TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2015. gada 23. aprīlī*

Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — Nodokļu neitralitātes princips — Persona, kurai jāmaksā PVN — Kļūdaina PVN samaksa, ko veic saņēmējs — Pakalpojumu sniedzēja aplikšana ar PVN — Atteikums pakalpojuma sniedzējam piešķirt PVN atmaksu

Lieta C-111/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 24. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 7. martā, tiesvedībā

GST – Sarviz AG Germania

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite .

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs S. Rodins [*S. Rodin*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents) un E. Levits,

ģenerāladvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – *G. Arnaudov*, pārstāvis,

— Bulgārijas valdības vārdā – *E. Petranova* un *M. Georgieva*, pārstāves,

— Grieķijas valdības vārdā – *K. Georgiadis* un *I. Kotsoni*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *S. Petrova* un *C. Soulay*, pārstāves,

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 Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direktīvu 2010/88/ES (OV L 326, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 193. un 194. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") neitralitātes principu.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *GST – Sarviz AG Germania* (turpmāk tekstā – "*GST – Sarviz*") un *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta Centrālās pārvaldes Plovdivas "Sūdzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses" direkcijas direktors, turpmāk tekstā – "*Direktor*") par *Direktor* atteikumu *GST – Sarviz* atmaksāt PVN.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 193. pantā ir paredzēts:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona."

4 Šīs direktīvas 194. pantā ir noteikts:

"1. Ja preču [piegādi] vai pakalpojumu [sniegšanu], par kuru uzliek nodokli, veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību tās dalībvalsts teritorijā, kurā maksājams PVN, dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu atbildīgā persona ir persona, kurai piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi.

2. Dalībvalstis izstrādā nosacījumus 1. punkta piemērošanai."

Bulgārijas tiesības

5 Bulgārijas Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavena stoynost*, 2006. gada 4. augusta *DV* Nr. 63), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "*ZDDS*"), 82. pantā ir noteikta persona, kurai ir jāmaksā PVN par darījumu, par kuru uzliek nodokli.

6 *ZDDS* 82. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Nodokli maksā ar nodokli apliekamu preču piegādātājs vai ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniedzējs, kas saskaņā ar šo likumu reģistrēts kā PVN maksātājs, izņemot 4. un 5. punktā paredzētos gadījumus."

7 Atbilstoši minētā 82. panta 2. punktam, "ja preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs ir nodokļu maksātājs, kas nav dibināts valsts teritorijā, un ja valstī veic ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, nodokli maksā saņēmējs:

[..]

3) par pakalpojumu sniegšanu, ja pakalpojumu saņēmējs ir nodokļu maksātājs saskaņā ar 3. panta 1., 5. un 6. punktu".

8 Atbilstoši *ZDDS* 71. panta 1. punkta 1. apakšpunktam "nodokļu maksātājs var izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja ir izpildīti šādi nosacījumi: [..] tā rīcībā ir atbilstoši 114. un 115. pantā noteiktajām prasībām sagatavots nodokļa dokuments, kurā ir atsevišķi norādīts nodoklis par šim nodokļu maksātājam veiktajām preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu".

9 *ZDDS* 102. panta 1. punktā ir noteikts:

"Ja kompetentā nodokļu iestāde konstatē, ka persona nav savlaicīgi izpildījusi savu pienākumu iesniegt [PVN maksātāja] reģistrācijas pieteikumu, ar reģistrācijas lēmumu tā reģistrē šo personu, ja ir izpildīti reģistrācijas nosacījumi."

10 Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa (*Danachno osiguritelen protsesualen kodeks*) 129. panta 1., 5. un 7. punktā ir noteikts:

"1. Ieskaitu vai atmaksāšanu kompetentā nodokļu iestāde var veikt pēc savas iniciatīvas vai pēc ieinteresētās personas rakstveida pieteikuma. Pieteikumu par ieskaitu vai atmaksāšanu pārbauda, ja tas ir iesniegts, pirms pagājuši pieci gadi, rēķinot no tā gada 1. janvāra, kas seko gadam, kurā ir radies atmaksāšanas pamats, ja vien likumā nav noteikts citādi.

[..]

5. Kompetentajai nodokļu iestādei 30 dienu termiņā no dienas, kad tai iesniegts spēkā stājies tiesas nolēmums vai administratīvs akts, saskaņā ar 2. punkta 2. apakšpunktu ir jāveic pilnīga tajā minēto summu, kā arī saskaņā ar 6. punktu radušos procentu atmaksāšana vai ieskaits, ja minētajā nolēmumā vai administratīvajā aktā ir atzītas nodokļu maksātāja tiesības atgūt: 1) kļūdaini vai nepamatoti samaksātās, iemaksātās vai iekasētās summas saistībā ar nodokļiem, obligātās apdrošināšanas iemaksām, nodevām, kompetento nodokļu iestāžu konstatētiem, iekasētiem vai noteiktiem naudas sodiem un mantas atsavināšanas sodiem, tostarp pēc rakstveida rīkojuma vai atzinuma iemaksātās summas; 2) nelikumīgi atteiktās atmaksājamās summas; 3) piešķirtās summas, kompensācijas un radušās izmaksas.

[..]

7. Lēmumus par ieskaitu vai atmaksāšanu var apstrīdēt saskaņā ar paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru apstrīdēšanas kārtību."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Laikposmā no 2010. gada 15. februāra līdz 29. decembrim Vācijā dibināta sabiedrība *GST – Sarviz* sniedza tehniskus un konsultāciju pakalpojumus Bulgārijā dibinātajai sabiedrībai *GST Skafolding Bulgaria EOOD* (turpmāk tekstā – "*GST Skafolding*"). Uzskatot, ka *GST – Sarviz* tās pakalpojumu sniegšanas laikā strīdus laikposmā Bulgārijas teritorijā nebija pastāvīga uzņēmuma, *GST Skafolding* saskaņā ar *ZDDS* 82. panta 2. punktā paredzēto apgrieztās maksāšanas procedūru par minētajiem pakalpojumiem veica maksājamā PVN samaksu. Šajā ziņā atbilstoši *ZDDS* 117. panta 1. punktam *GST Skafolding* sagatavoja protokolus par *GST – Sarviz* izsniegtajiem rēķiniem, kas ir pārdošanas reģistrā norādītie protokoli.

12 2012. gada 12. martā ar paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru Bulgārijas kompetentā nodokļu iestāde konstatēja, ka *GST – Sarviz* laikposmā, kurā tā sniedza savus pakalpojumus *GST Skafolding*, bija pastāvīgs uzņēmums *ZDDS* Papildnoteikumu 1. panta 10. punkta izpratnē un ka *GST – Sarviz* par

šiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN. Tā secināja, ka vēlākais līdz 2010. gada 15. februārim šai sabiedrībai bija jāiesniedz PVN maksātāja reģistrācijas pieteikums. Līdz ar to šī nodokļu iestāde uzskatīja, ka minētajai sabiedrībai par laikposmā no 2010. gada 15. februāra līdz 29. decembrim sniegtajiem pakalpojumiem ir jāmaksā PVN 224 914,89 Bulgārijas levu (BGN) apmērā, kuram pieskaitāmi nokavējuma procenti.

13 2012. gada 26. martā *GST – Sarviz* samaksāja kompetentās nodokļu iestādes pieprasīto summu, un 2012. gada 5. septembrī tā iesniedza pieteikumu par samaksātā nodokļa ieskaitu vai atmaksāšanu, pamatojoties uz Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa 129. panta 1. punktu.

14 Savā 2012. gada 1. oktobra lēmumā par ieskaitu vai atmaksāšanu kompetentā nodokļu iestāde atteicās veikt atmaksāšanu, pamatojoties uz to, ka PVN atmaksāšanas likumiskie nosacījumi šajā lietā nav izpildīti. Tās ieskatā, tā kā paziņojums par nodokļu maksājumu apmēru ir spēkā esošs administratīvs akts un tā kā Nodokļu un sociālās apdrošināšanas procesa kodeksa 129. panta 5. punkta izpratnē nav izpildāma tiesas nolēmuma vai piemērojama administratīva lēmuma, samaksātais nodoklis nevar tikt uzskatīts par nepamatoti samaksātu un tādu, kas jāatmaksā.

15 *GST – Sarviz* iesniedza sūdzību *Direktor*. Ar 2012. gada 21. decembra lēmumu *Direktor* šo sūdzību noraidīja, uzskatot, ka apstrīdētais akts ir tiesisks to iemeslu dēļ, uz kuru pamata tas ticis pieņemts. Par šo lēmumu tika celta prasība *Administrativen sad Plovdiv* (Plovdivas administratīvā tiesa). Arī tā tika noraidīta kompetentās nodokļu iestādes norādītajiem iemesliem atbilstošo iemeslu dēļ. *GST – Sarviz* iesniedza kasācijas sūdzību *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa).

16 Iesniedzējtiesa uzsver, ka kompetentā nodokļu iestāde ir atteikusi *GST Skafolding* tiesības atskaitīt priekšnodokli par tās samaksāto PVN, pamatojoties uz to, ka tai nav *ZDDS* 71. panta 1. punkta 1. apakšpunktā prasītā nodokļu dokumenta. Proti, saskaņā ar Bulgārijas tiesībām tāda 2012. gada 12. martā pieņemta lēmuma par nodokļu maksājumu apmēru kā pamatlietā aplūkotais esamība padara neiespējamu nodokļu dokumentu korekciju. Līdz ar to izrādījās, ka *GST Skafolding* nav galīga nodokļu audita lēmuma, kas dotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

17 Iesniedzējtiesa arī norāda, ka tas, ka PVN ir iekasēts divkārši, proti, vienu reizi no pakalpojumu sniedzēja un otru reizi no pakalpojumu saņēmēja, un ka pakalpojumu sniedzējam ir atteikts atmaksāt nodokli un pakalpojumu saņēmējam nav atļauts atskaitīt priekšnodokli, esot pretrunā PVN neitralitātes principam. Šīs tiesas ieskatā atmaksāšanas atteikšanas sekas ir nodokļa sloga pārnešana uz pakalpojumu sniedzēju.

18 Lai gan tā norāda, ka PVN direktīvas 193. un 194. pants [vēl] neesot interpretēti lietderīgi šīs lietas apstākļiem, iesniedzējtiesa atsaucas uz spriedumu *ADV Allround* (C-218/10, EU:C:2012:35), saskaņā ar kuru, ja valsts tiesību sistēmā nav procesuālo normu, darījuma pakalpojumu sniedzēja un pakalpojumu saņēmēja tiesībām tikt vērtētiem identiski attiecībā uz šī pakalpojuma apliekamību ar nodokli un attiecībā uz tam piemērojamo PVN praktiski neesot nekādas lietderīgās iedarbības. Attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu tā atsaucas uz Tiesas interpretāciju spriedumā *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Šajos apstākļos *Varhoven administrativen sad* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai PVN direktīvas 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN maksā tikai nodokļu maksātājs, kurš veic ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, vai tikai persona, kurai tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ja šo ar nodokli apliekamo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu veic nodokļu maksātājs, kurš nav dibināts dalībvalstī, kurā jāmaksā PVN, ja to nosaka attiecīgā dalībvalsts, nevis abas šīs personas vienlaikus?

2) Ja jāpieņem, ka PVN maksā tikai viena no abām personām – vai nu preču piegādātājs vai attiecīgi pakalpojumu sniedzējs, vai arī preču pircējs vai attiecīgi pakalpojumu saņēmējs, ja to ir paredzējusi attiecīgā dalībvalsts, – vai PVN direktīvas 194. panta noteikums ir jāievēro arī gadījumos, kad pakalpojumu saņēmējs ir nepareizi piemērojis apgrieztās maksāšanas procedūru tādēļ, ka viņš ir ņēmis vērā, ka saistībā ar PVN pakalpojumu sniedzējs neesot nodibinājis pastāvīgu uzņēmumu Bulgārijas Republikā, tomēr pakalpojumu sniedzējs, tieši pretēji, ir nodibinājis pastāvīgu iestādi attiecībā uz sniegtajiem pakalpojumiem?

3) Vai nodokļu neitralitātes princips, kuram ir galvenā nozīme kopējās PVN sistēmas izveidē un funkcionēšanā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu nodokļu audita praksi, kāda ir pamatlietā, kur, neraugoties uz to, ka pakalpojumu saņēmējs ir piemērojis apgrieztās maksāšanas procedūru, PVN tika atkārtoti aprēķināts arī pakalpojumu sniedzējam, ja ņem vērā, ka saņēmējs jau ir aprēķinājis nodokli par pakalpojumu, netiek apdraudēti nodokļu ieņēmumi un nav piemērojama valsts likumā nodokļu dokumentiem paredzētā korekciju sistēma?

4) Vai PVN neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka tāda pakalpojuma sniedzējam, par kuru pakalpojuma saņēmējs ir aprēķinājis nodokli saskaņā ar *ZDDS* 82. panta 2. punktu, kompetentā nodokļu iestāde, pamatojoties uz valsts tiesību normu, atsakās atmaksāt atkārtoti aprēķināto PVN, ja kompetentā nodokļu iestāde saņēmējam ir liegusi izmantot tiesības atskaitīt atkārtoti aprēķināto PVN attiecīga nodokļu dokumenta neesamības dēļ, un, tā kā ir pieņemts galīgs lēmuma par nodokļu maksājumu apmēru, vairs nav piemērojama valsts likumā paredzētā korekciju sistēma?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

20 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN ir jāmaksā vienīgi nodokļu maksātājam, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanu, vai arī šī pakalpojuma saņēmējam, ja pakalpojumu sniedzis dalībvalstī, kurā jāmaksā PVN, esošs pastāvīgs uzņēmums.

21 Atbilstoši PVN direktīvas 193. pantam PVN maksā nodokļu maksātājs, kas veic pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad, it īpaši piemērojot šīs direktīvas 194. pantu, nodokli maksā kāda cita persona. Saskaņā ar šo 194. pantu, ja pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, veic nodokļa maksātājs, kas nav dibināts dalībvalstī, kurā ir jāmaksā PVN, dalībvalstis var paredzēt, ka šādā gadījumā persona, kurai jāmaksā nodoklis, ir pakalpojumu saņēmējs.

22 No tā izriet, ka saskaņā ar PVN direktīvu PVN principā ir jāmaksā vienīgi pakalpojumu sniedzējam, izņemot, ja tas nav dibināts dalībvalstī, kurā ir jāmaksā PVN, un ja šī valsts ir paredzējusi, ka persona, kurai ir jāmaksā PVN, ir sniegto pakalpojumu saņēmējs.

23 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pēc audita veikšanas 2012. gada 12. martā Bulgārijas kompetentā nodokļu iestāde pieņēma lēmumu par nodokļu maksājumu apmēru, kurā tā konstatēja, ka pakalpojuma sniedzējam *GST – Sarviz* ir pastāvīgs uzņēmums Bulgārijā, kurš sniedza tehniskos un konsultāciju pakalpojumus *GST Skafolding*.

24 Šajos apstākļos no tā izriet, ka saskaņā ar PVN direktīvu vienīgi pakalpojumu sniedzējam, tādam kā *GST – Sarviz*, Bulgārijas kompetentajai nodokļu iestādei ir jāveic PVN maksājums, kas ir jāmaksā par tā sniegtajiem pakalpojumiem Bulgārijā laikposmā no 2010. gada 15. februāra līdz 29. decembrim.

25 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kurai ir jāmaksā PVN, ir vienīgi nodokļu maksātājs, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanu, ja tos sniedzis dalībvalstī, kurā jāmaksā PVN, esošs pastāvīgs uzņēmums.

Par otro jautājumu

26 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 194. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalsts kompetentajai nodokļu iestādei ir ļauts uzskatīt, ka persona, kurai ir jāmaksā PVN, ir pakalpojumu, kurus sniedzis pakalpojumu sniedzēja pastāvīgs uzņēmums, saņēmējs, ja gan pakalpojumu sniedzējs, gan šo pakalpojumu saņēmējs ir dibināti šīs pašas dalībvalsts teritorijā un pat ja šis pakalpojumu saņēmējs šo nodokli jau ir samaksājis, balstoties uz kļūdainu pieņēmumu, ka minētajam pakalpojumu sniedzējam šajā valstī nav pastāvīga uzņēmuma.

27 Kā atgādināts šī sprieduma 21. punktā, iespēja dalībvalstīm paredzēt apgrieztās maksāšanas procedūras piemērošanu saskaņā ar PVN direktīvas 194. pantu attiecas vienīgi uz gadījumu, kad pakalpojumu sniedzējs nav dibināts dalībvalstī, kurā ir jāmaksā PVN.

28 No tā izriet, ka, ja pakalpojumus sniedzis pastāvīgs pakalpojumu sniedzēja uzņēmums, kas atrodas dalībvalsts, kurā ir jāmaksā PVN, teritorijā, nevar tikt uzskatīts, ka persona, kurai ir jāmaksā PVN, ir šādu pakalpojumu saņēmējs.

29 Šajā ziņā apstāklis, ka šo pakalpojumu saņēmējs ir samaksājis PVN, balstoties uz kļūdainu pieņēmumu, ka pakalpojumu sniedzējam [attiecīgajā dalībvalstī] nav pastāvīga uzņēmuma, PVN direktīvas izpratnē kompetentajai nodokļu iestādei neļauj atkāpties no šī noteikuma, uzskatot, ka persona, kurai ir jāmaksā PVN, ir nevis pakalpojuma sniedzējs, bet gan pakalpojuma saņēmējs.

30 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 194. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalsts kompetentajai nodokļu iestādei uzskatīt, ka persona, kurai ir jāmaksā PVN, ir pakalpojumu, kurus sniedzis pastāvīgs pakalpojumu sniedzēja uzņēmums, saņēmējs, ja gan šo pakalpojumu sniedzējs, gan to saņēmējs ir dibināti šajā pašā dalībvalstī un pat ja pakalpojumu saņēmējs jau ir samaksājis šo nodokli, balstoties uz kļūdainu pieņēmumu, ka minētajam pakalpojumu sniedzējam šajā valstī nav pastāvīga uzņēmuma.

Par trešo un ceturto jautājumu

31 Ar savu trešo un ceturto jautājumu, kuri ir jāvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta valsts tiesību norma, kas kompetentajai nodokļu iestādei ļauj pakalpojumu sniedzējam atteikt šī nodokļa, ko tas ir samaksājis, atmaksāšanu, lai gan šo pakalpojumu saņēmējam, kurš arī samaksājis minēto nodokli par tiem pašiem pakalpojumiem, ir atteiktas tiesības to atskaitīt, pamatojoties uz to, ka tā rīcībā nav attiecīgā nodokļu dokumenta, jo valsts tiesību aktā pēc galīgā paziņojuma par nodokļu maksājumu apmēru izdošanas nav atļauta šo finanšu dokumentu korekcija.

32 Pirmām kārtām ir jāatgādina, ka Tiesa atkārtoti ir spriedusi, ka PVN neitralitātes princips atspoguļojas atskaitīšanas sistēmā, kas ir sistēma, kuras mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļu maksātāju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Otrām kārtām, Tiesa ir arī nospriedusi, ka, lai tiktu nodrošināta PVN neitralitāte, dalībvalstīm to iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt rēķinā nepamatoti norādītos nodokļus, ja rēķina izrakstītājs pierāda savu labticību. Tomēr, ja rēķina izrakstītājs savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, atbilstoši PVN neitralitātes principam nepamatoti izrakstītais PVN var tikt koriģēts un dalībvalstis šādu korekciju nedrīkst padarīt atkarīgu no minētā rēķina izrakstītāja labticības. Šī korekcija nedrīkst būt atkarīga no nodokļu administrācijas rīcības brīvības (spriedums *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 26. un 27. punkts un tajos minētā judikatūra).

34 Trešām kārtām, ir jāatgādina, ka pasākumi, kurus dalībvalstis var noteikt, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šādi noteikto mērķu sasniegšanai. Tādējādi tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmētu PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš ieviests ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā (spriedums *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 28. un 29. punkts un tajos minētā judikatūra).

35 Attiecībā uz pamatlietu no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, pirmkārt, ka saskaņā ar piemērojamajām valsts tiesībām pakalpojuma sniedzējam vairs nav iespējas veikt tā izsniegto rēķinu korekciju, jo kompetentā nodokļu iestāde attiecībā uz to 2012. gada 12. martā ir pieņēmusi galīgo paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru. Otrkārt, netiek apstrīdēts, ka šis pakalpojumu sniedzējs ar 2012. gada 26. martā veiktu maksājuma uzdevumu ir pienācīgi samaksājis šajā paziņojumā pieprasīto PVN summu.

36 Turklāt, kā norāda iesniedzējtiesa, tā kā kompetentā nodokļu iestāde minēto rēķinu saņēmējam galīgi ir atteikusi tiesības atskaitīt PVN, ko tas samaksājis, piemērojot apgrieztās maksāšanas procedūru, nodokļu zaudējumu risks saistībā ar šo tiesību īstenošanu ir pilnībā novērsts.

37 Šādos apstākļos, ja pakalpojumu sniedzējs nevar veikt šo rēķinu korekciju un tātad tam ir neiespējami pieprasīt šo pakalpojumu saņēmējam samaksāt PVN, ar to, ka kompetentā nodokļu iestāde tam atsaka atmaksāt šo PVN, uz to tiek pārnests šī nodokļa slogs un tādējādi tas ir pretrunā PVN neitralitātes principam.

38 Savukārt citādi būtu gadījumā, ja pakalpojumu sniedzējs pēc pienācīgas PVN samaksas, kas viņam bija jāveic pēc galīgā paziņojuma par nodokļu maksājumu apmēru pieņemšanas, saskaņā ar valsts tiesību aktiem būtu varējis veikt izsniegto rēķinu korekciju un atgūt šo PVN no pakalpojumu saņēmēja, kas būtu prasījis kompetentajai nodokļu iestādei to atskaitīt.

39 Turklāt neiespējamība veikt finanšu dokumentu korekciju pamatlietas apstākļos, kuros nodokļu ieņēmumu zaudējumu risks ir pilnībā novērsts, nav nepieciešama, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu.

40 Visbeidzot ir svarīgi arī atgādināt, ka kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls to cenai, lai nodokļu administrācija nevarētu kā PVN iekasēt summu, kas pārsniedz to, kura šādi aprēķināta (šajā ziņā skat. spriedumu *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 32. un 36. punkts un tajos minētā judikatūra).

41 Tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie ar atteikumu pakalpojumu sniedzējam atmaksāt PVN šī nodokļa slogs tiek attiecināts gan uz pakalpojumu sniedzēju, gan šo pakalpojumu saņēmēju, kā rezultātā kompetentā nodokļu iestāde iekasē PVN summu, kas pārsniedz to, kura pakalpojumu sniedzējam citkārt būtu jāiekasē no pakalpojumu saņēmēja, ja tas varētu veikt izsniegto rēķinu korekciju, jo šī iestāde PVN ir iekasējusi divreiz, pirmkārt, no pakalpojumu saņēmēja un, otrkārt, no šo pakalpojumu sniedzēja.

42 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta valsts tiesību norma, ar kuru kompetentajai nodokļu iestādei ir atļauts pakalpojumu sniedzējam atteikt atmaksāt šo nodokli, ko tas samaksājis, lai gan šo pakalpojumu saņēmējam, kurš arī ir samaksājis minēto nodokli par tiem pašiem pakalpojumiem, ir atteiktas tiesības to atskaitīt attiecīga finanšu dokumenta neesamības dēļ, jo ar valsts tiesību aktu pēc galīgā paziņojuma par nodokļu maksājumu apmēru izdošanas nav atļauta finanšu dokumentu korekcija.

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 (sestā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2010. gada 7. decembra Direktīvu 2010/88/ES, 193. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka persona, kurai ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, ir vienīgi nodokļu maksātājs, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanu, ja tos sniedzis dalībvalstī, kurā ir jāmaksā šis nodoklis, esošs pastāvīgs uzņēmums;

2) Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2010/88, 194. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz dalībvalsts kompetentajai nodokļu iestādei uzskatīt, ka persona, kurai ir jāmaksā PVN, ir pakalpojumu, kurus sniedzis pastāvīgs pakalpojumu sniedzēja uzņēmums, saņēmējs, ja gan šo pakalpojumu sniedzējs, gan to saņēmējs ir dibināti šajā pašā dalībvalstī un pat ja pakalpojumu saņēmējs jau ir samaksājis šo nodokli, balstoties uz kļūdainu pieņēmumu, ka minētajam pakalpojumu sniedzējam šajā valstī nav pastāvīga uzņēmuma;

3) pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta valsts tiesību norma, ar kuru kompetentajai nodokļu iestādei ir atļauts pakalpojumu sniedzējam atteikt atmaksāt šo nodokli, ko tas samaksājis, lai gan šo pakalpojumu saņēmējam, kurš arī ir samaksājis minēto nodokli par tiem pašiem pakalpojumiem, ir atteiktas tiesības to atskaitīt attiecīga finanšu dokumenta neesamības dēļ, jo ar valsts tiesību aktu pēc galīgā paziņojuma par nodokļu maksājumu apmēru izdošanas nav atļauta finanšu dokumentu korekcija.

[Paraksti]