



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2014. gada 13. martā*

Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Priekšnodokļa atskaitīšana — Iemaksu veikšana —
Atteikums piešķirt atskaitījumu — Krāpšana — Atskaitījuma koriģēšana, ja nav veikts ar nodokli
apliekams darījums — Nosacījumi

Lieta C-107/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Veliko Tarnovo* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 14. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 4. martā, tiesvedībā

FIRIN OOD

pret

Direktor na “Direksia Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Direktor na Direksia “Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – A. Manov, pārstāvis,
- Bulgārijas valdības vārdā – E. Petranova un D. Drambozova, pārstāves,
- Igaunijas valdības vārdā – N. Grünberg un M. Linntam, pārstāves,
- Itālijas valdības vārdā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz A. De Stefano, *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un N. Nikolova, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2013. gada 19. decembra tiesas sēdē,
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.) 65. pantu, 90. panta 1. punktu, 168. panta a) punktu, 185. panta 1. punktu un 193. un 205. pantu.
- 2 Šis lūgums ir radies prāvā starp *FIRIN OOD* (turpmāk tekstā – “*FIRIN*”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts Ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes direkcijas “Sūdzības un nodokļu prakse un prakse sociālā nodrošinājuma jomā”, Veliko Tarnovas pilsēta, direktors; turpmāk tekstā – “*Direktor*”) saistībā ar atteikumu piešķirt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “*PVN*”) atlaides veidā par pārskaitījumiem, ko šī sabiedrība veikusi kā iemaksu par miltu piegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir paredzēts, ka *PVN* ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.
- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu:
“Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.”
- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 63. pantu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.
- 6 Šīs pašas direktīvas 65. pantā ir noteikts:
“Ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.”
- 7 Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktā ir paredzēts:
“Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.”
- 8 Direktīvas 167. pantā ir noteikts, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

9 Minētās 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;

[..].”

10 Šīs pašas 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 Direktīvas 2006/112 184. pantam sākotnējo atskaitīšanu koriģē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības.

12 Šīs direktīvas 185. panta redakcija ir šāda:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos īpašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”

13 Saskaņā ar minētās direktīvas 186. pantu dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.

14 Šīs pašas direktīvas 193. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

15 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu PVN maksā ikviena persona, kura šo nodokli norāda rēķinā.

16 Saskaņā ar šīs direktīvas 205. pantu:

“Šīs direktīvas 193. līdz 200. pantā un 202., 203. un 204. pantā minētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīgā persona.”

Bulgārijas tiesības

- 17 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*) 70. panta 5. punktā, tā pamatlietā piemērojamajā redakcijā (*DV* Nr. 63, 2006. gada 4. augusts; turpmāk tekstā – “*ZDDS*”), ir paredzēts, ka tiesību uz samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanu nav tad, ja tas ir ticis pieprasīts nelikumīgi.
- 18 Atbilstoši *ZDDS* 177. pantam:
- “1. Reģistrētā persona – ar nodokli apliekamās piegādes saņēmējs – ir atbildīga par citas reģistrētas personas maksājamo, bet nesamaksāto PVN, ciktāl ir izmantotas tiesības uz PVN atskaitīšanu, kas ir tieši vai netieši saistītas ar maksājamo, bet nesamaksāto PVN.
2. Atbildība saskaņā ar 1. punktu iestājas gadījumā, kad reģistrētā persona zināja vai tai bija jāzina, ka nodoklis netiks samaksāts, un nodokļu iestādes to ir pierādījušas Nodokļu un Sociālās apdrošināšanas procesuālā kodeksa 117.–120. pantā paredzētajā kārtībā.
3. 2. punktā minēto mērķu labad tas, ka personai bija jāzina, šajā gadījumā tiek pieņemts, ja ir izpildīti šādi kumulatīvi nosacījumi:
- 1) maksājamo nodokli 1. punkta izpratnē taksācijas periodā nav faktiski samaksājis neviens no ar nodokli apliekamo preču vai pakalpojumu piegādātājiem vai sniedzējiem ne tādā pašā, ne grozītā, ne pārstrādātā formā;
- 2) ar nodokli apliekamā piegāde ir tikai šķietama, notiek likuma apiešana, vai piegāde tiek veikta par cenu, kas ievērojami atšķiras no tirgus cenas.
4. Atbildība atbilstoši 1. punktam nav saistīta ar precīzas priekšrocības saņemšanu nesamaksātā maksājamā nodokļa dēļ.
5. 2. un 3. punktā paredzētajos apstākļos atbildīgs ir arī nodokļa maksātāja, kurš ir parādā maksājamo nodokli, iepriekšējā posma piegādātājs.
6. 1. un 2. punktā minētajos gadījumos atbildība iestājas nodokļu maksātājam, kuram tieši tiek veikta piegāde, par kuru maksājamais nodoklis nav samaksāts, un, ja nodokli nav iespējams iekasēt, tad atbildīgs ir piegādes ķēdē nākamais lejupejošais saņēmējs.
7. 6. punktu arī piemēro *mutatis mutandis* iepriekšējā posma piegādātājiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 19 *FIRIN*, kas ir “Hlebozavod Korn” tiesību pārņēmēja un dibināta atbilstoši Bulgārijas tiesībām, darbojas maizes un konditorejas izstrādājumu ražošanas un tirdzniecības nozarē. Tās kapitāls 99 % apmērā pieder sabiedrībai *York Skay EOOD* (turpmāk tekstā – “*York Skay*”) un *Krasen Yorkishev* kungam.
- 20 2010. gada beigās *FIRIN* veica pasūtījumu par 10 000 tonnu kviešu piegādi no *Agra Plani EOOD* (turpmāk tekstā – “*Agra Plani*”), kas ir sabiedrība, kura pilnībā pieder *K. Yorkishev*. Par šo darījumu ar priekšapmaksu *Agra Plani* 2010. gada 29. novembrī sagatavoja rēķinu par 3 600 000 Bulgārijas levām (BGN)), kā PVN norādot 600 000 BGN.
- 21 Pēc pārbaudes Bulgārijas nodokļu pārvalde apstrīdēja šīs summas 600 000 BGN apmērā atskaitīšanu, ko *FIRIN* uzrādīja savā PVN deklarācijā par 2010. gada novembri un decembri.

- 22 Nodokļu pārvalde šo apstrīdēšanu pamatoja tādējādi, ka pakalpojums nav ticis sniegts un ka 2010. gada 29. novembra rēķins ir daļa no krāpniecības sistēmas, kas ir atklāta pārbaudes laikā. Faktiski, neregistrējoties Valsts graudu pārvaldē, *Agra Plani* valsts likuma kontekstā nav tiesību tirgot graudus, un to *FIRIN* nevarēja neņemt vērā. Tāpat *FIRIN* veikto pārskaitījumu *Agra Plani* kopējā summa 4 170 000 BGN apmērā kopš 2010. gada 30. novembra, kas ir lielāka nekā atbilstoši rēķinam maksājamā summa, šajā datumā tika ieskaitīta *York Skay* kontā. Šajā pašā datumā summu 3 600 000 BGN apmērā *York Skay* ieskaitīja *FIRIN* bankas kontā.
- 23 Ticama pamatojuma trūkuma dēļ nodokļu pārvalde nepieņēma paskaidrojumus, kas tika sniegti saistībā ar šiem pārskaitījumiem, kuri saskaņā ar *FIRIN* teikto, pirmkārt, izriet no *Agra Plani* aizdevuma *York Skay* un, otrkārt, no papildu atbalsta *FIRIN* kapitālam.
- 24 Pārskatītais nodokļa paziņojums tika sagatavots 2011. gada 26. septembrī pēc šīs pārbaudes beigām. *FIRIN* par šo paziņojumu iesniedza administratīvu sūdzību *Direktor*. Ar 2012. gada 16. janvāra lēmumu viņš šo paziņojumu apstiprināja.
- 25 *FIRIN* tālāk par šo *Direktor* apstiprinošo lēmumu cēla prasību iesniedzējtiesā, norādot, ka tā atbilstot visiem nosacījumiem, lai saņemtu summas 600 000 BGN apmērā atskaitījumu un ka šī atskaitījuma atteikuma pamatā esot apstākļi, ieskaitot darījuma fiktīvo raksturu, kas ir piemērojami, nevis lai atteiktu tiesības uz atskaitījumu, bet lai noteiktu atbildību par PVN, ko nav samaksājis tās piegādātājs.
- 26 Šajā kontekstā iesniedzējtiesa uzdod jautājumu, vai tiesības uz PVN atskaitīšanu ir piešķiramas gadījumā, kad dažādu iemeslu dēļ paredzēto pakalpojumu nav varēts sniegt, un vai ir iespējama vēlāka koriģēšana. Tā arī jautā, vai valsts solidarās atbildības sistēma PVN jomā ir saderīga ar Savienības tiesībām.
- 27 Šādos apstākļos *Administrativen sad Veliko Tarnovo* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai tādos gadījumos, kāds ir pamatlietā, kad nekavējoties tikusi veikta pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana saistībā ar priekšapmaksu par nākotnē veicamu un konkrētu preču piegādi, [...] Direktīvas 2006/112 [...] 168. panta a) punkts, lasot to kopā ar tās 65. pantu, 90. panta 1. punktu un 185. panta 1. punktu, ir interpretējams tādējādi, ka, ņemot vērā piegādes noteikumus paredzētā pretizpildījuma nesniegšanu objektīvu un/vai subjektīvu iemeslu dēļ, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu to īstenošanas brīdī ir jāatsaka?
 - 2) Vai no šīs saistītās interpretācijas, kā arī ievērojot PVN neitralitātes principu, izriet, ka šādā situācijā nozīme ir (vai nav) tam, ka piegādātājs valsts tiesībās paredzētajā kārtībā rēķinā norādīto PVN un/vai summu, kurai uzliek nodokli, var koriģēt, un kā šāda koriģēšana ietekmētu sākotnējo priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu?
 - 3) Vai Direktīvas 2006/112 205. pants, lasot to kopā ar 168. panta a) punktu un 193. pantu, kā arī ņemot vērā direktīvas preambulas 44. apsvērumu, ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalstis drīkst piegādes saņēmējam nodokļa atskaitīšanu liegt atbilstoši vienīgi tādiem kritērijiem, kuri paredzēti to tiesību aktos, saskaņā ar kuriem nodokļa parāds rodas citai personai, nevis nodokļa maksātājam, ja šādā gadījumā iekasējamā nodokļa summa atšķirtos no summas, kas tiktu iegūta, strikti ievērojot dalībvalsts paredzētos noteikumus?
 - 4) Ja uz trešo jautājumu atbilde ir apstiprinoša, vai tādas valsts tiesību normas, kādas ir aplūkojamas pamatlietā, piemērojot Direktīvas 2006/112 205. pantu, ir pieļaujamas un atbilstošas efektivitātes un samērīguma principiem, ja tajās ir paredzēta solidarā atbildība par PVN samaksu, atsaucoties uz pieņēmumiem, kuru pamatā ir nevis tieši konstatējami objektīvi fakti, bet drīzāk aprakstoši civiltiesību jēdzieni, par kuriem strīda gadījumā tiek lemts atbilstoši citam tiesiskajam regulējumam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

- 28 Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa vēlas Tiesai lūgt interpretēt Direktīvas 2006/112 noteikumus divos dažādos PVN sistēmas aspektos, proti, pirmkārt, aspektā, kādā tiek regulētas tiesības uz samaksāta priekšnodokļa atskaitīšanu, un, otrkārt, aspektā, kādā tiek regulēta nodokļa maksātāja solidarā atbildība par nodokli, kas jāmaksā trešām personām, kāda tā paredzēta šīs direktīvas 205. pantā.
- 29 Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu izveidotā procedūra ir Tiesas un valsts tiesu sadarbības instruments, pateicoties kuram Tiesa sniedz valsts tiesām tādas Savienības tiesību interpretācijas norādes, kas tām ir nepieciešamas, lai atrisinātu izskatāmās lietas (it īpaši skat. 2013. gada 19. decembra spriedumu lietā *C-279/12 Fish Legal* un *Shirley*, 29. punkts).
- 30 Īstenojot šo sadarbību, uz jautājumiem par Savienības tiesībām attiecas atbilstības prezumpcija. Valsts tiesas iesniegto lūgumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Fish Legal* un *Shirley*, 30. punkts).
- 31 Lai arī ir skaidrs, ka pamatlieta attiecas uz *FIRIN* tiesību uz PVN atskaitīšanu apstrīdēšanu, no iesniedzējtiesas lēmuma savukārt izriet, ka Bulgārijas nodokļu pārvalde nav uzskatījusi *FIRIN* par solidarā atbildīgu par PVN samaksu, kas bija jāveic *Agra Plani*.
- 32 Tādējādi, tā kā iesniedzējtiesas trešā jautājuma daļa un arī ceturtais jautājums attiecas uz šādas solidarā atbildības tvērumu, tiem saistībā ar Direktīvas 2006/112 205. panta noteikumu interpretāciju nav nekāda sakara ar pamatlietas priekšmetu un tie līdz ar to ir jāatzīst par nepieņemamiem.

Par lietas būtību

- 33 Ar saviem jautājumiem saistībā ar PVN atskaitīšanas tiesisko režīmu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 65. pants, 90. panta 1. punkts, 168. panta a) punkts, 185. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātāja veikta PVN, kas uzrādīts rēķinā par priekšapmaksu preču piegādei, atskaitīšana ir jākorģē, ja tādos apstākļos kā pamatlietā šī piegāde galu galā nav notikusi, lai gan piegādātājam šis nodoklis būtu bijis jāmaksā un iemaksu tas nebūtu atmaksājis.
- 34 Jāatgādina, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 167. pantam PVN atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, un ka atbilstoši tās pašas direktīvas 63. pantam nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.
- 35 Direktīvas 2006/112 65. pants, saskaņā ar kuru, ja avansa maksājums izdarāms pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu, ir atkāpe no 63. pantā paredzētā noteikuma, un tāpēc tā ir interpretējama šauri (2006. gada 21. februāra spriedums lietā *C-419/02 BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments*, Krājums, I-1685. lpp., 45. punkts).

- 36 Lai PVN varētu kļūt iekasējams šādos apstākļos, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasējamības gadījumam, proti, preču piegādei nākotnē vai pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgajiem elementiem, ir jābūt zināmiem iepriekš un tādējādi it īpaši iemaksas veikšanas brīdī precēm un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, 48. punkts).
- 37 Lai izsecinātu *FIRIN* īstenoto atskaitīšanas tiesību esamību, pamatojoties uz aplūkoto iemaksu, ir jāpārbauda, vai šādi tas ir pamatlietā.
- 38 Šai sakarā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka, ja *FIRIN* pamatlietā ir veikusi iemaksu, tad skaidri būtu identificējamās preces, kurām ir jābūt piegādes priekšmetam.
- 39 Kā to savu secinājumu 24. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte – Direktīvas 2006/112 65. pants nevar tikt piemērots arī tad, ja pakalpojuma sniegšana avansa maksājuma brīdī ir šaubīga. Šādi tostarp tas būtu krāpnieciskas rīcības gadījumā.
- 40 Faktiski ir jāatgādina, ka cīņa pret krāpniecību, izvairīšanos no nodokļu samaksas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, kurš ir atzīts un veicināts ar Direktīvu 2006/112. Šai sakarā Tiesa ir nospriedusi, ka tādēļ ieinteresētās personas nevar atsaukties uz Savienības tiesībām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Tādējādi iestādēm un valsts tiesām atskaitīšanas tiesības ir jāatsaka, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga (šajā ziņā skat. 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā *C-285/11 Bonik*, 35.–37. punkts).
- 41 Tas tā ir, ja krāpšanu nodokļu jomā izdara pats nodokļa maksātājs. Šādā gadījumā objektīvi kritēriji, ar kādiem tiek pamatoti nodokļa maksātāja, kurš rīkojas kā tāds, veiktas preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas jēdzieni, un saimnieciska darbība nav pietiekami (iepriekš minētais spriedums lietā *Bonik*, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 42 Savukārt ar Direktīvā 2006/112 paredzēto tiesību uz atskaitīšanu sistēmu nav saderīgi, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN krāpšanu (iepriekš minētais spriedums lietā *Bonik*, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Tādēļ šādas sistēmas izveidošana pārsniegtu to, kas ir nepieciešams Valsts kases tiesību aizsardzībai (skat. šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Līdz ar to, tā kā tiesību uz atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajam nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda objektīvie elementi, kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies piegāžu ķēdē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Ir jāatgādina, ka atbilstoši LESD 267. pantam uzsāktā procedūrā Tiesai nav kompetences pārbaudīt, kā arī novērtēt pamatlīstas faktiskos apstākļus. Tātad iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesību normām par pierādījumiem ir jāveic visu šīs lietas elementu un apstākļu vispārējs novērtējums (skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*).
- 46 No tā izriet, ka tikai iesniedzējtiesas ziņā ir pārbaudīt, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir noteikušas objektīvus elementus, uz kurām tās atsaucas, lai secinātu, ka *FIRIN* nav ignorējusi vai nav varējusi ignorēt to, ka tās piegādātājam pārskaitītā iemaksa faktiski nav bijusi saistīta ar preču piegādi – kā tas minēts pēdējā minētā izdotajā rēķinā.

- 47 Tomēr, lai iesniedzējtiesai sniegtu noderīgu atbildi, ir jāizvērtē jautājumi par *FIRIN* atskaitītā PVN koriģēšanas nosacījumiem gadījumā, ja atbilstoši tai piekritošajam vērtējumam tā secinātu, ka visi piegādei nākotnē raksturīgie elementi var tikt uzskatīti par tādiem, ko šī sabiedrība jau ir zinājusi iemaksas veikšanas brīdī, un ka tādējādi šāda piegāde neliekas esam šaubīga.
- 48 Šai sakarā ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 184.–186. pantā ir formulēti nosacījumi, kādos nodokļu administrācija var prasīt nodokļa maksātājam veikt koriģēšanu (šajā ziņā skat. 2012. gada 18. oktobra spriedumu lietā C-234/11 *TETS Haskovo*, 26. punkts).
- 49 Ciktāl jautājums ir par to, kādu ietekmi uz nodokļa maksātāja veiktu PVN atskaitīšanu var radīt kādi vēlāk iestājušies notikumi, no judikatūras izriet, ka no tā, kādam mērķim preces vai pakalpojumi ir izmantoti vai tos ir paredzēts izmantot, ir atkarīgs sākotnējā atskaitījuma lielums, uz kuru nodokļa maksātājam ir tiesības, un iespējamo korekciju, kas ir jāveic atbilstoši šajos 184.–186. pantā paredzētajiem nosacījumiem, apmērs turpmākajos laikposmos (iepriekš minētais spriedums lietā *TETS Haskovo*, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Šajos pantos paredzētais koriģēšanas mehānisms ir neatņemama ar Direktīvu 2006/112 noteiktās PVN atskaitīšanas sistēmas sastāvdaļa. Tā mērķis ir palielināt atskaitījumu precizitāti, tādējādi nodrošinot PVN neitralitāti, lai tiesības uz atskaitījumu par vēlāk veiktām darbībām saglabātos tikai tad, ja tās tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maksājams šāds nodoklis. Šī mehānisma mērķis tādējādi ir radīt ciešu un tiešu saikni starp tiesībām uz PVN atskaitījumu un attiecīgo preču un pakalpojumu izmantošanu ar nodokli apliekamām darbībām (iepriekš minētais spriedums lietā *TETS Haskovo*, 30. un 31. punkts).
- 51 Attiecībā uz iespējamā pienākuma veikt priekšnodokli samaksātā PVN atskaitījuma koriģēšanu rašanos šīs direktīvas 185. panta 1. punktā ir paredzēts princips, atbilstoši kuram šāda koriģēšana it īpaši ir jāveic, ja pēc PVN deklarācijas iesniegšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitāmo summu (iepriekš minētais spriedums lietā *TETS Haskovo*, 32. punkts).
- 52 Tādā gadījumā kā pamatlietā minētais, kad atbilstoši iesniedzējtiesas norādītajam preču piegāde, saistībā ar kuru *FIRIN* ir veikusi iemaksu, nenotiek, ir jāsecina – kā to savu secinājumu 35. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte –, ka sastāvdaļu, kas ņemtas vērā, lai noteiktu attiecīgo atskaitāmo summu, maiņa tādējādi ir notikusi pēc PVN deklarēšanas. Tādēļ šādā situācijā nodokļu iestāde var prasīt nodokļa maksātāja atskaitītā PVN koriģēšanu.
- 53 Šis secinājums nevar tikt apšaubīts tādēļ, ka PVN, kas piegādātājam jāmaksā, pats nav ticis koriģēts.
- 54 Šai sakarā jāatgādina, ka attiecībā uz tādu PVN, 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. No vienas puses, rēķina izsniedzējam saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu šajā rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā, pat nenotiekot 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 (2013. gada 31. janvāra spriedums lietā C-643/11 *LVK* – 56, 46. un 47. punkts).
- 55 Šādā situācijā nodokļu neitralitātes principa ievērošana tiek nodrošināta ar iespēju, kas dalībvalstīm ir jāparedz, koriģēt jebkuru rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnīgi novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējumu apdraudējumu (iepriekš minētais spriedums lietā *LVK* – 56, 48. punkts).
- 56 Tāpat – kā to savu secinājumu 43. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte –, tā kā tādos apstākļos kā pamatlietā minētie piegādātājs neatmaksā avansa maksājumu, tad ar nodokli, kas piegādātājam jāmaksā, apliekamo bāzi, kas radusies, iekasējot iemaksu, neatskaita, piemērojot

Direktīvas 2006/112 65., 90. un 193. panta noteikumus (šajā ziņā saistībā ar apliekamās bāzes koriģēšanu gadījumos, kad tiek piemērota nodokļa atlaide, skat. 2001. gada 29. maija spriedumu lietā C-86/99 *Freemans, Recueil*, I-4167. lpp., 35. punkts).

- 57 Šajos apstākļos, kā arī neskarot nodokļa maksātāja tiesības saskaņā ar atbilstošajiem valsts tiesību aizsardzības līdzekļiem saņemt atpakaļ no piegādātāja veikto iemaksu par preču piegādi, kas galu galā nav notikusi, tas, ka PVN, kas šim piegādātājam ir jāmaksā, pats nav koriģēts, nekādi neietekmē nodokļu iestādes tiesības saņemt šī nodokļa maksātāja samazinātā PVN atmaksu tādēļ, ka par šādu piegādi ir tikusi veikta atbilstoša iemaksa.
- 58 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 65. pants, 90. panta 1. punkts, 168. panta a) punkts, 185. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek izvirzīta prasība, lai nodokļa maksātāja veikta PVN, kas uzrādīts rēķinā par iemaksu preču piegādei, atskaitīšana tiktu koriģēta, ja tādos apstākļos kā pamatlietā šī piegāde galu galā nav notikusi, lai gan piegādātājam šis nodoklis būtu bijis jāmaksā un iemaksu tas nebūtu atmaksājis.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 59 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 (otrā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 65. pants, 90. panta 1. punkts, 168. panta a) punkts, 185. panta 1. punkts un 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek izvirzīta prasība, lai nodokļa maksātāja veikta pievienotās vērtības nodokļa, kas uzrādīts rēķinā par iemaksu preču piegādei, atskaitīšana tiktu koriģēta, ja tādos apstākļos kā pamatlietā šī piegāde galu galā nav notikusi, lai gan piegādātājam šis nodoklis būtu bijis jāmaksā un iemaksu tas nebūtu atmaksājis.

[Paraksti]