TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2012. gada 6. decembrī*

PVN — Direktīva 2006/112/EK — Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu — Atteikums

Lieta C-285/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad – Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 16. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 8. jūnijā, tiesvedībā

Bonik EOOD

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), kas izpilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], E. Juhāss [*E. Juhász*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Švābi [*D. Šváby*], tiesneši,

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

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 19. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Bonik EOOD* vārdā – *O. Minchev*, *advokat*, un *M. Patchett-Joyce*, *barrister*,

— Bulgārijas valdības vārdā – *E. Petranova*, pārstāve,

— Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *A. De Stefano*, *avvocato dello Stato*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *L. Seeboruth* un *L. Christie*, pārstāvji, kuriem palīdz *P. Moser*, *barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *D. Roussanov*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 2., 9., 14., 62., 63., 167., 168. un 178. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Bonik EOOD* (turpmāk tekstā – "*Bonik*") un *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta Centrālās administrācijas Varnas pilsētas direkcijas "Pārsūdzības un izpildes pārvalde" direktors) par tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") atskaitīšanu nodokļa atlaides veidā attiecībā uz šīs sabiedrības labības pirkumiem.

Atbilstošās tiesību normas

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka PVN uzliek preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

"Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 Minētās direktīvas 62. pants ir izteikts šādi:

"Šā panta nozīmē:

1) "nodokļa iekasējamības gadījums" ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

2) "nodokļa iekasējamība" nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt."

6 Šīs pašas direktīvas 63. pantā ir noteikts:

"Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana."

7 Direktīvas 2006/112 167. pantā ir paredzēts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams".

8 Šīs direktīvas 168. pantā ir noteikts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

9 Minētās direktīvas 178. pantā 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 – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..]."

Pamattiesvedība un prejudiciālie jautājumi

10 *Bonik* ir sabiedrība, kurā ir veikta nodokļu revīzija par laikposmu no 2009. gada februāra līdz martam.

11 Šajā revīzijā Bulgārijas nodokļu iestādes konstatēja, ka nav pierādījumu, ka *Bonik* deklarētās labības un kukurūzas piegādes Kopienas iekšienē ir notikušas, piegādājot Rumānijas sabiedrībai *Agrisco SRL*, un ka, ņemot vērā, ka *Bonik* izdotajos rēķinos norādītais labības un kukurūzas daudzums saskaņā ar šīs sabiedrības grāmatvedību bija izņemts no tās krājumiem un neatradās tajos šīs revīzijas laikā, šis daudzums bija ar nodokli apliekamas piegādes Bulgārijas teritorijā priekšmets.

12 Turklāt minētās nodokļu iestādes veica pārbaudes attiecībā uz labības pirkumu, kas atbilstoši *Bonik* deklarācijai bija iegādāts no *Favorit stroy Varna EOOD* (turpmāk tekstā – "*Favorit stroy*") un *Agro treyd BG Varna EOOD* (turpmāk tekstā – "*Agro treyd*"), par ko PVN ir atskaitīts.

13 *Bonik* rīcībā bija *Favorit stroy*, kā arī *Agro treyd* izdoti rēķini, kas atbilda šiem pirkumiem.

14 Tomēr, lai pārliecinātos, ka šie pirkumi ir faktiski notikuši, Bulgārijas nodokļu iestādes veica *Bonik* piegādātāju, proti, *Favorit stroy* un *Agro treyd*, kā arī to piegādātāju, proti, *Lyusi treyd EOOD*, *Eksim plyus EOOD* un *Riva agro stil EOOD*, papildu pārbaudes.

15 Tā kā šīs pārbaudes neļāva konstatēt, ka *Lyusi treyd EOOD*, *Eksim plyus EOOD* un *Riva agro stil EOOD* būtu faktiski piegādājušas preces *Favorit stroy* un *Agro treyd*, Bulgārijas nodokļu iestādes no tā secināja, ka šo sabiedrību rīcībā nav vajadzīgā preču daudzuma, lai veiktu piegādes *Bonik*, un secināja, ka minētās sabiedrības nav faktiski piegādājušas *Bonik*.

16 Turklāt minētās nodokļu iestādes ar 2010. gada 10. marta paziņojumu par nodokļu maksājuma grozījumu atteica *Bonik* tiesības uz PVN atskaitīšanu nodokļu atlaides veidā par tās piegādātāju *Favorit stroy* un *Agro treyd* veiktajām labības piegādēm.

17 *Bonik* iesniedza administratīvu sūdzību par šo nodokļu paziņojumu *Direktor na "Direktsia Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, kas ar 2010. gada 21. jūnija lēmumu apstiprināja minēto paziņojumu.

18 *Bonik* cēla iesniedzējtiesā prasību pret šo pašu nodokļu paziņojumu.

19 Iesniedzējtiesas lēmumā šī tiesa norāda, ka Bulgārijas nodokļu iestādes neapstrīd, ka *Bonik* ir veicis sekojošās tā paša veida un daudzuma preču piegādes, un arī neapstiprina, ka šīs sabiedrība būtu saņēmusi šīs preces no citiem piegādātājiem, kas nav *Favorit stroy* un *Agro treyd*.

20 Turklāt tā piebilst, ka ir pierādījumi tiešu piegāžu veikšanai un ka pierādījumu par iepriekšējām piegādēm neesamība nevar likt secināt, ka šīs tiešās piegādes nav veiktas.

21 Šajā ziņā iesniedzējtiesa precizē, ka valsts tiesiskajā regulējumā tiesībām uz PVN atskaitīšanu nodokļu atlaides veidā nav paredzēts nosacījums par preču izcelsmes pierādījumiem.

22 Šī tiesa norāda, ka praksē nodokļu administrācija un noteiktas Bulgārijas tiesas, lai piešķirtu nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt PVN, prasa pierādījumus, ka faktiski ir notikušas iepriekšējās piegādes.

23 Šādos apstākļos *Administrativen sad – Varna* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai, interpretējot Direktīvas 2006/112 178. panta a) un b) punktu un 14., 62., 63., 167. un 168. pantu, no tiem var atvasināt jēdzienu "faktiskas piegādes neesamība" un, ja var, vai jēdziens "faktiskas piegādes neesamība" atbilstoši tā definīcijai atbilst jēdzienam "nodokļu nemaksāšana [krāpšana nodokļu jomā]" vai ir iekļauts šajā jēdzienā? Ko [šīs] direktīvas izpratnē ietver jēdziens "nodokļu nemaksāšana [krāpšana nodokļu jomā]"?

2) Vai direktīvā [2006/112], ņemot vērā jēdziena "nodokļu nemaksāšana [krāpšana nodokļu jomā]" definīciju, kā arī preambulas 26. un 59. apsvērumu saistībā ar 178. panta b) punktu, ir prasīts, lai formalitātes tiktu noteiktas tikai likumdošanas ceļā ar dalībvalsts augstākā likumdošanas orgāna izdotu tiesību aktu, vai arī direktīva pieļauj, ka šīs formalitātes netiek noteiktas likumdošanas ceļā, bet gan tās nosaka valsts pārvaldes (un nodokļu revīziju) prakse un judikatūra? Vai formalitātes var noteikt ar valsts pārvaldes iestādes izdotu tiesību piemērošanas aktu un/vai ar valsts pārvaldes instrukcijām?

3) Vai "faktiskas piegādes neesamība", ja šis jēdziens atšķiras no jēdziena "nodokļu nemaksāšana [krāpšana nodokļu jomā]" un nav iekļauts tā definīcijā, ir formalitāte [Direktīvas 2006/112] 178. panta b) punkta izpratnē vai pasākums [šīs] direktīvas preambulas 59. apsvēruma izpratnē, kura ieviešanas sekas ir tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu atteikums un PVN sistēmas neitralitātes – būtisks kopējās PVN sistēmas princips, kas tika ieviests ar attiecīgajām Savienības tiesībām, – apšaubīšana?

4) Vai nodokļu maksātājiem var likt pildīt formalitātes, saskaņā ar kurām nodokļu maksātājiem, lai uzskatītu, ka piegāde faktiski ir notikusi, ir jāpierāda, ka starp tiem (pēdējo saņēmēju [..] un tā piegādātāju) ir notikusi piegāde, ja kompetentā iestāde neapstrīd, ka attiecīgie nodokļu maksātāji (pēdējie piegādātāji) ir izdarījuši sekojošās tā paša veida un tā paša daudzuma preču piegādes sekojošajiem saņēmējiem?

5) Vai kopējās PVN sistēmas un Direktīvas 2006/112 168. un 178. panta ietvaros komersanta tiesības saņemt apstiprinājumu, ka par konkrētiem darījumiem ir ticis veikts PVN maksājums, ir jāizvērtē, ņemot vērā:

a) tikai konkrētos darījumus, kuros komersants ir dalībnieks, tostarp ņemot vērā komersanta nolūku piedalīties darījumā, un/vai

b) darbību kopumu, ieskaitot iepriekšējos un nākamos darījumus, kas veido piegādes ķēdi, pie kuras pieder strīdīgie darījumi, ieskaitot pārējo ķēdes dalībnieku nolūkus, ko komersants nezin un/vai nevar uzzināt, proti, rēķina izsniedzēja un pārējo ķēdes dalībnieku, proti, to sākotnējo piegādātāju, kurus piegādes saņēmējs nevar pārbaudīt un no kuriem tas nevar pieprasīt noteiktu rīcību, darbības un/vai bezdarbību, un/vai

c) citu ķēdes dalībnieku krāpnieciskās rīcības vai nolūkus, par kuriem komersants nezināja, no kuru darbībām vai nolūkiem nav iespējams secināt, vai komersants par tām varēja uzzināt un, proti, neatkarīgi no tā, vai šīs darbības un nolūki bija pirms vai pēc konkrētā darījuma?

6) Atkarībā no atbildes uz piekto jautājumu: vai tādi darījumi kā pamatlietas priekšmetā esošie ir uzskatāmi par piegādi pret atlīdzību Direktīvas 2006/11 2. panta izpratnē vai attiecīgi par nodokļu maksātāja saimniecisko darbību Direktīvas 2006/11 9. panta 1. punkta izpratnē?

7) Vai ir pieļaujams, ka tādi darījumi, kādi tie ir pamata lietā, ko piegādātājs PVN nolūkos ir pareizi dokumentējis un deklarējis, ar kuriem saņēmējs faktiski ieguva īpašumtiesības uz rēķinā norādītajām precēm, bet nav informācijas par to, vai viņš preci faktiski saņēma no personas, kura nebija rēķina izsniedzēja, netiek uzskatīti par piegādēm pret atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta izpratnē tikai tādēļ, ka piegādātājs netika atrasts norādītajā adresē un neiesniedza nodokļu revīzijas pieprasītos dokumentus vai nodokļu iestādē nepamatoja visus apstākļus, kādos tika veiktas piegādes, tai skaitā pārdotās preces izcelsmi?

8) Vai, lai nodrošinātu nodokļu iekasēšanu un novērstu krāpšanu nodokļu jomā, atbilstošs ir tāds pasākums, ar kuru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir padarītas atkarīgas no piegādātāja un/vai viņa sākotnējo piegādātāju rīcības?

9) Atkarībā no atbildes uz otro, trešo un piekto jautājumu: vai tādi nodokļu iestāžu pasākumi kā pamatlietā, kas izraisa PVN regulējuma nepiemērošanu darījumiem, ko komersants noslēdzis labā ticībā, ir pretrunā Savienības tiesību samērīguma, vienlīdzīgas attieksmes un juridiskās noteiktības principiem?

10) Atkarībā no atbildēm uz iepriekšējiem jautājumiem: vai apstākļos, kādi ir pamata lietā, piegādes saņēmējam ir tiesības atskaitīt nodokli, ko piegādātājs iekļāvis viņam izsniegtajā rēķinā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

24 Ar šiem prejudiciālajiem jautājumiem, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 normas, kā arī samērīguma, vienlīdzīgas attieksmes un tiesiskās noteiktības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, atteikt nodokļu maksātājam tiesības uz PVN atskaitīšanu par preču piegādi tādēļ, ka, ņemot vērā darbību elementus pirms šīs piegādes, tā ir jāuzskata par faktiski nenotikušu.

25 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļa 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 Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Šajā ziņā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Konkrētāk, tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts; 2005. gada 15. decembra

spriedumu lietā C-63/04 *Centralan Property*, Krājums, I-11087. lpp., 50. punkts; 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 47. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 38. punkts).

27 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. 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman*, *Recueil*, 655. lpp., 19. punkts; 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal*, *Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c., 44. punkts; 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-32/03 *Fini H*, Krājums, I-1599. lpp., 25. punkts; 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 78. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 48. punkts; 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-438/09 *Dankowski*, Krājums, I-14009. lpp., 24. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 39. punkts).

28 Jautājums par to, vai PVN, kas maksājams par agrākiem vai vēlākiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN. PVN ir maksājams par katru ražošanas vai izplatīšanas darbību, atskaitot nodokli, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 54. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 49. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 40. punkts).

29 Turklāt no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka ieinteresētajai personai, lai tā būtu tiesīga atskaitīt nodokli, pirmkārt, ir jābūt nodokļu maksātājam šīs direktīvas izpratnē un, otrkārt, nodokļu maksātājam ir jābūt iepriekš izmantojušam preces vai pakalpojumus, kas norādīti, lai pamatotu šīs tiesības, savām ar nodokli apliekamajām vajadzībām un iepriekš šīs preces vai pakalpojumus ir jābūt piegādājušam citam nodokļu maksātājam (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Centralan Property*, 52. punkts, un 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-324/11 *Tóth*, 26. punkts).

30 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka puses, uz kurām attiecas pamatlietā aplūkotās preču piegādes, proti, *Bonik* un tā piegādātāji, ir nodokļu maksātāji Direktīvas 2006/112 izpratnē.

31 Tomēr, lai secinātu, ka pastāv *Bonik* apgalvotās tiesības uz atskaitīšanu, pamatojoties uz preču piegādēm, ir jāpārbauda, vai tās faktiski ir notikušas un vai *Bonik* attiecīgās preces ir izlietojis pats savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

32 Ir jāatgādina, ka atbilstoši LESD 267. pantam uzsāktās procedūras ietvaros Tiesai nav kompetences pārbaudīt, kā arī novērtēt pamatlietas faktiskos apstākļus. Tātad iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesību normām par pierādījumiem ir jāveic visu šīs lietas elementu un apstākļu vispārējs novērtējums, lai noteiktu, vai *Bonik* var izmantot tiesības uz atskaitīšanu, pamatojoties uz minētajām preču piegādēm (skat. šajā ziņā 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-273/11 *Mecsek-Gabona*, 53. punkts).

33 Ja no šī vērtējuma izriet, ka pamatlietā aplūkotās preču piegādes ir faktiski notikušas un ka *Bonik* iepriekš šīs preces ir izmantojis savu ar nodokli apliekamu darījumu vajadzībām, viņam principā nevar atteikt izmantot tiesības uz atskaitīšanu.

34 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka Bulgārijas nodokļu iestādes neapstiprina, ka *Bonik* būtu saņēmusi pamatlietā aplūkotās preces no citiem piegādātājiem, kas nav *Favorit stroy* un *Agro treyd*, un ka pastāvētu pierādījumi, kas pierādītu tiešas piegādes. Tā norāda arī, ka minētās iestādes neapstrīd, ka *Bonik* ir veikusi nākamās tā paša veida un daudzuma preču, kādas tiek aplūkotas pamatlietā, piegādes.

35 Ja tas tā ir, ir arī jāatgādina, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir Direktīvā 2006/112 atzīts un ar to iedrošināts mērķis (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 71. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 54. punkts; 2010. gada 7. decembra spriedumu lietā C-285/09 *R*, Krājums, I-12605. lpp., 36. punkts; 2011. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-504/10 *Tanoarch*, Krājums, I-10853. lpp., 50. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 41. punkts).

36 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka indivīdi nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Fini H*, 32. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 68. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 54. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 41. punkts).

37 Tādējādi valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesības uz atskaitīšanu, ja ir konstatēts, ievērojot objektīvus elementus, ka šīs tiesības ir izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Fini H*, 34. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 55. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 42. punkts).

38 Tas tā ir, ja krāpšanu nodokļu jomā izdara pats nodokļu maksātājs. Šajā gadījumā objektīvie kritēriji, uz kuriem ir balstīti nodokļu maksātāja, kas kā tāds darbojas, izdarītu preču piegāžu vai pakalpojumu sniegšanas un saimnieciskās darbības jēdzieni, nav izpildīti (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 58. un 59. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 53. punkts).

39 Turklāt nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu saistītā PVN darbībā, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 mērķiem ir jāuzskata par šīs krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst vai negūst labumu no preču tālākpārdošanas vai pakalpojumu izmantošanas viņa turpmākos ar nodokli apliekamos darījumos (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 56. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 46. punkts).

40 No minētā izriet, ka atteikt tiesības uz atskaitīšanu nodokļu maksātājam var tikai ar nosacījumu, ja ir konstatēts, ņemot vērā objektīvus elementus, ka šis nodokļu maksātājs, kuram ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas tiesības uz atskaitīšanu, zināja vai viņam bija jāzina, ka, iegūstot šis preces vai šos pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kas ir iesaistīts PNV krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies šo piegāžu vai šo pakalpojumu ķēdē (skat. šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 56.–61. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 45. punkts).

41 Savukārt ar šajā direktīvā paredzēto tiesību uz atskaitīšanu sistēmu nav saderīgi, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN krāpšanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Optigen* u.c., 52. un 55. punkts, iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 45., 46. un 60. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 47. punkts).

42 Sistēmas, kurā atbildība iestājas bez vainas, izveidošana pārsniegtu to, kas ir nepieciešams Valsts kases tiesību aizsardzībai (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 48. punkts).

43 Sekojoši, tā kā tiesību uz atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda objektīvie elementi, kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kas iepriekš vai vēlāk iesaistījies piegāžu ķēdē (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 49. punkts).

44 No minētā izriet, ka, ja iesniedzējtiesa uzskatītu, ka ir pierādīta pamatlietā aplūkoto preču faktiska piegāde un ka *Bonik* tās ir iepriekš izmantojis savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, pēc tam šai tiesai būtu jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušās šādu objektīvu elementu esamību.

45 Šādos apstākļos uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 2., 9., 14., 62., 63., 167., 168. un 178. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, atteikt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt PVN par preču piegādi tādēļ, ka, ņemot vērā krāpšanu vai nelikumības pirms vai pēc šīs piegādes, tā ir jāuzskata par faktiski nenotikušu, ja vien netiek pierādīts, ievērojot objektīvus pierādījumus, ka šis nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā PVN jomā, kura iepriekš vai vēlāk notikusi piegāžu ķēdē, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

46 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 (trešā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2., 9., 14., 62., 63., 167., 168. un 178. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, atteikt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli par preču piegādi tādēļ, ka, ņemot vērā krāpšanu vai nelikumības pirms vai pēc šīs piegādes, tā ir jāuzskata par faktiski nenotikušu, ja vien netiek pierādīts, ievērojot objektīvus pierādījumus, ka šis nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz atskaitīšanu, ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā, kura iepriekš vai vēlāk notikusi piegāžu ķēdē, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]