



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA JEVGENIJA TANČEVA [EVGENI TANCHEV]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2018. gada 30. maijā<sup>1</sup>

**Lieta C-664/16**

*Lucrețiu Hadrian Vădan*

pret

*Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor  
Publice Alba*

(*Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa, Rumānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 167., 168., 178., 179. un 273. pants – PVN neitralitātes princips – Tiesības atskaitīt priekšnodokli – Materiāltiesiskās prasības – Formālās prasības – Rēķinu neesamība

### I. Ievads

1. Saskaņā ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) rēķins ir būtisks elements nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli<sup>2</sup>. Pienācīgā kārtā sagatavots rēķins tiek saukts par “ieejas biļeti”<sup>3</sup> atskaitīšanas tiesībām, ievērojot, ka tam ir “apdrošināšanas funkcija” valsts nodokļu iestādei, sasaistot priekšnodokļa atskaitīšanu ar nodokļa samaksu<sup>4</sup>.

2. Vai pamatlietas apstākļos valsts nodokļu iestāde var atteikt PVN direktīvā paredzētās tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja nodokļu maksātājs nevar tai uzrādīt nekādus rēķinus?

3. Tas būtībā ir galvenais jautājums, kas Tiesai ir jāvērtē saistībā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko iesniegusi *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa, Rumānija). Iesniedzējtiesa uzskata, ka tas paredz PVN direktīvas 167., 168., 178., 179. un 273. pantā noteikto tiesību atskaitīt priekšnodokli interpretāciju, kā arī samērīguma un PVN neitralitātes principa izvērtēšanu. Turklāt iesniedzējtiesa jautā, vai, ņemot vērā pamatlietas faktus, tiesas eksperta ekspertīzē veikts netiešs vērtējums, lai noteiktu atskaitīšanas tiesības, ir pieļaujams saskaņā ar Savienības tiesību aktiem PVN jomā, ja nav rēķinu.

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – angļu.

<sup>2</sup> OV 2006, L 347, 1. lpp.

<sup>3</sup> Ģenerāldadvokāta G. Slinna [G. Slynn] secinājumi apvienotajās lietās *Jeunehomme* un *EGI* (123/87 un 330/87, EU:C:1998:274, 4534. lpp.).

<sup>4</sup> Ģenerāldadvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumi lietā *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 34. punkts).

4. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar dažiem izņēmumiem valsts nodokļu iestādēm ir jāpiešķir nodokļa maksātājiem tiesības atskaitīt priekšnodokli, kā tas ir noteikts PVN direktīvā, ja tādas materiāltiesiskās prasības, kā noteikts PVN direktīvas X sadaļas 1. nodaļā (“Atskaitīšanas tiesību rašanās un darbības joma”), ir izpildītas, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālās prasības, kas saistītas ar šādu tiesību īstenošanu, tostarp rēķinu sagatavošanu<sup>5</sup>.

5. Lidz šim judikatūra parasti attiecās uz situācijām, kas saistītas ar kļūdām visādi citādi pienācīgā kārtā sagatavotā rēķinā<sup>6</sup>, vai uz citiem jautājumiem, kas saistīti ar to, vai šādi rēķini var vai nevar tikt iesniegti nodokļu iestādēm ar mērķi atskaitīt priekšnodokli, piemēram, noilguma termiņu<sup>7</sup>. Šī lieta sniedz Tiesai iespēju izlemt, vai šī pieeja ir jāievēro gadījumos, kad nodokļa maksātājs nevar uzrādīt rēķinus un ir ieteikts novērst pierādījumu neesamību ar eksperta atzinumu.

## II. Tiesiskais regulējums

### A. Savienības tiesības

6. PVN direktīvas 167. pantā ir noteikts:

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

7. PVN direktīvas 168. panta a) punktā 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.”

8. PVN direktīvas 178. panta a) punktā ir paredzēts:

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

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsiglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu.”

9. PVN direktīvas 179. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs veic atskaitīšanu no kopējās PVN summas, kas jāmaksā par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo PVN summu, par kuru tajā pašā laikposmā saskaņā ar 178. panta noteikumiem radušās un īstenotas atskaitīšanas tiesības.”

5 Skat., piemēram, spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 47. punkts), un 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 40. un 41. punkts un tajos minētā judikatūra).

6 Skat., piemēram, spriedumu, 2010. gada 30. septembris, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569).

7 Skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

10. PVN 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.”

### **B. Rumānijas tiesības**

11. Saskaņā ar *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu), kas piemērojams no 2007. gada 1. janvāra<sup>8</sup>, 145. panta 1. punktu un 2. punkta a) apakšpunktu un 146. panta 1. punkta a) apakšpunktu ikvienam nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN saistībā ar pirkumiem, kas paredzēti ar nodokli apliekamiem darījumiem, un minētās tiesības rodas nodokļa iekasējamības brīdī. Lai īstenotu tiesības atskaitīt PVN, kas jāmaksā vai kas jau ir samaksāts, nodokļu maksātāja rīcībā ir jābūt saskaņā ar likumu izdotam rēķinam.

12. *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003* (Valdības Dekrēts Nr. 44/2004, ar ko tiek apstiprināti piemērošanas noteikumi Likumam Nr. 571/2003), kas piemērojams no 2007. gada 1. janvāra<sup>9</sup>, 46. punkta 1) apakšpunktā ir noteikts:

“Nodokļa atskaitīšanu var attaisnot, tikai pamatojoties uz Nodokļu kodeksa 146. panta 1. punktā paredzēto dokumentu oriģināleksemplāru, vai ar citiem dokumentiem, kuros ir vismaz Nodokļu kodeksa 155. panta 5. punktā minētā informācija, izņemot 78. punktā minētos vienkāršotos rēķinus. Ja apliecinošā dokumenta oriģināls tiek pazaudēts, nozagts vai iznīcināts, saņēmējs lūdz preču piegādātājam/pakalpojumu sniedzējam izdot rēķina dublikātu, uz kura tiek norādīts, ka tas aizstāj sākotnējo rēķinu.”

### **III. Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi**

13. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *L. H. Vădan* (turpmāk tekstā – “prasītājs”) ir Rumānijas pilsonis un nekustamā īpašuma projektu īstenotājs.

14. Prasītājs kā privātpersona uzbūvēja dzīvojamo kompleksu ar 90 dzīvokļiem, kuru celtniecība tika veikta laikposmā no 2006. gada 6. jūnija līdz 2008. gada 8. septembrim. Prasītāja īpašumā ir arī citi zemes gabali, attiecībā uz kuriem jau ir izstrādāti pilsētattīstības plāni pa sektoriem vienģimeņu mājokļu celtniecībai.

15. 2006. gadā prasītājs veica 29 zemes gabalu un ēku pirkuma darījumus, no kuriem 17 darījumi notika pirms 2006. gada 1. augusta.

16. No 2007. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim prasītājs veica 70 darījumus, kuri izpaudās kā jaunu ēku pārdošana, un 2008.–2009. gadā – kā apbūves zemes gabalu pārdošana. Darījumu kopējā vērtība bija 19 234 596 RON.

<sup>8</sup> *Rumānijas Oficiālais Vēstnesis*, I daļa, Nr. 927, 2003. gada 23. decembris, un vēlākie grozījumi un papildinājumi, redakcijā, kas ir spēkā no 2007. gada 1. janvāra.

<sup>9</sup> *Rumānijas Oficiālais Vēstnesis*, I daļa, Nr. 112, 2004. gada 6. februāris, un vēlākie grozījumi un papildinājumi, redakcijā, kas ir spēkā no 2007. gada 1. janvāra.

17. Tā kā tika uzskatīts, ka 2006. gada jūnijā prasītāja apgrozījums pārsniedza atbrīvojuma sliekšni 200 000 RON apmērā, *Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba* (Albas Valsts finanšu ģenerāldirekcija) uzskatīja, ka prasītājam ir jāreģistrējas kā PVN maksātājam.

18. 2011. gada 26. janvārī nodokļu iestādes reģistrēja prasītāju kā PVN maksātāju. No 2006. gada 1. augusta viņš kļuva par PVN maksātāju.

19. 2011. gada 28. janvārī Albas Valsts finanšu ģenerāldirekcija prasītājam izdeva paziņojumu par nodokli par laikposmu no 2006. gada 1. augusta līdz 2009. gada 31. decembrim (turpmāk tekstā – “paziņojums”). Paziņojumā bija noteikts PVN 3 071 069 RON apmērā, kā arī procenti 2 476 864 RON apmērā un kavējuma nauda 460 660 RON apmērā, tādējādi kopējā summa bija 6 008 593 RON.

20. Prasītājs apstrīdēja paziņojumu, iesniedzot administratīvo sūdzību. Ar 2011. gada 19. augusta lēmumu (turpmāk tekstā – “lēmums”) *Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Sūdzību izskatīšanas ģenerāldirektorāts) daļēji atcēla paziņojumu un uzdeva nodokļu iestādei pārrēķināt noteiktus darījumus, kā rezultātā nodokļu maksātājam bija jāsamaksā nodoklis 5 735 741 RON apmērā.

21. Prasītājs cēla prasību atcelt paziņojumu un lēmumu, un iesniedzējtiesa to noraidīja ar 2013. gada spriedumu.

22. Prasītājs iesniedza apelācijas sūdzību par iesniedzējtiesas spriedumu *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstākā kasācijas tiesa, Rumānija) (turpmāk tekstā – “Augstākā tiesa”). Augstākā tiesa tās 2014. gada 3. decembra spriedumā apmierināja viņa apelācijas sūdzību un nosūtīja lietu atpakaļ iesniedzējtiesai atkārtotai izskatīšanai.

23. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Augstākā tiesa uzskatīja, ka prasītājs ir ieguvis nodokļu maksātāja statusu 2006. gada 1. augustā un ka viņa noslēgtie darījumi saistībā ar zemes gabalu pārdošanu un ēku ar vairākiem dzīvokļiem būvniecību un pēc tam arī pārdošanu ir saimnieciskā darbība.

24. Saistībā ar atskaitīšanas tiesībām Augstākā tiesa uzskatīja, ka iesniedzējtiesa ir pasludinājusi nelikumīgu spriedumu, jo, lai gan tā spriedumā ir skaidri pieminējusi, ka prasītājs, kurš pēc tam, kad nodokļu iestādes bija viņu reģistrējušas kā PVN maksātāju, neapstrīdami drīkst izmantot šādas tiesības, tā nolēma, ka nevar tikt izmantoti abu minēto ekspertu atzinumu rezultāti, pamatojot vienkārši ar to, ka prasītājs nav iesniedzis dokumentu, kuri attiecas uz preču un pakalpojumu iegādi saistībā ar pārdotajām būvēm, oriģināleksemplārus, lai gan iesniedzējtiesa zināja par dokumentu oriģinālu neesamību jau kopš brīža, kad lieta tai tika iesniegta izskatīšanai.

25. Augstākā tiesa konstatēja, ka iesniedzējtiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā prasītāja apgalvojumus, atbilstīgi kuriem, tā kā viņš nebija reģistrēts kā PVN maksātājs ēku celtniecības laikā, viņam nebija jākārto grāmatvedība attiecībā uz PVN samaksu pakalpojumu sniedzējiem un darbu veicējiem, lai iespējami īstenotu minētā nodokļa atskaitīšanas tiesības, un kopējā summa, ko viņš kā PVN ir samaksājis šiem piegādātājiem, pārsniedz summu, ko nodokļu iestādes noteikušas kā maksājamo summu par darījumiem ar nekustamo īpašumu.

26. Augstākā tiesa arī uzskatīja, ka, ievērojot tās aktīvo lomu, iesniedzējtiesai bija iespēja pieprasīt no prasītāja papildu dokumentārus pierādījumus, lai pareizi izvērtētu, vai viņam bija pienākums pierādīt atskaitīšanas tiesības tikai ar apliecināmo dokumentu oriģināliem vai arī ar citiem dokumentiem, tādējādi ieviešot veiktā saimnieciskā darījuma realitātes principu un novēršot pārmērīgu formālismu. Augstākā tiesa uzskatīja, ka lietas izspriešanai būtu noderīgi, ja iesniedzējtiesa izvērtētu nepieciešamību noteikt jaunas ekspertīzes, pamatojoties uz jebkuriem iesniegtajiem dokumentiem.

27. Neraugoties uz to, iesniedzējtiesa lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir izteikusi atrunas par to, vai tādām nekustamā īpašuma projektu īstenotājam kā prasītājs, kurš nav veicis sagatavošanās darbības, lai pārliecinātos, vai attiecīgie darījumi ir apliekami ar PVN, kurš nav reģistrējies kā nodokļu maksātājs, lai gan viņam saskaņā ar spēkā esošajiem tiesību aktiem bija tāds pienākums no 2006. gada 1. augusta, un kurš nav kārtojis nodokļu maksātājiem vajadzīgo uzskaites žurnālu, ir tiesības izmantot PVN atskaitīšanas tiesības par naudas plūsmu, kas ieguldīta ēku celtniecībā, gadījumā, ja, lai gan minētās ēkas pastāv un ir nodotas pircējiem, prasītāja rīcībā esošie apliecinātie dokumenti (proti, kases čeki, jo izdot rēķinus fiziskajām personām tobrīd nebija obligāti) ir nesalasāmi un nepietiekami, lai noteiktu atskaitīšanas tiesību apjomu.

28. Iesniedzējtiesa jautā, vai, pamatojoties uz Tiesas judikatūru, prasītājs var īstenot atskaitīšanas tiesības gadījumā, ja viņš nevar pierādīt, ka ir ievērojis PVN direktīvas, kas Rumānijas tiesiskajā regulējumā transponēta ar Likuma Nr. 571/2003 146. panta 1. punkta a) apakšpunktu, 178. pantā minētos nosacījumus, jo viņam nav rēķinu. Gadījumā, ja tiktu atļauts īstenot atskaitīšanas tiesības, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Savienības tiesības atskaitīšanas tiesību apjoma noteikšanai nepieļauj izmantot neatkarīga eksperta (tiesas ekspertizē) veiktu netiešu vērtējumu, pamatojoties uz darbu/darbaspēka daudzumu, ja preces (būvmateriālus) nodod un pakalpojumus sniedz (ēku celtniecībai nepieciešamo darbaspēku nodrošina) nodokļu maksātāji.

29. Šajos apstākļos *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa, Rumānija) nolēma apturēt tiesvedību pamatlietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Direktīva 2006/112 vispār un it īpaši tās 167., 168., 178., 179. un 273. panta noteikumi, kā arī samērīguma princips un nodokļa neitralitātes princips var tikt interpretēti tādējādi, ka tie ļauj nodokļu maksātājam, kurš atbilst PVN atskaitīšanas materiāltiesiskajām prasībām, īstenot savas atskaitīšanas tiesības gadījumā, ja īpašos apstākļos, kādi ir izveidojušies pamatlietā izskatāmajā strīdā, viņš nespēj ar rēķinu starpniecību iesniegt pierādījumu par summām, kas avansā samaksātas par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu?”
- 2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai Direktīva 2006/112, kā arī samērīguma princips un nodokļa neitralitātes princips var tikt interpretēti tādējādi, ka atskaitīšanas tiesību apjoma noteikšanai pieļaujams un atbilstošs pasākums var būt neatkarīga eksperta (tiesas ekspertizē) veikts netiešs vērtējums, pamatojoties uz ekspertizē noteikto celtniecībā izmantoto darbu/darbaspēka daudzumu, ja preces (būvmateriālus) nodod un pakalpojumus sniedz (ēku celtniecībai nepieciešamo darbaspēku nodrošina) PVN maksātāji?”

30. Rakstveida apsvērumus Tiesai iesniedza prasītājs, Rumānijas valdība un Komisija. Visi minētie piedalījās arī 2018. gada 31. janvārī notikušajā tiesas sēdē.

#### IV. Novērtējums

31. Es secinu, ka pamatlietas apstākļos PVN direktīvas 167., 168., 178. un 226. pants, pienācīgi ņemot vērā PVN neitralitātes un samērīguma principus, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem neatbilst tāda nodokļu maksātāja iespēja īstenot atskaitīšanas tiesības, kuram nav nekādu rēķinu vai jebkādu citu piemērotu apliecināto dokumentu, kas apliecina viņa tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šāds nodokļu maksātājs nedrīkst paļauties tikai uz tiesas ieceltu ekspertu ar mērķi noteikt preču (būvmateriālu) nodošanas un pakalpojumu sniegšanas (ēku celtniecībai nepieciešamā darbaspēka nodrošināšanas) vērtību.

32. Mana analīze ir sadalīta trīs daļās. Pirmkārt, es apkopošu galvenos pušu apsvērumus, ko tās iesniegušas Tiesai. Otrkārt, es sniegšu dažus sākotnējos apsvērumus. Treškārt, es pēc tam atbildēšu uz prejudiciālajiem jautājumiem<sup>10</sup>.

### A. Lietas dalībnieku apsvērumi

33. Prasītājs norāda, ka Augstākā tiesa ir uzlikusi iesniedzējtiesai pienākumu aprēķināt prasītāja nodokļu saistības, atzīstot viņa tiesības atskaitīt priekšnodokli.

34. Saistībā ar pirmo jautājumu prasītājs atgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem<sup>11</sup>.

35. Prasītājs turpmāk norāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz atskaitīšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips. Šīs sistēmas mērķis ir pilnībā mazināt uzņēmējam maksājamā vai samaksātā PVN nastu visas saimnieciskās darbības laikā. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, aplikot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem – ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība ir aplikama ar PVN. Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, lai gan nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālās prasības<sup>12</sup>.

36. Tādējādi, tiklīdz visas materiāltiesiskās prasības PVN atskaitīšanai ir izpildītas, šī tiesība nevar tikt ierobežota, pamatojoties uz nepieciešamību ievērot formālos nosacījumus.

37. Prasītājs uzskata, ka viņa nostāja ir līdzīga tai, ko Tiesa aplūkoja spriedumā lietā *Salomie un Oltean*<sup>13</sup>, kurā neatbilstība attiecībā uz formu nebija iemesls tam, lai zaudētu tiesības atskaitīt PVN. Prasītājs norāda, ka lietas apstākļos, ja materiāltiesiskās prasības ir izpildītas, rēķina uzrādīšana ir tikai formāla prasība, kurai nebūtu jāapdraud viņa atskaitīšanas tiesības.

38. Visbeidzot prasītājs norāda, ka Tiesa lietā *Reisdorf*<sup>14</sup> lēma, ka, ja nav specifisku noteikumu, kas regulē pierādījumus tiesībām atskaitīt priekšnodokli, dalībvalstīm ir tiesības likt uzrādīt rēķina oriģinālu, lai piešķirtu šīs tiesības, kā arī tiesības, ja nodokļu maksātājam vairs nav oriģināla, atzīt citus pierādījumus tam, ka darījums, par kuru ir prasīta atskaitīšana, faktiski ir veikts<sup>15</sup>.

39. Prasītājs uzskata, ka viņa situācija ir tāda pati kā tā, ko Tiesa aplūkojusi lietā *Reisdorf*. Prasītājs uzsver, ka pamatlieta nav par to, vai viņam ir vai nav tiesības atskaitīt priekšnodokli, bet gan par to, kā novērtēt šo tiesību apjomu.

10 Vēlos norādīt, ka attiecībā uz preču iegādi Kopienas iekšienē saskaņā ar PVN direktīvas 181. pantu dalībvalstīm ir atļauts nodokļa maksātājiem, kuri nav saglabājuši saskaņā ar 220. līdz 236. pantu sagatavotu rēķinu, tik un tā ļaut atskaitīt priekšnodokli saistībā ar precēm. Tas neattiecas uz pakalpojumu saņemšanu. Diskusijai skat. ģenerāldavokātes J. Kokotes secinājumus lietā *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 77. punkts).

11 Prasītājs atsaucas uz spriedumu, 2012. gada 1. marts, *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, 40. punkts). Skat. arī, piemēram, jaunākus spriedumus, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 29. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 Šajā saistībā prasītājs atsaucas uz spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 56.–58. punkts). Skat. arī, piemēram, jaunākus spriedumus, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 27., 28. un 30. punkts un tajos minētā judikatūra), un 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 28., 30. un 31. punkts un tajos minētā judikatūra).

13 Spriedums, 2015. gada 9. jūlijs (C-183/14, EU:C:2015:454).

14 Spriedums, 1996. gada 5. decembris (C-85/95, EU:C:1996:466).

15 Spriedums, 1996. gada 5. decembris, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, 30. punkts).

40. Attiecībā uz otro jautājumu prasītājs apgalvo, ka vienīgie objektīvie pierādījumi, kas varētu tikt izmantoti, lai noteiktu viņa tiesības uz atskaitīšanu, ir tiesas iecelts eksperts, un tas nepieļauj nekādas krāpšanas riskus vai valsts budžeta skārumu. Eksperta izmantošana nodrošinātu visas nepieciešamās garantijas, lai objektīvi un profesionāli noteiktu atskaitāmā priekšnodokļa apjomu.

41. Rumānijas valdībai ir pretējs viedoklis.

42. Attiecībā uz pirmo jautājumu Rumānijas valdība cita starpā norāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, bet ka saskaņā ar Tiesas judikatūru tiesībām atskaitīt PVN saistībā ar attiecīgajām precēm un pakalpojumiem ir jābūt tiešai un tūlītējai saiknei ar darījumiem, kas apliekami ar nodokli<sup>16</sup>. Saskaņā ar PVN direktīvas 178. panta a) punktu, lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļu maksātājam ir jābūt rēķinam, kas ir sagatavots saskaņā ar PVN direktīvas 226. pantu<sup>17</sup>, vai citam dokumentam, kas saskaņā ar minētās dalībvalsts noteiktajiem kritērijiem var aizstāt rēķinu<sup>18</sup>. Rēķins ļauj administratīvajām iestādēm pārbaudīt rēķina izsniedzēja nodokļu samaksu<sup>19</sup> un pamato rēķina izsniedzēja tiesības uz atskaitīšanu<sup>20</sup>.

43. Rumānijas valdība atzīst, ka Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes princips prasa, lai priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļu maksātājs nav izpildījis noteiktas formālās prasības. Ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamās ziņas, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājam kā attiecīgā darījuma adresātam ir jāmaksā PVN, tai šī nodokļu maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nav jānosaka papildu nosacījumi, kuru sekas varētu būt šo tiesību izmantošanas liegšana<sup>21</sup>.

44. Tomēr Tiesas judikatūrā ir izņēmums, kas ir būtisks pamatlietā. Šādā gadījumā formālo prasību pārkāpums traucētu sniegt drošus pierādījumus, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības<sup>22</sup>.

45. Rumānijas valdība uzskata, ka pamatlietā ir tieši šis gadījums. Rēķinu vai citu piemērotu dokumentu neesamība liedzot pierādīt, ka tiesību atskaitīt priekšnodokli materiāltiesiskās prasības ir izpildītas<sup>23</sup>.

46. Rumānijas valdība apgalvo, ka PVN direktīvas 178. panta a) punkts, liekot nodokļu maksātājam glabāt rēķinus kā priekšnoteikumu tiesībām atskaitīt priekšnodokli, pamatlietā ir piemērojams<sup>24</sup>, jo sevišķi, kad šādu rēķinu nav prasītāja pasivitātes dēļ. Saskaņā ar PVN direktīvas 242. pantu katrs nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu<sup>25</sup>.

16 Rumānijas valdība atsauca uz spriedumu, 1995. gada 6. aprīlis, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 18. un 19. punkts).

17 Šajā saistībā Rumānijas valdība cita starpā atsauca uz spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUIH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 29. punkts). Skat. arī nesenāku spriedumu, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Industria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 32. un 33. punkts).

18 Rumānijas valdība atsauca uz spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 32. punkts).

19 Rumānijas valdība atsauca uz spriedumiem, 2013. gada 31. janvāris, *Story trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 31. un 32. punkts), un *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. un 36. punkts).

20 Rumānijas valdība atsauca uz spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690; 27. punkts), un ģenerālvokātes J. Kokotes secinājumiem lietā *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (EU:C:2016:101, 34. punkts). Skat. arī šo secinājuma 36.–39. punktu par rēķina funkciju saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanu.

21 Rumānijas valdība cita starpā atsauca uz spriedumu, 2012. gada 1. marts, *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, 43. punkts).

22 Rumānijas valdība atsauca uz spriedumiem, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 31. punkts), un 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. punkts). Skat. arī nesenāku spriedumu, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 35. punkts).

23 Rumānijas valdība atsauca uz spriedumiem, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 71. punkts), un 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. punkts).

24 Rumānijas valdība atsauca uz spriedumiem, 2015. gada 22. oktobris, *PPUIH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 40. punkts); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 47. punkts), un 2013. gada 8. maijs, *Petroma Transports u.c.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 25.–36. punkts). Skat. nesenāku spriedumu, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Industria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 32. un 33. punkts un tajos minētā judikatūra).

25 Rumānijas valdība atsauca uz spriedumu, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

47. Rumānijas valdība apgalvo, ka tās nostāja atbilst nodokļu neitralitātes principam. Tā norāda, ka samērīguma princips saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu ļauj dalībvalstīm uzlikt pienākumus, ko tās uzskata par nepieciešamiem, lai nodrošinātu precīzu PVN aprēķināšanu un nepieļautu krāpšanu. Tomēr pasākumi, ko dalībvalstis var noteikt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un nedrīkst apdraudēt PVN neitralitāti<sup>26</sup>. Katrā ziņā Rumānijas iestādes saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu nav lūgušas prasītāju izpildīt citus pienākumus, kas nav tie, kuri noteikti PVN direktīvas 178. panta a) punktā.

48. Attiecībā uz otro jautājumu Rumānijas valdība norāda, ka rēķins ir dokuments, kas sniedz visu informāciju, kura attiecas uz piemērojamo PVN režīmu. Atskaitāmā PVN apjomu nosaka nevis uzbūvēto ēku galīgā vērtība, bet gan katrs darījums, kad nopirkta prece un pakalpojumi. Netieša vērtējuma metodes izmantošana apdraudētu PVN neitralitātes principu.

49. Komisija uzskata, ka, uzdodot divus prejudiciālos jautājumus, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 167., 168., 178. un 226. pants ir jāinterpretē tā, ka nodokļu maksātājs, kurš nav saglabājis rēķinus, kas apliecina viņa tiesības atskaitīt PVN, kurš saistīts ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, var nodrošināt pierādījumus par šiem darījumiem, pamatojoties uz tādu ekspertu atzinumu, ko valsts iesniedzējtiesa iecēlusi, lai noteiktu nekustamā īpašuma vērtību, ņemot vērā faktu, ka ir pagājis ievērojams laika periods, kopš attiecīgās jaunās ēkas bija darījumu objekts.

50. Tāpat kā prasītājs, arī Komisija norāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kas ir noteiktas PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos, ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kas principā nevar tikt ierobežots, un tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem<sup>27</sup>. Komisija atzīst, ka atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN<sup>28</sup>.

51. Tomēr Komisija uzsver, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to veicināts mērķis. Tādēļ valsts tiesām un tiesu iestādēm ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi<sup>29</sup>.

52. Komisija atzīst, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, lai gan nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības<sup>30</sup>.

53. Tomēr Komisija, tāpat kā Rumānijas valdība, uzsver, ka lieta ir citāda, ja formālo prasību neievērošana ir izraisījusi traucējumu sniegt drošu pierādījumu, ka ir ievērotas materiāltiesiskās prasības<sup>31</sup>.

26 Rumānijas valdība atsaucas uz spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts).

27 Komisija atsaucas uz spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 26. punkts). Skat. arī spriedumus, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Industria de Reciclagers* (C-8/17, EU:C:2018:249, 27. un 29. punkts un tajos minētā judikatūra), un 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 28. un 29. punkts un tajos minētā judikatūra).

28 Komisija atsaucas uz spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 27. punkts). Skat. arī spriedumus, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Industria de Reciclagers* (C-8/17, EU:C:2018:249, 28. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 30. punkts).

29 Turpat. Krāpšanas kontekstā Komisija atsaucas uz spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 47. un 48. punkts). Skat. arī spriedumus, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Industria de Reciclagers* (C-8/17, EU:C:2018:249, 38. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 36. un 40. punkts un tajos minētā judikatūra).

30 Komisija atsaucas uz spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58. un 59. punkts).

31 Komisija atsaucas uz spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 46. punkts). Skat. arī spriedumu, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).



54. Tiesa ir uzskatījusi, ka attiecībā uz materiāltiesiskām prasībām vai nosacījumiem, kas jāizpilda, lai varētu izmantot atskaitīšanas tiesības, no PVN direktīvas 168. panta a) punkta izriet, ka, lai ieinteresētā persona iegūtu tiesības atskaitīt nodokli, tai, pirmkārt, ir jābūt nodokļu maksātājam šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, nodokļu maksātājam jābūt iepriekš izmantojušam preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu minētās tiesības, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un lai iepriekš šīs preces būtu piegādājis vai pakalpojumus būtu sniedzis cits nodokļu maksātājs<sup>32</sup>.

55. Tomēr atskaitīšanas tiesību formālās prasības ir tās, kas regulē to izmantošanas kārtību un kontroli, kā arī pareizu PVN sistēmas darbību, piemēram, pienākumi saistībā ar ieņēmumu deklarēšanu, rēķinu izrakstīšanu un deklarēšanu.

56. Tādēļ no PVN direktīvas 178. panta a) punkta izriet, ka, lai izmantotu šīs tiesības veikt atskaitīšanu, [attiecīgās personas] rīcībā ir jābūt rēķinam, kas izrakstīts atbilstoši šīs direktīvas 226. pantam<sup>33</sup>.

57. Tāpat kā Rumānijas valdība, Komisija norāda, ka ziņu, kas jānorāda rēķinā, kā noteikts PVN direktīvas 226. pantā, mērķis ir ļaut nodokļu iestādēm pārbaudīt attiecīgā nodokļa samaksu un vajadzības gadījumā – tiesību uz PVN atskaitīšanu esamību. Šajā ziņā pakalpojumu, kas ir minētā rēķina priekšmets, sniegšanas datums ļauj pārbaudīt, kad ir veikta darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, un tādējādi noteikt nodokļu noteikumus, kas laika ziņā ir jāpiemēro darbībai, uz kuru attiecas šis dokuments<sup>34</sup>. Nodokļu maksātājam, kurš lūdz atskaitīt PVN, ir jāpierāda, ka tas atbilst šīs tiesību izmantošanas prasībām<sup>35</sup>.

58. Komisija apgalvo, ka pamatlietas apstākļos nodokļu iestādēm nav informācijas, kas nepieciešama, lai konstatētu, ka materiāltiesiskās prasības ir izpildītas. Tas tā ir tādēļ, ka 2007. līdz 2009. gadā prasītājs nebija reģistrējies kā PVN maksātājs, nebija maksājis PVN, nebija paziņojis par saimnieciskās darbības uzsākšanu, nebija sniedzis nodokļu deklarāciju, nebija saglabājis rēķinus un saskaņā ar Rumānijas nodokļu tiesību aktiem tos nebija glabājis desmit gadus vai vismaz līdz brīdim, kad beidzas piecu gadu noilguma termiņš. Izņemot nesalasāmo kases čeku saglabāšanu, prasītājs nebija izpildījis prasību veikt uzskaiti.

59. Komisija uzskata, ka ir jāidentificē katrs piegādātājs, ne tikai lai pārbaudītu priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumus, bet arī lai ļautu valsts nodokļu iestādēm pārbaudīt nodokļu maksātāju grāmatvedību un noteikt, vai nav notikusi krāpšana attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem.

60. Komisija norāda, ka Tiesas ieskatā tas, ka netiek veikta uzskaitē, lai nodokļu administrācija varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu, un netiek veikta izsniegto un samaksāto rēķinu reģistrācija, var traucēt pareizu šī nodokļa iekasēšanu un līdz ar to apdraudēt sekmīgu kopējās PVN sistēmas darbību<sup>36</sup>.

61. Komisija uzskata, ka ir grūti saprast, kā eksperts varētu identificēt katru prasītājam piegādātu preci un pakalpojumu, lai uzrakstītu atzinumu, kas būtu uzskatāms par drošu pierādījumu attiecībā uz atskaitīšanas tiesību materiāltiesiskajām prasībām. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ekspertu atzinumos norādītās ziņas ir uzskatītas par aplēsēm. Taču nekas PVN direktīvas 168. panta a) punkta redakcijā attiecībā uz PVN atskaitīšanu iegādes darījumos neļauj secināt, ka nodokļu maksātājs var saņemt atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz aplēsēm. Komisija norāda, ka pastāvīgajā judikatūrā ir

32 Komisija atsaucas uz spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts). Skat. arī spriedumus, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 31. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Komisija atsaucas uz spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 41. punkts). Skat. arī spriedumu, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 32. un 33. punkts).

34 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 27. un 30. punkts).

35 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 46. punkts).

36 Komisija atsaucas uz spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marina* (C-576/15, EU:C:2016:740).

nostiprinājies tas, ka PVN ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus<sup>37</sup>. Tādējādi celtniecības materiālu un celtniecības pakalpojumu, ko tajā laikā piegādātāji sniedza prasītājam, vērtība ir jānošķir no ēku vērtības laikā, kad tika sagatavots ekspertu atzinums, – pamatlietā tas ir desmit gadu pārtraukums.

## B. Ievadpiezīmes

62. Pirmkārt, atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Tiesas kompetence Savienības tiesību interpretēšanā attiecas vienīgi uz to piemērošanu jaunajā dalībvalstī pēc šīs dalībvalsts pievienošanās Eiropas Savienībai<sup>38</sup>. Tiesas kompetencē neietilpst ES direktīvu par PVN interpretēšana, ja attiecīgais nodokļu iekasēšanas periods ir pirms attiecīgās dalībvalsts pievienošanās<sup>39</sup>.

63. Šajā lietā apstrīdētais nodokļu aprēķins ir par laika periodu no 2006. gada 1. augusta līdz 2009. gada 31. decembrim. Līdz ar to Tiesas kompetencē ietilpst prasīto Savienības tiesību interpretēšana saistībā ar to piemērošanu pamatlietā no 2007. gada 1. janvāra, kad Rumānija pievienojās Eiropas Savienībai, tādējādi periods no 2006. gada 1. augusta līdz 2006. gada 31. decembrim tās kompetencē neietilpst.

64. Otrkārt, ciktāl tas ir saistoši, saistībā ar prasītāja rakstveida apsvērumiem (sniegti 33. punktā) par to, ka iesniedzējtiesai būtu jāpiemēro Augstākās tiesas nolēmums un jāvērtē prasītāja tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz ekspertu atzinumiem, nevis piemērojot LESD 267. pantu, lai interpretētu attiecīgās Savienības tiesību normas, es atsaucos uz maniem apsvērumiem manos secinājumos lietā *C.K.* u.c.<sup>40</sup>. Tajos es norādīju, ka Tiesa lietā *Križan* u.c.<sup>41</sup> uzskatīja, ka valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru augstākās instances tiesas sniegtie vērtējumi ir saistoši citai tiesai, nevar liegt pēdējai tiesai iespēju uzdot Tiesai jautājumus par Savienības tiesību normu, uz kurām attiecas šie vērtējumi tiesību jautājumos, interpretāciju<sup>42</sup>.

65. Treškārt, es piekrītu Komisijas argumentiem, ka abi prejudiciālie jautājumi var tikt skatīti kopā. Manuprāt, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 167., 168., 178. un 226. pants ir jāinterpretē tā, ka nodokļu maksātājs, kurš nav saglabājis rēķinus, kas apliecina viņa tiesības atskaitīt PVN, kurš saistīts ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, var nodrošināt pierādījumus par šiem darījumiem, pamatojoties uz tādu ekspertu atzinumu, ko iesniedzējtiesa iecēlusi, lai noteiktu celtniecības materiālu un ēku celtniecībai nepieciešamā darbaspēka vērtību, ievērojot, ka ir pagājis ievērojams laika periods, košs attiecīgās jaunās ēkas bija darījumu objekts.

66. Tagad es sniegšu atbildi uz prejudiciālajiem jautājumiem.

## C. Ieteiktās atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem

67. Es vispirms noraidu prasītāja argumentus, ka situācija, kurā viņš atrodas, ir salīdzināma ar problēmām, ko Tiesa aplūkojusi spriedumos lietā *Salomie* un *Oltean*<sup>43</sup> un lietā *Reisdorf*<sup>44</sup>.

37 Komisija atsaucas uz spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 35. punkts).

38 Skat., piemēram, spriedumu, 2010. gada 15. aprīlis, *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 14. punkts un tajā minētā judikatūra), un rīkojumu, 2017. gada 11. maijs, *Exmitiani* (C-286/16, nav publicēts, EU:C:2017:368, 12. punkts un tajā minētā judikatūra). Tas bija norādīts Rumānijas valdības un Komisijas rakstveida apsvērumos.

39 Skat., piemēram, rīkojumu, 2017. gada 11. maijs, *Exmitiani* (C-286/16, nav publicēts, EU:C:2017:368, 13. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Ģenerāladvokāta J. Tančeva secinājumi (C-578/16 PPU, EU:C:2017:108, 34. punkts).

41 Spriedums, 2013. gada 15. janvāris (C-416/10, EU:C:2013:8).

42 Spriedums, 2013. gada 15. janvāris, *Križan* u.c. (C-416/10, EU:C:2013:8, 68. punkts).

43 Spriedums, 2015. gada 9. jūlijs (C-183/14, EU:C:2015:454).

44 Spriedums, 1996. gada 5. decembris (C-85/95, EU:C:1996:466).

68. Spriedums lietā *Salomie* un *Oltean* ir par PVN piemērošanu nekustamo īpašumu pārdošanai, kas Rumānijā istenota 2009. gadā. No 2007. līdz 2009. gadam tās lietas prasītāji veica dažādus darījumus ar nekustamo īpašumu, kas netika deklarēti kā apliekami ar PVN, taču pēc nodokļu iestādes veiktās pārbaudes tika uzlikti PVN uzrēķini, tādējādi izraisot tiesvedību starp prasītājiem un valsts nodokļu iestādi<sup>45</sup>.

69. Tās spriedumā Tiesa uzskatīja, ka, neraugoties uz faktu, ka valsts nodokļu iestādes sistemātiski nepiemēroja PVN darījumiem ar nekustamo īpašumu, tas principā prasītājiem Tiesas judikatūras izpratnē nesniedza precīzas garantijas, ka PVN netiks piemērots attiecīgajiem darījumiem ar nekustamo īpašumu. Ņemot vērā darījumu, ko veidoja četru ēku, kurās kopā ir vairāk nekā 130 dzīvokļi, būvniecība un pārdošana, apmēru, uzmanīgs un saprātīgs uzņēmējs nevarēja saprātīgi secināt, ka PVN netiks piemērots šādam darījumam, nesāņemot vai vismaz necenšoties iegūt skaidrus solījumus šajā ziņā no kompetentajām nodokļu iestādēm<sup>46</sup>.

70. Taču pamatlietā nerodas jautājums par tiesiskās palāvības principa pārkāpumu. Tiesas apsvērumi lietā *Salomie* un *Oltean* attiecībā uz uzmanīgiem un saprātīgiem uzņēmējiem vairāk atbalsta Rumānijas valdības un Komisijas nostāju, nevis prasītāju.

71. Tiesas nolēmums lietā *Salomie* un *Oltean* arī skāra jautājumu, vai PVN direktīva nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā atskaitīšanas tiesības tiek atteiktas tikai tāpēc vien, ka nodokļu maksātājs nav bijis reģistrēts kā PVN maksātājs brīdī, kad viņš veica attiecīgos darījumus. Taču reģistrēšanās kā nodokļu maksātājam nav būtisks pamatlietas elements<sup>47</sup>.

72. Tāpat lieta *Reisdorf*<sup>48</sup> atšķiras no pamatlietas faktiem.

73. Tajā gadījumā nodokļu maksātājam tika atteiktas atskaitīšanas tiesības, jo viņš uzrādīja dažādu rēķinu kopijas, bet ne oriģinālus<sup>49</sup>. Līdz ar to lieta bija par jautājumu, vai Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze<sup>50</sup> 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā noteiktā prasība, ka ir jābūt rēķinam, lai istenotu atskaitīšanas tiesības, ļauj dalībvalstīm par rēķinu uzskatīt ne tikai oriģinālu, bet arī citus dokumentus, piemēram, kopijas, dublikātus vai fotokopijas, un vai nodokļu maksātājam, kuram vairs nav oriģinālā rēķina, var tikt ļauts pierādīt tiesības atskaitīt priekšnodokli, izmantojot citus līdzekļus.

74. Līdz ar to spriedums lietā *Reisdorf* norāda, ka nodokļu maksātāji, kam vairs nav rēķinu, var uzrādīt "citus pārlicinošus pierādījumus" tam, ka darījums, par kuru ir prasīta atskaitīšana, faktiski ir veikts<sup>51</sup>. Tas neskar eksperta atzinumu lomu šajā procesā.

75. Pievērsoties Tiesas judikatūrai par formālo prasību neievērošanu saistībā ar rēķinu izsniegšanu, Tiesa apstiprināja tiesības atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz gadījumiem, kad ir dažādas ar rēķiniem saistītas kļūdas. Taču šķiet, ka šajā kontekstā judikatūrā nav pienācīgi aplūkota rēķinu<sup>52</sup> vai citu piemērotu apliecinājošu dokumentu neesamība.

45 Spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 19.–24. punkts).

46 Spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 47.–49. punkts).

47 Spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62.–65. punkts).

48 Spriedums, 1996. gada 5. decembris (C-85/95, EU:C:1996:466).

49 Spriedums, 1996. gada 5. decembris, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, 9. punkts).

50 OV 1977, L 145, 1. lpp.

51 Spriedums, 1996. gada 5. decembris, *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, 29. punkts).

52 Es norādu, ka 2016. gada 28. jūlija spriedums *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614) attiecās uz situāciju, kurā nodokļu maksātājs nevarēja uzrādīt nekādus rēķinus, lai atskaitītu priekšnodokli, tādēļ, lai to pamatotu, nodokļu maksātājs izlēja uzrādīt trešo personu rēķinus.

76. Piemēram, lieta *Uszodaépitó*<sup>53</sup> attiecās uz grozījumu rēķinu saturā un papildu deklarācijas iesniegšanu. Lieta *Polski Trawertyn*<sup>54</sup> attiecās uz rēķinu, kas izsniegts pirms sabiedrības reģistrācijas un identifikācijas PVN vajadzībām un izrakstīts uz šīs sabiedrības nākamo biedru vārda. Lietā *Idexx Laboratories Italia*<sup>55</sup> tika aplūkota situācija, kurā nodokļu maksātājs PVN reģistrā apvērsts iekasēšanas procedūras kontekstā neregistrēja noteiktus rēķinus<sup>56</sup>. lietā *Senatex* tika izskatīts jautājums par rēķina korekciju<sup>57</sup>.

77. Savos secinājumos lietā *Vámos*<sup>58</sup> ģenerālvokāts N. Vāls [*N. Wahl*] piebilda, ka “lietās, kurās Tiesa ir noraidījusi formālo pieeju, mērķis bija nodrošināt, ka, neraugoties uz *nelielām procesuālām kļūdām*, kuras pieļāvis nodokļu maksātājs, darījumi joprojām ir apliekami ar nodokļiem atbilstoši to objektīvajām pazīmēm. Dalībvalstis nevar noteikt sodus par to, ka stingri formālās prasības ir ievērotas tādā veidā, kas varētu mazināt sistēmas neitralitāti, piemēram, izturoties atšķirīgi pret konkurējošiem uzņēmumiem vai padarot neefektīvus svarīgākos PVN direktīvas noteikumus”<sup>59</sup>.

78. Es turpmāk uzsveru, ka saskaņā ar PVN direktīvas 242. pantu katrs nodokļu maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu. Minētās direktīvas 244. pantā ir noteikts, ka nodokļu maksātājiem ir jānodrošina, ka tiek glabātas viņu izsniegto un saņemto rēķinu kopijas. Saskaņā ar tās pašas direktīvas 250. panta 1. punktu nodokļu maksātājiem ir jāiesniedz PVN deklarācijas, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu valstij maksājamo nodokli<sup>60</sup>.

79. Tiesas judikatūrā ir nostiprinājies, ka dalībvalstis to, ka netiek veikta uzskaitē, var klasificēt kā izvairīšanos no nodokļu maksāšanas<sup>61</sup>.

80. Pamatlietā formālās prasības, proti, rēķinu saglabāšanas, pārkāpums ir novedis pie atskaitīšanas tiesību atteikuma, jo pārkāpums traucē sniegt drošus pierādījumus, ka materiāltiesiskās prasības ir izpildītas<sup>62</sup>. Drīzāk trūkst informācijas, kas nepieciešama, lai pierādītu, ka materiāltiesiskās prasības ir izpildītas, nevis formālās prasības netiek ievērotas<sup>63</sup>. Vai, kā nesen norādīja kāds ģenerālvokāts, ir “pilnīgi loģiski” atteikt priekšnodokļa atskaitīšanu, ja formālo prasību pārkāpums “ir tik būtisks, ka šī iemesla dēļ tiesību uz nodokļa atskaitīšanu materiāltiesisko nosacījumu izpildes pārbaude kļūst neiespējama vai pārmērīgi grūta”<sup>64</sup>.

81. Tādējādi pamatlieta atspoguļo vienu no diviem izņēmumiem par satura prioritāti pār formu, otrs izņēmums ir līdzdalība nodokļu nemaksāšanā<sup>65</sup>.

53 Spriedums, 2010. gada 30. septembris (C-392/09, EU:C:2010:569).

54 Spriedums, 2012. gada 1. marts (C-280/10, EU:C:2012:107).

55 Spriedums, 2014. gada 11. decembris (C-590/13, EU:C:2014:2429).

56 Es norādu, ka uz rēķinu uzrādīšanu un priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar apvērsts iekasēšanas procedūru attiecas atsevišķi noteikumi, kas pamatlietā nav būtiski. Skat., piemēram, spriedumus, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50), un 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38. punkts). Skat. arī ģenerālvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, 81. un 82. punkts).

57 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691).

58 (C-566/16, EU:C:2017:895, spriedums vēl nav pasludināts).

59 Ģenerālvokāta N. Vāla secinājumi lietā *Vámos* (C-566/16, EU:C:2017:895, 47. punkts). Mans izcēlums.

60 Skat., piemēram, ģenerālvokāta N. Vāla secinājumus lietā *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:213, 32. punkts), spriedums vēl nav pasludināts.

61 Piemēram, spriedums, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, 39. punkts un tajā minētā judikatūra). Pievērsiet uzmanību arī dalībvalstu pienākumiem, kas izriet no LES 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta un PVN direktīvas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta. Skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 47. punkts).

62 Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, 42. punkts).

63 Skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 35. punkts un tajā minētā judikatūra): “Atteikums atskaitīt nodokli faktiski vairāk ir atkarīgs no tādas informācijas neesamības, kas pierāda, ka ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, nevis no formālo prasību neievērošanas”.

64 Ģenerālvokāta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secinājumi lietā *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:413, 39. punkts). Skat. arī spriedumu, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

65 Ģenerālvokāta H. Saugmandsgora Ēes [*H. Saugmandsgaard Oe*] secinājumi lietā *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:204, 80. un 81. punkts). Skat. arī spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 43.–46. punkts).

82. Lai gan nevar tikt izslēgts, ka var rasties apstākļi, kuros materiāltiesiskie nosacījumi priekšnodokļa atskaitīšanai, ja nav rēķinu, var tikt noskaidroti, izmantojot ekspertu atzinumus, un tas ir jautājums, kas būtu jāizlemj iesniedzējtiesai<sup>66</sup>, es uzskatu, ka pamatlietā šādi apstākļi nav radušies.

83. Judikatūra atbalsta Rumānijas valdības un Komisijas argumentus, ka prasītāja minimālas rūpības trūkums, saglabājot attiecīgos rēķinus saistībā ar priekšnodokļa atmaksu, ir faktors, kas jāņem vērā<sup>67</sup>. Tā tas ir arī attiecībā uz kavēšanos, jo Tiesa ir paziņojusi, ka dalībvalstis tiesiskās noteiktības interesēs ir tiesīgas tiesībām atskaitīt priekšnodokli noteikt saprātīgus laika ierobežojumus<sup>68</sup>. Pamatlietas faktus var atšķirt no faktiem nesenā Tiesas spriedumā *Volkswagen*<sup>69</sup>, pamatojoties uz vairākiem punktiem, it īpaši pamatojoties uz faktu, ka tajā lietā netrūka pienācīgas rūpības no prasītāja puses un nebija šaubu, ka prasītājam bija tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo summa varēja tikt noteikta, izmantojot novēloti nosūtītus rēķinus<sup>70</sup>. Tāpat priekšnodoklis tika uzskatīts par atskaitāmu lietā *Biosafe*<sup>71</sup>, jo nodokļu maksātājs objektīvi nevarēja izmantot savas tiesības uz atskaitījumu, pirms cits piegādes ķēdes nodokļu maksātājs nebija koriģējis PVN.

84. Turklāt Tiesas lietas materiālos nav nekā, kas varētu liecināt, ka, ņemot vērā desmit gadu noilgumu un rēķinu un izmantojamu ekvivalentu dokumentu neesamību, ekspertu atzinumā varētu tikt precīzi pārreģistrēts katrs darījums, attiecībā uz kuru ir prasīta atskaitīšana.

85. Tādējādi pamatlietas apstākļos nodokļu maksātājs, kurš apdraud kopējās PVN sistēmas darbību, ilgāku laiku nesaglabājot ierakstus, kas prasīti saskaņā ar PVN direktīvu, nevar likumīgi atsaukties uz nodokļu neitralitātes principu<sup>72</sup>.

## V. Secinājumi

86. Tāpēc ierosinu Tiesai uz *Curtea de Apel Alba Iulia* (Albas Jūlijas apelācijas tiesa, Rumānija) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Attiecībā uz pamatlietas faktiem Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167., 168., 178. un 226. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājs, kurš nav saglabājis rēķinus, kas apliecina viņa tiesības atskaitīt PVN, kurš saistīts ar preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, nevar nodrošināt pierādījumus par šiem darījumiem, pamatojoties uz tādu ekspertu atzinumu, ko iesniedzējtiesa iecēlusi, lai noteiktu celtniecības materiālu un ēku celtniecībai nepieciešamā darbaspēka vērtību, ievērojot, ka ir pagājis ievērojams laika periods, kopš attiecīgās jaunās ēkas bija ar nodokli apliekamu darījumu objekts.

66 Spriedums, 2018. gada 7. marts, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, 38. punkts).

67 Piemēram, spriedumi, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, 47. un 51. punkts), un 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, 43. punkts).

68 Skat., piemēram, spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

69 Spriedums, 2018. gada 21. marts, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204).

70 Kā norādīts ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas [*M. Campos Sánchez-Bordona*] secinājumos lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 69. punkts), patiesībā tika veikts novēlots PVN maksājums.

71 Spriedums, 2018. gada 12. aprīlis, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).

72 Skat. pēc analogijas ar atskaitīšanas tiesību nepieļaušanu saistībā ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 58. punkts).