



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2014. gada 13. februārī*

Nodokļi — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — Priekšnodokļa atskaitīšana — Sniegtie pakalpojumi — Kontrole — Pakalpojumu sniedzējs, kuram nav nepieciešamā aprikojuma — Jēdziens “krāpšana nodokļu jomā” — Pienākums krāpšanu nodokļu jomā konstatēt pēc savas ierosmes — Prasība par pakalpojuma faktiski sniegšanu — Pienākums veikt pietiekami precīzu uzskaiti — Tiesvedība — Aizliegums tiesai krāpšanu kvalificēt krimināltiesiski un pasliktināt prasītāja situāciju

Lieta C-18/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Sofia-grad* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 11. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 14. janvārī, tiesvedībā

Maks Pen EOOD

pret

Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, bijušais *Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia*.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši Dž. Arestis [*G. Arestis*] un Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia*, bijušā *Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia* vārdā – *A. Georgiev*, pārstāvis,
- Bulgārijas valdības vārdā – *E. Petranova* un *D. Drambozova*, pārstāves,
- Grieķijas valdības vārdā – *K. Paraskevopoulou* un *M. Vergou*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *C. Soulay* un *D. Roussanov*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes 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 Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 63. pantu, 178. panta 1. punkta a) apakšpunktu, 226. panta 1. punkta 6. apakšpunktu un 242. un 273. pantu.
- 2 Šis lūgums ir ticis iesniegts tiesvedībā starp *Maks Pen EOOD* (turpmāk tekstā – “*Maks Pen*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia*, bijušo *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia* (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Sofijas pilsētas “Sūdzību un izpildes pārvaldības” direkcijas direktoru) saistībā ar atteikumu piešķirt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atlaides veidā attiecībā uz atsevišķiem *Maks Pen* piegādātāju izdotiem rēķiniem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 62. pantu:

“Šā panta nozīmē:

- 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.”

- 4 Šīs direktīvas 63. pantā ir noteikts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

- 5 Minētās direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

- 6 Šīs pašas direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“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 tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

7 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 178. pantu:

“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 Direktīvas 2006/112 XI sadaļas 3. nodaļā ar nosaukumu “Rēķinu piesūtišana” 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.

9 Direktīvas 2006/112 226. pantā ir izsmeloši uzskaitītas ziņas, kas, neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, PVN vajadzībām obligāti jānorāda saskaņā ar šīs direktīvas 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos.

10 Minētās direktīvas 242. pants ir šāds:

“Ikviens nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu.”

11 Minētās direktīvas 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.”

Bulgārijas tiesības

12 Atbilstoši Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 70. panta 5. punktam rēķinā nelikumīgi pieprasītu PVN nevar atskaitīt.

13 Likuma par PVN piemērošanas noteikumiem 12. panta, kura nosaukums ir “Brīdis, kad nodoklis kļūst iekasējams preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas gadījumā”, 1. punktā – pamatlietā piemērojamajā redakcijā – ir noteikts, ka:

“[...] atbilstoši Likumam pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu brīdī, kad ir radušies priekšnosacījumi, lai atbilstoši piemērojamajām grāmatvedības normām tiktu atzīti ienākumi par šo pakalpojumu”.

14 Atbilstoši Nodokļu un sociālā nodrošinājuma lietu kodeksa (*Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks*) 160. panta 1., 2. un 5. punktam:

“1. Tiesa izlemj lietu pēc būtības, un tā var pilnībā vai daļēji atcelt koriģējošo paziņojumu, to grozīt vai arī prasību noraidīt.

2. Tiesa pārbauda korigējošā paziņojuma atbilstību likumam un pamatotību, noskaidrojot, vai to izdevusi kompetenta iestāde un atbilstošā formā, ievērojot formas un satura prasības.

[..]

5. Korigējošo paziņojumu ar tiesas nolēmumu nedrīkst grozīt tādējādi, ka prasītāja situācija tiek pasliktināta”.

15 Civilprocesa kodeksa (*Grazhdanskiya protsesualen kodeks*) 17. panta 1. punktā ir paredzēts šādi:

“Tiesa izlemj strīda atrisinājumam svarīgos jautājumus, bet ne jautājumu par to, vai ir noticis pārkāpums.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 *Maks Pen* ir atbilstoši Bulgārijas tiesībām reģistrēta sabiedrība, kura nodarbojas ar biroja aprīkojuma un reklāmas materiālu vairumtirdzniecību.

17 Pēc fiskālās kontroles, kas attiecībā uz šo sabiedrību tika veikta par taksācijas periodu no 2007. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 30. aprīlim, nodokļu administrācijai radās šaubas par tāda PVN atskaitījuma pamatotību, kas ticis veikts saistībā ar minēto nodokli septiņu šīs sabiedrības piegādātāju rēķinos.

18 Attiecībā uz atsevišķiem piegādātājiem vai to apakšuzņēmējiem informācija, kas tiem tika pieprasīta, veicot kontroli, nav ļāvusi apstiprināt, ka to rīcībā būtu aprīkojums rēķinos minēto pakalpojumu sniegšanai. Uzskatot, ka vai nu nav pierādīts dažu apakšuzņēmēju pakalpojumu sniegšanas fakts, vai arī ka tos nav snieguši rēķinos minētie pakalpojumu sniedzēji, nodokļu administrācija izdeva korigēto paziņojumu par nodokli, ar ko tiek apstrīdēta šo septiņu uzņēmumu rēķinos minētā PVN atskaitāmība.

19 *Maks Pen* šo korigējošo paziņojumu apstrīdēja *Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia*, bet pēc tam – iesniedzējtiesā, norādot, ka tā rīcībā esot rēķini un parasto ligumu dokumenti, ka šie rēķini ir tikuši samaksāti ar bankas starpniecību, ka tie ir tikuši iegrāmatoti piegādātāju grāmatvedības dokumentos, ka tie ir deklarējuši ar minētajiem rēķiniem saistīto PVN, ka šādi esot pierādīts attiecīgo pakalpojumu sniegšanas fakts un ka turklāt neesot arī apstrīdēts, ka tas pats ir veicis piegādes pēc šo pakalpojumu sniegšanas.

20 Nodokļu administrācija norādīja, ka ar regulārajiem rēķiniem nav pietiekami, lai pierādītu tiesību uz atskaitījumu esamību, turklāt un it īpaši uz attiecīgo pakalpojumu sniedzēju iesniegtajiem privāta rakstura dokumentiem neesot uzticama datuma un tiem neesot pierādījuma spēka, un ka apakšuzņēmēji neesot deklarējuši nedz darbiniekus, uz kuriem tie atsaucas, nedz arī sniegtos pakalpojumus. Nodokļu administrācija iesniedzējtiesā izvirzīja jaunus apstākļus, pirmkārt, apšaubīdama divu pakalpojumu sniedzēju pārstāvju parakstu īstumu un, otrkārt, uzsverot, ka viens no tiem grāmatvedības dokumentos un nodokļu deklarācijās nav iekļāvis apakšuzņēmēju, uz kuriem tas atsaucas, rēķinus. Kaut arī nodokļu administrācija atzina, ka pakalpojumi, par kuriem izrakstīti rēķini, *Maks Pen* ir sniegti, tomēr tos neesot snieguši šajos rēķinos norādītie pakalpojumu sniedzēji.

21 Šādos apstākļos *Administrativen sad Sofia-grad* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai saskaņā ar Savienības tiesībām tādi faktiski apstākļi ir uzskatāmi par saistītiem ar “izvairīšanos no nodokļiem” nolūkā saņemt nodokļa atskaitījumu, atbilstoši kuriem rēķinā norādītajam pakalpojuma sniedzējam vai tā apakšuzņēmējam nav nedz personāla, nedz aprīkojuma un aktīvu, kas būtu nepieciešami pakalpojuma sniegšanai, nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma

sniegšanas izmaksas un šādas izmaksas nav arī reģistrētas tā grāmatvedībā, kā arī attiecībā uz personu, kuras tos ir parakstījušas, rēķina izrakstīšanas tiesīgumu kā pakalpojumu sniedzējam ir noformēti neīsti dokumenti – līgums un pieņemšanas nodošanas akts, kas tikuši iesniegti kā pierādījums par abpusējām saistībām un pakalpojuma sniegšanu, par ko ticis izdots rēķins ar ietvertu pievienotās vērtības nodokli un attiecībā uz ko tikušas izmantotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu?

- 2) Vai no Savienības tiesībām un [...] Tiesas judikatūras izrietošā tiesas pienākuma liegt atskaitīt nodokli izvairīšanās no nodokļiem gadījumā ir secināms arī valsts tiesas pienākums pēc savas ierosmes konstatēt izvairīšanās no nodokļiem faktu, pamatojoties uz pamatlietas apstākļiem, kad tā – ievērojot valsts tiesas pienākumu izlemēt lietu saskaņā ar valsts tiesībām, ievērot aizliegumu pasliktināt prasītāja stāvokli un ievērot efektīvas tiesību aizsardzības un tiesiskās drošības principus, kā arī pēc savas ierosmes piemērot atbilstošās tiesību normas – akceptē pirmo reizi tiesā izvirzītus faktus un akceptē visus pierādījumus, tostarp tādus, kas attiecas uz šķietamiem darījumiem, neīstiem dokumentiem un dokumentiem ar nepareizu saturu?
- 3) Vai no [...] Direktīvas 2006/112 [...] 178. panta 1. punkta a) apakšpunkta saistībā ar tiesas pienākumu liegt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas gadījumā izriet, ka, lai varētu tikt īstenotas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pakalpojumu faktiski ir jābūt sniegtam rēķinā norādītajam pakalpojuma sniedzējam vai tā apakšuzņēmējam?
- 4) Vai Direktīvas 2006/112 242. pantā minētā prasība par precīzu uzskaiti tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pārbaudes mērķiem nozīmē, ka jāizpilda arī dalībvalsts atbilstošā grāmatvedības tiesiskā regulējuma, kurš atbilst Savienības starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, prasības, vai tā tomēr ir tikai prasība veikt šajā direktīvā paredzēto pievienotās vērtības nodokļa grāmatvedības dokumentu uzskaiti: rēķinu, pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju un kopsavilkuma paziņojumu uzskaiti?

Ja pareizs būtu otrais variants, jānoskaidro būtu arī šāds jautājums:

Vai, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 226. panta 1. punkta 6. apakšpunkta prasību, atbilstoši kurai rēķinos ir jānorāda “sniegto pakalpojumu apjoms un veids”, ir secināms, ka rēķinos vai ar tiem saistībā izdotos dokumentos pakalpojumu gadījumā ir jāietver informācija par pakalpojuma faktisko sniegšanu – objektīvi apstākļi, kurus var pārbaudīt, kā pierādījums tam, ka pakalpojums tiešām ir sniegts, kā arī pierādījums, ka pakalpojumu ir sniedzis rēķinā norādītais pakalpojuma sniedzējs?

- 5) Vai Direktīvas 2006/112 242. pants, kurā ietverta prasība par precīzu uzskaiti tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pārbaudes mērķiem, lasot to kopā ar šīs direktīvas 63. un 273. pantu, ir interpretējams tādējādi, ka tam pretrunā nav tāda valsts tiesību norma par to, ka pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu brīdī, kad ir izpildīti priekšnosacījumi, lai atbilstoši pakalpojumam piemērojamajām grāmatvedības normām tiktu atzīti ienākumi par šo pakalpojumu, un kurā ir paredzētas prasības par atbilstību Savienības tiesību starptautiskajiem grāmatvedības standartiem un principiem par darījumu pierādījumiem grāmatvedībā, satura prioritāti pār formu, kā arī par ienākumu un izdevumu salīdzināmību?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un trešo jautājumu

- 22 Ar pirmo un trešo jautājumu, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 2006/112 ir interpretējama tādējādi, ka tai ir pretrunā situācija, kad nodokļu maksātājs atskaita piegādātāja rēķinā iekļauto PVN, ja, kaut arī pakalpojums ir ticis sniegts, izrādās, ka to nav sniedzis minētais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcībā nav nedz nepieciešamā personāla, nedz aprikojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījusies nepatiesa.
- 23 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru 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. 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā C-285/11 *Bonik*, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 24 Šajā ziņā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši šīs tiesības nekavējoties ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Turklāt no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka ieinteresētajai personai, lai tā būtu tiesīga atskaitīt nodokli, pirmkārt, ir jābūt nodokļu maksātājam šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, nodokļu maksātājam ir jābūt iepriekš izmantojušam preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu šīs tiesības, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un iepriekš šīs preces vai pakalpojumus ir jābūt piegādājušam citam nodokļu maksātājam (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 29. punkts un tajā minētā judikatūra). Ja šie nosacījumi ir izpildīti, tiesības uz atskaitījumu principā nevar tikt atteiktas.
- 26 Tādējādi ir jāatgādina, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir Direktīvā 2006/112 atzīts un ar to iedrošināts mērķis. Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka indivīdi nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Tādēļ valsts tiesai ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 35.–37. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 27 Ja tas tā ir tad, kad krāpšanu nodokļu jomā ir izdarījis nodokļu maksātājs pats, tas tā ir arī tad, ja nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu saistītā PVN darbībā. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 mērķiem viņš ir uzskatāms par šīs krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst vai negūst labumu no preču tālākpārdošanas vai pakalpojumu izmantošanas viņa turpmākos ar nodokli apliekamos darījumos (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 38. un 39. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 28 Atteikt tiesības uz atskaitīšanu nodokļu maksātājam tādējādi var tikai tad, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir konstatēts, ka šis nodokļu maksātājs, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas tiesības uz atskaitīšanu, zināja vai viņam bija jāzina, ka, iegūstot šīs preces vai šos pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kas ir iesaistīts PNV krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies šajās piegādēs vai šo pakalpojumu sniegšanā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 29 Tā kā tiesību uz atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda šī sprieduma iepriekšējā punktā norādītie objektīvie elementi. Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu elementu esamību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 43. un 44. punkts).
- 30 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstoši LESD 267. pantam uzsāktā procedūrā Tiesai nav kompetences pārbaudīt, kā arī novērtēt pamatlīetas faktiskos apstākļus. Tātad iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesību normām par pierādījumiem ir jāveic vispārējs visu pamatlīetas elementu un apstākļu novērtējums, lai noteiktu, vai, pamatojoties uz nodokļu iestāžu iesniegtajiem objektīvajiem elementiem, *Maks Pen* zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, uz kā pamata tas vēlējās veikt atskaitīšanu, bija iesaistīts viņa piegādātāju veiktā krāpšanas operācijā.
- 31 Šajā ziņā tikai ar to vien, ka pamatlīetā *Maks Pen* sniegto pakalpojumu nav sniedzis rēķinā norādītais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcībā nav nedz nepieciešamā personāla, nedz aprikojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījušies nepatiesa, pašu par sevi nebūtu pietiekami, lai *Maks Pen* varētu tikt atteiktas tiesības uz atskaitījumu.
- 32 Šādos apstākļos uz pirmo un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112 ir interpretējama tādējādi, ka tai ir pretrunā situācija, kad nodokļu maksātājs atskaita piegādātāja rēķinā iekļauto PVN, ja, kaut arī pakalpojums ir ticis sniegts, izrādās, ka to nav sniedzis minētais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcībā nav nedz nepieciešamā personāla, nedz aprikojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījušies nepatiesa, ar diviem nosacījumiem, ka šādiem faktiem ir jāveido krāpnieciska darbība un ka ar nodokļu iestāžu sniegtiem objektīviem elementiem ir jābūt pierādītam, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas ir tiesību uz atskaitījumu pamatā, ir bijis iesaistīts minētajā krāpnieciskajā darbībā, un tas savukārt ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par otro jautājumu

- 33 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai atbilstoši Savienības tiesībām tai pēc savas ierosmes ir jāpārbauda izvairīšanās no nodokļiem fakta esamība, pamatojoties uz nodokļu iestāžu pirmo reizi tiesā izvirzītiem faktiem un visiem pierādījumiem, kaut arī ar šādu pārbaudi tā nepildītu tai valsts tiesībās paredzētos pienākumus.
- 34 Kā atgādināts šī sprieduma 26. punktā, atbilstoši Savienības tiesībām valsts tiesām un iestādēm ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi. Turklāt, kaut arī lietas dalībnieki nav atsaukušies uz Savienības tiesībām, valsts tiesai ir pienākums pēc savas ierosmes izvirzīt pamatu, kas pamatots ar Savienības tiesību normu pārkāpumu, ja atbilstoši valsts tiesībām valsts tiesām ir pienākums vai tiesības šādi rīkoties attiecībā uz imperatīvām valsts tiesību normām (šajā ziņā skat. 2008. gada 12. februāra spriedumu lietā *C-2/06 Kempter*, Krājums, I-411. lpp., 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Tādējādi, kā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 72. punktā precizējusi iesniedzējtiesa pati, no Nodokļu un sociālā nodrošinājuma lietu kodeksa 160. panta 2. punkta izriet, ka tai ir pienākums konstatēt krāpšanu nodokļu jomā, pēc savas ierosmes pārbaudot, vai koriģējošais paziņojums par nodokli, ar ko tiek apstrīdēts nodokļa maksātāja veiktais PVN atskaitījums, atbilst valsts tiesību normām, tai pēc savas ierosmes ir jānorāda uz iepriekšējā punktā atgādināto Savienības tiesību normu, kā tas ir atbilstoši Direktīvas 2006/112 mērķim saistībā ar cīņu pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu.

- 36 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka valsts tiesai ir jāinterpretē valsts tiesības pēc iespējas atbilstoši attiecīgās direktīvas tekstam un mērķim, lai sasniegtu ar to paredzēto rezultātu, kam savukārt nepieciešams, lai tā darītu visu savas kompetences ietvaros, ņemot vērā valsts tiesības kopumā un piemērojot tajās atzītās interpretācijas metodes (šajā ziņā skat. 2006. gada 4. jūlija spriedumu lietā C-212/04 *Adeneler* u.c., Krājums, I-6057. lpp., 111. punkts). Tādēļ iesniedzējtiesai ir jāpārlicinās, vai valsts tiesību normas, uz kurām tā atsaucas un kuras, tāsprāt, varētu būt pretrunā Savienības tiesību prasībām, var tikt interpretētas atbilstoši mērķim apkarot krāpšanu nodokļu jomā, kas ir šo prasību pamatā.
- 37 Šajā ziņā, protams, Savienības tiesībās nevar būt noteikts pienākums valsts tiesai pēc savas iniciatīvas piemērot Savienības tiesību normu, ja šādas piemērošanas rezultātā nāktos atkāpties no valsts procesuālajās tiesībās paredzēta principa par *reformatio in pejus* aizliegumu (2008. gada 25. novembra spriedums lietā C-455/06 *Heemskerk* un *Schaap*, Krājums, I-8763. lpp., 46. punkts). Katrā ziņā nešķiet, ka tādā lietā, kāda ir pamatlieta, kurā jau sākotnēji runa ir bijusi par noteiktos rēķinos iekļauta PVN atskaitīšanas tiesībām, šādu aizliegumu var piemērot, ja nodokļu administrācija attiecīgajā instancē iesniedz jaunus elementus, kuri attiecībā uz šiem pašiem rēķiniem nav uzskatāmi par nodokļa maksātāja, kurš izvirzījis tiesības uz atskaitījumu, situāciju pasliktinošiem.
- 38 Turklāt, pat ja atbilstoši valsts tiesību normām krāpšana nodokļu jomā būtu kvalificējama kā krimināltiesisks pārkāpums un ja šī kvalificēšana būtu jāveic tikai tiesnesim krimināllietā, nešķiet, ka šāda norma ir pretrunā, ka tiesnesis, kuram jāizvērtē koriģējošā paziņojuma par nodokli, ar ko tiek apstrīdēta nodokļu maksātāja veiktā PVN atskaitīšana, likumība, nevarētu pamatoties uz objektīviem elementiem, kurus izvirzījusi nodokļu administrācija ar mērķi pierādīt krāpšanu nodokļu jomā, kaut arī atbilstoši citai valsts tiesību normai, kāds ir Likuma par PVN 70. panta 5. punkts, “nelikumīgi pieprasīts” PVN nedrīkstētu tikt atskaitīts.
- 39 Šādos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka, ja valstu tiesām ir pienākums vai iespēja pēc savas ierosmes izvirzīt pamatus, kas balstīti uz saistošām valsts tiesību normām, tad tām ir šādi jārikojas attiecībā uz tādu imperatīvu Savienības tiesību normu, atbilstoši kurai valstu iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz PVN atskaitīšanu piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi. Šīm tiesām, izvērtējot, vai minētās tiesības uz atskaitīšanu izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, valsts tiesības ir jāinterpretē pēc iespējas atbilstoši Direktīvas 2006/112 tekstam un mērķim, lai sasniegtu ar to paredzēto rezultātu, kam savukārt nepieciešams, lai tās darītu visu savas kompetences robežās, ņemot vērā valsts tiesības kopumā un piemērojot tajās atzītās interpretācijas metodes.

Par ceturto un piekto jautājumu

- 40 Ar ceturto un piekto jautājumu, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīva 2006/112, tās 242. pantā ikvienam nodokļa maksātājam izvirzot tostarp prasību par pietiekami precīzas uzskaites veikšanu, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu, ir interpretējama tādējādi, ka tai nav pretrunā, ka attiecīgajā dalībvalstī ikvienam nodokļa maksātājam ir izvirzīta prasība ievērot visas valsts grāmatvedības normas, kuras atbilst starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, tostarp valsts tiesību normu par to, ka pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu brīdī, kad ir izpildīti priekšnosacījumi, lai tiktu atzīti ienākumi par šo pakalpojumu.
- 41 Jāatgādina, ka kopējā PVN sistēmā dalībvalstīm ir jānodrošina nodokļu maksātājiem noteikto pienākumu ievērošana un šajā sakarā tām ir zināma rīcības brīvība, tostarp attiecībā uz to, kā ir izmantojami to rīcībā esošie līdzekļi. Kā viens no šiem pienākumiem Direktīvas 2006/112 242. pantā ir paredzēts, ka katram nodokļa maksātājam ir jāveic pietiekami precīza uzskaitē, lai būtu iespējams piemērot PVN un nodokļu iestāde varētu veikt pārbaudi (šajā ziņā skat. 2010. gada 29. jūlija spriedumu lietā C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, Krājums, I-7639. lpp., 22. un 23. punkts).

- 42 Turklāt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. panta pirmo daļu dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu. Šī iespēja, kura var tikt īstenota tikai tādā veidā, kas neietekmē tirdzniecību dalībvalstu starpā, kā norādīts šī panta otrajā daļā, nevar arī tikt izmantota, lai noteiktu pienākumus papildus direktīvā jau paredzētajiem.
- 43 Turklāt ar minēto iespēju nav paredzēts, ka dalībvalstis drīkstētu veikt pasākumus, kuri pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus – pareizi iekasēt nodokļus un novērst krāpšanu (iepriekš minētais spriedums lietā *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, 26. punkts).
- 44 Ar nosacījumu, ka tās šos ierobežojumus ievēro, Savienības tiesībām nav pretrunā valsts grāmatvedības papildu normas, kas paredzētas, atsaucoties uz Savienībā atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 19. jūlija Regulas (EK) Nr. 1606/2002 par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu (OV L 243, 1. lpp.) nosacījumiem piemērojamiem starptautiskajiem grāmatvedības standartiem.
- 45 Attiecībā uz jautājumu, vai minētajās valsts grāmatvedības normās var tikt paredzēts, ka pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu brīdī, kad ir izpildīti nosacījumi ienākumu no šī pakalpojuma gūšanai, ir jāatzīst, ka atbilstoši šai normai PVN par šādu pakalpojumu var kļūt iekasējams tikai kopš brīža, kad izdevumi, kas radušies piegādātājam vai tā apakšuzņēmējam, ir tikuši reģistrēti to grāmatvedībā.
- 46 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams, un ka saskaņā ar šīs direktīvas 63. pantu PVN kļūst iekasējams tad, kad ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Tādēļ un ņemot vērā minētās direktīvas 64. un 65. pantā minētās īpašās situācijas, kuras pamatlietā nav aplūkojamas, brīdī, kad nodoklis kļūst iekasējams un tādējādi atskaitāms nodokļu maksātājam, vispārīgi nevar noteikt tādu formalitāšu kā izdevumu, kas pakalpojuma sniedzējiem radušies saistībā ar šī pakalpojuma sniegšanu, reģistrācija to grāmatvedībā izpilde.
- 47 Turklāt pakalpojuma sniedzēja ar grāmatvedības formalitātēm saistītu prasību iespējama neizpilde nevar radīt šaubas par sniegto pakalpojumu saņēmēja tiesībām atskaitīt par tiem samaksāto PVN, ja rēķinos par sniegtajiem pakalpojumiem ir ietverta visa informācija, kas prasīta Direktīvas 2006/112 226. pantā (šajā ziņā skat. 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā *C-324/11 Tóth*, 32. punkts).
- 48 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz ceturto un piekto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2006/112, tās 242. pantā ikvienam nodokļa maksātājam izvirzot tostarp prasību par pietiekami precīzas uzskaites veikšanu, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu, ir interpretējama tādējādi, ka tai nav pretrunā, ka attiecīgajā dalībvalstī šīs direktīvas 273. pantā paredzētajās robežās ikvienam nodokļa maksātājam ir izvirzīta prasība ievērot visas valsts grāmatvedības normas, kuras atbilst starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, ar nosacījumu, ka tās nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus – pareizi iekasēt nodokļus un novērst krāpšanu. Šajā ziņā Direktīvai 2006/112 ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, atbilstoši kurai pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu brīdī, kad ir izpildīti priekšnosacījumi, lai tiktu atzīti ienākumi par šo pakalpojumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 49 Attiecībā uz pamatlietas 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 lietā dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir interpretējama tādējādi, ka tai ir pretrunā situācija, kad nodokļu maksātājs atskaita piegādātāja rēķinā iekļauto pievienotās vērtības nodokli, ja, kaut arī pakalpojums ir ticis sniegts, izrādās, ka to nav sniedzis minētais piegādātājs vai tā apakšuzņēmējs, cita starpā tādēļ, ka to rīcībā nav nedz nepieciešamā personāla, nedz aprikojuma un aktīvu, grāmatvedībā nav dokumentētas faktiskās pakalpojuma sniegšanas izmaksas un dažus dokumentus parakstījušo personu kā piegādātāju identitāte ir izrādījusies nepatiesa, ar diviem nosacījumiem, ka šādiem faktiem ir jāveido krāpnieciska darbība un ka ar nodokļu iestāžu sniegtiem objektīviem elementiem ir jābūt pierādītam, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kas ir tiesību uz atskaitījumu pamatā, ir bijis iesaistīts minētajā krāpnieciskajā darbībā, un tas savukārt ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;
- 2) ja valstu tiesām ir pienākums vai iespēja pēc savas ierosmes izvirzīt pamatus, kas balstīti uz saistošām valsts tiesību normām, tad tām ir šādi jārikojas attiecībā uz tādu imperatīvu Savienības tiesību normu, atbilstoši kurai valstu iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi. Šīm tiesām, izvērtējot, vai minētās tiesības uz atskaitīšanu izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, valsts tiesības ir jāinterpretē pēc iespējas atbilstoši Direktīvas 2006/112 tekstam un mērķim, lai sasniegtu ar to paredzēto rezultātu, kam savukārt nepieciešams, lai tās darītu visu savas kompetences robežās, ņemot vērā valsts tiesības kopumā un piemērojot tajās atzītās interpretācijas metodes;
- 3) Direktīva 2006/112, tās 242. pantā ikvienam nodokļa maksātājam izvirzot tostarp prasību par pietiekami precīzas uzskaites veikšanu, lai nodokļu iestādes varētu piemērot pievienotās vērtības nodokli un pārbaudīt tā piemērošanu, ir interpretējama tādējādi, ka tai nav pretrunā, ka attiecīgajā dalībvalstī šīs direktīvas 273. pantā paredzētajās robežās ikvienam nodokļa maksātājam ir izvirzīta prasība ievērot visas valsts grāmatvedības normas, kuras atbilst starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, ar nosacījumu, ka tās nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus – pareizi iekasēt nodokļus un novērst krāpšanu. Šajā ziņā Direktīvai 2006/112 ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, atbilstoši kurai pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu brīdī, kad ir izpildīti priekšnosacījumi, lai tiktu atzīti ienākumi par šo pakalpojumu.

[Paraksti]