



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2018. gada 7. martā\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – PVN identifikācijas numura atcelšana – Pienākums samaksāt PVN, kas iekasēts laikposmā, kad PVN identifikācijas numurs ir bijis atcelts – Tiesību atskaitīt PVN par šajā laikposmā veiktajām iegādēm neatzīšana

Lieta C-159/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Constanța* (Konstancas apelācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 10. martā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 29. martā, tiesvedībā

***Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius***

pret

***Ministerul Finanțelor Publice – A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați – Serviciul Soluționare Contestații, A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice.***

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs E. Levits (referents), tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāts: H. Saugmandsgors Ēe [*H. Saugmandsgaard Øe*]

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Rumānijas valdības vārdā – *R. H. Radu*, kā arī *C.-M. Florescu* un *E. Gane*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *G.-D. Balan*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – rumāņu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas attiecībā uz rēķinu izsniegšanas noteikumiem ir grozīta ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 167.–169. pantu, 179. pantu, 213. panta 1. punktu, 214. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 273. pantu.
- 2 Šis lūgums radās tiesvedībā starp *Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius* (*Dobre M. Marius* individuālais uzņēmums, turpmāk tekstā – “*Dobre*”) un *Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații* (Publisko finanšu ministrija – Valsts ieņēmumu dienests – Galacas Reģionālā publisko finanšu ģenerāldirekcija – Sūdzību izskatīšanas departaments) un *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța* (Valsts ieņēmumu dienests – Galacas Reģionālā publisko finanšu ģenerāldirekcija – Konstancas Reģionālā publisko finanšu administrācija – Fizisko personu nodokļu pārbaudes Departaments Nr. 2) (turpmāk tekstā saukti kopā – “nodokļu administrācija”) saistībā ar tiesībām atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), ko *Dobre* samaksājis par iegādēm laikposmā, kurā tā PVN identifikācijas numurs ir bijis atcelts.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Direktīva 2006/112*

- 3 Direktīvas 2006/112 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”
- 4 Šīs direktīvas 168. pants, kas ir tās X sadaļā “Atskaitīšana”, ir izteikts šādi:

“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 kur[a] 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;

[..].”
- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 178. panta a) punktu, lai izmantotu atskaitīšanas tiesības attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, nodokļa maksātājam tostarp ir jāizpilda šāds nosacījums:

“[...] jā saglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu”.
- 6 Saskaņā ar tās pašas direktīvas 179. panta pirmo daļu:

“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.”

7 Direktīvas 2006/112 213. panta 1. punktā ir noteikts:

“Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

[..]”

8 Šīs direktīvas 214. pantā ir precizēts:

“1. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka ar individuālu numuru identificē šādas personas:

a) ikviens nodokļa maksātājs, izņemot 9. panta 2. punktā minētos nodokļa maksātājus, kas to attiecīgajā teritorijā veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem atskaitāms PVN, izņemot tādu preču piegādi vai tādu pakalpojumu sniegšanu, par ko saskaņā ar 194. līdz 197. pantu un 199. pantu PVN maksā vienīgi pakalpojumu saņēmējs vai persona, kurai šīs preces vai pakalpojumi ir paredzēti;

[..].”

9 Saskaņā ar minētās direktīvas 250. panta 1. punktu:

“Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.”

10 Tās pašas direktīvas 252. pantā ir precizēts:

“1. PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis laiks nedrīkst pārsniegt divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.

2. Taksācijas periodu dalībvalstis nosaka mēneša, divu mēnešu vai ceturkšņa garumā.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu.”

11 Direktīvas 2006/112 273. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“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.

[..]”

### Rumānijas tiesību akti

- 12 Saskaņā ar *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu) (*Monitorul Oficial al României*, Nr. 927, 2003. gada 23. decembris) 11. panta 1.*quarter* punktu:

“Rumānijā reģistrētiem nodokļa maksātājiem, kuru PVN identifikācijas numurs ir ticis atcelts saskaņā ar 153. panta 9. punkta b)–e) un h) apakšpunktu, attiecīgajā periodā nav tiesību uz PVN atskaitīšanu par veiktajām iegādēm, bet saskaņā ar VI sadaļas noteikumiem ir jāmaksā PVN par apliekamajiem darījumiem, kas veikti šajā laikposmā. Par tādu preču iegādi un/vai pakalpojumu saņemšanu laikposmā, kurā ieinteresētajai personai nav bijis derīgs PVN identifikācijas numurs, darījumos, kuri tiks noslēgti pēc PVN identifikācijas numura reģistrēšanas un kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar VI sadaļu, PVN par labu nodokļa maksātājam tiek koriģēts, to iekļaujot 156.*ter* pantā paredzētajā pirmajā vai – vajadzības gadījumā – vēlākā nodokļa deklarācijā, ko nodokļa maksātājs ir iesniedzis pēc PVN identifikācijas numura reģistrēšanas; tas attiecas uz nodokli par:

- a) reģistrācijas brīdī uzglabātām precēm un neizmantotiem pakalpojumiem, kas identificēti inventarizācijā;
  - b) materiāliem aktīviem, ieskaitot ražošanas līdzekļus, par kuriem atskaitījuma koriģēšanas laikposms nav beidzies, kā arī materiāliem aktīviem izpildes stadijā, kas identificēti inventarizācijā un kas ieinteresētajai personai pieder reģistrācijas brīdī. Attiecībā uz materiāliem aktīviem, kas nav ražošanas līdzekļi, maksājamais nodoklis tiek koriģēts atbilstoši vēl neamortizētajai vērtībai reģistrācijas brīdī. 149. pantu piemēro ražošanas līdzekļiem;
  - c) nākotnē saņemamo preču un pakalpojumu iegādēm, proti, tām, par kurām nodoklis ir kļuvis iekasējams saskaņā ar 134.*ter* panta 2. punkta a) un b) apakšpunktu pirms identifikācijas numura reģistrācijas un saistībā ar kurām nodokļa iekasējamības gadījums, proti, preces piegāde vai pakalpojuma sniegšana, iestājas pēc šī datuma.”
- 13 Šī likuma 153. panta 9. punkta d) apakšpunktā ir precizēts:

“kompetentās nodokļu iestādes saskaņā ar šo pantu personas PVN identifikācijas numuru atceļ:

[..]

- d) ja kalendārā pusgada laikā šī persona nav iesniegusi, bet neatrodas a) vai b) punktā aprakstītajā situācijā, 156.*ter* pantā paredzēto PVN deklarāciju, sākot no pirmās tā otrā mēneša dienas, kas seko pēc attiecīgā kalendārā pusgada. Šos noteikumus piemēro tikai personām, kurām taksācijas periods ir kalendārais mēnesis vai ceturksnis. Sākot no deklarācijas par 2012. gada jūlija mēnesi, gadījumos, kad taksācijas periods ir kalendārais mēnesis, vai no deklarācijas par 2012. gada trešo ceturksni, ja nodokļu maksātāja taksācijas periods ir kalendārais ceturksnis, kompetentās nodokļu iestādes atceļ personas PVN identifikācijas numuru, ja tā nav iesniegusi nevienu 156.*ter* pantā paredzēto deklarāciju par sešiem secīgiem mēnešiem gadījumos, kad personas taksācijas periods ir kalendārais mēnesis, un par diviem secīgiem ceturkšņiem, gadījumos, kad nodokļa maksātāja taksācijas periods ir kalendārais ceturksnis, taču šīs personas neatrodas a) vai b) punktā minētajā situācijā, pirmajā gadījumā – sākot no tā mēneša pirmās dienas, kas seko mēnesim, kurā ir beidzies sestās deklarācijas iesniegšanas termiņš, un otrajā gadījumā – sākot no pirmās tā mēneša dienas, kas seko mēnesim, kurā ir beidzies otrās deklarācijas iesniegšanas termiņš”.

14 Minētā likuma 153. panta 9.*bis* punktā ir noteikts:

“PVN identifikācijas numura atcelšanas procedūra ir noteikta spēkā esošajās procesuālajās normās. Pēc PVN identifikācijas numura atcelšanas, kas pasludināta saskaņā ar 9. punkta a)–e) un h) apakšpunktu, kompetentās nodokļu iestādes PVN maksātājus saskaņā ar 7.*bis* punktu reģistrē šādi:

[..]

c) pēc nodokļa maksātāja pieprasījuma 9. punkta d) apakšpunktā minētajā situācijā, sākot no lēmuma par PVN identifikācijas numura atcelšanu paziņošanas datuma, ja nodokļa maksātājs iesniedz šādu informāciju vai dokumentus:

1. iepriekš termiņā neiesniegtās PVN deklarācijas;
2. pamatotu pieprasījumu, norādot, ka nodokļa maksātājs apņemas iesniegt PVN deklarācijas likumā paredzētajos termiņos;

[..].”

15 Saskaņā ar šī paša likuma 156.*quater* panta 10. punktu:

“Nodokļa maksātāji, kuru PVN identifikācijas numurs ir ticis atcelts saskaņā ar 153. panta 9. punkta a)–e) apakšpunktu, deklarāciju par maksājamo iekasēto nodokli atbilstoši 11. panta 1.*bis* un 1. *quater* punktam iesniedz līdz tā mēneša 25. datumam ieskaitot, kas seko pēc mēneša, kurā nodoklis kļuvis iekasējams par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu vai arī par pakalpojumiem, par kuriem nodoklis ir jāmaksā, un kas ir norisinājušās laikposmā, kurā nodokļa maksātājam nav bijis derīgs PVN identifikācijas numurs [..]

[..].”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

16 *Dobre* tika piešķirts PVN identifikācijas numurs Rumānijā par laikposmu no 2011. gada 13. jūlija līdz 2012. gada 31. jūlijam.

17 *Dobre* nodokļu administrācijā nebija iesniedzis PVN deklarācijas par 2011. gada ceturto ceturksni un par 2012. gada pirmo ceturksni, kā rezultātā no 2012. gada 1. augusta tika atcelts tā PVN identifikācijas numurs.

18 No 2012. gada 1. augusta līdz 2013. gada 31. jūlijam *Dobre* turpināja izsniegt rēķinus, kuros bija iekļauts PVN, neiesniedzot attiecīgas PVN deklarācijas.

19 2014. gada 30. janvārī *Dobre* iesniedza PVN deklarācijas par 2011. gada ceturto ceturksni, kā arī par 2012. gada pirmo un otro ceturksni.

20 Pēc nodokļu pārbaudes, kas veikta laikposmā no 2015. gada 1. jūlija līdz 4. augustam, nodokļu administrācija izdeva paziņojumu par nodokli, uzdodot *Dobre* tostarp pārskaitīt summu 183 301 Rumānijas lejas (RON) (aptuveni 39 982 EUR) apmērā, kas atbilst PVN, ko tas bija iekasējis par laikposmu, kurā tam nebija PVN identifikācijas numura (turpmāk tekstā – “paziņojums par nodokli”).

21 *Dobre* pieprasīja atskaitīt 123 266 RON (aptuveni 26 887 EUR) no pieprasītās PVN summas, kas ticis samaksāts par precēm un pakalpojumiem, uz kuriem tas atsaucās, lai tos atbilstoši savas darbības mērķim piegādātu juridiskajām personām laikposmā, kad tam nebija PVN identifikācijas numura; šo pieteikumu nodokļu administrācija noraidīja.

- 22 *Dobre* paziņojumu par nodokli un lēmumu noraidīt pieteikumu par nodokļa atskaitīšanu pārsūdzēja, viņa sūdzība tika noraidīta.
- 23 *Dobre* vērsās *Tribunalul Constanța* (Konstancas apgabaltiesa, Rumānija) ar prasību, tostarp pret paziņojumu par nodokli, kas arī tika noraidīta.
- 24 *Dobre* iesniedza apelācijas sūdzību par *Tribunalul Constanța* (Konstancas apgabaltiesa) spriedumu iesniedzējtiesā – *Curtea de Apel Constanța* (Konstancas apelācijas tiesa, Rumānija).
- 25 Tā norāda, ka atteikums nodokļa maksātājam atskaitīt PVN, ko viņš kā priekšnodokli ir pārskaitījis savu darbību veikšanai, un paralēli tam noteiktais pienākums maksāt uzlikto PVN saistībā ar viņa sniegtajiem pakalpojumiem, lai arī viņam nav bijis PVN maksātāja reģistrācijas numurs, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu kalpo izvairīšanās no nodokļu maksāšanas apkaršanai. Tā tomēr šaubās par šādas tiesību normas atbilstību tiesību uz nodokļa atskaitīšanu pamatprincipam.
- 26 Šādos apstākļos *Curtea de Apel Constanța* (Konstancas apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Direktīvas [2006/112] 167., 168., 169., 179. panta, 213. panta 1. punkta, 214. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 273. panta noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesību normu, kura tādos apstākļos kā pamatlietā uzliek nodokļu maksātājam, kura reģistrācija par PVN maksātāju ir atcelta, pienākumu samaksāt valstij PVN, kas iekasēts laikposmā, kad PVN identifikācijas numurs bija atcelts, tomēr neatzīstot viņam tiesības atskaitīt PVN par tajā pašā laikposmā veiktajām iegādēm?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 27 Uz dodama prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, kāds aplūkots pamatlietā, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija var atteikt nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN, ja tā PVN identifikācijas numurs ir ticis atcelts, jo viņš likumā noteiktā termiņā nav iesniedzies PVN deklarācijas par noteiktu laikposmu.
- 28 Vispirms ir jāatgādina, ka nodokļu 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 Eiropas Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Kā Tiesa ir vairākkārt uzsvērusi – Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši šīs tiesības ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visām iepriekšējos darījumos samaksātajām priekšnodokļa summām (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visiem saimnieciskajiem darījumiem neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām pašām par sevi ir piemērojams PVN (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 31 Šādi saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas materiālās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 45. punkts).
- 32 It īpaši Direktīvas 2006/112 214. pantā paredzētā reģistrācija par PVN maksātāju, kā arī šīs direktīvas 213. pantā noteiktais nodokļa maksātāja pienākums paziņot par savas darbības uzsākšanu, izmaiņām tajā un tās izbeigšanu ir tikai formālas prasības kontroles veikšanai, kas nevar apdraudēt tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja ir izpildīti būtiskie nosacījumi, kas rada šīs tiesības (spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 60. punkts).
- 33 Tādējādi PVN maksātājam nevar liegt izmantot tā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tāpēc, ka tas nav reģistrējies kā PVN maksātājs pirms iegādāto preču izmantošanas savas ar nodokļiem apliekamās saimnieciskās darbības nolūkā (spriedums, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 51. punkts).
- 34 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka soda noteikšana par to, ka nodokļa maksātājs nav ievērojis grāmatvedības un deklarēšanas pienākumus, atsakot atskaitīšanas tiesības, nepārprotami pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu šo pienākumu piemērošanu, jo Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā paredzēt naudas sodu vai finansiālu sodu atbilstoši pārkāpuma smagumam (spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 63. punkts).
- 35 Citādi tas būtu gadījumā, ja, pirmkārt, šādu formālu prasību neievērošanas rezultātā tiktu kavēts iesniegt drošu pierādījumu par to, ka ir ievērotas materiālās prasības (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 46. punkts un tajā minētā judikatūra). Atteikums atskaitīt nodokli faktiski vairāk ir atkarīgs no tādas informācijas neesamības, kas pierāda, ka ir izpildītas materiālās prasības, nevis no formālo prasību neievērošanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 44. un 45. punkts).
- 36 Tāpat tiesības atskaitīt nodokli var tikt atteiktas tad, ja uz objektīvu elementu pamata būtu pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 43. punkts).
- 37 Šajā gadījumā, pirmkārt, no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, pirmkārt, ka *Dobre* PVN identifikācijas numura atcelšana saskaņā ar Likuma Nr. 571/2003 153. panta 9. punkta d) apakšpunktu ir notikusi tādēļ, ka šis nodokļa maksātājs likumā paredzētajā termiņā nav iesniedzis savas PVN deklarācijas par 2011. gada ceturto ceturksni un par 2012. gada pirmo un otro ceturksni. Otrkārt, minētais nodokļu maksātājs šādas nodokļa deklarācijas nav iesniedzis no 2012. gada augusta līdz 2013. gada jūlijam, lai gan viņš turpināja izsniegt rēķinus, tajos iekļaudams PVN, un tādēļ nodokļu iestādes nav atzinušas viņa tiesības atskaitīt PVN par šo periodu.
- 38 Ņemot vērā šī sprieduma 35. punktā atgādinātos apsvērumus, iesniedzējtiesas ziņā ir pārbaudīt, vai nodokļu administrācijas rīcībā bija vajadzīgā informācija, lai pierādītu, ka ir izpildītas materiālās prasības, kas dod tiesības uz PVN atskaitīšanu, ko *Dobre* ir samaksājis kā priekšnodokli, neraugoties uz tam pārņemto formālo prasību neievērošanu.
- 39 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktu, lai ieinteresētā persona iegūtu tiesības atskaitīt nodokli, ir svarīgi, lai tā, pirmkārt, būtu “nodokļu maksātāja” šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, lai nodokļu maksātāja būtu iepriekš izmantojusi 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 (šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts, un 2017. gada 19. oktobris, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 39. punkts).

- 40 Katrā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka, lai arī formālo pienākumu neievērošana netraucē sniegt drošu pierādījumu par to, ka ir ievērotas materiālās prasības, kuras piešķir tiesības uz PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanu, šādi apstākļi var ļaut konstatēt vienkāršākā krāpšanas nodokļu jomā gadījuma pastāvēšanu, kad nodokļa maksātājs ar nodomu neievēro tam noteiktās formālās prasības ar mērķi izvairīties no nodokļa maksāšanas (spriedums, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 55. punkts).
- 41 Īpaši PVN deklarācijas neiesniegšana, lai nodokļu administrācija varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu, nedrīkst traucēt pareizu nodokļa iekasēšanu un līdz ar to apdraudēt kopējās PVN sistēmas sekmīgu darbību. Tādējādi Savienības tiesības neliedz uzskatīt, ka šādi pārkāpumi pieder pie krāpšanas nodokļu jomā, un šādā gadījumā atteikt iespēju izmantot atskaitīšanas tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 56. punkts).
- 42 Ņemot vērā šos apsvērumus, Direktīvas 2006/112 167.–169., 179. pants, 213. panta 1. punkts, 214. panta 1. punkts un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, ar ko nodokļu administrācijai tiek ļauts atteikt nodokļa maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja ir ticis konstatēts, ka šim nodokļa maksātājam pārmesto pārkāpumu dēļ nodokļu administrācijas rīcībā nav varējusi būt vajadzīgā informācija, lai pierādītu, ka minētais nodokļa maksātājs ir izpildījis materiālās prasības, kas piešķir tiesības uz PVN atskaitīšanu, ko minētais nodokļa maksātājs ir samaksājis kā priekšnodokli, vai ka viņš šo tiesību izmantošanai ir rīkojies krāpnieciski, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

#### Par tiesāšanās izdevumiem

- 43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 167.–169., 179. pants, 213. panta 1. punkts, 214. panta 1. punkts un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem tiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, ar ko nodokļu administrācijai tiek ļauts atteikt nodokļa maksātājam tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, ja ir ticis konstatēts, ka šim nodokļa maksātājam pārmesto pārkāpumu dēļ nodokļu administrācijas rīcībā nav varējusi būt vajadzīgā informācija, lai pierādītu, ka minētais nodokļa maksātājs ir izpildījis materiālās prasības, kas piešķir tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, ko minētais nodokļa maksātājs ir samaksājis kā priekšnodokli, vai ka viņš šo tiesību izmantošanai ir rīkojies krāpnieciski, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]