



Judikatūras krājums

Lieta C-18/13

Maks Pen EOOD

pret

Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Sofia

(Administrativen sad Sofia-grad lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

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

Kopsavilkums – Tiesas (septītā palāta) 2014. gada 13. februāra spriedums

1. *Nodokļu tiesību aktu saskaņošana — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Priekšnodokļa atskaitīšana — Nodoklis, kas norādīts tāda piegādātāja rēķinā, kuram nav rēķinā norādīto pakalpojumu sniegšanai nepieciešamā aprīkojuma — Cita piegādātāja sniegti pakalpojumi — Izņēmumi no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu — Pieļaujamība — Nosacījumi — Valsts tiesas kompetencē esoša pārbaude*

(Padomes Direktīva 2006/112/ES)

2. *Eiropas Savienības tiesības — Pārsūdzēšana valsts tiesā — Savienības tiesību normas piemērošana pēc savas ierosmes, kuras rezultātā jāatkāpjas no valsts procesuālajās tiesībās paredzēta par reformatio in pejus aizliegumu — Valsts tiesas pienākums — Neesamība — Izņēmums*
3. *Nodokļu tiesību aktu saskaņošana — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Priekšnodokļa atskaitīšana — Valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā pievienotās vērtības nodokli nedrīkst atskaitīt — Pienākums krāpšanu nodokļu jomā konstatēt pēc savas ierosmes — Valsts tiesību interpretācija valsts tiesā, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 tekstu un mērķi — Visu valsts tiesību ņemšana vērā un to interpretācijas metožu izmantošana*

(Padomes Direktīva 2006/112/ES)

4. *Nodokļu tiesību aktu saskaņošana — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Priekšnodokļa atskaitīšana — Pienākums veikt pietiekami precīzu uzskaiti — Apjoms — Nodokļu maksātāja pienākums ievērot starptautiskos grāmatvedības standartus — Pieļaujamība — Nosacījumi*

(Eiropas Parlamenta un Padomes Regula Nr. 1606/2002; Padomes Direktīvas 2006/112 242. un 273. pants)

1. 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.

(sal. ar 32. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

2. 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.

Nešķiet, ka tādā lietā, kurā jau sākotnēji runa ir bijusi par noteiktos rēķinos iekļauta pievienotās vērtības nodokļa 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.

(sal. ar 37. punktu)

3. 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 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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.

Šai ziņā, 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 pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana, likumība, nevarētu pamatoties uz objektīviem elementiem, kurus izvirzījusi nodokļu administrācija ar mērķi pierādīt krāpšanu nodokļu jomā, kaut arī atbilstoši citai valsts tiesību normai “nelikumīgi pieprasīts” pievienotās vērtības nodoklis nedrīkstētu tikt atskaitīts.

(sal. ar 38. un 39. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)

4. Direktīva 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, 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.

Tādēļ brīdi, 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. Turklāt ar nosacījumu, ka [dalībvalstis] šos ierobežojumus ievēro, Savienības tiesībām nav pretrunā valsts grāmatvedības papildu normas, kas paredzētas, atsaucoties uz Savienībā atbilstoši Regulas Nr. 1606/2002 par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu nosacījumiem piemērojamajiem starptautiskajiem grāmatvedības standartiem.

(sal. ar 44., 46. un 48. punktu un rezolutīvās daļas 3) punktu)