koriģēšanu un atmaksāšanu.

I. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

3. Saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu “nodokļa iekasgjamības gadījumus iestājas un nodoklis kļūst iekasgjams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana”.

4. PVN direktīvas 65. pants ir noteikts, ka, ja maksājums izdarāms uz kontu [avans] pirms preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, nodoklis kļūst iekasgjams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.

5. Atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasgjams.

6. Saskaņā ar PVN direktīvas 184. panta noteikumiem “sākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kuru nodokļa maksātjam bijušas tiesības”.

7. PVN direktīvas 185. pants ir noteikts šādi:

“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 šāpuma iznācināšanas, 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.”

8. PVN direktīvas 186. pants dalībvalstīm ir prasīts paredzēt šķērsizstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.

B. Piemērojamie valsts tiesību akti

9. Saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums) (turpmāk tekstā – “UStG”) 15. pantu:

“(1) Uzņēmums kā priekšnodokli var atskaitīt:

1. saskaņā ar likumu maksājumu nodokli par preču piegādi un citiem pakalpojumiem, ko tūzņēmumam ir sniedzis cits uzņēmums. Priekšnodokļa atskaitēšanas priekšnoteikums ir tāds, ka uzņēmuma rēķinā ir jābūt saskaņā ar 14. un 14.a pantu izrakstītam rēķinam. Ja atsevišķi norādītā nodokļa summa attiecas uz tādējiem darījumiem, par kuriem ir samaksāts, bet kuri vēl nav izpildīti, tad tū ir atskaitāma brīdī, kad sastādīts fakturējums un veikts maksājums;

[..].”

10. Nodoklis par piegādi un citiem pakalpojumiem atbilstoši UStG 13. panta 1. punkta 1. apakšpunkta a) punktam kļūst iekasgjams, “aprēķinot nodokli saskaņā ar nolikto atlīdzību (16. panta 1. punkta pirmais teikums), iepriekšējās deklarēšanas laikposmā, kurā pakalpojumi ir sniegti, beigās. Minētais attiecas arī uz daļējiem pakalpojumiem. [..] Ja atlīdzība vai daļa no tās tiek saņemta, pirms ir sniegts pakalpojums vai daļa no tās, nodoklis kļūst iekasgjams, beidzoties iepriekšējās deklarēšanas laikposmam, kurā atlīdzība vai daļa no tās ir saņemta”.

11. UStG 17. pant? ir noteikts š?di:

“(1) Ja ir groz?ta ar nodokli apliekama dar?juma b?ze 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratn?, uz??m?jam, kurš ir ?stenojis šo apgroz?jumu, attiec?gi ir j?kori?? par to maks?jam? nodok?a summa. T?pat uz??m?jam, kurš ir š? dar?juma adres?ts, ir j?kori?? atskait?m? priekšnodok?a summa. [..]

(2) 1. punktu piem?ro *mutatis mutandis* gad?jumos, kad:

1. atl?dz?ba, par kuru ir notikusi vienošan?s, par ar nodokli apliekamu pieg?di, citu pakalpojumu vai ar nodokli apliekamu ieg?di Kopienas iekšien? ir k?uvusi par neiekas?jamu. Ja atl?dz?ba tiek sa?emta v?l?k, nodok?a summa un priekšnodok?a atskait?šana ir j?kori?? no jauna;

2. par pieg?di vai citu pakalpojumu, par kuru ir notikusi vienošan?s, ir samaks?ta atl?dz?ba, ta?u pieg?de nav veikta vai cits pakalpojums nav sniegts;

[..].”

II. Fakti, tiesved?bas un prejudici?lie jaut?jumi

A. Lieta C?660/16

12. 2010. gada 10. apr?l? *Achim Kollroß* uz??mum? G pas?t?ja blokveida siltumsp?kstaciju. Šis uz??mums 2010. gada 12. apr?l? apstiprin?ja pas?t?jumu un par pieg?des priekšmetu izsniedza avansa r??inu par summu 30 000 EUR, tai pieskaitot PVN 5700 EUR apm?r?. *A. Kollroß* 2010. gada 19. apr?l? veica piepras?to avansa maks?jumu G. Par iek?rtas pieg?des br?di tad vienošan?s nebija.

13. Pas?t?t? iek?rta netika pieg?d?ta. Par G akt?viem tika uzs?kta maks?tnesp?jas proced?ra saska?? ar *Insolvenzordnung* (Likumu par maks?tnesp?ju), un t? tika aptur?ta akt?vu neesam?bas d???. Personas, kuras r?koj?s G v?rd?, tika noties?tas krimin?lliet? par kr?pšanu organiz?t? grup? uz??m?jdarb?bas jom? 88 epizod?s un par apzin?tu novešanu l?dz bankrotam, radot zaud?jumus blokveida siltumsp?kstaciju pirc?jiem, ta?u ne par kr?pšanu nodok?u jom?.

14. *A. Kollroß* saist?b? ar 2010. gadu l?dza atskait?t priekšnodokli no G samaks?t? avansa maks?juma. Tom?r *Finanzamt Dachau* (Dahavas Finanšu p?rvalde)pie??ma pazi?ojumu par nodok?a apr??inu, nosakot PVN nulles apm?r?. *A. Kollroß* šo l?mumu neveiksm?gi apstr?d?ja.

15. P?c tam *A. Kollroß* šo l?mumu p?rs?dz?ja *Finanzgericht* (Finanšu ties?). Š? pras?ba tika apmierin?ta. *Finanzgericht* uzskat?ja, ka, pirmk?rt, *A. Kollroß* ir ties?basuz priekšnodok?a atskait?šanu no avansa maks?juma saska?? ar UStG 15. panta 1. punkta 1. apakšpunkta trešo teikumu. Otrk?rt, t? uzskat?ja, ka *A. Kollroß* nav pien?kuma kori??t priekšnodok?a atskait?šanu saska?? ar UStG 17. panta 1. punkta otro teikumu un 2. punkta 2. apakšpunktu.

16. Par šo spriedumu Dahavas Finanšu p?rvalde iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa). Šauboties par Savien?bas ties?bu pareizu interpret?ciju, š? tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai pakalpojumu sniegšanas drošumam izvirz?m?s pras?bas k? priekšnoteikums priekšnodok?a atskait?šanai no avansa maks?juma Eiropas Savien?bas Tiesas sprieduma *Firin C?107/13* [(turpm?k tekst? – “*Firin*”)] izpratn? ir t?ri objekt?vas, vai ar? t?s ir j?nosaka, raugoties no avansa maks?juma veic?ja viedok?a, atbilstoši vi?a apst?k?u uztverei?

2) Vai dalībvalstīm, ņemot vērā, ka atbilstoši [PVN direktīvas] 167. pantam nodoklis kļūst iekasājams un tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu rodas vienā un tajā pašā brīdī un tām atbilstoši [minētās direktīvas] 185. panta 2. punktā 2. apakšpunktā] un 186. pantā paredzētajām reglamentējošajām pilnvarām ir tiesības gan nodokļa, gan priekšnodokļa atskaitīšanas koriģēšanu padarīt vienādā mērā atkarīgu no avansa maksājuma atmaksas?

3) Vai attiecībā uz avansa maksājuma veicēju kompetentajai nodokļu pārvaldei ir jāatmaksā avansa maksājuma veicējam pievienotās vērtības nodoklis, ja viņš no avansa maksājuma saņemšana nav saņēmis atpakaļ avansa maksājumu? Ja tas tā ir, vai tam ir jānotiek nodokļa noteikšanas procedūrā vai šajā ziņā pietiek ar pašu nodokļa noteikšanas procedūru, ņemot vērā taisnīguma apsvērumus?”

B. Lieta C-661/16

17. 2010. gada 3. augustā *Erich Wirtl* uzņēmums G pasūtīja blokveida siltumspēkstaciju par cenu 30 000 EUR, pieskaitot PVN 5700 EUR apmērā. Iekārta bija jāpiegādā 14 nedēļu laikā no maksājuma saņemšanas brīža. *E. Wirtl* samaksāja pirkuma maksu avansā.

18. Tomēr iekārta netika piegādāta. Par G aktīviem tika uzskaita maksātnespējas procedūra saskaņā ar Likumu par maksātnespēju, un tā tika apturēta aktīvu neesamības dēļ. Personas, kuras rīkojās G vērdē, tika notiesātas kriminālietā par krāpšanu organizētā grupā uzņēmējdarbības jomā 88 epizodēs un par apzinātu novešanu līdz bankrotam, radot zaudējumus blokveida siltumspēkstaciju pircējiem, taču ne par krāpšanu nodokļu jomā.

19. *E. Wirtl* saistībā ar 2010. gadu lūdz atskaitīt priekšnodokli no G samaksātā maksājuma. Tomēr *Finanzamt Göppingen* (Gepingenes Finanšu pārvalde) nolēma nepiešķirt šādu nodokļa atskaitījumu. Šo lēmumu *E. Wirtl* neveiksmīgi apstrīdēja.

20. Pēc tam *E. Wirtl* šo lēmumu pārsūdzāja *Finanzgericht* (Finanšu tiesa). Šā prasība tika apmierināta. *Finanzgericht* uzskatīja, ka, pirmkārt, *E. Wirtl* bija tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu no avansa maksājuma saskaņā ar *UStG* 15. panta 1. punkta 1. apakšpunkta trešo teikumu. Otrkārt, tā uzskatīja, ka *E. Wirtl* nav pienākuma koriģēt priekšnodokļa atskaitīšanu saskaņā ar *UStG* 17. panta 1. punkta otro teikumu un 2. punkta 2. apakšpunktu.

21. Par šo spriedumu Gepingenes Finanšu pārvalde iesniedza apelācijas sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa). Šauboties par Savienības tiesību pareizu interpretāciju, šā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai saskaņā ar Tiesas spriedumu [*Firin*, 39. punkts] priekšnodoklis no avansa maksājuma nevar tikt atskaitīts, ja nodokļa iekasējam gadījuma iestāšanās avansa maksājuma brīdī nav droša? Vai tas ir jānosaka, ņemot vērā objektīvo situāciju vai arī raugoties no avansa maksājuma veicēja viedokļa, atbilstoši viņa apstākļu uztverei?

2) Vai Tiesas spriedums [*Firin*, 58. punkts] ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar Savienības tiesībām priekšnoteikums, lai koriģētu priekšnodokļa atskaitīšanu, ko avansa maksājuma veicējs ir veicis saistībā ar rīcību par avansa maksājumu preču piegādei, nav samaksātā avansa maksājuma atmaksa, ja šā piegāde galu galā nenotiek?

3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai atbilstoši PVN direktīvas 186. pantam, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir tiesības paredzēt sīki izstrādātus koriģēšanas saskaņā ar minētās direktīvas 185. pantu noteikumus, dalībvalsts Vācijas Federatīvā Republika var savs valsts tiesību noteikt, ka nodokļa bāze tiek samazināta tikai ar avansa maksājuma atmaksas

br?di un attiec?gi maks?jama? apgroz?juma nodoklis un priekšnodok?a atskait?šana ir j?kori?? vienlaikus un ar vieniem un tiem pašiem nosac?jumiem?"

C. Tiesved?ba Ties?

22. Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2017. gada 19. janv?ra l?mumu lietas C?660/16 un C?661/16 tika apvienotas rakstveida procesam un gal?g? sprieduma pasludin?šanai.

23. Rakstveida apsv?rumus iesniedza A. Kollroß, V?cijas vald?ba un Eiropas Komisija.

III. V?rt?jums

A. Par pirmo jaut?jumu liet?s C?660/16 un C?661/16

24. Ab?s liet?s sav? pirmaj? jaut?jum? iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut? Tiesai, k? PVN direkt?vas 65. panta kontekst? noteikt, vai pre?u pieg?de, par kuru veikts avansa maks?jums, ir bijusi apšaub?ma, ja ir bijusi pieg?d?t?ja izdar?ta kr?pšana. Iesniedz?jtiesa ?paši v?las noskaidrot, vai nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t nodokli samaks?t? PVN apm?r?, ja preces galu gal? š?das kr?pšanas d?? netiek pieg?d?tas?

25. Pirms analiz?t konkr?tus apst?k?us, kas nor?d?ti šajos jaut?jumos, š?iet noder?gi atg?din?t b?tisk?k?s piem?rojam?s ties?bu normas atbilstoši Tiesas past?v?gai interpret?cijai.

26. Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai nodok?a atskait?šanas sist?ma ir dom?ta tam, lai piln?b? atbr?votu uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar savu saimniecisko darb?bu. Kop?j?s PVN sist?mas pamat? esošais nodok?u neitralit?tes princips nodrošina, ka jebkura saimnieciska darb?ba neatkar?gi no š?s saimniecisk?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka min?t? saimniecisk? darb?ba pati ir apliekama ar PVN, tiek aplikta ar nodokli piln?gi neitr?li (3).

27. Saska?? ar PVN direkt?vas 167. pantu ties?bas atskait?t nodokli rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams. Visp?r?ja norma ir t?da, ka PVN iekas?jam?bas gad?jums iest?jas tad, kad preces ir pieg?d?tas vai sniegti pakalpojumi (PVN direkt?vas 63. pants). Tom?r, ja maks?jums tiek veikts avans?, š?s direkt?vas 65. pant? ir noteikts, ka PVN iekas?jam?bas gad?jums ir maks?juma sa?emšanas br?dis un attiecas uz sa?emto summu.

28. Tiesa ir past?v?gi spriedusi, ka, lai PVN k??tu iekas?jams (un l?dz ar to ar? – atskait?ms), avansa maks?juma gad?jum? visiem elementiem, kas rakstur?gi darb?bai, par kuru j?maks? nodoklis, proti, pieg?dei n?kotn? vai pakalpojumu sniegšanai n?kotn? rakstur?gajiem elementiem, ir jau j?b?t zin?miem (4). Tiesa ir ar? nospriedusi, ka PVN direkt?vas 65. pants nevar tikt piem?rots, ja ir apšaub?ms, ka ar nodokli apliekam? darb?ba notiks (5).

29. Min?t? sakar? šaj? tiesved?b? rodas divi atseviš?i, bet saist?ti jaut?jumi. Iesniedz?jtiesa v?las uzzin?t, pirmk?rt, k? nov?rt?t šaub?gumu un, otrk?rt, vai tam ir noz?me, ka ieg?d?to pre?u pieg?des datums nebija nor?d?ts l?gum? starp sa??m?ju un pieg?d?t?ju?

30. Attiec?b? uz pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa nor?da, ka t?d?s situ?cij?s k? pamatlietas gad?jum? drošumu var?tu nov?rt?t, vai nu pamatojoties uz pre?u sa??m?jam pieejamo inform?ciju, vai pamatojoties uz pieg?d?t?jam pieejamo inform?ciju. Citiem v?rdiem, iesniedz?jtiesa v?las uzzin?t, vai pieg?d?t?ja nodomam ?stenot kr?pniecisku r?c?bu, par ko pre?u sa??m?js nezina, ir noz?me, nosakot nodok?a iekas?jam?bas gad?juma iest?šan?s drošumu (vai dr?z?k – nedrošumu).

31. Manupr?t, pieg?d?t?ja kr?pnieciskajam nol?kam neb?tu nek?di j?ietekm? pre?u sa??m?ja

ties?bas atskait?t PVN par avansa maks?jumu, iz?emot, ja pre?u sa??m?js zin?ja vai vi?am b?tu bijis j?zina par šo kr?pniecisko nol?ku.

32. Šis secinājums izriet no Tiesas judikat?ras, it ?paši no liet?m *Bonik* (6) un *FIRIN* (7). Šaj?s liet?s Tiesa ir uzsv?rusi, ka personas nevar atsaukties uz Savien?bas ties?b?m, lai t?s izmantotu kr?pniecisk? vai ?aunpr?t?g? nol?k?, k? ar? to, ka nodok?u nemaks?šanas, izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas un ?aunpr?t?gas izmantošanas nov?ršana ir PVN direkt?v? skaidri atz?ts un veicin?ts m?r?is. L?dz ar to Tiesa ir spriedusi, ka valsts iest?d?m b?tu j?atsaka ties?bas atskait?t nodokli, ja atsaukšan?s uz t?m notiek kr?pnieciskos vai ?aunpr?t?gos nol?kos (8). It ?paši tas t? ir gad?jum?, kad kr?pšanu nodok?u jom? izdara pats nodok?a maks?t?js (9). Turpret? ar PVN direkt?vas norm?m nav savietojams šo ties?bu atteikums personai, kura nezina vai nevar?ja zin?t par attiec?g? dar?juma saist?bu ar kr?pniecisku r?c?bu, ko veicis pieg?d?t?js vai cita persona, kas ietilpst pieg?des ??d? pirms vai p?c nodok?a maks?t?ja veikt? dar?juma (10).

33. Min?tos principus piem?rojot šaj?s liet?s, apst?klis, ka pieg?d?t?jiem visp?r nav bijis nodoma pieg?d?t sa??m?ju ieg?d?t?s preces, pats par sevi nevar pamatot valsts iest?žu atteikumu pie?emt pre?u sa??m?ju pras?to nodok?a atskait?šanu. Š?s iest?des var atteikt nodok?a atskait?šanu tikai tad, ja t?s juridiski pietiekami pier?da, ka pre?u sa??m?ji zin?ja vai tiem bija j?zina, ka pieg?d?t?jam jau ies?kum? nav bijis nodoma r?koties saska?? ar to l?gumiem (11).

34. Tieš?m, ja abi – gan pieg?d?t?js, gan sa??m?js zina (vai vi?iem b?tu bijis j?zina), ka pre?u pieg?de nenotiks, k? tas ir liet? *FIRIN* (12), var rasties jautājums, vai vismaz PVN noteikumu kontekst? visp?r ir nosl?gts ?sts pieg?des l?gums. Visp?r?g?k izsakoties, PVN direkt?vas 65. pants nav piem?rojams, ja, veicot avansa maks?jumu, ir re?las šaubas par to, vai norm?l? situ?cij? ar nodokli apliekam? pieg?de tiks ar? veikta (13).

35. Turpret?, ja pre?u sa??m?js nezina un nevar?ja zin?t par pieg?d?t?ja kr?pnieciskajiem vai ?aunpr?t?gajiem nodomiem – un v?l jo vair?k, k? pamatlietas gad?jum?, š?iet, ka pieg?d?t?js ir pien?c?gi samaks?jis valstij PVN, – nav objekt?vu iemeslu vi?am atteikt s?kotn?j?s atskait?šanas ties?bas. Š?ds atteikums, no vienas puses, p?rsniegtu Valsts kases ties?bu aizsardz?bu nodrošin?šanai nepieciešamo (14) un, no otras puses, uzliktu nesam?r?gu slogu pirc?jiem. Tirdzniec?b? tas nav neparasti, ka pieg?d?t?js prasa klientiem avansa maks?jumu pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas. K? iesniedz?jtiesa nor?da sav? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu liet? C?660/16, b?tu p?rm?r?gi visu risku, kas saist?ts ar ieg?d?to pre?u nepieg?d?šanu vai pakalpojumu nesniegšanu, uzlikt sa??m?jiem, kuriem pat ar visu pien?c?go r?p?bu neb?tu nek?du iesp?ju uzzin?t par savu pieg?d?t?ju sliktajiem nodomiem.

36. Turpin?jum? ir j?nosaka, vai ieg?d?to pre?u pieg?des datuma tr?kums pieg?des l?gum? noz?m?, ka nav zin?mi visi n?kotn? paredz?tajai darb?bai, par kuru j?maks? nodoklis, rakstur?gie elementi, k? rezult?t? nodok?a atskait?šana b?tu j?noraida.

37. Šai sakar? es uzskatu, ka datuma nenor?d?šana vien nevar tikt uzskat?ta par t?du, kas rada nenoteikt?bu par darb?bas, par kuru j?maks? nodoklis, notikšanu n?kotn?. V?lreiz j?nor?da, ka tirdzniec?bas attiec?b?s nav nekas neparasts, kad puses vienojas par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, nevarot noteikt prec?zu šo pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas datumu. Kam?r pirc?jam nav konkr?ta pamata apšaub?t pieg?d?t?ja sp?ju vai gribu izpild?t saist?bas, tikm?r nav iemesla uzskat?t, ka avansa maks?juma veikšanas br?d? pieg?de ir bijusi apšaub?ma.

38. Protams, k? jau min?ts šo secinājumu ievad?, viss n?kotn? paredzamais ir zin?m? m?r? apšaub?ms. Tom?r š? lo?ika nevar tikt izmantota šaj? kontekst?, jo t? b?t?b? padar?tu bezj?dz?gu PVN direkt?vas 65. pantu. Es ar? nesaskatu, k? vienk?rši nor?de uz konkr?tu datumu

līgum? var?tu padar?t neapšaub?m?ku (vai pret?ji – apšaub?m?ku) n?kotn? paredz?to pre?u pieg?di.

39. *BUPA Hospitals* liet? Tiesa nosprieda, ka PVN direkt?vas 65. pants nebija piem?rojams situ?cij?, kad ab?m pus?m ir ties?bas jebkur? laik? vienpus?ji izbeigt līgumattiec?bas un avansa maks?jumi tiek veikti par v?l nenoteikta rakstura un apjoma pre?u pieg?di (15). Tom?r min?tais gad?jums ir j?noš?ir no š?s pamatlietas apst?k?iem: *BUPA Hospitals* liet? maks?juma veikšanas laik? bija apšaub?ms, vai dar?jums visp?r notiks. Turpret? šaj? gad?jum? izskat?maj?s liet?s vismaz no pre?u sa??m?ju perspekt?vas vien?gais, kas v?l bija j?nosaka, bija pre?u pieg?des laiks.

40. ?emot v?r? iepriekš min?to, atbildei uz pirmo jaut?jumu liet?s C?660/16 un C?661/16 b?tu j?b?t, ka PVN direkt?vas 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?jam, kas veicis avansa maks?jumu par galu gal? nepieg?d?t?m prec?m vai nesniegtiem pakalpojumiem, nevar tikt atteiktas ties?bas atskait?t nodokli, ja š? persona nezina un nevar?ja zin?t par pieg?d?t?ja nodomu neiev?rot līgumu. Tikai pieg?des datuma nenor?d?šana pieg?des līgum? nepadara š? līguma izpildi par apšaub?mu š?s normas izpratn?.

B. Par otro uzdoto jaut?jumu liet? C?660/16, k? ar? par otro un trešo uzdoto jaut?jumu liet? C?661/16

41. Sav? otraj? jaut?jum? liet? C?660/16, k? ar? otraj? un trešaj? jaut?jum? liet? C?661/16 iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las uzzin?t, vai apst?k?os, k?di tie ir pamatliet?s, PVN direkt?vas 184.–186. pants nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, kur? nodok?a atskait?jumu kori??šana ir paredz?ta tikai ar nosac?jumu, ka tiek atmaks?ts avansa maks?jums.

42. Vispirms ir j?atg?dina, ka ar PVN direkt?vu iedibin?t?s atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no visas ar PVN, kas maks?jams vai samaks?ts saist?b? ar t? veikto saimniecisko darb?bu, uzlikt?s nastas. T?d?j?di kop?j? PVN sist?m? ir m??in?ts nodrošin?t piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no to m?r?a vai rezult?ta, ar noteikumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN (16).

43. No t? izriet, ka noteicošais krit?rijs PVN priekšnodok?a atskait?šanai ir attiec?go pre?u vai pakalpojumu ?stenot? vai paredz?t? izmantošana. Š? izmantošana nosaka nodok?a s?kotn?j? atskait?juma apm?ru, uz kuru nodok?a maks?t?jam ir ties?bas, k? ar? jebkuras kori??šanas apm?ru, kas j?veic saska?? ar PVN direkt?vas 185.–187. panta noteikumiem (17).

44. Min?taj?s norm?s noteikt? kori??šana ir neat?emama normat?vaj? akt? paredz?t?s PVN atskait?šanas sist?mas sast?vda?a. Š?s normas ir paredz?tas, lai uzlabotu atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti. Ar š?m norm?m PVN direkt?va cenšas rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu un attiec?go pre?u un pakalpojumu izmantošanu dar?jumos, kuriem uzliek nodokli (18).

45. Par PVN priekšnodok?a atskait?juma kori??šanas pien?kuma rašan?s br?di PVN direkt?vas 185. panta 1. punkt? ir noteikts princips, ka š?da kori??šana j?veic *inter alia*, kad p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas ir main?jušies atskait?juma apm?ra noteikšan? v?r? ?emtie apst?k?i (19).

46. T?d?j?di pirmais šaj? kontekst? apskat?mais jaut?jums ir par to, vai uz t?diem apst?k?iem k? pamatlietas gad?jum? princip? attiecas PVN direkt?vas 185. pants. Š?iet, ka šaj? gad?jum? patieš?m t? tas ir.

47. *PIGI* liet? Tiesa nosprieda, ka saska?? ar PVN direkt?vas 185. panta 1. punktu nodok?a maks?t?jam, kas bijis pre?u z?dz?bas upuris saist?b? ar t?d?m prec?m, par kur?m vi?? atskait?jis PVN priekšnodokli, princip? šis atskait?jums ir j?kori??. Tom?r Tiesa uzsv?ra, ka saska?? ar 185. panta 2. punkta pirmaj? da?? paredz?to atk?pi kori??šana nav veicama *inter alia* “pien?c?gi pier?d?tos ?pašuma z?dz?bas” gad?jumos un ka š?s normas otraj? da?? ir noteikta iesp?ja izv?l?ties, vai šo iz??mumu izmantot. Tiesa attiec?gi uzskat?ja, ka dal?bvalstis var paredz?t PVN priekšnodok?a atskait?šanas kori??šanu ?pašuma, kas rad?jis PVN atskait?šanas ties?bas, z?dz?bas gad?jumos (20).

48. L?dz?g? noska?? *FIRIN* liet? Tiesa l?ma, ka nodok?u iest?de dr?kst pras?t kori??t nodok?a maks?t?ja atskait?to PVN tajos gad?jumos, kad ir ac?mredzami, ka to pre?u pieg?de, par kur?m šis nodok?a maks?t?js ir veicis avansa maks?jumu, galu gal? nenotiks. Tas t? ir neatkar?gi no t?, vai ir vai nav kori??ts PVN, kas j?maks? pieg?d?t?jam (21).

49. T?d?j?di šie paši principi b?tu j?attiecina uz šo tiesved?bu. Tas, ka galu gal? netiek pieg?d?tas ieg?d?t?s preces, par kur?m veikts avansa maks?jums, PVN direkt?vas 184.–186. panta izpratn? noz?m? t?das izmai?as atskait?juma apm?ra noteikšanai izmantotajos apst?k?os, kas notikušas p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas. Nodok?a maks?t?js nek?di nevar?tu izmantot ieg?d?t?s preces ar nodokli apliekamos n?kam? posma dar?jumos (22). No t? izriet, ka princip? atskait?juma kori??šana ir j?veic saska?? ar PVN direkt?vas 185. panta 1. punkta noteikumu.

50. T?d?j?di n?kamais izš?iramais jaut?jums ir par to, vai PVN direkt?vas 185. panta 2. punkt? noteikt? atk?pe no principa ir piem?rojama t?diem apst?k?iem, k?di tiek apl?koti pamatliet?. Šai sakar? es uzskatu, ka š? atk?pe ir piem?rojama, ja ieg?d?t?s preces nepieg?d?šanas iemesls ir pieg?d?t?ja *kr?pnieciska r?c?ba* uz sa??m?ja r??ina.

51. Es patieš?m uzskatu, ka š?da kr?pšana ir uzskat?ma par “?pašuma z?dz?bu”, proti, par situ?ciju, kam šaj? norm? ir paredz?tas kori??šanas izv?les iesp?jas. Preciz?jot min?to, kori??šana nav j?veic, ja vien dal?bvalsts nav l?musi cit?di. Es tam saskatu divus iemeslus. Pirmk?rt, PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta j?ga, š?iet, pamato š?du nost?ju, un, otrk?rt, *PIGI* liet? Tiesa jau ir noraid?jusi “z?dz?bas” j?dziena form?lu interpret?ciju.

52. Pirmk?rt, PVN direkt?vas 185. panta 2. punkts attiecas uz t?diem gad?jumiem, par kuriem ES likumdev?js ir uzskat?jis, ka pat tad, ja nodok?a atskait?šanas kori??šanai princip? b?tu j?notiek, t? nevar un nedr?kst tikt piepras?ta. It ?paši “izn?cin?šanas, zuduma vai z?dz?bas” iz??mums, š?iet, ietver gad?jumus, kad nodok?u maks?t?js ir samaks?jis PVN priekšnodokli par ieg?d?taj?m prec?m, lai t?s izmantotu n?kam? posma PVN dar?jumos, bet to galu gal? nevar izdar?t no š?s personas gribas neatkar?gu iemeslu d??.

53. Š?dos gad?jumos nodok?a maks?t?ja izdevumi par izn?cin?t?m, pazaud?t?m vai nozagt?m prec?m, visp?r?gi izsakoties, ir saist?ti ar š?s personas ekonomisko darb?bu. T? ir nejauš?ba, ka š?s preces galu gal? netika izmantotas tam, k?d?? visp?r tika veikti dar?jumi, kam uzliek nodokli. T?d?? tas ir taisn?gi, ka nodok?a maks?t?js, kas par š?m prec?m ir samaks?jis priekšnodokli PVN, dr?kst?tu saglab?t nodok?a atskait?jumu. Ja nodok?a maks?t?jam liktu atteikties no nodok?a atskait?juma, tas šai personai rad?tu papildu zaud?jumu. Pretstat? m?r?im pasarg?t nodok?a maks?t?ju no netaisn?ga zaud?juma b?tu j?b?t PVN direkt?vas 185. panta 1. punkt? min?tajiem piem?riem, kad kori??šana *ir j?veic*, proti, “ja ir anul?ti pirkumi un sa?emti cenu samazin?jumi”. Š?dos gad?jumos neveicot kori??šanu, nodok?a maks?t?js sa?emtu netaisn?gu priekšroc?bu.

54. Otrk?rt, *PIGI* liet? Tiesa ir skaidri noteikusi, ka PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta izpratn? “z?dz?bas” j?dziens nav interpret?jams burtiski un tas ietver, piem?ram, noziedz?gu

nodar?jumu, k? rezult?t? rodas pre?u iztr?kums un t?s nevar tikt izmantotas ar priekšnodokli apliekamiem dar?jumiem (23).

55. Lai ar? daž?d?s dal?bvalst?s prec?za “z?dz?bas” un “kr?pšanas” j?dzienu norobežošana var atš?irties, manupr?t, šiem abiem j?dzieniem ir kop?gas vair?kas b?tiskas iez?mes: tie abi ir noziedz?gi nodar?jumi pret ?pašumu, kas rada prettiesiskas priekšroc?bas nodar?t?jam un netaisn?gu zaud?jumu upurim. Galvenok?rt atš?iras veids, k?d? upurim prettiesiski tiek at?emts ?pašums: z?dz?bas gad?jum? bez ?pašnieka piekrišanas, savuk?rt kr?pšanas gad?jum? – ar apzin?tu maldin?šanu. Tom?r es nesaskatu iemeslu, k?p?c atš?ir?gai p?rk?p?ja uzved?bai b?tu noz?me PVN direkt?vas 184.–186. panta izpratn?.

56. Papildus tam man š?iet, ka vismaz no praktisk? un ekonomisk? viedok?a nav lielas atš?ir?bas starp noteikta veida z?dz?bu un kr?pšanu: piem?ram, starp gad?jumu, kad nopirkt?s preces, par kur?m ir samaks?ts, netiek pieg?d?tas, jo t?s ir nozagtas p?rvad?juma laik?, un gad?jumu, kad š?s preces netiek pieg?d?tas pieg?d?t?ja kr?pšanas d??. Abos gad?jumos es saskatu, ka taisn?gums un neitralit?te ir pamat? pras?bai ?aut nodok?a maks?t?jam saglab?t priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?jumus.

57. T?d??, manupr?t, gad?jumi, kad pieg?d?t?ji ir apkr?puši savus klientus, k? tas ir š?s pamatlietas gad?jum?, b?tu j?uzskata par “z?dz?bu” PVN direkt?vas 185. panta 2. punkta izpratn?. Tom?r min?t?s normas otraj? da?? ir paredz?ta izv?les iesp?ja attiec?b? uz šo iz??mumu: lai ar? kori??šana parasti netiek piepras?ta, tom?r dal?bvalstis dr?kst lemt cit?d?k, tai skait? prasot kori??šanu z?dz?bas gad?jumos.

58. K? es saprotu, tad saska?? ar valsts tiesu interpret?ciju V?cijas ties?bu attiec?gaj?s norm?s kr?pšanas gad?jum? ir pras?ta kori??šana tikai tad, ja nodok?a maks?t?js – kr?pšanas upuris, ir sa??mis atmaksu no pieg?d?t?ja.

59. Ja tas t? ir, tad š?das valsts ties?bu normas, manupr?t, atbilst PVN direkt?vas 184.–186. pantam: V?cijas iest?des ir nol?mušas izmantot š?s direkt?vas 185. panta 2. punkta 2. apakšpunkt? pied?v?to iesp?ju pras?t atskait?jumu kori??šanu š? ?pašuma z?dz?bas gad?jum?.

60. Š?iet, ka tas, ka t?s ir nol?mušas šo izv?li izmantot ierobežoti – nolemjot, ka kori??šana ir atkar?ga no t?, vai pieg?d?t?js pirc?jam atmaks? iepriekš samaks?to summu –, ietilpst PVN direkt?vas 185. panta 2. punkt? un 186. pant? dal?bvalst?m pied?v?taj? r?c?bas br?v?b?. V?l jo vair?k, manupr?t, šis nosac?jums ir sapr?t?gs. Tas faktiski nov?rš situ?ciju, kur? nodok?a maks?t?ji var?tu faktiski nepamatoti iedz?voties, kas rastos no nodok?a atskait?jumu saglab?šanas, vienlaikus sa?emot iepriekš samaks?t?s naudas atmaksu. T?pat neatmaks?šanas gad?jum? tas nodrošina, ka nodok?a maks?t?jam, kas piekritis veikt avansa maks?jumu, nav j?uzemas p?rm?r?gs risks situ?cij?, kad š? persona nezina un nevar zin?t par pieg?d?t?ja kr?pniecisko nol?ku (24).

61. ?emot v?r? iepriekš min?to, es iesaku uz otro jaut?jumu liet? C?660/16, k? ar? uz otro un trešo jaut?jumu liet? C?661/16 atbild?t t?d?j?di, ka PVN direkt?vas 184.–186. pant? nav aizliegts valsts tiesiskais regul?jums, kur? t?dos apst?k?os k? pamatlietas gad?jum? ir noteikta nodok?a atskait?šanas kori??šana un t? padar?ta atkar?ga no t?, vai ir atmaks?ts samaks?tais avansa maks?jums.

C. Par trešo jaut?jumu liet? C?660/16

62. Ar trešo jaut?jumu liet? C?660/16, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las uzzin?t, pirmk?rt, vai saska?? ar PVN direkt?vas noteikumiem un efektivit?tes principu dal?bvalst?m ir j??auj nodok?a maks?t?jam celt pras?bu pret nodok?u iest?d?m par avansa maks?juma r??in? nepamatoti

norādīta PVN atmaksāšanu, ko piegādātājs ir samaksājis Valsts kasei, ja ir neiespējami saņemt no piegādātāja PVN atmaksu. Ja tas tā ir, tad iesniedzātiesa, otrkārt, vēlās uzzināt, vai nodokļa maksātājs savus prasījumus var iesniegt parastās nodokļa aprakstītajā procedūrās ietvaros vai arī personai var prasīt rēķoties atsevišķi taisnīguma pārbaudes procedūrā.

63. Manuprāt, ja Tiesa man piekristu par atbildi uz pārjautājumiem iesniedzātietiesas uzdotajiem jautājumiem, tad nav jāatbild uz šo jautājumu šīs tiesvedības kontekstā. Ja nodokļa maksātājiem neizdodas no saviem piegādātājiem atgūt samaksātos avansa maksījumus (kopā ar attiecīgo PVN), viņiem nav jākoriģē atskaitījumi, un tādējādi viņi var saglabāt atskaitījumu no piegādātājiem samaksātā PVN.

64. Tomēr gadījumam, ja Tiesa man nepiekristu par atbildi uz pārjautājumiem iesniedzātietiesas iesniegtajiem jautājumiem, es vēlītos sniegt dažas pārdomas par ar šo jautājumu izvirzīto problēmu.

65. Iesniedzātietiesas šaubu pamatā ir Tiesas spriedums lietā *ReemtsmaCigarettenfabriken* (25).

66. Minētajā lietā iesniedzātietiesa uzdeva Tiesai vairākus jautājumus par Astotās direktīvas normu interpretāciju (26), ņemot vērā neitralitātes, efektivitātes un nediskriminācijas principus. Savā spriedumā Tiesa nosprieda *inter alia*, ka šīs normas un principi neaizliedz tādās valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām tikai piegādātājs drīkst lūgt nodokļu iestādēm nepamatoti samaksātā PVN summu atmaksāšanu, savukārt pakalpojumu saņēmējam jāceļ civiltiesiska prasība pret piegādātāju, lai atgūtu summu, kas samaksāta, nevis maksājama.

67. Tomēr Tiesa arī piebilda, ka atbilstoši efektivitātes principam, ja PVN atmaksa kāst neiespējama vai pārliēģi sarežģīta, dalībvalstīm ir jānodrošina instrumenti, kas nepieciešami, lai dotu iespēju saņēmējam atgūt nepamatoti rēķināto iekāuto nodokli, ja nepieciešams, vēršoties tieši pie nodokļu iestādes (27).

68. Šajā tiesvedībā lūdz ar to rodas jautājums, vai *ReemtsmaCigarettenfabriken* lietā Tiesas norādītie principi arī būtu jāpiemēro tādās lūdzīgās situācijās tai, kāda ir pamatlīetā, kuru regulā PVN direktīva, nevis Astotā direktīva.

69. Es šaubos, vai minētos principus var tieši un vienkārši attiecināt uz šīm lietām.

70. Iesūķumā jānorāda, ka PVN direktīvā nav paredzēts pāšs mehānisms, kā nodokļu iestādes tieši saņēmējam atmaksā PVN piegādātāja maksātnespējas gadījumā. Preu saņēmēja PVN samaksa piegādātājam veikta avansa maksājums un preu piegādātāja samaksātais PVN nodokļu iestādes principā ir divas nošīrtas darbības. Lūdz ar to, parastā gadījumā preu saņēmējam būtu jāprasa atmaksa no piegādātāja, kas savukārt var prasīt atmaksāšanu no nodokļu iestādes. Tādējādi PVN direktīvā dalībvalstīm ne tieši, ne netieši nav prasīts nodrošināt saņēmējam iespēju tieši vērsties ar nodokļa atmaksāšanas prasību pie nodokļu iestādes.

71. Šai sakarā jāatceras, ka, ja iekāsto nodokļu atmaksāšanas prasību jautājums ES tiesbā nav reglamentēts, katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jāparedz nosacījumi, kādos šādas prasības var tikt izmantotas, turklāt šiem nosacījumiem ir jāatbilst lūdzīgās un efektivitātes principiem, t.i., tie nevar būt mazāķ labvēlīgi par nosacījumiem attiecībā uz lūdzīgām prasībām, kas ir pamatotas ar valsts tiesību noteikumiem, ne arī veidoti tā, ka padara praktiski neiespējamu Savienības tiesību sistēmā piešīrto tiesību izmantošanu (28).

72. Tas nozīmē, ka valsts tiesiskajā regulājumā nav jāparedz prasības veids, kas vispārīgi autu saņēmējiem tādās situācijās kā pamatlietā celt prasību tieši pret nodokļu iestādi.

73. To paturot prātā, es interpretēju *Reemtsma Cigarettenfabriken* lietu tādējādi, ka Tiesa šai lietā apspriesto procesu – kurš patiešām bija izņēmuma gadījums – uzskatīja par atbilstošu tikai paši specifiskā izskatītā gadījuma dēļ: nodokļa maksātājs bija kādāni samaksājis PVN (t.i., viņš bija samaksājis PVN par darījumu, kas ir atbrīvots no nodokļa) un atradās citā dalībvalstī, nevis tajā, kur PVN tika samaksāts. Šā sprieduma mērķis, acīmredzami, bija novērst nepamatotu Valsts kases iedzīvošanas tādā situācijā, kad pieauta kāda PVN rēķinā, kā arī tādēļ, ka darījuma pārrobežu rakstura dēļ parastās atmaksāšanas procedūras varētu būt apgrūtinošas un neefektīvas.

74. Man nav skaidrs, vai pamatlietas situācijās būtu nepieciešams tik *extrema ratio* risinājums. Tomēr iesniedzējtiesai ir jānovērtē, vai konkrētajā situācijā valsts tiesību pamatlietas gadījumam līdzīgā situācijā esošiem nodokļa maksātājiem netiek piedāvātas atbilstošas iespējas saemt no piegādātāja nepamatoti samaksāto PVN, un, ja tas tā ir, tad atbilstoši efektivitātes principam ir jābūt tādām mehānismam, kāds paredzēts *Reemtsma Cigarettenfabriken* lietā.

75. Lietā C-660/16 uzdotā trešā jautājuma nākamais aspekts ir šāds: ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka saskaņā ar efektivitātes principu ir nepieciešams, lai saņēmējam būtu iespēja vērsties ar prasību tieši pie nodokļu iestādes, vai Vācijas tiesību paredzētā atsevišķā taisnīguma pārbaudes procedūra būtu pietiekama, lai nodrošinātu atbilstību šim principam?

76. Citiem vārdiem, iesniedzējtiesa jautā, vai valsts tiesību būtu jāaizliedz nodokļa maksātājiem kā *A. Kollroß* un *E. Wirtl* iesniegt prasību parastās nodokļa aprēķina procedūras ietvaros.

77. Kā jau man bija iespēja to uzsvērt secinājumos lietā *Geissel* un *Butin* (29), arī šis jautājums būtu jāizlemj iesniedzējtiesai. Tiesai nav pietiekami detalizētas informācijas par atsevišķo taisnīguma pārbaudes procedūru (un par atšķirībām starp šo procedūru un parasto nodokļa aprēķina procedūru), lai lemtu par to, vai tādā valsts procesā noteikumi, kādi tiek izskatīti pamatlietā, atbilst efektivitātes principam.

78. Šai sakarā jāatceras, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai jautājums par to, vai valsts procesā tiesību norma tiesību subjektam padara praktiski neiespējamu vai pārliedzīgi apgrūtina to tiesību piemērošanu, kuras tiem izriet no Savienības tiesībām, ir jāizvērtē, ņemot vērā šīs tiesību normas vietu visā procesā, šā procesa norise un patērētāja dažādās valsts iestādēs. Šajā ziņā ir jāņem vērā principi, kas ir valsts tiesu sistēmas pamatā, piemēram, tiesību aizsardzības aizsardzība, tiesiskās noteiktības princips un procesa efektīvā norise (30). Iesniedzējtiesai principā ir jāizlemj, vai, ņemot vērā visus lietas apstākļus, konkrētie valsts tiesību pasākumi atbilst šiem principiem.

79. Ja valsts tiesību ir paredzēta speciāla vai atsevišķa procedūra (kā, piemēram, ja pareizi saprotu, Vācijas tiesību atsevišķā taisnīguma pārbaudes procedūra), iesniedzējtiesai, manuprāt, būtu jākonkrēti jāizvērtē, vai ilgums, sarežģītība un izmaksas, kas saistītas ar šo procedūru, nerada nodokļa maksātājam nesamērīgas grūtības (31). Tomēr šajā lietā ar to būtu jāpatur prātā pieteicēju prasījumu izņēmuma raksturs. Tādējādi, ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka ir nepieciešams tādā process, kādu Tiesa vērtējusi *Reemtsma Cigarettenfabriken* lietā, tad izmantot valsts taisnīguma pārbaudes procedūru, manuprāt, nebūtu nesaprātīgi.

IV. Secinājumi

80. Nobeigumā iesaku Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

– Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmā 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam, kurš ir veicis avansa maksājumu par precēm vai pakalpojumiem, kas galu galā netiek attiecīgi piegādātas vai sniegti, nevar tikt atteiktas tiesības atskaitēt nodokli, ja šā persona nezina un nevarēja zināt par piegādātāja noliku neievērot piegādes līgumu. Tikai piegādes datuma nenorādīšana līgumā nav pietiekams apstāklis, lai padarītu līguma izpildi nedrošu šīs normas izpratnē.

– Direktīvas 2006/112 184.–186. pants neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, kurā tādus apstākļus kā pamatlietā aplūkotie ir prasīts koriģēt nodokļa atskaitīšanu un šā koriģēšana ir padarīta atkarīga no tā, vai ir atmaksāts samaksātais avansa maksājums.

1 Oriģinālvārda – angļu.

2 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmā (OV 2006, L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

3 Spriedums, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts.

4 Skat. *inter alia* spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122, 48. punkts; 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 31. punkts, un 2012. gada 3. maijs, *Lebara*, C-520/10, EU:C:2012:264, 26. punkts.

5 Spriedums, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 39. punkts.

6 Spriedums, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774.

7 Spriedums, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151.

8 Spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 35.–37. punkts, un 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 40. punkts.

9 Spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 38. punkts, un 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 41. punkts.

10 Spriedumi, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 41. punkts, un 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 42. punkts.

11 Spriedums, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 44. punkts.

12 Skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, it īpaši 22. un nākamie punkti; un ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājums minētajā lietā, EU:C:2013:872, 28. punkts.

13 Ģenerālvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2013:872, 26. punkts.

14 Skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 43. punkts un tajā minēto judikatūru.

- 15 Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals un Goldsbrough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122.
- 16 Skat. spriedumu, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 27. punkts un tajā minētais judikatūra.
- 17 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 29. punkts, un 2012. gada 4. oktobris, *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 23. punkts.
- 18 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 30. un 31. punkts, un 2012. gada 4. oktobris, *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 24. un 25. punkts.
- 19 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2012. gada 18. oktobris, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 32. punkts, un 2012. gada 4. oktobris, *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 26. punkts.
- 20 Spriedums, 2012. gada 4. oktobris, *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 27.–29. punkts.
- 21 Spriedums, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 52. un 53. punkts. Šai ziņā būtu jāuzsver, ka es nepiekrītu Komisijas piedāvātajai sašaurinātajai *FIRIN* sprieduma interpretācijai, saskaņā ar kuru Tiesa prasīja atskaitīšanas koriģēšanu tikai tādā gadījumā, ja lieta attiecas uz krāpšanu, kurā piedalījās gan piegādātājs, gan saņēmējs. Šāda *FIRIN* sprieduma izpratne ir acīmredzami nepareiza. Kā tas ir skaidrs gan no sprieduma 47. punkta (gan enerģētiskā secinājuma 30. punkta), tajā lietā Tiesa sniedza PVN direktīvas 185. panta interpretāciju atbilstoši iesniedzītājas prasītajam, bez atsauces uz pamatlietas faktiem. Patiešām, tā kā krāpnieciskās darbības, pirmkārt, vispār neattiecas saņēmēja atskaitīt PVN priekšnodokli, līdz ar to būtu bijis bezjēdzīgi pētīt atskaitījumu koriģēšanas nepieciešamību. Šāda *FIRIN* sprieduma interpretācija ir vērīga apstiprināta 2013. gada 18. jūlija spriedumā *Evita K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 59. un 60. punkts.
- 22 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 4. oktobris, *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 27. punkts.
- 23 Spriedums, 2012. gada 4. oktobris, *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 29.–37. punkts.
- 24 Skat. iepriekš 35. punktu.
- 25 Spriedums, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167.
- 26 Padomes Astotā direktīva 79/1072/EEK (1979. gada 6. decembris) par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV 1979, L 331, 11. lpp.).
- 27 Spriedums, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 34.–41. punkts.
- 28 Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 50. punkts.
- 29 Skat. manus secinājumus apvienotajā lietā *Geissel un Butin*, C-374/16 un C-375/16,

EU:C:2017:515, 67. un nākamie punkti.

30 Spriedums, 2015. gada 12. februāris, *Surgicare*, C-662/13, EU:C:2015:89, 28. punkts.

31 Skat. manus secinājumus apvienotajās lietās *Geissel* un *Butin*, C-374/16 un C-375/16, EU:C:2017:515, 73. punkts.