TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2013. gada 31. janvārī*

Nodokļi — PVN — Direktīva 2006/112/EK — Nodokļu neitralitātes princips — Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības — Atteikums — 203. pants — PVN norāde rēķinā — Iekasējamība — Ar nodokli apliekama darījuma esamība — Identisks vērtējums attiecībā uz rēķina izsniedzēju un tā saņēmēju — Nepieciešamība

Lieta C-642/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 2. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 15. decembrī, tiesvedībā

Stroy trans 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*], kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

ģenerāladvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – *S. Zlateva*, pārstāve,

— Bulgārijas valdības vārdā – *T. Ivanov* un *D. Drambozova*, pārstāvji,

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

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

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Stroy trans EOOD* (turpmāk tekstā – "*Stroy trans*") 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 minētā direktora atteikumu atzīt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") atskaitīšanas tiesības tāpēc, ka darījumi, par kuriem samaksāts priekšnodoklis, neesot pierādīti.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir noteikts, ka PVN uzliek preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 62. pantu:

"Šajā pantā:

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."

5 Minētās direktīvas 63. pantā ir paredzēts, ka PVN iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

6 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. pantu "atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams".

7 Šīs 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 Minētās direktīvas 178. pantā ir noteikts:

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

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..]."

9 Direktīvas 2006/112 XI sadaļā, kuras nosaukums ir "Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas" 1. nodaļas, kuras nosaukums ir "Maksāšanas pienākums", 1. iedaļā, kuras nosaukums ir "Personas, kas atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm", ir 203. pants, kurā ir noteikts:

"PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā."

Bulgārijas tiesības

10 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, *DV* [*Darzhaven vestnik*, *Bulgārijas Republikas Oficiālais Vēstnesis*] Nr. 63, 04.08.2006.) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "*ZDDS*"), 70. panta 5. punktu "nevar tikt pieprasītas tāda PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanas tiesības, ja tas rēķinā ir norādīts nepamatoti".

11 *ZDDS* 82. panta 1. punktā ir noteikts, ka "nodokli maksā reģistrēts nodokļa maksātājs šā likuma izpratnē, kurš veic ar nodokli apliekamu preču piegādi vai sniedz pakalpojumu [..]".

12 Saskaņā ar *ZDDS* 85. pantu PVN maksā ikviena persona, kura šo nodokli norāda rēķinā.

13 *ZDDS* 113. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"(1) Ikvienai personai, kura ir nodokļa maksātājs un kura veic darījumus, par preci, kuru tā piegādā, vai par pakalpojumu, ko tā sniedz, vai, saņemot avansa maksājumu, ir jāizraksta šim darījumam atbilstošs rēķins [..].

(2) Rēķins ir jāizraksta vismaz divos eksemplāros – preces piegādātājam vai pakalpojuma sniedzējam un preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam."

14 Atbilstoši *ZDDS* 115. panta 1. punktam par darījumu uzliktā nodokļa aprēķinu bāzes mainīšanās gadījumā vai darījuma, par kuru ir ticis izrakstīts rēķins, atcelšanas gadījumā preces piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja pienākums ir sniegt paziņojumu attiecībā uz rēķinu.

15 *ZDDS* 116. pantā ir noteikts:

"(1) Korekcijas un papildinājumi rēķinos un paziņojumos nav pieļaujami. Nepareizi sagatavoti vai laboti dokumenti ir jāanulē un ir jāizraksta jauni dokumenti.

[..]

(3) Par nepareizi sagatavotiem dokumentiem uzskatāmi arī tādi rēķini un paziņojumi attiecībā uz tiem, kuros ir bijis norādīts nodoklis, lai gan tas nav bijis jānorāda.

(4) Ja nepareizi sagatavoti vai laboti dokumenti ir norādīti preces piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja vai preces pircēja vai pakalpojuma saņēmēja uzskaites dokumentos, tad par to anulēšanu ir jāsagatavo protokols, kurš turklāt ir jāizsniedz katrai darījuma pusei un kurā ir ietverta šāda informācija:

1. anulēšanas pamats;

2. anulētā dokumenta numurs un datums;

3. jaunā dokumenta numurs un datums;

4. to personu paraksti, kuras ir izsniegušas protokolu katrai no pusēm.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 *Stroy trans* bija reģistrēta saskaņā ar *ZDDS*, un tās darbība bija galvenokārt preču autopārvadājumi, kā arī mehanizēto pakalpojumu sniegšana, izmantojot speciālās iekārtas. 2009. gadā šī sabiedrība ir atskaitījusi PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, kurš radies no vairākiem rēķiniem par dīzeļdegvielas piegādi, kurus bija izrakstījušas attiecīgi *Hadzhi 98 EOOD* un *Dieseltrans 73 EOOD* (turpmāk tekstā – "*Dieseltrans-73*").

17 Nodokļu iestāde veica pārbaudes šajās abās sabiedrībās, kā arī to piegādātāju sabiedrībās. Šo pārbaužu laikā tika uzrādīti vairāki pieprasītie dokumenti.

18 Minēto pārbaužu rezultātā nodokļu iestāde uzskatīja, ka ar uzrādītajiem dokumentiem neesot iespējams izsekot degvielas piegādes maršrutam un ka attiecīgajos rēķinos norādīto preču piegāde faktiski neesot notikusi, tāpēc neesot izpildīti vajadzīgie nosacījumi par PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanas tiesībām. Nodokļu iestāde *Stroy trans* nosūtīja lēmumu par koriģēto nodokli, ar kuru tika atteikta PVN atskaitīšana kopā BGN 42 759,22 apmērā un noteikta kavējuma nauda (turpmāk tekstā – "apstrīdētais lēmums par nodokļa korekciju").

19 Pēc tam, kad *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* ar 2011. gada 28. februāra lēmumu bija apstiprinājis šo apstrīdēto lēmumu par nodokļa korekciju, *Stroy trans* iesniedza sūdzību *Administrativen sad Varna*, uzsverot, ka lietā aplūkotie rēķini esot bijuši par faktiskām preču piegādēm, tāpēc neesot pamata atteikumam attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

20 Pamatlietas izskatīšanas laikā tika pieņemti pieprasītā grāmatvedības atzinuma secinājumi, saskaņā ar kuriem attiecībā uz *Dieseltrans-73* grāmatvedības datiem katra pirkuma izdarīšanas laikā pārdotie degvielas krājumi tik tiešām bija pieejami.

21 Turklāt *Stroy trans* ir iesniegusi nodokļu revīzijas protokolu attiecībā uz tās piegādātāju *Dieseltrans-73* un šai sabiedrībai adresēto lēmumu par nodokļa korekciju, kas tika izdoti pirms apstrīdētā lēmuma par nodokļa korekciju. Saskaņā ar iesniegtajiem dokumentiem PVN priekšnodokļa, kas radies, no *Dieseltrans-73* iegādājoties degvielu, atskaitīšanas tiesības ir tikušas tai liegtas daļēji tādēļ, ka attiecīgie pārdevēji neesot iesnieguši pierādījumus, tāpēc bija iespējams secināt, ka piegāde *Dieseltrans-73* nav notikusi, un daļēji tādēļ, ka par pirkumiem izrakstīto rēķinu oriģināli neesot tikuši iesniegti. Savukārt attiecībā uz rēķinā iekļauto PVN, ko *Dieseltrans-73* bija deklarējusi par degvielas pārdošanu, tika uzskatīts, ka "nodokļu revīzijā netika konstatēts iemesls, lai koriģētu nodokļu aprēķinu bāzi par veiktajām piegādēm un rēķinā norādīto pievienotās vērtības nodokli."

22 *Stroy trans* apgalvo, ka minēto piegāžu esamība, lai pamatotu tās samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir pierādīta ar minēto lēmumu par nodokļa korekciju, kurš bija adresēts tās piegādātājai *Dieseltrans-73*, jo nodokļu iestāde šajā lēmumā neesot koriģējusi minētā piegādātāja deklarēto PVN.

23 Iesniedzējtiesas skatījumā *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) judikatūra attiecībā uz piegādes veikšanas fakta pierādīšanu, izmantojot tāda nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot savas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, piegādātājam adresētu lēmumu par nodokļa korekciju, ir nevienveidīga. Daļa šīs tiesas palātu uzskata, ka šāds lēmums ir tikai viens no daudziem pierādījumiem un vienīgi ar to faktiska preču piegāde nevar tikt pierādīta. Citu palātu skatījumā fakts, ka šādā lēmumā nav ietvertas nekādas piegādātāja izrakstītajā rēķinā norādītā PVN korekcijas, liecina, ka nodokļu dienesti paši ir izdevuši oficiālu dokumentu, kas apliecina, ka darījums faktiski ir veikts un ka atbilstošais PVN rēķinā ir norādīts pareizi.

24 Iesniedzējtiesa norāda, ka tā *ZDDS* 85. pantu, ar kuru ir transponēts Direktīvas 2006/112 203. pants, interpretē tādējādi, ka ar to ir īpaši noteikta rēķinā norādītā PVN iekasējamība, proti, neatkarīgi no tā, vai šā rēķina izrakstīšanai un PVN norādīšanai ir vai nav pamats. Turklāt tā uzskata – tā kā valsts tiesību normās ir paredzēts, ka izrakstīto rēķinu koriģēšanu un anulēšanu veic to izsniedzējs, koriģēšanas iespēju neparedzot nodokļu iestādei, rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā pats par sevi un revīzijas iestāde nevar to koriģēt.

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

> "1) Vai Direktīvas [2006/112] 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN, kuru persona ir norādījusi rēķinā, ir jāmaksā neatkarīgi no tā, vai pastāv iemesli [pamats] tā norādīšanai (piegādes vai pakalpojuma, vai maksājuma neesamība), un tādējādi, ka struktūras, kurām ir uzticēta *ZDDS* piemērošana, pamatojoties uz valsts tiesību normām, saskaņā ar kurām rēķinu var koriģēt tikai tā izsniedzējs, nav tiesīgas koriģēt [PVN], kuru persona ir norādījusi?
>
> 2) Vai ar administratīvo un tiesu praksi tiek pārkāpti nodokļu neitralitātes, samērīguma un tiesiskās paļāvības principi, saskaņā ar kuriem darījuma pusei (rēķina saņēmējam) ar lēmumu par nodokļa korekciju tiek liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tajā pašā laikā otrai darījuma pusei (rēķina izsniedzējam) – atkal ar lēmumu par nodokļa korekciju – norādītais [PVN] netiek koriģēts, konkrēti, šādos gadījumos:
>
> — rēķina izsniedzējs tā sabiedrībā veiktās nodokļu revīzijas laikā nav iesniedzis nevienu dokumentu;
>
> — rēķina izsniedzējs nodokļu revīzijas laikā ir iesniedzis dokumentus, tomēr tā piegādātāji nav snieguši pierādījumus vai uz iesniegto pierādījumu pamata nav bijis iespējams konstatēt, ka faktiski preces ir tikušas piegādātas vai pakalpojumi ir tikuši sniegti;
>
> — rēķina izsniedzēja nodokļu revīzijas laikā apstrīdētās piegādes secīgi nav tikušas pārbaudītas?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

26 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN, kuru persona ir norādījusi rēķinā, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esamības un vai tas var tikt atskaitīts tādēļ vien, ka nodokļu iestāde lēmumā par nodokļa korekciju, kurš adresēts šā rēķina izsniedzējam, nav koriģējusi tā deklarēto PVN un ka šī iestāde minēto rēķinu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam.

27 Vispirms ir jāatgādina, ka nodokļu iestādes uzmanības lokā ir galvenokārt rēķina izsniedzēja nodokļa parāda esamība, tomēr minētais jautājums tiek uzdots tiesvedībā starp šo iestādi un apstrīdēto rēķinu saņēmēju. Šī tiesvedība ir par rēķinu saņēmēja tiesībām atskaitīt rēķinos norādīto PVN, kas tam liegtas tāpēc, ka šie rēķini neesot bijuši atbilstoši faktiskajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, bet nodokļa maksātājs to apstrīd.

28 Minētajā tiesvedībā, kurā apstrīdēto rēķinu izsniedzējs nav lietas dalībnieks, viņa pienākumiem attiecībās ar nodokļu iestādi ir vienīgi netieša nozīme, proti, šim izsniedzējam adresēts lēmums par nodokļa korekciju ir ticis iesniegts kā pierādījums par faktisku ar nodokli apliekamu darījumu esamību.

29 Jautājumā par noteikumu, kas bija spēkā pirms Direktīvas 2006/112 203. panta, respektīvi, 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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.), redakcijā, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.), Tiesa ir nospriedusi, ka saskaņā ar šo noteikumu jebkurai personai, kas PVN norāda rēķinā vai citā dokumentā, kurš kalpo par rēķinu, ir jāmaksā šis nodoklis. It īpaši šīm personām rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā neatkarīgi no jebkāda pienākuma maksāt to par darbībām, kuras ir apliekamas ar PVN (skat. 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-566/07 *Stadeco*, Krājums, I-5295. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Tiešām, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 167. un 63. pantu rēķinā iekļautā PVN atskaitīšanas tiesības parasti ir atkarīgas no darījuma, kas apliekams ar nodokli, faktiskas veikšanas (skat. 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-536/03 *António Jorge*, Krājums, I-4463. lpp., 24. un 25. punkts), un šo tiesību izmantošana neattiecas uz tādu PVN, kas atbilstoši šīs direktīvas 203. pantam ir maksājams vien tādēļ, ka tas ir norādīts rēķinā (skat. it īpaši 1989. gada 13. decembra spriedumu lietā C-342/87 *Genius*, *Recueil*, 4227. lpp., 13. un 19. punkts, kā arī 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Krājums, I-2425. lpp., 23. punkts).

31 Tomēr nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējums būtībā nav pilnībā novērsts, kamēr tāda rēķina saņēmējs, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, joprojām var to izmantot, lai īstenotu savas atskaitīšanas tiesības saskaņā ar Direktīvas 2006/112 178. panta a) punktu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 29. punkts).

32 Šādos apstākļos šīs direktīvas 203. pantā paredzētā pienākuma mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu, ko var izraisīt minētās direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 28. punkts).

33 Ņemot vērā šo mērķi, minēto pienākumu ierobežo iespēja, kas dalībvalstīm ir jāparedz savā iekšējā tiesību sistēmā, proti, koriģēt ikvienu rēķinā nepamatoti iekļautu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Genius*, 18. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā

C-454/98 *Schmeink & Cofreth* un *Strobel*, *Recueil*, I-6973. lpp., 56.–61. un 63. punkts, kā arī 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou* u.c., *Recueil*, I-13295. lpp., 50. punkts).

34 Ņemot vērā, no vienas puses, minēto iespēju izdarīt korekciju un, no otras puses, apdraudējumu, ka rēķins, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, tiek izmantots atskaitīšanas tiesību izmantošanas mērķim, Direktīvas 2006/112 203. pantā paredzētais pienākums nav jāuzskata par tādu, kas veicamajam maksājumam piešķir sankcijas raksturu.

35 Turklāt no iepriekš minētā izriet, ka, ja vien rēķina izsniedzējs neatsaucas uz kādu no šā sprieduma 33. punktā minētajiem gadījumiem, kad ir atļauta rēķinā nepamatoti iekļauta PVN korekcija, nodokļu iestādes pienākums nav šā rēķinu izsniedzēja nodokļu revīzijas laikā pārbaudīt, vai rēķinā iekļautais un deklarētais PVN atbilst ar nodokli apliekamiem darījumiem, ko šis rēķina izsniedzējs faktiski ir veicis.

36 Tā kā šāda pārbaudīšanas pienākuma nav, vienīgi no apstākļa, ka nodokļu iestāde nav koriģējusi rēķina izsniedzēja deklarēto PVN, nevar tikt secināts, ka šī iestāde ir atzinusi, ka minētās personas izsniegtie rēķini atbilst faktiskiem ar nodokli apliekamiem darījumiem.

37 Tomēr Savienības tiesībās nav izslēgts, ka kompetentā iestāde veic nodokļa maksātāja rēķinos iekļauto darījumu esamības pārbaudi un ka tā attiecīgā gadījumā koriģē nodokļa parādu, kas izriet no nodokļa maksātāja iesniegtajām deklarācijām. Šādas pārbaudes rezultāts, tāpat kā rēķinā iekļautā PVN deklarācija un samaksa, ko veic rēķina izsniedzējs, ir elements, kas valsts tiesai ir jāņem vērā, vērtējot tāda ar nodokli apliekama darījuma esamību, kas konkrētā gadījumā rēķina saņēmējam rada atskaitīšanas tiesības.

38 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka

— PVN, kuru persona ir norādījusi rēķinā, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esamības;

— vienīgi no apstākļa, ka nodokļu iestāde šā rēķina izsniedzējam adresētā lēmumā par nodokļu korekciju nav koriģējusi tā deklarēto PVN, nevar tikt secināts, ka šī iestāde minēto rēķinu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam.

Par otro prejudiciālo jautājumu

39 Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļu neitralitātes, samērīguma un tiesiskās paļāvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ka rēķina saņēmējam PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas, kaut gan šā rēķina izsniedzējam adresētajā lēmumā par nodokļa korekciju šā rēķina izsniedzēja deklarētais PVN nav ticis koriģēts.

40 Tādējādi jautājums tiek uzdots, lai noskaidrotu, vai Savienības tiesībās ir noteikts, ka preces piegādes vai pakalpojumu sniegšanas faktiska esamība ir jāvērtē identiski attiecībā uz rēķina izsniedzēju un šā rēķina saņēmēju.

41 Attiecībā uz rēķinā nepamatoti iekļautu PVN, ja nav noticis ar nodokli apliekams darījums, no Direktīvas 2006/112 izriet, ka attieksmei pret abām darījuma pusēm nav obligāti jābūt identiskai, ja rēķina izsniedzējs nav koriģējis šo rēķinu, kā izriet no šā sprieduma 29.–30. punkta.

42 Proti, no vienas puses, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 203. pantu rēķina izsniedzējam ir jāmaksā šajā rēķinā norādītais PVN, pat ja ar nodokli apliekama darījuma nav. No otras puses, saskaņā ar šīs direktīvas 63. un 167. pantu rēķina saņēmēja atskaitīšanas tiesību izmantošana attiecas vienīgi uz nodokļiem, kuri atbilst ar PVN apliekamam darījumam.

43 Šādā situācijā nodokļu neitralitātes principa ievērošanu nodrošina iespēja, kas dalībvalstīm ir jāparedz un kas ir minēta šā sprieduma 33. punktā, proti, koriģēt ikvienu rēķinā nepamatoti iekļautu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zuduma apdraudējumu.

44 No tā izriet, ka nodokļu neitralitātes principam nav pretrunā atteikums rēķina saņēmējam atskaitīt ar PVN priekšnodokli apliekama darījuma neesamības dēļ, kaut gan šā rēķina izsniedzējam adresētajā lēmumā par nodokļa korekciju šā rēķina izsniedzēja deklarētais PVN nav ticis koriģēts.

45 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka nodokļu iestāde pamatlietā ir secinājusi, ka ar nodokli apliekams darījums nav noticis, it īpaši tāpēc, ka šis piegādātājs vai piegādātāji nodokļu revīzijas laikā nav iesnieguši visus prasītos dokumentus. Tā kā prasītāja ir apstrīdējusi šo secinājumu, iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesību normām par pierādījumiem ir jāveic visu pamatlietas elementu un faktisko apstākļu vispārējs novērtējums (skat. pēc analoģijas 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-273/11 *Mecsek-Gabona*, 53. punkts, un 2012. gada 6. decembra spriedumu lietā C-285/11 *Bonik*, 32. punkts).

46 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, patiešām, cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir Direktīvā 2006/112 atzīts un veicināts mērķis un personas nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām (skat. it īpaši 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 68. un 71. punkts; 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-80/11 un C-142/11 *Mahagében* un *Dávid*, 41. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Bonik*, 35. un 36. punkts).

47 Tādējādi valsts iestādēm un tiesām ir jāliedz izmantot tiesības uz atskaitīšanu, ja ir pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga (šajā ziņā skat. 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 55. punkts, iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 42. punkts, kā arī lietā *Bonik*, 37. punkts).

48 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar Direktīvā 2006/112 paredzēto priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību sistēmu nav saderīgi, ja ar šo tiesību atteikumu tiek sodīts nodokļa maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka piegādātājs attiecīgo darījumu bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu (skat. it īpaši 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 52. un 55. punkts; iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 45., 46. un 60. punkts; apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 47. punkts, kā arī lietā *Bonik*, 41. punkts).

49 Turklāt Tiesa sprieduma apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid* 61.–65. punktā ir nospriedusi, ka nodokļu iestāde nevar vispārīgi prasīt nodokļa maksātājam, kurš vēlas izmantot PVN atskaitīšanas tiesības, pirmkārt, pārbaudīt, vai ar precēm vai pakalpojumiem, saistībā ar kuriem tiek lūgts izmantot šīs tiesības, saistītā rēķina izsniedzējs ir nodokļa maksātājs, vai viņam ir attiecīgās preces un vai viņš spēj tās piegādāt, un vai viņš pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, lai pārliecinātos, ka augšupējo darījumu līmenī nav pārkāpumu vai krāpšanas, vai, otrkārt, prasīt, lai viņam šajā ziņā būtu dokumenti.

50 No tā izriet, ka valsts tiesai, kurai tiek lūgts izlemt, vai kādā konkrētā gadījumā ar nodokli apliekams darījums nav noticis, kurā nodokļu iestāde it īpaši pamatojas uz tādiem rēķina izsniedzēja vai kāda no tā piegādātāja izdarītiem pārkāpumiem kā, piemēram, nepilnībām grāmatvedībā, ir jārūpējas, lai pierādījumu vērtējums neradītu šā sprieduma 48. punktā minētās judikatūras jēgas zudumu un netieši neradītu rēķina saņēmējam pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, kas tam principā nav jādara.

51 Tādā situācijā kā pamatlietā, kad priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikums izriet no Direktīvas 2006/112 piemērošanas, kurā ir ņemtas vērā no šā sprieduma 47.–50. punkta izrietošās prasības, nepastāv pazīmes, kas ļautu prezumēt, ka šāds atteikums būtu pretrunā samērīguma un tiesiskās paļāvības principiem.

52 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka nodokļu neitralitātes, samērīguma un tiesiskās paļāvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tas, ka rēķina saņēmējam PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas faktiska ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ, kaut gan šā rēķina izsniedzējam adresētajā lēmumā par nodokļa korekciju šā rēķina izsniedzēja deklarētais PVN nav ticis koriģēts. Tomēr, ja, ņemot vērā krāpšanu vai pārkāpumus, ko izdarījis šā rēķina izsniedzējs vai kas pieļauti iegādes darījumā, ar kuru tiek pamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, šis darījums tiek uzskatīts par faktiski nenotikušu, tad, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar PVN krāpšanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 203. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka:

— pievienotās vērtības nodoklis, kuru persona ir norādījusi rēķinā, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esamības;

— vienīgi no apstākļa, ka nodokļu iestāde šā rēķina izsniedzējam adresētā lēmumā par nodokļa korekciju nav koriģējusi tā deklarēto PVN, nevar tikt secināts, ka šī iestāde minēto rēķinu ir atzinusi par atbilstošu faktiskam ar nodokli apliekamam darījumam;

2) nodokļu neitralitātes, samērīguma un tiesiskās paļāvības principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tas, ka rēķina saņēmējam PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas faktiska ar nodokli apliekama darījuma neesamības dēļ, kaut gan šā rēķina izsniedzējam adresētajā lēmumā par nodokļa korekciju šā rēķina izsniedzēja deklarētais PVN nav ticis koriģēts. Tomēr, ja, ņemot vērā krāpšanu vai pārkāpumus, ko izdarījis šā rēķina izsniedzējs vai kas pieļauti iegādes darījumā, ar kuru tiek pamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, šis darījums tiek uzskatīts par faktiski nenotikušu, tad, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar PVN krāpšanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]