



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2013. gada 31. janvārī\*

Nodokļi — PVN — Direktīva 2006/112/EK — Nodokļu neitralitātes princips —  
Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības — Atteikums — 203. pants — PVN norāde rēķinā —  
Iekasējamība — Ar nodokli apliekama darījuma esamība — Identisks vērtējums attiecībā uz rēķina  
izsniedzēju un tā saņēmēju — Nepieciešamība

Lieta C-643/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 2. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 15. decembrī, tiesvedībā

**LVK – 56 EOOD**

pret

***Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.***

TIESA (trešā palāta)

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

ģenerāladvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- LVK – 56 EOOD vārdā – *P. Bakalova, advokat,*
- *Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – *S. Zlateva, pārstāve,*
- Bulgārijas valdības vārdā – *T. Ivanov* un *D. Drambozova, pārstāvji,*
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *D. Roussanov, pārstāvji,*

\* Tiesvedības valoda – bulgāru.

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

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 tika iesniegts tiesvedībā starp *LVK – 56 EOOD* (turpmāk tekstā – “LVK”) un *Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts Ieņēmumu dienesta Centrālās administrācijas Varnas pilsētas direkcijas “Pārsūdzības un izpildes pārvalde” direktors) par minētā direktora atteikumu atzīt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanas tiesības tāpēc, ka darījumi, par kuriem samaksāts priekšnodoklis, neesot pierādīti.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 preambulas 39. apsvērumu “noteikumi, kas reglamentē nodokļa atskaitīšanu, būtu jāsaskaņo tiktāl, ciktāl tie iespaido faktiski iekasētās summas. Atskaitāmā daļa visās dalībvalstīs būtu jāaprēķina vienādi”.
- 4 Šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir noteikts, ka PVN uzliek preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.
- 5 Minētās direktīvas 62. pantā ir noteikts:  
“Šajā pantā:  
  - 1) “nodokļa iekasējamības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;
  - 2) “nodokļa iekasējamība” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.”
- 6 Direktīvas 2006/112 63. pantā ir paredzēts, ka PVN iekasējamības gadījums iestājas un tas kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.
- 7 Šīs direktīvas 73. pantā ir paredzēts, ka “preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām”.
- 8 Minētās direktīvas 167. panta izpratnē “atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams”.

- 9 Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.”

- 10 Šīs direktīvas 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;

[..].”

- 11 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 179. panta pirmajai daļai “nodokļa maksātājs īsteno atskaitīšanu, no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo nodokļa summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 178. punkta noteikumiem radušās un ir īstenojamas atskaitīšanas tiesības”.

- 12 Direktīvas 2006/112 XI sadaļā, kuras nosaukums ir “Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas”, 1. nodaļas, kuras nosaukums ir “Maksāšanas pienākums”, 1. iedaļā, kuras nosaukums ir “Personas, kas atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm”, ietvertajā 203. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā”.

- 13 Šīs direktīvas XI sadaļas 7. nodaļā, kuras nosaukums ir “Dažādi noteikumi”, ietvertajā 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.”

- 14 Minētās direktīvas 395. panta 1.–3. punktā ir noteikts:

“1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

Pasākumi, kas paredzēti PVN iekasēšanas procedūras vienkāršošanai, nedrīkst ietekmēt dalībvalsts nodokļu ieņēmumus galapatēriņa stadijā, izņemot gadījumus, kad ietekme ir neliela.

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, nosūta pieprasījumu Komisijai un sniedz tai visu vajadzīgo informāciju. Ja Komisija uzskata, ka tās rīcībā nav visa vajadzīgā informācija, tā sazinās ar attiecīgo dalībvalsti divos mēnešos pēc pieprasījuma saņemšanas un norāda, kāda papildu informācija ir nepieciešama.

Tiklīdz Komisijas rīcībā ir visa informācija, ko tā uzskata par vajadzīgu, lai izvērtētu pieprasījumu, tā viena mēneša laikā paziņo par to pieprasījuma iesniedzējai dalībvalstij un pieprasījumu oriģinālvalodā nosūta pārējām dalībvalstīm.

3. Trīs mēnešos pēc 2. punkta otrajā daļā minētās informācijas nosūtīšanas Komisija iesniedz Padomei atbilstīgu priekšlikumu vai paziņojumu, kurā ir izklāstīti tās iebildumi, ja tā neatbalsta pieprasīto atkāpi.”

### *Bulgārijas tiesības*

15 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV [Darzhaven vestnik, Bulgārijas Republikas Oficiālais Vēstnesis]* Nr. 63, 04.08.2006.) redakcijā, kas piemērojama pamatlīdā (turpmāk tekstā – “ZDDS”), 70. panta 5. punktu “nevar tikt pieprasītas tāda PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanas tiesības, ja tas rēķinā ir norādīts nepamatoti”.

16 Saskaņā ar ZDDS 71. panta 1. punktu persona var izmantot savas tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja attiecībā uz tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kuru saņēmēja ir šī persona, tās rīcībā ir dokuments, kas atbilst 114. un 115. panta prasībām un kurā atsevišķā ailē ir norādīts PVN.

17 ZDDS 82. panta 1. punktā ir noteikts, ka “nodokli maksā reģistrēts nodokļa maksātājs šā likuma izpratnē, kurš veic ar nodokli apliekamu preču piegādi vai sniedz pakalpojumu”.

18 Saskaņā ar ZDDS 85. pantu PVN maksā ikviena persona, kura šo nodokli norāda ZDDS 112. pantā minētajā nodokļa dokumentā, proti, nodokļa rēķinā.

19 ZDDS 113. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“(1) Ikvienai personai, kura ir nodokļa maksātājs un kura veic darījumus, par precī, kuru tā piegādā, vai par pakalpojumu, ko tā sniedz, vai, saņemot avansa maksājumu, ir jāizraksta šim darījumam atbilstošs rēķins, izņemot tos gadījumus, kuros darījums tiek pamatots ar protokolu saskaņā ar 117. pantu.

(2) Rēķins ir jāizraksta vismaz divos eksemplāros – preces piegādātājam vai pakalpojuma sniedzējam un preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam.”

20 Saskaņā ar ZDDS 115. panta 1. punktu par darījumu uzliktā nodokļa aprēķina bāzes mainīšanās gadījumā vai darījuma, par kuru ir ticis izrakstīts rēķins, atcelšanas gadījumā preces piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja pienākums ir sniegt paziņojumu attiecībā uz rēķinu.

21 ZDDS 116. pantā ir noteikts:

“(1) Korekcijas un papildinājumi rēķinos un paziņojumos nav pieļaujami. Nepareizi sagatavoti vai laboti dokumenti ir jāanulē, un ir jāizraksta jauni dokumenti.

[..]

(3) Par nepareizi sagatavotiem dokumentiem uzskatāmi arī tādi rēķini un paziņojumi attiecībā uz tiem, kuros ir bijis norādīts nodoklis, lai gan tas nav bijis jānorāda.

(4) Ja nepareizi sagatavoti vai laboti dokumenti ir norādīti preces piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja vai preces pircēja vai pakalpojuma saņēmēja uzskaites dokumentos, tad par to anulēšanu ir jāsigatavo protokols, kas turklāt ir jāizsniedz katrai darījuma pusei un kurā ir ietverta šāda informācija:

1. anulēšanas pamats;
2. anulētā dokumenta numurs un datums;
3. jaunā dokumenta numurs un datums;
4. to personu paraksti, kuras ir izsniegušas protokolu katrai no pusēm.

[..]”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 22 *LVK*, lauksaimniecības preču ražotāja, 2007. gada septembrī un oktobrī atskaitīja priekšnodokli, kas radies no vairākiem preču piegādes rēķiniem, kurus bija izrakstījušas attiecīgi *REYA-96 OOD* (turpmāk tekstā – “*REYA*”) un *SITI GRUP 76 DZZD* (turpmāk tekstā – “*SITI GRUP*”), kas vairs nav reģistrētas kā PVN maksātājas. Visi šie rēķini tika samaksāti skaidrā naudā un atspoguļoti *LVK* grāmatvedības uzskaitē. Netiek arī apstrīdēts, ka attiecīgās piegādes ir reģistrētas minēto piegādātāju pārdošanas virsrāmatās.
- 23 Nodokļu iestāde veica pārbaudes abās piegādātāju sabiedrībās. Šo pārbaūžu laikā tā pieprasīja uzrādīt vairākus dokumentus, it īpaši par piegādāto preču izcelsmi, kā arī par piegādes veikšanu. Piegādātāji paredzētajā termiņā neizpildīja šo pieprasījumu.
- 24 Pēc nodokļu iestādes pieprasījuma sniegt pierādījumus par attiecīgo piegāžu faktisku veikšanu *LVK* iesniedza pavadzīmes, preču svaru apliecinājošus dokumentus un kravas specifikācijas, kurās tomēr bija konstatēti pārkāpumi.
- 25 Nodokļu iestāde secināja, ka nav konstatēts, ka rēķinos iekļautās piegādes būtu notikušas, tāpēc PVN attiecīgajos rēķinos ir norādīts nepamatoti. Tā *LVK* nosūtīja 2010. gada 20. decembra lēmumu par nodokļa korekciju, ar kuru liedza tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas izriet no šiem rēķiniem (turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums par nodokļa korekciju”).
- 26 Pēc tam, kad *Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* ar 2011. gada 18. februāra lēmumu bija apstiprinājis šo apstrīdēto lēmumu par nodokļa korekciju, *LVK* par šo lēmumu iesniedza sūdzību *Administrativen sad Varna*, apgalvojot, ka lietā aplūkoti rēķini esot bijuši par faktiskām preču piegādēm, tāpēc neesot pamata atteikumam attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.
- 27 Lietas materiāliem tiesvedībā pamatlietā tika pievienoti divi lēmumi par nodokļa korekciju, kuri bija adresēti attiecīgi *REYA* un *SITI GRUP*. Šie lēmumi bija sagatavoti pirms apstrīdētā lēmuma par nodokļa korekciju un attiecās uz pamatlietā aplūkoto periodu. No minētajiem lēmumiem izriet, ka nodokļu iestāde ir atzinusi, ka neesot pamata koriģēt summu, kurai uzliek nodokli, un rēķinos norādīto PVN par *REYA* un *SITI GRUP* veiktajām piegādēm.
- 28 Iesniedzējtiesa norāda, ka tai ir jāizvērtē, vai priekšnodokļa iekasējamības gadījums ir pietiekami pierādīts, jo nodokļu iestāde priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu ir pamatojusi ar faktu, ka *LVK* piegādātāji nav uzrādījuši pieprasītos dokumentus un ka *LVK* kā apstrīdēto piegāžu saņēmējas iesniegtajos dokumentos konkrēta informācija nav norādīta vai ir norādīta neprecīzi. Lai veiktu šo

vērtēšanu, minētā iesniedzējtiesa, ņemot vērā Savienības tiesības, vēlas zināt, kāda nozīme ir LVK piegādātājiem adresētajiem lēmumiem par nodokļa korekciju un vai no tiem ir iespējams secināt, ka nodokļu iestāde ir atzinusi, ka attiecīgie rēķini ir atbilstoši faktiski notikušiem ar nodokli apliekamiem darījumiem.

29 Šādos apstākļos *Administrativen sad Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Direktīvas 2006/112 203. pants attiecas uz visiem gadījumiem, kuros PVN rēķinā ir norādīts nepareizi, ieskaitot gadījumus, kuros rēķins ar tajā norādīto PVN ir ticis izrakstīts, bet nodokļa iekasējamības gadījums nav iestājies? Ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša, vai Direktīvas 2006/112 203. un 273. pantā ir ietverta prasība dalībvalstīm skaidri noteikt, ka rēķinā norādītais PVN, attiecībā uz kuru darījums nav veikts, ir jāmaksā, vai arī ir pietiekami ar to, ka tiek transponēts [minētās] direktīvas vispārējais noteikums, saskaņā ar kuru PVN maksā ikviena persona, kura to norāda rēķinā?
- 2) Vai Direktīvas 2006/112 73., 179. un 203. pantā, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 preambulas 39. apsvērumu un priekšnodokļa atskaitījumu precizitātes nodrošināšanas nolūkā, ir prasīts, lai gadījumā, kad rēķinā ir ticis norādīts PVN, bet nodokļa iekasējamības gadījums nav iestājies, par ieņēmumiem atbildīgās struktūras koriģētu summu, kurai uzliek nodokli, un rēķinā norādīto PVN?
- 3) Vai Direktīvas 2006/112 395. pantā paredzētie īpašie pasākumi var izpausties tādas nodokļu prakses gadījumā, kāda tiek aplūkota pamatlietā, saskaņā ar kuru par ieņēmumiem atbildīgās struktūras priekšnodokļa atskaitījumu kontroles nolūkā pārbauda vienīgi veikto priekšnodokļa atskaitīšanu un uzskata, ka PVN par veiktajiem darījumiem ir obligāti maksājams jau tādēļ vien, ka tas ir ticis norādīts rēķinā? Gadījumā, ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša, vai saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu ir pieļaujams un ja jā, tad kādos gadījumos, ka par vienu un to pašu piegādi PVN vienreiz tiek iekasēts no preces piegādātāja, jo nodokli tas ir norādījis rēķinā, un otrreiz – no preces pircēja vai pakalpojuma saņēmēja, ievērojot, ka tam tiek liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības?
- 4) Vai ar tādu nodokļu praksi, kāda tiek aplūkota pamatlietā, saskaņā ar kuru priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ar nodokli apliekamas preces pircējam vai ar nodokli apliekama pakalpojuma saņēmējam tiek liegtas tādēļ, ka “nav pierādījumu par notikušu darījumu”, neņemot vērā jau apstiprinātos faktus, ka ir radusies PVN iekasējamība attiecībā uz preces piegādātāju vai pakalpojuma sniedzēju un ka tam ir jāmaksā PVN, turklāt, ka šis lēmums par nodokļu korekciju līdz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu rašanās novērtēšanas laikam nebija ticis grozīts un ka nebija radies vai nebija konstatēts pamats grozīt to valsts paredzētajā kārtībā, tiek pārkāpts PVN kumulācijas aizliegums, un vai šī nodokļu prakse ir pretrunā tiesiskās noteiktības, vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principiem?
- 5) Vai saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu un 168. panta a) punktu ir pieļaujams, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ar nodokli apliekamas preces pircējam vai ar nodokli apliekama pakalpojuma saņēmējam, kurš izpilda visus direktīvas 178. pantā paredzētos nosacījumus, tiek liegtas tādēļ, ka ar spēkā stājušos lēmumu par nodokļu korekciju, kurš pieņemts attiecībā uz preces piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju, “nenotikuša nodokļa iekasējamības gadījuma” dēļ nav koriģēts par šo darījumu izrakstītajā rēķinā norādītais PVN un ka tā iekasējamība ir tikusi atzīta par radušos un ņemta vērā, sagatavojot pārskatus par attiecīgo taksācijas periodu? Vai, atbildot uz šo jautājumu, nozīme ir apstāklim, ka preces piegādātājs vai pakalpojuma sniedzējs nodokļu revīzijas gaitā nav iesniedzis nekādus grāmatvedības uzskaites dokumentus un ka rezultāti par šo taksācijas periodu ir tikuši sagatavoti, vienīgi pamatojoties uz PVN deklarācijās un pārdošanas un pirkšanas virsgrāmatās iekļautajiem datiem?

- 6) Atkarībā no atbildes uz iepriekš minētajiem jautājumiem: vai Direktīvas 2006/112 167. pants un 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pievienotās vērtības nodokļa neitralitāte tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, prasa, lai nodokļa maksātājs varētu atskaitīt rēķinā par attiecīgajiem darījumiem norādīto PVN?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo un otro jautājumu*

- 30 Ar savu pirmo un otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN, kuru persona ir norādījusi rēķinā, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esamības un vai tas var tikt atskaitīts vien tādēļ, ka nodokļu iestāde šā rēķina izsniedzējam adresētā lēmumā par nodokļa korekciju nav koriģējusi tā deklarēto PVN un ka šī iestāde minēto rēķinu ir atzinusi par atbilstoši faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam.
- 31 Vispirms ir jāatgādina, ka nodokļu iestādes uzmanības lokā ir rēķina izsniedzēja nodokļa parāda esamība, tomēr minētie jautājumi tiek uzdoti tiesvedībā starp šo iestādi un apstrīdēto rēķinu saņēmēju. Šī tiesvedība ir par rēķinu saņēmēja tiesībām atskaitīt rēķinos norādīto PVN, kas tam liegta tāpēc, ka šie rēķini neesot bijuši atbilstoši faktiskajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, bet nodokļa maksātājs to apstrīd.
- 32 Minētajā tiesvedībā, kurā apstrīdēto rēķinu izsniedzējs nav lietas dalībnieks, tā pienākumiem attiecībā ar nodokļu iestādi ir vienīgi netieša nozīme, proti, šim izsniedzējam adresētais lēmums par nodokļa korekciju ir ticis iesniegts kā pierādījums par faktisku ar nodokli apliekamu darījumu faktisku esamību.
- 33 Attiecībā uz noteikumu, kas bija spēkā pirms Direktīvas 2006/112 203. panta, respektīvi, 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.), Tiesa ir nospriedusi, ka saskaņā ar šo noteikumu jebkurai personai, kas PVN norāda rēķinā vai citā dokumentā, kurš kalpo par rēķinu, ir jāmaksā šis nodoklis. It īpaši šīm personām rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā neatkarīgi no jebkāda pienākuma maksāt to par darbībām, kuras ir apliekamas ar PVN (skat. 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-566/07 *Stadeco*, Krājums, I-5295. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Tiešām, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. un 63. pantu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības parasti ir saistītas ar faktiski veiktu darbību, par kuru jāmaksā nodoklis (skat. 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-536/03 *António Jorge*, Krājums, I-4463. lpp., 24. un 25. punkts), un šo tiesību izmantošana neattiecas uz PVN, kas atbilstoši šīs direktīvas 203. pantam ir maksājams vien tādēļ, ka tas ir norādīts rēķinā (skat. it īpaši 1989. gada 13. decembra spriedumu lietā C-342/87 *Genius, Recueil*, 4227. lpp., 13. un 19. punkts, kā arī 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Krājums, I-2425. lpp., 23. punkts).
- 35 Tomēr nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējums būtībā nav pilnībā novērsts, kamēr tāda rēķina saņēmējs, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, joprojām var to izmantot, lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības saskaņā ar Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 29. punkts).
- 36 Šādos apstākļos šīs direktīvas 203. pantā paredzētā pienākuma mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu, ko var izraisīt minētās direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 28. punkts).

- 37 Ņemot vērā šo mērķi, minēto pienākumu ierobežo iespēja, kas dalībvalstīm ir jāparedz savā iekšējā tiesību sistēmā, proti, koriģēt ikvienu rēķinā nepamatoti iekļautu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Genius*, 18. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā *C-454/98 Schmeink & Cofreth un Strobel, Recueil*, I-6973. lpp., 56.–61. un 63. punkts, kā arī 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajās lietās no *C-78/02* līdz *C-80/02 Karageorgou u.c., Recueil*, I-13295. lpp., 50. punkts).
- 38 Ņemot vērā, no vienas puses, minēto iespēju izdarīt korekciju un, no otras puses, apdraudējumu, ka rēķins, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, tiek izmantots atskaitīšanas tiesību izmantošanas mērķim, Direktīvas 2006/112 203. pantā paredzētais pienākums nav jāuzskata par tādu, kas veicamajam maksājumam piešķir sankcijas raksturu.
- 39 Turklāt no iepriekš minētā izriet, ka, ja vien rēķina izsniedzējs neatsaucas uz kādu no šā sprieduma 37. punktā minētajiem gadījumiem, kad ir atļauta rēķinā nepamatoti iekļauta PVN korekcija, nodokļu iestādes pienākums nav šā rēķinu izsniedzēja nodokļu revīzijas laikā pārbaudīt, vai rēķinā iekļautais un deklarētais PVN atbilst ar nodokli apliekamiem darījumiem, ko šis rēķina izsniedzējs faktiski ir veicis.
- 40 Tā kā šāda pārbaudišanas pienākuma nav, vienīgi no apstākļa, ka nodokļu iestāde nav koriģējusi rēķina izsniedzēja deklarēto PVN, nevar tikt secināts, ka šī iestāde ir atzinusi, ka minētās personas izniegtie rēķini atbilst faktiskiem ar nodokli apliekamiem darījumiem.
- 41 Tomēr Savienības tiesībās nav izslēgts, ka kompetentā iestāde veic nodokļa maksātāja rēķinos iekļauto darījumu esamības pārbaudi un ka tā attiecīgā gadījumā koriģē nodokļa parādu, kas izriet no nodokļa maksātāja iesniegtajām deklarācijām. Šādas pārbaudes rezultāts, tāpat kā rēķinā iekļautā PVN deklarācija un samaksa, ko veic rēķina izsniedzējs, ir elementi, kas valsts tiesai ir jāņem vērā, vērtējot tāda ar nodokli apliekama darījuma esamību, kas konkrētā gadījumā rēķina saņēmējam rada atskaitīšanas tiesības.
- 42 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka
- PVN, kuru persona ir norādījusi rēķinā, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esamības;
  - vienīgi no apstākļa, ka nodokļu iestāde šā rēķina izsniedzējam adresētā lēmumā par nodokļu korekciju nav koriģējusi tā deklarēto PVN, nevar tikt secināts, ka šī iestāde minēto rēķinu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam.

*Par trešā jautājuma pirmo daļu*

- 43 Ņemot vērā atbildi uz pirmo un otro jautājumu, nav jāatbild uz trešā jautājuma pirmo daļu.

*Par trešā jautājuma otro daļu un ceturto līdz sesto jautājumu*

- 44 Ar trešā jautājuma otro daļu un ceturto līdz sesto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvas 2006/112 167. pantam un 168. panta a) punktam, kā arī nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības, vienlīdzīgas attieksmes principiem ir pretrunā tas, ka rēķina saņēmējam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas faktiska ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ, kaut gan šā rēķina izsniedzējam adresētajā lēmumā par nodokļa korekciju šā rēķina izsniedzēja deklarētais PVN nav ticis koriģēts.



- 45 Līdz ar to rodas jautājums, vai Savienības tiesībās ir prasīts, ka faktiskā preces piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir jāvērtē identiski attiecībā uz rēķina izsniedzēju un šā rēķina saņēmēju.
- 46 Attiecībā uz tāda PVN aplūkošanu, kas ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ rēķinā ir iekļauts nepamatoti, no Direktīvas 2006/112 izriet, ka attieksmei pret abiem darījumā iesaistītajiem uzņēmējiem nav jābūt identiskai ar nosacījumu, ka rēķina izsniedzējs nav koriģējis šo rēķinu, kā tas arī izriet no šā sprieduma 33.–37. punkta.
- 47 Faktiski, no vienas puses, rēķina izsniedzējam saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu šajā rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā, pat neesot ar nodokli apliekamam darījumam. No otras puses, saskaņā ar šīs direktīvas 63. un 167. pantu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rēķina saņēmējs var izmantot vienīgi attiecībā uz nodokļiem, kas atbilst ar PVN apliekamam darījumam.
- 48 Šādā situācijā nodokļu neitralitātes principa ievērošana tiek nodrošināta ar iespēju, kas dalībvalstīm ir jāparedz un kas ir minēta šā sprieduma 37. pantā, koriģēt jebkuru rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnīgi novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējumu apdraudējumu.
- 49 Ņemot vērā iesniedzējtiesas lēmumā ierosinātos jautājumus, ir jāprecizē, ka nodokļu iestādes šādu iespēju nedrīkst padarīt par neiespējamu, sistemātiski organizējot pārbaudes tā, ka lēmums par nodokļu korekciju vispirms tiek adresēts rēķina izsniedzējam un ka vajadzības gadījumā šis lēmums pat stājas spēkā, pirms ir veikta rēķina saņēmēja pārbaude. Tāpat šo iespēju nevar izslēgt vien tāpēc, ka korekcijas laikā rēķina izsniedzējs vairs nav reģistrēts kā PVN maksātājs.
- 50 No tā izriet, ka Direktīvas 2006/112 167. pantam un 168. panta a) punktam, kā arī nodokļu neitralitātes principam nav pretrunā tas, ka rēķina saņēmējam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības tiek liegtas tāpēc, ka nav ar nodokli apliekama darījuma, kaut gan šā rēķina izsniedzējam adresētajā lēmumā par nodokļu korekciju PVN, ko šis pēdējais minētais ir deklarējis, nav ticis koriģēts.
- 51 Attiecībā uz tiesiskās noteiktības principu ir jāatgādina, ka šis princips, kas ir viens no vispārējiem Savienības tiesību principiem, prasa, lai Savienības tiesību normas būtu skaidras un precīzas un to iedarbība būtu paredzama, lai tādējādi ieinteresētās personas varētu novērtēt savu juridisko situāciju un attiecības, ko regulē Savienības tiesības (skat. 2011. gada 8. decembra spriedumu lietā C-81/10 P *France Télécom*/Komisija, Krājums, I-12899. lpp., 100. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 52 Attiecībā uz nodokļu tiesību normām, kuras ir piemērojamas tādos apstākļos, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, tomēr nav nevienas pazīmes, kas ļautu prezumēt, ka attiecīgā persona nespētu atbilstoši orientēties attiecībā uz minēto normu piemērošanu.
- 53 Tādējādi arī tiesiskās noteiktības principam nekādā ziņā nav pretrunā apstrīdētais atteikums atskaitīt priekšnodokli tādos apstākļos, kādi ir minēti šā sprieduma 50. punktā.
- 54 Tas pats attiecas uz vienlīdzīgas attieksmes principu.
- 55 Šis vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips, kurš PVN jomā izpaužas, piemērojot nodokļu neitralitātes principu (skat. 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer*, Krājums, I-2283. lpp., 49. punkts; 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 41. un 44. punkts, kā arī 2011. gada 10. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-259/10 un C-260/10 *The Rank Group*, Krājums, I-10947. lpp., 61. punkts) prasa, ka salīdzināmas situācijas nevar vērtēt atšķirīgi, ja vien šī atšķirība nav objektīvi pamatota (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 51. punkts; lietā *NCC Construction Danmark*, 44. punkts, kā arī 2011. gada 9. jūnija spriedumu lietā C-285/10 *Campsa Estaciones de Servicio*, Krājums, I-5059. lpp., 29. punkts).

- 56 Tomēr, kā jau tas ir norādīts šā sprieduma 33.–37. punktā, kā arī 46. un 47. punktā, no Direktīvas 2006/112 noteikumiem izriet, ka par tādu piegādi izrakstīta rēķina izsniedzējs un saņēmējs, kura faktiski nav notikusi, neatrodas salīdzināmās situācijās.
- 57 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka nodokļu iestāde pamatlietā ir secinājusi, ka ar nodokli apliekams darījums nav noticis, it īpaši tāpēc, ka šis piegādātājs vai piegādātāji nodokļu revīzijas laikā nav iesnieguši visus prasītos dokumentus. Tā kā prasītāja ir apstrīdējusi šo secinājumu, iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesību normām par pierādījumiem ir jāveic visu pamatlīetas elementu un faktisko apstākļu vispārējs novērtējums (skat. pēc analogijas 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-273/11 *Mecsek-Gabona*, 53. punkts, un 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā C-285/11 *Bonik*, 32. punkts).
- 58 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, patiešām, cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir Direktīvā 2006/112 atzīts un veicināts mērķis un personas nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (skat. it īpaši 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax u.c.*, Krājums, I-1609. lpp., 68. un 71. punkts; 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-80/11 un C-142/11 *Mahagében un Dávid*, 41. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 35. un 36. punkts).
- 59 Tādējādi valsts iestādēm un tiesām ir jāliedz izmantot tiesības uz atskaitīšanu, ja ir pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga (šajā ziņā skat. 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel un Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 55. punkts, iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Mahagében un Dávid*, 42. punkts, kā arī lietā *Bonik*, 37. punkts).
- 60 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar Direktīvā 2006/112 paredzēto priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību sistēmu nav saderīgi, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka piegādātājs attiecīgo darījumu bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu (skat. it īpaši 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen u.c.*, Krājums, I-483. lpp., 52. un 55. punkts, iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Kittel un Recolta Recycling*, 45., 46. un 60. punkts; apvienotajās lietās *Mahagében un Dávid*, 47. punkts, kā arī lietā *Bonik*, 41. punkts).
- 61 Turklāt Tiesa iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Mahagében un Dávid* 61.–65. punktā ir nospriedusi, nodokļu iestāde nevar vispārīgi prasīt nodokļa maksātājam, kurš vēlas izmantot PVN atskaitīšanas tiesības, pirmkārt, pārbaudīt, vai ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rēķina izsniedzējs ir nodokļa maksātājs, vai viņam ir attiecīgās preces un vai viņš spēj tās piegādāt, un vai viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupējo darījumu līmenī nav pārkāpumu vai krāpšanas, vai, otrkārt, prasīt, lai tam šajā ziņā būtu dokumenti.
- 62 No tā izriet, ka valsts tiesai, kurai tiek lūgts izlemt, vai kādā konkrētā gadījumā ar nodokli apliekams darījums nav noticis, kurā nodokļu iestāde it īpaši pamatojas uz tādiem rēķina izsniedzēja vai kāda no tā piegādātāja izdarītiem pārkāpumiem kā, piemēram, nepilnības grāmatvedībā, ir jā rūpējas, lai pierādījumu vērtējums neradītu šā sprieduma 60. punktā minētās judikatūras jēgas zudumu un netieši neradītu rēķina saņēmējam pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, kas tam principā nav jā dara.
- 63 Attiecībā uz pamatlīetu atbilstoši iesniedzējtiesas lēmumam tomēr ir jāievēro fakts, ka apstrīdēto rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos bija konstatēti pārkāpumi, kas ir elementi, kuri valsts tiesai ir jāņem vērā, veicot faktisko apstākļu vispārēju novērtējumu.
- 64 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz trešā jautājuma otro daļu un uz ceturto līdz sesto jautājumu ir jāatbild, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvas 2006/112 167. pantam un 168. panta a) punktam, kā arī nodokļu neitralitātes, tiesiskās

noteiktības un vienlīdzīgas attieksmes principiēm nav pretrunā tas, ka rēķina saņēmējam PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas faktiskā ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ, kaut gan šā rēķina izsniedzējam adresētajā lēmumā par nodokļa korekciju šā rēķina izsniedzēja deklarētais PVN nav ticis koriģēts. Tomēr, ja, ņemot vērā krāpšanu vai pārkāpumus, ko izdarījis šā rēķina izsniedzējs vai kas pieļauti iegādes darījumā, ar kuru tiek pamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, šis darījums tiek uzskatīts par faktiski nenotikušu, tad, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar PVN krāpšanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

### Par tiesāšanās izdevumiem

<sup>65</sup> Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto 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 ir jāinterpretē tādējādi, ka:**
  - **pievienotās vērtības nodoklis, kuru persona ir norādījusi rēķinā, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiskā ar nodokli apliekama darījuma esamības;**
  - **vienīgi no apstākļa, ka nodokļu iestāde šā rēķina izsniedzējam adresētā lēmumā par nodokļu korekciju nav koriģējusi tā deklarēto pievienotās vērtības nodokli, nevar tikt secināts, ka šī iestāde minēto rēķinu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam;**
- 2) **Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka Direktīvas 2006/112 167. pantam un 168. panta a) punktam, kā arī nodokļu neitralitātes, tiesiskās noteiktības un vienlīdzīgas attieksmes principiēm nav pretrunā tas, ka rēķina saņēmējam PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas faktiskā ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ, kaut gan šā rēķina izsniedzējam adresētajā lēmumā par nodokļa korekciju šā rēķina izsniedzēja deklarētais pievienotās vērtības nodoklis nav ticis koriģēts. Tomēr, ja, ņemot vērā krāpšanu vai pārkāpumus, ko izdarījis šā rēķina izsniedzējs vai kas pieļauti iegādes darījumā, ar kuru tiek pamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, šis darījums tiek uzskatīts par faktiski nenotikušu, tad, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]