



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2012. gada 6. septembrī\*

Nodokļi — PVN — Direktīva 2006/112/EK — 9. pants — “Nodokļa maksātāja” jēdziens — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Atteikums — Nodokļu neitralitātes princips — No individuālo komersantu reģistra svītrots rēķina izrakstītājs — Rēķina izrakstītājs, kurš nav izpildījis pienākumu deklarēt savus darbiniekus nodokļu administrācijai — Nodokļa maksātāja pienākums pārliecināties, vai rēķina izrakstītājs pret nodokļu administrāciju ir rīkojies tiesiski

Lieta C-324/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Legfelsőbb Bíróság* (Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 21. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 29. jūnijā, tiesvedībā

**Gábor Tóth**

pret

***Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága.***

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *G. Tóth* vārdā – *G. Patakiné Schneider*, *ügyvéd*,
- Ungārijas valdības vārdā – *M. Fehér* un *K. Szíjjártó*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *V. Bottka* un *A. Sipos*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

\* Tiesvedības valoda – ungāru.

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *G. Tóth* un *Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály* (Ieņēmumu un finanšu kontroles administrācijas Ziemeļungārijas nodokļu pārvaldes teritoriālās nodokļu iestāde) tiesības un pienākumus pārņēmušo *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (Valsts ieņēmumu un muitas dienesta Ziemeļungārijas nodokļu direkcija) par tās atteikšanos atļaut atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksāts kā priekšnodoklis par darījumiem, kuri tiek uzskatīti par aizdomīgiem.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu ar PVN apliek preču piegādes un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļu maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

- 4 Minētās direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. [..]”

- 5 Šīs pašas direktīvas X sadaļas ar virsrakstu “Atskaitīšana” 1. nodaļā ar virsrakstu “Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma” esošajā 167. pantā ir teikts, ka “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”.
- 6 Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā ir paredzēts, ka, ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs, PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.
- 7 Minētās direktīvas tajā pašā X sadaļas 4. nodaļā ar virsrakstu “Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu” esošajā 178. pantā ir noteikts:

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

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

[..]”

- 8 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas XI sadaļā ar virsrakstu “Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas” 2. nodaļā ar virsrakstu “Identifikācija” esošo 213. panta 1. punkta pirmo daļu katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība nodokļa maksātāja statusā.
- 9 Direktīvas 2006/112 minētajā XI sadaļas 3. nodaļā ar virsrakstu “Rēķinu piesūtīšana” esošā 220. panta 1. punktā ir paredzēts, ka ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rēķinu par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātājs.
- 10 Direktīvas 2006/112 226. pantā ir izsmeloši uzskaitītas ziņas, kas, neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, PVN vajadzībām obligāti jānorāda saskaņā ar tās 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos.
- 11 Minētās direktīvas XI sadaļas 7. nodaļā ar virsrakstu “Dažādi noteikumi” esošajā 273. pantā 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.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

#### *Ungārijas tiesības*

- 12 1992. gada Likuma Nr. LXXIV par pievienotās vērtības nodokli (*az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, Magyar Közlöny 1992/128*; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 32. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka nodokļa maksātājam ir tiesības no nodokļa summas, kas viņam jāmaksā, atskaitīt nodokļa summu, kuru saistībā ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu tam liek maksāt cits nodokļa maksātājs.
- 13 Saskaņā ar šā likuma 35. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ja vien Nodokļu likumā nav noteikts citādi, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var izmantot tikai ar nosacījumu, ka ir dokumenti, kuri pierāda priekšnodokli iegūstamajam nodokļa summu patiesumu. Par tādiem uzskata rēķinus, vienkāršotus rēķinus un rēķinu aizstājošus dokumentus, kas izrakstīti nodokļa maksātāja vārdā.
- 14 PVN likuma 44. panta 5. punktā ir noteikts:

“Rēķina vai vienkāršotā rēķina izrakstītājs atbild par tajā esošās informācijas autentiskumu. Nodokļa maksātāja, kurš attaisnojuma dokumentā norādīts kā pircējs, tiesības saistībā ar nodokļa aplikšanu nevar tikt apšaubītas, ja viņš attiecībā uz aplikamo darbību ir ievērojis visu vajadzīgo piesardzību, ņemot vērā preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas apstākļus.”

#### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 15 2007. gadā *G. Tóth* nodokļa maksātājiem veica būvdarbus, daļēji izmantojot apakšuzņēmēju, tostarp individuālā komersanta *M. L.*, pakalpojumus. *G. Tóth* ar apakšuzņēmēju noslēgtajos līgumos bija paredzēts apakšuzņēmēja pienākums veikt darbu uzskaiti un noformēt darbu izpildes apliecinājumus. Atbilstoši darbu uzskaitē esošajam ziņām *M. L.* būvlaukumā bija nodarbinājis no astoņām līdz četrpadsmit personām. Darbu pieņemšana ekspluatācijā notika brīdī, kad *G. Tóth* tos nodeva saviem

klientiem. Par attiecīgajiem darbiem *M. L.* bija izrakstījis 20 rēķinus, kurus *G. Tóth* bija pieņēmis un iegrāmatojis savā grāmatvedībā un nodokļu deklarācijās. *G. Tóth* apgalvo, ka rēķinus viņš esot apmaksājis skaidrā naudā.

- 16 Kopš 2003. gada *M. L.* savus nodokļu uzskaites un samaksas pienākumus vairs nepildīja. Viņš arī nebija nodokļu administrācijai paziņojis ne par pastāvīgajiem, ne par pagaidu darbiniekiem. Ar 2007. gada 20. jūnijā pieņemtu nepārsūdzamu lēmumu atbildīgā pašvaldības amatpersona atsauca *M. L.* piešķirto individuālā komersanta licenci.
- 17 Nodokļu administrācija attiecībā pret *G. Tóth* veica PVN uzrēķinu HUF 5 600 000 apmērā par 2007. gadu, pamatojoties uz to, ka *M. L.* izrakstītajos rēķinos ietvertais nodoklis neesot bijis atskaitāms, jo kopš 2007. gada 20. jūnija viņš vairs nebija uzskatāms par nodokļa maksātāju un tādēļ kopš tās dienas vairs nevarēja izrakstīt derīgus rēķinus. Turklāt daļa no *M. L.* izrakstītajiem rēķiniem bija datēti pirms rēķinu grāmatiņas, no kuras tie tika ņemti, iegādes dienas, proti, 2007. gada 7. septembra. Visbeidzot, *G. Tóth* neesot noskaidrojis, kādā statusā darbu veicēji atradās būvlaukumā.
- 18 Pamatojoties uz *G. Tóth* par šo lēmumu iesniegto sūdzību, 2010. gada 8. janvāra lēmumā atbildētāja pamatlietā to atstāja negrozītu. Tā tostarp uzskatīja, ka laikā, kad tika izrakstīti 16 no 20 strīdīgajiem rēķiniem, *M. L.* vairs nebija nodokļa maksātājs un tādēļ tam vairs nebija tiesību nodokli nodot tālāk. Apstāklim, ka attiecīgajā gadā viņa nodokļu identifikācijas numurs vēl nebija dzēsts no nodokļu administrācijas reģistra, šajā ziņā neesot nozīmes.
- 19 *G. Tóth* celto prasību par atbildētājas pamatlietā pieņemtā lēmuma atcelšanu *Nógrád megyei bíróság* (Nogrādas meģes tiesa) 2010. gada 9. jūnija nolēmumā noraidīja. Šis noraidījums tika pamatots ar apstākli, ka 2007. gada 20. jūnijā *M. L.* bija zaudējis nodokļa maksātāja statusu un tādēļ viņam vairs nebija tiesību nodot PVN tālāk. Jautājumā par rēķiniem, kurus *M. L.* bija izrakstījis līdz minētajai dienai, šī tiesa konstatēja, ka viņam nebija neviena ne deklarēta, ne pagaidu darbinieka un tādēļ neesot pierādīts, ka darbus būtu patiešām veicis viņš. Turklāt *G. Tóth* neesot pārliecinājies nedz par to, vai rēķinā norādīto pakalpojumu tā izrakstītājs ir patiešām sniedzis, nedz par to, vai būvlaukumā darbus veikušās personas bija *M. L.* pastāvīgi vai uz laiku nodarbināti darbinieki.
- 20 *G. Tóth* par minēto *Nógrád megyei bíróság* noraidīto nolēmumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Tā šaubās, pirmkārt, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu varētu būt ierobežotas tāpēc, ka rēķina izrakstītājs ir bijis svītrots no komersantu reģistra. Otrkārt, šī tiesa ir nezinā, vai ir iespējams uzskatīt, ka *G. Tóth* ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka viņš piedalījies krāpšanā ar PVN iesaistītā darījumā 2006. gada 6. jūlija sprieduma apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp.) 59. punkta izpratnē, ņemot vērā, ka viņš nav parūpējies noskaidrot, vai darbu izpildītāji bija tiesiskās attiecībās ar rēķina izrakstītāju.
- 21 Uzskatot, ka pamatlietas iznākums ir atkarīgs no Savienības tiesību interpretācijas, *Legfelsőbb Bíróság* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
  - “1) Vai nodokļu neitralitātes principam ([Direktīvas 2006/112] 9. pants) ir pretrunā tāda tiesību interpretācija, ka rēķina saņēmējam tiek liegta iespēja izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja rēķina izrakstītājam pirms līguma izpildes vai rēķina izrakstīšanas pašvaldības amatpersona ir atņēmusi individuālā komersanta apliecību?
  - 2) Vai tādēļ, ka rēķinu izrakstījušais individuālais komersants nav deklarējis nodarbinātos darbiniekus (kuri tādējādi strādā nelegāli) un nodokļu administrācija tāpēc ir konstatējusi, ka tam “nav deklarētu darbinieku”, rēķina saņēmējs, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, vairs nevar izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu?

- 3) Vai jāuzskata, ka rēķina saņēmējs ir vainojams nolaidībā, ja tas nav pārbaudījis nedz to, vai darbu izpildes vietā nodarbināto darba ņēmēju un rēķina izrakstītāja starpā ir tiesiskās attiecības, nedz to, vai tas ir izpildījis savas nodokļu deklarēšanas vai kādas citas saistības attiecībā uz šiem darba ņēmējiem? Vai jāuzskata, ka šī uzvedība ir objektīvs apstāklis, kura dēļ rēķina saņēmējs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka tas piedalās darījumā, ar kuru paredzēts veikt krāpšanu saistībā ar PVN?
- 4) Vai, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, valsts tiesa vērtējumā var ņemt vērā iepriekš minētos apstākļus, ja, izvērtējusi apstākļus kopumā, tā secina, ka saimnieciskais darījums rēķinā norādīto personu starpā nav noticis?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo jautājumu*

- 22 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīva 2006/112 un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ka nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodokļu administrācija liedz ar pamatojumu, ka rēķina izrakstītājam pirms attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vai attiecīgā rēķina izrakstīšanas ir tikusi atņemta individuālā komersanta apliecība.
- 23 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. tostarp 2001. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-78/00 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-8195. lpp., 28. punkts; 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā C-25/07 *Sosnowska*, Krājums, I-5129. lpp., 14. punkts, kā arī 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 37. punkts).
- 24 Kā Tiesa ir vairākkārt uzsvērusi, Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Konkrēti, šīs tiesības ir izmantojamas uzreiz attiecībā uz visiem saistībā ar darījumiem iepriekš samaksātajiem nodokļiem (skat. tostarp 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Kittel* un *Recolta Recycling*, 47. punkts, kā arī lietā *Mahagében* un *Dávid*, 38. punkts).
- 25 Atskaitīšanas kārtības mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no sloga, ko rada PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādēļ kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķa vai rezultātiem, ja vien šīs darbības principā ir apliekamas ar PVN (skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu lietā *Gabalfrisa* u.c., 44. punkts; 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 78. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Mahagében* un *Dávid*, 39. punkts).
- 26 Jautājumā par substanciālajiem nosacījumiem, kas tiek prasīti, lai rastos tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka preces vai pakalpojumi, ko norāda, lai pamatotu šīs tiesības, nodokļa maksātājam turpmāk ir jāizmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem un ka šīs preces ir piegādājis vai pakalpojumus sniedzis kāds cits nodokļa maksātājs.
- 27 Pamatlietā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka attiecīgos pakalpojumus prasītājs ir turpmāk izmantojis saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem.

- 28 Savukārt jautājumā par rēķinu par šiem pakalpojumiem izrakstījušās personas nodokļa maksātāja statusu ir jāatgādina Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā rodamā šā jēdziena definīcija.
- 29 Atbilstoši minētās tiesību normas pirmajā daļā teiktajam “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Saskaņā ar šīs pašas tiesību normas otro daļu par “saimniecisku darbību” uzskata jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo vai tām pielīdzināto profesiju darbību.
- 30 No tā izriet, ka “nodokļa maksātāja” jēdziens tiek definēts, balstoties uz faktiskajiem apstākļiem un plaši. Savukārt no minētā 9. panta 1. punkta neizriet, ka nodokļa maksātāja statuss būtu atkarīgs no kādas administrācijas izsniegtas atļaujas vai licences saimnieciskās darbības veikšanai.
- 31 Direktīvas 2006/112 213. panta 1. punkta pirmajā daļā patiešām ir noteikts, ka katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība nodokļa maksātāja statusā. Tomēr šī paziņošana, lai cik arī svarīga būdama PVN sistēmas pareizai darbībai, nevar būt papildu nosacījums, kas prasīts, lai atzītu nodokļa maksātāja statusu šīs pašas direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, jo šis 213. pants atrodas tās XI sadaļas 2. nodaļā ar virsrakstu “Identifikācija”.
- 32 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka pakalpojuma sniedzēja pienākuma paziņot savas ar nodokli apliekamās darbības uzsākšanu iespējama neizpilde nevar radīt šaubas par sniegto pakalpojumu saņēmēja tiesībām atskaitīt par tiem samaksāto PVN. Tādēļ minētajam saņēmējam ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pat tad, ja pakalpojumu sniedzējs ir nodokļa maksātājs, kurš nav reģistrējies kā PVN maksātājs, ja rēķinos par sniegtajiem pakalpojumiem ir ietverta visa informācija, kas prasīta Direktīvas 2006/112 226. pantā, konkrēti, informācija, kas vajadzīga minētos rēķinus izrakstījušās personas un šo pakalpojumu iedabas identificēšanai (skat. 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-438/09 *Dankowski*, Krājums, I-14009. lpp., 33., 36. un 38. punkts).
- 33 No tā izriet, ka nodokļu iestādes nedrīkst liegt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka rēķina izrakstītājam vairs nav individuālā komersanta apliecības un ka tādēļ tam vairs nav tiesību izmantot savu identifikācijas numuru nodokļu mērķiem, ja šajā rēķinā ir visa Direktīvas 2006/112 226. pantā minētā informācija.
- 34 Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Direktīva 2006/112 un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ja nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodokļu iestāde liedz, pamatojoties uz to vien, ka rēķina izrakstītājam pirms attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vai attiecīgā rēķina izrakstīšanas ir tikusi atņemta individuālā komersanta apliecība, ja šajā rēķinā ir visa šīs direktīvas 226. pantā prasītā informācija, konkrēti, informācija, kas vajadzīga minēto rēķinu izrakstījušās personas un sniegto pakalpojumu iedabas identificēšanai.

#### *Par otro jautājumu*

- 35 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīva 2006/112 un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ja nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodokļu iestāde liedz ar pamatojumu, ka rēķinu par šiem pakalpojumiem izrakstījusī persona nav deklarējusi nodarbinātos darbiniekus.
- 36 Tā kā šajā jautājumā tiek vaicāts par pakalpojumu sniedzēju, kurš, nedeklarējams nodarbinātos darbiniekus, ir rīkojies prettiesiski tajā ziņā, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšanas laikā tie ir strādājuši nedeklarēti, tajā aplūkotā situācija ir analogiska tai, kura tika iztirzāta lietā C-142/11 *Mahagében un Dávid*, kurā pieņemts iepriekš minētais spriedums.

- 37 Minētajā spriedumā Tiesa pamatojās, pirmkārt, uz principiem par tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu un, otrkārt, uz judikatūru par to, ka nav gūstams labums no tiesībām, kas izmantotas krāpnieciski vai negodīgi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Mahagében* un *Dávid*, 37.–42. un 46.–48. punkts).
- 38 Ar šādu pamatojumu Tiesa secināja, ka Direktīvai 2006/112 ir pretrunā valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde liedz nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN, pamatojoties uz to, ka rēķina par sniegtajiem pakalpojumiem izsniedzējs ir rīkojies prettiesiski, šai administrācijai ar objektīviem pierādījumiem nekonstatējot, ka attiecīgais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir bijis saistīts vai nu ar minētā rēķina izrakstītāja, vai kāda cita komersanta piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Mahagében* un *Dávid*, 50. punkts).
- 39 Tādēļ uz otro jautājumu jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā, ja nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodokļu iestāde liedz ar pamatojumu, ka rēķinu par šiem pakalpojumiem izrakstījusi persona nav deklarējusi nodarbinātos darbiniekus, šai iestādei ar objektīviem pierādījumiem nekonstatējot, ka šis nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir bijis saistīts vai nu ar minētā rēķina izrakstītāja, vai kāda cita komersanta piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu.

#### *Par trešo jautājumu*

- 40 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka fakts, ka nodokļa maksātājs nav pārbaudījis nedz to, vai būvlaukumā nodarbināto darba ņēmēju un rēķina izrakstītāja starpā ir tiesiskās attiecības, nedz to, vai šis izrakstītājs ir šos darba ņēmējus deklarējis, ir tāds objektīvs apstāklis, no kura ir secināms, ka rēķina saņēmējs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka tas piedalās ar izvairīšanos no PVN saistītas krāpšanas darījumā.
- 41 Šajā jautājumā aplūkotā situācija ir analogiska tai, kura tika iztirzāta lietā C-80/11 *Mahagében* un *Dávid*, kurā pieņemts iepriekš minētais spriedums.
- 42 Minētā sprieduma 53. un 54. punktā Tiesa vispirms atgādināja judikatūru, kurā ir noteikts, ka komersantiem, kuri dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu sagaidīt, lai pārliecinātos, ka darījumi nav iesaistīti krāpšanā, lai tā būtu krāpšanās ar PVN vai kādas cita krāpšanas, ir jāspēj paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN. Turklāt tā paša sprieduma 55.–57. un 62.–65. punktā Tiesa ņēma vērā attiecīgi Direktīvas 2006/112 273. pantu un apstākli, ka principā nodokļu iestādēm ir jāveic vajadzīgās nodokļa maksātāju pārbaudes, lai konstatētu pārkāpumus un krāpšanos ar PVN, kā arī piemērotu sankcijas šos pārkāpumus vai krāpšanu izdarījušajam nodokļa maksātājam.
- 43 Ar šādu pamatojumu Tiesa secināja, ka Direktīvai 2006/112 ir pretrunā valsts prakse, saskaņā ar kuru nodokļu iestāde atsaka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka nodokļa maksātājs nav pārliecinājies, vai rēķinu par precēm, attiecībā uz kurām tiek lūgts īstenot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, izrakstījusi persona ir nodokļa maksātājs, vai tās rīcībā ir attiecīgās preces un vai tā var tās piegādāt, un vai tā ir izpildījusi savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai gan ir izpildīti Direktīvā 2006/112 paredzētie substanciālie un formas nosacījumi tiesību uz atskaitīšanu īstenošanai un nodokļa maksātāju nekas nav vedinājis uz aizdomām, ka šis rēķina izrakstītājs būtu vainojams kādā pārkāpumā vai krāpšanā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Mahagében* un *Dávid*, 66. punkts).
- 44 Šis attiecībā uz preču piegādi izdarītais secinājums ir vienlīdz attiecināms arī uz pakalpojumu sniegšanas gadījumu jautājumā par to, vai var uzskatīt, ka nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka pakalpojums, uz kuru tas norādījis, lai pamatotu savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, bija iesaistīts rēķina izrakstītāja izdarītā krāpšanā, tāpēc, ka tas nav pārliecinājies, vai rēķina izrakstītāja

rīcībā ir vajadzīgie darbinieki, lai spētu sniegt attiecīgos pakalpojumus, vai šis izrakstītājs attiecībā uz šiem darbiniekiem ir izpildījis savus deklarēšanas pienākumus un vai attiecīgos darbus ir paveikuši minētā izrakstītāja darbinieki.

45 Tādēļ uz trešo jautājumu jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka fakts, ka nodokļa maksātājs nav pārbaudījis nedz to, vai būvlaukumā nodarbināto darba ņēmēju un rēķina izrakstītāja starpā ir tiesiskās attiecības, nedz to, vai šis izrakstītājs ir šos darba ņēmējus deklarējis, nav tāds objektīvs apstāklis, no kura ir secināms, ka rēķina saņēmējs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka tas piedalās ar izvairīšanos no PVN saistītas krāpšanas darījumā, ja nodokļa maksātāju nekas nav vedinājis uz aizdomām, ka šis rēķina izrakstītājs varētu būt vainojams kādā pārkāpumā vai krāpšanā. Tāpēc šā apstākļa dēļ tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nav atsakāmas, ja vien ir izpildīti šo tiesību izmantošanai šajā direktīvā paredzētie substanciālie un formas nosacījumi.

#### *Par ceturto jautājumu*

46 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvai 2006/112 un nodokļu neitralitātes principam ir pretrunā tas, ka iesniedzējtiesa ņem vērā pirmajos trijos jautājumos minētos apstākļus, ja tā, izvērtējusi visus lietas apstākļus kopumā, secina, ka darījums, kas norādīts, lai pretendētu uz tiesībām atskaitīt nodokli, rēķinā norādīto personu starpā nav noticis.

47 Atbilstoši iesniedzējtiesas nolēmumā teiktajam nav strīda par to, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu izmantot gribošajam prasītājam pamatlietā ir nodokļa maksātāja statuss un ka viņš ir veicis būvdarbus citiem nodokļa maksātājiem un tāad veicis ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanu. Tā kā šis nodokļa maksātājs šos darbus ir veicis nevis ar savu darbinieku palīdzību, bet gan izmantojot apakšuzņēmējus, attiecīgos pakalpojumus tas ir saņēmis no kāda cita komersanta un tos izmantojis piegādes lejupējā ķēdē savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

48 Turklāt no iesniedzējtiesas nolēmuma ir redzams, ka prasītājs pamatlietā ir nolīdzis *M. L.* attiecīgo darbu izpildei un uzrādījis šā pēdējā izrakstītus rēķinus, kuri attiecas uz šiem darbiem un ietver visu Direktīvā 2006/112 prasīto informāciju. Iesniedzējtiesas nolēmumā nekas nemudina uzskatīt, ka prasītājs pamatlietā būtu pats iesaistījies tādās darbībās kā nepareizu deklarāciju iesniegšana vai nelikumīgu rēķinu izrakstīšana.

49 Šajos apstākļos ir redzams, ka ceturtajā jautājumā tiek vaicāts par situāciju, kad attiecīgos pakalpojumus ir snieguši nevis rēķina izrakstītāja, bet gan kāda cita komersanta darbinieki, kas varētu rasties gan tāpēc, ka pakalpojumu sniedzējs to krāpnieciski slēpis, gan gluži vienkārši, izmantojot kādu citu apakšuzņēmēju. Taču no iesniedzējtiesas nolēmuma neizriet, ka šajā jautājumā tiktu apšaubīts pirmā un trešā jautājuma pamatā esošais pieņēmums, ka pamatlietā ir izpildīti substanciālie un formas nosacījumi, kas Direktīvā 2006/112 paredzēti, lai rastos un varētu tikt izmantotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

50 Protams, ja nodokļu iestāde norāda uz konkrētiem apstākļiem, kas liecina par krāpšanas esamību, nedz Direktīvai 2006/112, nedz nodokļu neitralitātes principam nav pretrunā, ka nodokļa maksātāja un nodokļu iestādes starpā esošajā strīdā par atteikšanos piešķirt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu valsts tiesa pārbauda, vai attiecīgo darījumu ir veicis pats rēķina izrakstītājs, un ka tālab tā ņem vērā visus, tostarp arī iesniedzējtiesas uzdotajos pirmajā un otrajā jautājumā minētos, lietas apstākļus.

51 Tomēr jākonstatē, ka ar šādu pārbaudi nav apšaubāmi apsvērumi, uz kuriem pamatotas uz pirmajiem trijiem jautājumiem sniegtās atbildes, ja vien nodokļu iestāde, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, nav konstatējusi, ka attiecīgais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir bijis saistīts ar vai nu minētā rēķina izrakstītāja, vai kāda cita komersanta piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu.



- 52 Apstiprinājums secinātā pareizībai ir rodams 2008. gada 21. februāra spriedumā lietā C-271/06 *Netto Supermarkt* (Krājums, I-771. lpp., 27. un 29. punkts) par atbrīvojumu no PVN par preču piegādi izvešanai ārpus Eiropas Savienības, kurā Tiesa nosprieda, ka piegādātājam ir jāspēj paļauties uz sava veiktā darījuma likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības uz atbrīvojumu no PVN, ja tas, pat visādā ziņā rīkodamies ar piesardzīgam komersantam raksturīgo rūpību, nespēj apzināties, ka nosacījumi atbrīvošanai no nodokļa patiesībā nav tikuši izpildīti tāpēc, ka eksporta apliecinājums, ko pircējs tam ir iesniedzis, ir viltots.
- 53 Ievērojot iepriekš izklāstīto, uz ceturto jautājumu jāatbild, ka, ja nodokļu iestāde norāda uz konkrētiem apstākļiem, kas liecina par krāpšanas esamību, Direktīvai 2006/112 un nodokļu neitralitātes principam nav pretrunā, ka valsts tiesa, izvērtējusi visus lietas apstākļus kopumā, pārbauda, vai attiecīgo darījumu ir veicis pats rēķina izrakstītājs. Tomēr tādā situācijā kā šajā lietā aplūkotā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var tikt liegtas tikai tad, ja nodokļu iestāde, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ir konstatējusi, ka rēķina saņēmējs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir bijis saistīts vai nu ar minētā izrakstītāja, vai kāda cita komersanta piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 54 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ja nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodokļu iestāde liedz, pamatojoties uz to vien, ka rēķina izrakstītājam pirms attiecīgo pakalpojumu sniegšanas vai attiecīgā rēķina izrakstīšanas ir tikusi atņemta individuālā komersanta apliecība, ja šajā rēķinā ir visa šīs direktīvas 226. pantā prasītā informācija, konkrēti informācija, kas vajadzīga minēto rēķinu izrakstījušās personas un sniegto pakalpojumu iedabas identificēšanai;**
- 2) **Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā, ja nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par pakalpojumiem, kuri tam ir sniegti, nodokļu iestāde liedz ar pamatojumu, ka rēķinu par šiem pakalpojumiem izrakstījusi persona nav deklarējusi nodarbinātos darbiniekus, šai iestādei ar objektīviem pierādījumiem nekonstatējot, ka šis nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir bijis saistīts vai nu ar minētā rēķina izrakstītāja, vai kāda cita komersanta piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu;**
- 3) **Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka fakts, ka nodokļa maksātājs nav pārbaudījis nedz to, vai būvlaukumā nodarbināto darba ņēmēju un rēķina izrakstītāja starpā ir tiesiskās attiecības, nedz to, vai šis izrakstītājs ir šos darba ņēmējus deklarējis, nav tāds objektīvs apstāklis, no kura ir secināms, ka rēķina saņēmējs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka tas piedalās ar izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa saistītas krāpšanas darījumā, ja šo saņēmēju nekas nav vedinājis uz aizdomām, ka minētais izrakstītājs varētu būt vainojams kādā pārkāpumā vai krāpšanā. Tāpēc šā apstākļa dēļ tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nav atsakāmas, ja vien ir izpildīti šo tiesību izmantošanai šajā direktīvā paredzētie substanciālie un formas nosacījumi;**

- 4) ja nodokļu iestāde norāda uz konkrētiem apstākļiem, kas liecina par krāpšanas esamību, Direktīvai 2006/112 un nodokļu neitralitātes principam nav pretrunā, ka valsts tiesa, izvērtējusi visus lietas apstākļus kopumā, pārbauda, vai attiecīgo darījumu ir veicis pats rēķina izrakstītājs. Tomēr tādā situācijā kā šajā lietā aplūkotā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var tikt liegtas tikai tad, ja nodokļu iestāde, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ir konstatējusi, ka rēķina saņēmējs ir zinājis vai tam bijis jāzina, ka darījums, kas norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir bijis saistīts vai nu ar minētā izrakstītāja, vai kāda cita komersanta piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu.

[Paraksti]