



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2013. gada 8. maijā *

Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Sestā direktīva 77/388/EEK — Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu — Nodokļa maksātāja pienākumi — Kļūdainu vai neprecīzu rēķinu esamība — Obligāto norāžu neesamība — Tiesību uz atskaitīšanu atteikums — Vēlāki pierādījumi par rēķinā uzrādīto darījumu faktisku veikšanu — Laboti rēķini — Tiesības uz PVN atmaksu — Neitralitātes princips

Lieta C-271/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour d'appel de Mons* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 25. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 1. jūnijā, tiesvedībā

Petroma Transports SA ,

Martens Énergie SA ,

Martens Immo SA ,

Martens SA ,

Fabian Martens ,

Geoffroy Martens ,

Thibault Martens

pret

État belge .

TIESA (otrā palāta)

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

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

* Tiesvedības valoda – franču.

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA*, kā arī *F. Martens, G. Martens* un *T. Martens* vārdā – *O. Van Ermengem*, advokāts,
- Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *C. Soulay*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto Direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīvu 94/5/EK (OV L 60, 16. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), kā arī neitralitātes principu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA*, kā arī *F. Martens, G. Martens* un *T. Martens*, kuri kopā veido grupu *Martens*, un *État belge* [Beļģijas valsti] jautājumā par šīs pēdējās atteikumu tiem piešķirt tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanu par pakalpojumiem, kas tika sniegti *Martens* grupas iekšienē.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

- 3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka PVN piemēro “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas”.
- 4 Sestās direktīvas sadaļas ar nosaukumu “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, un nodokļa iekasējamība” 10. pantā ir paredzēts:
 - “1.
 - a) Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams;
 - b) nodoklis kļūst “iekasējams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.
 2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [..]

[..]”

5 Sestās direktīvas 17. pantā ar nosaukumu “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma” ir noteikts:

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

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

[..].”

6 Sestās direktīvas 18. pantā saistībā ar kārtību, kādā izmanto tiesības uz atskaitīšanu, ir precizēts:

“1. Lai izmantotu savas tiesības uz nodokļu samazinājumu, nodokļu maksātājam ir:

a) attiecībā uz samazinājumiem, kas atbilst 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam, jābūt tāda faktūrrēķina turētājam, kas sastādīts saskaņā ar 22. panta 3. punktu;

[..]

2. Nodokļa maksātājs īsteno atskaitīšanu, no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo nodokļa summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 1. punkta noteikumiem radušās un ir īstenojamas atskaitīšanas tiesības.

[..]

3. Dalībvalstis pieņem nosacījumus un kārtību, kādā nodokļa maksātājam var atļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 1. un 2. punkta noteikumiem.

[..].”

7 Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādām personām:

1. atbilstīgi iekšējai sistēmai:

a) nodokļa maksātājiem, kas veic ar nodokli apliekamus darījumus, izņemot tos, kuri minēti 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā un kurus veic nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārzemēs. [..]

[..]

c) jebkurai personai, kas norāda [PVN] faktūrā [faktūrrēķinā] vai citā dokumentā, kurš kalpo par faktūru [faktūrrēķinu] [..].”

8 Sestās direktīvas 22. panta redakcijā, kas izriet no 28.h panta, ir paredzēts:

“Pienākumi iekšējā sistēmā

1.

a) Ikviens nodokļu maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas viņa kā nodokļu maksātāja darbība.[..]

2.

- a) Ikviens nodokļu maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestāde varētu piemērot un pārbaudīt pievienotās vērtības nodokli.[..]

3.

- a) Ikviens nodokļu maksātājs izsniedz faktūrrēķinu vai citu dokumentu, kas aizstāj faktūrrēķinu, par precēm un pakalpojumiem, ko tas ir piegādājis vai sniedzis citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja. [..]

[..]

- b) Faktūrrēķinā skaidri norāda cenu bez nodokļa un attiecīgo nodokli katrai likmei, kā arī jebkurus atbrīvojumus.

[..]

- c) Dalībvalstis izstrādā kritērijus, kā noteikt, vai dokumentu var uzskatīt par faktūrrēķinu.

[..]

8. Dalībvalstis var uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar noteikumu, ka šādas saistības tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

[..]”

Beļģijas tiesiskais regulējums

- 9 1969. gada 10. decembra Karaļa dekrēta Nr. 3 par atskaitījumu piemērošanu PVN (1969. gada 12. decembra *Moniteur belge*) 3. panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēts:

“1. Lai nodokļa maksātājs varētu izmantot savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu:

- 1) tā rīcībā attiecībā uz nodokli, kas jāmaksā par viņam piegādātām precēm un sniegtiem pakalpojumiem, ir jābūt rēķinam, kas ir izrakstīts saskaņā ar 1992. gada 29. decembra Karaļa dekrēta Nr. 1 [par pasākumiem pievienotās vērtības nodokļa samaksas nodrošināšanai] 5. pantu (1992. gada 31. decembra *Moniteur belge*, 27976. lpp.; turpmāk tekstā – “Karaļa dekrēts Nr. 1”).”

- 10 Saskaņā ar Karaļa dekrēta Nr. 1 5. panta 1. punkta sesto daļu faktūrrēķinā ir jānorāda “elementi, kas ir nepieciešami, lai noteiktu darījumu un maksājamā nodokļa likmi, it īpaši parastais piegādāto preču un sniegto pakalpojumu nosaukums un to daudzums, kā arī pakalpojumu priekšmets”.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 11 *F. Martens, G. Martens un T. Martens* ir *J.-P. Martens*, kurš pārvaldīja individuālo uzņēmumu ar zīmolu “Margaz”, tiesību pārņēmēji. Uz šī uzņēmuma pamata izveidojās grupa *Martens*, kuras sabiedrības veic dažādas darbības, piemēram, naftas produktu pirkšanu, pārdošanu un transportu, kā arī nekustamā īpašuma būvdarbu pakalpojumus. No personāla viedokļa *Petroma Transports SA* bija galvenā grupas *Martens* sabiedrība un tā sniedza vairākus pakalpojumus citām šīs grupas sabiedrībām.

Līgumi bija noslēgti, lai reglamentētu šī personāla izmantošanu pakalpojumiem grupas iekšienē. Šajos līgumos bija paredzēta samaksa par šiem pakalpojumiem atbilstoši personāla nostrādātajam stundu skaitam.

- 12 Kopš 1997. gada veikto pārbaužu laikā Beļģijas nodokļu administrācija apšaubīja grupas iekšienē izrakstītos rēķinus gan attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, gan attiecībā uz PVN un no tiem izrietošos atskaitījumus, kuri tika ņemti vērā kopš 1994. taksācijas gada, galvenokārt tādēļ, ka šie rēķini bija nepilnīgi un no tiem nevarēja konstatēt, ka tie atbilstu faktiski sniegtajiem pakalpojumiem. Lielākajā daļā šo rēķinu bija norādīta kopējā summa, nenorādot cenu par vienību un pakalpojumu sniedzēju sabiedrību personāla locekļu nostrādāto stundu skaitu, tādējādi neļaujot nodokļu administrācijai precīzi pārbaudīt, vai nodoklis ir samaksāts.
- 13 Tādējādi tā noraidīja pakalpojumu saņēmēju sabiedrību veiktos atskaitījumus, it īpaši tādēļ, ka tie neatbilda Karaļa dekrēta Nr. 1 5. panta 1. punkta sestajā daļā un 1969. gada 10. decembra Karaļa dekrēta Nr. 3 par atskaitījumu piemērošanu PVN 3. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzētajām prasībām.
- 14 Vēlāk šīs sabiedrības sniedza papildu informāciju, bet nodokļu administrācija to neuzskatīja par pietiekamu pamatu, kas atļautu atskaitīt dažādas PVN summas. Faktiski šī administrācija uzskatīja, ka runa ir vai nu par privātiem pakalpojumu sniegšanas līgumiem, kas ir iesniegti ar novēlošanos, pēc nodokļu pārbaužu pabeigšanas un pēc paziņojuma par nesamaksātā nodokļa nomaksu, kuru šī administrācija bija paredzējusi izsniegt, kam tādējādi nebija konkrēta datuma un kas nebija izpildāmi attiecībā pret trešām personām, vai nu par rēķiniem, kuri tika pabeigti administratīvā procesa stadijā pēc to izrakstīšanas, ar roku pierakstot norādes par darbinieku sniegto pakalpojumu stundu skaitu, darba stundas likmi un sniegto pakalpojumu veidu, un kuriem līdz ar to, pēc nodokļu administrācijas domām, nebija nekāda pierādījuma spēka.
- 15 2005. gada 2. februārī *Tribunal de première instance de Mons* [Monsas pirmās instances tiesa] pasludināja vairākus spriedumus. Lai gan attiecībā uz vairākiem rēķiniem tā nosprieda nodokļu maksātāja labā, tā arī apstiprināja pakalpojuma saņēmējām sabiedrībām sniegto atteikumu atskaitīt PVN.
- 16 Pamatojoties uz jaunām prasībām, kuru priekšmets bija pakalpojumu sniedzēju samaksāto nodokļu atmaksāšana, šī tiesa nolēma atsākt debates. Ar 2010. gada 23. februāra spriedumu *Tribunal de première instance de Mons* pasludināja spriedumu apvienotajās lietās un noraidīja prasības par [nodokļa] atmaksu kā nepamatotas. Šie pakalpojumu sniedzēji par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību.
- 17 Šajos apstākļos *Cour d'appel de Mons* [Monsas apelācijas tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “1) Vai dalībvalstij ir tiesības atteikties atskaitīt nodokli par labu nodokļa maksātājiem, kuri saņem pakalpojumus un kuru rīcībā ir nepilnīgi rēķini, bet kuri ir papildināti, iesniedzot informāciju, lai pierādītu rēķinā ietverto darījumu esamību, raksturu un apmēru (līgumi, skaitļu atšifrējums, pamatojoties uz Valsts sociālās apdrošināšanas biroja deklarācijām, informācija par iesaistītās grupas darbību [..])?
 - 2) Vai dalībvalstij, kas atsakās atskaitīt nodokli par labu nodokļu maksātājiem – pakalpojumu saņēmējiem – rēķinu neprecizitātes dēļ, ir jākonstatē, ka rēķini ir arī pārāk neprecīzi, lai varētu [samaksāt] PVN? Tādējādi, lai nodrošinātu PVN neitralitātes principu, vai dalībvalstij ir pienākums attiecīgo pakalpojumu sniedzējām sabiedrībām atmaksāt tai samaksāto PVN?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- 18 Jānorāda, ka iesniedzējtiesa nenorāda Savienības tiesību normas, kuras tā lūdz interpretēt.
- 19 To ņemot vērā, no lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu un no konteksta, kādā iekļaujas pamatlieta, izriet, ka prejudiciālie jautājumi ir par Sestās direktīvas noteikumu, kā arī nodokļu neitralitātes principa interpretāciju.
- 20 Tiktāl, ciktāl no minētā lēmuma izriet arī tas, ka pirmie strīdīgie rēķini ir izrakstīti 1994. gada 31. martā, aplūkojamās tiesību normas ir jāinterpretē redakcijā, kas bija spēkā šajā datumā.

Par pirmo jautājumu

- 21 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitīšanu var atteikt nodokļu maksātājiem pakalpojumu saņēmējiem, kuru rīcībā ir nepilnīgi rēķini, ja tie tos vēlāk papildina, sniedzot informāciju, kura ir paredzēta rēķinā norādīto darījumu izpildes esamības, rakstura un apmēra pierādīšanai.
- 22 Vispirms ir jāatgādina, ka tiesības uz [PVN] atskaitīšanu ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kuras principā nevar ierobežot un kuras izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas iepriekš samaksāti (šajā ziņā skat. 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā C-285/11 *Bonik*, 25. un 26. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 23 Tādējādi iedibinātās nodokļu atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld, Recueil*, I-5547. lpp., 37. punkts, un 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-438/09 *Dankowski*, Krājums, I-14009. lpp., 24. punkts).
- 24 Tādējādi no Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta izriet, ka visi nodokļu maksātāji var atskaitīt tās nodokļa summas, kas tiem ir aprēķinātas kā PVN par viņiem sniegtiem pakalpojumiem, tiktāl, ciktāl šie pakalpojumi tiek izmantoti to ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām (šajā ziņā skat. 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, Krājums, I-3459. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Saistībā ar tiesību uz atskaitīšanu izmantošanas kārtību Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka nodokļu maksātājam jābūt izrakstītam rēķinam saskaņā ar šīs direktīvas 22. panta 3. punktu.
- 26 Atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktam fakturrēķinā skaidri jānorāda cena bez nodokļa un attiecīgais nodoklis katrai likmei, kā arī, vajadzības gadījumā, jebkuri atbrīvojumi. Šī paša 22. panta 3. punkta c) apakšpunktā dalībvalstīm ir piešķirtas tiesības noteikt kritērijus, saskaņā ar kuriem dokumentu var uzskatīt par fakturrēķinu. Turklāt šī paša 22. panta 8. punktā dalībvalstīm ir atļauts paredzēt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu krāpšanu.

- 27 Saistībā ar tiesību uz atskaitīšanu izmantošanu no tā izriet, ka Sestajā direktīvā ir tikai pieprasīts, lai fakturrēķinā būtu iekļautas konkrētas norādes un lai dalībvalstīm būtu tiesības paredzēt papildu norādes, kas nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu, kā arī sniegtu iespēju nodokļu administrācijai veikt pārbaudes (šajā ziņā skat. 1988. gada 14. jūlija spriedumu apvienotajās lietās 123/87 un 330/87 *Jeunehomme* un *EGI, Recueil*, 4517. lpp., 16. punkts).
- 28 Tomēr prasība fakturrēķinos iekļaut citas norādes, kas nav Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā, lai varētu izmantot tiesības uz atskaitīšanu, ir jāierobežo ar to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu, ka nodokļu administrācija var iekasēt un pārbaudīt PVN. Turklāt šādas norādes to skaita vai tehniskā rakstura dēļ nevar tiesību uz atskaitīšanu izmantošanu padarīt par praktiski neiespējamu vai ļoti grūtu (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Jeunehomme* un *EGI*, 17. punkts).
- 29 Attiecībā uz pamatlietā aplūkojamo valsts tiesisko regulējumu ir jānorāda, ka *État belge* ir izmantojusi Sestās direktīvas 22. panta 8. punktā paredzētās tiesības, jo saskaņā ar Karaļa dekrēta Nr. 1 5. panta 1. punkta sesto daļu fakturrēķinā ir jābūt iekļautiem elementiem, kas ir vajadzīgi, lai noteiktu darījumu un maksājamā nodokļa likmi, it īpaši piegādāto preču un sniegto pakalpojumu parastajam nosaukumam, to skaitam un priekšmetam.
- 30 Šajā ziņā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai papildu norādes, kuras tiek pieprasītas šajā tiesiskajā regulējumā, atbilst šī sprieduma 28. punktā norādītajām prasībām.
- 31 Turklāt, lai gan 2010. gada 15. jūlija sprieduma lietā C-368/09 *Pannon Gép Centrum* (Krājums, I-7467. lpp.) 41. punktā Tiesa nosprieda, ka dalībvalstis nevar prasīt, lai saistībā ar tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu tiktu izpildīti ar fakturrēķinu saturu saistīti nosacījumi, kas nav tieši paredzēti Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) noteikumos, ir jānorāda, ka pamatlietā spēkā esošās tiesību normas ļāva dalībvalstīm noteikt kritērijus, saskaņā ar kuriem dokumentu var uzskatīt par fakturrēķinu.
- 32 No lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu izriet, ka tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošana nodokļu maksātājiem, kas saņem pakalpojumus, tika atteikta tādēļ, ka pamatlietā aplūkojamie fakturrēķini nebija pietiekami precīzi un pilnīgi. It īpaši iesniedzējtiesa norāda, ka lielākajā daļā šo rēķinu nebija norādīta cena par vienību un pakalpojumu sniedzēju sabiedrību personāla sniegto pakalpojumu ilgums stundās, tādējādi liedzot nodokļu administrācijai pārbaudīt, vai nodoklis ir iekasēts precīzi.
- 33 Prasītāji pamatlietā norāda, ka tas, ka fakturrēķinos nebija ietvertas konkrētas valsts tiesiskajā regulējumā pieprasītās norādes, nevar likt apšaubīt tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu, ja šo darījumu esamība, raksturs un apmērs nodokļu administrācijai tika pierādīti vēlāk.
- 34 Tomēr ir jāatgādina, ka kopējā PVN sistēma neliedz veikt labojumus kļūdainos rēķinos. Tādējādi, ja visas materiālās prasības, kas ir nepieciešamas, lai varētu saņemt tiesības uz PVN atskaitīšanu, ir izpildītas un ja pirms attiecīgās iestādes lēmuma pieņemšanas nodokļu maksātājs tai ir iesniedzis izlabotu fakturrēķinu, šo tiesību izmantošanu principā viņam nevar liegt tādēļ, ka sākotnējais fakturrēķins bija kļūdainis (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Pannon Gép Centrum*, 43.–45. punkts).
- 35 Tomēr ir jākonstatē, ka, runājot par pamatlietu, informācija, kas bija nepieciešama, lai papildinātu un padarītu likumam atbilstīgus fakturrēķinus, tika iesniegta pēc tam, kad nodokļu administrācija pieņēma lēmumu atteikt PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanu, tādējādi pirms šī lēmuma pieņemšanas šai administrācijai iesniegtie rēķini vēl nebija izlaboti, lai tā varētu pārliecināties par precīzu PVN iekasēšanu, kā arī to pārbaudīt.

36 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru tiesības uz PVN atskaitīšanu var atteikt nodokļu maksātājiem pakalpojumu saņēmējiem, kuru rīcībā ir nepilnīgi rēķini, pat ja tos vēlāk papildina, iesniedzot informāciju, ar ko pierāda rēķinā iekļauto darījumu patiesumu, raksturu un apmēru, pēc šāda noraidošā lēmuma pieņemšanas.

Par otro jautājumu

37 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj nodokļu administrācijai atteikties atmaksāt pakalpojumu sniedzējas sabiedrības samaksāto PVN, lai gan tiesību uz tā PVN, kas bija jāmaksā par šiem pakalpojumiem, atskaitīšanu izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmējam sabiedrībām tādēļ, ka šis pakalpojumu sniedzējas sabiedrības izrakstītajos rēķinos tika konstatēti pārkāpumi.

38 Līdz ar to rodas jautājums, vai, lai nodrošinātu nodokļu neitralitātes principu, PVN iekasēšanu pakalpojumu sniedzēja labā var pakļaut nosacījumam, ka PVN atskaitīšana faktiski tiek veikta pakalpojumu saņēmēja labā.

39 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN piemēro par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rikojas. No šīs direktīvas 10. panta 2. punkta izriet, ka darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti.

40 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN tiek piemērots katram pakalpojumam un katrai preču piegādei, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (šajā ziņā skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF*, Krājums, I-10413. lpp., 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Tātad ir jākonstatē, kā to pareizi norāda arī *État belge* un Eiropas Komisija savos rakstveida apsvērumos, ka no šīm Sestās direktīvas normām izriet, ka kopējā PVN sistēma nepakļauj šī nodokļa iekasējamību no nodokļa maksātāja, kas ir pakalpojumu sniedzējs, nosacījumam, lai nodokļu maksātājs pakalpojumu saņēmējs faktiski izmantotu tiesības uz PVN atskaitīšanu.

42 No šī sprieduma 13. punkta izriet, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu, kas pamatlietā bija jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu, ko parasti varētu izmantot pakalpojumu saņēmēji, tiem tika atteikta, jo pakalpojumu sniedzēja izdotajos rēķinos nebija iekļautas konkrētas obligātas norādes.

43 Tiklīdz pamatlietā pakalpojumu, par kuriem jāmaksā PVN, esamība tika apstiprināta, ar šiem darījumiem saistītais PVN kļuva iekasējams un tika samaksāts nodokļu administrācijai. Šajā kontekstā nevar atsaukties uz nodokļu neitralitātes principu, lai attaisnotu PVN atmaksu tādā situācijā, kāda ir pamatlietā. Jebkāda cita veida interpretācija veicinātu tādu situāciju rašanos, kurās nebūtu iespējams iekasēt precīzu PVN summu, kas ir tieši tas, ko Sestās direktīvas 22. pants paredz novērst.

44 Līdz ar to, ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu jāatbild, ka nodokļu neitralitātes princips ļauj nodokļu administrācijai atteikties atmaksāt PVN, ko samaksājusi pakalpojumu sniedzēja sabiedrība, lai gan tiesību uz PVN, kas samaksāts par šiem pakalpojumiem, atskaitīšanu izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmējam sabiedrībām tādēļ, ka minētās pakalpojumu sniedzējas sabiedrības izrakstītajos rēķinos tika konstatēti pārkāpumi.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestā Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīvu 94/5/EK, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu var atteikt nodokļu maksātājiem pakalpojumu saņēmējiem, kuru rīcībā ir nepilnīgi rēķini, pat ja tos vēlāk papildina, iesniedzot informāciju, ar ko pierāda rēķinā iekļauto darījumu patiesumu, raksturu un apmēru, pēc šāda noraidošā lēmuma pieņemšanas;**
- 2) **nodokļu neitralitātes princips ļauj nodokļu administrācijai atteikties atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, ko samaksājusi pakalpojumu sniedzēja sabiedrība, lai gan tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa, kas samaksāts par šiem pakalpojumiem, atskaitīšanu izmantošana tika atteikta šo pakalpojumu saņēmējām sabiedrībām tādēļ, ka minētās pakalpojumu sniedzējas sabiedrības izrakstītajos rēķinos tika konstatēti pārkāpumi.**

[Paraksti]